

II. Bundessteuern

A. Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer vom 9. Dezember 1940 (BdBSt)

106 Einkommenssteuer; gewerbsmässiger Handel mit Wertschriften (Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt).

- Kriterien für die Gewerbsmässigkeit und deren Gewichtung.

22. Juni 2000 in Sachen W., BB.1999.50001/E 4041

Aus den Erwägungen

2. a) Gewinne, die bei der Veräusserung oder Verwertung von Vermögensstücken erzielt werden (sog. Kapitalgewinne), unterliegen der direkten Bundessteuer, wenn sie im Betrieb eines zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmens erzielt werden (Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt). Kapitalgewinne, die bei der privaten Verwaltung eigenen Vermögens oder in Ausnützung einer sich zufällig bietenden Gelegenheit erzielt werden, sind steuerfrei. Beruht der Gewinn indessen auf einer Tätigkeit, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb (Verdienst) gerichtet ist, wird er als Erwerbseinkommen besteuert. Dieses unterliegt nach Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt der Einkommenssteuer, unabhängig davon, ob die Tätigkeit im Haupt- oder Nebenberuf, regelmässig, wiederkehrend oder nur einmal ausgeübt wird. In der Praxis können neben Gewinnen aus Liegenschaftsverkäufen insbesondere auch solche aus Wertpapier-, Gold- und Devisengeschäften gestützt auf Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt besteuert werden.

b) Ob der Kauf und Verkauf von Wertschriften eine auf Erwerb gerichtete Tätigkeit darstellt, ist unter Berücksichtigung der gesamten Umstände des Einzelfalles zu beurteilen. Dabei weisen nament-

lich die folgenden Indizien auf eine (Erwerbs-) Tätigkeit hin, welche über die blossse Vermögensverwaltung hinausreicht: systematisches oder planmässiges Vorgehen (insbesondere das Bemühen, die Entwicklung des Marktes zur Gewinnerzielung auszunützen), Häufigkeit der Transaktionen, eine kurze Besitzesdauer, ein enger Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse oder erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte sowie die Wiederanlage des erzielten Gewinnes in gleichartigen Vermögensgegenständen. Nicht entscheidend ist, ob der Steuerpflichtige die Wertschriftengeschäfte selber oder durch eine bevollmächtigte Drittperson abwickelt. Nicht nötig ist ferner eine sichtbare Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr. Entscheidend für die Annahme einer Erwerbstätigkeit ist, dass die pflichtige Person eine Tätigkeit entfaltet, die - aufgrund des Gewichts eines oder mehrerer der genannten oder ähnlicher Indizien - in ihrer Gesamtheit auf Erwerb ausgerichtet erscheint (StE 1999 B 23.1 Nr. 43, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung). Die für eine Erwerbstätigkeit sprechenden Indizien müssen beim Wertschriftenhandel besonders deutlich erfüllt sein (StR 1997 S. 27). Wird die Aktivität eines Steuerpflichtigen im Wertpapier- und Derivatgeschäft als Erwerbstätigkeit qualifiziert, so sind folgerichtig auch die in diesem Zusammenhang erlittenen Kapitalverluste, soweit sie verbucht wurden, zu berücksichtigen und zum Abzug zuzulassen (ASA 68 S. 641 ff.).

3. Die Vorinstanz ist gestützt auf Vermögenszunahmen zwischen dem 1. Januar 1989 und dem 1. Januar 1993 davon ausgegangen, dass der Beschwerdeführer aus gewerbsmässigem Wertschriftenhandel steuerbares Einkommen erzielt hatte. Sie hat daher nach Ermessen für die Steuerperiode 1991/92 (Bemessungsjahre 1989/90) nicht versteuerte Gewinne aus Börsentermingeschäften von Fr. 50'000.-- und für die Steuerperiode 1993/94 (Bemessungsjahre 1991/92) von Fr. 75'000.-- nachbesteuert. Nach Auffassung der Vertreterin des Beschwerdeführers liegt kein gewerbsmässiger Wertschriftenhandel vor. Im Folgenden ist auf die von der Rechtspre-

chung entwickelten Indizien des gewerbsmässigen Wertschriftenhandels (vgl. oben Ziff. 2 b) einzugehen.

a) planmässiges Vorgehen

aa) Der Beschwerdeführer hat mit einem Startkapital von Fr. 20'000.-- mit einem norwegischen Geschäftsfreund sowie drei weiteren Personen mit ausländischem Wohnsitz (deren Identität der Beschwerdeführer aus Diskretionsgründen nicht bekanntgeben will) während mehr als zwanzig Jahren Börsentermingeschäfte abgewickelt. Der Anstoss für die einzelnen Geschäfte ist jeweils vom norwegischen Geschäftsfreund ausgegangen. Wenn nicht alle Beteiligten ihre Zustimmung zu einem vorgeschlagenen Geschäft gegeben haben, ist es nicht abgeschlossen worden. Der norwegische Geschäftsfreund hat nicht nur die Geschäfte abgewickelt, sondern auch die Verwaltung übernommen; eine Entschädigung hat er dafür nicht bezogen. Die Absprachen sind stets mündlich erfolgt. Dem Beschwerdeführer sind aufgrund des langjährigen Vertrauensverhältnisses nie schriftliche Abrechnungen über die getätigten Geschäfte und die erzielten Gewinne vorgelegt worden. Die Vorinstanz ist der Auffassung, dass unter diesen Umständen nicht vom Ausnützen einer sich bietenden Gelegenheit im Rahmen einer blossen privaten Vermögensverwaltung gesprochen werden kann, sondern planmässiges Vorgehen vorliege. Demgegenüber liegt nach Ansicht der Vertreterin des Beschwerdeführers kein planmässiges Vorgehen vor. Zur Begründung wird im Wesentlichen ausgeführt, dass der Beschwerdeführer die jeweiligen Anlageentscheide in aller Regel auf Initiative des norwegischen Geschäftsfreundes, letztlich aber in eigener Verantwortung getroffen habe. Der norwegische Geschäftsfreund, welcher mit Halbfabrikaten, nicht aber mit reinen Metallen handelte, habe dann jeweils einen ihm bekannten Broker mit der Ausführung des Auftrages beauftragt. Die geringe Intensität der Anlagetätigkeit belege, dass es dem Beschwerdeführer lediglich darum gegangen sei, zufällig sich bietende Gelegenheiten zu nutzen.

ab) Die Planmässigkeit kann nicht isoliert betrachtet werden, da wie jede Liegenschaftstransaktion auch jede Wertschriftentransaktion eine minimale Planmässigkeit voraussetzt. In diesem Sinne ist die Planmässigkeit als solche nur ein bedingt taugliches Abgrenzungskriterium zur Abgrenzung gegenüber der privaten Vermögensverwaltung (P. Stocker, Die steuerliche Abgrenzung der selbständigen Erwerbstätigkeit von der privaten Vermögensverwaltung, Diss. Basel 1992, S. 154 bzw. 112). Es werden daher in der Literatur und Rechtsprechung (z.B. StR 1999 S. 315, StE 1989 B 23.1 Nr.16) die Indizien "Planmässigkeit" und "Häufigkeit" zum Teil zusammen behandelt. Eine Kombination der Kriterien "Häufigkeit" und "Planmässigkeit" bildet ein kaum widerlegbares Indiz für das Vorliegen eines gewerbsmässigen Vorgehens (P. Stocker, a.a.O., S. 158). Demgegenüber wird man bei einem Steuerpflichtigen, der nur gelegentlich und vereinzelt Börsengeschäfte tätigt, kaum von einer anhaltenden und planmässigen Aktivität sprechen können (StE 1989 B 23.1 Nr. 16).

ac) Planmässigkeit wird gelegentlich schon angenommen, wenn eine konkrete Anlagestrategie verfolgt wird, so dass das einzelne Geschäft als Teil eines sinnvollen Ganzen erscheint (B. Hirt, Grundfragen der Einkommensbesteuerung, Bern 1998, S. 320). Dies dürfte auch beim Beschwerdeführer zutreffen, gleichzeitig aber praktisch bei allen Vermögensanlagen, da sich die meisten Anleger eine gewisse Vorstellung darüber machen, ob sie eher konservative oder risikoreichere Anlagen tätigen wollen. Die Verfolgung einer Anlagestrategie gehört nicht nur zu einer gewerbsmässigen, sondern auch zu einer seriösen privaten Vermögensverwaltung. Allein gestützt darauf darf nicht auf Gewerbsmässigkeit geschlossen werden. So gesehen ist die Planmässigkeit kein sehr aussagekräftiges Kriterium (vgl. RGE vom 30. Juni 1999 in Sachen H. = AGVE 1999 S. 395 ff.). Es muss heute ein systematisches und planmässiges Vorgehen auch bei der schlichten Vermögensverwaltung als üblich gelten (Steuerpraxis des Kantons Schwyz, Heft 1, Mai 2000, S. 6).

Der Umstand, dass der Beschwerdeführer auf Anraten eines (sachkundigen) Geschäftsfreundes durch denselben Börsentermingeschäfte abwickeln liess, kann angesichts der paar wenigen Transaktionen, welche der Beschwerdeführer pro Jahr tätigte, nicht als planmässiges Vorgehen bezeichnet werden. Wer bloss Anlageempfehlungen berücksichtigt, selber jedoch das Wirtschaftsleben und die Kursentwicklung nicht regelmässig beobachtet und bloss vereinzelt Börsengeschäfte tätigt, handelt nicht planmässig (B. Hirt, a.a.O., S. 320). Der Beschwerdeführer investierte lediglich Vermögen, gleich einer Privatperson, die auf Spekulationsgewinne hofft.

b) Einsatz spezieller Fachkenntnisse/Zusammenhang mit der hauptberuflichen Tätigkeit

ba) Der Beschwerdeführer hat die Börsentermingeschäfte als auch die physischen Metallkäufe und -verkäufe auf Anraten seines norwegischen Geschäftsfreundes, einem Kaufmann, getätigt. Dieser hat die Geschäfte dank bestehender Verbindungen und Zugang zur Börse auch abgewickelt. Nach Auffassung der Vorinstanz konnte so der Beschwerdeführer dank dem vorhandenen Fachwissen (sowohl das eigene, welches sich der Beschwerdeführer im Rahmen seiner hauptberuflichen Tätigkeit als Altstoffhändler aneignen konnte, als auch desjenigen des norwegischen Geschäftsfreundes) die jeweils bestehenden Marktverhältnisse für die Gewinnerzielung ausnutzen. Die Vertreterin vertritt demgegenüber die Auffassung, dass der Beschwerdeführer über kein berufsspezifisches Fachwissen im Reinmetallbereich verfüge, welches für die vorliegend zur Diskussion stehende Vermögensanlage relevant sei. Sein Fachwissen liege ausschliesslich im Bereich "Altmittel".

bb) Es muss davon ausgegangen werden, dass der Beschwerdeführer aufgrund seiner hauptberuflichen Tätigkeit als Altstoffhändler im Metallbereich (sowohl Rein- als auch Altmittel betreffend) ein überdurchschnittliches Wissen hat. Seine Börsentermingeschäfte im Metallbereich können jedoch nicht allein deshalb als gewerbsmässig angesehen werden, weil er von Berufes wegen mit

Metallen zu tun hat und dadurch andern privaten Anlegern etwas voraus hat. Es besteht kein allgemeiner Grundsatz, wonach jedes Geschäft, das vom Steuerpflichtigen unter Ausnutzung beruflicher Erfahrungen, Kenntnisse oder Verbindungen getätigt wird, vom privaten in den geschäftlichen Bereich fällt (StR 1999 S. 316 f.). Der allfällige Einsatz von Spezialkenntnissen allein reicht nicht aus, die Tätigkeiten als Handel zu qualifizieren. Er kann allenfalls Hinweis auf die Planmässigkeit des Vorgehens sein, so wenn der Steuerpflichtige spezielle Marktkennntnisse nutzt (StE 1990 B 23.1 Nr. 21). Gesamthaft gesehen muss das Kriterium "Zusammenhang mit der hauptberuflichen Tätigkeit" trotz vorhandener Ausnahmen als zweitrangiges Kriterium taxiert werden, welches an Bedeutung hinter den Kriterien der "Häufigkeit" und der "Planmässigkeit" zurücksteht. Grundsätzlich ist dieses Kriterium isoliert betrachtet weniger stark zu gewichten als beim Liegenschaftenhändler (P. Stocker, a.a.O., S. 160).

c) Wiederanlage des erzielten Gewinnes in gleichartige Vermögensgegenstände

ca) Die Vorinstanz sieht im Umstand, dass der Beschwerdeführer die erzielten Erlöse überwiegend wieder für den Abschluss neuer Börsentermingeschäfte verwendete bzw. seinem norwegischen Geschäftsfreund für weitere Geschäfte zur Verfügung stellte, ein weiterer Hinweis für das Vorliegen einer auf Erwerb gerichteten Tätigkeit.

cb) Die Investition des Verkaufserlöses in gleichartige Vermögenswerte gilt in der Rechtsprechung als Indiz für die Gewerbsmässigkeit (vgl. StE 1999 B 23.1 Nr. 43). In der Literatur wird dieses Indiz z.T. gar nicht erwähnt (vgl. StR 1999 S. 315) oder es wird ihm eine absolut untergeordnete Bedeutung zugemessen (P. Stocker, a.a.O., S. 162 f.) bzw. sogar vollständig abgelehnt (E. Höhn/R. Waldburger, Steuerrecht, Band II, 8. Auflage, 1999, Rz 29 zu § 34).

d) Häufigkeit der Transaktionen/Besitzesdauer

da) Die Vorinstanz misst den Indizien "Häufigkeit der Transaktionen" und "Besitzesdauer" kein allzu grosses Gewicht bei, weil selbst bei der privaten Vermögensverwaltung verschiedene Strategien (langfristige Investitionen oder eine aktive Bewirtschaftung des Portefeuilles mit kürzeren Besitzesdauern) verfolgt werden können. Sie hält aber immerhin fest, dass unter Berücksichtigung der erzielten Gewinne davon ausgegangen werden müsse, dass die Zahl der getätigten Börsentermingeschäfte das vom Beschwerdeführer behauptete Ausmass übersteigt. Die Vertreterin des Beschwerdeführers hält fest, dass bei jährlich zwei bis maximal drei Geschäften nicht von häufigen Transaktionen im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gesprochen werden könne. Sie will jedoch berücksichtigt haben, dass es sich bei den vom Beschwerdeführer erworbenen Optionen um Anlagen mit einem längerfristigen Zeithorizont gehandelt habe, was gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung für eine private Vermögensverwaltung spreche.

db) Wohl können die vom Bundesgericht zum Liegenschaftenshandel entwickelten Kriterien übernommen werden, doch ist bei ihrer Gewichtung den mannigfachen rechtlichen und tatsächlichen Unterschieden Rechnung zu tragen, die zwischen Wertpapieren und Grundstücken bestehen. Insbesondere müssen an die Häufigkeit von Kauf und Verkauf bei Wertpapieren in der Regel erhöhte Anforderungen gestellt werden. Denn im Unterschied zu Liegenschaften können bei Wertschriften einzelne Verkäufe, auch wenn sie ausschliesslich in der Absicht der Gewinnerzielung erfolgen, vielfach noch als Akt der Vermögensverwaltung betrachtet werden (StE 1989 B 23.1 Nr. 17). Auch bei den Diskussionen im Zusammenhang mit einer allfälligen Revision von Art. 18 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) wurde als Kriterium eine "unverhältnismässig hohe Anzahl von Transaktionen" gefordert (Neuhaus/Agner/Steinmann, Der gewerbsmässige Liegen-

schaften- und Wertschriftenhandel nach dem Stabilisierungsprogramm 1998, in: Der Schweizer Treuhänder 1999 S. 593 ff., insbesondere S. 596). Liegt nur eine einzige Transaktion vor, so spricht dies zwar grundsätzlich für die private Natur des Geschäfts. Es können jedoch die andern Indizien für eine Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBST überwiegen (StE 1999 B 23.1 Nr. 43).

Das Abgrenzungskriterium "kurze Besitzesdauer" ist meistens im Abgrenzungskriterium "Häufigkeit der Transaktionen" mitenthalten. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn es um die Beurteilung einer grossen Anzahl von Wertschriftentransaktionen innerhalb einer kurzen Zeitspanne geht. Dass sich die Wertschriften in einem derart gelagerten Fall nur während kurzer Zeit im Portefeuille befinden, erklärt sich von selbst (P. Stocker, a.a.O., S. 165 f.). Bei gewissen Geschäften (z.B. Derivaten) ist eine kurze Besitzesdauer üblich, und zwar sowohl beim gewerbsmässigen Wertschriftenhandel als auch bei der privaten Vermögensverwaltung. Das Abgrenzungskriterium "kurze Besitzesdauer" taugt daher im Bereich des Wertschriftenhandels nicht zur Abgrenzung der Gewerbsmässigkeit von der privaten Vermögensverwaltung (StR 1997 S. 323).

e) Einsatz von Fremdkapital

ea) Die Vorinstanz ist darauf nicht näher eingegangen, weil sie diesem Kriterium untergeordnete Bedeutung zumisst und davon ausgeht, dass der Beschwerdeführer kein Fremdkapital einsetzte.

eb) Bei der Abgrenzung von der gewerbsmässigen zur privaten Vermögensverwaltung kann die Inanspruchnahme von Fremdkapital ein wichtiges Indiz darstellen. Je grösser der Fremdkapitalanteil ist, desto stärker tritt das Merkmal der Vermögensverwaltung in den Hintergrund. Im Wertschriftenbereich ist der Einsatz von Fremdmitteln im Gegensatz zum Liegenschaftsbereich keineswegs alltäglich. Dem Einsatz von Fremdkapital im Wertschriftenbereich ist daher mehr Gewicht beizumessen als im Liegenschaftsbereich (P. Stocker, a.a.O., S. 161 f.). Er deutet im besonderen Masse auf eine Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBST hin

(StE 1999 B 23.1 Nr. 43). So wird denn auch in der Praxis von verschiedenen Steuerverwaltungen bei Vorliegen einer Fremdfinanzierung auf Gewerbsmässigkeit geschlossen (vgl. Steuerpraxis des Kantons Schwyz, Heft 1, Mai 2000, S. 5 ff.; CASH Nr. 21, 26. Mai 2000, S. 43 ff. und S. 107 ff.).

4. a) Das StRG ist der Auffassung, dass der Beschwerdeführer unter Berücksichtigung der dargelegten Indizien und deren Gewichtung aufgrund des von der Vorinstanz erhobenen Sachverhaltes (weitere Abklärungen dazu seitens des StRG erübrigen sich, da die Vorinstanz bereits mehrere Einvernahmen durchführte und keine neuen Erkenntnisse zu erwarten wären) nicht als gewerbsmässiger Wertschriftenhändler bezeichnet werden kann. Die Vorinstanz geht wohl zu Recht davon aus, dass der Beschwerdeführer pro Jahr mehr als nur zwei bis drei Börsentermingeschäfte abwickelte. Die Anzahl der Geschäfte hat aber mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nie das Ausmass erreicht, wie es den Fällen, welche vom Bundesgericht als gewerbsmässiger Handel beurteilt wurden, zugrunde liegt (vgl. die Übersicht von Othmar Huber in StR 1998 S. 22 f.; den dort aufgeführten Fällen liegen zwischen 128 und ca. 750 Transaktionen [innert 2 bis 7 Jahren] zugrunde). Aufgrund der doch eher geringen Anzahl der vom Beschwerdeführer getätigten Transaktionen kann nicht von einer planmässigen Aktivität gesprochen werden, welche das Ausmass einer seriösen privaten Vermögensverwaltung übersteigt. Die restlichen Indizien ("Einsatz spezieller Fachkenntnisse/Zusammenhang mit der hauptberuflichen Tätigkeit" und "Wiederanlage des erzielten Gewinnes in gleichartige Vermögensgegenstände") sind zu wenig gewichtig, um trotzdem auf Gewerbsmässigkeit zu schliessen oder sprechen sogar eher gegen ein gewerbsmässiges Handeln (fehlender Einsatz von Fremdkapital). Nach Auffassung des StRG hat der Beschwerdeführer eine durch seine berufliche Situation geprägte, jedoch rein private Vermögensverwaltung betrieben.

b) Die Vorinstanz verweist zur Begründung der Gewerbsmässigkeit auf den BGE vom 9. November 1990 (StE 1991 B 23.1 Nr. 22), wonach Termingeschäfte den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung in der Regel schon ihrer Natur wegen sprengen. Im vom BGr beurteilten Fall handelte es sich um systematisch betriebene Termindifferenzgeschäfte, d.h. der Steuerpflichtige hat die auf Termin erworbenen oder verkauften Positionen innerhalb der laufenden Fristen mit gleichartigen Gegengeschäften jeweils wieder ausgeglichen und dabei pro Jahr mehr als 100 (Devisen- und Gold-)Transaktionen getätigt. Es kann also weder die Art der Geschäfte noch deren Anzahl mit dem vorliegenden Fall verglichen werden. Allein aus dem Umstand, dass jedes Termingeschäft namhafte Verlustrisiken in sich birgt, darf nicht automatisch auf gewerbsmässigen Handel geschlossen werden; dazu müssen weitere Indizien vorliegen. Es muss einem Steuerpflichtigen im Rahmen rein privater Vermögensverwaltung der Abschluss vereinzelter risikoreicher Geschäfte offenstehen. Auch die private Vermögensverwaltung ist in der Regel nicht bloss auf die reine Werterhaltung, sondern darüber hinaus auf die Erzielung einer angemessenen Rendite ausgerichtet. Grundsätzlich ohne Belang ist dabei, ob diese mit einer konservativen Anlagestrategie oder durch Investitionen in Wertschriften und derivative Finanzinstrumente angestrebt wird, auch wenn dies mit einem höheren Verlustrisiko verbunden ist (ASA 68 S. 641 ff.).

Landwirtschaftliche Rekurskommission

I. Direktzahlungen

107 Bedeutung der tierschutzrechtlichen Ausnahmegewilligung für die Direktzahlungen (IP-Beiträge).

- Eine tierschutzrechtliche Ausnahmegewilligung nach Art. 76 Abs. 1^{ter} TSchV gilt nicht auch als Dispens von den direktzahlungsrechtlichen Anforderungen, da bei letzteren eine Ausnahme nicht vorgesehen ist (Erw. 2.2.4.).
- Das Fehlen einer entsprechenden Information durch die Abteilung Landwirtschaft stellt nicht ohne weiteres einen vertrauensbegründenden Tatbestand dar (Erw. 3.).

Aus einem Entscheid der Landwirtschaftlichen Rekurskommission vom 2. November 2000 in Sachen P. W. gegen Finanzdepartement (Abteilung Landwirtschaft).

Aus den Erwägungen

...2.2.4. Welche Bedeutung kommt der Gewährung der Ausnahmegewilligung hinsichtlich der IP-Anforderungen zu?

Die Ausnahmegewilligung legalisiert die Abweichung oder Nichteinhaltung der in der Tierschutzgesetzgebung grundsätzlich vorgeschriebenen Auslaufgewährungspflicht. Diese Legalisierung zeigt ihre Wirkung darin, dass die aufgrund von Art. 29 TSchG an sich gegebene strafrechtliche Sanktionierung (Busse) des von der Ausnahmegewilligung erfassten Verhaltens, das heisst der Nichtgewährung des Auslaufs, entfällt. Die Ausnahmegewilligung ändert aber nichts daran, dass die Mindestbestimmung der TSchV über den regelmässigen Auslauf nicht eingehalten wurde. Der Grund für die Erteilung der Ausnahmegewilligung liegt nicht darin, dass die ununterbrochene Anbindung bis zu 80 Tagen als artgerechter qualifiziert wurde als der regelmässige Auslauf, sondern in der Stärkergewich-