

derweitig erzielten Verlusten auch gerechtfertigt, weil die ihr zugrundeliegenden Beiträge an die berufliche Vorsorge gemäss § 26 Abs. 1 aStG vom Roheinkommen abgezogen werden können.

96 Doppelbesteuerung, interkantonal.

- **Sog. Durchgriff durch Immobiliengesellschaft auf Alleinaktionär im interkantonalen Verhältnis.**

30. August 2001 in Sachen Z., RV.2000.50287/K 6261

Aus den Erwägungen

2. Die Rekurrenten sind Alleinaktionäre der M. AG mit Sitz in N./AG. Gemäss "Bilanz zum 31.12.1996" der M. AG belief sich das Darlehen des Rekurrenten zu diesem Zeitpunkt auf Fr. 601'683.40. Gemäss den Ausführungen des Rekurrenten hat die M. AG mit einem Teil des Darlehens in A./GR eine Eigentumswohnung für Fr. 300'000.-- gekauft. Aufgrund des sog. "Durchgriffs" der bündner Steuerbehörden haben jedoch die Rekurrenten, und nicht die M. AG als zivilrechtliche Eigentümerin, die Wohnung in A./GR zu versteuern. Die Rekurrenten sind daher der Auffassung, dass das im Kanton Aargau steuerbare Gesamtvermögen von Fr. 1'045'934.-- um einen Teilbetrag des Darlehens von Fr. 300'000.-- auf (abgerundet) Fr. 745'000.-- zu reduzieren sei, ansonsten eine unzulässige Doppelbesteuerung vorliege.

3. a) Ob bei der Besteuerung einer Liegenschaft ein "Durchgriff" durch die Immobiliengesellschaft auf den Alleinaktionär zulässig ist, beurteilt sich im interkantonalen Verhältnis nach den bundesgerichtlichen Normen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Diese lassen den "Durchgriff" zu, soweit die Immobiliengesellschaft allein Zwecken der Steuerumgehung dient. In Doppelbesteuerungsfällen wird Steuerumgehung angenommen, wenn

a) die vom Steuerpflichtigen gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich ("insolite"), sachwidrig, oder absonderlich, jedenfalls der wirtschaftlichen Gegebenheit völlig unangemessen erscheint,

b) anzunehmen ist, dass diese Wahl missbräuchlich, lediglich deshalb getroffen worden ist, um Steuern einzusparen, welche bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären,

c) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde.

Sind diese Voraussetzungen erfüllt, so wird der Besteuerung auch dann, wenn die gewählte Rechtsform unter dem Gesichtswinkel des Zivilrechts als gültig und wirksam erscheint, nicht diese Gestaltung zugrunde gelegt, sondern die Ordnung, welche der sachgemässe Ausdruck des von den Beteiligten erstrebten wirtschaftlichen Zwecks gewesen wäre.

b) In dem in ASA 40 S. 210 ff. beurteilten Sachverhalt war ein Ferienhaus das einzige Aktivum der Aktiengesellschaft, und die Immobiliengesellschaft hatte keinen andern Zweck als die Verwaltung dieses Hauses. Bei Annahme einer Steuerumgehung fiel die Aktiengesellschaft als Steuersubjekt überhaupt dahin. Beim in StR 38 S. 239 ff. beurteilten Sachverhalt stand die Existenz der Aktiengesellschaft als solcher steuerrechtlich nicht in Frage. Sie besass noch andere Aktiven (unter anderem auch Liegenschaften in verschiedenen Kantonen, davon ein Mehrfamilienhaus mit Ferienwohnungen im Kanton Graubünden), deren steuerliche Zurechnung an die Aktiengesellschaft nicht zur Diskussion stand. Es fragte sich einzig, ob darin, dass die Aktiengesellschaft auch noch Eigentümerin eines Ferienhauses war, welches vom Steuerpflichtigen persönlich benutzt wurde, eine Steuerumgehung liege, die zur Folge hätte, dass dieses Aktivum steuerlich nicht ihr, sondern dem Steuerpflichtigen zuzurechnen wäre. Der "Durchgriff" wurde mangels Nachweises der behaupteten Steuerersparnis als unzulässig beurteilt.

c) Die M. AG hat ausser der Wohnung in A./GR (Buchwert Fr. 300'000.--) noch Land in V./AG (Buchwert Fr. 267'940.--) und in R./AG (Fr. 50'000.--). Ausserdem gehören zum Anlagevermögen Fahrzeuge und Maschinen/Mobiliar. Die M. AG weist für das Jahr 1995 einen Liegenschaftsertrag von Fr. 39'400.-- und für das Jahr 1996 von Fr. 46'488.-- (gemäss handschriftlicher Notiz inkl. A./GR Fr. 10'000.--) aus. Bei der Annahme einer Steuerumgehung würde

also die M. AG als Steuersubjekt nicht dahin fallen, weil die Eigentumswohnung in A./GR nicht das einzige Aktivum ist. Unter diesen Umständen kann analog zum Sachverhalt, welcher dem in der StR 38 S. 239 ff. beurteilten Fall zugrunde liegt, nur durch die M. AG auf die Rekurrenten "hindurchgegriffen" werden, wenn der Kanton Graubünden durch die Einschaltung der Immobiliengesellschaft eine erhebliche Steuerersparnis nachweisen könnte. Ein solcher Nachweis wurde jedoch nicht erbracht. Die Eigentumswohnung in A./GR ist daher aus aargauischer Sicht steuerlich (entsprechend den zivilrechtlichen Eigentumsverhältnissen) der M. AG und nicht den Rekurrenten zuzuweisen. Sie ist bei der aargauischen Steuerauscheidung nicht zu berücksichtigen, und das steuerbare Vermögen der Rekurrenten ist nicht um den (im Kanton Graubünden versteuerten) Wert der Eigentumswohnung in A./GR zu reduzieren.

4. a) Die Rekurrenten machen geltend, es gehe nicht an, dass sie die Eigentumswohnung in A./GR im Kanton Graubünden und das gleiche Vermögenssubstrat von Fr. 300'000.-- nochmals als Darlehensguthaben gegenüber der M. AG im Kanton Aargau versteuern müssen. Es liege im Umfang von Fr. 300'000.-- eine unzulässige Doppelbesteuerung vor.

b) Die Rekurrenten dürfen an sich bei direkter Besteuerung im Kanton Graubünden für die Eigentumswohnung in A./GR nicht gleichzeitig im Kanton Aargau über die Beteiligung an der M. AG bzw. das dieser gewährte Darlehen für die Liegenschaft in A./GR besteuert werden (vgl. StR 38 S. 244). Da der von den bündner Steuerbehörden vorgenommene "Durchgriff" nach Auffassung des StRG nicht zulässig ist, haben die aargauischen Steuerbehörden auf diesen "Durchgriff" jedoch keine Rücksicht zu nehmen. Ergibt sich durch die Veranlagungen in beiden Kantonen (vorliegend Kt. GR und Kt. AG) insgesamt eine unzulässige Doppelbesteuerung, können sich die Steuerpflichtigen noch nach Eröffnung der Veranlagung im zweiten Kanton (vorliegend Kt. AG) mit einer Doppelbesteuerungsbeschwerde zur Wehr setzen (vgl. VGE vom 9. September 1996 in Sachen V. mit Hinweis auf ASA 64 S. 169 ff.; StR 52 S. 534 ff.); es wird dann auch die mitangefochtene frühere, im andern Kanton ergangene Veranlagung in das Beschwerdeverfahren einbezogen.

Landwirtschaftliche Rekurskommission

I. Direktzahlungen

97 Auswirkungen einer Tierschutzverletzung auf die Direktzahlungen.

- Das Ausmass der Sanktion bestimmt sich nicht unmittelbar aus Art. 170 Abs. 1 LwG-CH bzw. Art. 70 Abs. 1 DZV, sondern aus der Bedeutung der verletzten Norm (Erw. 2.5.4.2.).
- Frage der direktzahlungsrechtlichen Sanktion und Anwendbarkeit des Sanktionsschemas bei Tierschutzverletzungen. Nicht jede Tierschutzverletzung hat eine vollständige Streichung der Direktzahlungen zur Folge. Die im Sanktionsschema vorgesehenen Sanktionen werden grundsätzlich als unterste Limite betrachtet; bei entsprechend gravierenden Tierschutzverletzungen ist eine vollständige Streichung vorzunehmen (Erw. 2.5.4.3.ff.).

Aus einem Entscheid der Landwirtschaftlichen Rekurskommission vom 24. August 2001 in Sachen F.H. gegen Finanzdepartement (Abteilung Landwirtschaft).

Aus den Erwägungen

2.2.1. Seit 1. Juli 1997 schreibt Art. 18 der Tierschutzverordnung (TSchV) vom 27. Mai 1981 (SR 455.1) in Konkretisierung von Art. 3 des Tierschutzgesetzes (TSchG) vom 9. März 1978 (SR 455) vor, dass Rindvieh, welches ansonsten angebunden gehalten wird, regelmässig, mindestens jedoch an 90 Tagen pro Jahr, Gelegenheit geboten werden muss, sich ausserhalb des Stalles zu bewegen.

(...)

2.5.4.1. Betreffend Verletzung der Auslaufvorschrift sieht das Sanktionsschema [d.h. die von der interkantonalen Landwirtschaftsdirektorenkonferenz an der Sitzung vom 1. Juli 1999 verab-