

2056

Eigenleistungen beim Bau eines Hauses. Massgebend für die Beantwortung der Frage, ob durch Eigenleistungen geschaffene Vermögenswerte der Einkommenssteuer nach Art. 19 Abs. 1 bzw. Art. 20 Abs. 1 StG unterliegen, muss sein, ob diese für den Wiederverkauf oder den langfristigen Eigengebrauch der Liegenschaft erbracht wurden.

1. Es ist vorliegendenfalls zu prüfen, ob die vom Rekurrenten beim Bau des Einfamilienhauses erbrachten Eigenleistungen überhaupt als Einkommen zu versteuern sind. Weder Art. 19 StG noch Art. 21 BdBSt (SR 642.11) erwähnen die Eigenleistungen ausdrücklich. Nach Art. 19 StG gilt die Gesamtheit der in Geld oder Geldeswert bestehenden wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag oder anderen Einnahmequellen als Einkommen. Art. 21 BdBSt lässt das gesamte Einkommen des Steuerpflichtigen aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag oder anderen Einnahmequellen in die Steuerberechnung fallen, wobei in den nachfolgenden Absätzen a bis f die Eigenleistungen nicht besonders erwähnt werden. Einzig in lit. f wird gesagt, dass Vermehrungen des Wertes von Sachen und Rechten auch Einkommen darstellen, jedoch mit der Einschränkung, dass sie im Betriebe eines zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmens eingetreten und verbucht worden sind. Diese letztere Bedingung ist im vorliegenden Falle nicht erfüllt. Die steuerrechtliche Praxis sowohl im Bundesrecht als auch im kantonalen Recht lässt aber Eigenleistungen unter bestimmten Voraussetzungen unter den Einkommensbegriff fallen. Die steuerrechtlichen Überlegungen dazu sind im Bundesrecht und im kantonalen Recht praktisch dieselben.

2. Das Bundesgericht hat in einem neueren Urteil zu Art. 21 Abs. 1 BdBSt (BGE 108 Ib 228f, E. 2) zur Frage der steuerlichen Erfassung von Eigenleistungen zusammenfassend ausgeführt: Der Bundessteuerbeschluss liefere – wie die kantonalen Steuergesetze – keine allgemeine Definition des steuerbaren Einkommens der natürlichen Personen. Gemäss Lehre und Rechtsprechung könne ein Vermögenszugang jedoch immer nur dann der Einkommensbesteuerung unterliegen, wenn er Einkommen darstelle. Zu prüfen sei deshalb, ob und wann Eigenleistungen, also durch eigene Tätigkeit bewirkte Wertvermehrungen im Bereich des eigenen Vermögens, überhaupt Einkommen seien. Es müsse dabei unterschieden

werden, ob es sich um Eigenleistungen im Bereich der eigenen gewerblichen, selbständigen Tätigkeit (jedenfalls soweit sie buchführungspflichtig ist) handelt oder um eine fachgerechte Nebenbeschäftigung eines Unselbständigerwerbenden. Diese Differenzierung sei für den Einkommensbegriff des Bundessteuerbeschlusses von grundlegender Bedeutung. Unter lit. b ist sodann von Eigenleistungen in gewerblichen Unternehmen die Rede, welche grundsätzlich aktiviert werden müssten und als Geschäftseinkommen steuerpflichtig seien. Unter lit. c wird schliesslich der Einkommensbegriff im Rahmen der Erwerbstätigkeit von Unselbständigerwerbenden behandelt. Dieser sei deutlich vom Begriff des Geschäftseinkommens des Buchführungspflichtigen zu unterscheiden. Blosser Vermögensveränderungen solcher Unselbständigerwerbender, gleich übrigens wie Vermögensvermehrungen auf den sog. Privatvermögen von buchführungspflichtigen Steuerpflichtigen, bildeten grundsätzlich kein Einkommen. Der Einkommensbegriff sei hier im Bereiche des Arbeitseinkommens enger als im Bereiche des Geschäftseinkommens. Die Eigenleistungen, die ein Unselbständiger erbringe, könnten höchstens unter den Begriff des «Einkommens aus einer Tätigkeit» fallen. Darunter würden aber nach der Rechtsprechung nur solche Einkünfte verstanden, die sich aus einer auf geldwerten Erwerb (Verdienst) gerichteten Tätigkeit des Steuerpflichtigen ergeben, gleichgültig ob diese regelmässig bzw. wiederkehrend oder nur einmal ausgeübt werde. Deshalb betriebe der Unselbständigerwerbende, der ein Haus für den Weiterverkauf mit Eigenleistungen erbaue, einen der Einkommenssteuer unterliegenden Nebenerwerb. Der Steuerpflichtige aber, der ein Haus zur Selbstbenutzung mit Eigenleistungen erbaue, habe bei dessen Erstellung keine auf geldwerten Erwerb ausgerichtete Tätigkeit ausgeübt und somit kein Einkommen im Sinne des BdBSt erzielt.

3. Es fragt sich daher, ob der Steuerpflichtige im vorliegenden Fall als Selbständigerwerbender oder als Unselbständigerwerbender im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung einzustufen ist. Er selber bezeichnet sich als Selbständigerwerbenden. Diese Bezeichnung allein kann aber nicht massgebend sein. Denn wie das Bundesgericht im obenerwähnten BGE unter lit. d auf Seite 231 weiter ausführt, kommt es bei den Selbständigerwerbenden, welche nicht buchführungspflichtig sind, darauf an, ob die durch eigene Leistung geschaffenen Vermögenswerte für den Eigengebrauch erbracht worden sind oder nicht. «Massgebend muss vielmehr sein, ob der Beschwerdeführer sein Haus für den Wiederverkauf oder für

den langfristigen Eigengebrauch gebaut hat.» Nach der bundesgerichtlichen Praxis betreibt auch der Unselbständigerwerbende, der ein Haus für den Wiederverkauf mit Eigenleistungen baut, einen der Einkommenssteuer unterliegenden Nebenerwerb. Und der Selbständigerwerbende, welcher ein Haus für den langfristigen Eigengebrauch gebaut hat, wird für die entstandene Wertvermehrung nicht steuerpflichtig, sofern das Haus nicht zum Geschäftsvermögen gehört.

Im vorliegenden Fall hat der Steuerpflichtige das Haus nicht im Rahmen einer selbständigen Erwerbstätigkeit erstellt, sondern durch Eigenleistungen eine Wertvermehrung geschaffen, welche ausschliesslich zum Privatvermögen gehört. Seine Eigenleistungen waren daher nicht steuerpflichtig.

StRK 8.7.1988 (Nr. 439)

Anmerkung. Mit den gleichen Argumenten hat die Steuerrekurskommission auch eine gegen die Erfassung von Eigenleistungen mit der direkten Bundessteuer gerichtete Beschwerde gutgeheissen (StRK 8.7.1988, Nr. 442).

2057

Gewinnungskosten. Die abzugsfähigen Kosten für die Fahrt zur Arbeit (Art. 25 Abs. 3 StG; Art. 14 Abs. 1 StV) bestimmen sich nach der Wegleitung der kantonalen Steuerverwaltung zum Ausfüllen der Steuererklärung für natürliche Personen (Formular 2a). Ein Vesparcar gilt als Motorrad und nicht als Auto.

1. Im Einspracheentscheid hat die Veranlagungsbehörde bei den besonderen Aufwendungen zur Erzielung der Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit gegenüber der Deklaration des Pflichtigen einen Abzug vorgenommen und den Ansatz pro Kilometer Arbeitsweg mit 25 Rp. eingesetzt. Der Rekurrent beantragt, den Ansatz auf 50 Rp. zu erhöhen. Einziger Streitpunkt ist die Frage, welcher Abzug für die gefahrenen Kilometer des Arbeitsweges einzusetzen ist.

Der Beschwerdeführer anerkennt, dass sein Vesparcar mit dem Führerschein für schwere Motorräder gefahren werden kann. Da er von der Bauart her ein Kastenwagen sei, als Dreirad mit geschlossener Kabine und zwei