

da er für das selbst bewohnte Haus den Eigenmietwert als Einkommen zu versteuern habe, stehe dieser den getätigten Anwaltskosten gegenüber, weshalb diese zum Abzug zuzulassen seien. Dabei übersieht er die Funktion der Besteuerung des Eigenmietwertes (siehe Ernst Höhn, Steuerrecht, 5. Auflage, Bern 1986, Seite 270, N. 7). Unbestreitbar dienen die erwähnten Kosten nicht der Einkommenserzielung durch die Nutzung des eigenen Hauses, sondern sie sind als nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten zu qualifizieren (siehe Reimann/Zuppinger/Schärer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. II, Bern 1963, N. 27 zu Art. 25).

StRK 27.5.1988 (Nr. 437)

2060

Bemessung des Einkommens bei Beginn der Steuerpflicht gemäss Art. 31 Abs. 1 Ziff. 2 StG. Der Einbezug auch des zweiten Geschäftsabschlusses in die Einkommensbemessung für die Folgeperiode ist grundsätzlich zulässig.

1 Art. 31 StG regelt die Einkommensbemessung bei Beginn der Steuerpflicht. Per 1. Juli 1982 wurde der Rekurrent kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit im Sinne von Art. 3 Abs. 1 Ziff. 2 lit. a StG im Kanton Appenzell A.Rh. steuerpflichtig. Dies war noch in der Steuerperiode 1981/82. Die Bemessung des Einkommens für jene Steuerperiode bildet nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens. Gemäss Art. 31 Abs. 1 Ziff. 2 StG erfolgt die Einkommensbemessung in der Folgeperiode (1983/84) «nach dem seit Beginn der Steuerpflicht während mindestens eines Jahres erzielten, auf 12 Monate berechneten Einkommen.» Wie der Rekurrent zutreffend bemerkt, entspricht diese Bestimmung der damals vorgelegenen Fassung zum Mustergesetz im Rahmen der Steuerharmonisierung und ist alsdann bei der Teilrevision 80 ins Steuergesetz aufgenommen worden. Daraus aber abzuleiten, dass diese übernommene Fassung des Entwurfes zum Mustergesetz die angeblich restriktive Praxis des Bundesgerichtes betr. die Ausdehnung der Bemessungsperiode bei der Bundessteuer widerspiegle, geht fehl. Aus den Anmerkungen zum erwähnten Bundesgesetz ergibt sich vielmehr, dass der Bemessungszeitraum ohne weiteres auch mehr als 12 Monate umfassen kann, um das zu ermittelnde steuerbare

Einkommen möglichst gut den tatsächlichen Verhältnissen anzupassen. In die gleiche Richtung zielt übrigens auch Art. 41 Abs. 4 BdBSt. Masshardt, 2. Auflage, N. 21 zu Art. 41 BdBSt, führt hiezu folgendes aus: «Dagegen kann es für die nachfolgende Veranlagungsperiode (in casu: 1983/84) ohne weiteres geboten sein, den Bemessungszeitraum etwas weiterzuziehen und Verhältnisse miteinzubeziehen, die in der Veranlagungsperiode selbst liegen. Dies fällt vor allem dann in Betracht, wenn der Eintritt in die Steuerpflicht oder die Veränderung der Besteuerungsgrundlagen kurz vor Ende der Berechnungsperiode eingetreten sind.» Im vorliegenden Fall trat der Rekurrent ein halbes Jahr vor dem Ablauf der Veranlagungsperiode 1981/82 im Kanton Appenzell A.Rh. in die Steuerpflicht ein. Unbestritten ist, dass für die Folgeperiode 1983/84 grundsätzlich auch die Verhältnisse mitberücksichtigt werden dürfen, die in der Veranlagungsperiode selbst liegen. Der Rekurrent wehrt sich nur gegen die Miterfassung des Einkommens im Geschäftsjahr 1984. Ratio legis von Art. 41 Abs. 4 BdBSt wie auch von Art. 31 Abs. 1 Ziff. 2 StG ist, dass das nach den neuen Verhältnissen zu ermittelnde Einkommen für die in Frage stehende Veranlagungsperiode möglichst repräsentativ und von Zufälligkeiten frei sein soll. Fliessen Einkommen unregelmässig, so kann diesem Ziel nur durch entsprechende Ausdehnung des Bemessungszeitraumes in die Veranlagungsperiode nachgelebt werden (StR 37, S. 139 ff).

2. Es ist eine Erfahrungstatsache, dass ein neu aufzubauendes Geschäft in der Regel zuerst einer gewissen Anlaufzeit bedarf, bis es die volle Ertragskraft erreicht, welche die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen widerspiegelt ... In concreto stieg der anrechenbare Betriebsgewinn vom ersten zum zweiten Geschäftsjahr um fast 50%. Von einer blossen Umsatz- oder Gewinnschwankung kann dabei nicht die Rede sein. Vielmehr entspricht diese Entwicklung dem typischen Fall der Aufbauphase einer Unternehmung. Die Veranlagungsbehörde hat angesichts dieser Entwicklung zu Recht auch auf das Ergebnis des zweiten Geschäftsjahres abgestellt. Denn von gleichmässig fliessenden Einkünften kann hier sicher nicht die Rede sein. Nur mit diesem Vorgehen war es möglich, ein repräsentatives Einkommen für die Folgeperiode 1983/84 zu ermitteln. Dieses Vorgehen wird ohne weiteres vom Wortlaut und von der ratio legis des Art. 31 Abs. 1 Ziff. 2 StG gedeckt. Die kant. Steuerverwaltung hat zudem glaubwürdig darzustellen vermocht, dass die Ausdehnung des Bemessungszeitraums auf zwei Geschäftsjahre ständig geübte Praxis ist. Dies hat selbstredend auch für jene Fälle zu gelten, bei denen das Ergebnis

des zweiten Geschäftsjahres schlechter ausfällt als das erste. Aufgrund der obigen Erwägungen sieht die Steuerrekurskommission keine Veranlassung, diese gefestigte Praxis umzustossen, nicht zuletzt auch unter dem Aspekt des Gleichheitsgebots.

StRK 27.5.1988 (Nr. 435)

Anmerkung. Mit Entscheid Nr. 453 vom 27.1.1989 hat die Steuerrekurskommission im wesentlichen mit denselben Argumenten die in Entscheid Nr. 435 wiedergegebenen Bemessungsregeln auch für die Veranlagung der direkten Bundessteuer als rechters erklärt.

2061

Grundstückgewinnsteuer. Wird ein Grundstück teilweise unentgeltlich übertragen, so ist für die Feststellung des steuerbaren Grundstückgewinnes im Sinne von Art. 59 Abs. 1 StG vom verkündeten Kaufpreis der Schenkungsbetrag in Abzug zu bringen.

1. Nach Art. 59 Abs. 1 StG ist der Grundstücksgewinn der Betrag, um welchen der Veräusserungserlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt. Nach Art. 60 Abs. 1 StG gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers als Erwerbspreis.

a) Aus der gesetzlichen Regelung folgt, dass ein steuerbarer Grundstücksgewinn nur vorliegt, wenn der Veräusserungserlös höher ist als die Anlagekosten, d.h. als der einstige Erwerbspreis zuzüglich die wertvermehrenden Aufwendungen.

Im vorliegenden Fall stellt sich zunächst die Frage nach der Höhe des Veräusserungserlöses. Dieser beträgt nach Auffassung der kantonalen Steuerverwaltung Fr. [...]. Dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden. Der Grundstücksgewinnsteuer unterliegen nur realisierte Gewinne, nicht indessen potentielle Gewinne. Für die Steuerbehörden sind grundsätzlich die rechtsgeschäftlich vereinbarten Leistungen massgebend. Entscheidend ist dabei der tatsächlich realisierte Veräusserungserlös (Peter Ochsner, Die Besteuerung der Grundstücksgewinne in der Schweiz, Diss. Zürich 1976, S. 74). Auch die Grundstücksgewinnsteuer nach Art. 55 ff. StG stimmt mit dieser Betrachtungsweise überein. Steuerpflichtig ist nach Art. 57 StG der Veräusserer. Die Frage, ob ein steuerbarer Grundstücksgewinn realisiert