

Missverhältnis zwischen den geschätzten Lebenshaltungskosten und den deklarierten Einkünften des Ehepaares A. haben. Es handelte sich nicht um aufgerechnetes Einkommen für in die verkaufte Liegenschaft getätigte Eigenleistungen. Dies wäre aber Voraussetzung der Abzugsfähigkeit bei der Grundstückgewinnsteuerberechnung (Art. 61 Abs. 1 Ziff. 5 StV/GVP AR 1988, S. 304, Nr. 2028).

StRK 25.2.1994 (Nr. 586)

Anmerkung: Eine gegen diesen Entscheid geführte Kassationsbeschwerde wies der Regierungsrat mit Entscheid vom 25. Oktober 1994 vollumfänglich ab.

2135

Zwischenveranlagung. Der Rückgang des Erwerbseinkommens im selben Beruf in gleicher Stellung mit demselben Beschäftigungsgrad stellt **keinen qualitativen Zwischenveranlagungsgrund** nach Art. 76 Abs. 1 StG dar und führt entsprechend nicht zur Gegenwartsbemessung des Erwerbseinkommens.

1. Der Rekurrent ist als leitender Angestellter der R. AG auch massgeblich an der Firma beteiligt. Bedingt durch die Rezession und durch branchenspezifische Probleme offenbar noch verstärkt, konnte N. im Jahre 1992 nur noch rund die Hälfte des von ihm in den vorangegangenen Jahren erzielten Gehaltes beziehen. 1993 ist sein Lohn zwar wieder leicht angestiegen, lag aber mit Fr. 131'066.-- (Bruttolohn gemäss Lohnausweis) immer noch weit unter den von 1989 bis 1991 getätigten Bezügen. Nachdem im übrigen die Veranlagung für die Steuerjahre 1993/94 unangefochten geblieben ist, stellt sich im vorliegenden Rekursverfahren einzig die Frage, ob der starke Rückgang beim Erwerbseinkommen von N. Anlass für die Vornahme einer Zwischenveranlagung mit Übergang zur Gegenwartsbemessung gibt, oder ob ungeachtet der Einkommenseinbusse die Besteuerung nach den Regeln der ordentlichen Vergangenheitsbemessung zu erfolgen hat.

2. Gemäss Art. 30 Abs. 1 StG wird die Steuer nach dem durchschnittlichen Einkommen der beiden letzten der Steuerperiode vorangegangenen Kalenderjahre bemessen. Die Bemessung des Einkommens im allgemeinen beruht demnach auf dem System der sog. Pränumero-Besteuerung mit Vergangenheitsbemessung. Ausnahmsweise wird von diesem Grundsatz abgegangen, nämlich bei Beginn der Steuerpflicht (Art. 31 StG) sowie beim Vorliegen der Voraussetzungen für die Vornahme einer Zwischenrevision gemäss Art. 76 Abs. 1 StG. Dieser Bestimmung zufolge ist eine Neuveranlagung für den Rest der Veranlagungsperiode dann vorzunehmen, wenn die Veranlagungsgrundlagen voraussichtlich dauernd und wesentlich in qualitativer und quantitativer Beziehung ändern. Als Beispiele werden vom Gesetz unter anderem die Aufnahme oder Aufgabe einer Erwerbstätigkeit sowie der Berufswechsel genannt. Dagegen gelten gemäss Art. 28 Abs. 1 der Steuerverordnung konjunkturelle Schwankungen nicht als wesentliche Änderung der Veranlagungsgrundlagen. Nach ständiger Rechtsprechung der Steuerrekurskommission müssen für die Vornahme einer Zwischenrevision zwingend drei Voraussetzungen erfüllt sein (vgl. AR GVP I/1989, Nr. 2062): Die Veränderung der Veranlagungsgrundlagen während der Veranlagungsperiode muss voraussichtlich dauerhaft sein; sie muss quantitativ und qualitativ wesentlich sein. Fehlt auch nur eine dieser Voraussetzungen, ist der Rekurs abzuweisen (RKE, a.a.O.). Unbestritten im vorliegenden Fall ist die Dauerhaftigkeit der Veränderung. Indem der Rekurrent seit nunmehr zwei Jahren ein deutlich reduziertes Gehalt bezieht, das kaum noch die Hälfte der bisherigen Bezüge erreicht, ist das Erfordernis der Dauerhaftigkeit im vorliegenden Fall offensichtlich erfüllt.

3. Es stellt sich somit einzig noch die Frage, ob den vom Rekurrenten erlittenen Einkommenseinbussen eine qualitativ wesentliche Änderung der Veranlagungsgrundlagen im Sinne von Art. 76 Abs. 1 StG zugrunde liegt. Dass es sich diesfalls um eine quantitativ wesentliche Veränderung handeln würde, nimmt die kantonale Steuerverwaltung zu Recht an. Vorab steht fest, dass beim Pflichtigen weder eine Erwerbsaufgabe noch ein Berufswechsel oder der Übergang von einer Vollzeit- zu einer Teilzeit-Beschäftigung vorliegt. Vielmehr arbeitet er nach wie vor mit demselben Beschäftigungsgrad im gleichen Beruf in derselben Stellung bei der gleichen Arbeitgeberin. Der Rückgang des

Erwerbseinkommens lässt sich letztlich nur so erklären, dass er von seiner Arbeitgeberin ein erfolgsabhängiges Gehalt bezieht, das in den Jahren 1992 und 1993 aufgrund des schlechten Geschäftsganges deutlich tiefer als in den vorangegangenen Jahren ausfiel. Eine Änderung der Veranlagungsgrundlagen in dem Sinne, dass ein Ereignis mit der Folge eingetreten wäre, dass sich das Einkommen des Steuerpflichtigen künftig nach seiner Art und steuerlichen Bedeutung wesentlich anders zusammensetzt als bisher, liegt indessen nicht vor. Von einer solchen Veränderung der Einkommensgrundlagen kann etwa dann gesprochen werden, wenn der Steuerpflichtige von einer unselbständigen zu einer selbständigen Tätigkeit wechselt und damit der Übergang von einem festen Salär mit Gewinnungskosten zu einer von Risiko und in Abhängigkeit von der Wirtschaftslage ausgerichteten Entschädigung verbunden ist. Wie bereits erwähnt, liegt im vorliegenden Fall jedoch kein Berufswechsel vor. Vielmehr dürfte es auch mit der Beteiligung des Rekurrenten an der R. AG in Zusammenhang stehen, dass die ihm von seiner Arbeitgeberin ausgerichtete Entschädigung in besonderem Masse vom Erfolg der Unternehmung abhängt. Dabei darf allerdings nicht übersehen werden, dass der hier zur Beurteilung stehende Einkommensrückgang auch deshalb so gross ausgefallen ist, weil der Pflichtige in den Jahren 1989 bis 1991 ein Gehalt bezog, das deutlich über dem Durchschnittsverdienst eines in entsprechender Position tätigen Angestellten mit vertraglich fester Entschädigung lag. Die grossen Einkommensschwankungen sind mit anderen Worten mit dem im vorliegenden Fall zur Anwendung gelangenden Entlohningssystem verbunden. Das Bundesgericht hat in einem anderen Fall, in dem sich durch den Stellenwechsel des damaligen Beschwerdeführers die Lohneinkünfte um rund 60 % reduzierten, das Vorliegen einer qualitativ wesentlichen Änderung der Veranlagungsgrundlagen ebenfalls verneint; dies obschon auch jener Steuerpflichtige weiterhin unselbständigerwerbend in leitender kaufmännischer Funktion tätig war und insgesamt keine neue Aufgabenstruktur vorlag (vgl. BGE 115 Ib 8 ff.). Entscheidende Bedeutung mass das Bundesgericht dort ebenfalls der Überlegung zu, dass sich die Struktur der Einnahmen des Steuerpflichtigen nicht geändert hat. "Er erzielt an seiner neuen Stelle weiterhin Lohneinkommen, das nicht nach anderen Grundlagen ausgerichtet wird" (BGE 115 Ib 12 ff.).

4. Die vorstehenden Erwägungen stehen im übrigen in Einklang mit Art. 28 Abs. 1 StV. Insbesondere kann die Ansicht des Rekurrenten nicht geteilt werden, im vorliegenden Fall handle es sich nicht um eine konjunkturelle Schwankung, weil sich die wirtschaftliche Lage seiner Arbeitgeberin weiter verschlechtert habe und eine Umkehr dieser Entwicklung nicht abzusehen sei. Sieht man einmal davon ab, dass der Rekurrent für diese Behauptung jeglichen Beweis schuldig bleibt, wäre sein Einwand auch nicht stichhaltig. Wie die kantonale Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung zu Recht ausführt, kann von einer konjunkturellen Schwankung auch dann gesprochen werden, wenn im Einzelfall die Abwärtsbewegung nicht von einer entsprechenden Gegenbewegung abgelöst wird. Art. 18 Abs. 1 StV will vielmehr verdeutlichen, dass beim Einkommen aus selbständiger Tätigkeit bzw. bei entsprechend vom Unternehmenserfolg abhängigen Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit konjunkturell bedingte Schwankungen typisch sind, ohne dass deswegen von besonderen Ereignissen gesprochen werden könnte, bei deren Vorliegen ein Festhalten an der Vergangenheitsbemessung nicht zu rechtfertigen wäre.

StRK 27.1.1995 (Nr. 619)

2136

Einsprachefrist nach Art. 89 Abs. 1 StG. Eine verpasste Einsprachefrist ist wiederherzustellen, wenn entschuldbare Gründe vorliegen und der Einsprecher nicht mit der Zustellung einer Verfügung rechnen musste.

1. Gemäss Sachdarstellung der kantonalen Steuerverwaltung wurde die Veranlagungsverfügung am 29. September 1994 an die Adresse des Pflichtigen in W. versandt. Zu jenem Zeitpunkt war der Pflichtige unbestrittenermassen an dieser Adresse in W. angemeldet.
2. Gemäss Art. 89 StG ist eine Einsprache binnen 30 Tagen, von der Eröffnung an gerechnet, schriftlich bei der Veranlagungsbehörde zu erheben. Die Frist beginnt nicht mit der Kenntnisnahme, sondern mit der ordnungsgemässen Zustellung zu laufen. Als Zustellung gilt