

act. 7.1/4 liegt ein Duplikat dieses Vertrages). Der Verzicht auf eine schriftliche Vereinbarung mit dem Ehemann ist unter diesen Umständen erst recht ein Indiz für den privaten Charakter des Darlehens. Sodann ist für die steuerliche Behandlung als privater Kapitalverlust nicht von Belang, ob die Beschwerdeführerin angesichts der Gütertrennung zu einer derart weitreichenden Unterstützung ihres Ehemannes verpflichtet war oder nicht. Es genügt die Feststellung, dass die dem Ehemann gewährte Unterstützung jedenfalls privater Natur war und nicht der Einzelfirma der Beschwerdeführerin gedient hat. Weil dies aufgrund der genannten Indizien insgesamt feststeht, ist die Beschwerde abzuweisen.

VGer 17.1.1999

2188

Erwerbseinkommen Selbständigerwerbender. Abgrenzung von Geschäfts- und Privatvermögen in bezug auf Beteiligung.

1. Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit wird aufgrund der Veränderungen des Geschäftsvermögens ermittelt; das Privatvermögen ist zumindest für die Einkommensermittlung nicht massgebend. Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen insbesondere auch Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen sowie aus der Übertragung von Geschäftsvermögen ins Privatvermögen (Art. 20 Abs. 2 StG). Kapitalgewinne auf Privatvermögen bleiben steuerfrei. Andererseits kann Werteinbussen von Wirtschaftsgütern nur dann durch Abschreibungen bzw. Wertberichtigungen Rechnung getragen werden, wenn diese dem Geschäftsvermögen zugehören (*Höhn/Waldburger*, Steuerrecht, Bd. II, N 35 zu 38). Die Abzüge nach Art. 21 StG sind daher nur auf Bestandteilen des Geschäftsvermögens zulässig (Art. 10 Abs. 2 StV).

Nach Kantons- und Bundesrecht gelten als Geschäftsvermögen alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit *dienen* (Art. 8 Abs. 6 der kantonalen Steuerverord-

nung, StV, bGS 621.111; Art. 18 Abs. 2 DBG und Art. 8 Abs. 2 StHG). Damit wurde auf kantonaler wie Bundesebene per 1. Januar 1995 der Übergang von der Wertzerlegungs- zur Präponderanzmethode vollzogen (Art. 48 Abs. 1 StV). Aus dem Wortlaut dieser Bestimmungen folgt, dass bei einem Vermögensobjekt nicht allein aufgrund seiner Beschaffenheit schon festzustehen braucht, ob es zum Geschäftsvermögen oder zum Privatvermögen gehört. Ein Vermögenswert kann demnach ein sog. "Alternativgut" sein, das je nach Funktion im Einzelfall dem Geschäfts- oder Privatvermögen zuzuordnen ist. Nach der Rechtsprechung zum aufgehobenen BdBST war auch noch das Erwerbsmotiv ein Zuweisungskriterium. Da der Wortlaut des nun geltenden kantonalen Rechts auf den Begriff "dienen" abstellt, hat dieser Aspekt an Bedeutung verloren und massgeblich ist nun vorab die *aktuelle Funktion* eines Wirtschaftsgutes. Dabei kann ein Vermögenswert dem Geschäft unmittelbar oder mittelbar dienen, wobei ein bloss mittelbares Dienen nach einer weiterhin anwendbaren Rechtsprechung nur mit Zurückhaltung als genügend zu beurteilen ist (vgl. dazu *Höhn/Waldburger*, a.a.O., N 43 zu § 38 mit Hinweisen; *Weidmann/Grossmann/Zigerlig*, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl., S. 50 ff.). Kann die aktuelle Funktion nicht eindeutig bestimmt werden, muss sie jedoch nach wie vor anhand von Indizien aufgrund einer Gesamtwürdigung der tatsächlichen Verhältnisse festgestellt werden. Als Indizien können auch unter dem neuen Recht die buchmässige Behandlung, die Mittelherkunft, die bisherige steuerrechtliche Behandlung, das Erwerbsmotiv sowie die Verwendung des laufenden Ertrages herangezogen werden (vgl. *Weidmann/Grossmann/Zigerlig*, a.a.O., S. 51).

2. Die Anteile an Kapitalgesellschaften werden den Alternativgütern zugerechnet, bei denen eine Zuordnung zum Privat- oder Geschäftsvermögen nicht ohne weiteres gegeben ist. Immerhin gehen *Höhn/Waldburger* (a.a.O., N 51 zu § 38) davon aus, dass Anteile an Kapitalgesellschaften grundsätzlich Privatvermögen darstellen, auch dann, wenn sie dem Anteilsinhaber eine beherrschende Stellung einräumen. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtes (ASA 49, 72) können jedoch bei einem Anteilsinhaber mit beherrschender Stellung an einer Kapitalgesellschaft, der gleichzeitig auch noch an einer Personenunternehmung beteiligt ist, welche in der gleichen oder in einer

ähnlichen Branche wie die Kapitalgesellschaft tätig ist, und der mit beiden Unternehmen in engen wirtschaftlichen Beziehungen steht, die Anteile Geschäftsvermögen darstellen. Dies jedenfalls dann, wenn die Personenunternehmung den Hauptbetrieb darstellt und die Kapitalgesellschaft von dieser wirtschaftlich abhängt und insbesondere wenn die Kapitalgesellschaft nach der Personenunternehmung gegründet wurde. *Höhn/Waldburger* (a.a.O., N 52 zu § 38) lehnen diese Rechtsprechung ab mit der Begründung, wirtschaftliche Verflechtungen zwischen Personenunternehmung und Kapitalgesellschaft alleine vermöchten die Anteile an der Kapitalgesellschaft nicht zu Geschäftsvermögen zu machen. Auch die zeitliche Reihenfolge der Unternehmensgründungen könne nicht massgebend sein. Nur dann, wenn die Anteile an der Kapitalgesellschaft dem Betrieb der Personenunternehmung dienten, stellten diese Geschäftsvermögen dar. Diese Auffassung hat den Wortlaut von Art. 8 Abs. 6 der kantonalen StV (aber auch von Art. 18 Abs. 2 DBG und Art. 8 Abs. StHG) für sich, und ihr gebührt zumindest auf kantonaler Ebene der Vorzug. Der Entscheid darüber, ob ein Vermögensobjekt ganz oder präponderant der selbständigen Erwerbstätigkeit *dient*, ist aber jedenfalls unter Würdigung der Gesamtheit der tatsächlichen Verhältnisse zu fällen (*M. Reich* in: Kommentar zum Schweiz. Steuerrecht I/1, N 48 zu Art. 8 StHG). Nach Lehre und Rechtsprechung kann das vorstehend aufgeführte Abgrenzungskriterium durch den Grundsatz von Treu und Glauben eingeschränkt sein. Aus Gründen des Verbots widersprüchlichen Verhaltens ist der einmal getroffene Entscheid über die Zuteilung alternativer Wirtschaftsgüter zum Geschäfts- oder Privatvermögen - bei gleichbleibenden Verhältnissen - sowohl für den Steuerpflichtigen als auch die Steuerbehörde verbindlich (vgl. StE 1991, B 23.2, Nr. 9, E. 3.c; *Weidmann/Grossmann/Zigerlig*, a.a.O., S. 52).

3. Im Lichte dieser Grundsätze ist die Beteiligung des als Anwalt tätigen Beschwerdeführers an der A. GmbH wie folgt zu beurteilen:

a) Die Vorinstanz ging gestützt auf die Bilanzen und Erfolgsrechnungen der ersten drei Geschäftsjahre (1995 bis 1997) der A. GmbH im Einspracheentscheid zutreffend davon aus, dass im massgeblichen Zeitraum keinerlei Treuhand- oder Beratungstätigkeiten über die GmbH abgewickelt wurden. Dass die kurz nach der Gründung von der A. GmbH erworbene Parzelle Nr. 35 mit der ehemaligen Hoteldepen-

dance bis heute einziges Aktivum der GmbH darstellt und aufgrund ihrer Lage in einer Kurzone seit jeher nicht für anwaltliche oder zumindest damit verwandte Zwecke genutzt werden kann und konnte, ist zu Recht unbestritten. Daran ändert der Einwand der Beschwerdeführer nichts, dass die heute ungenutzte Liegenschaft sehr wohl noch über eine Heizung verfüge. Nach Art. 38 des Baureglementes der Gemeinde B. ist eine andere Nutzung als für Kur- oder Erholungszwecke jedenfalls ausgeschlossen. Dass eine Umzonung in eine Kernzone im Gange ist und dass der Erwerb vorab für anwaltliche oder zumindest anwaltsnahe Zwecke erfolgt sein soll, ändert nichts daran, dass aufgrund der aktuellen Zweckbestimmung der Parzelle und damit unter den gegebenen Umständen auch der streitigen Beteiligung nicht gesagt werden kann, dieses Vermögensobjekt habe vor oder während der Steuerperiode 1997/98 je ganz oder präponderant anwaltlichen oder anwaltsnahen Zwecken gedient.

b) Die Beschwerdeführer wenden ein, zwar seien wegen der raumplanungsrechtlichen Hindernisse nebst dem Erwerb der Liegenschaft keine anderen Geschäfte über die GmbH abgewickelt worden. Hingegen seien geschäftliche Aspekte für die Gründung der A. GmbH massgebend gewesen. Aus dem Gesellschaftszweck gehe hervor, dass mit dieser GmbH Treuhand-, Finanz- und Beratungsgeschäfte abgewickelt werden sollen, die zweifelsohne zu einer Anwaltskanzlei gehörten. Vorab aus Gründen der Haftungsbeschränkung bestehe in manchen Fällen der Tätigkeit eines Rechtsanwaltes das Bedürfnis, diese über eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit abzuwickeln. Es komme hinzu, dass der Name der Gesellschaft aus den Namen der Büropartner gebildet wurde und dass die Gesellschaft ihren Sitz am Sitz des Advokaturbüros habe. Daraus lasse sich ableiten, dass die separate Gesellschaft im Sinne von Art. 8 Abs. 6 StV der selbständigen Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen dienlich sei. Dem kann nicht gefolgt werden. Nach dem einleitend Gesagten hat das Erwerbsmotiv gegenüber der aktuellen Funktion deutlich an Bedeutung verloren und kann lediglich noch als ein Indiz nebst anderen herangezogen werden, wenn die aktuelle Funktion nicht eindeutig bestimmt werden kann. Aufgrund der tatsächlich sehr eingeschränkten Geschäftstätigkeit der GmbH und des für Anwaltszwecke zur Zeit nicht nutzbaren einzigen Aktivums steht die aktuelle Funktion der Beteili-

gung vorliegend klar fest, so dass nicht auf das Erwerbsmotiv als blosses Indiz abgestellt werden kann. Die streitige Beteiligung hat vor und während der Steuerperiode 1997/98 dem Anwaltsbüro jedenfalls nicht unmittelbar gedient. Soweit der Beschwerdeführer auf das Erwerbsmotiv hinweist, stellt sich lediglich die Frage, ob die Beteiligung allenfalls mittelbar in relevanter Weise anwaltlichen Zwecken gedient hat. Ein bloss mittelbares Dienen ist jedoch nach der erwähnten Rechtsprechung nur mit Zurückhaltung als genügend zu beurteilen, um so mehr, als der Vermögenswert der selbständigen Erwerbstätigkeit auch diesfalls ganz oder überwiegend dienen muss (Art. 8 Abs. 6 StV). Bezieht man das Erwerbsmotiv unter diesem Aspekt in eine Gesamtwürdigung mit ein, so kann der streitigen Beteiligung aus der Perspektive des selbständigen Anwaltes auch diesfalls keine überwiegend geschäftliche Funktion zuerkannt werden. Obschon die Statuten der GmbH eine viel breitere Geschäftstätigkeit erlaubt hätten, zielte die Gründung bzw. der Erwerb der GmbH offensichtlich derart einseitig auf den nur einen Monat später erfolgten Erwerb der für anwaltliche Zwecke bislang nicht nutzbaren Liegenschaft in B. ab, dass das Fehlen eines unmittelbaren aktuellen geschäftlichen Nutzens durch die blosser Hoffnung auf eine spätere Umzonung und damit auf eine bloss künftige geschäftliche Nutzbarmachung nicht aufgewogen wird. Auch die Namensgebung und die Wahl des Geschäftssitzes am Sitz des Anwaltsbüros in C. können unter diesen Umständen nicht entscheidend ins Gewicht fallen. Dass die GmbH ihre Geschäftstätigkeit auf den Erwerb der bis auf weiteres nicht für anwaltliche oder anwaltsnahe Zwecke nutzbaren Liegenschaft in B. beschränkte, zeigt im übrigen, dass zum Anwaltsbüro in C. zur Zeit weder sachlich noch örtlich eine enge Beziehung besteht. Ähnlich wie in StE 1991 B 23.2 (Nr. 9, E. 4.b) kann nicht gesagt werden, die berufliche Tätigkeit als Anwalt wäre ohne die Beteiligung an der A. GmbH in wesentlichem Ausmass beeinträchtigt gewesen. Unter diesen Umständen ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz im Einspracheentscheid vom Fehlen einer präponderant geschäftlichen Funktion der Beteiligung ausging.

Dass die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung die Beteiligung an der GmbH nun doch dem Geschäftsvermögen des Beschwerdeführers zurechnet, überzeugt nicht. Die von der Vorinstanz zusammengefasst

aufgeführte Rechtsprechung zur Qualifikation verschiedener Beteiligungen zeigt im jeweiligen Volltext, dass dabei eine Zurechnung zum Geschäftsvermögen in aller Regel auch nur bejaht wurde, wenn die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft dem Geschäft des jeweiligen Anteilsinhabers tatsächlich gedient hat und dies nicht erst in einer näheren oder fernerer Zukunft allenfalls zu erwarten war. Dies gilt auch für den Fall des Notars, der sich deshalb an Immobilienaktiengesellschaften beteiligte, damit er nach Darstellung der Vorinstanz „künftig“ die Liegenschaftsverwaltung und die Verurkundung vornehmen kann (ASA 41, 114 bzw. recte 115 ff.). Dem Urteil kann entnommen werden (S. 122), dass der betreffende Notar aufgrund seiner Beteiligungen langjährige Liegenschaftsverwaltungsverträge abgeschlossen hatte, so dass er einen klagbaren Vertragsanspruch hatte. Die Zurechnung zum Geschäftsvermögen erfolgte somit nicht bloss gestützt auf eine in die Zukunft gerichtete vage Erwartung. Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die künftig angestrebte geschäftliche Nutzung der Liegenschaft erst noch eine Umzonung voraussetzt. Weil nach der planungsrechtlichen Rechtsprechung kein unbedingter Anspruch auf eine Umzonung besteht (vgl. BGE 109 Ia 114), kann die streitige Beteiligung auch im Lichte der von der Vorinstanz aufgeführten Rechtsprechung nicht dem Geschäftsvermögen zugerechnet werden. Entgegen der Vorinstanz genügt es nicht, dass der Erwerb eines Grundstückes und die Realisierung einer Gesamtüberbauung nicht im Widerspruch zum Geschäftszweck der GmbH steht und dass nach ihrer Auffassung zu erwarten steht, dass die Gesellschafter aus diesen Tätigkeiten der Gesellschaft Aufträge erhalten werden, weil sich bei Überbauungen erfahrungsgemäss zahlreiche rechtliche Fragen stellen. Dieser auf die nahe oder fernere Zukunft erwartete Nutzen für das Anwaltsbüro ist derart vage, dass daraus jedenfalls für die Steuerperiode 1997/98 nicht auf eine geschäftliche Funktion der Beteiligung geschlossen werden kann.

c) Zusammenfassend ergibt sich, dass die streitige Beteiligung an der A. GmbH zu Recht nicht dem Geschäftsvermögen des als Anwalt tätigen Beschwerdeführers zugerechnet wurde. Infolgedessen wurden die geltend gemachten Abschreibungen auf diesem Bestandteil des

Privatvermögens auch zu Recht nicht zum Abzug zugelassen (Art. 10 Abs. 2 StV). Die Beschwerde ist abzuweisen.

VGer 20.10.1999

2189

Steuerabzüge für Beiträge an anerkannte Vorsorgeformen. Der freiwillig bei einer anerkannten Vorsorgeeinrichtung der 2. Säule Versicherte hat in der Säule 3a nur Anspruch auf den reduzierten Beitragsabzug.

1. Gemäss Art. 4 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG, SR 831.40) können sich Arbeitnehmer und Selbständigerwerbende, die der obligatorischen Versicherung nicht unterstellt sind, nach diesem Gesetz freiwillig versichern lassen. Freiwillig bedeutet in diesem Zusammenhang, dass der Selbständigerwerbende frei entscheiden kann, ob er der Versicherung beitreten will oder nicht. Hat er sich aber zum Beitritt entschlossen, gelten für ihn die Bestimmungen der obligatorischen Versicherung analog (*Brühwiler* in SBVR, Rz. 52). Selbständigerwerbende können sich bei der Vorsorgeeinrichtung ihres Berufes oder ihrer Arbeitnehmer versichern lassen (Art. 44 Abs. 1 BVG). Die Steuerbehörden haben sich an die vom Steuerpflichtigen getroffene Wahl zu halten (ASA 60, 325).

Das Kassenreglement einer anerkannten Pensionskasse bot dem freiwillig Versicherten Versicherungsmöglichkeiten in verschiedenem Umfang. Der Beschwerdeführer liess sich bei dieser Pensionskasse einzig für die Risiken Tod und Invalidität versichern. Der Einwand des Beschwerdeführers, eine solche Versicherung hätte er auch bei jeder Lebens-Versicherungsgesellschaft abschliessen können, ist grundsätzlich berechtigt. Weil der Beschwerdeführer sich jedoch freiwillig entschloss, der gleichen Vorsorgeeinrichtung wie seine Arbeitnehmer beizutreten, gelten für ihn die Bestimmungen der obligatorischen Versicherung analog. In der Bescheinigung über die Vorsorgebeiträge, die vom Versicherten der Steuererklärung beizulegen ist, wird bezeugt,