

neben- oder ehrenamtlichen Funktion des betreffenden Gemeinwesens, insoweit diese Tätigkeiten nicht mit einem ordentlichen, der tatsächlichen zeitlichen Beanspruchung entsprechenden Arbeitsentgelt entschädigt werden. Von vorneherein nicht unter diese Bestimmung fallen hauptberufliche Tätigkeiten im Dienste des Gemeinwesens.

4. Im vorliegenden Fall kann offenbleiben, ob die Tätigkeit des Rekurrenten als Bauzeichner und der von Zeit zu Zeit anfallende Pikettdienst als «öffentliche Tätigkeit» im Sinne von Art. 13 Abs. 1 lit. d und Abs. 4 StV zu gelten hat, weil von vorneherein das Kriterium der Ausserberuflichkeit nicht gegeben ist. Unbestrittenermassen hängt der Pikettdienst direkt mit der Vollerwerbstätigkeit des Rekurrenten zusammen. Hierin liegt der Unterschied etwa zum Feuerwehr-Pikettdienst. Der Feuerwehrdienst ist in der Gemeinde H. wie in allen übrigen Gemeinden des Kantons so organisiert, dass keine voll angestellten Feuerwehrleute Feuerwehrdienst leisten. Mithin ist ihre Feuerwehrdiensttätigkeit eine ausserberufliche und zudem klar eine «öffentliche» im Sinne der erwähnten Bestimmungen. Eine Verletzung des Gleichheitsgebotes liegt daher nicht vor.

StRK 3.11.1989 (Nr. 478)

2068

Aufwertungsgewinne werden nach Art. 20 Abs. 2 StG besteuert, wenn ein Realisierungstatbestand vorliegt. **Bilanzänderungen** sind nur bei einem entschuldbaren Irrtum über die steuerlichen Folgen gewisser Buchungen zulässig.

1. Am 22. August 1985 veräusserte E. eine Eigentumswohnung in G. für Fr. 276 000.–. Die gleiche Wohnung kaufte er am 22. Februar 1986 von der früheren Erwerberin für Fr. 245 000.– zurück. Unbestritten ist die Steuerpflicht für Fr. 31 000.– als Differenz zwischen Veräusserungs- und Erwerbspreis für die fragliche Wohnung.

Der Rekurrent vertritt nun in der Folge die Auffassung, dass es mit der Verbuchung dieses effektiv realisierten Gewinnes sein Bewenden haben muss. Um diesen Betrag wurde der bilanzierte Wert der Wohnung von Fr. 245 000.– per 30. Juni 1985 auf Fr. 276 000.– per 30. Juni 1986 erhöht.

Demgegenüber geht die kantonale Steuerverwaltung von einem steuerbaren Gewinn von Fr. 100 000.– aus. Dieser setzt sich aus einem Veräusserungsgewinn von Fr. 31 000.– sowie einem Aufwertungsgewinn von Fr. 69 000.– zusammen. Der massgebliche Buchwert, verstanden als anteilige Anlagekosten, wird von der kantonalen Steuerverwaltung auf Fr. 176 000.– festgesetzt. ...

2. Die Zulässigkeit der Besteuerung eines Aufwertungsgewinnes im Umfange von Fr. 69 000.– richtet sich nach dem Vorliegen eines Realisierungstatbestandes. Nur wenn ein solcher erfüllt ist, kann die Veräusserung der Liegenschaft von der Einkommenssteuer gemäss Art. 20 Abs. 2 StG erfasst werden. Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit gehören danach namentlich Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung und buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen.

Der steuerbegründende Tatbestand einer echten Realisierung ist erfüllt, wenn Wirtschaftsgüter einer Unternehmung gegen Entgelt veräussert werden und dieses Entgelt nicht wirtschaftlich identisch mit dem veräusserten Objekt ist (*Cagianut/Höhn*, Unternehmungssteuerrecht, Bern/Stuttgart 1989, § 14, N. 39). Diese Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall gegeben. Für die Elemente «Veräusserung» und «Entgeltlichkeit» ergibt sich dies ohne weiteres, dagegen ist die Frage nach der wirtschaftlichen Identität von Entgelt und Veräusserungsgut genauer zu prüfen, da Verkauf und Rückkauf in der gleichen Steuerperiode erfolgten.

Wirtschaftliche Identität des Entgelts liegt dann vor, wenn das Wirtschaftsgut, auf das ein Mehrwert übergeht, mit dem ausgeschiedenen Vermögenswert wirtschaftlich identisch ist (*Gagianut/Höhn*, a.a.O., § 14, N. 49) und die Veräusserung nicht zu einer Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Unternehmung geführt hat. Einen solchen Fall stellt die Ersatzbeschaffung dar. Voraussetzung für die Gewährung eines Steuerausshubes ist, dass das Ausscheiden des Wirtschaftsgutes durch äusseren Zwang erfolgt oder sich als betriebliche Notwendigkeit darstellt (BGE 108 Ib 329). Dagegen zählen Vermögenswerte, die der Kapitalanlage dienen, nicht zu den Ersatzbeschaffungsgütern (*Cagianut/Höhn*, a.a.O., § 14, N. 56). Davon ist aber im vorliegenden Fall auszugehen. Es ist nicht zu erkennen, inwiefern der fraglichen Wohnung eine andere Funktion zukommt als die der Kapitalanlage. Der Rekurrent hat denn auch keinen Grund dargetan, der Rückkauf sei aus anderen Überlegungen geschehen, als damit einen Kapitalgewinn zu realisieren. Bloss als zufällig erscheint es daher, wenn mit dem seinerzeitigen Verkaufserlös der Rückkauf der glei-

chen Wohnung finanziert wurde. Unerheblich ist es in diesem Zusammenhang, dass der Verkauf wie der Rückkauf in der gleichen Steuerperiode erfolgten. Steuerbarer Gewinn ist bei kaufmännischer Buchführung somit die Differenz zwischen Veräusserungserlös und steuerlich massgebendem Buchwert. Wenn die kantonale Steuerverwaltung im vorliegenden Fall das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit für das Jahr 1986 um Fr. 100 000.– erhöhte, so erweist sich das als rechtmässig.

Unbehelflich bleibt der Einwand des Rekurrenten, gemäss Art. 960 OR sei als massgeblicher Wert für die Gewinnberechnung nicht vom Verkaufs-, sondern vom Rückkaufspreis auszugehen. Der maximale Wert könne sich somit höchstens auf Fr. 245 000.– belaufen. Dagegen ist einzuwenden, dass der Rekurrent selbst in seinem Jahresabschluss 1985/86 einen Wert von Fr. 276 000.– verbucht hat. Es stellt ein widersprüchliches Verhalten des Steuerpflichtigen dar, wenn er sich einerseits gegenüber der kantonalen Steuerverwaltung auf den niedrigeren Rückkaufswert beruft, andererseits in seiner Rechnungslegung das fragliche Aktivum um den erzielten Gewinn auf den höheren Verkaufspreis aufwertet. Die kantonale Steuerverwaltung ist bei dieser Sachlage zu Recht vom verbuchten Wert von Fr. 276 000.– ausgegangen. ...

3. Am 12. Juli 1984 erwarb E. in B. eine Liegenschaft zu Fr. 510 000.–. Die damalige Steuerschätzung betrug Fr. 334 000.–. Anlässlich einer Neuschätzung vom 15. Dezember 1986 wurde der Wert auf Fr. 434 000.– erhöht. Am 31. Dezember 1987 veräusserte der Pflichtige die Liegenschaft zu einem Preise von Fr. 870 000.–.

Bei Erstellung des Jahresabschlusses 1985/86 am 4. September 1986 wurde die Liegenschaft mit Fr. 522 060.90 bilanziert. Aufgrund des erzielten Veräusserungsgewinnes nahm der Steuerpflichtige, *nach* Einreichung der Steuererklärung 1987/88 im Oktober 1987, eine Änderung der Bilanz 1985/86 vor und wertete die Liegenschaft um Fr. 120 000.– auf Fr. 642 060.90 auf.

Im Verfahren vor der Steuerrekurskommission beantragt der Rekurrent, die nachträgliche Aufwertung sei nach Treu und Glauben zuzulassen und steuerlich zu berücksichtigen. Dagegen wendet die kantonale Steuerverwaltung ein, im Zeitpunkt der Bilanzerstellung am 4. September 1986 sei kein höherer Wert zu erkennen gewesen. Eine Aufwertung verstosse daher gegen Art. 960 Abs. 2 OR.

4. Mit der Einreichung der Steuererklärung gibt der Steuerpflichtige eine Wissenserklärung ab (*E. Höhn*, Steuerrecht, Bern/Stuttgart 1986, § 42,

Rz 25). Die Formulare sind wahrheitsgemäss und vollständig auszufüllen und zu unterzeichnen. Der Steuerpflichtige ist gehalten, sich nach Treu und Glauben zu verhalten (*Höhn*, a.a.O., § 42, Rz 23). Ob die nachträgliche Abänderung der Bilanz ein treuwidriges Verhalten darstellt, wird im folgenden zu prüfen sein, nachdem hierzu auch Art. 77 StG keine Aussage macht.

Die Steuererklärung stellt eine Wissenserklärung dar. Sie ist daher der Berichtigung seitens des Steuerpflichtigen zugänglich (*Reimann/Zuppinger/Schärfer*, Komm. zum Zürcher Steuergesetz, Bd. III, Zürich 1969, N. 2 zu § 84). Vorliegendenfalls geht es aber nicht um eine Berichtigung, sondern um die Änderung der Bilanz, indem ein handelsrechtskonformer Bilanzansatz durch einen anderen, allenfalls noch zu überprüfenden, handelsrechtskonformen Ansatz ersetzt wird (vgl. ASA 37, 142). Bilanzänderungen sind indessen nur zulässig, wenn ein entschuldbarer Irrtum über die steuerlichen Folgen gewisser Buchungen vorliegt (*Mühlebach/Bürgi*, Komm. zum aargauischen Steuergesetz, § 10/23) und ein Behaften des Pflichtigen am gewählten Bilanzansatz mit dem Grundsatz von Treu und Glauben unvereinbar wäre. Namentlich sind aber Bilanzänderungen unzulässig, wenn sie nur zum Zwecke der Steuereinsparung dienen (vgl. AGVE 1967, 272). Im Streitfall macht der Rekurrent keinen entschuldbaren Irrtum geltend. Die Beweggründe für die Bilanzänderung sind erst nach Einreichung der Steuererklärung eingetreten. Ein Irrtum im Rechtssinne liegt nicht vor. Eine Berufung auf nachträglich geänderte Verhältnisse, analog der *clausula rebus sic stantibus* im Privatrecht, wäre allenfalls dann statthaft, wenn sich das Festhalten der kantonalen Steuerverwaltung an der ursprünglichen Steuererklärung als Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben darstellen würde. Davon kann indessen nicht ausgegangen werden. Dass die kantonale Steuerverwaltung nicht bereit ist, die Steuerersparnisabsicht des Rekurrenten zu fördern, kann ihr nicht vorgeworfen werden. Ebenso wenig hat sie eine bindende Zusicherung abgegeben, die das vom Rekurrenten angebehrte Vorgehen schützen würde. Wenn vom Pflichtigen eine andere Praxis der kantonalen Steuerverwaltung angeführt wird, so hätte er hierfür den entsprechenden Nachweis zu erbringen. Das hat er nicht getan. Auch aus dem Umstand, dass die Bilanzänderung vor Veranlagungsbeginn erfolgte, kann der Rekurrent nichts für sich ableiten. Änderungen können ohnehin nur berücksichtigt werden, wenn sie den Einschätzungsbehörden vor Eröffnung der Veranlagung zur Kenntnis gebracht werden (StR 1977, 433). Wenn der

Rekurrent schliesslich dafür hält, die grundsätzliche Unzulässigkeit nachträglicher Bilanzänderungen würde zu Verzögerungen bei der Einreichung von Steuererklärungen führen, so verkennt er, dass der Zeitpunkt der Abgabe der Steuerunterlagen nicht im Belieben des Pflichtigen steht, sondern an Fristen gebunden ist, zu deren Einhaltung er gesetzlich verpflichtet ist.

StRK 2.2.1990 (Nr. 484)

2069

Vermögensbesteuerung bei Liegenschaften (Art. 37 f. StG). Für die Steuerveranlagung ist mit Bezug auf den Verkehrswert der Liegenschaft der Zeitpunkt massgebend, auf den die Schätzung vorgenommen wird und nicht der Zeitpunkt, in dem diese formell in Rechtskraft erwächst.

1. Gegenstand des vorliegenden Rekurses bildet die Frage, ob wegen der am Stichtag 1. Januar 1989 noch nicht abgelaufenen Frist zur Erhebung eines Rekurses an den Regierungsrat gegen den Einspracheentscheid der Grundstückschätzungskommission Vorderland betreffend Verkehrswertschätzung der Liegenschaft des Rekurrenten R. noch die bisherige Verkehrswertschätzung als Basis der Vermögensbesteuerung für die Veranlagungsperiode 1989/90 herangezogen werden muss oder nicht.

2. Gemäss Art. 37 Abs. 1 StG wird für die Berechnung des Vermögens auf den Beginn der Veranlagungsperiode (in casu: 1. Januar 1989) abgestellt. Als Bewertungsgrundsatz gilt, dass die Vermögensbestandteile zum Verkehrswert berechnet werden (Art. 38 StG). Nachdem es sich bei der Liegenschaft des Rekurrenten unbestrittenermassen um ein nichtlandwirtschaftliches Grundstück handelt, gilt dieser Grundsatz auch im vorliegenden Fall (Art. 39 StG). Die Verkehrswertschätzungen von Grundstücken werden durch bezirksweise eingesetzte Schätzungskommissionen vorgenommen. Die von diesen ermittelten Schätzungen sind für die Steuerorgane und den Steuerpflichtigen verbindlich (Art. 80 Abs. 4 StG).

3. Die zuständige Schätzungskommission Vorderland hat am 22. Juli 1988 den Verkehrswert der Liegenschaft von R. neu festgesetzt. Dieser Entscheid wurde dem Rekurrenten am 2. August 1988 eröffnet. Aufgrund dessen Einsprache wurde der Schätzungswert mit Einspracheentscheid