

2072

Zwischenveranlagung. Bei der Beurteilung der Dauerhaftigkeit und Wesentlichkeit der Änderung der Veranlagungsgrundlagen nach Art. 76 Abs. 1 lit. a StG sind auch ausserkantonale Verhältnisse zu berücksichtigen, soweit sich dies in Übereinstimmung mit dem übergeordneten Bundesrecht erweist.

1. E. gab auf den 30. Juni 1987 hin seine unselbständige Erwerbstätigkeit auf. Die folgenden zwei Monate verbrachte er im Ausland und verlegte nach seiner Rückkehr am 31. August 1987 seinen Wohnsitz in den Kanton St. Gallen nach G.

2. Gegenstand des vorliegenden Verfahrens sind die Voraussetzungen, unter welchen eine Zwischenrevision gemäss Art. 76 Abs. 1 lit. a StG infolge Aufgabe der Erwerbstätigkeit vorzunehmen ist.

Hierzu vertritt die kantonale Steuerverwaltung die Auffassung, dass gemäss Art. 76 StG eine Zwischenveranlagung vorzunehmen sei, wenn die Änderung der Veranlagungsgrundlagen dauerhaft und wesentlich sei, insbesondere bei Aufnahme oder Aufgabe der Erwerbstätigkeit, Berufswechsel oder anderen Gründen. Als dauerhaft gelte eine Veränderung, wenn sie mindestens sechs Monate anhalte. Änderungen von kürzerer Dauer dürften in keinem Fall zum Anlass genommen werden, eine Zwischenveranlagung durchzuführen.

Diesen Ausführungen kann die Steuerrekurskommission folgen. Sie geben die ständige Praxis zum Kriterium der Dauerhaftigkeit einer Änderung im Sinne von Art. 76 Abs. 1 lit. a StG wieder. Indessen gilt es zu beachten, dass nicht ohne weiteres auf das Neue Handbuch zum Steuergesetz des Kantons Appenzell A.Rh. verwiesen werden kann. Dem Handbuch kommt als verwaltungsinterne Weisung keine den Steuerpflichtigen bindende Wirkung zu. Es schafft kein objektives Recht, das den Bürger zu einem bestimmten Tun, Unterlassen oder Dulden verpflichten könnte (vgl. *Imboden/Rhinow*, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Band I, Basel 1986, Nr. 9). Gibt indessen eine Dienstanweisung – wie im vorliegenden Fall – lediglich die ständig geübte und von der Steuerrekurskommission gutgeheissene Praxis (so Entscheid Nr. 408) wieder, mithin die massgebliche Auslegung einer oder mehrerer Rechtsnormen, so kommt einem Verweis auf eine Verwaltungsverordnung keine andere Bedeutung zu als einem entsprechenden Hinweis auf Präjudizien. Die Bindungswirkung

erschöpft sich an den allgemein geltenden Voraussetzungen für eine Praxisänderung (vgl. *Imboden/Rhinow*, a.a.O., Nr. 72). Dazu besteht aber im Streitfall kein Anlass.

3. Der Rekurrent macht keine Einwendungen grundsätzlicher Art gegen die Dauer von sechs Monaten. Dagegen macht er eine Verletzung von Art. 4 und Art. 46 Abs. 2 BV geltend, wonach infolge seines Wegzugs am 31. August 1987 die Aufgabe der Erwerbstätigkeit im Kanton Appenzell A.Rh. dauernd gewesen sei. Daran vermöge auch der Umstand nichts zu ändern, dass er lediglich während zweier Monate (vom 1. Juli bis 31. August 1987) keiner Erwerbstätigkeit nachging. Massgeblich für den Umfang der kantonalen Steuerhoheit seien die Verhältnisse, wie sie sich für den Pflichtigen während der Dauer darstellen, für welche er dieser Steuerhoheit unterstehe. Das habe insbesondere dann zu gelten, wenn der Pflichtige infolge Wohnsitzwechsels im neuen Kanton bei Wiederaufnahme der Erwerbstätigkeit unter die Gegenwartsbemessung falle und das bisher im alten Kanton erzielte Einkommen auch nicht als Bemessungsgrundlage herangezogen werde, wie dies etwa Art. 19 der Vollzugsverordnung zum Steuergesetz des Kantons Appenzell A.Rh. vorsehe.

4. Was der Rekurrent unter Berufung auf den Grundsatz von Treu und Glauben und das Willkürverbot für sich anbegehrt, käme einer sachlich nicht zu rechtfertigenden Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen gleich. Es ist nicht einzusehen, weshalb einem Pflichtigen, der aus der kantonalen Steuerhoheit ausscheidet und für die zwei dem Wegzug vorangehenden Monate seine Erwerbstätigkeit aufgibt, eine Zwischenrevision gemäss Art. 76 Abs. 1 lit. a zu gewähren wäre, wogegen einem andern Pflichtigen, dessen vorübergehende Aufgabe der Erwerbstätigkeit nicht vom Wegzug in einen andern Kanton gefolgt wird, eine Zwischenveranlagung versagt bliebe.

Unbehelflich bleibt auch der vom Rekurrenten aufgerufene Art. 46 Abs. 2 BV. Es handelt sich im vorliegenden Fall offensichtlich nicht um einen Sachverhalt, der in den Geltungsbereich des Doppelbesteuerungsverbot im Sinne der vorgenannten Bestimmung fiele. Der Rekurrent vermag keine Kollision der Steuersysteme mehrerer Kantone aufzuzeigen, die ihn für das gleiche Steuerobjekt in der gleichen Bemessungsperiode mit einer ähnlichen Steuer belasten würde (*E. Höhn*, Steuerrecht, Bern/Stuttgart 1988, § 38, N. 7 ff.). Stattdessen verhält es sich so, dass der Rekurrent bis zu seinem Wegzug am 31. August 1987 der ausschliesslichen Steuerhoheit des Kantons Appenzell A.Rh. unterlag und anschliessend, infolge

Wohnsitznahme in G., allein im Kanton St.Gallen steuerpflichtig war. Bei dieser Sachlage besteht aber kein Raum für die Anwendung von Art. 46 Abs. 2 BV. Zu keinem Zeitpunkt machte mehr als ein Kanton die Steuerhoheit über den Rekurrenten geltend. Mithin fehlt der Anknüpfungspunkt für die Anwendung des Kollisionsrechts.

5. Der Rekurrent verlangt eine vom heutigen Verständnis abweichende Auslegung des Art. 76 Abs. 1 lit. a StG. Mit ihm ist darin einig zu gehen, dass die Aufgabe der Erwerbstätigkeit während zweier Monate in bezug auf die Steuerhoheit des Kantons Appenzell A.Rh. endgültig war. Deren Wiederaufnahme erfolgte erst wieder im Kanton St.Gallen. Die vom Rekurrenten angeführten Zitatstellen vermögen indessen seine Rechtsauffassung nicht zu stützen. Dies gilt vor allem deshalb, weil es sich nicht um einen Fall interkantonaler Doppelbesteuerung handelt.

Bei der Ermittlung des Normsinns ist vom Wortlaut einer Bestimmung auszugehen. Art. 76 Abs. 1 lit. a StG nennt als Voraussetzung für die Vornahme einer Zwischenrevision die dauernde und wesentliche Änderung der Veranlagungsgrundlagen für das Einkommen oder das Vermögen. Aus dem Wortlaut kann der Rekurrent nichts für sich ableiten. Dagegen führt die Auslegung nach dem Zweck der Norm und deren Einordnung in die Gesetzessystematik zu keinem andern Ergebnis, als dass bei der Beurteilung der Dauerhaftigkeit und Wesentlichkeit einer Änderung auch ausserkantonale Verhältnisse zu berücksichtigen sind, soweit sich dies in Übereinstimmung mit dem übergeordneten Bundesrecht erweist. Das ergibt sich namentlich aus Art. 19 StV, der eine Lösung im gleichen Sinne für die Bemessung der Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit bei Zuzug vorsieht. Hinzu kommt, dass die vom Rekurrenten vertretene Auslegung des Art. 76 Abs. 1 lit. a StG zu einer sachlich nicht vertretbaren und vor Art. 4 Abs. 1 BV nicht standhaltenden Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen führen würde.

StRK 19.3.1990 (Nr. 488)

2073

Ermessensveranlagung aufgrund von Art. 86 StG. Umkehr der Beweislast; Anforderungen an die Rekursbegründung.

1. Die Vornahme einer Veranlagung nach Ermessen bringt eine Umkehr der Beweislast zulasten des Pflichtigen mit sich, vorausgesetzt, die Be-