

Der im Jahre 1980 verstorbene Eigentümer der Hälfte der Parzelle war verheiratet und Vater zweier Kinder. Frau K. war als Schwester nicht Erbin des in Frage stehenden Parzellenanteils, also auch nicht Mitglied der Erbgemeinschaft. Erben waren die Ehefrau und die Kinder. Die Rekurrentin behauptet auch nicht, für die disponible Quote von ihrem Bruder als Erbin eingesetzt worden zu sein. Dieser Sachlage entspricht auch das rechtliche Vorgehen, d.h. der Kauf der Hälfte der Liegenschaft durch die Rekurrentin von der Erbgemeinschaft im Jahre 1980. Es ergibt sich somit, dass im vorliegenden Fall Art. 58 Abs. 1 Ziff. 2 StG nicht zum Zuge kommt. Auch der diesbezügliche Antrag der Rekurrentin ist folglich abzulehnen.

StRK 26.5.1989 (Nr. 459)

Anmerkung: Eine gegen diesen Entscheid erhobene Kassationsbeschwerde wurde vom Regierungsrat abgewiesen.

2071

Zwischenveranlagung. Die Vornahme einer Zwischenveranlagung gemäss Art. 76 Abs. 1 lit. b StG zufolge Änderung der Grundlagen für Steuerauscheidungen führt grundsätzlich nicht zum partiellen Übergang von der Vergangenheits- zur Gegenwartsbemessung, es sei denn, es liege gleichzeitig ein qualitativer Zwischenveranlagungsgrund nach Massgabe von Art. 76 Abs. 1 lit. a StG vor.

1. Der vorliegende Streitfall bezieht sich auf die Frage, ob die Vornahme einer Zwischenrevision gemäss Art. 76 Abs. 1 lit. b StG auch den zeitlichen Übergang von der Vergangenheits- zur Gegenwartsbemessung für die von der Änderung betroffenen Teile des Einkommens und Vermögens fordere.

Zur materiellen Beurteilung dieser Rechtsfrage ist auf die Grundsätze der bundesgerichtlichen Rechtsprechung über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung gemäss Art. 46 Abs. 2 BV zurückzugreifen. Den kantonalen Bestimmungen über die interkantonale Steuerauscheidung kommt diesfalls keine allein massgebende Bedeutung zu. Das kantonale Recht ist insoweit zu berücksichtigen und anzuwenden, als es mit der

höchstrichterlichen Rechtsprechung in Einklang steht und namentlich keine gegen Art. 46 Abs. 2 BV verstossende Doppelbesteuerung herbeiführt (*E. Höhn*, Interkantonales Steuerrecht, Bern/Stuttgart 1989, § 4, N. 8).

2. Der Rekurrent hat per 1. Juni 1986 seinen Wohnsitz innerhalb des Kantons von T. nach T. verlegt, wo er gleichzeitig eine Betriebsstätte eröffnete. Er vertritt die Auffassung, dass die Neuveranlagung ab 1. Juni 1986 nach Massgabe der Art. 76 Abs. 3 und 4 sowie Art. 85 Abs. 1 StG vorzunehmen sei. Gemäss Art. 76 Abs. 3 StG sei die bisherige Veranlagung zugrunde zu legen, vermehrt oder vermindert um die durch die Änderung neu hinzugekommenen oder weggefallenen Teile des Einkommens oder Vermögens.

Unbestritten ist, und insoweit ist dem Rekurrenten zuzustimmen, dass die Eröffnung einer Betriebsstätte in T. zu einer Änderung der für die interkantonale Steuerauscheidung massgeblichen Grundlagen geführt hat (Art. 76 Abs. 1 lit. b StG). Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit wurde in der Folge zwischen den Kantonen St. Gallen und Appenzell A.Rh. neu im Verhältnis 70% : 30% aufgeteilt.

Der Rekurrent macht nun geltend, es dürften bei der neuen Steuerauscheidung nicht nur die einkommenserhöhenden Faktoren berücksichtigt werden, sondern es müssten entsprechend Art. 76 Abs. 3 StG auch die kausal mit dieser Betriebsstätte verbundenen neuen Belastungen mitberücksichtigt werden. Die Kausalität zwischen dem die Zwischenrevision auslösenden Ereignis (Eröffnung einer Betriebsstätte im neu erworbenen Haus in T.) einerseits und der damit verbundenen Änderung im Einkommenssubstrat durch Eigenmietwert (plus) und Schuldzinsen (minus) sei nicht zu bestreiten. Werde dies nicht berücksichtigt, liege eine Verletzung von Art. 76 Abs. 3 StG vor.

3. Der Rekurrent beruft sich in seinen Ausführungen auf die Eröffnung einer Betriebsstätte im eigenen Haus und den damit in ursächlichem Zusammenhang stehenden Erträgen (Eigenmietwert) und Schuldzinsen. Er beantragt gestützt auf Art. 76 Abs. 3 StG für diese Erträge und Aufwendungen die Gegenwartsbemessung, mithin deren Berücksichtigung für die Ermittlung des steuerbaren Einkommens ab dem 1. Juni 1986.

Was hier der Rekurrent für sich beansprucht, käme bei einer Gutheissung seines Antrages einer Besserstellung der sich in interkantonalen Verhältnissen befindlichen Steuerpflichtigen gegenüber den ausschliesslich in einem Kanton Pflichtigen gleich. Eine derartige Besserstellung würde

Art. 46 Abs. 2 BV nicht widersprechen. Aus dieser Bestimmung, als Abwehrrecht verstanden, lässt sich neben dem Verbot der Doppelbesteuerung im engeren Sinn lediglich ein Schlechterstellungsverbot (vgl. BGE 93 I 241) ableiten, das die mehreren Steuerhoheiten unterstehenden Steuerpflichtigen vor diskriminierenden Massnahmen der Kantone schützen soll (vgl. *E. Höhn*, Steuerrecht, Bern/Stuttgart 1989, § 38 Rz 9). Indessen hielte eine derartige Bevorzugung vor Art. 4 Abs. 1 BV nicht stand. Es ist kein sachlicher Grund erkennbar, der eine solche Ungleichbehandlung des Steuerpflichtigen gebieten würde. Hinzu kommt, dass der beantragte Übergang zur partiellen Gegenwartsbemessung sich im Falle des Rekurrenten für diesen steuerlich günstig auswirken würde. Nun kann aber die vorgeschlagene Vorgehensweise ebensogut zu einer steuerlichen Mehrbelastung führen, die dem Schlechterstellungsverbot nicht standzuhalten vermöchte. Es ist deshalb den Ausführungen der kantonalen Steuerverwaltung zuzustimmen, wenn sie die partielle Gegenwartsbemessung davon abhängig macht, ob zum Zwischenrevisionsgrund des Art. 76 Abs. 1 lit. b StG gleichzeitig ein qualitativer Zwischenveranlagungsgrund gemäss Art. 76 Abs. 1 lit. a StG hinzutritt. Richtig ist deshalb auch die Feststellung, dass eine Neuveranlagung bei Änderung der für die interkantonale Steuerausscheidung massgeblichen Grundlagen rein formeller Art sei, in der materiell in der Regel gar keine Änderung vorgenommen werde. Art. 76 Abs. 1 lit. b StG besage vorerst einzig, dass das bereits festgestellte Steuersubstrat auf mehrere Gemeinwesen zu verteilen sei, mithin die bisher festgestellten Gesamtfaktoren unverändert bleiben.

Es wird in der Folge zu prüfen sein, ob ein Zwischenrevisionsgrund gemäss Art. 76 Abs. 1 lit. a StG gegeben ist.

4. Der Rekurrent war bereits vor seiner Wohnsitzverlegung nach T. im Kanton Appenzell A.Rh. kraft persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig. Die in St.Gallen ausgeübte selbständige Erwerbstätigkeit begründete dort ein Nebensteuerdomizil, wo er bis zum 1. Juni 1986 für das aus seiner Erwerbstätigkeit erzielte Einkommen voll steuerpflichtig war. Mit der Eröffnung der Betriebsstätte in T. am 1. Juni 1986 wurde gemäss Art. 76 Abs. 1 lit. b eine Neuausscheidung des in den Jahren 1983/84 erzielten Einkommens vorgenommen. Dagegen stellt weder die Eröffnung einer Betriebsstätte noch der Erwerb einer Liegenschaft einen Zwischenveranlagungsgrund im Sinne von Art. 76 Abs. 1 lit. a StG dar. Daran vermag auch die von den Rekurrenten angeführte Kausalität zwischen dem Kauf der Liegenschaft und der Eröffnung der Betriebsstätte nichts zu

ändern. Es ist nicht ersichtlich, weshalb dieser Zusammenhang den Anspruch auf eine partielle Gegenwartsbemessung begründen sollte.

Fest steht somit, dass kein qualitativer, innerkantonal beachtenswerter Zwischenrevisionsgrund vorlag, der die Anwendung der Art. 76 Abs. 3 und 4 sowie Art. 85 Abs. 1 StG gefordert hätte. Auch für einen sich in der gleichen Lage befindlichen, jedoch allein der Steuerhoheit des Kantons Appenzell A.Rh. unterstehenden Pflichtigen hätte sich die steuerwirksame Berücksichtigung der fraglichen Erträge und Aufwendungen erst in der folgenden Veranlagungsperiode ergeben. Ein sachlich begründeter Anspruch auf Ungleichbehandlung besteht nicht.

5. Der Kanton Appenzell A.Rh. legte der von ihm vorgenommenen Steuerauscheidung das in den Jahren 1983/84 erzielte Einkommen zugrunde. Mithin greift er auf Einkünfte zurück, die im Kanton St.Gallen erzielt wurden.

Dieser Rückgriff erweist sich dann als unzulässig und führt zu einer verpönten Doppelbesteuerung, wenn der Einschätzung Steuerfaktoren zugrundegelegt werden, die dem Pflichtigen nur im bisherigen, jedoch nicht mehr im neu zur Besteuerung berechtigten Kanton zustanden (vgl. ASA 32, 521 ff.).

Ein solcher Fall liegt nun hier gerade nicht vor. Vielmehr ist die Steuerquelle für die Rekurrenten auch nach der Eröffnung der Betriebsstätte im Kanton Appenzell A.Rh. die gleiche geblieben. Wäre dem nicht so, würde sich ein Rückgriff auf ausserkantonal erzielter Einkommen als nicht statthaft erweisen (BGE 77 I 31 E. 3). Dieser bereits in BGE 50 I 110 ff. aufgestellte Grundsatz verdient nach wie vor der Beachtung. Wenn dagegen das früher ausserkantonal erzielte Einkommen gleichartig und in ähnlicher Höhe ist wie das Einkommen der fraglichen Steuerjahre, so kann dessen Eignung als Massstab für das wirkliche Steuerobjekt nicht in Frage gestellt werden (BGE 77 I 32). Dessen fehlende Eignung wird somit regelmässig mit einem innerkantonal geltenden Zwischenveranlagungsgrund einhergehen. Da aber das Einkommen des Rekurrenten weder qualitativ noch quantitativ eine beachtenswerte Änderung erfahren hat, erweist sich die Berücksichtigung des ausserkantonal erzielten Einkommens als rechtmässig und stellt insbesondere keinen Verstoß gegen Art. 46 Abs. 2 BV dar.

StRK 10.5.1990 (Nr.481)