

tatsächliche Wertverminderung der Musikinstrumente in der Bemessungsperiode nicht als erbracht gelten. Dafür genügt vorliegend, anders als in jenen von der Rechtsordnung bezeichneten Fällen, der Abzug einer Pauschale nicht (vgl. auch *Höhn*, a.a.O., § 13 RZ 43). In Übereinstimmung mit der Veranlagungsbehörde gelangt daher die Steuerrekurskommission zur Auffassung, dass die deklarierten Minderwerte auf Musikinstrumente von Fr. 1'360.-- für die Jahre 1989 und 1990 keine abzugsfähigen Ausbildungskosten darstellen. Dabei kann die Frage offen bleiben, ob einer Entwertung vorab privat genutzter Musikinstrumente überhaupt steuerlich Rechnung getragen werden müsste. Immerhin erscheint dies aufgrund steuersystematischer Überlegungen keineswegs als zwingend.

StRK 21.8.1992 (Nr. 558)

2104

Zuwendungen für Kultuszwecke werden nicht von Art. 29 Abs. 3 StG¹⁾ erfasst, sind also nicht abzugsfähig. Die **Beweislast** für die ausschliessliche Gemeinnützigkeit und/oder die Verfolgung ausschliesslich öffentlicher Interessen der begünstigten Institution trifft den Spender.

1. Gemäss Art. 29 Abs. 3 Satz 2 StG¹⁾ können von den Nettoeinkünften Zuwendungen für ausschliesslich öffentliche oder gemeinnützige Zwecke abgezogen werden, soweit sie Fr. 200.-- übersteigen, jedoch höchstens 20 % der Nettoeinkünfte. Ob eine Zuwendung als ausschliesslich im öffentlichen Interesse und/oder als gemeinnützig gelten kann, bestimmt sich nach objektiven Kriterien. Die Voraussetzungen sind die nämlichen wie für die Steuerbefreiung von Institutionen gemäss Art. 9 Abs. 1 Ziffer 6 StG mit der wichtigen Einschränkung, dass Institutionen, die kantonale oder gesamtschweizerische Kultus-

¹⁾ vgl. neu Art. 29 Abs. 3 Ziffer 2 rev StG (in Kraft seit 1.1.1993)

zwecke verfolgen, zwar steuerbefreit, hingegen Spenden an solche nicht von den Nettoeinkünften abgezogen werden können. M.a.W. sind Zuwendungen für Kultuszwecke nicht abzugsfähig.

2. Bei den im Kanton Appenzell A.Rh. domizilierten Institutionen prüft die kantonale Steuerverwaltung die Voraussetzungen der Steuerbefreiung selbst. Eine lückenlose Erfassung aller Institutionen mit entsprechendem Entscheid über die Steuerbefreiung ist schon deshalb nicht möglich, weil Vereine gemäss Art. 61 Abs. 1 ZGB in der Regel nicht verpflichtet sind, sich im Handelsregister eintragen zu lassen. Eine Institution mit Sitz im Kanton wird dann auf ihre eventuelle Steuerbefreiung hin überprüft, wenn diese entweder ein entsprechendes Begehren stellt oder die kantonale Steuerverwaltung in irgend einem Zusammenhang auf eine solche Institution aufmerksam wird. Sämtliche nach Art. 9 Abs. 1 Ziffer 6 StG auf ihre Steuerbefreiung hin geprüften juristischen Personen werden laufend registriert, und es wird in dieser Liste zudem festgehalten, aus welchen Gründen sie steuerbefreit oder nicht befreit worden sind. Dies deshalb, weil - wie erwähnt - eine Steuerbefreiung aufgrund der Verfolgung eines Kultuszweckes keine Abzugsfähigkeit von Zuwendungen beim Spender gemäss Art. 29 Abs. 3 StG zur Folge hat.

Mit Bezug auf die nicht im Kanton Appenzell A.Rh. domizilierten Institutionen übernimmt die kantonale Steuerverwaltung in aller Regel den Steuerbefreiungsentscheid des Sitzkantons. Ein interkantonaler, automatischer Austausch ergangener Steuerbefreiungsentscheide findet jedoch nicht statt.

3. Es erhebt sich nun die Frage, wen die Beweislast für die ausschliessliche Gemeinnützigkeit und/oder die Verfolgung ausschliesslich öffentlicher Interessen der begünstigten Institutionen und damit für die Abzugsfähigkeit der Zuwendungen trifft.

Allgemein gilt, dass der Fiskus die objektive Beweislast für die steuerbegründenden Tatsachen, der Pflichtige dagegen für die steuermindernden Tatsachen trägt. Die fraglichen Zuwendungen und die dafür beanspruchten Abzüge vom Nettoeinkommen stellen steuermindernde Tatsachen dar (vgl. *Patrick K. Oesch*, Rekurs und Beschwerde gegen zürcherische Staatssteuereinschätzungen, Zürcher Studien zum öffentlichen Recht, Zürich 1990, S. 81 f.). Die Pflichtigen trifft somit die Beweislast für die Zuwendungen selbst und für deren Abzugsfähigkeit.

Zu letzterem gehört der Nachweis der ausschliesslichen Gemeinnützigkeit und/oder der Verfolgung ausschliesslich öffentlicher Zwecke der begünstigten Institutionen. Das Geltendmachen steuermindernder Tatsachen im Veranlagungsverfahren stellt keine Verfahrenspflicht, sondern ein Verfahrensrecht dar. Dieses Verfahrensrecht haben die Pflichtigen im Veranlagungsverfahren nur unvollständig wahrgenommen, indem sie es bei der Geltendmachung des Abzugs ohne Beibringung der verlangten Beweismittel bewenden liessen. Im Rekursverfahren trifft die Pflichtigen hinsichtlich solcher steuermindernder Tatsachen zudem eine umfassende Substantiierungslast: Die Rekurrenten müssten die steuermindernden Tatsachen von sich aus vorbringen und nachweisen (vgl. *Patrick K. Oesch*, a.a.O., S. 88). Spätestens mit dem Rekurschreiben wären die Rekurrenten verpflichtet gewesen, die bereits von der Veranlagungsbehörde verlangten Nachweise zu erbringen. Nachdem sie dies unterlassen haben, trifft die Steuerrekurskommission keine weitere Unterhaltspflicht. Namentlich hat sie nichts vorzukehren, um sich die fehlenden Grundlagen zu beschaffen. Vielmehr führt die mangelnde Substantiierung der Abzugsfähigkeit der fraglichen Zuwendungen oder die Nichtbeibringung der für die Beurteilung der Gemeinnützigkeit und/oder des öffentlichen Zweckes der begünstigten Institutionen notwendigen Unterlagen zur Abweisung des Rekurses (vgl. *Patrick K. Oesch*, a.a.O., S. 88). Die Rekurrenten können sich auch nicht darauf berufen, die Erfüllung der von der Veranlagungsbehörde verlangten Unterlagen sei nicht möglich oder nicht zumutbar gewesen. Es wäre für sie mit zumutbarem Aufwand möglich gewesen, die fraglichen Institutionen aufzufordern, die verlangten Beweismittel zuzustellen. Die Rekurrenten haben somit die Folgen des Beweismangels in Form der Nichtgewährung der verlangte Abzüge zu tragen.

StRK 2.10.1992 (Nr. 561)