

diesen durch die steuerbefreite Institution abgenommen wird. Als gemeinnützig ist eine Tätigkeit dann zu beurteilen, wenn sie dem Allgemeinwohl dient, d.h. einem grösseren, nicht geschlossenen Personenkreis zugutekommt und die Tätigkeit nicht um der Erlangung persönlicher wirtschaftlicher Vorteile wegen, namentlich aus Erwerbs- oder Selbsthilfzwecken, verfolgt wird (AR GVP 1991 Nr. 2089).

2. Im Lichte der vorstehenden Ausführungen verweigerte die Veranlagungsbehörde zu Recht die noch umstrittenen Zuwendungen. Für die massgeblichen Bemessungsjahre 1987 - 1990 sind davon Spenden an Musik- und Sportvereine sowie an Privatpersonen betroffen. Keiner dieser Begünstigten ist wegen Gemeinnützigkeit steuerbefreit, was notwendige Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit der Zuwendung ist. Unbehelflich ist deshalb der Hinweis der Rekurrenten, aufgrund der seit langem geübten Gegenrechtspraxis seien auch Zuwendungen an gemeinnützige Institutionen abzugsfähig. Im vorliegenden Fall geht es nicht darum, dass der Abzug für Zuwendungen an steuerbefreite Institutionen verweigert worden wäre. Entscheidend ist allein, dass die begünstigten, z.T. auch im Kanton ansässigen Vereine und Privaten die Anforderungen an die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit oder Öffentlichkeit der von ihnen verfolgten Zwecke nicht erfüllen.

StRK 20.8.1993 (Nr. 575)

2122

Durch die mit der **Zwischenveranlagung** nach Art. 76 Abs. 1 lit. a StG verbundene Gegenwartsbemessung soll eine möglichst wirklichkeitsnahe Besteuerung herbeigeführt werden. Es ist deshalb unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu prüfen, ob die von Art. 76 Abs. 3 StG geforderte Kausalität zwischen dem Zwischenveranlagungsergebnis und den Änderungen im Einkommens- und Vermögenssteuersubstrat besteht.

1. S. verkaufte in der ersten Hälfte des Jahres 1990 seine Liegenschaft in Herisau für Fr. 616'000.-- und erwarb mit einem Teil des Erlöses eine

nicht rückkaufsfähige Rentenversicherung mit Einmalprämie von Fr. 500'000.--. Damit gelangte er in den Genuss einer (lebenslänglichen) Vierteljahresrente von Fr. 10'779.80 inkl. Bonus, erstmals fällig per 1.10.1990. Diesen Rentenanspruch nahm die Veranlagungsbehörde zum Anlass für die Vornahme einer Zwischenveranlagung per 1.10.1990 und zur Gegenwartsbemessung dieses Renteneinkommens in der Hauptveranlagung 1991/92.

2. Umstritten im vorliegenden Verfahren ist, ob und gegebenenfalls wie eine Zwischenveranlagung per 1.10.1990 zufolge der neu zufließenden Renten aus der Einmalprämienversicherung vorgenommen werden darf und wie die Hauptveranlagung 1991/92 in Anbetracht dieser Rentenansprüche durchzuführen ist. S. stellt sich gemäss Hauptantrag auf den Standpunkt, dass bei der Zwischenveranlagung per 1.10.1990 wohl einerseits die neu angefallene Rente zu berücksichtigen sei, andererseits aber auch (teilweise) der Wegfall des bisherigen Einkommens aus Liegenschaftsertrag, weil die Einmalprämie von Fr. 500'000.-- mit dem Nettoerlös aus dem unmittelbar vor Abschluss der Rentenversicherung erfolgten Verkauf der Liegenschaft in Herisau finanziert worden sei. Demgegenüber stellt sich die Veranlagungsbehörde auf den Standpunkt, der Kauf einer Rentenversicherung mit Einmaleinlage, der Verkauf der Liegenschaft und der Rentenanspruch per 1.10.1990 seien deutlich auseinanderzuhalten. Gemäss konstanter Praxis der kantonalen Steuerverwaltung und der Steuerrekurskommission stelle der Verkauf einer Liegenschaft sowie der Erwerb einer Rentenversicherung mit Einmaleinlage keinen qualitativen Zwischenveranlagungsgrund dar. Hingegen sei bei An- oder Wegfall einer Rente gemäss Art. 28 Abs. 2 der Steuerverordnung stets eine Zwischenveranlagung vorzunehmen. Daran ändere auch die Tatsache nichts, dass im vorliegenden Fall die drei erwähnten Komponenten zeitlich eng zusammenlügen.

3. Gemäss Art. 76 Abs. 1 StG ist eine Neuveranlagung für den Rest der Veranlagungsperiode dann vorzunehmen, wenn die Veranlagungsgrundlagen voraussichtlich dauernd und wesentlich in qualitativer und quantitativer Hinsicht ändern. Gemäss Hauptantrag anerkennt auch S., dass der Anfall der Rente aus der am 1.7.1990 mit der "Winterthur-Leben" abgeschlossenen Rentenversicherung einen Zwischenveranlagungsgrund gemäss dieser Bestimmung i.V.m. Art. 28

Abs. 2 der Steuerverordnung darstellt. Der Veranlagungsbehörde ist auch darin zuzustimmen, dass der Verkauf einer Liegenschaft für sich allein keinen qualitativen Zwischenveranlagungsgrund darstellt (vgl. Entscheid StRK Nr. 531 vom 22.11.1991, auszugsweise publiziert in AR GVP 3/1991, S. 72 f.). Ob der Erwerb einer nicht rückkaufsfähigen Rentenversicherung mittels einer Einmaleinlage für sich allein einen qualitativen Zwischenveranlagungsgrund darstellt, hatte die Steuerrekurskommission bis anhin nicht zu entscheiden. Diese Frage kann vorliegend offen bleiben, denn streitentscheidende Bedeutung kommt der Frage zu, ob die Änderungen des Einkommens und des Vermögens durch den Verkauf der Liegenschaft und die unmittelbar darauf folgende Einmaleinlage kausale und typische Folge des als Zwischenveranlagungsgrund geltenden Rentenfalls sind oder nicht.

4. Gemäss Art. 76 Abs. 3 StG ist der Zwischenveranlagung die bisherige Veranlagung zugrunde zu legen, vermehrt oder vermindert um die durch die Änderung neu hinzugekommenen oder weggefallenen Teile des Einkommens oder Vermögens. Zu berücksichtigen sind dabei all jene Änderungen des Einkommens oder Vermögens, welche kausale und typische Folge des als Zwischeneinschätzungsgrund anerkannten Ereignisses sind (*Reimann/Zuppinger/Schärfer*, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band III, Bern 1969 § 61 N. 1). Mithin bestimmt das Zwischenveranlagungsereignis (in casu der Rentenfall) den Umfang der Neueinschätzung. Änderungen, welche mit dem Grund für eine Zwischenveranlagung nicht in einem ursächlichen Zusammenhang stehen, bleiben deshalb unberücksichtigt. Durch die mit der Zwischenveranlagung verbundene Gegenwartsbemessung soll eine möglichst wirklichkeitsnahe Besteuerung herbeigeführt werden, welche sich der Veränderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit möglichst rasch anpassen soll. Es muss daher unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten geprüft werden, ob und inwieweit die von Art. 76 Abs. 3 StG geforderte Kausalität zwischen dem Zwischenveranlagungsereignis einerseits und den Änderungen im Einkommens- und/oder Vermögenssubstrat andererseits besteht (vgl. StE 1985 ZH B 63.2 Nr. 1). Im vorliegenden Fall bildet zwar der Umstand, dass Liegenschaftserträge weggefallen sind, beim blossen Abstellen auf den Wortlaut von Art. 76 Abs. 3 StG nicht kausale Folge des Zwischenveranlagungsereignisses (des Rentenfalles). Doch erscheint offensichtlich, dass der Verkauf

der Liegenschaft unmittelbare Voraussetzung für die Erbringung der Einmalprämie von Fr. 500'000.-- und damit für den Rentenanfall darstellte. Der Rekurrent verfügte gemäss Steuererklärung 1989/90 per 1.1.1989 nebst dem Liegenschaftsvermögen lediglich noch über liquides Vermögen von ca. Fr. 130'000.--. Der Verkaufserlös von netto Fr. 616'053.-- trat als Surrogat an die Stelle der Liegenschaft. Wirtschaftlich betrachtet hat der Rekurrent einen wesentlichen Teil der Liegenschaft (ca. 81 %) in eine Rentenanwartschaft umgelagert. Durch den Rentenanfall sind somit als kausale und typische Folge dieses Zwischenveranlagungsgrundes Vermögens- und Einkommensbestandteile weggefallen, die (lediglich in anderer Form) Gegenstand der bisherigen Einschätzung waren. Diese Erwägungen führen zum Schluss, dass nicht nur der Rentenanfall in die Gegenwartsbemessung einzubeziehen ist, sondern auch die durch den Liegenschaftsverkauf und Leistung der Einmalprämie bewirkten Veränderungen in den Einkommens- und Vermögensverhältnissen.

StRK 20.8.1993 (Nr. 579)

2123

Kaufmännische Buchführungspflicht als Folge der Handelsregistereintragungspflicht; Ordnungsmässigkeit der Buchführung; **Ermessensveranlagung** gemäss Art. 86 Abs. 1 StG **nach Erfahrungszahlen** im Falle ungenügender Buchführung.

1. Zur Buchführung ist verpflichtet, wer eine Firma in das Handelsregister eintragen muss (Art. 934 Abs. 1 und Art. 957 OR; Art. 52 - 56 der Handelsregisterverordnung, SR 221.411; abgekürzt HRegV). Zur Frage der Buchführungspflicht von Betrieben der Art, wie auch von den Rekurrenten geführt wird, hat das Bundesgericht bereits verschiedentlich Stellung genommen. Es verneinte die Buchführungspflicht in einem Fall, in dem der Steuerpflichtige zusammen mit seiner Ehefrau und ohne fremde Angestellte eine Bäckerei-Konditorei führte und nur nebenbei ausser den Bäckereierzeugnissen gewisse Lebensmittel verkaufte (StE 1986 B 23.3 Nr. 3). Vorliegend betreiben die Rekurrenten