

47 Geschäfts-/Privatvermögen.

- **Ausdrückliche Zuweisung zum Geschäfts- oder zum Privatvermögen durch den Steuerpflichtigen ist, sofern mit den objektiven Gegebenheiten vereinbar, verbindlich (Erw. 3).**
- **Keine rückwirkende Überführung ins Geschäftsvermögen (Erw. 3/b/ee).**

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 7. Februar 2001 in Sachen M.F. gegen Entscheid des Steuerrekursgerichts.

Sachverhalt

M.F. war ab 1989 als Selbstständigerwerbender tätig. Für Beratungen (mit denen er schon früher begonnen hatte) bezog er von der B. AG eine feste monatliche Entschädigung, womit auch für die D. AG erbrachte Leistungen abgegolten waren.

Aus den Erwägungen

2. Den streitigen Abschreibungen auf Beteiligungen bzw. den geltend gemachten Kapitalverlusten liegt im Detail folgender Sachverhalt zugrunde: (...)

b) aa) Im Wertschriftenverzeichnis per 1. Januar 1987 deklarierte der Beschwerdeführer 7 Namenaktien à nominal Fr. 1'000.-- der B. AG. Davon veräusserte er zwei am 12. Februar 1988, anlässlich einer Kapitalerhöhung zeichnete er per 3. Mai 1988 weitere Aktien. Im Wertschriftenverzeichnis per 1. Januar 1989 wies er 19 Aktien der B. AG aus. Am 23. April 1990 kaufte er zusätzlich 35 Aktien der B. AG.

In den Aufzeichnungen der Jahre 1989/90 über das Geschäftsvermögen sind die Aktien nicht als Aktiva aufgeführt und im Wertschriftenverzeichnis der Steuererklärung per 1. Januar 1991 nicht als Geschäftsvermögen deklariert. In der Eröffnungsbilanz 1991 (die erst im März 1993 erstellt wurde) wurden die 54 Aktien der B. AG zu

insgesamt Fr. 81'000.-- eingebucht. Per Ende 1991 wurde eine Abschreibung von Fr. 20'000.-- verbucht und per Ende 1992 wurden die Aktien der B. AG Fr. 0.-- abgeschrieben. Im Wertschriftenverzeichnis per 1. Januar 1993 werden noch 30 Aktien mit Steuerwert Fr. 0.-- ausgewiesen.

bb) Gemäss eigenen Angaben erwarb der Beschwerdeführer im Jahre 1989 oder 1990 50 Aktien à nominal Fr. 1'000.-- der D. AG und führte sie im Wertschriftenverzeichnis per 1. Januar 1991 erstmals auf. In der Eröffnungsbilanz per 1. Januar 1991 erschienen die Aktien mit dem Nominalwert von Fr. 50'000.--. Weitere 10 bzw. 17 Aktien der D. AG zeichnete der Beschwerdeführer anlässlich von Kapitalerhöhungen vom 21. Februar 1991 und 8. Juli 1991, was entsprechend verbucht wurde. Durch Abschreibungen per Ende 1991 in Höhe von Fr. 25'000.-- sowie per Ende 1992 in Höhe von Fr. 52'000.-- wurde der Buchwert der Beteiligung auf Fr. 0.-- abgeschrieben.

c) Sowohl die Steuerkommission A. als auch das Steuerrekursgericht anerkannten die verbuchten Abschreibungen von insgesamt Fr. 147'000.-- (bzw. Fr. 73'500.-- im Durchschnitt der Bemessungsjahre) nicht als geschäftsmässig begründet, da die Beteiligungen an der B. AG und der D. AG als Privatvermögen qualifiziert wurden. Die Beschwerdeführer halten an der Auffassung fest, die Aktien stellten Geschäftsvermögen dar, weshalb die Abschreibungen auf den Beteiligungen zum Abzug zuzulassen seien.

3. a) Für die Bestimmung, ob alternative Wirtschaftsgüter dem Geschäfts- oder dem Privatvermögen zuzuordnen sind, ist auf die Gesamtheit der objektiv feststellbaren tatsächlichen Verhältnisse abzustellen. Von besonderer Bedeutung ist die technisch-wirtschaftliche Funktion des Vermögenswerts, d.h. ob dieser tatsächlich dem Geschäft dient, da in aller Regel, wenn es hieran fehlt, kein Geschäftsvermögen vorliegen kann; als weitere Indizien können namentlich die Eigentumsverhältnisse, die buchmässige Behandlung - soweit sie auf den Willen des Steuerpflichtigen hinweist, den Vermögenswert für geschäftliche bzw. private Zwecke einzusetzen - und das Erwerbsmotiv in Betracht fallen. Der subjektive Wille des Steuerpflichtigen ist für sich allein genommen nicht massgebend, sondern

nur, soweit er sich in der tatsächlichen Gestaltung der Verhältnisse niederschlägt (vgl. zum Ganzen: StE 1999, B 23.2 Nr. 21, Erw. 3/a mit zahlreichen Hinweisen; StE 1993, B 23.2 Nr. 11, Erw. 3a; AGVE 1993, S. 263 f.; Walter Koch, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Muri/BE 1991, § 22 N 189 ff.; Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a [DBG], Basel 2000, Art. 18 N 48; Fabian Amschwand, Geschäftsvermögen oder Privatvermögen? Eine Übersicht, in: Steuerrevue 2000, S. 482 ff.).

b) aa) Der Beschwerdeführer macht geltend, er sei ab 1989 selbstständig erwerbender Berater bei der B. AG und der D. AG gewesen. Parallel zu seiner Beratertätigkeit habe er sich gezwungen gesehen, sich an den fraglichen Gesellschaften mit Aktienkäufen zu beteiligen. Die Aktien würden vollumfänglich dem Betrieb seiner Einzelfirma dienen. Mit diesen Darlegungen macht der Beschwerdeführer sinngemäss geltend, die technisch-wirtschaftliche Funktion seiner Aktienbeteiligung gebiete es, die Wertschriften dem Geschäftsvermögen zuzuteilen. In der Tat erscheint der Sachzusammenhang zwischen den getätigten Aktienkäufen und der selbstständigen Beratertätigkeit bei den Firmen B. AG und D. AG nachvollziehbar; die Wertschriften dienten offenkundig der selbstständigen Erwerbstätigkeit. Dass die selbstständige Tätigkeit als Berater auch ein verstärktes Engagement bei den genannten Firmen nach sich zog, zeigt sich darin, dass der Beschwerdeführer in beiden Firmen als Mitglied im Verwaltungsrat mitwirkte.

bb) Hinsichtlich des Erwerbsmotivs gelangte die Vorinstanz zum Schluss, dass die Situation des Beschwerdeführers eher für das Vorliegen von Geschäftsvermögen spreche, da bei einer finanziellen Beteiligung an einer Unternehmung parallel zu einer mehr oder weniger umfangreichen Beratertätigkeit für den gleichen Betrieb ein Zusammenhang zwischen der (selbstständigen) Erwerbstätigkeit und dem Erwerb der Beteiligung bestehe. Diese Beurteilung trifft jedenfalls für die Aktienkäufe ab 1989 zu.

dd) aaa) Die Behandlung eines Vermögensobjekts in der Buchhaltung des Steuerpflichtigen stellt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zwar kein allein entscheidendes Kriterium für dessen Zuordnung zum Geschäftsvermögen dar; in der Bilanz enthaltene

Vermögensobjekte können zum Privatvermögen gehören, während auch nichtbilanzierte Vermögensobjekte Geschäftsvermögen darstellen können. Bei Steuerpflichtigen, die nicht ihr gesamtes Vermögen in der Bilanz aufführen und somit zwischen bilanziertem Geschäftsvermögen und nichtbilanzierter Privatvermögen unterscheiden, bildet die buchmässige Behandlung aber ein sehr gewichtiges Indiz für die Zuordnung zum Geschäfts- oder zum Privatvermögen (BGE 112 Ib 83 f. mit weiteren Hinweisen; 94 I 468; Francis Cagianut/Ernst Höhn, Unternehmungssteuerrecht, 3. Aufl., Bern 1993, S. 259, 263 f.). Im Zusammenhang mit Überführungen vom Geschäfts- ins Privatvermögen ist das Verwaltungsgericht noch etwas weiter gegangen und hat ausgeführt: ... (Zitat aus AGVE 1996, S. 253). Das Verwaltungsgericht hat also die ausdrückliche Zuweisung zu Geschäfts- oder Privatvermögen durch den Steuerpflichtigen in seiner Steuererklärung als verbindlich betrachtet, sofern sie mit den objektiven Gegebenheiten vereinbar war. Dasselbe muss für die der Steuererklärung zugrundeliegende buchhalterische Behandlung gelten (vgl. zum Ganzen: VGE II/65 vom 9. September 1997 in Sachen KStA/W.M., S. 6 f.).

bbb) 1988 ging der Beschwerdeführer unbestrittenermassen noch einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit nach. Als Unselbstständigerwerbender konnte er nicht über Geschäftsvermögen verfügen, da dieses eine selbstständige Erwerbstätigkeit voraussetzt (Koch, a.a.O., § 22 N 183). Folgerichtig wurde der Kapitalgewinn aus Aktienverkäufen nicht als Gewinn aus der Veräusserung von Geschäftsvermögen deklariert (§ 22 Abs. 1 lit. b StG) und musste nicht versteuert werden. Bis Ende 1988 zählten die dem Beschwerdeführer gehörenden Aktien zu seinem Privatvermögen.

Nach der Aufnahme einer selbstständigen Erwerbstätigkeit per Anfang 1989 konnte der Beschwerdeführer Geschäftsvermögen ausweisen. Im Wertschriftenverzeichnis der am 21. Oktober 1992 erstellten Steuererklärung 1991/92 (Bemessungsjahre 1989/90) deklarierte der Beschwerdeführer einen Bestand von 54 Aktien der B. AG sowie 50 Aktien der D. AG. Die Kolonne im Wertschriftenverzeichnis, in welcher Geschäftsvermögen mit dem Vermerk "G" zu kennzeichnen ist, liess er jedoch leer (vgl. StE 1999, B 23.45.2 Nr. 1

Erw. 3/a). Selbstständigerwerbende, die keine Buchhaltung führen, haben ihre Einnahmen und Ausgaben, ihr Vermögen und ihre Schulden vollständig aufzuzeichnen (§ 128 Abs. 4 lit. b StG). Die Aufzeichnungen über das Geschäftsvermögen, die der Beschwerdeführer mit der Steuererklärung 1991/92 eingereicht hat, enthalten unter den Aktiven keine Aktien. Auch hier wurden also, übereinstimmend mit der Steuererklärung, die Beteiligungen an der B. AG und der D. AG als Privatvermögen behandelt. Die Begründung des Beschwerdeführers, es hätten ihm die notwendigen Buchhaltungskenntnisse gefehlt, überzeugt nicht, da er sich bereits im Zusammenhang mit dieser Steuererklärung von der Treuhandgesellschaft X beraten liess. Dieselbe Firma erstellte im März 1993 die Eröffnungsbilanz 1991 sowie die Buchhaltungsabschlüsse 1991/92, wo die Aktien der B. AG und D. AG erstmals unter dem Geschäftsvermögen figurieren. Die Behauptung des Beschwerdeführers, er habe mit Hilfe der X die Aktien in den Jahren 1991 und 1992 in die Buchhaltung aufgenommen, stimmt nicht. Tatsächlich erfolgte die Einbuchung erst anlässlich der Erstellung der Eröffnungsbilanz. Andernfalls wäre nicht nachvollziehbar, weshalb die Deklaration der Aktien als Geschäftsvermögen nicht auch in die erst im Oktober 1992 erstellte Steuererklärung 1991/92 Eingang fand. Nach sämtlichen Kundgebungen des Beschwerdeführers gegenüber den Steuerbehörden (Wertschriftenverzeichnis, Aufzeichnungen über das Geschäftsvermögen) verblieben die bis Ende 1988 im Privatvermögen befindlichen Aktien auch 1989/90 im Privatvermögen; seine eigenen Deklarationen stehen der Zuordnung zum Geschäftsvermögen entgegen. Die Steuerbehörden ihrerseits hatten keinen Grund für Nachforschungen, da die Beteiligungen als Alternativgüter konsequent dem Privatvermögen zugeordnet wurden, was auch nach Aufnahme der Tätigkeit als Selbstständigerwerbender möglich war. Sie hatten keinen Anlass, an der Vollständigkeit der Aufzeichnungen über das Geschäftsvermögen zu zweifeln.

ee) aaa) Grundsätzlich kann Privatvermögen ins Geschäftsvermögen übergeführt werden (sog. Privateinlage; vgl. Koch, a.a.O., § 22 N 267). Ein Wechsel der Zuordnung wird steuerlich nur anerkannt, wenn er wirtschaftlich begründbar ist und klar zum Ausdruck

gebracht wird. Das Verbot widersprüchlichen Verhaltens lässt es insbesondere nicht zu, dass Vermögensstücke, die zuvor als Privatvermögen gekennzeichnet waren, bei drohender Werteinbusse vorsorglich in das Geschäftsvermögen überführt werden (Rechenschaftsbericht des Verwaltungsgerichts Zürich 1982, S. 82 f.); noch viel weniger geht es an, solche Vermögensstücke nach bereits eingetretene Verlust rückwirkend ins Geschäftsvermögen überzuführen.

bbb) Der Beschwerdeführer hat die Neuordnung der Beteiligungen zum Geschäftsvermögen erstmals mit der Eröffnungsbilanz per 1.1.1991 dokumentiert. Diese wurde jedoch erst im März 1993 erstellt. Wenige Monate zuvor, am 21. Oktober 1992, hatte der Beschwerdeführer in der Steuererklärung 1991/92 die Beteiligungen noch als Privatvermögen deklariert. Buchhalterisch wurden die Beteiligungen in den Geschäftsjahren 1991 und 1992 vollständig abgeschrieben (vorne Erw. 2/b). Die Zuweisung zum Geschäftsvermögen erfolgte also, nachdem die Kapitalverluste bereits vollständig eingetreten waren. Übereinstimmend mit der Vorinstanz ist zu verlangen, dass buchführende Steuerpflichtige Privateinlagen nicht nur buchhalterisch erkennbar zum Ausdruck bringen, sondern die entsprechenden Tatbestände auch zeitnah und chronologisch erfassen. Der nachträgliche buchhalterische Vollzug stellt eine unzulässige, rückwirkende Überführung von Privat- ins Geschäftsvermögen dar und kommt, da die Beteiligungen an der B. AG und der D. AG bei der Erstellung der Abschlüsse bereits wertlos waren, einer Steuerumgehung nahe.

ff) Unter den gegebenen Umständen kommt dem Verhalten des Beschwerdeführers bei der buchhalterischen Behandlung und seinen Erklärungen gegenüber den Steuerbehörden entscheidende Bedeutung zu. Die Vorinstanz hat daher zu Recht die Aktienbeteiligung im hier wesentlichen Zeitraum als Privatvermögen qualifiziert und die geltend gemachten Abschreibungen nicht zum Abzug zugelassen.

48 Geschäftsmässige Begründung von (Verlusten aus) Bürgschaften und Solidarschulden?

- **Minderheitsbeteiligung des selbstständigerwerbenden Steuerpflichtigen an einer AG, die seiner Geschäftstätigkeit (Liegenschaften-**