

**98/99 24 Kantonale direkte Steuern. Art. 22 Abs. 1, Art. 161 ff. StG. Selbstständige Nebenerwerbstätigkeit als "Heilmagnetopath". Pflicht zur Einkommensversteuerung. Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen im Veranlagungsverfahren. Unsicherheit des Sachverhaltes. Ermessenseinschätzung. Gerichtliche Überprüfung. Materielle Beweislast.**

Obergericht, 20. Januar 1999, OG V 97 102

**Aus den Erwägungen:**

5. Die Beschwerdeführer machen des Weiteren geltend, die Tätigkeit als "Heilmagnetopath" gelte nur dann als steuerbares Einkommen, wenn steuerrelevante Einkünfte daraus fliessen würden. Der Beschwerdeführer führe seine Tätigkeit jedoch grundsätzlich unentgeltlich aus. Das gelegentliche Trinkgeld betrage gesamthaft ca. Fr. 1'500.-- pro Jahr, was - da unter Fr. 2'000.-- p.a. liegend - nicht steuerrelevant sei. Die Vorinstanz ihrerseits stellt sich auf den Standpunkt, dass jedes Einkommen aus einer selbstständigen Erwerbstätigkeit steuerbar sei.

a) Art. 22 Abs. 1 StG schreibt vor, dass alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbstständigen Erwerbstätigkeit steuerbar sind. In Art. 7 Abs. 1 StHG werden alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte, insbesondere aus unselbstständiger und selbstständiger Erwerbstätigkeit, der Einkommenssteuer unterworfen. Dieser Artikel umreisst dann auch den Einkommensbegriff und ist das Kernstück der Bestimmungen über die Einkommenssteuer der natürlichen Personen (Markus Reich, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Basel 1997, N. 2 zu Art. 7 StHG). Das Einkommen aus einer Tätigkeit (Erwerbseinkommen) umfasst die gesamten Einkünfte aus geistiger oder körperlicher Arbeitsleistung; in Frage kommen sowohl wiederkehrende als auch einmalige Einkünfte, ebenso Einkünfte aus einer hauptberuflichen wie aus einer nebenberuflichen Tätigkeit (Heinz Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Aufl., Zürich 1985, N. 11 zu Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt). Als Einkünfte im Sinne von Art. 7 Abs. 1 StHG sind alle geldwerten Vorteile zu verstehen, die einem Steuerpflichtigen in einer bestimmten Periode von aussen zufließen und die er ohne Vermögenseinbusse für seine privaten Bedürfnisse verwenden kann (Markus Reich, a.a.O., N. 20 zu Art. 7 StHG). Einkommenssteuerrechtlich ist also ohne Belang, ob eine selbstständige Erwerbstätigkeit haupt- oder nebenberuflich (AGVE 1982 S. 337), in Voll- oder Teilzeittätigkeit ausgeübt wird. Ausserdem kann ein Steuerpflichtiger unselbstständig und daneben auch selbstständig erwerbstätig sein (Baur/Klöti-Weber/Koch/Meier/Ursprung, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Muri-Bern 1991, § 22 N. 51). Steuerbar sind mithin alle wirtschaftlich mit einem Arbeits- bzw. Dienstverhältnis im Zusammenhang stehenden, geldwerten Leistungen in bar, natura oder Verrechnung (Baur/Klöti-Weber/Koch/Meier/Ursprung, a.a.O., § 22 N. 2). Für das Erwerbseinkommen aus Nebenverdienst unselbstständig oder selbstständig Erwerbender besteht demnach eine Steuerpflicht (Heinz Masshardt, a.a.O., N. 40 zu Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt).

b) Der Beschwerdeführer ist unbestrittenermassen als "Heilmagnetopath" tätig. Diese Tätigkeit wurde vom Obergericht des Kantons Uri mit Urteil vom 8. September 1976 als "Frei-Erwerbender" eingestuft; mithin kann vorliegend von einem Erwerbseinkommen aus einem freien Beruf gesprochen werden. Diese freien Berufe sind in Lehre und Praxis unbestritten als selbstständige Erwerbstätigkeiten anzusehen (Reimann/Zuppinger/Schärner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band II, Bern 1963, N. 1 zu § 19 lit. b StG; Masshardt, a.a.O., N. 13 und 29 zu Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt; Baur/Klöti-Weber/Koch/Meier/Ursprung, a.a.O., § 22 N. 50).

c) Erträge aus selbstständigem Erwerb sind steuerrechtlich in dem Zeitpunkt als Einkommen zurechenbar, in welchem sie realisiert werden (Baur/Klöti-Weber/Koch/Meier/Ursprung, a.a.O., Vorbemerkungen zu § 22 - 36 N. 26). Einkommen gilt in der Bemessungsperiode grundsätzlich dann als realisiert, wenn dem Steuerpflichtigen Leistungen zufließen oder wenn er einen festen Rechtsanspruch erwirbt, über den er tatsächlich verfügen kann. In der Regel wird bereits der Forderungserwerb als einkommensbildend betrachtet, sofern die Erfüllung nicht als unsicher erscheint (BGE 113 Ib 26 E. 2e, 105 Ib 242 E. 4a; BGE 2A. 365/1994 v. 21.10.1996, E. 4a; ASA 61 S. 669 E. 3b, 49 S. 65 f.; Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 5. Aufl., Zürich 1995, S. 238; Ernst Käzig, Wehrsteuer, 2. Aufl., 1. Teil, Basel 1982, N. 7 zu Art. 21, N. 2 zu Art. 41 m.H.; Heinz

Masshardt, a.a.O., N. 66 zu Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt; Reimann/Zuppinger/Schärner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band II und Ergänzungsband, Bern 1963/1983, N. 13 u. 21 zu Vorbemerkungen zu §§ 19 - 32). Die Verwendungsart beim Empfänger ist dabei unwesentlich (vgl. Markus R. Neuhaus, Die Besteuerung des Aktienertes, Zürich 1988, S. 56; Ernst Käzigi, a.a.O., N. 109 zu Art. 21).

Aus dem Gesagten wird klar, dass der Beschwerdeführer nebenberuflich als selbstständig Erwerbender steuerrelevantes Einkommen erzielt und dieses als Einkommen aus selbstständiger Tätigkeit grundsätzlich zu versteuern hat. Keine Rolle spielt ferner, ob die Einkünfte freiwillig erbracht werden oder nicht, denn aus den Ausführungen wird ersichtlich, dass sämtliche realisierten Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit der Steuerpflicht unterliegen.

6. Die Beschwerdeführer rügen weiter die Höhe des von der Vorinstanz errechneten Nebeneinkommens aus selbstständiger Erwerbstätigkeit. Die eingesetzten Werte in der Vernehmlassung (S. 3) seien reine Fantasiebehauptungen und würden der Wirklichkeit nicht im Geringsten entsprechen. Der Beschwerdeführer verdiene mit seiner Tätigkeit ca. Fr. 1'500.-- pro Jahr, was gemäss Praxis der Steuerbehörden nicht der Steuerpflicht unterliege. Ausserdem obliege der Vorinstanz die Beweispflicht. Die Vorinstanz macht geltend, sie stütze ihre Zahlen auf vergleichbare Werte anderer tätiger "Heilmagnetopathen". Mit dem im Einspracheverfahren festgesetzten Betrag sei den Ausführungen der Beschwerdeführer angemessen Rechnung getragen worden.

a) Die Steuerbehörden sind in Zusammenarbeit mit den Steuerpflichtigen gehalten, für eine vollständige und gerechte Veranlagung die massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln. Bei der Feststellung des massgeblichen Sachverhalts gilt die Untersuchungsmaxime. Der rechtserhebliche Sachverhalt ist von Amtes wegen zu ermitteln (Art. 160 Abs. 1 StG). Die Offizialmaxime besagt, dass die Steuerbehörden nicht an die Parteianträge gebunden sind (Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, S. 416, 421 f. und 429; Baur/Klöti-Weber/Koch/Meier/Ursprung, a.a.O., § 127 N. 16).

Gemäss Art. 161 ff. StG (Art. 42 StHG) hat der Steuerpflichtige gewisse Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren zu erfüllen. Das Einspracheverfahren ist Teil des Veranlagungsverfahrens (Agner/Jung/Steinmann, a.a.O., S. 418 f.). Insbesondere muss er die wahrheitsgemäss und vollständig ausgefüllte Steuererklärung der Veranlagungsbehörde einreichen (Martin Zweifel, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Basel 1997, N. 17 zu Art. 42 StHG). Natürliche Personen mit Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit müssen zudem Aufstellungen über Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben beilegen (Art. 162 Abs. 2 i.V.m. Art. 161 Abs. 2 StG; Martin Zweifel, a.a.O., N. 29 ff. zu Art. 42 StHG). Der Untersuchungsmaxime folgend hat die Veranlagungsbehörde die Pflicht, den Sachverhalt nach allen Richtungen hin von Amtes wegen festzustellen. Dabei kann sie sich auf die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen stützen. Die Untersuchungspflicht wird durch die Mitwirkungspflicht begrenzt (Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 378). Je nach Qualität der ausgefüllten Steuererklärungen werden diese geprüft; dabei können sie zugunsten oder zuungunsten der Steuerpflichtigen abgeändert werden. Erfüllt nun der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Mitwirkungspflichten nicht, so ist er gemäss Art. 167 Abs. 2 StG (Art. 46 Abs. 3 StHG) nach pflichtgemäßem Ermessen einzuschätzen; eine solche Einschätzung ist aber auch dann vorzunehmen, wenn die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können (Martin Zweifel, a.a.O., N. 29 ff. zu Art. 46 StHG). Es braucht hierzu kein widerrechtliches Verhalten des Steuerpflichtigen (Martin Zweifel, a.a.O., N. 32 zu Art. 46 StHG). Es genügt, wenn aufgrund der angeforderten Angaben eine einwandfreie Ermittlung der Steuerfaktoren nicht möglich ist. Bei der Ermessensveranlagung kann sich die Veranlagungsbehörde auf Erfahrungszahlen stützen (Agner/Jung/Steinmann, a.a.O., S. 416). Bei fehlenden Aufzeichnungen muss der Steuerpflichtige die Erfahrungszahlen gegen sich gelten lassen (Reimann/Zuppinger/Schärner, a.a.O., N. 470 zu § 19 lit. b StG).

Vorliegend haben zwar die Beschwerdeführer die Vorinstanz darauf hingewiesen, wieviel der Beschwerdeführer verdiene, sie haben dies aber nicht mit Aufzeichnungen oder dergleichen belegt. Folglich ist gegen eine Ermessensveranlagung nichts einzuwenden.

b) Im Einschätzungsverfahren gilt nach Lehre und Rechtsprechung der allgemein anerkannte Grundsatz, dass die Steuerverwaltung die Beweislast für die steuerbegründenden Tatsachen trägt, während den Steuerpflichtigen die Beweislast für Tatsachen trifft, welche die Steuer-schuld aufheben oder mindern (Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 379; Martin Zweifel, a.a.O., N. 18 ff. zu Art. 46 StHG).

Die Beschwerdeführer tragen die Beweislast für die Minderung oder Aufhebung der durch die Ermessenseinschätzung rechtmässig festgesetzten Beträge; diesem Erfordernis sind sie nicht nachgekommen. Vielmehr haben sie die Beweislast der Vorinstanz auferlegen wollen. Der Steuerpflichtige trägt allerdings die Folgen daraus, dass ein für ihn günstiger Sachverhalt nicht feststeht und daher der Steuerveranlagung nicht zugrunde gelegt werden kann (Problem der sogenannten materiellen Beweislast: die Folgen der Unklarheit eines Sachverhalts hat zu tragen, wer einen Anspruch geltend macht) (AJP 6/1998 S. 728; Martin Zweifel, a.a.O., N. 24 zu Art. 46 StHG).

Ziel der Sachverhaltsermittlung bildet auch bei der Ermessensveranlagung die Feststellung der materiellen Wahrheit. Die Schätzung hat folglich danach zu trachten, aufgrund von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen der Wirklichkeit möglichst nahe zu kommen (Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 130 m.H.). Die Ermessenseinschätzung wird deshalb oft als eine Art Ermessensbetätigung aufgefasst, und die Gerichte prüfen sie gleich wie Ermessensentscheide nur mit Zurückhaltung. Es bleibt demnach zu prüfen, ob die Vorinstanz die möglichen und zumutbaren Abklärungen getroffen hat und ob deren Schätzung den Beurteilungsfaktoren in vernünftiger Weise Rechnung trägt (ASA 50 S. 305 E. 3a m.H.). Dabei kann das Obergericht selber zusätzliche Abklärungen treffen (Art. 179 Abs. 4 i.V.m. Art. 167 Abs. 1, Art. 180 Abs. 1 StG).

Die Vorinstanz hat in ihrem Einsprache-Entscheid vom 25. November 1997 das Einkommen aus Nebenerwerb vom ermessensweise festgesetzten Betrag von Fr. 15'000.-- (Verfügung vom 10.04.1997) auf Fr. 5'000.-- herabgesetzt. Gestützt auf das bereits erwähnte Urteil des Obergerichts des Kantons Uri vom 8. September 1976 kam die Vorinstanz in der Vernehmlassungsschrift vom 6. Februar 1998 auf einen Betrag von Fr. 13'200.--; angenommen wurde ein durchschnittliches Patientenhonorar von Fr. 30.-- bei zwei Patienten am Tag und einer Arbeitsleistung von 220 Tagen pro Jahr. Das Obergericht hat schon im erwähnten Entscheid betreffend die durchschnittliche Höhe der Patientenhonorare festgehalten, dass erfahrungsgemäss die Patienten eines Heilpraktikers freiwillig mehr bezahlen, als dieser selber in Rechnung stellen würde und hielt (1976) dafür, dass die Annahme eines durchschnittlichen Patientenhonorar-Betrages von Fr. 20.-- an der unteren Grenze liegen dürfte (S. 8, E. 4). Der vorliegend gewählte Ansatz von Fr. 30.-- für ein durchschnittliches Patientenhonorar ist nicht zu beanstanden. Der im Einspracheverfahren festgelegte Betrag von Fr. 5'000.-- ergibt danach rund 166 Patienten, verteilt über das ganze Jahr oder bei Annahme von nur 220 Arbeitstagen pro Tag 0.75 Patienten. Dies ist ebenfalls nicht zu beanstanden. Insbesondere wird der Tatsache Rechnung getragen, dass der Beschwerdeführer hauptberuflich einer 100 %-igen Beschäftigung im Zeughaus Amsteg nachgeht.

An dem durch die Vorinstanz festgesetzten Einkommen aus Nebenerwerbstätigkeit kann festgehalten werden.