

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2003.00074 vom 31. August 2001**

ZH Verwaltungsgericht, 2001-08-31, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2003.00074](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2003.00074)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2003.00074 du 31 août 2001

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2003.00074 del 31 agosto 2001

## **Regeste**

Einschätzung 2001 | Doppelbesteuerung/Monteurklausel Der Pflichtige hatte seinen Wohnsitz bis am 31. August 2001 in Grossbritannien, hielt sich jedoch von Januar bis August 2001 während insgesamt 106 Tagen in der Schweiz auf und bezog von seiner in Grossbritannien ansässigen Arbeitgeberin ein Salär. Nach der sogenannten Monteur-Klausel im Doppelbesteuerungsabkommen mit Grossbritannien steht dem Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit für einen im anderen Vertragsstaat ansässigen Arbeitgeber dann zu, wenn sich der Arbeitnehmer während des betreffenden Steuerjahrs weniger als 183 Tage im Tätigkeitsstaat aufgehalten hat. Die 183-Tage-Regel macht nur bezogen auf eine Referenzperiode von 365 Tagen Sinn, welche mit dem betreffenden Steuerjahr identisch ist und vorliegend die Zeit vom 1. Januar bis 31. Dezember 2001 umfasst. Die Vorinstanz hat es indessen unterlassen, diejenigen Tatsachen abzuklären, welche die genaue Bestimmung des Eintritts in die unbeschränkte zürcherische Steuerpflicht erlauben. Weiter ist sie durch die Bemessung des Einkommens nach eigenem Ermessen in Willkür verfallen, da die vom Steuerkommissär nach pflichtgemäsem Ermessen vorgenommene Einschätzung nicht allein deshalb offensichtlich unrichtig sein kann, weil sie die von der Oberinstanz als angemessen erachteten Steuerfaktoren in einem bestimmten prozentualen Ausmass überschreitet. Teilweise Gutheissung der Beschwerde und Rückweisung an die Rekurskommission zu neuer Untersuchung und zum Neuentscheid im Sinn der Erwägungen.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Die Rekurskommission hat die (übrigen) rechtlichen Grundlagen des Streitverfahrens umfassend und zutreffend dargelegt. Auf diese Erwägungen kann vorab verwiesen werden, soweit sie nicht im Folgenden zu ergänzen sein werden (vgl. § 161 des Gerichtsverfassungsgesetzes vom 13. Juni 1976; vgl. E. 5).

### **E. 3**

Der Pflichtige hat sich unbestrittenermassen von Januar bis August 2001 während insgesamt 106 Tagen in der Schweiz aufgehalten, wobei er an 81 Tagen einer hiesigen unselbständigen Erwerbstätigkeit nachgegangen sein will. Ungeachtet der damit verbundenen Abwesenheiten ist er demnach gemäss § 3 Abs. 1 bzw. Abs. 3 StG infolge qualifizierten Aufenthalts im Kanton Zürich steuerpflichtig. Die sich aus zürcherischem Recht ergebende Steuerhoheit wird im Verhältnis zum Ausland allenfalls durch vom Bund abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) eingeschränkt. Das DBA-GB,

welches das Vorläuferabkommen vom 30. September 1954 (SR 0.672.936.711) ersetzte (vgl. die bundesrätliche Botschaft in BBl 1978 I, 209), ist das erste schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen, welches weitgehend dem Musterabkommen der OECD von 1977 folgt (vgl. ASA 47 [1978], 497 ff.). Hinsichtlich der hier interessierenden Bestimmung von Art. 15 Ziff. 1 brachte es jedoch keine bedeutsamen Neuerungen (vgl. Art. 14-16 DBA-GB; vgl. BBl 1978 I, 218).

### **E. 3.1**

Nach Art. 15 Ziff. 1 DBA-GB können Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit grundsätzlich nur im Wohnsitzstaat besteuert werden (Wohnsitzprinzip), es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt (Arbeitsortsprinzip). Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden (vgl. StRK I ZH, 15. Dezember 2000, in: StR 2001 S. 403, betr. Vergütungen mit Bonus-Charakter). Die so genannte Monteurklausel/183-Tage-Regelung von Art. 15 Ziff. 2 DBA-GB statuiert jedoch eine Ausnahme (von der Ausnahme): Danach steht das Besteuerungsrecht nämlich gleichwohl dem Wohnsitzstaat zu, wenn die unselbständige Erwerbstätigkeit für einen ausserhalb der Schweiz ansässigen Arbeitgeber ausgeübt wird (lit. b), wenn ferner (kumulativ) der Arbeitnehmer sich während weniger als 183 Tagen "während des betreffenden Steuerjahrs" (im Tätigkeitsstaat; vgl. VGr, 22. November 1995, SB.94.00045; vgl. demgegenüber Art. XI Abs. 1 lit. a bzw. Abs. 2 lit. a des DBA-GB von 1954: "...im Laufe dieses Jahres während insgesamt nicht mehr als 183 Tagen ..."; vgl. ferner Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 5 N. 19, wonach in gewissen DBA das Kalenderjahr oder eine Periode von 12 Monaten massgebliche Zeitspanne bildet) in der Schweiz aufhält (lit. a) und die Vergütungen nicht von einer in der Schweiz gelegenen Betriebsstätte des Arbeitgebers getragen werden (vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, § 4 N. 29). Damit soll die so genannte "Brücke", nämlich die Arbeitsausübung während je 5 1/2 Monaten in zwei aufeinanderfolgenden Jahren, ohne dass der Staat des Arbeitsorts zum Zuge kommt, unterbunden werden (vgl. Peter Locher, Einführung in das Internationale Steuerrecht der Schweiz, Bern 1996, S. 409 f.). Die 183-Tage-Regel macht somit nur bezogen auf eine Referenzperiode von (2 x 182.5 =) 365 Tagen überhaupt Sinn. Nach der früheren strengen Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung zur Monteurklausel wurde der Beurteilungszeitraum gar über ein Kalenderjahr hinaus erweitert. Als äussersten Fall eines bloss vorübergehenden Aufenthalts in der Schweiz wurde eine Aufenthaltsdauer von einem Jahr angenommen, aber nur unter der Voraussetzung, dass sich der Aufenthalt gleichmässig auf zwei Kalenderjahre verteilte. Dauerte der Aufenthalt jedoch beispielsweise vom 1. April eines bestimmten Jahres bis zum 30. April des übernächsten Jahres, so konnte nach schweizerischer Auffassung für die vier Monate des dritten Aufenthaltsjahres Freistellung aufgrund der 183-Tage-Regel nicht in Anspruch genommen werden (vgl. Handelskammer Deutschland-Schweiz, DBA Deutschland-Schweiz, Kommentar von Hans Joachim Meyer-Marsilius/D. Hangartner, Bd. 5, Art. 15, 4., S. 5 f.; vgl. Kurt Locher/Walter Meier/Rudolf von Siebenthal/Andreas Kolb, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, Bd. 5, B 15.2 Nr. 2). Auch wenn diese Praxis durch die neuere bundesgerichtliche Rechtsprechung obsolet geworden ist (BGr, 22. Juni 1990, ASA 60, 373 = StE 1991 A 31.4 Nr. 2 E. 3b a.E.), folgt aus dem Gesagten, dass in Fällen von der Art des vorliegenden die Einhaltung der Höchstaufenthaltsdauer von 183 Tagen immer unter Bezugnahme auf denjenigen Zeitraum von "insgesamt" 365 Tagen zu prüfen

ist, welcher mit dem "betreffenden Steuerjahr" im Sinn von Art. 15 Ziff. 2 lit. a DBA-GB identisch ist.

### **E. 3.2**

Mithin kann keine Rede davon sein, dass das DBA-GB wegen und ab Wohnsitzbegründung per 1. September 2001 "gar nicht mehr zur Anwendung gelangt". Dieser Befund ist kurzschlüssig, denn wohl fielen beim Pflichtigen Arbeits- und Wohnort nur für einen Teil "des betreffenden Steuerjahrs" auseinander. Was dies für die Abgrenzung der Steuerhoheiten im internationalen Verhältnis bedeutet, ist aber gerade durch Auslegung der Norm zu ermitteln, d.h. als Ergebnis ihrer Anwendung.

### **E. 3.3**

Es ist unbestritten, dass der pflichtige Ehemann – und nur er – sich "insgesamt", nämlich bezogen auf das vom 1. Januar bis 31. Dezember 2001 dauernde "betreffende Steuerjahr 2001" mehr als 183 Tage in der Schweiz aufgehalten hat. Der Sinn und Zweck von Art. 15 Ziff. 2 DBA-GB, nämlich die Umgehung der Besteuerungsansprüche des Arbeitsortsstaats durch entsprechende zeitliche Gestaltung der Aufenthalte (vgl. E. 3.1 hiervor), würde ins Gegenteil verkehrt, wenn die Wohnsitznahme per 1. September 2001 dazu führte, dass die Besteuerung des Erwerbseinkommens, für welche eine internrechtliche Grundlage gemäss § 3 Abs. 3 StG besteht, ausgerechnet als Folge davon entfallen müsste, dass der Pflichtige seine bisher bloss wirtschaftliche Zugehörigkeit durch Wohnsitznahme noch massgeblich intensiviert hat, während bei Verzicht auf Begründung eines schweizerischen Wohnsitzes im Jahr 2001 die schweizerische Besteuerungsbefugnis mit Bezug auf das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit bezüglich des ganzen Zeitraums gegeben gewesen wäre. Ein solches paradoxes Ergebnis liesse sich um so weniger begründen, als der Begriff "Aufenthalt" im Sinn von Art. 15 Ziff. 2 lit. a DBA-GB nur gerade physische Präsenz meint (unter Ausschluss einzig von Ferien ausserhalb des Tätigkeitsstaats sowie von Transitaufhalten; vgl. Locher, S. 410). Es wäre daher nicht nur falsch, sondern geradezu widersinnig, den Aufenthalt zu Wohnsitzzwecken – als stärkstmögliche Form persönlicher Zugehörigkeit zu einem Steuerhoheitsträger – nicht als Aufenthalt im Sinn dieser Norm zu würdigen. Dabei kann offen bleiben, ob der Pflichtige nicht bereits vor dem 1. September 2001 mit der Absicht dauernden Verbleibens in die Schweiz eingereist ist, weil das hierfür beweispflichtige Steueramt dergleichen nicht einmal behauptet hat.

### **E. 3.4**

Der Pflichtige hat unbestrittenermassen zusammen mit seiner Ehefrau per 1. September 2001 in der Schweiz Wohnsitz genommen. Weil dies definitionsgemäss in der Absicht dauernden Verbleibens geschehen sein muss (vgl. StE 1998 B 22.3 Nr. 65; BGr, 29. September 1999 = Pra 2000 Nr. 7), wäre der einmal begründete steuerrechtliche Wohnsitz selbst durch einen Unterbruch von weniger als zwei Jahren nicht suspendiert worden (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Art. 3 N. 11 mit Hinweisen), so dass die Behauptung des Pflichtigen, er habe im Zeitraum von September bis Dezember 2001 nur einen "steuerlich massgebenden" Aufenthalt von 95 Tagen in der Schweiz zu verzeichnen, schon im Ansatzpunkt verfehlt ist, ganz abgesehen davon, dass diese Behauptung neu und mithin unzulässig (vgl. E. 1.2 hiervor) und erst noch in keiner Weise substantiiert worden ist. Unter dem Gesichtswinkel von Art. 15 Ziff. 2 lit. a DBA-GB ist demnach kraft unwiderlegbarer Vermutung davon auszugehen, der Pflichtige habe sich, zusammen mit seiner Ehefrau, im Zeitraum vom 1. September bis 31. Dezember 2001 an

122 Tagen in der Schweiz aufgehalten. Damit steht selbst dann, wenn der Aufenthalt des Pflichtigen von Januar 2001 bis August 2001 nur 81 statt 106 Tage angedauert haben sollte, fest, dass dieser insgesamt mehr als 183 Tage in der Schweiz verbracht hat. Daraus folgt, dass das vom 1. Januar bis 31. Dezember 2001 bei der in England domizilierten Arbeitgeberin erzielte Arbeitseinkommen des pflichtigen Ehemanns vollumfänglich, und nicht erst ab 1. September, im Kanton Zürich steuerbar ist, nämlich vor der Wohnsitznahme per 1. September gestützt auf § 3 Abs. 3 StG und ab Wohnsitznahme gestützt auf § 3 Abs. 1 StG. Steuerbar sind bereits ab Begründung eines qualifizierten Aufenthalts im Sinn von § 3 Abs. 3 StG aber auch alle übrigen Einkünfte (§ 5 Abs. 1 StG) sowie das gesamte Vermögen des Pflichtigen mit Ausnahme der Liegenschaft in Grossbritannien und des darauf entfallenden Ertrags (§ 5 Abs. 1 StG in Verbindung mit Art. 6 DBA-GB). Sollte der Pflichtige für den Zeitraum von Januar bis und mit August 2001 infolge unbeschränkter Steuerpflicht in England tatsächlich bereits Einkommenssteuern auf den fraglichen, der schweizerischen Steuerhoheit unterliegenden Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit bezahlt haben, worauf die Akten hindeuten, und sollten diese in der Schweiz nochmaliger Besteuerung unterworfen werden, stünde es dem Pflichtigen frei, allenfalls eine Verständigungslösung im Sinn von Art. 24 DBA-GB anzustreben (vgl. zu den Einschränkungen bezüglich des Verständigungsverfahrens im Verhältnis mit der Schweiz und Grossbritannien Locher, S. 538). Verständigungslösungen gelten im Übrigen von Bundesrechts wegen als Revisionsgrund (vgl. VGr, 18. Januar 1984, StE 1984 A 31.1 Nr. 1, Fall 42; vgl. ferner Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Art. 147 N. 31 mit Hinweisen).

### **E. 3.5**

Indessen ist eine Abklärung derjenigen Tatsachen, welche die genaue Bestimmung des Eintritts in die unbeschränkte zürcherische Steuerpflicht kraft qualifizierten Aufenthalts im Sinn von § 3 Abs. 3 StG erlauben, bis zum heutigen Tag unterblieben (zur Problematik der Bestimmung des Beginns der Steuerpflicht bei steuerrechtlichem Aufenthalt vgl. Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, § 3 N. 44; vgl. ferner dieselben Autoren, Handkommentar zum DBG, Art. 3 N. 45 ff.). Die Sache ist daher zur gehörswahrenden Behebung dieses Mangels und zum Neuentscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen.

### **E. 4**

Da Dispositivziffer 1 des angefochtenen Entscheids somit ohnehin aufzuheben ist, kann offen bleiben, ob der angefochtene Entscheid diesbezüglich (überhaupt noch) der Erläuterung von Amts wegen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, § 139 N. 13; RB 1982 Nr. 83) zugänglich gewesen wäre. Beide Parteien haben nämlich anscheinend keinen Anstoss daran genommen, dass die Rekurskommission im Dispositiv "den Rekurrenten für die Steuerperiode 1999" eingeschätzt hat, was in doppelter Hinsicht offensichtlich unrichtig ist. Denn einerseits lag vor Rekurskommission nicht das Steuerjahr 1999, sondern einzig der im Einspracheverfahren ergangene Einschätzungsentscheid 2001 im Streit, und andererseits hat es die Vorinstanz versäumt, die in den Urteilsgründen für den Zeitraum ab 1. September 2001 als unbeschränkt steuerpflichtig bezeichnete Ehefrau in die Entscheidung miteinzubeziehen. Dies ist im zweiten Rechtsgang vor Rekurskommission nachzuholen.

### **E. 5**

Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, nimmt das kantonale Steueramt laut § 139 Abs. 2 StG die Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor.

### **E. 5.1**

Das Steuergesetz regelt die Verfahrenspflichten des Steuerpflichtigen in den Bestimmungen von §§ 133 bis 135 StG. Gemäss letzterer Vorschrift muss der Pflichtige "alles tun, um eine vollständige und richtige Einschätzung zu ermöglichen". Das Gesetz unterscheidet demnach nicht danach, ob die Mitwirkung steuerbegründende und -mehrende oder aber steueraufhebende und -mindernde Tatsachen betrifft oder danach, welche am Steuerrechtsverhältnis beteiligte Partei – der Steuerpflichtige oder die Steuerbehörde – die Beweislast für die in Frage stehende beweisbedürftige Tatsache trägt. Denn Ziel der Sachverhaltsermittlung ist nach dem Grundsatz von § 132 StG stets, die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen. So gesehen kann es kein Verfahrensrecht des Steuerpflichtigen geben, das in dessen Belieben stellte, an der Feststellung des rechtlich massgeblichen Sachverhalts mitzuwirken oder nicht, auch wenn die Mitwirkung steueraufhebende und -mindernde Tatsachen beschlägt, die den Steuerpflichtigen begünstigen. Die frühere gegenteilige Rechtsprechung zum aufgehobenen Steuergesetz vom 8. Juli 1951, welche die Mitwirkung des Steuerpflichtigen als Verfahrenspflicht auf steuerbegründende und -mehrende Tatsachen beschränkte (vgl. dazu ausführlich Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 47 ff.), kann jedenfalls unter dem geltenden Recht nicht länger aufrechterhalten werden. Hinfällig geworden ist dementsprechend auch die unter dem alten Steuergesetz von der Rechtsprechung vorgenommene Unterscheidung zwischen Ermessenseinschätzung und "gewöhnlicher Schätzung", welche Differenzierung davon abhing, ob die Säumnis des Steuerpflichtigen bei der Mitwirkung an der Sachverhaltsermittlung steuerbegründende und -mehrende oder steueraufhebende und -mindernde Tatsachen betroffen hatte (vgl. Zweifel, S. 121 f. und S. 144 ff.; ferner Felix Richner/Walter Frei/Barbara Weber/Hans R. Brütsch, Kurzkomentar zum Zürcher Steuergesetz, 2.A., Zürich 1997, § 75 N. 69 ff. und § 87 N. 7). Kraft § 139 Abs. 2 StG ist eine Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen immer dann vorzunehmen, wenn infolge fehlerhafter Mitwirkung des Steuerpflichtigen oder aus anderen Gründen die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können (VGr, 21. Mai 2003, StE 2004 B 92.3 Nr. 13).

### **E. 5.2**

Die Steuerrekurskommission hat zu Unrecht erwogen, eine Verletzung von Verfahrenspflichten auch im Rekursverfahren sei darin zu erblicken, dass lediglich die Vertreterin der Pflichtigen, nicht aber diese selber gemeinsam, die nachgereichte Steuererklärung 2001 unterschrieben hätten. Denn abgesehen davon, dass insoweit nicht eine Verletzung (der blossen Ordnungsvorschrift) von § 123 Abs. 2 StG, sondern vorab ein Verstoss gegen § 133 Abs. 2 StG vorliegt, wonach die Steuererklärung "persönlich" zu unterzeichnen ist, könnte dieser Mangel allein nur nach vorgängiger Auflage und Mahnung zum Anlass einer Ermessenstaxation genommen werden (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, § 133 N. 24). Hierzu ist es aber auch im Rekursverfahren nicht gekommen. Hingegen hat die Rekurskommission zu Recht das Fehlen diverser Belege sowohl für steuermehrende als auch für steuermindernde Tatsachen

beanstandet (vgl. E. 5.1 hiervor) und bemängeln die Pflichtigen zu Unrecht, solche Dokumente hätten im Rekursverfahren von Amts wegen "mittels Auflagen nachgefordert" werden müssen. Denn wenn der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungspflicht nicht nachkommt, erlöscht die Untersuchungspflicht der Steuer(justiz)behörden (vgl. RB 1987 Nr. 35), wie bereits die Rekurskommission festhielt (vgl. E. 5c des angefochtenen Entscheids).

## **E. 6**

Die Rekurskommission hat, wozu sie grundsätzlich befugt war (vgl. RB 1989 Nr. 36), das steuerbare Einkommen der Pflichtigen aufgrund der im Rekursverfahren nachgereichten Steuererklärung nebst unvollständigen Beilagen nach eigenem Ermessen auf Fr. 55'000.- (statt wie deklariert auf Fr. 50'800.-) geschätzt, jedoch in einem zweiten Schritt mit der auf Fr. 70'000.- lautenden Schätzung des Steuerkommissärs verglichen und erwogen, diese weiche von der rekursinstanzlichen um mehr als 20 % nach oben ab und sei aus diesem Grund offensichtlich unrichtig im Sinn von § 140 Abs. 2 StG (E. 6b/aa des angefochtenen Entscheids). Mit identischer Begründung hat die Rekurskommission das vom Steuerkommissär auf Fr. 210'000.- geschätzte satzbestimmende Einkommen als unhaltbar bezeichnet und es nach eigenem Ermessen auf Fr. 170'000.- bemessen. Indessen ist die Rekurskommission freilich selber in Willkür verfallen, denn es ist offensichtlich, dass eine nach pflichtgemäsem Ermessen erfolgte Einschätzung nicht allein deshalb "offensichtlich unrichtig" sein kann, weil sie die von der Oberinstanz als angemessen erachteten Steuerfaktoren in einem bestimmten prozentualen Ausmass überschreitet (oder – umgekehrt – nicht erreicht). Jedenfalls mit dieser Begründung lässt sich die Schätzung des beschwerdeführenden Steueramts beim Stand der Akten nicht als "geradezu unmöglich, als sachlich nicht begründbar", dartun (VGr, 10. September 2003, SB.2003.00028). Auch bei kleineren und mittleren Einkommen (bzw. Teileinkommen) in der Grössenordnung von Fr. 70'000.- ist eine Höherschätzung im Rahmen von Fr. 15'000.- nicht schlechterdings, d.h. in jedem Fall, pflichtwidrig. Die von der Rekurskommission aufgestellte 20 %-Regel gemahnt an die – verfassungswidrige (vgl. Ernst Känzig/Urs R. Behnisch, Die direkte Bundessteuer, 2.A., III. Teil, Bd. 4b, Basel 1992, Art. 92 Rz. 51) – Rechtsmittelbeschränkung von Art. 92 Abs. 1 des per 1. Januar 1995 durch das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) ersetzten Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt), wonach die Erhebung eines Rechtsmittels gegen eine Ermessenstaxation ausgeschlossen war, wenn im Rahmen derselben "die der letztvorangegangenen rechtskräftigen Veranlagung des Steuerpflichtigen zugrunde liegenden Steuerfaktoren um nicht mehr als 20 % erhöht" worden waren. Derlei Faustregeln sind, wie immer sie lauten mögen, grundsätzlich untauglich, wenn es darum geht, einen Untersuchungsnotstand im konkreten Fall durch gesetzmässige Wahrscheinlichkeitsvermutungen zu beheben. Die Rekurskommission wird im wiederaufzunehmenden Rekursverfahren eine neuerliche Angemessenheitsprüfung im Licht dieser Erwägungen vorzunehmen haben. Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung der Beschwerde.

## **E. 7**

Beim letztlich unentschiedenen Ausgang des Verfahrens sind die Kosten den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und ist der Beschwerdegegnerschaft keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 StG und §

153 Abs. 4 StG). Demgemäss entscheidet die Kammer:

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.