

Entscheide

Grundstückgewinnsteuer

Eigentümerbaurecht

Auszug aus dem Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 27. Januar 1999

Die Errichtung eines Eigentümerbaurechtes stellt steuerrechtlich keine Veräusserung dar, da der Grundeigentümer alle Eigentümerbefugnisse bei sich behält. Wird ein Grundstück durch Erbteilung erworben und später darauf ein Eigentümerbaurecht errichtet, so ist für die Berechnung des Zuschlages für kurze Besitzdauer das Datum der Erbteilung und nicht dasjenige der Errichtung des Eigentümerbaurechtes relevant.

Eigenleistungen sind bei der Grundstückgewinnsteuer nur dann als Gesteungskosten abzugsfähig, wenn sie Fr. 30'000.– übersteigen und beim Einkommen versteuert worden sind.

Tatsachen:

A. Im Jahre 1964 wurde die 1920 geborene X durch Erbteilung Alleineigentümerin der Baulandparzelle Nr. 701 Grundbuch (nachfolgend «GB») Z. Im Jahre 1992/93 erstellte sie auf der obgenannten Parzelle zwei 6-Familienhäuser mit 4^{1/2}-Zimmerwohnungen. Diese Mehrfamilienhäuser wurden nicht durch einen fremden Baurechtnehmer erstellt. Die Wohnungen wurden später als Stockwerkeigentum im Baurecht verkauft. Am 7. Mai 1993, mithin nach Errichtung der beiden 6-Familienhäuser wurde die (Alt)Parzelle Nr. 701 in die Parzellen Nrn. 701 und 708 aufgeteilt. Gleichzeitig liess die Rekurrentin auf der Parzelle Nr. 708 ein selbständiges und dauerndes Baurecht errichten. Dieses Baurecht wurde als Baurechtsparzelle Nr. 709 als Grundstück mit eigenem Grundbuchblatt in das GB Z aufgenommen. Das errichtete Baurecht als solches wurde nicht an eine andere Person übertragen. Zudem wurde die errichtete Baurechtsparzelle Nr. 709 in Miteigentumsanteile aufgeteilt, die zu Stockwerkeigentum ausgestaltet wurden. Die entsprechenden Vorgänge wurden im GB Z eingetragen. Die Stockwerkeinheiten konnten in den Jahren 1993 bzw. 1994 alsdann verkauft werden.

B. Mit Schreiben vom 12. März 1996 wurden X die Grundstückgewinnsteuer-Rechnungen 93/1324, 1669, 2191, 2583, 2630 sowie 94/965 und 1192 zugestellt. Dagegen erhob sie am 23. April bzw. 23. Juni 1996 Einsprache bei der kantonalen Steuerverwaltung. Der ablehnende Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung erging am 28. August 1996. Mit Schreiben vom 12. September 1996 erhob

X, vertreten durch Advokat Y, Basel, dagegen Rekurs bei der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft (nachfolgend «Steuerrekurskommission») und beantragte, die angefochtenen Grundstückgewinnsteuer-Rechnungen seien dergestalt zu korrigieren, dass die Zuschläge für die kurzfristige Besitzdauer aufgehoben werden. Im Weiteren seien die Verzinsung des Eigenkapitals und die von der Rekurrentin geltend gemachten Eigenleistungen als abzugsfähige Gestehungskosten zu berücksichtigen. In der nachgereichten Beschwerdebegründung vom 6. Januar 1997 wurde zudem beantragt, dass die Kosten für die Schuldbrieferrichtung und die Begründung des Baurechtes auf der Parzelle Nr. 701 bzw. 708 GB Z sowie die Kosten für die Luftschutzkeller-Möblierung als abzugsfähige Gestehungskosten zu berücksichtigen seien.

C. Mit Entscheid vom 30. Mai 1997 wies die Steuerrekurskommission den Rekurs ab. Zur Begründung wurde im Wesentlichen geltend gemacht, dass lediglich die in der Einspracheschrift vom 23. April 1996 resp. die in der Rekursschrift vom 12. September 1996 gestellten Rechtsbegehren gehört werden könnten. Bezüglich des Hauptbegehrens wies die Steuerrekurskommission darauf hin, dass bei Gebäuden, die der Veräusserer im Baurecht erstellt habe, der Tag der Brandlagerschätzung als Erwerbsdatum gelte. Vorliegendenfalls werde nicht die Begründung des damaligen Eigentümergebaurechts, sondern der zweite zivilrechtliche Vorgang, nämlich der Verkauf überbauter Baurechtsparzellen, besteuert. Hinsichtlich der Besitzdauer dieser zivil- und steuerrechtlich unabhängigen Parzelle sei es zweifellos richtig, auf das Datum der Brandlagerschätzung abzustellen.

Bezüglich der Eigenkapitalzinsen wurde darauf hingewiesen, dass diese weder Aufwendungen darstellten, die den Wert der Liegenschaft erhöhen würden, noch Gewinnungskosten, die in direktem Zusammenhang mit der Veräusserung stünden. Aus diesen Gründen könnten die Zinsen auf dem in Liegenschaften investierten Eigenkapital bei der Grundstückgewinnsteuer nicht als Gestehungskosten abgezogen werden. Hinsichtlich der geltend gemachten Eigenleistungen wurde geltend gemacht, dass diese nicht genügend nachgewiesen worden seien und zudem der Fr. 30'000.– übersteigende Betrag auch nicht als Einkommen versteuert worden sei. Folglich könnten die geltend gemachten Eigenleistungen nicht im Zusammenhang mit der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer anerkannt werden.

D. Gegen diesen Entscheid wurde mit Schreiben vom 12. Dezember 1997 Beschwerde ans kantonale Verwaltungsgericht erhoben mit den Begehren, es seien in Aufhebung des Entscheides der Steuerrekurskommission vom 30. Mai 1997 die in den Grundstückgewinnsteuerrechnungen Nrn. 93/1324, 1669, 2191, 2583, 2630 sowie 94/965 und 1192 vorgenommenen Zuschläge für kurzfristige Besitzdauer aufzuheben. Im Weiteren seien die Verzinsung des Eigenkapitals, die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Eigenleistungen, die Kosten für die Schuldbrieferrichtung und die Begründung des Baurechtes auf der Parzelle Nr. 701 bzw. 708 GB Z sowie die Kosten für die Luftschutzkeller-Möblierung als abzugsfähige Gestehungskosten zu berücksichtigen; dies unter o/e Kostenfolge. In der nachgereichten Beschwerdebegründung vom 19. März 1998 stellte die Rekurrentin, neu

vertreten durch Advokatin A, zusätzlich das Eventualbegehren, es sei die Steuerverwaltung anzuweisen, die Grundstückgewinnsteuer neu zu veranlagern. Zur Begründung verwies sie im Wesentlichen auf die Einsprache vom 23. Juni 1996 sowie die Rekurschrift vom 6. Januar 1997, welche denn auch zum integrierenden Bestandteil der Eingabe erklärt wurden. Auf die weiteren Ausführungen wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

E. In der Vernehmlassung vom 17. April 1998 stellte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (nachfolgend «Steuerverwaltung») den Antrag, die Beschwerde sei zur Neubeurteilung im Sinne der Erwägungen (§ 183 StG) an die Vorinstanz zurückzuweisen und das Verfahren zwischenzeitlich zu sistieren. In der Begründung wurde vorgebracht, dass der Ansicht, die Rekurrentin habe die Begehren vom 12. September 1996 unzulässigerweise ausgedehnt und erweitert, nicht gefolgt werden könne. Die Begehren seien nicht ausgeweitet, sondern auf zweierlei Art und Weise zu begründen versucht worden. Die Steuerrekurskommission wäre demnach gehalten gewesen, auf das rechtens vorgebrachte Begehren, den vorgebrachten Sachverhalt unter dem Aspekt der Härte gemäss § 183 StG zu prüfen, einzutreten. Da dies unterlassen worden sei, habe sie eine formelle Rechtsverweigerung begangen.

F. In der Vernehmlassung vom 25. Mai 1998 hielt die Steuerrekurskommission an ihrem Antrag, die Beschwerde sei abzuweisen, fest.

Erwägungen:

1. a) Das Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich (StG) vom 7. Februar 1974 sieht in § 183 Abs. 1 vor, dass – sofern sich bei der Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen in Einzelfällen eine sachlich ungerichtfertigte Belastung ergibt – die Taxationskommission im Einschätzungs- oder im Rekursverfahren die kantonale Steuerrekurskommission von der gesetzlichen Ordnung in angemessener Weise abweichen kann. Die Steuerrekurskommission entscheidet in diesem Fall endgültig (§ 183 Abs. 2 Satz 2 StG).

b) In der Vernehmlassung vom 17. April 1998 stellte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft den Verfahrensantrag, die Beschwerde sei zur Neubeurteilung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen und das Verfahren zwischenzeitlich zu sistieren. Zur Begründung führte sie an, die Rekurrentin habe entgegen der Auffassung der Steuerrekurskommission die Begehren nicht unzulässig ausgedehnt, sondern diese auf zweierlei Art und Weise zu begründen versucht. Die Steuerrekurskommission wäre somit gehalten gewesen, den vorgebrachten Sachverhalt unter dem Aspekt der Härte gemäss § 183 StG zu prüfen.

c) Da in vorliegendem Fall lediglich die sogenannten Spekulantenzuschläge aufgrund von § 183 StG nicht zur Anwendung gebracht werden sollten, die weiteren

von der Rekurrentin geltend gemachten Begehren davon jedoch nicht betroffen sind, kommt das Gericht vorliegendenfalls zum Schluss, dass auf eine Sistierung des Verfahrens aus verfahrensökonomischen Gründen verzichtet und die Angelegenheit im Folgenden in materieller Hinsicht beurteilt wird. Die Frage, ob sich eine Prüfung des Spekulantenzuschlages unter dem Aspekt der Härte gemäss § 183 StG dennoch aufdrängt, wird sich je nach Ausgang des Verfahrens zeigen.

2. a) Gemäss § 71 StG unterliegen der Grundstückgewinnsteuer die Gewinne aus Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen. § 72 Abs. 1 StG bestimmt, dass die Steuerpflicht durch jede Veräusserung begründet wird, mit welcher Eigentum an einem Grundstück übertragen wird. Gemäss § 72 Abs. 2 sind der Veräusserung gleichgestellt Rechtsgeschäfte, die hinsichtlich der Verfügungsgewalt wirtschaftlich wie eine Veräusserung wirken sowie Belastungen von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen, wenn diese die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert der Grundstücke dauernd und wesentlich beeinträchtigen und die Belastung gegen Entgelt erfolgt. § 80 Abs. 3 StG hält zudem fest, dass, wenn der Grundstücksgewinn innerhalb von fünf Jahren entstanden ist, sich die nach den Absätzen 1 und 2 errechnete Steuer für jeden Monat, um den die Besitzesdauer kürzer ist, um $1\frac{2}{3}\%$ erhöht.

b) Im Rahmen der Rechtsanwendung bedarf es der Auslegung der in generell-abstrakter Weise formulierten Gesetzesnormen. Die geläufigste Auslegungsmethode einer Gesetzesbestimmung ist die sog. grammatikalische Auslegung, die auf den Wortlaut abstellt. Deren Anwendung setzt allerdings voraus, dass der Wortlaut klar und unzweideutig ist (vgl. *Blaise Knapp*, Grundlagen des Verwaltungsrechts [Band I], Basel 1992 [4. Aufl.], Z. 416f.; BGE 120 II 247 Erw. e). Bei unklaren oder unvollständigen Bestimmungen, ist bei der Auslegung die systematische Einordnung einer Bestimmung zu berücksichtigen. Aus dem systematischen Zusammenhang können sich Anhaltspunkte für die Auslegung einer Norm ergeben (vgl. *Ernst Höhn*, Praktische Methodik der Gesetzesauslegung, Zürich 1993, S. 208ff.). Im weiteren ist auch der Beizug der Gesetzesmaterialien von Bedeutung (Erw. 2.b; *Höhn*, a.a.O., S. 213ff.; BGE 118 IV 264 Erw. 2.b). Die Materialien können Aufschluss geben, in welcher Absicht der Gesetzgeber eine Norm erlassen hat. Dies ist besonders bei neuen Gesetzen von Bedeutung. Schliesslich ist auch auf den Sinn und Zweck einer Norm abzustellen (vgl. *Ulrich Häfelin/Georg Müller*, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts [2. Aufl.], Zürich 1993, Rz 177). Der Normzweck ergibt sich wiederum aus dem Bezug zu den andern Auslegungsmethoden (BGE 120 II 113 Erw. 3.b).

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtes darf von einem klaren und unzweideutigen Wortlaut nur dann abgewichen werden, wenn triftige Gründe vorliegen, dass der Wortlaut nicht den wahren Sinn der Bestimmung wiedergibt (BGE 111 Ia 297; 120 II 247 Erw. 3.e). Ob dies der Fall ist, lässt sich nur durch Anwendung der übrigen Auslegungsmethoden eruieren. Die Auslegung von Ausnahmebestim-

mungen soll weder restriktiv noch extensiv erfolgen (BGE 118 Ia 179 Erw. 2.d; Verwaltungspraxis des Bundes [VPB] 1987 Nr. 11, S. 72f.).

c) In der Rekursbegründung an die Steuerrekurskommission des Kantons Basellandschaft vom 6. Januar 1997, die auch integrierender Bestandteil der Beschwerdebegründung vom 19. März 1998 ist, vertrat die Beschwerdeführerin die Ansicht, dass bereits die Systematik der Bestimmung ergebe, dass sich die Frage nach einem Zuschlag zufolge kurzfristiger Besitzdauer nur dann stellen könne, wenn der Veräusserer die Liegenschaft weniger als fünf Jahre vor dem Verkauf erworben habe. Die Vorinstanz gehe zu Unrecht davon aus, dass das im Jahre 1993 auf der fraglichen Parzelle errichtete selbständige Baurecht einen solchen Erwerbstatbestand darstelle, und folgere daraus fälschlicherweise, dass die veräusserten Stockwerkeinheiten gestützt auf § 25 Satz 2 des Dekretes zum Steuer- und Finanzgesetz vom 19. September 1974 am 12. Oktober 1993, d. h. dem Datum der Brandlagerschätzung, erworben worden sei. Die Rekurrentin führte dazu näher aus, dass grundsätzlich nur Veräusserungen, mit welchen Eigentum an einem Grundstück übertragen würde bzw. Rechtsgeschäfte, die das Gesetz den Veräusserungen gleichstelle, grundstücksteuerrechtlich relevant sein könnten. Ausser Zweifel stehe dabei, dass mit der Begründung des erwähnten Baurechts kein Eigentum an einem Grundstück und auch nicht die wirtschaftliche Verfügungsgewalt über die fraglichen Personen auf eine andere Person im Sinne von § 72 Abs. 1 und 2 lit. a StG übertragen worden sei. Die Errichtung des Baurechts stelle nun aber auch keinen der Veräusserung durch das Gesetz gleichgestellten Tatbestand im Sinne von § 72 Abs. 2 lit. b dar, da es sich dabei um Teilveräusserungen eines Grundstücks handle. Durch den Umstand, dass die Baurechts-Belastete und die Baurechtnehmerin ein und dieselbe Person bzw. ein und dieselbe Vermögensmasse gewesen seien, sei weder die unbeschränkte Bewirtschaftung noch der Veräusserungswert der Grundstücke dauernd und wesentlich beeinträchtigt gewesen. Das im Jahre 1993 auf den fraglichen Parzellen errichtete Baurecht könne folglich unter keinem Gesichtspunkt eine steuerbegründende (Teil)Veräusserung im Sinne von § 72 StG und damit auch keinen grundstücksteuerrechtlich relevanten Erwerb darstellen. In der Folge stelle sich auch die Frage nach dem Tag der Brandlagerschätzung im Sinne von § 25 des Dekretes zum Steuer- und Finanzgesetz nicht, da es sich gemäss dem Wortlaut dieser Bestimmung weder um einen Erwerb noch eine Veräusserung handelt.

d) Dagegen stützte sich die Steuerrekurskommission in ihrem Entscheid vom 30. Mai 1997 auf § 25 des Dekretes zum Steuer- und Finanzgesetz vom 19. September 1974, wonach bei der Bestimmung der Besitzesdauer für den Erwerb und die Veräusserung auf den Tag des Grundbucheintrages, in Gemeinden ohne Grundbuch auf die Fertigung abzustellen sei. Dabei gelte bei Gebäuden, die der Veräusserer im Baurecht erstellt hat, als das Erwerbsdatum der Tag der Brandlagerschätzung. Es wurde weiter ausgeführt, dass in vorliegendem Fall nicht die Begründung des damaligen Eigentümerbaurechts, sondern der zweite zivilrechtliche Vorgang, nämlich der Verkauf überbauter Baurechtsparzellen, besteuert werde. Zudem müsse sich die Rekurrentin bei dieser Rechtsgestaltung behaften lassen, da die Gestaltung des Rechtsgeschäftes offensichtlich so gewollt gewesen sei. Wobei sie nicht Grund und Boden

verkauft hätte, sondern bloss ein Recht, das sich zwangsläufig erst nach dessen Realisierung – der Erstellung der Baute – materialisiert habe und es folglich richtig sei, hinsichtlich der Besitzdauer dieser zivil- und steuerrechtlich unabhängigen Parzellen auf das Datum der Brandlagerschätzung abzustellen, da vom Rechtsvorgang nicht Grund und Boden erfasst werde. Es wurde zudem geltend gemacht, dass der Standpunkt der Rekurrentin, die Bauten seien vor der Begründung des Baurechts erstellt worden, so dass an die Besitzdauer von Grund und Boden anzuknüpfen sei, nicht geteilt werden könne, zumal dahinter offenkundig klare Ansatzpunkte einer Steuerumgehung erblickt werden müssten.

3. Wird ein selbständiges und dauerndes Baurecht jedoch zugunsten des Grundeigentümers errichtet (Eigentümerbaurecht), liegt keine Veräusserung vor, da es am Element des Weggebens fehlt; der Grundeigentümer behält alle Eigentümerbefugnisse bei sich, nur ist ein Teil nun als selbständiges und dauerndes Baurecht im Grundbuch verselbständigt. Zudem ist die Verfügungsgewalt des Grundeigentümers weder nach rechtlichen noch nach wirtschaftlichen Gründen geändert bzw. beschränkt worden. Auch ist die unbeschränkte Bewirtschaftung oder der Veräusserungswert für den Grundeigentümer nicht dauernd und wesentlich beeinträchtigt. Im Weiteren erfolgt die Errichtung ohne Entgelt, womit das Objekt der Grundstückgewinnsteuer, nämlich der Grundstückgewinn, zwangsläufig wegfällt (*Peter Christen*, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Liestal 1998, S. 118f.). Damit ist der Tatbestand des § 72 Abs. 2 StG zum fraglichen Zeitpunkt nicht realisiert. Folglich hat die Beschwerdeführerin das der Veräusserung vorangehende massgebliche Eigentum bereits bei der Erbteilung im Jahre 1964 und entgegen der Auffassung der Vorinstanz nicht erst bei der Begründung des Baurechts im Jahre 1993 erworben. Damit liegt keine Weiterveräusserung innert fünf Jahren seit Erwerb des Eigentums vor, weshalb der Zuschlag auf die Besitzdauer gemäss § 80 Abs. 3 StG sowie § 25 des Dekrets zum Steuer- und Finanzgesetz entfällt. Demnach ist die Beschwerde in diesem Punkt gutzuheissen.

4. a) Unter dem Begriff des Grundstückgewinns gemäss § 75 Abs. 1 StG wird derjenige Betrag verstanden, um den der Veräusserungserlös die Gestehungskosten (Erwerbspreis und wertvermehrnde Aufwendungen) übersteigt. Für die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer sind folglich der Veräusserungserlös, der Erwerbspreis und die wertvermehrnden Aufwendungen, wozu die wertvermehrnden Baukosten, die Anschlussbeiträge sowie die Erwerbs- und Veräusserungskosten gehören, massgebend.

b) In vorliegendem Fall sind der Veräusserungserlös einerseits sowie der Erwerbspreis als Teil der Gestehungskosten andererseits unbestritten. Nebst diesen Berechnungsgrundlagen sind jedoch als weiterer Bestandteil der Gestehungskosten auch die wertvermehrnden Aufwendungen vom Veräusserungserlös in Abzug zu bringen. Die Beschwerdeführerin machte in diesem Zusammenhang geltend, dass die Verzinsung des Eigenkapitals (Erw. 5), die von ihr geltend gemachten Eigenleistungen (Erw. 6), die Kosten für die Schuldbrieferrichtung (Erw. 8) und die Begründung des Baurechts (Erw. 9) sowie die Kosten für die Luftschutzkeller-

Möblierung (Erw. 10) als abzugsfähige Gestehungskosten bei der Gewinnsteuerberechnung zu berücksichtigen seien.

5. Hinsichtlich des Antrags der Rekurrentin, die Verzinsung des Eigenkapitals sei als abzugsfähige Gestehungskosten bei der Gewinnsteuerberechnung zu berücksichtigen, ist festzuhalten, dass Baukreditzinsen nach Wahl des Eigentümers entweder bei der Staatssteuer vom Roheinkommen abziehbar oder bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer als Gestehungs- oder Verkaufskosten anrechenbar sind. Werden Bauten jedoch anstatt mit Fremd- mit Eigenkapital erbaut, können die entsprechenden Zinsen nicht abgezogen werden (*Christen*, a.a.O., S. 179f.; BGE vom 10. Juni 1998; Basellandschaftliche Steuerpraxis [BLStPr], Band I, S. 244ff.). Im Weiteren kann auf die diesbezüglichen Ausführungen im Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft vom 30. Mai 1997 verwiesen werden. Massgebend ist insbesondere die Tatsache, dass die Verzinsung des Eigenkapitals weder Aufwendungen darstellt, die den Wert der Liegenschaft erhöhen, noch Gewinnungskosten bildet, die in direktem Zusammenhang mit der Veräusserung stehen. Demnach ist die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.

6. a) Im Weiteren bringt die Rekurrentin vor, die geltend gemachten Eigenleistungen von mind. Fr. 200'000.– seien als abzugsfähige Gestehungskosten zu berücksichtigen. Dagegen führte die Steuerrekurskommission an, dass diese nicht in dokumentierter oder zumindest nachvollziehbarer Weise vorgebracht worden seien, weshalb gestützt auf § 23 Abs. 3 StG lediglich der Betrag von Fr. 30'000.– für Eigenleistungen an selbstgenutzten Liegenschaften des Privatvermögens steuerfrei seien. Sämtliche übrigen Eigenleistungen sowie alle Eigenleistungen über Fr. 30'000.– würden jedoch als Einkommen besteuert.

b) Hierzu ist festzuhalten, dass Grundstücke nicht nur durch Leistungen Dritter, sondern auch durch Eigenleistungen des Veräusserers, eine Wertvermehrung haben erfahren können. Solche Eigenleistungen können grundsätzlich zu demjenigen Betrag als wertvermehrnde Aufwendungen berücksichtigt werden, den ein Dritter in Rechnung gestellt hätte. Der Wert der Eigenleistungen ist in diesem Fall zu schätzen, wobei sowohl die Arbeit als auch das Material einbezogen wird. Eigenleistungen über den Betrag von Fr. 30'000.– werden dagegen nur als abzugsfähige Aufwendungen anerkannt, wenn sie als Einkommen versteuert worden sind (*Christen*, a.a.O., S. 178 f.). In beweisrechtlicher Hinsicht sind die beteiligten Privaten trotz der im Verwaltungsverfahren geltenden *Offizialmaxime* in zumutbarer Weise dazu gehalten, an der Abklärung des Sachverhaltes mitzuwirken. Im Steuerrecht besteht dabei der Grundsatz, dass die Steuerbehörden die Beweislast für die steuerbegründenden Tatsachen tragen, während den Steuerpflichtigen die Beweislast für die Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (*Imboden/Rhinow*, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Band I, Basel und Stuttgart 1976, Nr. 88, S. 551, mit weiteren Hinweisen).

c) In vorliegendem Fall vertritt das Gericht die Auffassung, dass die geltend gemachten Eigenleistungen von der Rekurrentin nicht hinlänglich nachgewiesen worden sind. Die angeführten Eigenleistungen von mehr als Fr. 30'000.– sind zudem bei der ordentlichen Einkommenssteuer in den massgebenden Bemessungsjahren 1991 bis 1994 nicht als Eigenleistungen anerkannt und dementsprechend auch nicht als Einkommen besteuert worden. Folglich ist die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.

7. ...

8. ...

9. ...

10. ...

11. ...

Demgemäss wird erkannt:

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen.