



# Inhaltsverzeichnis

7 Steuerrecht

5

## **B**

Stichwortverzeichnis

17

## 7. Steuerrecht

### 7.1 Art. 33 lit. a DBG; § 30 Abs. 1 lit a StG

**Regeste:**

Art. 33 lit. a DBG; § 30 Abs. 1 lit a StG – Bei einer an den Kreditgeber entrichteten Abstandszahlung für die vorzeitige Aufhebung einer Festhypothek handelt es sich im Regelfall nicht um abzugsfähige Schuldzinsen (Erw. 3).

**Aus dem Sachverhalt:**

A. Mit Veranlagungsverfügungen vom 22. März 2013 setzte die Steuerverwaltung des Kantons Zug das steuerbaren Einkommen des Ehepaares A. B. für die Steuerperiode 2010 bei den Kantons- und Gemeindesteuern auf Fr. 261'700.– und das steuerbare Vermögen auf Fr. 1'068'000.– fest. Bei der direkten Bundessteuer wurde das steuerbare Einkommen mit Fr. 294'500.– festgesetzt. Dabei nahm die Steuerverwaltung unter anderem eine Reduktion der deklarierten Schuldzinsen von Fr. 87'071.– auf Fr. 26'681.– vor, da die Rückzahlungskommissionen für die Auflösung zweier Festhypotheken bei der Zuger Kantonalbank ihrer Meinung nach nicht als Schuldzinsen abzugsfähig seien. Eine gegen diese Steuerveranlagungen erhobene Einsprache wurde mit Entscheid vom 9. Dezember 2013 abgewiesen.

B. Gegen diesen Einspracheentscheid erhob das Ehepaar A. B. am 4. Januar 2014 Rekurs und beantragte, die Strafzinsen im Betrag von insgesamt Fr. 60'390.– seien zum Abzug zuzulassen. Die Steuerverwaltung beantragte mit Vernehmlassung vom 4. Februar 2014 die Abweisung des Rekurses, soweit darauf einzutreten sei; unter Kostenfolge zu Lasten der Rekurrenten. Die Rekurrenten hielten in der Replik vom 6. März 2014 an den im Rekurs vom 6. Januar 2014 gestellten Anträgen fest und hielten ergänzend fest, die Liegenschaft X. sei vor der Veräusserung der Liegenschaft Y. erworben worden, weshalb zum Zeitpunkt des Erwerbs bzw. der Veräusserung bereits bekannt gewesen sei, dass weiterhin eine Kapitalschuld bestehe, was gemäss § 30 Ziff. 1.6.3 des Zuger Steuerbuchs Voraussetzung für die Gewährung des Abzuges von Strafzinsen sei. Es sei ursprünglich geplant gewesen, die bestehende Hypothek auf die neue Liegenschaft zu übertragen, was auch im Interesse der Zuger Kantonalbank gewesen wäre und der gängigen Praxis entspreche. Allerdings hätten sie dann die günstigere Finanzierungsvariante gewählt. Da in ihrem Fall die Kapitalschuld weiterhin bestehe, könne nicht von einer Besserstellung im Vergleich zu jemandem, der seine Liegenschaft veräussere und erst zwei Jahre später durch eine neue Liegenschaft ersetze, gesprochen werden, denn in diesem Fall liege im Zeitpunkt der Veräusserung keine Kapitalschuld mehr vor. Vielmehr würden sie, die Rekurrenten, im Falle der Nichtgewährung des Strafzinsabzugs gegenüber demjenigen schlechter gestellt, der seine Liegenschaft veräussere, gleichzeitig eine neue Liegenschaft erwerbe, die bestehende Festhypothek auf die neue Liegenschaft übertrage, nach kurzer Zeit die übertragene Festhypothek mit Strafzinsen auflöse und diese als Schuldzinsen in Abzug bringe. Bezüglich der Liegenschaftsunterhaltskosten werde auf den Kommentar

zu den Direkten Bundessteuern, N 9 zu Art. 32 (red. Anmerkung: Zwahlen, in: Zweifel / Athanas [Hrsg.], Kommentar zum DBG, I/2a, 2. Auflage, Art. 32 N 9) verwiesen, wonach für den Liegenschaftsunterhalt das Ist-Prinzip gelte. Entsprechend sei es möglich, Akontorechnungen steuerlich in Abzug zu bringen. Auch im Liegenschaftsformular zur Steuererklärung werde auf das Zahlungsdatum abgestellt.

### **Aus den Erwägungen:**

(...)

3.1 Von den Einkünften werden gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG bzw. § 30 Abs. 1 lit. a StG u.a. die privaten Schuldzinsen in Umfang der nach den Art. 20, 20a und 21 DBG bzw. §§ 19, 19bis und 20 StG steuerbaren Vermögenserträge und weiterer 50'000 Franken abgezogen. Unter dem Begriff «Schuldzins» wird grundsätzlich diejenige Vergütung verstanden, die für die Gewährung oder Vorenthaltung einer Geldsumme oder eines Kapitals zu entrichten ist, sofern dieses Entgelt nach der Zeit und als Quote des Kapitals regelmässig in Prozenten berechnet wird (Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Art. 33 N 3). Das Bestehen einer Kapitalschuld ist damit unabdingbare Voraussetzung für eine Zinsschuld (StE 1992 B 27.2 Nr. 12 und StE 1993 B 27.2 Nr. 14; Reich, in: Zweifel / Athanas [Hrsg.], Kommentar zum StHG, I/1, 2. Auflage, Art. 9 N 33). Mangels einer solchen stellt die an den Kreditgeber entrichtete Abstandsanzahlung für die vorzeitige Auflösung einer Festhypothek begrifflich keinen Schuldzins dar (Locher, a.a.O., Art. 33 N 3; Zigerlig / Jud, in: Zweifel / Athanas [Hrsg.], Kommentar zum DBG, I/2a, 2. Auflage, Art. 33 N 9a). Vielmehr dürfte es sich je nach konkreter Ausgestaltung um eine Konventionalstrafe gemäss Art. 160 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911 (OR, SR 220) oder um Schadenersatz gemäss Art. 97 OR für die Nichterfüllung oder nicht richtige Erfüllung eines Vertrags handeln, wobei beides im Privatbereich steuerlich nicht abzugsfähig ist. Die Veranlagungspraxis in den Kantonen zeigt allerdings ein uneinheitliches Bild; zahlreiche Kantone lassen Vorfälligkeitsentschädigungen mit juristisch vertretbaren Überlegungen ganz oder teilweise, uneingeschränkt oder aber unter bestimmten Bedingungen steuerlich zum Abzug zu (Zigerlig / Jud, in: Zweifel / Athanas [Hrsg.], a.a.O., Art. 33 N 9a). Argumentiert wird damit, dass solche Entschädigungen aus wirtschaftlicher Betrachtungsweise Charakter von Finanzierungskosten in der Form von Schuldzinsvorauszahlungen aufweisen (vgl. etwa St. Galler Steuerbuch 45 Nr. 5; Luzerner Steuerbuch § 40 Nr. 1; Praxisfestlegung Steuerverwaltung Graubünden, StG 36a). Im Kanton Zug wird die steuerliche Behandlung einer Vorfälligkeitsentschädigung bzw. Rücktrittsprämie in § 30 Ziffer 20.1.6.3 des Steuerbuchs geregelt. Demnach können solche Entschädigungen dann abgezogen werden, wenn die Hypothekarschuld in mindestens gleicher Höhe weiterbesteht (Ablösekommission). Anderenfalls, d.h. wenn die ursprüngliche Hypothekarschuld wegen vorzeitiger Veräusserung der belasteten Liegenschaft oder aus anderen Gründen wegfällt, kann eine einmalige Zahlung (Auflösekommission) keine Zinsausgleichszahlung darstellen, da keine Kapitalschuld mehr als

Voraussetzung der Zinsschuld besteht. Der einmaligen Zahlung kommt in diesem Fall Charakter einer Rücktrittsprämie zu, die nicht als Schuldzins zum Abzug zugelassen wird.

3.2 Die im Kanton Zug geltende, im Zuger Steuerbuch festgeschriebene Praxis trägt dem Finanzierungskosten-Charakter der Vorfälligkeitsentschädigung in jenen Fällen Rechnung, in denen die Hypothekarschuld – wenn auch mit veränderten, in der Regel günstigeren Konditionen – weiterbesteht. Dies macht Sinn, kann doch die Vorfälligkeitsentschädigung in diesen Fällen als Finanzierungsinstrument im Sinne einer Schuldzinsvorauszahlung mit Bezug auf dieselbe, nun unter günstigeren Bedingungen weiterbestehende Hypothekarschuld betrachtet werden. Wenn aber das Schuldverhältnis – wie vorliegend – wegfällt, hat die Vorfälligkeitsentschädigung in gewisser Weise (rückwirkend) Finanzierungscharakter mit Bezug auf die frühzeitig weggefallene Hypothekarschuld. In erster Linie kommt ihr aber die Funktion einer Konventionalstrafe bzw. eines Schadenersatzes zu. Es besteht kein Anlass, diese sachgerechte Praxis, welche dem jeweiligen Charakter der Vorfälligkeitsentschädigung Rechnung trägt, anzupassen.

3.3 Im vorliegenden Fall steht fest, dass die Rekurrenten frühzeitig aus den Schuldverhältnissen mit der Zuger Kantonalbank ausgestiegen sind. Auch ist unbestritten, dass die Rekurrenten gleichzeitig oder bereits vor dem Verkauf der Liegenschaft im X. die Liegenschaft Y. erworben haben und von der Liegenschaft im Y. in die neue, familienfreundlichere Liegenschaft Y. umgezogen sind. Die Grundstückgewinnsteuer-Kommission Oberägeri hat wie von den Rekurrenten mehrfach betont anerkannt, dass es sich bei der neuen Liegenschaft um eine Ersatzbeschaffung handelt und dementsprechend den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer gewährt. Dies ändert indes nichts an der Tatsache, dass die Hypothekarschulden bei der Zuger Kantonalbank aufgelöst worden sind, es sich mithin um sog. Auflösekommissionen handelt. Als solche sind diese nach der Zuger Praxis nicht als Finanzierungskosten bzw. Schuldzinsen von den Einkünften abziehbar. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass die Rekurrenten die Hypotheken der Zuger Kantonalbank auf die neue Liegenschaft hätten übertragen können, es aber wegen Zinersparnissen bevorzugten, die neue Liegenschaft mit Hilfe der Raiffeisenbank zu finanzieren: Um die Vorfälligkeitsentschädigung als Schuldzinsen abziehen zu können, bedarf es (auch nach dem Wortlaut von § 30 Ziffer 20.1.6.3 des Zuger Steuerbuchs) des Weiterbestands derselben Hypothekarschuld und nicht etwa des Bestandes irgendeiner Hypothekarschuld. Die Vorfälligkeitsentschädigungen dienen nicht der Finanzierung der neuen Hypothek bei der Raiffeisenbank, sondern einzig und allein der Ablösung der alten Hypotheken bei der Zuger Kantonalbank. Die beiden Hypothekengeschäfte mit unterschiedlichen Parteien und belasteten Grundstücken sind unabhängig voneinander zu beurteilen. Es kann für die Zulassung des Abzugs nicht relevant sein, ob die neue Liegenschaft bereits vor, kurze Zeit nach oder aber mehrere Monate nach dem Verkauf der alten Liegenschaft erworben worden ist. Dies würde zu einer unsachgerechten Ungleichbehandlung zwischen den Steuerpflichtigen führen und wäre darüber hinaus auch kaum praktikabel. Soweit die Rekurrenten monieren, sie würden durch die Nichtgewährung des Abzugs schlechter gestellt als wenn sie die Hypothek auf die neue Liegenschaft übertragen und

später aufgelöst hätten, ist zu sagen, dass grundsätzlich auch bei einem späteren vorzeitigen Wegfall der Hypothek eine nicht abzugsfähige Vorfälligkeitsentschädigung angefallen wäre. Insgesamt ist die Streichung der Vorfälligkeitsentschädigungen im Betrag von insgesamt Fr. 60'390.– durch die Steuerverwaltung nicht zu beanstanden. Der Rekurs erweist sich in diesem Punkt als unbegründet, weshalb er abzuweisen ist.

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 26. Juni 2014 A 2014 / 2

## **7.2 Art. 140 Abs. 1 DBG, § 136 Abs. 1 StG**

### **Regeste:**

Art. 140 Abs. 1 DBG, § 136 Abs. 1 StG – Beschwerdefrist. Praxispräzisierung betreffend Zustellfiktion: Mitteilungen von Zuger Behörden, die mit eingeschriebener Postsendung zugestellt wurden und die nicht abgeholt worden sind, gelten am siebten Tag nach dem erfolglosen Zustellungsversuch als zugestellt, sofern die Person mit einer Zustellung rechnen musste. Zur Ermittlung des letzten Tags der siebentägigen Abholfrist ist der Tag der versuchten Zustellung nicht mitzuzählen, das heisst die Frist beginnt am Tag nach der ersten erfolglosen Zustellung zu laufen.

### **Aus dem Sachverhalt:**

A. Die Steuerverwaltung des Kantons Zug eröffnete dem Ehepaar X. am 8. November 2011 die Steuerveranlagung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2010 sowie für die Direkte Bundessteuer 2010. Es handelte sich dabei um eine Ermessensveranlagung. Dagegen erhob das Ehepaar X. am 8. Dezember 2011 Einsprache bei der Rechtsmittelkommission der kantonalen Steuerverwaltung, welche die Einsprache 18. September 2013 abwies.

B. Mit Eingabe vom 28. Oktober 2013 gelangt das Ehepaar X. mit Steuerrekurs an das Verwaltungsgericht und stellt dabei den Antrag, die Einsprache zur Ermessensveranlagung 2010 sei gutzuheissen. Am 19. November 2013 beantragt die Rechtsmittelkommission unter anderem, auf den Rekurs sei nicht einzutreten, da die Rekurrenten verspätet an das Verwaltungsgericht gelangt seien. Die Rechtskommission beruft sich dabei auf eine Praxis des Verwaltungsgerichts zur so genannten Zustellfunktion.

### **Aus den Erwägungen:**

1. (...)

2. Die Rekurrenten haben ihre erste Eingabe, mit der sie sich beim Verwaltungsgericht gegen den Einspracheentscheid erkennbar zur Wehr gesetzt hatten, am 28. Oktober 2013 der Post übergeben. Strittig ist zunächst, ob der vorliegende Rekurs damit fristgerecht eingereicht wurde. Wäre diese Frage zu verneinen, könnte nicht auf die Eingabe eingetreten werden.

a/aa) Wird eine Verfügung der Steuerbehörden mit eingeschriebener Post verschickt und wird der Adressat anlässlich einer versuchten Zustellung nicht angetroffen und daher eine Abholeinladung in seinen Briefkasten oder in sein Postfach gelegt, gilt die Sendung am siebten Tag nach dem erfolglosen Zustellungsversuch als zugestellt, und zwar selbst dann, wenn die Post von sich aus eine längere Aufbewahrungs- oder Abholfrist gewährt hat und die Sendung erst am letzten Tag dieser Frist abgeholt wird (Zustellfiktion). Voraussetzung für diese Rechtsfolge ist, dass die Sendung von der betreffenden Person mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit erwartet werden musste, was in der Regel während der Hängigkeit eines Verfahrens der Fall ist (Zweifel / Athanas [Hg.]: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Bd. I/2b, 2.A., Zürich 2008, Art. 116 Rz. 21, mit zahlreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung, z. B. BGE 127 I 31 E. 2 a und b; 130 III 396 E. 1.2.3; BGer vom 23. März 2006, in StE [2006] B 93.6 Nr. 27 E. 3). Die von der Praxis festgelegte Zustellfiktion betrifft Fälle, in denen eine Sendung innerhalb der siebentägigen Abholfrist nicht abgeholt wurde. Die Frist bis zum Eintreten der Zustellfiktion wird nicht verlängert, wenn ein Abholen nach den anwendbaren Bestimmungen der Post auch noch länger möglich ist, etwa in Folge eines Zurückbehaltungsauftrags (BGE 123 III 492 E. 1, mit Hinweis). Auch andere Abmachungen mit der Post können den Eintritt der Zustellfiktion nicht hinausschieben (BGer 1P.264/2000 vom 30. August 2000 E. 2b). Die Zustellfiktion rechtfertigt sich, weil die an einem Verfahren Beteiligten nach dem Grundsatz von Treu und Glauben dafür zu sorgen haben, dass behördliche Akte sie erreichen können. Diese Pflicht entsteht mithin als prozessuale Pflicht mit der Begründung eines Verfahrensverhältnisses und gilt insoweit, als während des hängigen Verfahrens mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit mit der Zustellung eines behördlichen Aktes gerechnet werden muss (vgl. GVP 2003, 333, Erw. 5).

a/bb) Für die Festlegung des Zeitpunkts der Zustellfiktion ist eine klare, einfache und vor allem einheitliche Regelung notwendig (BGE 123 III 492 E. 1). Dies ist auch für die verfügenden Behörden, allfällige Gegenparteien und die Rechtsmittelbehörden wichtig. Gerade weil die Post heute unternehmerische Freiheit genießt und ihre Mitarbeiter nicht mehr wie Beamte direkt an die Grundsätze staatlichen Handelns gebunden sind, darf sich der Eintritt der Zustellfiktion nicht an kundenfreundlichen oder irrtümlichen Anpassungen der Abholfrist im Einzelfall orientieren (BGer 1P.264/2000 vom 30. August 2000 E. 2b). Bei der Beantwortung der Frage, ab wann nach einer erfolglosen erstmaligen Zustellung einer eingeschriebenen Sendung die Rechtsmittelfrist zu laufen beginnt, hat das Bundesgericht um die Jahrhundertwende aus Gründen der Rechtssicherheit eine Praxis entwickelt, welche vom Verwaltungsgericht in Ermangelung einer gesetzlichen Regelung in konstanter Rechtsprechung übernommen wurde. Darauf hat die Rekursgegnerin korrekt hingewiesen. Demzufolge wird das Zustellungsdatum immer sieben Tage nach dem erfolglosen Zustellungsversuch fingiert. Dies gilt sogar auch dann, wenn der letzte Tag der siebentägigen Frist auf einen Samstag oder einen anerkannten Feiertag fällt. Der Zeitpunkt der Zustellfiktion ist auch immer erkennbar, da die sieben Tage mit dem erfolglosen Zustellversuch beginnen, dessen Datum auf der Abholeinladung erscheint (BGE 127 I 31 E. 2b). Die Rekursgegnerin verweist auf zwei nicht veröffentlichte Entscheide des Verwaltungsgerichts, in denen das Gericht die Ansicht vertreten

hat, dass zur Ermittlung des letzten Tags der siebentägigen Abholfrist der Tag der versuchten Zustellung mitzuzählen sei. Es trifft zu, dass das Verwaltungsgericht in den beiden angeführten Entscheiden diese Meinung vertrat. Das Verwaltungsgericht entwickelte diesen Grundsatz in Ermangelung einer Regelung im VRG zu Beginn des 21. Jahrhunderts, d.h. zu einem Zeitpunkt, als es in der Schweiz noch kein landesweit vereinheitlichtes Zivil- und Strafprozessrecht gab. Seit dem 1. Januar 2011 sind sowohl die Schweizerische Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 (ZPO, SR 272) wie auch die eidgenössische Strafprozessordnung vom 5. Oktober 2007 (StPO, SR 312.0) in Kraft. Zu beachten ist auch, dass am 1. Januar 2007 das Bundesgesetz über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110) in Kraft gesetzt wurde, welches unter anderem die Voraussetzungen für den Zugang zum höchsten Schweizer Gericht regelt. Seit dem 1. Januar 2007 gilt ebenfalls das Bundesgesetz über das Bundesverwaltungsgericht vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32), welches für das Verfahren vor dem allgemeinen Verwaltungsgericht des Bundes in Art. 37 VGG grundsätzlich auf das Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021) verweist. Alle diese erwähnten Verfahrensgesetze haben im Gegensatz zum Zuger VRG die Zustellfiktion gesetzlich geregelt. So enthalten sowohl das VwVG wie auch das BGG folgende Bestimmung: «Eine Mitteilung, die nur gegen Unterschrift des Adressaten oder einer anderen berechtigten Person überbracht wird, gilt spätestens am siebenten Tag nach dem ersten erfolglosen Zustellungsversuch als erfolgt» (Art. 20 Abs. 2bis VwVG; Art. 44 Abs. 2 BGG). Gestützt auf die ZPO und die StPO gilt die Zustellung einer Mitteilung (Terminologie StPO) bzw. von Vorladungen, Verfügungen und Entscheiden (Terminologie ZPO) bei einer eingeschriebenen Postsendung, die nicht abgeholt worden ist, als erfolgt: «am siebten Tag nach dem erfolglosen Zustellungsversuch, sofern die Person mit einer Zustellung rechnen musste» (Art. 85 Abs. 4 lit. a StPO; Art. 138 Abs. 3 lit. a ZPO). Es ist festzustellen, dass in allen gewichtigen nunmehr schweizweit vereinheitlichten Verfahrensgesetzen die Zustellung einer nicht abgeholt oder entgegengenommenen Sendung auf den siebten Tag nach dem ersten erfolglosen Zustellungsversuch fingiert wird. Aufgrund des klaren Wortlauts dieser Bestimmungen ist davon auszugehen, dass bei der Ermittlung des letzten Tages der siebentägigen Abholfrist nicht der Tag der erfolglosen Zustellung den Beginn des Fristenlaufs markiert, sondern erst der darauffolgende Tag. Auch das höchste Schweizer Gericht geht in seiner Rechtsprechung zu den erwähnten Bestimmungen davon aus, dass mit Blick auf die Zustellfiktion die siebentägige Abholfrist am Tag nach der ersten erfolglosen Zustellung zu laufen beginnt (vgl. BGer 6B\_940/2013 vom 31. März 2014 E. 2.1.2 und E. 2.3 [zu Art. 85 Abs. 4 lit. a StPO]; BGer 5A\_732/2013 vom 10. Dezember 2013 E. 4.1 und 4.3 [zu Art. 138 Abs. 3 lit. a ZPO]; BGer 1C\_402/2011 vom 2. Dezember 2011 E. 2.1 und 2.3 [indirekte Bestätigung der Praxis des Bundesverwaltungsgerichts betreffend Art. 20 Abs. 2bis VwVG]). Aufgrund dieser eindeutigen Rechtsprechung lässt es sich mit Blick auf die Rechtssicherheit und das öffentliche Interesse an klaren, einfachen und einheitlichen Regelungen somit kaum mehr vertreten, dass das Verwaltungsgericht eine davon abweichende Praxis verfolgt. Somit ist festzuhalten, dass Mitteilungen von Zuger Behörden, die mit eingeschriebener Postsendung zugestellt wurden und die nicht abgeholt worden sind, am siebten Tag nach dem erfolglosen Zustellungsversuch als zugestellt gelten, sofern die Person mit einer Zustellung rechnen musste. Zur Ermittlung

des letzten Tags der siebentägigen Abholfrist ist der Tag der versuchten Zustellung nicht mitzuzählen.

(...)

[Gestützt auf diese Überlegungen trat das Gericht auf den Rekurs ein, wies ihn dann aber ab.]

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 26. Juni 2014 A 2013 / 29

### 7.3 § 191 Abs. 1 lit. b StG

#### **Regeste:**

§ 191 Abs. 1 lit. b StG – Anspruch auf Steueraufschub. Die kurzfristige Fremdvermietung von deutlich weniger als zwei Jahren schliesst die Annahme einer Ersatzbeschaffung nicht aus. Der Entscheid für eine vorübergehende Fremdnutzung muss durch aussenstehende Gründe wie fehlende Angebote, sofortiger Wegzug des Eigentümers aus beruflichen oder gesundheitlichen Gründen bedingt sein. Nach einer 21 Monate dauernden Fremdvermietung sind hier die Voraussetzungen aufgrund der besonderen familiären Situation erfüllt.

#### **Aus dem Sachverhalt:**

A. Mit Kaufvertrag vom 21. März 2013 verkauften A. und B. M. das Einfamilienhaus, GS Nr. 111 (inklusive der Nutzung am Parkplatz Nr. 45 in der Tiefgarage), in S. an X. Y. Z. zu einem Kaufpreis von Fr. 1'200'000.–. Bereits am 19. Februar 2013 hatten die Verkäufer bei der Grundstückgewinnsteuer-Kommission (im Folgenden als Kommission bezeichnet) um Aufschub der Grundstückgewinnsteuer ersucht. Mit Veranlagungsentscheid vom 16. Juli 2013 lehnte die Kommission das Gesuch um Steueraufschub ab und setzte den Grundstücksgewinn mit Fr. 286'274.– fest. Gegen diese Veranlagung reichten A. und B. M. am 13. August 2013 bei der Kommission Einsprache ein und ersuchten um eine nochmalige Prüfung des Gesuchs. Mit Einspracheentscheid vom 23. Oktober 2013 hielt die Kommission an ihrem Entscheid fest und wies das Gesuch erneut ab. Die Kommission führte zur Begründung aus, sie habe durchaus Verständnis für die tatsächlich spezielle Situation der Einsprecher. Es liege aber aufgrund des klaren Wortlauts und der bisherigen ständige Praxis nicht in der Kompetenz der Kommission, ohne klare Vorgaben im Einzelfall eigenständig eine Praxisänderung zu beschliessen, ansonsten die Grundsätze der rechtsgleichen Behandlung und der Rechtssicherheit tangiert würden.

B. Gegen diesen Einspracheentscheid liessen A. und B. M. am 15. November 2013 Rekurs einreichen und beantragen, der Einspracheentscheid sei aufzuheben und es sei den Rekurrenten der Aufschub der Grundstückgewinnsteuer zu gewähren, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Kommissio. Zur Frage der dauernden und ausschliesslichen Selbstnutzung lassen die Rekurrenten in der Begründung ausführen, Steueraufschub setze auss-

chliesslich selbstbewohntes Wohneigentum voraus. Sowohl die veräusserte Liegenschaft wie auch das Ersatzobjekt müssten vom Steuerpflichtigen selbst bewohnt sein. Die Kommission argumentiere im Einspracheentscheid, der von ihnen geltend gemachte Ermessensspielraum beziehe sich ausschliesslich auf die Zweijahresfrist für die Wiederinvestition, nicht jedoch auf die dauernde und ausschliessliche Selbstnutzung. Diese Sichtweise sei nicht zutreffend. Strittig sei vorliegend die Frage, ob die Wohnung trotz der kurzfristigen Vermietung «selbst bewohnt» worden sei. Diese Frage könne nur aufgrund eines gewissen Ermessensspielraums beantwortet werden, und dieses Ermessen habe die Kommission im Rahmen der Veranlagung auszuüben.

C. Mit Vernehmlassung vom 29. Januar 2014 beantragt die Kommission die Bestätigung ihres Entscheides und die Abweisung des Rekurses unter entsprechender Kosten- und Entschädigungsfolge.

### **Aus den Erwägungen:**

(...)

2. Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen Gewinne, die aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens oder von Anteilen an solchen erzielt werden (§ 189 Abs. 1 StG). Gemäss § 191 Abs. 1 lit. b StG besteht Anspruch auf Steueraufschub bei Handänderungen zum Zwecke der Ersatzbeschaffung von gleich genutzten Liegenschaften in der Schweiz infolge Veräusserung von dauernd und ausschliesslich selbst genutztem Wohneigentum am Wohnsitz der steuerpflichtigen Person, soweit der Veräusserungserlös in der Regel innert zwei Jahren vor oder nach der Handänderung zum Erwerb oder zum Bau einer gleich genutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird. Diese Formulierung des StG, welche durch die Änderung vom 30. März 2006 (Inkrafttreten am 1. Januar 2007) gegenüber der alten Fassung etwas flexibler gestaltet wurde, steht im Einklang mit Art. 12 Abs. 3 lit. e des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern vom 14. Dezember 1990 (StHG, SR 642.14). Gemäss dieser Bestimmung wird die Besteuerung aufgeschoben bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbst genutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit der dabei erzielte Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleich genutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird. Weder der Begriff «dauernd» noch der Begriff «ausschliesslich selbstbenutzt» wird im StHG näher definiert, d.h. es bleibt den Kantonen ein Ermessensspielraum, den sie auszufüllen haben (vgl. hierzu Bernhard Zwahlen, in: Zweifel/Athanas [Hg.], Kommentar zum Schweizer Steuerrecht I/1, 2. A., Zürich 2002, Art. 12 StHG N 75).

a) Voraussetzungen für die Anerkennung eines Steueraufschubes wegen Ersatzbeschaffung sind: Subjektidentität zwischen dem Eigentümer der Veräusserung und dem Eigentümer der Ersatzbeschaffung, Reinvestition des Veräusserungserlöses in das Ersatzobjekt, dauernde und ausschliessliche Selbstnutzung des veräusserten Eigenheims und des Ersatzobjekts, Er-

satzbeschaffung innert angemessener Frist und Ersatzbeschaffung in der Schweiz. Aus dem Wortlaut von § 191 Abs. 1 lit. b StG ergibt sich klar, dass sich die Formulierung «(...)», soweit der Veräusserungserlös in der Regel innert 2 Jahren vor oder nach der Handänderung zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird», nur auf den Zeitpunkt der Wiederverwendung des Veräusserungserlöses bezieht und nichts mit der Frage zu tun hat, ob die weitere Voraussetzung des «dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohneigentums am Wohnsitz der steuerpflichtigen Person» ebenfalls erfüllt ist. Zu beurteilen ist im vorliegenden Fall nur, ob vor der Veräusserung eine dauernde und ausschliessliche Selbstnutzung des 4 1/2-Zimmer-Reihenhauses durch die Eigentümer vorgelegen hat oder nicht.

b) Der Steueraufschub setzt – wie erwähnt – zunächst ein ausschliesslich selbstbewohntes Wohneigentum voraus, d.h. sowohl das bisherige Eigenheim wie auch das Ersatzobjekt müssen von der steuerpflichtigen Person (und/oder ihrer Familie) ausschliesslich selbstbewohnt gewesen sein. Verlangt wird ein eigenes tatsächliches Bewohnen durch die steuerpflichtige Person. Grundsätzlich muss das Eigenheim im Zeitpunkt der Handänderung bzw. in dem Zeitpunkt, in dem der Entschluss zur Ersatzbeschaffung gefasst wird, selbstbewohnt sein, d.h. die steuerpflichtige Person muss am fraglichen Ort ihren zivil- und steuerrechtlichen Wohnsitz gehabt haben (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter [Hg.], Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 216 N 331). Wird Grundeigentum fremdgenutzt und dient es demnach durch seinen Erlös als Anlagevermögen, so darf keine Selbstnutzung angenommen werden (Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 26. März 2007, Erw. 2.3.1, in: StE 2007, B 42.38 Nr. 31).

c) Beim Erfordernis, dass der Steuerpflichtige die veräusserte Liegenschaft als Eigenheim selber bewohnt haben muss, stellt sich die Frage, ob dieses auch erfüllt ist, wenn die Liegenschaft zwischen dem Auszug und der Veräusserung vermietet worden ist. Mit jeder Ersatzbeschaffung ist zwangsläufig immer ein Wohnsitzwechsel verbunden, wobei in der Regel der (neue) Wohnsitz im Ersatzobjekt dem (alten) Wohnsitz im veräusserten Objekt folgt. Von diesem üblichen Ablauf kann es aber auch Abweichungen geben, so dass die beiden Wohnsitze durch einen Drittwohnsitz «kurz» unterbrochen werden. Dies kann z. B. der Fall sein, wenn die steuerpflichtige Person ihr Eigenheim veräussert, ohne das Ersatzobjekt schon erworben zu haben bzw. dieses zwar schon im Eigentum der steuerpflichtigen Person steht, infolge Bau oder Umbau aber nicht bezogen werden kann. Ein Steueraufschub wegen Ersatzbeschaffung eines Eigenheims kann nach Lehre und Rechtsprechung dann nicht verwehrt werden, wenn die Zeitspanne zwischen Aufgabe der Selbstnutzung und der Handänderung im Verhältnis zur gesamten Besitzesdauer und für sich genommen massvoll oder – sofern darüber hinausgehend – durch besondere Gründe gerechtfertigt ist. Entscheidend ist, dass die Frist zwischen den Selbstnutzungen angemessen ist. Als angemessen gelten nach der Gerichtspraxis Fristen von z. B. 1 1/4 Jahre (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 216 N 332); ein Jahr (Urteil des Verwaltungsgerichts Aargau vom 29. Dezember 1994, Erw. 2 b, in: StE 1996, B 42.38 Nr. 15; und Urteil des Verwaltungsgerichts Bern, a.a.O., Erw. 2.3.1, in: StE

2007, B 42.38 Nr. 31). Sicher nicht mehr angemessen ist – ganz besondere Umstände vorbehalten – eine Vermietungsdauer von über zwei Jahren (BGer vom 21. August 2008, 2C\_215/2008, Erw. 4.3). Verlangt wird jeweils, dass der Entscheid für eine vorübergehende Fremdnutzung durch aussenstehende Gründe bedingt ist, z. B. fehlende Angebote trotz genügender Verkaufsbemühungen, sofortiger Wegzug des Eigentümers aus gesundheitlichen oder beruflichen Gründen. Dabei handelt es sich um in der Person des Steuerpflichtigen liegende Zwangsgründe, welche eine kurze Fremdvermietung erforderlich machen (ein Leerstand wird dabei der Fremdnutzung gleichgestellt). Liegt ein befristeter Mietvertrag vor, insbesondere bei bereits bekanntem Verkaufszeitpunkt, so gilt diese Fremdnutzung als kurzfristige Übergangsregelung. «Unbefristete Mietverträge ohne entsprechenden Vorbehalt auf den Verkauf hin sowie überjährige Mietverhältnisse verhindern in der Regel den Steueraufschub» (Urteil des Verwaltungsgerichts Bern, a.a.O., Erw. 2.3.1, in: StE 2007, B 42.38 Nr. 31). Liegen Mietverhältnisse von einem aber weniger als zwei Jahren vor, sind zusätzliche, subjektiv zwingende Gründe nachzuweisen. Solche können berufliche oder gesundheitliche Gründe sein, welche die Eigentümerin oder den Eigentümer zu einem sofortigen Auszug veranlassen, und zwar verbunden mit der Unmöglichkeit, auf einen früheren Zeitpunkt einen angemessenen Verkauf zu realisieren. Dauert die Vermietung mehr als zwei Jahre, kann ein Steueraufschub nur noch in Ausnahmefällen gewährt werden; im Regelfall soll die Fremdvermietung nicht länger als ein Jahr dauern, ansonsten der Steueraufschub – abgesehen von besonderen Gründen – nicht mehr gewährt werden kann (Urteil des Verwaltungsgerichts Bern, a.a.O., Erw. 2.3.1, in: StE 2007, B 42.38 Nr. 31).

3. Wendet man die in Erwägung 2 aufgeführten Grundsätze auf den vorliegenden Fall an, so ergibt sich Folgendes:

a) Am 28. November 2008 kauften A. und B. M. das 4 1/2-Zimmer-Reiheneinfamilienhaus mit Garten, GS Nr. 111, in S., zu einem Kaufpreis von Fr. 630'000.-. Am 5. Mai 2009 erwarben sie zusätzlich einen Einstellhallenplatz für Fr. 32'000.-. Am 26. August 2009 kam die Tochter E. zur Welt, und am 27. Juli 2011 folgten die Zwillinge F. G. Im Frühjahr 2011 entschlossen sich die Rekurrenten auf einen Zeitpunkt vor der Geburt der Zwillinge eine grössere Wohnung zu mieten und ihre «alte», zu kleine Wohnung vorläufig an Dritte zu vermieten. Aus diesem Grund wurde am 19. Mai 2011 mit R. und S. T. ein Mietvertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen (zu einem Mietzins von monatlich Fr. 3'490.-). Der Grund, warum sie sich nicht direkt um den Kauf eines Ersatzobjektes bemühten, war derjenige, dass man mit den Nachbarn an der Zugerstrasse 1 in S., einem älteren Ehepaar, nach einer Lösung in Form einer nachbarschaftlichen Erweiterung des Reiheneinfamilienhauses verhandelte. Am 19. November 2012 kauften A. und B. M. an der Meierstrasse 14 in S. ein Einfamilienhaus mit Doppelgarage für den Betrag von Fr. 1'730'000.- (Antrittstag mit Übergang von Nutzen und Schaden per 1. Dezember 2012). Bereits im Oktober 2012 und sehr intensiv ab Januar 2013 bemühten sich die Rekurrenten um den Verkauf des 4 1/2-Zimmer-Reiheneinfamilienhauses, welches per 21. März 2013 verkauft werden konnte. Unmittelbar nach dem Kauf der

Ersatzliegenschaft wurde der Mietvertrag mit R. und S. T. gekündigt. Diese bestätigten mit Schreiben vom 13. Dezember 2012 ihren Auszug aus dem Mietobjekt per 31. März 2013.

b) Zum Zeitpunkt, als die Rekurrenten am 1. Juli 2011 die Wohnung in S. an Dritte vermieteten, hatten sie diese vom 28. November 2008 bis zum 1. Juli 2011, d.h. während zwei Jahren und sieben Monaten als Familienwohnung selbst genutzt. Vom 1. Juli 2011 bis zum 31. März 2013, d.h. während insgesamt eines Jahres und neun Monaten wurde die Wohnung an Dritte vermietet und damit die Selbstnutzung aufgegeben. Rein vom Zeitablauf her befinden wir uns damit in einem Bereich, bei dem an sich nicht mehr von einer «kurzfristigen Fremdnutzung» gesprochen werden kann, welche die Gewährung des Ersatzbeschaffungsprivilegs noch rechtfertigen würde. Wir befinden uns mit einer solchen Fremdnutzung in zeitlichen Bereichen (fast zwei Jahre), welche es eigentlich nicht mehr zulassen, dass man – auch angesichts der heutigen Lehre und Rechtsprechung – noch von dauernd und ausschliesslich selbstgenutztem Wohneigentum sprechen kann. Es ist daher weiter zu prüfen, ob zusätzliche, subjektiv zwingende Gründe vorgelegen haben, welche die Eigentümer veranlasst haben, die selbst genutzte Wohnung rasch zu verlassen, und mit dem Verkauf der Wohnung etwas länger zuzuwarten.

c) Besonderheiten weist der vorliegende Fall insofern auf, als die Rekurrenten kurz nach dem Kauf des 4 1/2 Zimmer-Reiheneinfamilienhauses von einem zweimaligen Zuwachs ihrer Familie überrascht wurden, nachdem ihnen die Ärzte zuvor eine mutmassliche Kinderlosigkeit attestiert hatten. Als sich nach der Geburt der ersten Tochter auch noch die beiden Zwillinge ankündigten, waren die Rekurrenten mit einem erheblichen Platzproblem konfrontiert, welchem sie mit der Miete einer grösseren Wohnung begegneten. Dass sie sich nicht bereits im Sommer 2011 nach dem Kauf eines Ersatzobjekts umsahen, erklären sie nachvollziehbar dadurch, dass sie nach einer Lösung mit den Eigentümern der Nachbarliegenschaft suchten. Nachdem sich im Laufe des Jahres 2012 dann aber zeigte, dass die Lösung mit der Nachbarliegenschaft nicht realisiert werden konnte, machten sich die Rekurrenten umgehend an den Kauf einer Ersatzliegenschaft, was mit dem Kauf des Einfamilienhauses an der Meierstrasse 14 in S. gelang. Bereits im Oktober 2012 und vermehrt dann im Januar/Februar 2013 (diverse Anzeigen im Amtsblatt des Kantons Zug und bei Immoscout) bemühten sie sich intensiv um den Verkauf der alten Liegenschaft in S., was mit dem Verkauf im März 2013 denn auch rasch gelang. Bereits im Dezember 2012 kündigten sie den Mietvertrag mit dem Ehepaar R. und S.T. auf Ende März 2013. Damit sind nach der Meinung des Gerichts die Voraussetzungen erfüllt, damit hier ausnahmsweise – auch bei einer Fremdnutzung von 21 Monaten – noch die Voraussetzungen für einen Steueraufschub bejaht werden können. Das Gericht legt aber Wert auf die Feststellung, dass dies nicht der Regelfall ist. Der Regelfall ist es vielmehr, dass bei einer mehr als ein Jahr dauernden Fremdnutzung die Voraussetzungen von § 191 Abs. 1 lit. b StG (dauernd und ausschliesslich selbst genutztes Wohneigentum) nicht mehr erfüllt sind, d.h. in einem solchen Fall fällt das Ersatzbeschaffungsprivileg üblicherweise dahin.



# B

Stichwortverzeichnis

## B Stichwortverzeichnis

Beschwerdefrist, Berechnung der, 8

Einkommen, steuerbares, 5

Ersatzbeschaffung, 11

Fristenlauf, 8

Grundstuuml;ckgewinnsteuer, 11

Schuldzinsen, Abzugsfauml;higkeit, 5

Steueraufschub, 11

Zustellfiktion, 8