



# Inhaltsverzeichnis

8 Steuerrecht

5

## **B**

Stichwortverzeichnis

37

## 8. Steuerrecht

### 8.1 Art. 1 Abs. 3 aExpaV, Art. 1 Abs. 2 ExpaV

#### Regeste:

Art. 1 Abs. 3 ExpaV (Fassung bis 31. Dezember 2015), Art. 1 Abs. 2 ExpaV (aktuelle Fassung) – Voraussetzung der zeitlich befristeten Erwerbstätigkeit in der Schweiz für die Anwendung der ExpaV. Es ist nicht Sinn der ExpaV, einem Expatriate, der letztlich länger als fünf Jahre in der Schweiz verbleibt, durch eine blossе Aneinanderreihung befristeter Arbeitsverträge die Ausschöpfung der fünfjährigen Frist und den Abzug seiner besonderen Berufskosten zu ermöglichen (Erw. 3c). Der Rekurrent lebt weiterhin in der Schweiz und geht seit 2008 beim gleichen Arbeitgeber ununterbrochen einer Erwerbstätigkeit nach. Die von ihm in der Schweiz zu erfüllende Aufgabe lässt sich daher nicht mehr als «zeitlich befristet» bezeichnen (Erw. 3d).

#### Aus dem Sachverhalt:

Art. 1 Abs. 3 ExpaV (Fassung bis 31. Dezember 2015), Art. 1 Abs. 2 ExpaV (aktuelle Fassung) – A., verheiratet, russischer Staatsangehöriger und Inhaber einer Jahresaufenthaltsbewilligung ist seit dem 1. September 2008 als Deputy Technical Director Operations and Dispatching für die X. AG in Zug bei Pipelineprojekten tätig. Zunächst war das Arbeitsverhältnis bis zum 31. August 2012 befristet, um anschliessend mehrmals verlängert zu werden, zuletzt bis zum 31. Dezember 2013. Mit Vertragsschluss vom 10. Dezember 2014 wurde ein unbefristetes Arbeitsverhältnis per 1. Januar 2015 geschlossen. A. und seine Ehefrau deklarierten in der Steuererklärung 2013 einen Abzug für besondere Berufskosten (Wohnkosten) von Expatriates im Betrag von Fr. Y. In der Veranlagung der direkten Bundessteuer 2013 und der Kantons- und Gemeindesteuern 2013 vom 19. November 2014 wurde dieser Abzug nicht gewährt. A. und seine Ehefrau liessen dagegen am 18. Dezember 2014 Einsprache erheben, welche am 9. März 2015 abgewiesen wurde. Am 9. April 2015 liessen A. und seine Frau gegen den Einspracheentscheid vom 9. März 2015 beim Verwaltungsgericht Rekurs einreichen und beantragen, der Einspracheentscheid vom 9. März 2015 sei aufzuheben und es seien ihnen Abzüge gemäss der Expatriates Verordnung zu gewähren. Mit Vernehmlassung vom 5. Mai 2015 beantragte die Steuerverwaltung des Kantons Zug die Abweisung des Rekurses, soweit darauf einzutreten sei.

#### Aus den Erwägungen:

(...)

2. Anfechtungsobjekt ist vorliegend der Einspracheentscheid vom 9. März 2015 der Steuerverwaltung des Kantons Zug. Streitgegenstand ist die Frage, ob die Rekursgegnerin den Rekurrenten zu Recht die Expatriates-Abzüge für das Steuerjahr 2013 verweigert hat.

3. a) Im Bereich der Steuern wird das Gebot der rechtsgleichen Behandlung gemäss Art. 8 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) insbesondere durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit konkretisiert (Art. 127 Abs. 2 BV). Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung verlangt, dass alle Personen oder Personengruppen nach denselben gesetzlichen Regeln erfasst werden; Ausnahmen, für die kein sachlicher Grund besteht, sind unzulässig. Nach dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten und müssen wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechend unterschiedlichen Steuerbelastungen führen (BGE 136 I 65 E. 5.2; BGE 134 I 248 E. 2; BGE 133 I 206 E. 6.1). Schliesslich besagt das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, dass die Steuerpflichtigen entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit an die Steuerlasten beizutragen haben (BGE 137 I 145 E. 2.1).

b) Bei unselbständiger Erwerbstätigkeit werden als Berufskosten laut Art. 26 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG, SR 642.11) neben den notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte (lit. a), den notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit (lit. b) und den mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten (lit. d) auch die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten (lit. c) abgezogen. Art. 26 Abs. 2 DBG sieht vor, dass für die Abzüge gemäss Art. 26 Abs. 1 lit. a-c DBG Pauschalansätze festzulegen sind, wobei in den Fällen von Art. 26 Abs. 1 lit. a und lit. c DBG der Nachweis von höheren Kosten möglich ist. Im kantonalen Recht findet sich in § 25 des Steuergesetzes vom 25. Mai 2000 (StG, BGS 632.1) eine analoge Regelung. Der Bundesrat hat gestützt auf Art. 26 DBG die Verordnung über den Abzug besonderer Berufskosten bei der direkten Bundessteuer von vorübergehend in der Schweiz tätigen leitenden Angestellten und Spezialisten vom 3. Oktober 2000 (ExpaV, SR 642.118.3, Fassung vom 3. Oktober 2000, [neue Fassung ab 1. Januar 2016]) erlassen, welche Expatriates besondere Abzüge zugestehet. Als Expatriates gelten a) leitende Angestellte, die von ihrem ausländischen Arbeitgeber vorübergehend in die Schweiz entsandt werden; b) Spezialisten und Spezialistinnen aller Art, die in der Schweiz eine zeitlich befristete Aufgabe erfüllen. Als solche gelten Arbeitnehmende, die auf Grund ihrer besonderen beruflichen Qualifikation typischerweise international eingesetzt werden, sowie Personen, die in ihrem Wohnsitzstaat selbstständig erwerbstätig sind und zur Erledigung einer konkreten, zeitlich befristeten Aufgabe in der Schweiz als Arbeitnehmende erwerbstätig sind (Art. 1 Abs. 1 ExpaV). Als vorübergehend oder zeitlich befristet gilt eine auf höchstens fünf Jahre befristete Erwerbstätigkeit. Der Anspruch auf Unterstellung unter diese Verordnung endet in jedem Fall, wenn die befristete Erwerbstätigkeit durch eine dauernde Tätigkeit abgelöst wird (Art. 1 Abs. 3 ExpaV). Expatriates, die in der Schweiz wohnen, können folgende Abzüge geltend machen: a) die Kosten für den Umzug in die Schweiz und zurück in den früheren ausländischen Wohnsitzstaat sowie die Hin- und Rückreisekosten des Expatriate und seiner Familie bei Beginn und Ende des Arbeitsverhältnisses.

nisses; b) die angemessenen Wohnkosten in der Schweiz bei nachgewiesener Beibehaltung einer ständigen Wohnung im Ausland; c) die ordentlichen Aufwendungen für den Besuch einer fremdsprachigen Privatschule durch die minderjährigen Kinder, sofern die öffentlichen Schulen keinen adäquaten Unterricht anbieten (Art. 2 Abs. 2 ExpaV).

c) Die teleologische Auslegung der abziehbaren Kosten nach Art. 2 ExpaV zeigt, dass Arbeitnehmern ermöglicht werden soll, diejenigen Kosten, die aufgrund ihres zeitlich befristeten und beruflich bedingten Aufenthaltes in der Schweiz (zusätzlich) entstehen, steuerlich abzuziehen. Die Abzüge der ExpaV dienen somit nicht dazu, neu zugezogene Steuerpflichtige zu privilegieren und ihnen Abzüge zu ermöglichen, die den übrigen Steuerpflichtigen nicht gewährt werden. Eine solche Bevorzugung von neu zuziehenden Steuerpflichtigen würde auch gegen die Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verstossen. Denn Steuerpflichtige, die in der Schweiz neu Wohnsitz nehmen, um einer unselbständigen Tätigkeit nachzugehen, befinden sich in der selben (wirtschaftlichen) Situation, wie alle andern Steuerpflichtigen, die sich bereits in der Schweiz befinden und auch einer unselbständigen Tätigkeit nachgehen. Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich (VGer ZH) hat deshalb schon mehrfach ausgeführt, dass es «nicht Sinn der Regelung ist, einem Expatriate, der letztlich länger als fünf Jahre in der Schweiz verbleibt, durch eine blossе Aneinanderreihung befristeter Arbeitsverträge die Ausschöpfung der fünfjährigen Frist und den Abzug seiner besonderen Berufskosten als Expatriate zu ermöglichen» (VGer ZH SB.2007.00120 vom 16. April 2008 E. 3.2 und SB.2013.00079 vom 2. April 2014 E. 2.6.1). Diese Rechtsprechung überzeugt, weshalb sich das Verwaltungsgericht dieser Auslegung anschliesst. Die Abzüge der ExpaV können von Steuerpflichtigen geltend gemacht werden, «die in der Schweiz eine zeitlich befristete Aufgabe erfüllen» (Art. 1 Abs. 1 lit. b ExpaV). «Als vorübergehend oder zeitlich befristet gilt eine auf höchstens fünf Jahre befristete Erwerbstätigkeit» (Art. 1 Abs. 3 ExpaV). Diese Fünfjahresfrist stellt die zeitliche Höchstgrenze dar, d.h. nach fünf Jahren Erwerbstätigkeit in der Schweiz gilt ein Aufenthalt nicht mehr als «zeitlich befristet». Es verhält sich nun aber nicht so, dass alle Expatriates während den ersten fünf Jahren ihrer Erwerbstätigkeit Anspruch auf die Abzüge gemäss der ExpaV haben, sondern so, dass nur diejenigen Expatriates, die sich «zeitlich befristet» in der Schweiz aufhalten, Anspruch auf diese Abzüge haben. Bei der Frage, ob ein Aufenthalt «zeitlich befristet» ist, handelt es sich um eine Sachverhaltsfrage und somit um eine Beweisfrage. «Dabei sind umso höhere Anforderungen an den entsprechenden Nachweis zu stellen, je weiter die Fünfjahresfrist zum massgebenden Besteuerungszeitpunkt bereits fortgeschritten ist und je länger sich der Steuerpflichtige beim Entscheid über seine Expatriate-Eigenschaft bereits in der Schweiz aufgehalten hat» (VGer ZH SB.2013.00079 vom 2. April 2014 E. 2.6.1); auch diesen Überlegungen des Verwaltungsgerichts Zürich kann gefolgt werden. Da der «zeitlich befristete» Aufenthalt zu einem steuermindernden Abzug berechtigt und die Rekurrenten für steuermindernde Tatsachen beweispflichtig sind, ist es somit an ihnen zu belegen, dass ihr Aufenthalt in der Schweiz «zeitlich befristet» ist. Gelingt dieser Beweis nicht, haben sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen. Nach Art. 2 Abs. 2 lit. b ExpaV können die Wohnkosten in der Schweiz nur «bei nachgewiesener Beibehaltung einer ständigen Wohnung im Ausland» abge-

zogen werden. Auch hierbei handelt es sich um eine steuermindernde Tatsache, welche von den Rekurrenten zu belegen wäre.

d) Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass es sich beim Rekurrenten um einen Expatriate handelt, weshalb diesbezüglich keine Bemerkungen angezeigt sind. Bezüglich der zeitlichen Befristung seines Aufenthaltes in der Schweiz kann festgehalten werden, dass er im September 2008 seine Erwerbstätigkeit in der Schweiz aufnahm und sich per 1. Oktober 2008 anmeldete. Heute (sieben Jahre später) wohnt der Rekurrent immer noch in der Schweiz und geht seit 2008 beim gleichen Arbeitgeber ununterbrochen einer Erwerbstätigkeit als Spezialist im Bereich des Gaspipelinebaus nach. Gemäss dem klaren Wortlaut von Art. 1 Abs. 3 ExpaV lässt sich die vom Rekurrenten in der Schweiz zu erfüllende Aufgabe daher nicht mehr als «zeitlich befristet» bezeichnen, da die in der Bestimmung stipulierte Höchstdauer einer auf fünf Jahre befristeten Erwerbstätigkeit deutlich überschritten wurde. Ausserdem besteht seit Dezember 2014 ein unbefristetes Arbeitsverhältnis, was eine Geltendmachung der Abzüge der ExpaV ebenso ausschliesst (vgl. Art. 1 Abs. 3 Satz 2 ExpaV). Aus dem Sachverhalt ergibt sich, dass der befristete Arbeitsvertrag des Rekurrenten am 25. Juni 2013 bis zum 31. Dezember 2013 verlängert wurde. Spätestens in diesem Moment stand vertraglich fest, dass er länger als fünf Jahre in der Schweiz arbeiten werde. Die Steuerverwaltung schloss indessen aus den gesamten Umständen (Verlängerung des unbefristeten Arbeitsvertrags über die Fünfjahresgrenze hinaus, sechseinhalbjährige Tätigkeit bei der X. AG, davon fünfeinhalb Jahre im Kader, beabsichtigte Verlängerung des nunmehr unbefristeten Arbeitsverhältnisses bis zur Pensionierung im Jahr 2017), dass die Erwerbstätigkeit des Rekurrenten schon während der gesamten hier zu beurteilenden Steuerperiode 2013 auf Dauer angelegt gewesen sei. Diese Einschätzung war korrekt. Durch die Vertragsverlängerung im Juni 2013 erscheint der vorangegangene Aufenthalt des Rekurrenten in der Schweiz, während der er über befristete, immer wieder nahtlos verlängerte Arbeitsverträge verfügte, nachträglich in einem ganz anderen Licht. Da es nicht Sinn der ExpaV ist, einem Expatriate, der länger als fünf Jahre in der Schweiz bleibt, durch eine Aneinanderreihung befristeter Arbeitsverträge die Ausschöpfung der gesamten Frist von fünf Jahren zu ermöglichen, hat die Steuerverwaltung den Rekurrenten die Abzüge gemäss ExpaV für die gesamte Steuerperiode 2013 zu Recht verweigert. Dem Rekurrenten war es jedoch unbenommen, den Nachweis dafür zu erbringen, dass seine Erwerbstätigkeit auf weniger als fünf Jahre angelegt war. Er gibt in diesem Zusammenhang an, die Verlängerung seines Einsatzes im Jahre 2013 sei alleine aufgrund von Projektverzögerungen erfolgt. Die Steuerverwaltung wies in der Vernehmlassung darauf hin, dass gemäss Homepage der Gesellschaft das fragliche Projekt zum Bau und Inbetriebnahme einer zweiten Erdgaspipeline (...) bereits abgeschlossen sei. Eine Konsultation der Homepage (www...) ergibt tatsächlich, dass die zweite Pipeline im Oktober 2012 in Betrieb genommen wurde. Der Rekurrent geht in der Duplik auf den Einwand der Steuerverwaltung nicht ein, sondern wiederholt dort nur, dass es zu Verzögerungen im Projekt gekommen sei, ohne diese zu spezifizieren bzw. den Widerspruch zwischen der Angabe auf der Homepage und seinen eigenen Aussagen schlüssig zu beseitigen. Damit hat der Rekurrent nicht nachweisen können, dass sein Einsatz bei der X. AG auf weniger als fünf Jahre angelegt war. Er bringt weiter vor,

von den ursprünglich 250 in Zug bei der X. AG angestellten Spezialisten hätten inzwischen 170 die Gesellschaft verlassen. Dies zeige, dass bei Pipelineprojekten kein Arbeitgeber bei Beginn des Arbeitsverhältnisses Arbeitsverträge auf unbestimmte Dauer abschliesse. Dies mag sein, doch hat der Rekurrent mit diesem Einwand nicht nachvollziehbar erklären können, weshalb sein Arbeitsvertrag acht Monate nach Projektbeendigung um ein weiteres halbes Jahr verlängert wurde, warum im Gegensatz zu vielen seiner Kollegen gerade er die Gesellschaft nicht verlassen hat, wieso er heute immer noch dort arbeitet und voraussichtlich bis 2017 weiterarbeiten wird. Ein aussagekräftiger Nachweis dafür, dass seine Erwerbstätigkeit in der Schweiz auf unter fünf Jahren befristet war, ist seine Erklärung jedenfalls nicht. Weil der Rekurrent keine weiteren Beweise vorbrachte, hat er die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen. Da die bundesrechtlichen Steuerregelungen für Expatriates gemäss konstanter und unbestrittener Praxis der Zuger Steuerbehörden auch bei den kantonalen Steuern gelten, war die Verweigerung des Expatriate-Abzugs in der Steuerperiode 2013 durch die Steuerverwaltung bei der Direkten Bundessteuer und bei den Kantons- und Gemeindesteuern rechtmässig. Bei diesem Ausgang kann offen bleiben, ob es den Rekurrenten gelungen ist, den Beweis zu erbringen, dass sie im Ausland eine ständige Wohnung beibehalten haben.

4. Die Rekurrenten führen im Rekurs auf Seite 4 Folgendes aus: «So würde rückwirkend der Expat-Abzug verweigert bei Ablösung in eine dauernde Arbeitstätigkeit. Sämtliche Verfahren würden rückwirkend neu zu beurteilen sein, was nie Sinn und Zweck der Verordnung sein kann.» Die Rekurrenten rügen somit sinngemäss eine Verletzung des in Art. 5 Abs. 3 BV und Art. 9 BV statuierten Prinzips von Treu und Glauben sowie der daraus fliessenden Grundsätze des Vertrauensschutzes und des Rückwirkungsverbots. Diese Argumentation verkennt, dass sich die zeitliche Befristung eines Aufenthaltes in der Schweiz nicht allein aus dem Wortlaut des Arbeitsvertrags, sondern aus den gesamten Umständen des Einzelfalles ergibt. Zudem ist die zeitliche Befristung als steuermindernde Tatsache, wie erwähnt, grundsätzlich durch den Steuerpflichtigen nachzuweisen. Wenn die Verlängerung eines Arbeitsvertrages oder auch nur die tatsächliche Aufenthaltsdauer des Steuerpflichtigen eine bloss vorübergehende Entsendung im Sinn von Art. 1 Abs. 3 Satz 1 ExpAV nachträglich infrage stellt, handelt es sich nicht um eine eigentliche Rückwirkung, sondern um die Berücksichtigung von die Gegebenheiten in der relevanten Steuerperiode nachträglich aufhellenden Tatsachen, die zu widerlegen Sache des beweisbelasteten Steuerpflichtigen ist. Es handelt sich somit weder um ein Rückwirkungs- noch ein Vertrauensschutzproblem, sondern um eine Beweisproblematik. Ohnehin würde Vertrauensschutz regelmässig eine Vertrauensbetätigung voraussetzen (vgl. Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. A., Zürich/Sankt Gallen 2010, Rz. 660), welche von den Rekurrenten nicht substantiiert dargelegt wurde. Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich hat es in ähnlichen Fällen als zulässig erachtet, bei der Beurteilung der Expatriates-Eigenschaft eines Steuerpflichtigen auf Umstände abzustellen, welche erst nach der relevanten Steuerperiode bekannt bzw. offenkundig wurden (VGer ZH SB.2013.00079 vom 2. April 2014 E. 2.7.2). Dieser Rechtsprechung ist beizupflichten, denn es handelt sich hier nicht um eine Rückwirkung, sondern darum, Sachverhaltselemente zu berücksichtigen, welche im Urteilszeitpunkt bekannt

sind, und dazu beitragen, den Sachverhalt bezüglich der umstrittenen Steuerperiode klarer beurteilen zu können.

5. [Abweisung des Rekurses]

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 23. September 2015, A 15 12

**8.2 Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG, § 19 Abs. 1 lit. c StG**

**Regeste:**

Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG, § 19 Abs. 1 lit. c StG – Als geldwerte Leistungen im Sinne von Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 19 Abs. 1 lit. c StG gelten auch Zuwendungen einer Gesellschaft an ihr nahestehende Dritte. Zuwendungen, die im Interesse einer dem beherrschenden Gesellschafter nahestehenden Person erfolgen, stellen ebenfalls geldwerte Leistungen bzw. eine verdeckte Gewinnausschüttung dar, unabhängig davon, ob die Zuwendungen aus gemeinnützigen Überlegungen erfolgen oder nicht.

**Aus dem Sachverhalt:**

Am 9. April 2014 eröffnete die Steuerverwaltung des Kantons Zug A. B. und C. B. die Veranlagung für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die Direkte Bundessteuer 2008. Das steuerbare Einkommen wurde bei den Kantons- und Gemeindesteuern auf Fr. 1'242'046.– und bei der Direkten Bundessteuer auf Fr. 1'256'426.– festgesetzt. Gegen diese Veranlagung liessen A. und C. B. am 23. April 2014 Einsprache einreichen und beantragen, das steuerbare Gesamteinkommen sowie das satzbestimmende Einkommen seien jeweils um Fr. 246'000.– auf Fr. 996'000.– bei der Kantons- und Gemeindesteuer bzw. auf Fr. 1'010'400.– bei der Direkten Bundessteuer zu reduzieren. Zur Begründung führten sie aus, die umstrittene gemeinnützige Zuwendung sei von der X. AG an die Y. AG als steuerbefreite juristische Person gegangen, so dass eine zusätzliche Einkommensaufrechnung bei ihnen persönlich nicht begründet sei. Mit Entscheid vom 10. März 2015 wies die Steuerkommission die Einsprache ab. Sie führte dabei zur Begründung im Wesentlichen aus, es sei im vorliegenden Fall nicht ersichtlich, inwiefern die fraglichen Spendenzahlungen der Gesellschaft zurechenbar sein sollten. Namentlich bestehe keinerlei Zusammenhang mit deren geschäftlicher Tätigkeit bzw. deren Gesellschaftszweck. Die Zuwendungen dienten vielmehr allein den privaten Anliegen von A. B., welche dem von ihr präsierten und finanziell unterstützten (2008: Fr. 210'000.–) Y-Verein zusätzliche Mittel habe zur Verfügung stellen wollen. Wenn eine beherrschende Gesellschafterin aus persönlichen Interessen eine Spende ausrichte, so stelle dies (im Umfang des die 20%-Limite übersteigenden Anteils) eine geldwerte Leistung dar, welche als Einkommen der Besteuerung unterliege. Dies gelte auch dann, wenn die Mittel an nicht nahestehende Dritte weitergeleitet würden, denn entscheidend sei allein, dass die Zuwendung aus privaten Gründen erfolgt sei und damit Privataufwand der Steuerpflichtigen



darstelle. An der vorgenommenen Aufrechnung im Betrag von Fr. 246'000.– werde deshalb festgehalten.

Gegen diesen Einspracheentscheid vom 10. März 2015 liessen A. B. und C. B. am 1. April 2015 Rekurs einreichen und beantragen, es sei sowohl bei der Kantons- und Gemeindesteuer 2008 als auch bei der Direkten Bundessteuer 2008 auf die Aufrechnung einer geldwerten Leistung von Fr. 246'000.– bei den Pflichtigen zu verzichten. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, in § 19 Abs. 1 lit. c StG bzw. Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG werde ausdrücklich von geldwerten Vorteilen aus Beteiligungen gesprochen. Eine geldwerte Leistung sei somit auch daraufhin zu untersuchen, ob eine Vorteilsnahme zu Gunsten des Anteilinhabers vorliege oder nicht. Dies sei im vorliegenden Fall klar zu verneinen. Die «nahestehende Person» werde hier nur als Verteilorganisation eingesetzt, und die Leistungen würden vollumfänglich an Dritte weitergereicht werden. Die sogenannte Dreieckstheorie könne vorliegend nur greifen, wenn die Gesellschaft einen Vorteil an eine natürliche oder juristische Person zuwende. Es sei zwar selten, doch im vorliegenden Fall liege auf allen Ebenen ein selbstloses Verhalten vor, so dass die gängigen Regeln nicht griffen. Es liege auch kein privates Interesse vor, uneigennützige Zuwendungen (Spenden) zu machen. Durch die grosszügigen Zuwendungen dürfte schlussendlich die öffentliche Hand entlastet werden, so dass es fast etwas sonderbar anmute, wenn diese Leistungen einer Mehrfachbesteuerung unterliegen sollten. Es sei zwar korrekt, dass die Zuwendungen keinen Zusammenhang mit dem geschäftlichen Zweck bzw. der Tätigkeit hätten. Die Schlussfolgerung aber, dass es sich deshalb um eine Vorteilszuweisung an die Anteilseignerin handeln müsse, sei jedoch nicht stichhaltig, da ja fast alle gemeinnützigen Zuwendungen von Gesellschaften keinen solchen Zusammenhang hätten. Eine Aktiengesellschaft sei als juristische Person aber berechtigt, selbständige Entscheidungen zu treffen. Aufgrund dieser Eigenständigkeit könne auch beschlossen werden, gemeinnützige Zuwendungen zu machen, die das normale Mass überstiegen.

### **Aus den Erwägungen:**

2. Streitig und nachfolgend zu prüfen ist, ob A. B. die 2008 von der X. AG an den Y-Verein in der Höhe von Fr. 300'000.– bezahlten Spendengelder zu Recht als Einkünfte bzw. geldwerten Vorteil der Rekurrenten qualifiziert und dementsprechend, d.h. den Betrag von Fr. 246'000.– zum steuerbaren Einkommen der Steuerperiode 2008 aufgerechnet hat. (...)

a) Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (§ 15 Abs. 1 StG bzw. Art. 16 Abs. 1 DBG). Zu den steuerbaren Einkünften gehören namentlich Erträge aus beweglichem und unbeweglichem Vermögen (§ 19 und 20 StG bzw. Art. 20 und 21 DBG). Beim beweglichen Vermögen sind insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art (einschliesslich Gratiaktien, Gratisnennwerterhöhungen usw.) steuerbar (§ 19 Abs. 1 lit. c StG bzw. Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG).

b) Als geldwerte Vorteile aus Beteiligungen gelten alle durch Zahlung, Überweisung, Gutschrift, Verrechnung oder auf andere Weise bewirkten in Geld messbaren Leistungen, die der Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte unter irgendeinem Titel aufgrund dieser Beteiligung von der Gesellschaft erhält und welche keine Rückzahlung der bestehenden Kapitalanteile darstellen. Dazu gehören insbesondere sog. verdeckte Gewinnausschüttungen, d.h. Zuwendungen der Gesellschaft, denen keine oder keine genügenden Gegenleistungen des Anteilsinhabers entsprechen und die einem an der Gesellschaft nicht beteiligten Dritten nicht oder nur in wesentlich geringerem Umfang erbracht worden wären. Das ist mit einem Drittvergleich zu ergründen (sog. Prinzip des «dealing at arm's length»), bei dem alle konkreten Umstände des abgeschlossenen Geschäfts zu berücksichtigen sind (vgl. u.a. StR 64/2009 822 Erw. 3.1; 60/2005 24 Erw. 3.1; StE 2010 B 24.4 Nr. 79 Erw. 3.1; 2006 B 24.4 Nr. 74 Erw. 2.1; 2004 B 24.4 Nr. 71 Erw. 3.1; ASA 66 554 Erw. 3; je mit Hinweisen). Zuwendungen, welche im privaten Interesse des beherrschenden Gesellschafters oder eine diesem nahestehenden Person erfolgen, stellen gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung, unabhängig davon, ob die Zuwendungen im Hinblick auf einen gemeinnützigen Zweck vorgenommen wurden, verdeckte Gewinnausschüttungen (bzw. geldwerte Leistungen an den beherrschenden Gesellschafter) gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG dar. Indizien für die Qualifikation einer Zuwendung für gemeinnützige Zwecke als Privataufwand sind die besondere Höhe unter Berücksichtigung der Gewinnstrebigkeit einer juristischen Person, ein besonderer Empfänger oder andere Umstände, welche für Privataufwand sprechen (vgl. Brülisauer/Helbling, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 59 DBG N 20, mit Verweis auf ASA 64 [1995/96] 224 ff.).

c) Geldwerte Vorteile gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 19 Abs. 1 lit. c StG bilden auch Zuwendungen der Gesellschaft an einen ihr nahestehenden Dritten. Dabei wird ebenfalls aufgrund des genannten Drittvergleichs untersucht, ob die zu beurteilende Leistung im Vergleich zu üblichem und marktgerechtem Geschäftsgebaren als derart ungewöhnlich einzustufen ist, dass sie (so) nicht erbracht worden wäre, wenn der Leistungsempfänger der Gesellschaft oder dem Anteilsinhaber nicht nahestehen würde (vgl. u.a. StR 60/2005 24 Erw. 2.2; 57/2002 558 Erw. 2.3; StE 2004 B 24.4 Nr. 71 Erw. 3.2; ASA 66 458 Erw. 7; 63 145 Erw. 4).

Als nahestehende Dritte sind natürliche oder juristische Personen zu bezeichnen, die zum beherrschenden Gesellschafter wirtschaftliche oder persönliche enge Verbindungen besitzen. Dabei begründet der Umstand, dass der Dritte eine aussergewöhnliche Leistung empfängt, allein noch keine derartige Verbindung zum Gesellschafter. Vielmehr ist eine zusätzliche, objektiv feststellbare Beziehung zu diesem wie Freundschaft, Verwandtschaft, geschäftliche Beziehungen etc. erforderlich. Fliessen der geldwerte Vorteil einer verdeckten Gewinnausschüttung dem nahestehenden Dritten zu, erfolgt die Besteuerung dieses Vorteils gleichwohl beim (beherrschenden) Aktionär, da nur er kraft seines Beherrschungsverhältnisses die Ausschüttung der Gesellschaft herbeiführen kann. Es kommt die sogenannte Dreieckstheorie zur Anwendung, bei der von einem Fluss der verdeckten Gewinnausschüttung von der Gesellschaft

über den beherrschenden Aktionär zum nahestehenden Dritten ausgegangen wird. Der nahestehende Dritte kann mangels Anteilseignerschaft keinen Beteiligungsertrag erzielen, so dass der Zufluss bei ihm (als natürliche Person) nur der Schenkungssteuer unterliegt bzw. – für den Fall, dass es sich bei der Empfängerin um eine Schwestergesellschaft der leistenden Gesellschaft handelt – als steuerfreie Kapitaleinlage gilt (vgl. StE 2009 B 24.4 Nr. 78 Erw. 2c).

d) Das Zufließen von Vermögensertrag im Sinne von § 19 Abs. 1 lit. c StG bzw. Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG ist eine steuerbegründende Tatsache, welche die Steuerbehörden nachzuweisen haben. Demgegenüber trägt der Steuerpflichtige die Beweislast für die steuermindernden bzw. -aufhebenden Tatsachen. Die Steuerbehörden sind bei der Ermittlung der steuerbegründenden Tatsachen aus allgemein bekannten Gründen in hohem Mass auf die Mitwirkung des Steuerpflichtigen angewiesen. Diese Feststellung gilt insbesondere für die im Massenverwaltungsverfahren durchgeführte Festsetzung der direkten Steuern von Einkommen bzw. Ertrag und Vermögen bzw. Kapital. Es ist daher folgerichtig, an die rechtsgenügende Darlegung derartiger Tatsachen durch die Behörden keine allzu hohen Anforderungen zu stellen (vgl. StE 2009 B 24.4 Nr. 78 Erw. 2d).

3. a) Aktenkundig und unbestritten ist, dass die X. AG, Zug, im Jahre 2008 insgesamt Fr. 300'000.– an den Y-Verein gespendet hat (vgl. StV-Beilage 5, S. 3,4 und 7).

b) Die am 12. Dezember 2007 im Handelsregister des Kantons Zug eingetragene X. AG mit Sitz in Zug hat folgenden Zweck: «Direkter oder indirekter Erwerb, Halten, Verwaltung und Verkauf von Geschäftsliegenschaften, Wohnliegenschaften und Grundstücken sowie von Beteiligungen an Gesellschaften, die im Immobilienbereich tätig sind, sowie Erwerb, dauernde Verwaltung und Veräusserung von Beteiligungen an in- und ausländischen Unternehmungen aller Art; kann Unternehmen gründen, sich an anderen Unternehmungen beteiligen, andere Unternehmen erwerben oder sich mit solchen zusammenschliessen sowie karitative Zwecke verfolgen und Stipendien gewähren». A. B. ist Verwaltungsratspräsidentin mit Einzelunterschrift. Mitglieder des Verwaltungsrates mit Kollektivunterschrift zu zweien sind K.L. und C.B.

Der Y. Verein wird unbestrittenermassen von der Rekurrentin präsiert. Beim Y. Verein handelt es sich um eine juristische Person mit Sitz in der Schweiz, die im Hinblick auf ihre gemeinnützigen Zwecke von der Steuerpflicht befreit ist (vgl. Spendenbestätigung vom August 2009, StV-Beilage 5).

c) Zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören u.a. die freiwilligen Leistungen von Geld und übrigen Vermögenswerten bis zu 20 Prozent des Reingewinns an den Bund, die Kantone und die Gemeinden sowie deren Anstalten und an andere juristische Personen mit Sitz in der Schweiz, die im Hinblick auf ihre öffentliche oder gemeinnützigen Zwecke von der Steuerpflicht befreit sind (vgl. § 60 Abs. 1 lit. c StG bzw. Art. 59 Abs. 1 lit. c DBG). Gestützt auf diese Bestimmungen wurde der darüber hinausgehende, geschäftsmässig nicht begründete,

Aufwand von Fr. 246'000.– bei der X. AG aufgerechnet. Diese Gewinnaufrechnung blieb offensichtlich unangefochten (vgl. Ausführungen der Rekurrenten in lit. b und Einspracheentscheid vom 10. März 2015 [Sachverhalt]).

Dazu ist festzuhalten, dass die Veranlagung der X. AG für die Veranlagung von A. B. in keiner Weise bindend ist. Bei der Veranlagung der natürlichen Person als möglicher Empfängerin einer geldwerten Leistung kann aber auf alle Tatsachen und Unterlagen abgestellt werden, welche im Veranlagungsverfahren der Aktiengesellschaft erhoben und für richtig befunden worden sind, soweit nicht neue Erkenntnisse etwas anderes gebieten (vgl. Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2001, N 123 zu Art. 20 und dortige Hinweise).

4. a) Entgegen der Ansicht der Rekurrenten handelt es sich bei der von der X. AG im Jahr 2008 getätigten Spende an den Verein Y. um einen geldwerten Vorteil an die Rekurrentin. Zwar erhielt nicht die Rekurrentin selber, sondern der Verein diese Spendengelder, doch wie oben ausgeführt stellen auch Zuwendungen der Gesellschaft an einen ihr nahestehenden Dritten geldwerte Vorteile dar (vgl. § 19 Abs. 1 lit. c StG bzw. Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG). Dass es sich beim Verein um einen nahestehenden Dritten im Sinne der obigen Erwägungen handelt, vermag die Rekurrentin vorliegend nicht zu bestreiten. Denn einerseits ist sie Verwaltungsratspräsidentin mit Einzelzeichnungsberechtigung und Alleinaktionärin der X. AG (vgl. StV-Beilage 1, Wertschriftenverzeichnis) und gleichzeitig, wie sie selber am 2. Dezember 2014 ausführte (vgl. StV-Beilage 5), treibende Kraft bzw. Präsidentin des Y-Vereins. Damit liegen zwischen dem Verein und der Rekurrentin als beherrschende Gesellschafterin höchst persönliche Verbindungen – implizit auch private Interessen – vor, womit der Y-Verein zweifelsohne als nahestehender Dritter zu qualifizieren ist.

b) Grundsätzlich korrekt ist der Einwand der Rekurrenten, dass die X. AG selber entscheiden könne, ob sie gemeinnützige Zuwendungen mache, die das normale Mass übersteigen würden. Denn in Berücksichtigung der Tatsache, dass der Fiskus nicht in die unternehmerische Entscheidungsfreiheit eingreifen darf, ist es grundsätzlich nicht angebracht, nach den Gründen zu forschen, welche eine Gesellschaft zu Spenden veranlasst. Dies gilt aber nur, wenn der Leistungsempfänger dem Anteilsinhaber nicht nahesteht. Veranlasst ein vertretungsberechtigtes Organ eine Zuwendung an einen Dritten, z. B. an eine gemeinnützige Institution, ohne dass ein Interesse der Unternehmung festgestellt werden kann, ist diese Leistung allenfalls als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren, wenn die Gesellschaft den Eingriff nachträglich genehmigt, und ein entsprechender Rückerstattungsanspruch nicht geltend gemacht wird (vgl. Brülisauer/Poltera, in: Zweifel/Athanas (Hrsg.), a.a.O., Art. 58 DGB N 153).

c) Entscheidend ist vorliegend, dass der Y-Verein der Rekurrentin, wie oben aufgezeigt wurde, nahe steht und der Fiskus demnach durchaus näher hinschauen darf. Wie die Rekurrenten in ihrer Rekursschrift selber ausführten (vgl. lit. b vorstehend), hatten die Zuwendungen der X. AG an den Y-Verein keinen Zusammenhang mit dem geschäftlichen Zweck bzw. der Tätigkeit gehabt; mit anderen Worten lagen die Zuwendungen nicht im Interesse der Unternehmung,

sondern vielmehr im persönlichen Interesse der Rekurrentin als Vereinspräsidentin. Dass die Rekurrentin ein privates Interesse an der Spende der X. AG an den Y-Verein hatte, zeigt auch ihre eigene finanzielle Unterstützung dieses Vereins im 2008 mit einem Betrag von Fr. 210'000.- (vgl. Steuererklärung 2008, Spendenbestätigung vom August 2009, StV-Beilage 1). Des Weiteren fällt auf, dass die X. AG im Jahr 2008 keine anderweitige Spende leistete. Die X. AG, welche unter dem Titel «Aufwand» dem Y-Verein Spendengelder erbracht hat, hätte diese Zuwendungen – insbesondere in dieser aussergewöhnlichen Höhe (vgl. Verhältnis zum in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Reingewinn von lediglich Fr. 22'100.-) – im normalen Geschäftsverkehr einem unbeteiligten Dritten offensichtlich nicht zugewendet. Die Spendengelder der X. AG sind daher im Sinne der Lehre und Rechtsprechung (vgl. oben und Erw. 2 b und c hiervor) als verdeckte Gewinnausschüttung, mithin als geldwerter Vorteil, zu qualifizieren, zumal die X. AG – was von den Rekurrenten auch nicht bestritten wird – nie einen Rückerstattungsanspruch geltend gemacht hat.

d) In Anwendung der oben beschriebenen sogenannten Dreieckstheorie (vgl. Erw. 2c hiervor) erfolgt die Besteuerung dieses Vorteils bei der Rekurrentin als Alleinaktionärin, da nur sie kraft ihres Beherrschungsverhältnisses die Ausschüttung der Gesellschaft – welche offensichtlich in ihrem persönlichen Interesse als Präsidentin des Y-Vereins lag – herbeiführen konnte. Mit anderen Worten wird dabei von einem Fluss der verdeckten Gewinnausschüttung von der X. AG über die beherrschende Aktionärin, d.h. die Rekurrentin, zum nahestehenden Y-Verein ausgegangen. Letzterer kann mangels Anteilseigenschaft keinen Beteiligungsertrag erzielen, so dass der Zufluss bei ihm (als juristische Person mit gemeinnützigen Interessen) als steuerfreie Kapitaleinlage qualifiziert wird. Irrelevant ist demzufolge auch, dass der Y-Verein – wie die Rekurrenten argumentieren – nur als Verteilorganisation fungiert habe bzw. dass die öffentliche Hand letztlich durch diese grosszügigen Zuwendungen entlastet werde.

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 25. August 2015, A 2015 / 9

### 8.3 Art. 127 Abs. 3 BV

#### **Regeste:**

Art. 127 Abs. 3 BV – Bei der interkantonalen Steuerauscheidung ist es im Falle eines erfahrenen Rechtsanwaltes und Partners einer grossen Anwaltskanzlei unzulässig, auf grobe Schematisierungen abzustellen und nur einen unangemessen tiefen Betrag als Arbeitsentgelt an den Wohnsitzkanton auszuscheiden (Erw. 5). Als auszuscheidendes Arbeitsentgelt massgebend ist derjenige Betrag, der auch für die gleiche Arbeitsleistung eines Dritten bezahlt werden müsste (Erw. 3c und 6).

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

A. a) Mit Verfügung vom 3. Oktober 2013 für die Steuerperiode 2011 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Zug A. kantons- und gemeindesteuerrechtlich mit einem steuerbaren

Einkommen von Fr. 297'902.- (satzbestimmend Fr. 297'900.-; Steuersatz 7.9990%; im Kanton Zug steuerbar Fr. 89'800.-) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'015'886.- (satzbestimmend Fr. 1'015'000.-; Steuersatz 0.1521%; im Kanton Zug steuerbar Fr. 772'000.-) sowie bundessteuerrechtlich mit einem Gesamteinkommen von Fr. 306'602.- (satzbestimmend Fr. 306'600.-; in der Schweiz steuerbar Fr. 306'600; Steuersatz 9.0345%). Dabei nahm die Steuerverwaltung im Vergleich zur Steuererklärung bei Code 116 (Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit Mann/ Partn. 2) eine Aufrechnung von Fr. 2'500.- aufgrund «zusätzlicher Privatanteile Fahrzeugkosten» vor. Betreffend die Steuerauscheidung wies die Steuerverwaltung das gesamte Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Kollektivgesellschaft) in der Höhe von Fr. 247'814.- dem Kanton Bern zu.

b) Mit Einsprache vom 28. Oktober 2013 liess A. Einsprache erheben und – unter anderem – beantragen, es sei bei der interkantonalen Steuerauscheidung der Lohnanteil von Fr. 123'139.- in Zug und der Gewinnanteil von Fr. 123'139.- in Bern zu versteuern. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, das Einkommen aus der Kollektivgesellschaft in der Höhe von Fr. 246'277.- setze sich je zur Hälfte aus einem Lohnanteil und einem Gewinnanteil zusammen.

c) Mit Einspracheentscheid vom 30. Juni 2014 hiess die Steuerverwaltung des Kantons Zug die Einsprache von A. teilweise gut und legte das im Kanton Zug steuerbare Tätigkeitsentgelt auf Fr. 108'000.- fest. Den Gewinnanteil von Fr. 144'165.- schied sie nach Bern aus. Im Übrigen liess die Steuerverwaltung auch effektive Repräsentationsspesen von zusätzlich Fr. 2'025.- (total Fr. 8'612.-) zum Abzug zu. Die Hauptveranlagung enthielt nun ein steuerbares Einkommen von Fr. 295'877.- (satzbestimmend Fr. 295'800.-; Steuersatz 7.9990%; im Kanton Zug steuerbar Fr. 175'300.-) und ein steuerbares Vermögen von Fr. 1'015'886.- (satzbestimmend Fr. 1'015'000.-; Steuersatz 0.1521%; im Kanton Zug steuerbar Fr. 725'000.-) sowie bundessteuerrechtlich ein Gesamteinkommen von Fr. 304'577.- (satzbestimmend Fr. 304'500.-; in der Schweiz steuerbar Fr. 304'500.-; Steuersatz 9.0058%).

### **Aus den Erwägungen:**

(...)

3. a) Gemäss Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) ist die interkantonale Doppelbesteuerung untersagt. Eine solche Doppelbesteuerung liegt vor, wenn ein Steuerpflichtiger von zwei oder mehreren Kantonen für das nämliche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird, oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, zu deren Erhebung ein anderer Kanton zuständig wäre (vgl. BGE 107 Ia 41 Erw. 1a).

b) Beteiligungen an kaufmännischen Kollektiv- und Kommanditgesellschaften und deren Er-

trag (Kapitalzinsen und Gewinnanteile) sind am Sitz der Gesellschaft steuerbar. Da die Beteiligungen und ihr Ertrag den Gesellschaftern zugerechnet werden, haben diese am Gesellschaftssitz (sofern dieser nicht im Kanton ihres Hauptsteuerdomizils gelegen ist) ein Nebensteuerdomizil, und zwar ein Spezialsteuerdomizil des Geschäftsortes. Am Sitz der Gesellschaft ist der Anteil des Gesellschafters am Eigenkapital der Gesellschaft steuerbar. Dazu gehört in erster Linie der in den Büchern der Gesellschaft ausgewiesene Anteil am buchmässigen Gesellschaftskapital der Gesellschaft. Der Zins für das Gesellschaftskapital und die Anteile der Gesellschafter am Reingewinn sind als Ertrag aus Beteiligung an der Personengesellschaft am Sitz der Gesellschaft steuerpflichtig (vgl. Peter Mäusli-Allenspach, in: Zweifel / Beusch / Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, Basel 2011, § 18 N 40 ff.).

c) Das Arbeitsentgelt des mitarbeitenden Gesellschafters wird hingegen dem Hauptsteuerdomizil des Teilhabers zur Besteuerung zugewiesen. Für die Zuteilung der als Arbeitsentgelt am Hauptsteuerdomizil zu besteuernenden Quote sind die Vereinbarungen über ein Salär nicht unbedingt massgebend. Damit ein Salär auch in seiner Höhe für die Steueraufteilung anerkannt wird, muss zwischen den Gesamtbezügen und dem Arbeitsentgelt ein angemessenes Verhältnis bestehen. Massgebend ist der Betrag, der für die gleiche Arbeitsleistung an einen Dritten bezahlt würde (vgl. Peter Mäusli-Allenspach, a.a.O., § 18 N 43 f.).

d) Um die interkantonale Steuerauscheidung bei Teilhabern von Personengesellschaften zu vereinfachen, sind unter den Kantonen Konkordate entstanden. So haben etwa die Kantone Aargau, Basel-Landschaft, Basel-Stadt, Bern, Luzern und Solothurn eine Regelung über die Festsetzung von Tätigkeitsentgelten bei Teilhabern von Personengesellschaften getroffen. Gemäss dieser Vereinbarung wird das Tätigkeitsentgelt anhand eines festgelegten Schemas bemessen. Konkret wird beispielsweise bei einem Einkommen des Teilhabers aus dem Gesellschaftsverhältnis von Fr. 200'000.- bis Fr. 299'999.- das am Hauptsteuerdomizil steuerbare Tätigkeitsentgelt fix auf Fr. 108'000.- festgelegt. Eine nahezu identische Vereinbarung besteht auch zwischen den Kantonen Glarus, Luzern, Nidwalden, Obwalden, Schwyz, Uri und Zug (vgl. StV-act. 7) sowie zwischen den sogenannten «Bodenseekantonen» (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Zürich 2013, § 5 N 45). Darüber hinaus haben die «Bodenseekantone» eine weitere Vereinbarung getroffen, welche speziell für als Kollektivgesellschaft organisierte Anwaltskanzleien gilt. Gemäss dieser Vereinbarung wird die Steuerauscheidung in der Praxis in der Art vorgenommen, dass 50 % des Gewinnanteils jedes Partners als Arbeitsentgelt qualifiziert werden und demnach im Wohnsitzkanton besteuert werden kann (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 5 N 43).

(...)

5. Eingehend zu prüfen ist jedoch die vorliegend umstrittene Art und Weise der interkantonalen Steuerauscheidung, welche von der Steuerverwaltung Zug gestützt auf eine Vereinbarung mit den Kantonen Glarus, Luzern, Nidwalden, Obwalden, Schwyz und Uri anhand eines Schemas vorgenommen wurde. Der Rekurrent liess das zur Anwendung gelangte Schema je-

doch als nicht sachgerecht und stossend rügen, weil es keine Vereinbarung zwischen den Kantonen Bern und Zug gebe, weil es die Besonderheiten der Anwaltsbranche nicht berücksichtige und weil ihm so nur ein Arbeitsentgelt von Fr. 108'000.– zugewiesen werde, was dem Lohn eines Studienabgängers entspreche und für einen Partner einer grossen Anwaltskanzlei nicht angemessen sei. Es sei ihm daher ein fixer Basislohn von Fr. 150'000.– sowie ein Drittel des restlichen erzielten Einkommens aus der Gesellschaftsbeteiligung als Arbeitsentgelt zuzuweisen. Eventualiter sei die Ausscheidung gemäss dem Aufteilungsmodell der «Bodenseekantone» im Verhältnis von 50 % Lohnanteil und 50 % Gewinnanteil vorzunehmen. Die Steuerverwaltung des Kantons Zug hingegen stellte sich auf den Standpunkt, der Kanton Bern habe mit einigen anderen Kantonen dieselbe Vereinbarung getroffen, weswegen die Anwendung dieses Schemas sachgerecht sei.

a) Mit dem Rekurrenten ist zunächst festzuhalten, dass zwischen dem Kanton Bern und dem Kanton Zug keine Vereinbarung betreffend die interkantonale Steuerauscheidung von Einkommen aus Personengesellschaften besteht. Wohl kennen und praktizieren beide Kantone mit einigen anderen Kantonen dieselbe Regelung aus Vereinbarungen mit anderen Kantonen, doch wurde dies zwischen den Kantonen Bern und Zug nicht gesondert vereinbart.

b) In tatsächlicher Hinsicht ist den Akten ferner zu entnehmen, dass der Rekurrent als Rechtsanwalt tätig und Partner der – als Kollektivgesellschaft organisierten (vgl. StV-act. 10) – Anwaltskanzlei B. in X. ist. Das steuerbare Einkommen des Rekurrenten aus der Beteiligung an dieser Kollektivgesellschaft betrug für das Steuerjahr 2011 gemäss dem vorliegend angefochtenen Einspracheentscheid Fr. 252'165.–. Von diesem Betrag sind gemäss der vorstehenden Erwägung 4a die aufgerechneten Fr. 2'500.– für die Position «Privatanteil Fahrzeug» abzuziehen, sodass sich ein Einkommen aus der Beteiligung an der Kollektivgesellschaft von Fr. 249'665.– ergibt.

c) Die Rekursgegnerin schied in ihrer Veranlagung bzw. im angefochtenen Einspracheentscheid gestützt auf das vorerwähnte Schema einen Betrag von Fr. 108'000.– als Arbeitsentgelt zur Besteuerung im Kanton Zug aus. Wie vorstehend bereits ausgeführt wurde, ist als auszuscheidendes Arbeitsentgelt derjenige Betrag massgebend, der für die gleiche Arbeitsleistung an einen Dritten bezahlt würde (vgl. Erw. 3c). Wie der Rekurrent jedoch zu Recht moniert, handelt es sich dabei keineswegs um einen angemessenen Lohn für einen erfahrenen Rechtsanwalt und Partner einer grossen Anwaltskanzlei, sondern eher um das Salär eines Studienabgängers bzw. eines jungen Rechtsanwaltes ohne Berufserfahrung. Dies ergibt sich auch aus einer bei den Akten liegenden Studie des Schweizer Anwaltsverbandes (SAV), welche sich zu den Praxiskosten der Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte äussert. Dieser Studie zu Folge erzielten vollzeitlich angestellte Mitglieder des SAV im Alter von bis zu 35 Jahren im Referenzjahr 2012 ein Jahresgehalt von Fr. 129'000.–. Angestellte im Alter von 36 bis 49 Jahren erzielten ein Jahresgehalt von Fr. 159'000.–, für Angestellte ab 50 Jahren waren aufgrund der geringen Fallzahl keine Aussagen möglich. Angesichts des Mittelwertes in der individualisierten Kreuztabelle zur Studie von Fr. 251'438.– ist jedoch davon auszugehen, dass das Jahresge-



halt für Angestellte ab 50 Jahren weiter ansteigt, wobei jedoch der äusserst markante Anstieg aufgrund der geringen Fallzahl von lediglich fünf Angestellten zu relativieren ist. Gleichwohl entspricht es auch der allgemeinen Lebenserfahrung, dass erfahrene Rechtsanwälte im Alter von mehr als 50 Jahren ein höheres Jahresgehalt erzielen können als ihre jüngeren Kollegen. Zieht man als weitere Vergleichszahlen die Entlohnung eines Gerichtsschreibers nach dem Personalgesetz des Kantons Zug heran, so fällt auf, dass ein solcher in der 22. Gehaltsklasse auf ein Jahresgehalt von maximal Fr. 169'220.- und in der 23. Gehaltsklasse auf ein Jahresgehalt von maximal Fr. 179'577.- kommen könnte. Vorliegend steht damit ohne Zweifel fest, dass man das an den Kanton Zug ausgeschiedene Arbeitsentgelt von Fr. 108'000.- in keiner Art und Weise als einen für den Rekurrenten angemessenen Lohn bezeichnen kann. Selbst wenn man analog zum Konkordat der «Bodenseekantone» pauschal 50% des Einkommens aus der Kollektivgesellschaft an den Kanton Zug ausscheiden würde, wäre das Arbeitsentgelt von Fr. 124'832.50 gemäss den vorgenannten Vergleichszahlen einem erfahrenen Rechtsanwalt und Partner einer grossen Anwaltskanzlei im Alter von über 50 Jahren nicht angemessen.

d) Nachdem die bestehenden Ausscheidungsmodelle der verschiedenen Konkordate dem vorliegenden Einzelfall nicht gerecht werden, ist das vom Rekurrenten vorgeschlagene Ausscheidungsmodell zu prüfen. Dabei beantragt dieser, es sei ihm ein Basislohn von Fr. 150'000.- sowie ein Drittel des restlichen Einkommens aus der Kollektivgesellschaft als Arbeitsentgelt auszuschneiden. In casu würde sich aus dieser Berechnung ein auszuschneidendes Arbeitsentgelt von Fr. 183'221.67 (Fr. 150'000.- +  $1/3 \times$  Fr. 99'665.-) ergeben. Obwohl dieses Resultat dem vorliegenden Einzelfall grundsätzlich angemessen wäre, taugt dieses Berechnungsmodell nicht zwingend auch für alle anderen Fälle als zuverlässige Bemessungsgrundlage. Würde man dieses Modell nämlich fortan stets zur Berechnung der auszuschneidenden Steuer heranziehen, so würde dies insbesondere bei hohem Einkommen zu unangemessen hohen Arbeitsentgelten führen, da es an einer Obergrenze fehlt. Insofern kann zwar nicht auf das vom Rekurrenten vorgeschlagene Modell abgestützt werden, es ist jedoch das Arbeitsentgelt derart auszuschneiden, dass dies auch dem Betrag entspricht, den man für einen gleich befähigten Dritten aufwenden müsste. Nachdem der Rekurrent in seiner Eingabe vom 11. November 2014 geltend machte, dass er seit Jahren Akonto-Zahlungen von Fr. 15'000.- pro Monat unter dem Titel «Lohn» beziehe und er dies auch mittels zweier Kontoauszüge vom 19. September 2014 und vom 20. Oktober 2014 belegen konnte, ist auf diese Lohnangabe abzustellen, zumal diese sich auch mit den vorgenannten Vergleichszahlen (vgl. Erw. 5c) in Einklang bringen lässt. Aus der Erfolgsrechnung für das Jahr 2011 ergibt sich auch, dass der Rekurrent auf den an ihn ausgerichteten Zahlungen die entsprechenden Sozialversicherungsbeiträge bezahlt hat, was bei der Qualifizierung einer Zahlung als steuerbarer Lohn ebenfalls zu beachten ist. In dieser Hinsicht ist weiter auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung zu verweisen, wonach beispielsweise auch die Ausgleichskassen selbständig zu beurteilen haben, ob ein Einkommensbestandteil als massgebender Lohn oder als Kapitalertrag qualifiziert werden muss. Um der Einheit und Widerspruchslosigkeit der gesamten Rechtsordnung willen soll eine verschiedene Betrachtungsweise der Steuerbehörde und der AHV-Verwaltung vermieden werden, ausser wenn dafür ausschlaggebende Gründe vorliegen (BGE 134 V

297 Erw. 2.3). Da auch die Ausgleichskasse bei der Bestimmung des massgebenden Lohns auf Vorjahreswerte, Quervergleiche und Lohnrechner zurückgreift, ist es nach Meinung des Gerichts im vorliegenden Falle und unter diesen Umständen angemessen, das an den Wohnsitz des Rekurrenten in Zug auszuschheidende Arbeitsentgelt auf Fr. 180'000.- (Fr. 15'000.- × 12) festzusetzen. Der übrige Gewinnanteil von Fr. 69'665.- ist am Sitz der Gesellschaft in X. zu versteuern.

e) Zu beachten ist auch noch Folgendes: Würde man auf die interkantonale Vereinbarung abstellen und tatsächlich bei einem Einkommen zwischen Fr. 200'000.- und Fr. 300'000.- grundsätzlich das Arbeitsentgelt auf Fr. 108'000.- festsetzen, so würde dies zu groben Rechtsgleichheiten führen. Bei einem Einkommen von Fr. 200'000.- entspricht das ausgeschiedene Tätigkeitsentgelt von Fr. 108'000.- nämlich einem Anteil von 54 %, während es bei einem Einkommen von Fr. 299'999.- nur noch einem Anteil 36 % entspricht. Eine derart grobe Schematisierung kann unter dem Aspekt der Rechtsgleichheit nicht akzeptiert werden.

6. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das in Anwendung der interkantonalen, aber nicht zwischen den Kantonen Bern und Zug abgeschlossenen, Vereinbarung betreffend die Festlegung des Arbeitsentgeltes bei Einkommen aus einer Personengesellschaft an den Kanton Zug ausgeschiedene Arbeitsentgelt von Fr. 108'000.- dem konkreten Einzelfall unangemessen ist, weswegen dieses auf Fr. 180'000.- festzusetzen ist. Dieser Betrag entspricht dem Gehalt, welches man für einen gleich befähigten Dritten aufwenden müsste, wollte man ihn für ein Jahr als Anwalt im Arbeitnehmerstatus anstellen. Im Übrigen ist auf die Aufrechnung der Position «Privatanteil Fahrzeug» zu verzichten, sodass am Sitz der Gesellschaft in X. noch der restliche Teil des Einkommens aus der Personengesellschaft von Fr. 69'665.- zu versteuern ist. Der vorliegende Rekurs ist damit gutzuheissen, der angefochtene Einspracheentscheid aufzuheben und das an den Kanton Zug auszuschheidende Arbeitsentgelt auf Fr. 180'000.- festzusetzen.

(...)

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 28. April 2015, A 2014 16

#### **8.4 § 30 lit. a, § 156 Abs. 2 StG, Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG**

##### **Regeste:**

§ 30 lit. a, § 156 Abs. 2 StG, Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG – Bei Verzugszinsen auf Steuer- und Nachsteuerschulden handelt es sich um private Schuldzinsen im Sinne von Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG und § 30 lit. a StG. Dies gilt auch für Verzugszinsen auf ausländischen (Nach-)Steuerschulden. Verzugszinsen auf Bussen bzw. Strafsteuern sind hingegen aufgrund des Strafcharakters der Busse bzw. Strafsteuer nicht zum Abzug zuzulassen.

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

A. a) Mit Verfügungen vom 12. Juni 2013 für die Steuerperiode 2011 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Zug das Ehepaar XY. kantons- und gemeindesteuerrechtlich mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 580'058.- (satzbestimmend Fr. 580'000.-; Steuersatz 7.9990 %) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 885'530.- (satzbestimmend Fr. 885'000.-; Steuersatz 0.1450 %) und bundessteuerrechtlich mit einem Gesamteinkommen von Fr. 605'258.- (satzbestimmend Fr. 605'200.-; in der Schweiz steuerbar Fr. 592'000.-; Steuersatz 10.7956 %). Dabei liess die Steuerverwaltung jedoch unter anderem den Abzug der geltend gemachten Schuldzinsen auf ausländischen Steuerforderungen im Betrag von Fr. 133'119.- nicht zu. Die Steuerverwaltung führte zur Begründung im Wesentlichen aus, Verzugszinsen seien ihres Erachtens keine Schuldzinsen im Sinne von § 30 lit. a StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG. Es sei davon auszugehen, dass Zinszahlungen auf Steuerschulden als Nebenrechte der Steuerforderung das Schicksal der Hauptforderung teilen würden und daher gemäss § 32 lit. e StG bzw. Art. 34 lit. e DBG von natürlichen Personen nicht in Abzug gebracht werden könnten.

b) Mit Einsprache vom 15. Juli 2013 und mit die Einsprache aktenmässig ergänzenden Eingaben vom 13. März 2014 und vom 21. Mai 2014 liess das Ehepaar XY. beantragen, es seien die Verzugszinsen im Umfang von Fr. 133'119.46 für die Staats- und Gemeindesteuern sowie für die direkten Bundessteuern in der Steuerperiode 2011 als steuerlich abzugsfähige Schuldzinsen zu qualifizieren.

c) Mit Einspracheentscheid vom 27. Juni 2014 wies die Steuerverwaltung des Kantons Zug die Einsprache vom 15. Juli 2013 ab und führte zur Begründung im Wesentlichen aus, Zinsen auf Nachsteuerforderungen würden gemäss der gefestigten Praxis der Zuger Steuerverwaltung nicht zum Abzug zugelassen.

(...)

#### **Aus den Erwägungen:**

(...)

3. a) Gemäss § 30 lit. a StG und Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG sind private Schuldzinsen im Umfang der steuerbaren Vermögenserträge aus beweglichem und unbeweglichem Vermögen und weiteren Fr. 50'000.- von den Einkünften abzugsfähig. Bei den genannten Bestimmungen handelt es sich um Normen mit wirtschaftlicher Anknüpfung, die nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten auszulegen sind. Der Begriff der Schuldzinsen ist dabei eng auszulegen. Schuldzinsen sind alle Vergütungen, welche die steuerpflichtige Person einer Drittperson für die Gewährung einer Geldsumme oder das ihr zur Verfügung gestellte Kapital zu leisten hat, sofern dieses Entgelt nach der Zeit und als Quote des Kapitals in Prozenten berechnet wird und damit nicht als Kapitalschuld getilgt wird. Das Vorhandensein einer Kapitalschuld, also einer Verpflichtung, die Geld zum Leistungsgegenstand hat, ist Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen. Die Kapitalschuld muss dabei nicht freiwillig entstanden sein. Es genügt, dass

die steuerpflichtige Person einer Drittperson einen bestimmten Geldbetrag schuldet. Schuldzinsen sind deshalb alle geldwerten Leistungen für die Kapitalnutzung, soweit sie nicht zur Rückzahlung des Kapitals führen. Unerheblich ist dabei, ob das Entgelt periodisch oder aperiodisch geleistet wird, in einem festen Prozentsatz oder variabel bestimmt ist (vgl. zum Ganzen Richner/Frei/Kaufmann/ Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, Art. 33 N 8 m.w.H.).

b) Verzugszinsen sind Zinsen, die geschuldet sind, wenn der Schuldner eine Geldschuld zu spät bezahlt (Art. 104 i.V.m. Art. 102 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [Fünfter Teil: Obligationenrecht; OR, SR 220]). Bei einer Steuerveranlagung handelt es sich zwar um eine auf eine Geldleistung gerichtete Verfügung und der Verzugszins auf Steuerschulden stellt auch keine Vergütung für die Gewährung einer Geldsumme dar, allerdings macht das Schweizer Steuerrecht bezüglich der Herkunft von Schuldzinsen keinen Unterschied. Für die Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen ist der Verwendungszweck irrelevant. Verzugszinsen auf Steuerschulden sind somit abzugsfähige private Schulden und daher im steuerrechtlichen Sinne hinsichtlich ihrer Abzugsfähigkeit den Schuldzinsen gleichgestellt. Sie können demzufolge ungeachtet der tatsächlichen Zahlung im Zeitpunkt ihrer Fälligkeit abgezogen werden (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zug vom 26. März 2013, A 2012 25; StE 2003 B 27.2 Nr. 25, Erw. 3a/aa; Richner / Frei / Kaufmann / Meuter, a.a.O., Art. 33 N 13). Abzugsfähig sind ferner auch Verzugszinsen aus Nachsteuerforderungen (Zigerlig / Jud, in: Athanas/Zweifel [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2. Auflage, Basel 2008, Art. 33 N 9, mit weiteren Verweisen).

c) Gemäss § 156 Abs. 1 StG werden die Fälligkeiten und Zahlungsfristen für periodische Steuern durch die Vollziehungsverordnung geregelt. Allgemeiner Fälligkeitstermin für die Jahress-teuern der natürlichen Personen ist nach § 34 der Verordnung zum Steuergesetz vom 30. Januar 2001 (VO StG; BGS 632.11) der 30. November des Bemessungs- und Steuerjahres. Nach Ablauf der Zahlungsfrist wird gemäss § 156 Abs. 2 StG auf den Steuerbetrag, ungeachtet eines allfälligen Einsprache-, Rekurs-, oder Beschwerdeverfahrens, ein Verzugszins geschuldet. Die Gleichstellung der Verzugszinsen mit den Schuldzinsen, auch bezüglich des Abzugs im Zeitpunkt der Fälligkeit, führt dazu, dass in jedem Bemessungsjahr die in diesem Jahr aufgelaufenen Verzugszinsen abgezogen werden können (vgl. StE 2003 B 27.2 Nr. 25, Erw. 4a). Nachsteuern werden gemäss Art. 161 Abs. 3 lit. c DBG mit Zustellung der Veranlagungsverfügung bzw. gemäss § 34 Abs. 3 VO StG mit Rechnungsstellung fällig.

4. a) Strittig und zu prüfen ist zunächst, ob die basierend auf einer ausländischen Nachsteuer angefallenen Verzugszinsen ganz grundsätzlich von den Einkünften abgezogen werden können oder nicht. Die Rekursgegnerin stellt dabei nicht in Abrede, dass Verzugszinsen auf ordentlichen Steuerschulden in demjenigen Bemessungsjahr, in welchem die Zinsen aufgelaufen sind, abzugsfähig sind. Sie macht jedoch geltend, es handle sich vorliegend weder um Verzugszinsen auf ordentlichen Steuerschulden noch um aufgelaufene Verzugszinsen

auf rechtskräftig veranlagten Nachsteuern, welche nach deren Veranlagung aufgelaufen sind. Somit seien die Verzugszinsen auf Nachsteuern nicht abzugsfähig. Selbst wenn sie abzugsfähig sein sollten, so könnten die Abzüge aber nicht gewährt werden, weil der Rekurrent mit den von ihm eingereichten Unterlagen weder die Höhe des Kapitals noch die Zeit, für welche die Zinsen berechnet worden seien, noch den angewendeten Prozentsatz nachzuweisen vermöge.

b) Festzuhalten ist zunächst, dass sich im Schweizerischen Steuerrecht die Nachsteuer von der ordentlich geschuldeten Steuer nur in formeller Hinsicht unterscheidet (Richner/Frei/Kaufmann/Meyer a.a.O., Art. 151 N 5). Die Nachsteuer ist keine vom ursprünglichen Steueranspruch verschiedene Forderung, sondern die «Mehrsteuer» (BGE 98 Ia 22 Erw. 2), die sich aufgrund des Nachsteuerverfahrens gegenüber der ursprünglichen Veranlagung ergibt. Sie bezweckt die Deckung eines Steuerausfalls einschliesslich Zins ab Zustellung der Veranlagungsverfügung. Die Bestimmungen über die Nachsteuer sind lediglich verfahrensrechtliche Vorschriften und betreffen nicht Bestand und Umfang des Steueranspruchs an sich (Vallender/Looser, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Art. 151 N 2).

c) Angesichts der vorstehenden Ausführungen ist nicht nachvollziehbar, weswegen es sich bei Verzugszinsen auf Nachsteuerforderungen um «Zinsen sui generis» oder gar um einen Bestandteil der Steuer an sich handeln sollte. Vielmehr ist festzuhalten, dass sich die gewöhnliche Steuer zumindest in materieller Hinsicht nicht von der Nachsteuer unterscheidet. Aus diesem Grunde überzeugt die Argumentation der Rekursgegnerin, wonach Verzugszinsen auf Steuerforderungen grundlegend anderer Natur seien als Verzugszinsen auf Nachsteuerforderungen, nicht. Besteht jedoch kein Unterschied zwischen den Verzugszinsen auf Steuern und Nachsteuern, so dürfen diese auch in steuerrechtlicher Hinsicht nicht unterschiedlich beurteilt werden. Somit ist festzuhalten, dass auch Verzugszinsen auf Nachsteuerforderungen im Sinne von Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG und § 30 lit. a StG abzugsfähig sind. Diese Ansicht wird von der herrschenden Lehre (vgl. Erw. 3b in fine) und auch Teilen der Rechtsprechung vertreten (vgl. Urteile des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft, StGE Nr. 82/2005 und StGE Nr. 47/2002). Wenn die Rekursgegnerin diesbezüglich vorbringt, es gebe in den Kantonen keine einheitliche Praxis und gemäss ihrer eigenen gefestigten Praxis würden Verzugszinsen auf Nachsteuerforderungen nicht zum Abzug zugelassen, so kann sie daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten, weil das Verwaltungsgericht gemäss § 58 VRG in seiner Rechtsanwendung unabhängig und nur an das Recht gebunden ist. Aus diesem Grunde ist ebenfalls unerheblich, dass sich sowohl die herrschende Lehre als auch der Rekurrent ausschliesslich auf die Rechtsprechung derselben Instanz (Steuergericht des Kantons Basel-Landschaft) beruft.

d) Als Zwischenergebnis ist nach den vorstehenden Ausführungen festzuhalten, dass es sich auch bei Verzugszinsen auf Nachsteuerforderungen um abzugsfähige Schuldzinsen im Sinne von Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG und § 30 lit. a StG handelt. Sind Verzugszinsen auf Schweizerischen Nachsteuerforderungen abziehbar, so muss dies auch für Verzugszinsen auf aus-

ländischen Nachsteuerforderungen gelten. Die vom Rekurrenten geltend gemachten Verzugszinsen auf US-amerikanischen Nachsteuern sind daher zum Abzug von den Einkünften zuzulassen.

5.

(...)

b) Konkret lässt der Rekurrent geltend machen, es seien ihm die in der Steuerperiode 2011 angefallenen Fr. 133'119.46 an Verzugszinsen auf ausländischen Nachsteuern (für Steuerperioden 2003 bis 2008) zum Abzug zuzulassen. Die Rekursgegnerin bringt diesbezüglich zu Recht vor, es sei nicht ersichtlich, ob sich die geltend gemachten Verzugszinsen nur auf die Nachsteuern oder auch auf die Strafsteuern beziehen würden. (...)

c) Es ist daher zusätzlich zu prüfen, ob auch Verzugszinsen auf ausländischen Strafsteuern als private Schuldzinsen im Sinne von Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG und § 30 lit. a StG abzugsfähig sind. Dabei ist zunächst darauf hinzuweisen, dass das Schweizerische Steuerrecht keine Strafsteuern, sondern als finanzielle Sanktionen nur die Busse oder die Geldstrafe kennt. Diese Sanktionen sind deshalb klar von der Nachsteuer abzugrenzen, da mit letzterer lediglich die zu Unrecht nicht veranlagte Steuer nachträglich erhoben wird (Richter/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 151 N 3). Die ausländische Strafsteuer («Penalty») jedoch ist im Gegensatz zur Nachsteuer als Busse bzw. Geldstrafe zu betrachten, weswegen es sich bei den entsprechenden Verzugszinsen nicht um Verzugszinsen auf einer Steuerforderung, sondern um Verzugszinsen auf einer Busse bzw. Geldstrafe handelt. In den abschliessenden Aufzählungen von Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG und § 30 lit. a StG werden weder (Nach-)Steuern noch Bussen noch Geldstrafen erwähnt, sodass sie alle Lebenshaltungskosten darstellen und deswegen nicht von den Einkünften abgezogen werden können. Obwohl die (Nach-)Steuern und die Busse bzw. Geldstrafe in dieser Hinsicht gleichgestellt sind, so gibt es im Übrigen doch wesentliche Unterschiede. Zentral ist dabei vor allem, dass es sich bei Bussen und Geldstrafen – im Gegensatz zur Steuer und zur Nachsteuer – um Sanktionen mit Strafcharakter handelt, welche durch ein persönlich vorwerfbares Verhalten des Steuerpflichtigen verhängt wurden. Es wäre daher stossend, wenn die wirtschaftliche Belastung einer Sanktion in der Folge dadurch reduziert werden würde, dass die Busse bzw. Geldstrafe oder die darauf geschuldeten Verzugszinsen zum steuerlichen Abzug zulassen würde. Vor diesem Hintergrund ist die Abzugsfähigkeit von Verzugszinsen auf Strafsteuern im Sinne von Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG und § 30 lit. a StG klar zu verneinen.

(...)

7. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass es sich auch bei Verzugszinsen auf Nachsteuern um private Schuldzinsen im Sinne von Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG und § 30 lit. a StG handelt. Verzugszinsen auf Bussen bzw. Strafsteuern sind hingegen aufgrund des Strafcharakters der

Busse bzw. Strafsteuer nicht zum Abzug zuzulassen. Obwohl die Verzugszinsen grundsätzlich im entsprechenden Bemessungsjahr, in welchem sie aufgelaufen sind, zum Abzug gebracht werden müssten, können im vorliegenden Fall sämtliche Verzugszinsen in der Steuerperiode 2011 zum Abzug gebracht werden, zumal dem Rekurrenten ein Abzug vorher mangels Kenntnis der Verzugszinsen nicht möglich war und sich eine Revision der entsprechenden Steuerveranlagungen 2003 bis 2008 auch als unverhältnismässig kompliziert erweisen würde. Mithin erweist sich der vorliegende Rekurs zumindest zum Teil als begründet, weswegen er teilweise gutzuheissen ist.

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 10. August 2015 A 2014 17

### 8.5 § 195 Abs. 2 StG

#### **Regeste:**

§ 195 Abs. 2 StG – Der Verkehrswert eines Grundstücks ist nach objektiven Grundsätzen zu ermitteln und entspricht dem Preis, der für ein Grundstück oder eine Liegenschaft nach deren rechtlichen Gegebenheiten und deren tatsächlichen Eigenschaften im gewöhnlichen Geschäftsverkehr am Bewertungsstichtag zu erzielen gewesen wäre. Zieht die Veranlagungsbehörde aus Gründen der Rechtsgleichheit verschiedene Liegenschafts- und Grundstücksverkäufe in der Gemeinde zum Vergleich bei, so muss sie die Umstände dieser Verkaufsgeschäfte im Detail offen legen.

#### **Aus den Erwägungen:**

(...)

2. Die Rekurrentin lässt der Kommission vorerst vorwerfen, sie habe weder im Veranlagungsentscheid vom 12. Mai 2014 noch im Einspracheentscheid vom 23. Februar 2015 substantiiert begründet, wie sie auf den Landwert gekommen sei, den sie für die Berechnung des Verkehrswerts beigezogen habe. Sie habe es unterlassen, ihr bekannt zu geben, wie viele und welche Grundstücke als Vergleichsobjekte herangezogen worden seien. Entsprechend habe sie auch keine Möglichkeit gehabt, zu überprüfen, ob die von der Kommission zu Vergleichszwecken herangezogenen Objekte mit dem Grundstück GS Nr. 1000 vergleichbar seien.

a) Gemäss § 189 Abs. 1 StG unterliegen der Grundstückgewinnsteuer Gewinne, die aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens oder von Anteilen an solchen erzielt werden. Steuerobjekt ist der Grundstückgewinn. Der Grundstückgewinn ist gemäss § 193 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und anrechenbare Aufwendungen sowie der bei der Überführung ins Privatvermögen besteuerte Gewinn) übersteigt. Als Erwerbspreis gilt der Kaufpreis mit allen weiteren Leistungen der erwerbenden Person. Liegt die massgebende Handänderung mehr als 25 Jahre zurück, kann

die steuerpflichtige Person anstelle des Erwerbspreises den Verkehrswert des Grundstückes vor 25 Jahren in Anrechnung bringen (§ 195 Abs. 2 StG).

b) Bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer ist der Verkehrswert – abweichend von der Steuereinschätzung für die Kantons- und Gemeindesteuern, bei der der «Verkehrswert» einer Liegenschaft im Interesse einer rationalen Veranlagung mit Hilfe von generellen Richtlinien als Formelwert festgelegt werden kann – individuell nach allgemeinen Bewertungsgrundsätzen zu schätzen. Der Grund für dieses unterschiedliche Vorgehen liegt in der aperiodischen Erhebung der Grundstückgewinnsteuer und der im Gegensatz zur Vermögenssteuer erheblich grösseren Steuerbelastung. Bei der relativ geringfügigen Steuerbelastung bei der Vermögenssteuer (0.5 – 2 Promille gemäss § 44 Abs. 2 StG) kann aus verwaltungsökonomischen Überlegungen viel eher zu einer verallgemeinernden Typisierung geschritten werden als bei der Grundstückgewinnsteuer, wo mit Steuersätzen bis maximal 60% gerechnet werden muss (§ 199 Abs. 3 StG). Hier ist den besonderen Verhältnissen jedes Einzelfalls Rechnung zu tragen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., § 220 N 121). Der Verkehrswert eines Grundstücks ist nach objektiven Grundsätzen zu ermitteln und entspricht dem Preis, der für das Grundstück nach dessen rechtlichen Gegebenheiten und dessen tatsächlichen Eigenschaften im gewöhnlichen Geschäftsverkehr am fraglichen Bewertungsstichtag (hier: 1. Oktober 1988) zu erzielen gewesen wäre. Als gewöhnlicher Geschäftsverkehr wird der Handel am freien Markt bezeichnet, bei dem sich die Preise nach marktwirtschaftlichen Gegebenheiten auf der Grundlage von Angebot und Nachfrage bilden und bei dem jeder Vertragspartner nicht aus Zwang und Not, sondern freiwillig und in Wahrung seiner Interessen zu handeln in der Lage ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 220 N 123 f.). Der Verkehrswert kann nicht mit dem bezahlten Preis gleichgesetzt werden, denn der Preis eines Grundstücks muss nicht seinem Wert entsprechen. Es ist daher grundsätzlich untauglich, aus einem erzielten heutigen Verkaufserlös auf einen ebenso hohen Verkehrswert vor 25 Jahren mittels Abdiskontierung schliessen zu wollen. Der Verkehrswert kann auch nicht durch Rechtsgeschäfte bestimmt werden, die durch ausserordentliche Umstände zustande gekommen sind (wie z. B. Notverkäufe, Zwangsvollstreckung, Spekulationskäufe). Bei Grundstücken bestimmt der Markt am Ort der gelegenen Sache den Verkehrswert. Der Bewertungsstichtag ist massgebend für die Beantwortung aller relevanten Fragen, d.h. auf diesen Zeitpunkt ist eine Momentaufnahme vorzunehmen. So ist der Zustand des Grundstücks in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht massgebend wie auch allfällige Indexzahlen (Baukostenindex, Gebäudeversicherungswerte, Mietpreisindex etc.). Auch der Hypothekenzinssatz, die bau- und mietrechtlichen Rahmenbedingungen, das allgemeine wirtschaftliche Umfeld sowie die Infrastruktur am Bewertungsstichtag sind festzulegen (Richner / Frei / Kaufmann / Meuter, a.a.O., § 220 N 132.).

c) Der Verkehrswert kann nach verschiedenen Methoden ermittelt werden, nämlich der Preisvergleichsmethode, der Sachwertmethode und der Ertragswertmethode. Als weitere Modelle kommen die Rückwärtsrechnung, die Lagenklassenmethode und die Strukturzahlenmethode in Frage. Die Vergleichsmethode wird bei der Schätzung von unüberbauten Grundstücken als



Haupt-, die anderen als Hilfsmethoden bezeichnet. Auch bei Wohngrundstücken gilt die Vergleichsmethode als die objektivste aller Bewertungsverfahren. Die Vergleichsmethode basiert darauf, dass aufgrund von vergleichbaren Objekten, welche in der fraglichen Zeit tatsächlich verkauft wurden, auf den Wert des zu schätzenden Grundstückes geschlossen wird. Die Vergleichsmethode wird in der Gerichts- und Verwaltungspraxis deutlich favorisiert, und zwar unabhängig davon, ob es sich um überbaute oder unüberbaute Grundstücke handelt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 220 N 139). Bei der Schätzung von unüberbauten Grundstücken soll – soweit möglich – auf die Vergleichspreise abgestellt werden, die im gleichen Zeitraum für ähnliche unüberbaute Grundstücke erzielt wurden. Heranzuziehen sind Vergleichspreise von Handänderungen unter Drittpersonen, wobei als Drittperson auch das Gemeinwesen in Frage kommt. Nicht unbesehen dürfen Preise von Handänderungen beigezogen werden, bei denen persönliche Verhältnisse auf den Preis eingewirkt haben (Gefälligkeitspreise unter Verwandten und Freunden). Als vergleichbar können Handänderungen an möglichst nahe gelegenen Grundstücken herangezogen werden, die lage-, zonen- und formmässig sowie hinsichtlich Erschliessungsgrad dem Schätzungsobjekt gleich oder ähnlich sind. Wertbeeinflussende Kriterien sind in erster Linie die folgenden:

- Lage/Standort (Distanz zu Einkaufsmöglichkeiten, öffentlichem Verkehr, Schulen, Kultur- und Freizeitmöglichkeiten, Charakter der näheren Umgebung, zukünftige Entwicklung der Lage);
- Erschliessungsgrad; Grösse und Form des Grundstücks;
- Aussicht und Besonnung, Immissionen und Altlasten;
- Auflagen, Rechte und Lasten;
- Baugrund und Neigung, Baureife, Eignung für Überbauung;
- Zonenzugehörigkeit und Nutzungsmöglichkeiten.

Die einzelnen massgebenden Vergleichsgrundstücke sind unter Würdigung ihrer Vor- und Nachteile dem Schätzungsobjekt gegenüber zustellen. Auf diese Weise ist ein angemessener Mittelwert festzulegen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 220 N 153 ff. 161). Bei der Verkehrswertschätzung von überbauten Grundstücken wird in der Regel sowohl der Realwert (bestehend aus Landwert, Bauwert, Nebenkosten) wie auch der Ertragswert berücksichtigt (BGE 134 II 49 ff. 76 Erw. 15.1). Der Ertragswert muss aber nicht notwendigerweise bei allen Grundstücken berücksichtigt werden. Bei Wohnliegenschaften, die aufgrund ihrer Gestaltung in erster Linie der Eigennutzung dienen, kommt dem Realwert ausschlaggebende Bedeutung zu, weshalb hier kein Ertragswert berücksichtigt werden muss.

d) In allen Fällen, in denen durch die Veranlagungsbehörden für die Grundstückgewinnsteuer Vergleichspreise beigezogen werden, muss das rechtliche Gehör der steuerpflichtigen Person beachtet werden. Dies bedeutet, dass sie sich vor der Veranlagungsbehörde zu den erhobenen Vergleichspreisen und deren Vergleichstauglichkeit äussern können. Hierfür ist dem Steuerpflichtigen regelmässig eine Liste der Vergleichshandänderungen mit den bezahlten Preisen zusammen mit einem Ortsplan und der damals gültigen Bauordnung mit

Zonenplan vorzulegen. Um die Vergleichstauglichkeit prüfen zu können, müssen auch die Parteien der Vergleichshandänderungen genannt werden, damit überprüft werden kann, ob aussergewöhnliche oder persönliche Verhältnisse den Preis beeinflusst haben könnten. Dies ist angesichts des das Steuerverfahren beherrschenden Steuergeheimnisses nicht unproblematisch, d.h. die Veranlagungsbehörde hat eine Güterabwägung zwischen dem Steuergeheimnis auf der einen und dem rechtlichen Gehör auf der anderen Seite vorzunehmen. In der Regel hat dabei der Anspruch auf rechtliches Gehör zu überwiegen, insbesondere weil ja die Vergleichsverkäufe mindestens 25 Jahre zurückliegen. Nach Meinung von Richner/Frei/Kaufmann/Meuter hat die Geltung des Steuergeheimnisses zur Folge, dass die Liste der Preise und Parteien der Vergleichshandänderungen durch die steuerpflichtige Person angefordert werden muss. Auch sei eine gewisse Zurückhaltung der Grundstücksgewinnsteuerkommission bei der Herausgabe gerechtfertigt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 220 N 225). Das Verwaltungsgericht teilt diese zurückhaltende Auffassung in dem Sinn nicht, als sich die Veranlagungsbehörde zumindest gegenüber dem Gericht nicht auf das Steuer- oder Beurkundungsgeheimnis berufen kann, sind doch gemäss § 60 Abs. 2 VRG alle kantonalen und gemeindlichen Verwaltungsstellen gegenüber dem Verwaltungsgericht auskunftspflichtig.

e) Im vorliegenden Fall hat die Kommission im Veranlagungsentscheid unter dem Titel «Berechnung vor 25 Jahren» festgehalten, dass in der Zone W2 ein Quadratmeterpreis von Fr. 300.– gegolten habe. Im Einspracheentscheid führt die Kommission unter Ziff. 3.3 aus, im Rahmen der Veranlagung habe sie aufgrund ihrer Erfahrung einen Landpreis angenommen, der für vergleichbare Grundstücke herangezogen werden könne. Sie lege jeweils zu Beginn des Jahres die anzuwendenden Landpreise pro m<sup>2</sup> vor 25 Jahren fest. Allfällige Abweichungen hiervon würden vorgenommen, wenn sie sich, z. B. aufgrund einer exklusiven Lage oder der Grösse des Baugrundstücks aufdrängen würden. Beides sei im vorliegenden Fall nicht erforderlich, weshalb die Veranlagung auf dem festgelegten Wert von Fr. 300.– pro m<sup>2</sup> basiere. Dieser Wert ergebe sich aus mehreren Vergleichsobjekten aus der gesamten Gemeinde, um ein objektives Bild zu erhalten. Im Rahmen der jährlichen Anpassung werde auch die Landespreisteuerung berücksichtigt. Ein solches Vorgehen rechtfertige sich im Rahmen der Gleichbehandlung sämtlicher steuerpflichtiger Personen. Der von der Rekurrentin genannte Preis für den Verkauf der Nachbarparzelle GS Nr. 1000 erscheine nach der Einsicht in zahlreiche vergleichbare Liegenschaftsverkäufe als übermässig hoch und könne deshalb nicht als objektives Vergleichsobjekt betrachtet werden. In ihrer Vernehmlassung wiederholt die Kommission im Wesentlichen dieselben Ausführungen.

f) Das grundsätzliche Vorgehen der Kommission ist an sich nicht zu beanstanden. Es ist sachgerecht, dass man für die Schaffung eines Richtwertes aus Gründen der Rechtsgleichheit verschiedene Liegenschafts- und Grundstücksverkäufe in der Gemeinde zum Vergleich heranzieht. Aus dem Kerngedanken des rechtlichen Gehörs und der daraus hervorgehenden Begründungspflicht ergibt sich aber, dass die zum Vergleich beigezogenen Liegenschafts- und Grundstücksverkäufe im Detail offen gelegt werden müssen. Wie in Erw. 2c

oben bereits ausgeführt, muss für jeden einzelnen der berücksichtigten Vergleichsverkäufe die genaue Lage bzw. der Standort innerhalb der Gemeinde bekannt gegeben werden. Nur so kann die steuerpflichtige Person (und in einem Rechtsmittelverfahren die Rekursbehörde) beurteilen, welchen Einfluss der Standort des Vergleichsgeschäfts mit Bezug auf öffentlichen Verkehr, Einkaufsmöglichkeiten, Schulen, Kultur- und Freizeitmöglichkeiten hat. Wichtig sind auch die Informationen bezüglich Grösse und Form der Vergleichsgrundstücke, die Aussicht, die Besonnung und die Immissionen. Ebenfalls ganz wesentlich sind die Zonenzugehörigkeit und damit die Frage der Ausnützung. Schliesslich ist es wichtig zu wissen, in welcher Beziehung Käufer und Verkäufer zueinander gestanden haben, denn – wie bereits erwähnt – sind die Grundstückspreise unter Verwandten und Freunden anders zu werten als Preise unter reinen Geschäftspartnern. Allein mit dem Hinweis, dass man für die Zone W2 für das Jahr 1988 unter Zuhilfenahme verschiedener Vergleichsverkäufe einen durchschnittlichen Verkehrswert von Fr. 300.– pro m<sup>2</sup> festgelegt habe, wird dieser Betrag nicht nachvollziehbar begründet. Nur schon der Blick auf den im Jahr 1988 noch gültigen Zonenplan aus dem Jahr 1976 und auf den 1988 gerade neu erstellten Zonenplan zeigt, dass es sich bei der Zone W 2A, in der sich das GS Nr. 1000 befand, um eine weit in der Gemeinde verteilte Zone an sehr unterschiedlicher Lage gehandelt hat. Einerseits gehören der Zone W 2A meist flache Grundstücke im Bereich der A.Strasse... an, andererseits finden sich in dieser Zone Grundstücke an extremen Hanglagen hoch über dem Dorfzentrum (...). Während für die Grundstücke im Bereich A. Strasse wohl die Nähe zum und der Blick auf den See wertsteigernd sein dürfte, ist es bei den anderen Gebieten vor allem die gute Aussicht und die optimale Besonnung am Südhang. Die Preise innerhalb der Zone W 2B wurden nicht separat ausgewiesen. Separate Richtpreise für die Zone W 2B fehlen, obwohl bei dieser eine deutlich höhere Ausnützung (0.32 statt 0.22) und grössere Gebäude- bzw. Firsthöhen möglich gewesen sind.

g) Aus der von der Kommission am 25. März 2013 erstellten Liste «Landpreise nach Ausnützung» ergibt sich, dass – wie bereits erwähnt – für die Zone W2 im Jahre 1988 grundsätzlich ein Richtpreis von Fr. 300.–/m<sup>2</sup> eingesetzt wurde. Bei sehr guter Lage und Grösse des Grundstücks wurde eine Anpassung vorbehalten. Eine nähere Begründung oder die Aufzählung und Präzisierung bezüglich der angeblich berücksichtigten Grundstückkäufe fehlen. Solange nur dieser nicht näher definierte Betrag zur Begründung aufgeführt wird, haben die steuerpflichtige Person und die Rekursbehörde keine Möglichkeit, diesen Betrag auf seine Rechtmässigkeit und Angemessenheit zu überprüfen. Die Begründung eines Entscheides entspricht aber erst dann den Anforderungen von Art. 29 Abs. 2 BV und § 15 VRG, wenn die betroffene Person in die Lage versetzt wird, die volle Tragweite eines Entscheides zu erkennen und ihn in voller Kenntnis aller relevanten Fakten an die höhere Instanz weiterziehen kann. Mit der blossen Nennung des Richtpreises verletzt die Kommission das rechtliche Gehör, weil dadurch ihr Entscheid in erheblichem Mass ungenügend begründet ist. Dies führt in diesem Punkt zur Gutheissung des Rekurses und zur Aufhebung des Einspracheentscheides. Eine Heilung der Verletzung des rechtlichen Gehörs ist in diesem Verfahren nicht möglich, obwohl dem Gericht an sich die volle Überprüfungsbefugnis zukommt. Es fehlen aber so gut wie alle Fakten und Beweismittel, welche dem Gericht eine volle Überprüfung der umstrittenen Fragen er-

möglichen würden. Bezüglich der Frage nach dem Verkehrswert vor 25 Jahren wird daher der Einspracheentscheid aufgehoben und die Sache zur Neuurteilung und Neuentscheidung an die Kommission zurückgewiesen.

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 23. September 2015, A 2015 / 6

## 8.6 § 196 StG

### **Regeste:**

§ 196 StG – Die Kosten für eine vorzeitige Auflösung einer Festhypothek, eine sog. Vorfälligkeitsentschädigung, können bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer weder als Verkaufserlös noch als wertvermehrnde Aufwendungen in Abzug gebracht werden.

### **Aus dem Sachverhalt:**

Am 28. Juni 2012 verkaufte A.B. eine 4 1/2 Zimmer-Wohnung an C. und D. E. zu einem Verkaufspreise von Fr. 2'087'500.-. Mit Veranlagung vom 14. April 2014 setzte der Gemeinderat X. den Grundstückgewinn auf Fr. 488'080.- und die zu entrichtende Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 48'808.- fest. In der Begründung des Veranlagungsentscheides führte der Gemeinderat aus, die geltend gemachten Ablösungskosten für die Festhypothek könnten bei den Grundstückgewinnsteuern nicht berücksichtigt werden, da diese keine dauernden und wertvermehrden Verbesserungen darstellten. Gegen diese Veranlagung liess A.B. Einsprache einreichen und beantragen, die Ablösekosten für die Festhypothek sollten bei den Grundstückgewinnsteuern als Anlagekosten bzw. als anrechenbare Aufwendungen berücksichtigt werden und die Veranlagung sei entsprechend anzupassen. Mit Entscheid vom 12. Januar 2015 wies der Gemeinderat die Einsprache ab. Zur Begründung führte er aus, die Finanzierungshöhe sowie die gewählten Finanzierungsprodukte seien eine persönliche Angelegenheit des Liegenschaftsbesitzers und hätten keinen Einfluss auf den Wert einer Liegenschaft. Die Auflösungskommission für Festhypotheken, sog. Rücktrittskommission, könne bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer nicht zum Abzug zugelassen werden.

Am 11. Februar 2015 liess A.B. Rekurs einreichen und beantragen, die Ablösekosten für die Festhypothek im Betrag von Fr. 167'790.45 seien bei der Grundstückgewinnsteuer als Anlagekosten bzw. als anrechenbare Aufwendungen zu berücksichtigen und die Veranlagung entsprechend anzupassen. Zur Begründung liess der Rekurrent unter anderem ausführen, der Gemeinderat habe nicht verstanden, was für eine Bedeutung sein Antrag in steuerrechtlicher Hinsicht habe. Die beantragte Zulassung von Kosten beim Verkauf habe nichts mit dem Wert der Liegenschaft zu tun, sondern mit den Verkaufskosten und somit mit der Höhe des steuerbaren Grundstückgewinns. Weiter liess er ausführen, Ablösekosten könnten als Entschädigung für die Ablösung von Dienstbarkeiten und Grundlasten im Sinne von § 196 Abs. 1 lit. c StG betrachtet werden. Zudem würden sie sich insoweit als anrechenbare Aufwendungen qualifizieren, als sie bei der Einkommenssteuer nicht zum Abzug zugelassen würden.

Die Ablösekosten könnten auch als «mit der Handänderung verbundene Kosten» und somit als Anlagekosten qualifiziert werden, wenn diese Kosten bei der Einkommenssteuer nicht zum Abzug zugelassen würden. Schliesslich lässt der Rekurrent noch ausführen, der Kapitalgewinn im Privatvermögensbereich sei der Differenzbetrag zwischen Anlagekosten und Erlös. Im Gegensatz zu den Bestimmungen des Einkommenssteuerrechts sei es gerade Sinn und Zweck einer Kapitalgewinnsteuer, dass die Aufwendungen von den Erlösen in Abzug gebracht werden könnten, auch wenn diese Aufwendungen (wie z. B. die Ablösekosten einer Festhypothek, damit die Liegenschaft unbelastet verkauft werden könne) spekulativer Natur seien und bei der Einkommenssteuer nicht in Abzug gebracht werden könnten. Kapitalgewinne bei der Veräusserung von unbeweglichem Vermögen würden – im Gegensatz zu der Regelung bei dem beweglichen Privatvermögen – mit der Grundstückgewinnsteuer belastet. Konsequenterweise müssten dann auch Verluste, welche mit der Erzielung von Gewinnen im Zusammenhang stünden, geltend gemacht und von den Gewinnen in Abzug gebracht werden können. Dass die Finanzierung des in Frage stehenden Grundstücks zweifellos in einem engen Zusammenhang mit der Erzielung des Grundstückgewinns stehe, sollte ausser Frage stehen. Entsprechend seien die Kosten als «anrechenbare Aufwendungen» nach § 193 Abs. 1 StG zu qualifizieren und anzurechnen.

#### **Aus den Erwägungen:**

3. Weiter ist zu klären, um was es sich bei den Vorfälligkeitsentschädigungen in steuerrechtlicher und wirtschaftlicher Hinsicht handelt.

a) Die Abzugsfähigkeit von Vorfälligkeitsentschädigungen, welche bei vorzeitiger Kündigung einer Fest-Hypothek oder einer ähnlichen Schuld (berechnet nach der voraussichtlich künftigen Zinsdifferenz) entrichtet werden müssen, ist umstritten und wird in der Steuerpraxis der Kantone nicht ganz einheitlich gehandhabt. Gemäss der Praxis des Bundesgerichts sind es jedenfalls keine Schuldzinsen, denn dieses geht im Zusammenhang mit der Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen bei der Einkommenssteuer davon aus, dass man unter dem Begriff «Schuldzins» eine Vergütung verstehe, die für die Gewährung oder Vorenthaltung einer Geldsumme oder eines Kapitals zu entrichten sei. Das Bestehen einer Kapitalschuld ist also gemäss Bundesgericht unabdingbare Voraussetzung für eine Zinsschuld (StE 1993 B 27.2 Nr. 14 und StE 1992 B 27.2 Nr. 12). Bei einer solch einseitig formal-juristischen Auslegung des Schuldzinsbegriffes stellen Vorfälligkeitsentschädigungen grundsätzlich keine abzugsfähigen Schuldzinsen im Sinne von Art. 33 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, DBG, SR 642.11 dar, da es ihnen an der Kapitalabhängigkeit fehlt (...). Vielmehr dürfte es sich je nach konkreter Ausgestaltung um eine Konventionalstrafe gemäss Art. 160 OR oder um Schadenersatz nach Art. 97 OR für die Nichterfüllung oder die nicht richtige Erfüllung des Kreditvertrages handeln, wobei beides im Privatbereich an sich steuerlich nicht abzugsfähig wäre (Rainer Zigerlig/Guido Jud, in: Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 33 N 9).

b) Die Veranlagungspraxis in den meisten Kantonen zeigt allerdings ein anderes Bild, denn diese lassen in der Praxis Elemente einer wirtschaftlich zurückhaltenden Betrachtungsweise einfließen. Viele Kantone lassen Vorfälligkeitsentschädigungen mit juristisch vertretbaren Überlegungen ganz oder teilweise steuerlich zum Abzug zu. Die entsprechende Praxis stützt sich zumeist auf publizierte Weisungen der Steuerbehörden, wobei je nach Kanton Vorfälligkeitsentschädigungen grundsätzlich uneingeschränkt und ohne zusätzliche Voraussetzungen abzugsfähig sind (so z. B. Steuerbuch Kanton SG, StB 45 Nr.5) oder aber bestimmte weitere Bedingungen wie etwa ein Fortbestehen der nunmehr umgeschuldeten Kapitalschuld erfüllt sein müssen (so z. B. Steuerbuch Kanton ZG, § 30 Ziff. 20.1.6.3; Steuerbuch Kanton LU § 40 Nr. 1. Vereinzelt haben zudem kantonale Gerichte über eine Abzugsfähigkeit entschieden (so z. B. StGer BL 26.11.2004, BStPra 6/2005, 324) mit der Ergänzung, dass eine Vorfälligkeitsentschädigung auch dann als reine Zinszahlung abzugsfähig sei, wenn dabei die Bankverbindung abgebrochen bzw. gewechselt werde (vgl. hierzu Zigerlig/Jud, a.a.O., N 9).

c) Nach Meinung des Verwaltungsgerichts handelt es sich streng rechtlich beurteilt bei der Vorfälligkeitsprämie – bei vertraglicher Vereinbarung der Folgen einer Nichterfüllung des Kreditvertrages – um eine Konventionalstrafe im Sinne von Art. 160 OR. Als Konventionalstrafe qualifiziert sich eine Abrede, gemäss der für den Fall der Nichterfüllung oder nicht richtigen Erfüllung einer Schulpflicht der Schuldner eine bestimmte Leistung zu erbringen hat. Konventionalstrafen sind im Privatbereich steuerlich nicht abziehbar. Bei einer Vertragsauflösung ohne Kündigungsklausel qualifiziert sich die Vorfälligkeitsprämie als Schadenersatz im Sinne von Art. 97 ff. OR. Auch Schadenersatzleistungen sind im Privatbereich steuerlich nicht abziehbar. Betrachtet man jedoch die Vorfälligkeitsentschädigungen rein wirtschaftlich, so handelt es sich um «Schuldzinsvorauszahlungen», weil ein vorzeitiger Ausstieg aus der Festhypothek nur unter der Voraussetzung zustande kommt, dass das Schuldverhältnis – wenn auch mit veränderten Konditionen – weiter besteht. Ein Abzug unter dem Titel «Schuldzinsen» lässt sich daher rechtfertigen, obschon die zeitliche «Vorverlegung» gegen das Periodizitätsprinzip verstösst (eine solche Lösung gilt im Kanton St. Gallen, denn hier werden Vorfälligkeitsentschädigungen gestützt auf Art. 45 Abs. 1 lit. a StG des Kantons St. Gallen [811.1] zum Abzug zugelassen). Die gleiche Praxis gilt in den meisten Kantonen auch bei der direkten Bundessteuer.

4. Zu prüfen ist weiter, ob sich in den Steuergesetzen des Bundes oder des Kantons Zug eine Bestimmung findet, gestützt auf die eine Vorfälligkeitsentschädigung für die verfrühte Ablösung einer Festhypothek bei der Grundstückgewinnsteuer als Verkaufskosten bzw. wertvermehrnde Aufwendung vom Verkaufserlös in Abzug gebracht werden könnte.

a) Ausgangspunkt für die Beantwortung dieser Frage ist die Regelung der Grundstückgewinnsteuern im Steuerharmonisierungsgesetz des Bundes. In Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Steuerharmonisierung der direkten Steuern der Kantone und der Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG, SR 624.14) unterliegen der Grundstückgewinnsteuer Gewinne, die

sich bei der Veräusserung eines Grundstücks des Privatvermögens oder eines landwirt- oder forstwirtschaftlichen Grundstückes sowie Anteilen daran ergeben, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert abzüglich Aufwendungen) übersteigt. In dieser Bestimmung erschöpft sich die bundesrechtliche Regelung. Artikel 12 StHG enthält somit keine besonderen Regeln, welche bei der Definition der Anlagekosten zu beachten oder zu berücksichtigen wären. Immerhin gehen aber die Kommentare zu Art. 12 Abs. 1 StHG davon aus, dass mit dem Begriff «Aufwendungen» die sog. wertvermehrenden Aufwendungen gemeint sind. Darunter sind alle jene Auslagen zu verstehen, welche für die Anschaffung, die Herstellung oder die Erhöhung des Substanzwertes einer Liegenschaft verwendet worden sind (vgl. hierzu Bernhard Zwahlen, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 12 StHG N 58).

b) Die Regeln für die Berechnung des Grundstückgewinns und damit für die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer finden sich – wie oben erwähnt – in den §§ 187 ff. des kantonalen Steuergesetzes. Gemäss § 193 Abs. 1 StG ist Grundstückgewinn der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten übersteigt. Als Anlagekosten werden der Erwerbspreis und die anrechenbaren Aufwendungen bezeichnet sowie der bei der Überführung ins Privatvermögen besteuerte Gewinn. Was als Aufwendungen anzuerkennen ist, wird abschliessend in § 196 StG definiert, denn der Wortlaut heisst «Als Aufwendungen sind anrechenbar:» und nicht: «Als Aufwendungen sind unter anderem anrechenbar». Die Aufzählung in § 196 StG ist abschliessend. Die Regelung in § 196 Abs. 2 lit. b StG, wonach Aufwendungen, die bei der Einkommenssteuer als Abzüge oder als Aufwand zu berücksichtigen seien, bei der Grundstückgewinnsteuer nicht anrechenbar seien, kann nicht als Generalklausel dafür verstanden werden, dass alle übrigen Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer in Abzug gebracht werden könnten.

c) Paragraph 196 enthält in Abs. 1 lit. a StG eine Grundsatznorm, aus der hervorgeht, dass nur solche Aufwendungen in Abzug gebracht werden dürfen, die zu einer «dauernden Verbesserung» des Grundstücks führen. Der Begriff der Verbesserung ist dabei weit auszulegen und umfasst alle Aufwendungen, die den Substanzwert des Grundstücks erhöhen oder zu einer rechtlichen Verbesserung führen können (Samuel Bussmann, Das dualistische System der Grundstückgewinnbesteuerung, Rz 472). Die sog. «rechtlichen Verbesserungen», auf welche der Rekurrent in seinen Rechtsschriften verweisen lässt, finden sich in § 196 Abs. 1 lit. c, der wie folgt lautet: «Als Aufwendungen sind anrechenbar: ... c) Entschädigungen für die Errichtung von Dienstbarkeiten und Grundlasten zugunsten des Grundstücks oder für die Ablösung von Dienstbarkeiten und Grundlasten auf dem Grundstück». Es geht also um die Entschädigung für die Errichtung oder für die Ablösung von Dienstbarkeiten und Grundlasten. Mit Dienstbarkeiten und Grundlasten sind nicht Hypotheken und auch nicht Schuldbriefe gemeint. Die Grundpfandverschreibung und der Schuldbrief sind zwar auch in der zweiten Abteilung des ZGB («Die beschränkten dinglichen Rechte») geregelt, haben jedoch begrifflich und inhaltlich nichts mit den Dienstbarkeiten und Grundlasten zu tun, die in einem anderen Titel geregelt sind. Gegenstand einer «Grunddienstbarkeit» ist Folgendes: Ein Grundstück kann

zum Vorteil eines andern Grundstücks in der Weise belastet werden, dass sein Eigentümer sich bestimmte Eingriffe dieses anderen Grundstücks gefallen lassen muss oder zu dessen Gunsten nach gewissen Richtungen sein Eigentum nicht ausüben darf (Art. 730 ZGB). Typische Beispiele für Grunddienstbarkeiten sind z. B. Fuss- und Fahrwegrechte....Als Aufwendungen sind aber bei der Veräusserung eines Grundstücks nur Entschädigungen für Grunddienstbarkeiten und Grundlasten zulässig, die zu einer rechtlichen Besserstellung des Grundstücks gegenüber dem Erwerbszeitpunkt geführt haben, d.h. errichtet ein Grundeigentümer nach dem Erwerb eines Grundstücks eine Dienstbarkeit, die er aber vor der Veräusserung wieder ablöst, so fehlt es am Merkmal der dauernden rechtlichen Verbesserung, d.h. ein Abzug ist dann nicht möglich.

d) Die unter dem § 196 Abs. 1 lit. g StG aufgeführten als «mit der Handänderung verbundene Abgaben» bezeichneten Abgaben, auf die sich der Rekurrent ebenfalls beruft, haben nichts mit Vorfälligkeitsentschädigungen zu tun. Mit diesen «Abgaben» sind alle Abgaben zu verstehen, die in einem kausalen Zusammenhang mit der Handänderung anlässlich der Veräusserung oder dem Erwerb des Grundstücks stehen. Nebst den Handänderungsgebühren sind dies vor allem die Grundbuchgebühren sowie die anlässlich einer Grundstücksversteigerung zu bezahlenden Steigerungskosten und die Kosten für behördliche Bewilligungen.

e) Zusammenfassend muss festgestellt werden, dass das Grundstückgewinnsteuerrecht keine Möglichkeit bietet, um Vorfälligkeitsentschädigungen als Aufwendungen vom Grundstücksgewinn in Abzug zu bringen. Es ist denn auch kein Zufall, dass alle Kantone und – soweit bekannt – bis heute alle Gerichte Vorfälligkeitsentschädigungen für die vorzeitige Ablösung von Festhypotheken bei der Grundstückgewinnsteuer nicht als anrechenbare Aufwendungen zum Abzug zugelassen haben. Bei der Regelung im Steuerbuch des Kantons Luzern (Ziff. 4a: «Eine Ablösezahlung für den Ausstieg aus einer bestehenden Hypothekarverpflichtung kann ausnahmsweise bei der Grundstückgewinnsteuer als Bestandteil der Handänderungskosten abgezogen werden, wenn die Käuferschaft die bestehende Hypothek nicht übernehmen will, und soweit diese Rücktrittprämie nicht bei der Einkommenssteuer in Abzug gebracht werden kann») handelt es sich um eine Einzelregelung, weil man offenbar davon ausging, dass Abzüge, die man nicht bei der Einkommenssteuer machen könne, bei der Grundstückgewinnsteuer müsse machen können. Vorfälligkeitsentschädigungen fallen jedoch nicht in dieses weitgehend «geschlossene System» von wertvermehrenden und werterhaltenden Aufwendungen, weil es nicht Ausgaben sind, die zum Substanzwert eines Grundstücks gehören. Es handelt sich vielmehr um Kapitalbeschaffungskosten, die nicht abzugsfähig sind. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der Kanton Zug als nur einer von drei Kantonen (zusammen mit Aargau und Waadt) in § 196 Abs. 1 lit. d StG ausdrücklich geregelt hat, dass Kosten für die Errichtung von Schuldbriefen und Grundpfandverschreibungen als abzugsfähige Aufwendungen anerkannt werden können (vgl. hierzu die Übersicht in den Steuerinformationen der Schweizerischen Steuerkonferenz, Die Besteuerung der Grundstückgewinne, Stand der Gesetzgebung 1. Januar 2015, S. 30 ff.). In den andern Kantonen sind sogar diese Kosten nicht abzugsfähig. Wenn also in den meisten Kantonen nicht einmal die Kosten für die



Errichtung von Schuldbriefen und Grundpfandverschreibungen als Anlagekosten abzugsfähig sind, wie viel mehr muss dies denn erst für die Kosten der Ablösung einer Festhypothek selber gelten. Die Ablösung einer Festhypothek hat auch keinen Einfluss auf den Substanzwert eines Grundstücks. Der Wert eines Grundstücks ändert sich dadurch nicht, ob es mit einer Hypothek belastet ist oder nicht. Er ändert sich auch nicht, wenn der Eigentümer vor dem Verkauf die Hypothek ablöst oder wenn diese auf den neuen Eigentümer übertragen wird.

f) Dies führt zur Abweisung des vorliegenden Rekurses. Im Sinne eines «obiter dictum» möchte das Gericht aber darauf hinweisen, dass es beabsichtigt, seine Praxis bezüglich Abzugsfähigkeit von Vorfälligkeitsentschädigungen (vgl. GVP 2014, 120) bei nächster Gelegenheit zu überdenken und wohl zu ändern und die entsprechenden Zahlungen bei der Einkommenssteuer ohne Einschränkungen als «kumulierte vorfällige Zinszahlungen» zum Abzug zuzulassen, wie dies in vielen andern Kantonen schon geübte Praxis ist (vgl. hierzu StR 2005, 836 oder StE 2010, B 44. 13.5 Nr. 10, Erw. 4.1, wo das Verwaltungsgericht Basel-Stadt und dasjenige von Baselland in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu den entsprechenden Schlüssen gekommen sind).

Urteil vom 25. August 2015, A 2015 / 2



# B

Stichwortverzeichnis

Abzugsfauml;higkeit vom steuerbaren Einkommen: Verzugszinsen auf auslauml;ndischen Nachsteuerforderungen sind abzugsfauml;hige Schuldzinsen., 20

Expatriates Verordnung: Aneinanderreihung von befristeten Arbeitsvertrauml;gen eines Expats uuml;ber die Fuuml;nfjahresschranke der ExpaV hinaus. Auslegung der Verordnung nach ihrem Sinn und Zweck mit Blick auf das Prinzip der Allgemeinheit der Besteuerung und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfauml;higkeit., 5

Gehouml;r, rechtliches: Bei der Festlegung des Verkehrswertes mit Hilfe von Vergleichsgeschauml;ften sind diese gegenuuml;ber dem Steuerpflichtigen im Detail offen zu legen., 25

Gewinnausschuuml;ftung, verdeckte: Spendengelder als geldwerter Vorteil bzw. verdeckte Gewinnausschuuml;ftung an nahestehende Dritte., 10

Grundstuuml;ckgewinn, Verkehrswert: Der Verkehrswert eines Grundstuuml;cks kann nach verschiedenen Methoden ermittelt werden und entspricht dem Preis, der fuuml;r das Grundstuuml;ck nach dessen rechtlichen Gegebenheiten und dessen tatsauml;chlichen Eigenschaften im gewouml;hnlichen Geschauml;ftsverkehr am fraglichen Bewertungsstichtag zu erzielen gewesen wauml;re., 25

Interkantonale Steuerauscheidung: Einkommen aus Personengesellschaft; Tauml;tigkeitsentgelt; Gewinnanteil; Ausscheidung an den Wohnsitzkanton, 15

Verkehrswert, rechtliches Gehouml;r: Bei der Festlegung des Verkehrswertes mit Hilfe von Vergleichsgeschauml;ften sind diese gegenuuml;ber dem Steuerpflichtigen im Detail offen zu legen., 25

Vorfauml;lligkeitsentschauml;digung: Als Vorfauml;lligkeitsentschauml;digung bezeichnet man einen Geldbetrag, der bei einer vorzeitigen Kuuml;ndigung einer Festhypothek oder einer auml;hnlichen Schuld bezahlt werden muss., 30

Wertvermehrnde Aufwendungen: Als wertvermehrnde Aufwendungen im Grundstuuml;ckgewinnsteuerrecht gelten solche, die zu einer dauernden Verbesserung eines Grundstuuml;ckes fuuml;hren (Erhouml;hung des Substanzwertes wie auch rechtliche Verbesserungen)., 30