

Inhaltsverzeichnis

5 Steuerrecht

5

B

Stichwortverzeichnis

33

5. Steuerrecht

5.1 Art. 127 Abs. 2 BV, § 72 Abs. 2 StG

Regeste:

Art. 127 Abs. 2 BV und § 72 Abs. 2 StG – Die Minimalbesteuerung des Aktienkapitals verstösst im Falle eines Konkurses bzw. im Anschluss an die Genehmigung eines Nachlassvertrages mit Vermögensabtretung gegen den in Art. 127 Abs. 2 BV enthaltenen Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Aus dem Sachverhalt:

Mit Entscheid vom 18. Februar 2013 genehmigte der zuständige Nachlassrichter am Kantonsgericht Zug den Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung i.S.v. Art. 317 ff. SchKG zwischen der A. AG und ihren Gläubigern. Die A. AG befindet sich seither in Nachlassliquidation. Am 14. Juli 2016 eröffnete die Steuerverwaltung des Kantons Zug gegenüber der A. AG in Nachlassliquidation die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern für die Steuerjahre 2013 und 2014. Für beide Steuerjahre wurde der im Kanton Zug steuerbare Reingewinn auf Fr. 0.– und das im Kanton Zug steuerbare Eigenkapital auf Fr. 51'400'000.– festgesetzt. Gegen den abweisenden Einspracheentscheid der Steuerverwaltung liess die A. AG in Nachlassliquidation am 23. Dezember 2016 beim Verwaltungsgericht Rekurs einreichen und beantragen, für die Steuerperioden 2013 und 2014 sei das steuerbare Kapital auf Fr. 0 festzusetzen.

Aus den Erwägungen:

(...)

2. a) Gemäss § 1 Abs. 1 lit. b i.V.m. §§ 71 ff. StG erhebt der Kanton eine Kapitalsteuer auf dem Eigenkapital juristischer Personen. Das steuerbare Eigenkapital besteht bei den Kapitalgesellschaften aus dem einbezahlten Grundkapital sowie den offenen und den aus versteuertem Gewinn gebildeten stillen Reserven (§ 72 Abs. 1 StG). Gemäss § 72 Abs. 2 StG ist steuerbar mindestens das einbezahlte Aktienkapital. Gleichlautende Bestimmungen finden sich auch in den Steuergesetzen anderer Kantone, so etwa in demjenigen des Kantons Zürich (§ 78 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997, LS 631.1). Dem Steuerbuch des Kantons Zug ist zu entnehmen, dass die Gesellschaft mindestens das einbezahlte, nominelle Aktien-, Grund- oder Stammkapital einschliesslich des einbezahlten Partizipationskapitals versteuern muss, unabhängig davon, ob die Gesellschaft in ihrer Bilanz eine Unterdeckung oder sogar eine Überschuldung ausweist (Erläuterungen zu § 72 StG).

(...)

3. Artikel 127 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom

18. April 1999 (BV, SR 101) ist unter anderem der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu entnehmen. Dieser Grundsatz verlangt, dass jeder Steuerpflichtige im Verhältnis der ihm zur Verfügung stehenden Mittel an die gesamten Lasten des Gemeinwesens beiträgt (BGE 133 I 206 E. 7.1; Markus Reich, Steuerrecht, 2. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2012, § 4 N 139, 141).

(...)

5. Das Bundesgericht befasste sich bisher – soweit ersichtlich – in zwei Fällen am Rande mit der Frage, ob die (kantonale) Mindestbesteuerung des Eigenkapitals dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit widerspricht oder nicht. Dem Urteil 2C_792/2008 vom 19. Februar 2009 liegt der Sachverhalt zugrunde, dass der Nachlassrichter am 20. Juni 2003 den Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung der SAirLines AG, welche ein einbezahltes Aktienkapital von 400 Millionen Franken aufwies, genehmigte. Die zuständige Einschätzungsabteilung des kantonalen Steueramtes Zürich schätzte die SAirLines in Nachlassliquidation mit einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 400'000'000.– ein (Steuersatz 1,5 %■). In der Erwägung 3.1 hielt das Bundesgericht fest, dass die Kapitalsteuer zunächst eine Substanzsteuer sei, indem sie auch dann geschuldet sei, wenn ein Unternehmen keinen Gewinn erziele. Weil mindestens das einbezahlte Grund- oder Stammkapital steuerbar sei, werde sie darüber hinaus zur Objektsteuer bzw. zur Minimalsteuer, wenn das Aktienkapital ganz oder teilweise verloren sei. In seinem Urteil hatte das Bundesgericht aber lediglich die Frage zu klären, ob die Kapitalsteuerforderung während der Nachlassstundung als Masseverbindlichkeit zu qualifizieren ist oder unter einen Nachlassvertrag fällt. Soweit ersichtlich hatte sich die SAirLines in Nachlassliquidation nicht gegen die Erhebung der Kapitalsteuer auf dem einbezahlten Aktienkapital gewehrt. Entgegen der Rekursgegnerin kann daher dem Urteil 2C_792/2008 nicht entnommen werden, das Bundesgericht habe die Erhebung von Kapitalsteuern während der Liquidationsphase eines überschuldeten Unternehmens – auch nicht implizit – als zulässig erachtet. Auf der anderen Seite hat das Bundesgericht in seinem Entscheid aber auch nicht erklärt, es erachte die Erhebung der Kapitalsteuer auf dem einbezahlten Aktienkapital als bundesrechtswidrig.

Auch im Urteil 2C_259/2008 vom 6. November 2008 hielt das Bundesgericht mit Hinweisen auf die Literatur fest, dass eine Kapitalsteuer, bei der mindestens das einbezahlte Grund- oder Stammkapital steuerbar sei, und zwar selbst dann, wenn ein Unternehmen keinen Gewinn erziele oder sogar das investierte Kapital von den bestehenden Aktiven nicht mehr gedeckt werde, zur (reinen) Objektsteuer werde, welche sich nicht mehr an den zur Verfügung stehenden finanziellen Mitteln der Gesellschaft (bzw. am effektiven Unternehmensvermögen) orientiere und insoweit nicht mehr mit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit übereinstimme (E. 2.3). Das oberste Gericht liess jedoch die Frage der Verfassungs- bzw. Bundesrechtskonformität mangels rechtsgenügend vorgebrachter Rüge offen.

Somit ist festzustellen, dass das Bundesgericht noch nie darüber entschieden hat, ob die Min-

destbesteuerung des Eigenkapitals dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit widerspricht oder nicht.

6. In der Literatur wird die Frage, ob die Mindestbesteuerung des Eigenkapitals dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit widerspricht oder nicht, kontrovers behandelt.

a) Mit Hinweis auf § 29 Abs. 2 lit. a und b des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG, SR 642.14) führen Ernst Höhn/Robert Waldburger (Steuerrecht, Band I, 9. Aufl., Bern 2001, § 19 N 5) aus, dass das Grundkapital stets zum steuerbaren Kapital gehöre. Diese Bestimmung setze Grenzen in zwei Richtungen. Einerseits unterliege nur das einbezahlte Kapital der Steuer, auch wenn das nominelle Kapital höher angesetzt sei. Andererseits sei das einbezahlte Kapital auch dann zu versteuern, wenn es als Folge eines Bilanzverlustes nicht mehr gedeckt sei. Gemäss Ernst Blumenstein/Peter Locher (System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl., Zürich 2016, § 11. 2) ist mindestens der einbezahlte Teil aus dem einbezählten Grundkapital steuerbar. Auch Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter (Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 78 N 2) führen aus, dass die Kapitalsteuer eine nicht an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit anknüpfende Steuer sei. Das Steuerobjekt der Kapitalsteuer, welches das Eigenkapital des Unternehmens bilde, könne es mit sich bringen, dass das Unternehmen Steuern zu bezahlen habe, obwohl das investierte Eigenkapital nicht mehr von den Aktiven gedeckt sei. Damit werde die Kapitalsteuer zur reinen Objektsteuer. Diese Kommentatoren verlangen jedoch nicht, dass auf eine Minimalsteuer zu verzichten sei, wenn die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Unternehmens nicht mehr vorhanden ist.

b) Eine mittlere Haltung nimmt Markus Reich (a.a.O., § 4 N 139, 141) ein. Das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verlange, dass jeder Steuerpflichtige im Verhältnis der ihm zur Verfügung stehenden Mittel an die gesamten Lasten des Gemeinwesens beitrage. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ziehe sich durch die gesamte Steuerordnung und gelte grundsätzlich sowohl für die direkten wie auch die indirekten Steuern. Auch Objekt- und Verbrauchssteuern seien, sobald sie erhebliche Belastungswirkungen zeitigten, nicht nur nach den besonderen Eigenschaften des Steuerobjektes, sondern auch nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der von der Steuer betroffenen Personen auszurichten. Werde von der individuellen Leistungsfähigkeit abgesehen, so bedürfe dies einer hinreichenden sachlichen Rechtfertigung. Dabei sei eine Gesamtbeurteilung anzustellen, indem auch die Belastung mit anderen Steuern in die Beurteilung einbezogen werde. Das Leistungsfähigkeitsprinzip beziehe sich primär auf die Gesamtheit aller Steuerlasten, sodass der regressiven Wirkung der Mehrwertsteuer bei der Einkommenssteuerbelastung durchaus Rechnung getragen werden dürfe. Das Hauptanwendungsgebiet des Leistungsfähigkeitsprinzips sei jedoch das Einkommens- und Vermögenssteuerrecht, wo das Leistungsfähigkeitsprinzip im Laufe der letzten Jahrzehnte zunehmend konkretisiert worden sei.

c) Auf der anderen Seite stehen folgende Kommentatoren: Gemäss Bernhard Zwahlen/Albert Lissi (in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, 3. Aufl., Basel 2017, Art. 29/29a StHG N 1 bis 6) bildet die Kapitalsteuer eine nicht an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit anknüpfende Abgabe, womit sie in europäischer Hinsicht ein Unikum darstelle. (...) Das Steuerobjekt Eigenkapital könne es mit sich bringen, dass die Unternehmung Steuern zu bezahlen habe, obwohl das investierte Eigenkapital von den Aktiven gar nicht mehr gedeckt sei. Eine solche Steuer werde zur reinen Objektsteuer, welche eine fiktive Besteuerung darstelle, denn die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Gesamtunternehmung liege nicht mehr vor. (...) Eine solche Objektsteuer widerspreche dem von der Bundesverfassung vorgegebenen Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV), der für alle Steuerpflichtigen gälte. (...) Trotz des grundsätzlichen Objektsteuercharakters der Kapitalsteuer dürfte infolge fehlender ausdrücklicher bundesgesetzlicher Rechtsgrundlage eine Mindestbesteuerung bzw. Besteuerung eines fiktiven Eigenkapitals kaum bundesrechtskonform sein. Dies habe erst recht in jenen Fällen zu gelten, in denen die Kapitalsteuer betragsmässig mehr als eine blossе Registraturgebühr darstelle. (...) In systematischer und teleologischer Hinsicht gehöre die Kapitalsteuer wie die Gewinnsteuer zu den direkten Steuern, womit der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit jeglicher Objektsteuer vorzuziehen habe. Es fällt auf, dass Bernhard Zwahlen in der 2. Auflage des Kommentars Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.) zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Basel 2002, noch nicht die Meinung geäussert hatte, die Minimalbesteuerung des einbezahlten Grundkapitals sei bundesrechtswidrig. Dort hatte er lediglich darauf hingewiesen, dass das Steuerobjekt der Kapitalsteuer es mit sich bringen könne, dass die Unternehmung Steuern zu bezahlen habe, obwohl das investierte Eigenkapital von den Aktiven gar nicht mehr gedeckt sei. Eine solche Steuer werde zur reinen Objektsteuer, welche eine fiktive Besteuerung darstelle, denn die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Gesamtunternehmung liege nicht mehr vor (Art. 29a N 3). Auch Thomas Linder/Felix Schalcher (Die Erhebung der Kapitalsteuer bei Verlustausweis, Steuer Revue 2011, S. 894 ff.) kritisieren die gesetzliche Regelung bzw. die gefestigte Praxis in den meisten Kantonen, mindestens das einbezahlte Grund- oder Stammkapital (sowie nach bisheriger Praxis in einzelnen Kantonen das verdeckte Eigenkapital) von der Kapitalsteuer zu erfassen. Damit gelange in dem Umfang, in welchem diese Grössen durch Verluste aufgezehrt worden seien, ein Steuerobjekt zur Besteuerung, welches tatsächlich gar nicht mehr vorhanden sei. Gemäss einem Bundesgerichtsentscheid vom 6. November 2008 (2C_259/2008) dürfte nun zumindest das verdeckte Eigenkapital mit Verlusten verrechenbar sein. Basierend auf dem Verfassungsgrundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit müsste nach Ansicht von Linder/Schalcher die Verlustrechnung jedoch auch auf das einbezahlte Grund- oder Stammkapital ausgeweitet werden.

7. Nachfolgend ein Blick auf die Kantone.

a) Im Zusammenhang mit der Kapitalsteuer enthält das Steuergesetz des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (StG ZH) in §§ 78 f. die gleichen Bestimmungen wie sie in §§ 71 f. des

zugerischen Steuergesetzes zu finden ist. Danach ist gemäss § 79 Abs. 2 StG ZH steuerbar mindestens das einbezahlte Aktien-, Grund- oder Stammkapital, einschliesslich des einbezahlten Partizipationskapitals. Bereits am 13. September 1960 hatte jedoch das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich entschieden, dass nur noch das Reinvermögen einer juristischen Person zu betrachten ist, wenn der Konkurs eröffnet oder ein Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung gerichtlich bestätigt worden ist (Rechenschaftsbericht des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich an den Kantonsrat [RB] 1960 Nr. 42 S. 70). Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich begründete das wie folgt: «Während im allgemeinen das einbezahlte Grundkapital unabhängig von der momentanen Vermögenslage als objektives Kennzeichen für die Grösse einer Erwerbsgesellschaft und als Indiz für deren steuerliche Leistungsfähigkeit betrachtet werden kann (Expertenkommissionsbericht zum Problem der gleichmässigen Besteuerung der Erwerbsunternehmungen, 1955, S. 107) trifft dies nicht mehr zu, nachdem der Konkurs über die Gesellschaft eröffnet oder der Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung gerichtlich genehmigt worden ist. Nunmehr drängt sich im Gegenteil die Vermutung auf, das Grundkapital sei ganz oder teilweise verloren und vermöge über die Substanz des Unternehmens, an welche die Kapitalsteuer anknüpft, nichts mehr auszusagen. Nach der Konkursöffnung oder nach der gerichtlichen Genehmigung eines Nachlassvertrages mit Vermögensabtretung ist das einbezahlte Grundkapital einer juristischen Person so offensichtlich als Indiz für die steuerliche Leistungsfähigkeit unbrauchbar geworden, dass das Gesetz nicht ohne Willkür die Kapitalbesteuerung weiterhin fordern kann, wie wenn nichts geschehe wäre. Artikel 4 BV (aus dem bis zum Inkrafttreten der aktuellen Bundesverfassung u.a. der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit abgeleitet wurde) gebietet, nach Konkursöffnung oder nach gerichtlicher Genehmigung eines Nachlassvertrages mit Vermögensabtretung das steuerbare Kapital dem vorhandenen Reinvermögen gleichzustellen und die Annahme fallen zu lassen, Mindeststeuerobjekt sei das einbezahlte Grundkapital.» Seither stellt im Kanton Zürich im Anschluss an eine Konkursöffnung bzw. eine Genehmigung eines Nachlassvertrages mit Vermögensabtretung nur noch das Reinvermögen einer juristischen Person das steuerbare Kapital dar.

b) Im Kanton Bern gilt Folgendes: Gemäss Art. 104 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 (BGS 661.11) wird die Kapitalsteuer auf dem Reinvermögen erhoben, wenn das Reinvermögen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die sich am Ende einer Steuerperiode in Liquidation befinden, kleiner ist als das steuerbare Eigenkapital. Diese Regelung deckt sich somit im Wesentlichen mit der im Kanton Zürich bestehenden Praxis.

c) Bezüglich die Situation im Kanton Luzern ist Folgendes anzuführen: Zwar trifft es zu – wie das die Rekursgegnerin geltend macht –, dass es in dem von der Rekurrentin zitierten Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern (LGVE 2004 II Nr. 26 vom 2. Februar 2004) primär um die Frage ging, ob die bis zur Beendigung der Liquidation geschuldeten periodischen Gewinn- und Kapitalsteuern Masseverbindlichkeiten oder zu kollozierende Nachlassverbindlichkeiten sind. Das Verwaltungsgericht des Kantons Luzern hatte aber auch die Frage zu prüfen, ob die Rekurrentin für den Zeitraum ab Konkursöffnung bis zum Ende

der Steuerperiode 2002 zur Bezahlung der Minimalsteuer verpflichtet werden kann, wobei es um die Minimalsteuer ging, welche Kapitalgesellschaften und Genossenschaften gemäss § 95 des Steuergesetzes des Kantons Luzern vom 22. November 1999 (SRL 620) auf im Kanton Luzern gelegene Grundstücke zu entrichten haben. Im Zusammenhang mit der Frage der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit führte das Gericht Folgendes aus: «Mit der Konkursöffnung ist es der Kapitalgesellschaft, deren Betrieb nicht weitergeführt wird, verwehrt, Unternehmensentscheidungen zu treffen, die beispielsweise zur Erzielung steuerlich relevanter Gewinne führen würden, oder eben gegenteils darauf zu verzichten. Wenn dem aber so ist, so kann auch nicht eine Ersatzsteuer veranlagt werden. Als subsidiäre Steuer setzt sie gleichermaßen wie die ordentliche Gewinn- oder Kapitalsteuer eine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Unternehmens und dessen Bestand voraus, welche Voraussetzungen jedoch mit dem Eintritt in das amtlich und zwangsweise angeordnete Liquidationsstadium wegfallen» (E. 4c). Der Kanton Luzern kennt zwar die Minimalsteuer auf dem einbezahlten Aktienkapital nicht, sondern erhebt von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften eine Minimalsteuer von 1 Promille des Steuerwerts der im Kanton Luzern gelegenen Grundstücke. Es darf jedoch davon ausgegangen werden, dass das dortige Verwaltungsgericht wohl konsequenterweise die gleichen Überlegungen wie im Entscheid LGVE 2004 II Nr. 26 machen würde, wenn das Steuerobjekt nicht der Steuerwert des Grundeigentums, sondern das Aktienkapital eines Unternehmens im Anschluss an eine Konkursöffnung bzw. nach der Genehmigung eines Nachlassvertrags darstellen würde. Das Verwaltungsgericht des Kantons Luzern würde wohl auch diesfalls die Erhebung einer Minimalsteuer als nicht zulässig bezeichnen, da es ausdrücklich festhielt, dass die Kapitalsteuer eine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und den Bestand des Unternehmens bedingt. Daher kann der Entscheid LGVE 2004 II Nr. 26 durchaus in die Beurteilung der vorliegenden Streitsache einbezogen werden.

d) Gemäss Linder/Schalcher (a.a.O., S. 895) wird in den Kantonen Appenzell Ausserrhoden, Graubünden, Neuenburg und St. Gallen ein Bilanzverlust als negative offene Reserve betrachtet und entsprechend in die Gesamtrechnung einbezogen, womit letztlich nur das tatsächlich vorhandene Eigenkapital zu besteuern ist. Ebenfalls gemäss Linder/Schalcher (a.a.O., S. 894) ist in den meisten übrigen Kantonen jedoch gesetzlich festgehalten oder entspricht es der gefestigten Praxis, dass mindestens das einbezahlte Grund- oder Stammkapital von der Kapitalsteuer zu erfassen ist.

8. Die Beurteilung im vorliegenden Fall ergibt nun Folgendes:

a) Die Kantone Zürich und Bern haben klar entschieden bzw. geregelt, dass bei einer sich im Konkurs oder in einer Nachlassliquidation befindlichen Gesellschaft nur noch das Reinvermögen als steuerbares Kapital zu betrachten ist. Dem Entscheid RB 1960 Nr. 42 ist zu entnehmen, dass das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich eine Minimalbesteuerung als Verstoß gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erachtet. Auch bei der Regelung von Art. 104 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Bern ist davon auszugehen, dass sie getroffen wurde, um diesen Grundsatz nicht zu verletzen.

Und auch aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern LGVE 2004 II Nr. 26 kann abgeleitet werden, dass das dortige Verwaltungsgericht eine Minimalsteuer auf das einbezahlte Aktienkapital einer überschuldeten Gesellschaft wohl als Verstoß gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit beurteilen würde. Auf der anderen Seite ist dem Verwaltungsgericht des Kantons Zug aber kein Urteil eines kantonalen Gerichts bekannt, in welchem ausdrücklich festgestellt wurde, dass eine solche Minimalsteuer nicht gegen Art. 127 Abs. 2 BV verstösst. Zu ergänzen ist an dieser Stelle der von Linder/Schalcher gemachte Hinweis auf die Kantone Appenzell Ausserrhoden, Graubünden, Neuenburg und St. Gallen, in denen ein Bilanzverlust als negative offene Reserve betrachtet und entsprechend in die Gesamtrechnung einbezogen werde, womit letztlich nur das tatsächlich vorhandene Eigenkapital zu besteuern sei. Dies entspricht somit ebenfalls dem Verfassungsgrundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

b) Richtig ist – wie das die Rekurrentin ausführt –, dass im Falle eines Konkurses oder der Bestätigung eines Nachlassvertrages mit Vermögensabtretung die Gesellschaft keine Möglichkeit mehr hat, aktienrechtliche Massnahmen zu treffen, um das Grundkapital wiederherzustellen. Gesellschaften, über welche kein Konkurs eröffnet bzw. kein Nachlassvertrag genehmigt wurde, haben es dagegen selber in der Hand, das Grundkapital nach eingetretenen Verlusten den neuen wirtschaftlichen Verhältnissen anzupassen. Bei diesen Gesellschaften widerspiegelt das ausgewiesene Netto-Eigenkapital durchaus die konkrete, momentane wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, weshalb in diesen Fällen wohl nicht von einer Verletzung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ausgegangen werden muss. Bei Gesellschaften, die wegen der Konkurseröffnung oder aufgrund eines genehmigten Nachlassvertrages mit Vermögensabtretung diese Möglichkeit nicht mehr haben, ist Letzteres jedoch tatsächlich fraglich.

c) Nicht gänzlich ausser Acht gelassen kann die Tatsache, dass gemäss Art. 76 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG, SR 642.11), wie er bis zur Abschaffung der Kapitalsteuer auf Bundesebene 1998 in Kraft stand, bei Gesellschaften, welche sich zum Ende einer Steuerperiode in Liquidation befanden, das Reinvermögen als steuerbares Eigenkapital galt («Als steuerbares Eigenkapital von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die sich am Ende einer Steuerperiode in Liquidation befinden, gilt das Reinvermögen» [Art. 76 aDBG]). Dies, obwohl Art. 74 Abs. 2 aDBG bestimmte, dass steuerbar mindestens das einbezahlte Grund- oder Stammkapital sei, was der Regelung von § 72 Abs. 2 StG ZG entspricht. Damit zeigte der Bundesgesetzgeber (solange es die Kapitalsteuer auf Bundesebene überhaupt noch gab), dass es nicht sein Wille war, das Aktienkapital selbst in einer Liquidationssituation zu besteuern. Der Bundesgesetzgeber nahm somit auf die Liquidationssituation des Unternehmens Rücksicht.

d) Es fällt auf, dass die Kritik, mindestens das einbezahlte Grundkapital von der Kapitalsteuer zu erfassen, auch wenn das Aktienkapital wegen Konkurses oder wegen Nachlassliquidation vollständig und dauerhaft verloren ist, eher neueren Datums ist. Einzelne Autoren

begnügten sich vorher damit, darauf hinzuweisen, dass mindestens der einbezahlte Teil aus dem einbezahlten Grundkapital steuerbar sei, verlangten aber nicht ausdrücklich, dass auf eine Minimalsteuer zu verzichten sei, wenn die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Unternehmens nicht mehr vorhanden ist. Zwar erklärte die Steuerkommission des Kantons Schwyz in einem obiter dictum bereits in einem Entscheid vom 20. Dezember 2004, die Minimalbesteuerung für das einbezahlte nominelle Aktien-, Stamm- oder Anteilscheinkapital bzw. das einbezahlte Grundkapital erscheine unter dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als problematisch, sofern das investierte Eigenkapital von den Aktiven gar nicht mehr gedeckt sei. Unter Hinweis auf Bernhard Zwahlen (in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, 2. Aufl., Basel 2002, Art. 29a StHG N 3) hielt die Steuerkommission des Kantons Schwyz weiter fest, eine solchermassen festgesetzte Kapitalsteuer werde zur reinen Objektsteuer, welche sich nicht mehr an den zur Verfügung stehenden finanziellen Mitteln einer Kapitalgesellschaft orientiere. Aus verschiedenen Gründen sah sich aber die Steuerkommission nicht in der Lage, ohne weiteres davon abzuweichen. Dennoch wies sie noch einmal darauf hin, dass diese Minimalbesteuerung nur bedingt mit dem Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in Einklang zu bringen sei. Richtig stark und eindeutig wurde die Kritik dann mit dem erwähnten Beitrag von Linder/Schalcher in der Steuer Revue 2011 sowie dem Kommentar von Zwahlen/Lissi (in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Art. 29/29a StHG N 1 bis 6), wonach eine Objektsteuer auf einem von den Aktiven gar nicht mehr gedeckten Eigenkapital dem von der Bundesverfassung vorgegebenen Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) widerspreche. Damit haben sich in der Literatur die Ansichten bezüglich der umstrittenen Frage in jüngerer Zeit durchaus etwas verschoben.

9. Das oben Dargelegte bringt das Gericht zur Überzeugung, dass die Minimalbesteuerung des Aktienkapitals im Falle eines Konkurses bzw. im Anschluss an die Genehmigung eines Nachlassvertrages mit Vermögensabtretung tatsächlich gegen den in Art. 127 Abs. 2 BV enthaltenen Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verstösst. Im Konkurs bzw. in der Nachlassliquidation ist das Aktienkapital vollständig und dauerhaft verloren und somit auch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Unternehmens. Ein davon betroffenes Unternehmen hat keine Möglichkeit, daran etwas zu ändern, im Gegensatz zu Gesellschaften, über welche kein Konkurs eröffnet bzw. kein Nachlassvertrag genehmigt wurde. Letztere haben es selber in der Hand, das Grundkapital nach eingetretenen Verlusten den neuen wirtschaftlichen Verhältnissen anzupassen; das ausgewiesene Netto-Eigenkapital widerspiegelt dann durchaus die konkrete wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Unternehmens. Nach dem vollständigen Verlust der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wegen Konkursöffnung oder genehmigten Nachlassvertrags mit Vermögensabtretung ist eine Minimalbesteuerung des Aktienkapitals jedoch bundesrechtswidrig und daher nicht mehr zulässig. Diese Auffassung ist nicht völlig neu in der Schweiz, sondern entspricht der bisherigen Haltung der Kantone Zürich, Bern, Appenzell Ausserrhoden, Graubünden, Neuenburg und St. Gallen sowie wohl auch derjenigen des Kantons Luzern und ist unter anderem auch dadurch beeinflusst, dass auch der Bund, als es auf seiner Ebene die Kapitalsteuer noch gab, mit

seiner damaligen Regelung im DBG auf eine Besteuerung des Aktienkapitals in einer Liquidationssituation verzichtete.

10. Daher ergibt sich, dass der Einspracheentscheid der Rekursgegnerin für die Kantons- und Gemeindesteuern für die Steuerperioden 2013 und 2014 vom 22. November 2016 gegen Art. 127 Abs. 2 BV verstösst. Der dagegen eingereichte Rekurs erweist sich als begründet, weshalb er gutzuheissen ist. Der Einspracheentscheid wird aufgehoben und die Rekursgegnerin angewiesen, für die Steuerperioden 2013 und 2014 das steuerbare Kapital der Rekurrentin auf 0 Franken festzusetzen.

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 27. Februar 2018, A 2016 36

Das Urteil ist rechtskräftig.

5.2 § 193 Abs. 1 StG

Regeste:

§ 193 Abs. 1 StG – Nach dem Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse dürfen bei der Berechnung des Grundstückgewinns Aufwendungen für Bauten den Anlagekosten nicht zugerechnet werden, die am Tag der Handänderung nicht mehr vorhanden sind. Als Bezugspunkt für die Definition der vergleichbaren Verhältnisse gilt jener Zustand des Grundstücks, welcher die Grundlage für die Kaufpreisgestaltung beim Verkauf gebildet hat. Nur wenn der rechtsgeschäftliche Wille der Vertragsparteien unklar ist, greift die Vermutung, dass der Kaufpreis sich auf sämtliche übertragenen dinglichen Werte bezieht (Bestätigung der Praxis von GVP 2012 S. 50 ff.). Legen Parteien in einem Sacheinlagevertrag den Verkehrswert eines Grundstücks fest, der sich nur auf das Land und nicht auch auf das Gebäude bezieht, greift die erwähnte Vermutung nicht. Es ist dann nicht mehr zu prüfen, ob es sich beim übertragenen Gebäude um ein Abbruchobjekt gehandelt hat oder nicht (Erw. 5b/hh).

Bei der Beurteilung, ob ein Gebäude wirtschaftlich abbruchreif ist, folgt das Verwaltungsgericht der im Kanton Zürich entwickelten Praxis nur teilweise (Erw. 5b/dd).

Aus dem Sachverhalt:

A war Alleineigentümerin des GS X in Y. Am 18. Dezember 2009 gründete sie die G AG mit einem Aktienkapital von Fr. 3'500'000.–. Diese übernahm bei der Gründung gemäss Sacheinlagevertrag vom 18. Dezember 2009 das Grundstück von A. Der Übernahmepreis betrug gemäss Vertrag Fr. 3'400'000.–. Weiter verpflichtete sich die AG, die Grundstückgewinnsteuer zu übernehmen. Am 6. Juni 2012 deklarierte A einen Grundstücksgewinn von Fr. 18'661.–. Die Grundstückgewinnsteuer-Kommission der Gemeinde Y erachtete den im Sacheinlagevertrag festgelegten Wert als zu tief und gab bei der Schätzungskommission des Kantons Zug ein Gutachten in Auftrag. Im Schätzungsbericht vom 17. November 2015 errechnete diese einen Landwert von (gerundet) Fr. 4'424'000.–. Gestützt darauf legte die

Grundstückgewinnsteuer-Kommission am 23. Februar 2016 den Grundstückgewinn auf Fr. 3'106'391.– fest. Eine dagegen gerichtete Einsprache hiess die Grundstückgewinnsteuer-Kommission teilweise gut, wodurch sich der veranlagte Grundstückgewinn auf Fr. 2'938'772.– verkleinerte. Mit Rekurs vom 28. November 2016 liess A. beantragen, der Grundstückgewinn sei auf Fr. 491'822.– festzulegen.

Aus den Erwägungen:

5. Im Folgenden wird auf die Berechnung der Anlagekosten eingegangen.

(...)

5.1 Umstritten ist (...), ob der Wert des Gebäudes vor 25 Jahren als Teil der Anlagekosten zu betrachten sei (VG Act. 1, N 36 ff.). Der Wert selbst ist soweit ersichtlich nicht umstritten. Beide Seiten akzeptieren den von der Gebäudeversicherung für das Jahr 1984 festgestellten Wert von Fr. 1'173'000.–.

5.1.1 Die Rekursgegnerin stellt sich im Wesentlichen auf den Standpunkt, dass «lediglich Bauland veräussert wurde (VG Act. 6, S. 12, Ziff. 19), dass das Gebäude im Zeitpunkt der Eigentumsübertragung technisch abbruchreif gewesen sei, da es in einem schlechten Zustand gewesen sei und einen grossen Sanierungs- und Investitionsbedarf ausgewiesen habe (VG Act. 6, S. 12, Ziff. 20), dass aber auch von einer wirtschaftlichen Abbruchreife gesprochen werden müsse, da die Rekurrentin als Verkäuferin sich im Sacheinlagevertrag ausdrücklich zur wirtschaftlichen Abbruchreife bekannt habe und die Wahl der Bewertungsmethode im Sacheinlagevertrag (Residualwertmethode) klar zum Ausdruck bringe, dass das Grundstück zur Neubebauung verkauft worden sei (VG Act. 6, Ziff. 21 und 24). Aus einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise sei ausserdem zu ergänzen, dass der Landwert den Gebäudewert bereits beinhalte (VG Act. 6, Ziff. 27).

5.1.2 Die Rekurrentin wiederum ist zusammengefasst der Ansicht, dass das Gebäude von der Handänderung bis zum Abriss noch während über fünf Jahren vermietet und bewohnt gewesen sei (VG Act. 1, Ziff. 40), dass die im Einspracheentscheid zitierten Entscheide nicht einschlägig seien (VG Act. 1, Ziff. 38), dass – wenn jedes ältere Gebäude als abbruchreif qualifiziert würde – Anlagekosten älterer Gebäude überhaupt nicht mehr abzugsfähig wären, dass die technische Abbruchreife schwere Mängel an der Bausubstanz voraussetze (VG Act. 10, Ziff. 29) und dass die wirtschaftliche Abbruchreife nicht einzig gestützt auf die Verträge zwischen den Parteien bejaht werden dürfe (VG Act. 10, Ziff. 32 ff.).

5.1.3 Im Urteil A 2011 18 vom 26. Juni 2012 (publiziert in: GVP 2012, S. 50 ff.) stellte das Zuger Verwaltungsgericht ausführliche Überlegungen zum Prinzip der vergleichbaren Verhältnisse an. Es führte in Erwägung 2b namentlich aus: « Der Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse verlangt, dass sich Erlös und Anlagewert in der Regel auf das umfänglich und in-

haltlich gleiche Grundstück beziehen». Hat sich dessen tatsächliche oder rechtliche Beschaffenheit während der massgebenden Besitzesdauer geändert, so sind durch Zu- oder Abrechnungen vergleichbare Verhältnisse herzustellen (Reimann/Zuppinger/ Schärer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Bd., Bern 1966, § 164 N 5). Verletzt ist der Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse etwa dann, wenn Aufwendungen für Bauten den Anlagekosten zugerechnet werden, die am Tag der Handänderung, d.h. beim Eigentumsübergang, nicht mehr vorhanden sind (vgl. hierzu Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 21. April 1999, in: StE 2000, B 44.1 Nr. 7 Erw. 2a). Als Bezugspunkt für die Definition der vergleichbaren Verhältnisse gilt jener Zustand des Grundstücks, welcher die Grundlage für die Kaufpreisgestaltung beim Verkauf gebildet hat. Es kommt mit anderen Worten darauf an, was an liegenschaftlichen Werten verkauft und zum Gegenstand der vertraglichen Preisbildung gemacht wurde, sofern ein Kaufvertrag Rechtsgrund für die Eigentumsübertragung ist. Lässt sich dem rechtsgeschäftlichen Willen der Parteien nicht anderes entnehmen, so ist vermutungsweise davon auszugehen, der Kaufpreis erstrecke sich auf sämtliche dinglich übertragenen Werte und gebe den Verkehrswert all dieser Werte wieder. Haben beispielsweise die Vertragsparteien ein überbautes Grundstück veräussert, dann müssen auch die entsprechenden Anlagekosten für das überbaute Grundstück – im anrechenbaren Umfang – gewinnmindernd berücksichtigt werden. Ist jedoch – wirtschaftlich betrachtet – lediglich Bauland veräussert worden, wovon der Rechtsprechung gemäss auch bei einem mit Abbruchobjekten überbauten Land auszugehen ist, so dürfen nur die Anlagekosten für das Land berücksichtigt werden. Die Aufwendungen für ein Gebäude, das infolge Abbruch oder Brand nicht mehr vorhanden ist, gelten nicht als abzugsfähig (. . .). Allgemein können Aufwendungen für Bauten, die im Handänderungszeitpunkt nicht mehr vorhanden sind, nicht den Anlagekosten zugerechnet werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, § 219 N 21)». Die damals dargelegten Grundsätze des Zuger Verwaltungsgerichts sind auch auf den vorliegenden Fall anwendbar. Dies bedeutet insbesondere, dass gestützt auf den Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse zuerst zu untersuchen ist, welche Liegenschaftswerte genau zum Gegenstand der vertraglichen Preisbildung gemacht wurden. Nur wenn der rechtsgeschäftliche Wille der Parteien unklar ist, greift die Vermutung, dass der Kaufpreis sich auf sämtliche übertragenen dinglichen Werte bezieht. Was den das Urteil zugrundeliegenden Sachverhalt betrifft, so ist dieser mit dem vorliegenden allerdings nicht vergleichbar. Die Baute, die im Entscheid A 2011 18 vor 25 Jahren auf dem Grundstück stand, war im Zeitpunkt der Handänderung nämlich nicht mehr vorhanden (GVP 2012, S. 54, E. 3b).

5.1.4 Im Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich (SB.2013.00081 vom 2. April 2014) stellte das Gericht zum Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse in Erwägung 3.2 nahezu die gleichen Überlegungen an wie das Zuger Verwaltungsgericht im zuvor erwähnten Fall. Es ist also auch nach der Zürcher Rechtsprechung zuerst der rechtsgeschäftliche Wille der Vertragsparteien zu ermitteln. Eine wichtige Rolle beim damals vom Verwaltungsgericht Zürich zu beurteilenden Fall spielte die Regel, wonach vermutet werden könne, dass Parteien nur Bauland verkauft haben, wenn auf dem Grundstück ein Abbruchobjekt steht, das mitüber-

tragen wird. Strittig war, ob das damals verkaufte Gebäude wirtschaftlich abbruchreif war. Gemäss Urteil beurteile sich diese Frage in objektiver Weise aus Sicht des Veräusserers. Die in einem Kaufvertrag bekundete Absicht des Käufers, die Liegenschaft abzureissen, lasse keinen Rückschluss zu auf die Frage, ob der Wert der abzubrechenden Liegenschaft von den Vertragsparteien im Rahmen der Preisgestaltung berücksichtigt worden sei oder nicht. Es sei vielmehr von der Vermutung auszugehen, dass das überbaute Grundstück Gegenstand der Preisbestimmung gebildet habe und es obliege der Steuerbehörde die Beweislast dafür, dass der Gebäudewert nicht Bestandteil des Verkaufserlöses gebildet habe (Urteil VGer ZH SB.2013.00081 vom 2. April 2014, E. 3.3, mit Verweis auf VGer ZH SB.2003.00017). Das Verwaltungsgericht Zug ist nicht der Meinung, dass die Frage der wirtschaftlichen Abbruchreife in objektiver Weise aus Sicht des Veräusserers zu beurteilen ist, sondern dass jeweils alle Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen sind. Dieser Punkt müsste aber so oder so erst dann geklärt werden, wenn sich der rechtsgeschäftliche Wille der Parteien in Bezug auf den Preis nicht eindeutig ermitteln lässt.

5.1.5 Gestützt auf diese Überlegungen ist demzufolge zunächst der Sacheinlagevertrag vom 18. Dezember 2009 zu untersuchen und die Frage zu beantworten, ob der darin vereinbarte Kaufpreis nach dem Willen der Parteien nur den Landwert der Liegenschaft abgelten sollte oder nicht. Der Vertrag hält in Ziffer II./2. Folgendes fest: «Die Liegenschaft ist inmitten Y gelegen. Aufgrund dieser zentralen Lage und des kürzlich in Rechtskraft erwachsenen Bebauungsplans Z, der damit möglichen Neubebauung mit Geschäfts- und Wohnflächen mit hoher Ausnutzung sowie dem mit der Einwohnergemeinde Y abgeschlossenen Vorvertrag über den Erwerb von zwei Parkgeschossen im entsprechenden Parkhaus sowie der Landwertschätzung nach der Residualwertmethode haben die Parteien das übertragene Grundstück Nr. X zum folgenden Verkehrswert bewertet: Wert des Grundstücks Fr. 3'400'000.–» (Schätzungskommission Einschätzungsakten, Beilage zur Steuererklärung, S. 4).

5.1.6 Wie im Vertragsrecht üblich, sind diese Passagen nach dem Vertrauensgrundsatz auszulegen. Nach diesem Grundsatz sind Willenserklärungen der Parteien so auszulegen, wie sie vom Empfänger in guten Treuen verstanden werden durften und mussten (BGE 113 II 49 E. 1a). Eine objektivierete Auslegung nach dem Vertrauensprinzip hat aus der Sicht eines vernünftig und redlich urteilenden Menschen zu erfolgen. Entscheidend ist, welches Wissen ein Vertragspartner im betreffenden Verkehrskreis beim anderen nach Treu und Glauben voraussetzen darf (BGE 116 II 431 E. 3).

5.1.7 Der Verweis im Sacheinlagevertrag auf den in Rechtskraft getretenen Bebauungsplan und die dadurch mögliche Neuüberbauung mit einer höheren Ausnutzung lässt nur einen Schluss zu: Der Vertrag wurde offensichtlich mit dem Ziel einer Neubebauung abgeschlossen. Dies würde aber für sich noch nicht reichen, um eindeutig sagen zu können, dass die Parteien im vereinbarten Kaufpreis den Gebäudewert nicht mitberücksichtigt haben. Die entscheidende Stelle des Vertrags ist hierfür die nächste Passage. Dort ist zunächst zu erfahren, dass die Parteien eine «Landwertschätzung nach der Residualwertmethode» veranlasst haben,

worauf der Verkehrswert bzw. Preis genannt wird, auf den sich die Vertragsparteien geeinigt haben. Jede vernünftig urteilende Vertragspartei durfte und musste diese Passage so verstehen, dass nur das Land und nicht auch das darauf vorhandene Gebäude geschätzt wurde und dass der im Vertrag genannte Verkehrswert von Fr. 3'400'000.– sich daher nur auf das Land und nicht auch auf das Gebäude bezog. Wäre es anders, hätte angesichts der zuvor erfolgten Erklärungen nach Treu und Glauben erwartet werden müssen, dass die Parteien sich um eine Klarstellung bemüht hätten, das heisst, dass sie entweder den Wert des Gebäudes im Sacheinlagevertrag ausdrücklich beziffert hätten oder dass sie dort darauf hingewiesen hätten, dass die Schätzung von Fr. 3'400'000.– Land und Gebäude betraf.

5.1.8 Die Rekurrentin schreibt, dass das Gebäude zum Handänderungszeitpunkt noch bewohnt gewesen sei, und es sei allen Beteiligten klar gewesen, dass dies noch länger der Fall sein werde. Erst danach seien die Pläne für die Baueingabe erarbeitet und das Baubewilligungsverfahren abgeschlossen worden. Es sei den Parteien bewusst gewesen, dass Widerstände im Bewilligungsverfahren die Realisation über viele Jahre hätten verzögern oder – mit relativ geringer Wahrscheinlichkeit – gar hätten verunmöglichen können. Es hätten auch noch weitere unvorhersehbare wirtschaftliche oder geopolitische Entwicklungen die Realisationswahrscheinlichkeit und den Realisationszeitpunkt beeinflussen können. Als mögliche Rückfalloption sei stets eine Sanierung des bestehenden Gebäudes im Raum gestanden. Mit der Wahl der Residualmethode für die Bewertung sei keineswegs erklärt worden, dass das Gebäude technisch und wirtschaftlich abbruchreif sei. Mit dieser Methode werde sichergestellt, dass das dereinst (zumindest langfristig) mit erheblicher Sicherheit realisierbare höhere Ertragspotential adäquat abgegolten werde (VG Act 1, S. 11 f.). Es wird nicht bestritten, dass das mitübertragene Gebäude zum Zeitpunkt der Handänderung noch bewohnt war und dass die Käuferschaft damit rechnen musste, dass sie ihr Bauvorhaben erst einige Jahre nach Kauf würde realisieren können. Diese Argumente zielen aber am Kern der Sache vorbei. Entscheidend ist der rechtsgeschäftliche Wille der Parteien, wie er im Vertrag zum Ausdruck kommt, und hier wird der Verkehrswert, zu dem das Grundstück übertragen wurde, eindeutig als Folge einer Schätzung genannt, in der nur das Land bewertet wurde. Die Rekurrentin schreibt, dass mit dieser Methode nichts über die Abbruchreife des Gebäudes gesagt worden sei. Auch dieses Argument geht fehl. Sobald feststeht, dass die Parteien im Kaufvertrag lediglich einen Preis für das übertragene Land festgelegt haben, stellt sich die Frage der Abbruchreife des Gebäudes nicht mehr. Diesen Punkt gilt es erst zu klären, wenn der rechtsgeschäftliche Wille der Parteien nicht deutlich aus dem Vertrag hervorgeht. Im Übrigen hat sich gezeigt, dass die Vertragsparteien den Preis des Landes zwar aufgrund der Residualwertmethode ermittelt haben, dass diese Methode – richtig angewendet – zu einem wesentlich höheren Landwert führt (Erw. 3d). Würde man der Rekurrentin somit in der Ansicht folgen, dass der von ihr ursprünglich festgelegte Verkaufspreis von Fr. 3'400'000.– sich auf sämtliche dinglich übertragenen Werte erstreckt hat (VG Act. 1, S. 12), also auf Land und Gebäude, müsste der von den Vertragsparteien geschätzte Landwert nochmals deutlich tiefer ausfallen als die sowieso schon zu tiefen Fr. 3'400'000.–. Auch aufgrund dieser Überlegung wird klar, dass

der vereinbarte Preis sich nur auf das übertragene Land bezogen haben kann und nicht auf das Gebäude.

5.1.9 Zusammengefasst ergibt eine Prüfung des Sacheinlagevertrags vom 18. Dezember 2009, dass die Parteien nur Land zum Gegenstand der vertraglichen Preisbildung gemacht haben. Daher muss nicht mehr erörtert werden, ob es sich beim übertragenen Gebäude um ein Abbruchobjekt gehandelt hat oder nicht. Nach dem Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse dürfen somit Aufwendungen für das Gebäude den Anlagekosten nicht zugerechnet werden. Die Rekurrentin dringt mit ihrem Ansinnen nicht durch, den Wert des Gebäudes vor 25 Jahren als Anlagekosten zum Abzug zuzulassen.

(...)

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 29. Mai 2018, A 2016 33

Das Urteil ist rechtskräftig.

5.3 Art. 5 Abs. 3 BV i.V.m. Art. 9 BV, § 190 Abs. 1 lit. a StG

Regeste:

Art. 5 Abs. 3 BV i.V.m. Art. 9 BV – Prüfungen der Voraussetzungen des Vertrauensschutzes bei einer Bestätigung durch den Sekretär einer Grundstückgewinnsteuer-Kommission (Erw. 4).

§ 190 Abs. 1 lit. a StG – Vorläufige Einschätzung des Gerichts zur Praxis verschiedener Grundstückgewinnsteuer-Kommissionen im Kanton Zug bei gemischten Schenkungen (Erw. 5b)

Aus dem Sachverhalt:

Mit öffentlicher Urkunde unter dem Titel «Kauf- und Schenkungsvertrag (Gemischte Schenkung) mit Nutzniessung» vom 28. Juli 2015 übertrug A.B. ihre Liegenschaft GS E in X. ihren beiden Kindern F.G. und H.I.. In der Urkunde wurde unter Punkt IV. 6. festgehalten, dass gemäss Bestätigung der Grundstückgewinnsteuerabteilung der Einwohnergemeinde X. vom 9. Juli 2015 voraussichtlich keine Grundstückgewinnsteuer anfalle. Mit Veranlagungsverfügung für die Grundstückgewinnsteuer vom 17. März 2016 berechnete die Grundstückgewinnsteuer-Kommission der Einwohnergemeinde X. (im Folgenden: Rekursgegnerin) für das übertragene Grundstück einen Grundstückgewinn von Fr. 343'634.- und erhob darauf eine Grundstückgewinnsteuer in der Höhe von Fr. 44'741.15 von der Rekurrentin. Dagegen wehrte sich A.B. mit einer Einsprache, welche am 24. März 2017 vollumfänglich abgewiesen wurde. Gegen diesen Entscheid wehrte sich A.B. am 11. April 2017 beim Verwaltungsgericht.

Aus den Erwägungen:

(...)

4. Die Rekurrentin rügt eine Verletzung ihres berechtigten Vertrauens in eine behördliche Auskunft.

(...)

b) Der Vertrauensschutz bedarf zunächst einer Vertrauensgrundlage, worunter das Verhalten eines staatlichen Organs zu verstehen ist, das beim betroffenen Privaten bzw. bei einer anderen Behörde bestimmte Erwartungen auslöst. Als Vertrauensgrundlage kommen u.a. Verfügungen, Rechtsetzungsakte, Raumpläne sowie die Verwaltungs- oder Gerichtspraxis in Frage. Ein besonders wichtiger Anwendungsfall des Vertrauensschutzes stellen sodann unrichtige behördliche Auskünfte und Zusicherungen dar. Rechtsprechungsgemäss wird dabei vorausgesetzt, dass (a) die Behörde die Auskunft vorbehaltlos in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen erteilt hat, (b) sie für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder die rechtsuchende Person die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, (c) die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres zu erkennen war, (d) im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen oder unterlassen wurden, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht oder nachgeholt werden können, und (e) die relevante Rechts- und Sachlage seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat (BGE 131 II 627 E. 6, BGE 129 I 161 E. 4.1; Tschannen/Zimmerli/Müller, a.a.O., § 22 Rz. 10 ff.; Beatrice Weber-Dürler, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, Basel 1983, S. 79 ff.). Selbst wenn diese Voraussetzungen erfüllt sind, muss das Interesse am Schutz des Vertrauens in die unrichtige Auskunft das Interesse an der richtigen Rechtsanwendung überwiegen, damit die Berufung auf Treu und Glauben durchdringen kann (Urteil des Bundesgerichts 8C_332/2011 vom 11. Oktober 2011 E. 5.2, mit Hinw.; Urteile Bundesverwaltungsgericht A-793/2011 vom 20. Februar 2012 E. 4.2 und C-2335/2009 vom 28. März 2011 E. 2.5, je mit Hinweisen).

Sind die erwähnten Voraussetzungen erfüllt, wirkt sich der Vertrauensschutz dahingehend aus, dass der Vertrauende keinen Nachteil erleiden soll, entweder indem die Behörde an die Vertrauensgrundlage gebunden wird oder indem ein Entschädigungsanspruch entsteht (Urteile Bundesverwaltungsgericht A-6403/2010 vom 7. April 2011 E. 5.1 und A-3109/2011 vom 20. September 2012 E. 5.3).

Äusserungen im Verkehr zwischen Behörden und Privaten sind so zu interpretieren, wie die jeweils andere Seite sie nach Treu und Glauben verstehen durfte (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV: BGE 124 II 265 E. 4a; BGE 113 Ia 225 E. 1b/bb; BGE 126 II 97 E. 4b).

c) Die Rekurrentin stützt sich auf die Bestätigung der Rekursgegnerin. Dabei handelt es sich um ein Schreiben von J.K. der Abteilung Grundstückgewinnsteuer der Einwohnergemeinde X. mit Datum vom 9. Juli 2015, welches er an die Urkundsperson der Einwohnergemeinde X. mit Datum vom 9. Juli 2015, welches er an die Urkundsperson der Einwohnergemeinde X.

meinde X. und an die Vertragsparteien richtete. Es enthält folgenden Text: «Für die vorgesehene Handänderung: Veräusserer: A.B., X, Objekt: GS E; Preis Fr. 165'000.– zuzüglich Nutzniessung auf Lebenszeit, wird gemäss § 187 ff (insbesondere §§ 189, 190 bzw. 202) des Steuergesetzes des Kantons Zug vom 25.05.2000 bestätigt. Die Grundstückgewinnsteuer wird aufgeschoben.» Es folgen Unterschrift und Name des Verfassers. Wie den Akten weiter entnommen werden kann, war J.K. Sekretär der Rekursgegnerin (Act.-GGSt X. 4 und 5). Hier hat somit ein Vertreter der Grundstückgewinnsteuer-Kommission gegenüber der Rekurrentin – in fett hervorgehobener Schrift – eine vorbehaltlose Zusicherung mit Blick auf die Steuerfolgen eines von der Rekurrentin beabsichtigen Rechtsgeschäfts abgegeben. Der Behördenvertreter ist als Sekretär der Rekursgegnerin zweifellos auch die Person, die Auskünfte zu den Grundstückgewinnsteuern in der Einwohnergemeinde X. erteilen und Bestätigungen dazu ausstellen kann. Weiter ist die Unrichtigkeit der Bestätigung nicht ohne weiteres zu erkennen. Das ergibt sich nur schon daraus, dass die Zusicherung von einer Fachperson stammte und die Parteien sich auch heute noch nicht einig sind, ob die Auskunft richtig war.

c/aa) Die Rekursgegnerin ist der Meinung, dass die Auskunft nicht vorbehaltlos erteilt worden sei. Es handle sich bei der Bestätigung nämlich nur um eine Depotbestätigung für den voraussichtlichen mutmasslichen Steuerbetrag gemäss § 202 StG. Diese Depotbestätigung gebe sie immer vorbehaltlich der definitiven Veranlagungsverfügung ab. Dieser Einwand ist unbehelflich. Wie wohl jede andere Person auch konnte die Rekurrentin der Bestätigung, so wie sie dargestellt und formuliert wurde, nicht ansehen, dass es sich dabei um eine Depotbestätigung handelte, die unter einem Vorbehalt stand. Auch die Berufung der Rekursgegnerin auf § 202 StG verfängt nicht, denn die Bestätigung wurde «gemäss den §§ 187 ff. (insbesondere §§ 189, 190 bzw. 202)» des StG ausgestellt. Paragraph 189 handelt von den Steuertatbeständen, § 190 vom Steueraufschub und § 202 Abs. 2 vom Depot. Es könnte somit mit gleichem Recht argumentiert werden, dass die Bestätigung im Hinblick auf den Steueraufschub erstellt wurde.

c/bb) Die Rekursgegnerin bringt weiter mehrfach vor, dass nicht alle Angaben vorgelegen hätten, als die Bestätigung erstellt wurde. Auch dies hilft ihr nicht weiter, denn hätte dieser Einwand den Tatsachen entsprochen, hätte die Bestätigung nicht vorbehaltlos ausgestellt werden dürfen. Zudem verfügte die Rekursgegnerin im Zeitpunkt, als die Bestätigung ausgestellt wurde, über die nötigen Angaben zur Berechnung der strittigen Nutzniessung, nämlich über den Kaufpreis (Angabe der Rekurrentin), Alter der Rekurrentin (aus den Steuerakten), durchschnittliche Restlebenszeit der Rekurrentin (gemäss Lebensdauertabellen, welche bei der Rekursgegnerin zweifellos vorhanden sind). Die weiteren Parameter (Jahresertrag, Kosten) hat die Rekursgegnerin sodann ohne Rückfrage bei der Rekurrentin aufgrund eigener Überlegungen festgelegt, wie aus dem Einspracheentscheid ersichtlich ist.

c/cc) Die Rekursgegnerin wendet ein, sie könne auf diese Bestätigung nicht behaftet werden, da diese nicht mit einer Rechtsmittelbelehrung versehen gewesen sei. Die Rekursgegnerin verkennt, dass dieser Punkt bei der Prüfung der Voraussetzungen zur Geltendmachung

des Vertrauensschutzes nicht entscheidend ist. Relevant ist hier einzig der Umstand, dass eine hierfür zuständige Person gegenüber der Rekurrentin eine vorbehaltlose Zusicherung bezüglich der anfallenden Grundstückgewinnsteuern gemacht hat. Dazu kommt Folgendes: Selbst wenn es sich bei dieser Bestätigung um eine Verfügung gehandelt hätte, so können laut Bundesgericht formlose Briefe ohne Rechtsmittelbelehrungen auch Verfügungen darstellen (BGer 2C_244/2007 vom 10. Oktober 2007 E. 3.1). Aus einer fehlerhaften bzw. fehlenden Rechtsmittelbelehrung in einer Verfügung darf einer Partei jedoch grundsätzlich kein Nachteil erwachsen, ausser wenn die Unrichtigkeit der Rechtsmittelbelehrung einfach zu erkennen war (BGE 124 I 255 E. 1). Hier erhielt die Rekurrentin eine sie nicht belastende Zusicherung von einer Steuerbehörde. In so einer Situation erwartet keine steuerpflichtige Person eine Rechtsmittelbelehrung, da sie gar kein Interesse daran hat, diese Zusicherung bei einer nächsten Instanz anzufechten.

c/dd) Die Rekursgegnerin verweist auf das Wort «voraussichtlich» in der öffentlichen Urkunde vom 28. Juli 2015. Aufgrund dieser Wortwahl und in Verbindung mit dem gesetzlichen Kontext hätte die Rekurrentin wissen müssen, dass bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer nicht nur der Kaufpreis, sondern auch weitere Leistungen einzubeziehen seien, also auch der Wert der Nutzniessung (VG-Act. 6, S. 4). Unter Punkt 6 ist in der öffentlichen Urkunde Folgendes zu lesen: «Gemäss Bestätigung der Grundstückgewinnsteuerabteilung der Einwohnergemeinde X. fällt voraussichtlich keine Grundstückgewinnsteuer an (Steueraufschub zufolge Erbvorzug)» (Rek.-Act. 2, S. 6). Die Rekursgegnerin scheint mit ihrem Vorbringen sagen zu wollen, dass der erwähnte Passus in der öffentlichen Urkunde das Vertrauen in die Richtigkeit ihrer eigenen Zusicherung zerstört habe. Dies wäre aber eine unzulässige Schlussfolgerung. Die Urkundsperson der Einwohnergemeinde X. ist nämlich nicht für die Erteilung von Steuerakünften zuständig.

c/ee) Die Rekursgegnerin schreibt, ihr Sekretär sei nicht stimmberechtigt. Ausserdem nehme alleine die Kommission die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer vor (VG-Act. 12, S. 5). Sollte die Rekursgegnerin damit sagen wollen, dass die Bestätigung von einer dafür nicht zuständigen Person abgegeben worden sei, ist sie nicht zu hören. So wie das Schreiben formell daherkam – auf Papier der Abteilung Grundstückgewinnsteuer der Einwohnergemeinde X., unterschrieben vom Sekretär der Kommission, adressiert an die Vertragsparteien und an die Urkundsperson – und so wie die Formulierung darin lautete – ohne Vorbehalt, Zusicherung in Fettdruck – durfte die Rekurrentin aus zureichenden Gründen annehmen, dass der Sekretär für die Abgabe dieser Bestätigung zuständig war.

c/ff) Die Rekursgegnerin meint, dass es keinen Sinn ergebe, dass die Rekurrentin ein Grundstück im Gegenwert von Fr. 290'000.- (Steuerwert Fr. 455'000.- minus Grundpfand von Fr. 165'000.-) verschenke, wenn man eine bescheidene AHV-Rente aufbessern müsse. Die Rekurrentin begründete die Transaktion indessen mit ihrer Befürchtung, dass die Bank nach Ablauf der Festhypothek die Hypothek künden werde, weil bei ihren Vermögens- und Einkommensverhältnissen die Tragbarkeit nicht mehr gegeben sei. Sie habe deshalb eine solche

Kündigung durch die Übertragung des Grundstücks inklusive der darauf lastenden Schuld an ihre Söhne verhindern wollen. Ihre Söhne seien ihre künftigen Erben. Die Übertragung sei daher im Sinne eines Erbvorbezugs erfolgt (VG Act. 1, S. 3). Diese Erklärung ist durchaus plausibel und nachvollziehbar. Viele andere Personen mit dem gleichen bescheidenen Einkommen (Fr. 29'278.- tatsächlich fließendes Einkommen pro Jahr gemäss Steuererklärung, Rek.-Act. 8, S. 2) und einem vergleichbaren Wertschriften- und Barvermögen (rund Fr. 60'000.-, gemäss Steuererklärung, Rek.-Act. 8, S. 4) wie die Rekurrentin hätten in der gleichen Lage wohl ähnlich gehandelt wie sie. Die Transaktion erscheint dem Gericht jedenfalls nicht sinnlos, wie die Rekursgegnerin meint.

c/gg) Die Rekursgegnerin ist mit ihren Einwendungen nach dem Gesagten nicht zu hören. Es ist demnach festzuhalten, dass die Rekurrentin mit der vorbehaltlosen Zusicherung vom 9. Juli 2015 über eine Vertrauensgrundlage im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung verfügte.

d) Die Rekurrentin hat gestützt auf diese Vertrauensgrundlage ihr Grundstück am 28. Juli 2015 auf ihre beiden Söhne übertragen. Die Rekurrentin bringt vor, sie hätte das Grundstück nicht oder anders übertragen, hätte sie um die Grundstückgewinnsteuer gewusst (VG-Act. 1, S. 4). Diese Angaben erscheinen im Lichte der Vermögens- und Einkommensverhältnisse der Rekurrentin ohne weiteres nachvollziehbar und glaubhaft, verbraucht doch die veranlagte Grundstückgewinnsteuer von Fr. 44'741.15 rund drei Viertel ihres Wertschriften- und Barvermögens von rund Fr. 60'000.-. Hinzu kommt, dass wohl auch ihre beiden Söhne bei Kenntnis der Grundstückgewinnsteuer nicht in dieses Geschäft eingewilligt hätten; denn gemäss § 202 Abs. 1 StG haften sie als Käufer solidarisch für die Bezahlung dieser Steuer. Die Rekurrentin könnte die Übertragung freilich wieder rückgängig machen. Dies bedingt jedoch das Einverständnis ihrer Söhne, ist mit Kosten verbunden, schafft die Steuerforderung der Rekursgegnerin nicht ohne weiteres aus der Welt, setzt unter Umständen sogar einen Grund zur Veranlagung einer weiteren Grundstückgewinnsteuer und löst das Problem der Rekurrentin mit der Hypothekarschuld nicht. Mit anderen Worten hat die Rekurrentin als Folge der Zusicherung eine Disposition getroffen, welche sie nicht mehr einfach rückgängig machen kann. Damit ist eine weitere Voraussetzung zur Anrufung des Vertrauensschutzes erfüllt.

e) Weiter hat auch die relevante Rechts- und Sachlage seit der Ausstellung der Bestätigung keine Änderung erfahren. Insbesondere ist festzustellen, dass die Rekurrentin dem Sekretär der Rekursgegnerin den Entwurf eines Schenkungsvertrags vorgelegt hat und dass die öffentliche Urkunde sämtliche wichtigen Eckwerte dieses Entwurfs enthält. Namentlich war schon dem Entwurf zu entnehmen, dass die Söhne die Hypothekarschuld in der Höhe von Fr. 165'000.- übernehmen würden und dass der Rekurrentin ein Nutzniessungsrecht eingeräumt werden soll.

f) Im vorliegenden Fall überwiegt schliesslich das Interesse am Schutz des Vertrauens in die unrichtige Auskunft das Interesse an der richtigen Rechtsanwendung. Es wäre der Rekur-

rentin bei ihren Vermögens- und Einkommensverhältnissen nicht zuzumuten, die Grundstücksgewinnsteuer zu bezahlen.

g) Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Voraussetzungen für den Vertrauensschutz erfüllt sind, womit die Rekursgegnerin an die Auskunft in der Bestätigung gebunden ist. Es fällt folglich keine Grundstücksgewinnsteuer an, weil diese «aufgeschoben» wird.

(. . .)

5 b) Der Vollständigkeit halber ist an dieser Stelle darauf hinzuweisen, dass eine Prüfung in der Sache durchaus zum Resultat führen könnte, dass die Auskunft des Steuersekretärs gar nicht falsch war. Gemäss § 190 Abs. 1 lit. a StG wird die Grundstücksgewinnsteuer nämlich in folgenden Fällen aufgeschoben: bei einem Eigentumswechsel durch Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis), bei einem Erbvorbezug oder einer Schenkung. Der Aufschub bewirkt zunächst, dass der Veräusserer keine Grundstücksgewinnsteuer zu zahlen hat. Der bis zur Handänderung entstandene Gewinn ist dabei aber weiterhin latent vorhanden und er wird zurückgestellt, bis es zur nächsten steuerbaren Handänderung kommt (Richner / Frei / Kaufmann / Meuter: Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 216 N 153). Der die Steuer aufschiebende Schenkungstatbestand kann auch dann erfüllt sein, wenn die Vermögenszuwendung mit einer deutlich tieferen Gegenleistung verbunden ist, das heisst wenn eine gemischte Schenkung vorliegt (Richner / Frei: Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungsteuergesetz, Zürich 1996, § 4 N 51). Nach der Praxis im Kanton Zürich kann bei gemischten Schenkungen von Grundstücken dann ein Aufschub der Grundstücksgewinnsteuer eintreten, wenn die Parteien den Kaufpreis bewusst unter dem wahren Wert des Grundstücks ansetzten mit dem Willen, die Differenz dem Erwerber unentgeltlich zukommen zu lassen. Vorausgesetzt wird, dass zwischen der Leistung und Gegenleistung ein offensichtliches Missverhältnis gegeben sein muss (vgl. Richner / Frei / Kaufmann / Meuter, a.a.O., § 216 N 193). Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich nimmt dieses Missverhältnis beispielsweise dann an, wenn zwischen dem Verkehrswert und dem Kaufpreis des Grundstücks eine Differenz von mehr als 25 % besteht. In solchen Fällen wird der Steueraufschub im Kanton Zürich für das ganze Objekt gewährt (StE 2004, B 42.32 Nr. 7 E. 1 c/aa). Das Bundesgericht hat diese im Kanton Zürich angewendete Praxis unter harmonisierungsrechtlichen Gesichtspunkten nicht beanstandet (BGer 2A.9/2004 vom 21. Februar 2005 E. 4.3). Das Zuger Verwaltungsgericht hat sich bisher noch nicht zur Frage des Aufschubs der Grundstücksgewinnsteuer bei gemischten Schenkungen geäussert, und wird sich in diesem Fall aufgrund des klaren Verfahrensausgangs auch nicht dazu äussern müssen. Sollte dies jedoch eines Tages der Fall sein, dürfte dabei die Zürcher Praxis einen wichtigen Anhaltspunkt liefern. Den Stellungnahmen der Rekursgegnerin ist demgegenüber zu entnehmen, dass sie es als richtiger erachtet, sich am System der Kantone Luzern und St. Gallen zu orientieren, wonach die Gegenleistung des Beschenkten in Verbindung zum Anlagewert gesetzt wird (VG-Act. 6, S. 5 f.; Act.-GGSt X. 8). Eine Erfahrungsgruppe aus Vertretern der Grundstücksgewinnsteuerkommissionen im Kanton Zug habe sich im Jahr 2004 auf dieses Vorgehen verständigt (Act.-GGSt X. 7). Ein Abstellen

auf den Anlagewert scheint dem Gericht in einer vorläufigen Einschätzung indessen weniger sachgerecht und den wirtschaftlichen Realitäten weniger angemessen als eine Orientierung am Verkehrswert. Für Schenkerinnen und Schenker steht im Moment der Schenkung in der Regel nämlich der wahre, aktuelle Wert eines Grundstücks im Vordergrund und nicht der von ihnen in der Vergangenheit entrichtete Kaufpreis. Die Praxis der Rekursgegnerin führt auch dazu, dass in Zeiten stark steigender Grundstückspreise, wie aktuell, eine Grundstücksgewinnsteuer bereits bei im Verhältnis zum aktuellen Verkehrswert relativ geringfügigen Gegenleistungen der «gemischt» Beschenkten anfällt. Dies hat der vorliegende Fall exemplarisch gezeigt, wo eine steuerpflichtige Person rund drei Viertel ihres flüssigen Vermögens für die Grundstücksgewinnsteuer aufwenden müsste, obwohl der Wert der Gegenleistung der «gemischt» beschenkten Söhne (Schuldübernahme, Einräumung einer Nutzniessung) deutlich tiefer als der Verkehrswert des Grundstücks sein dürfte.

(. . .)

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 30. Oktober 2018, A 2017 8

Das Urteil ist rechtskräftig.

5.4 § 33 StG, Art. 35 DBG

Regeste:

§ 33 Abs. 1 Ziff. 2 StG und Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG – Wer Unterhaltszahlungen leistet und diese von den steuerbaren Einkünften abzieht, kann keinen Kinderabzug geltend machen (Erw. 2b/dd).

§ 33 Abs. 3 StG und Art. 35 Abs. 2 DBG – Sozialabzüge, wozu Kinderabzüge zählen, werden nach den Verhältnissen am Ende der Steuerperiode am 31. Dezember festgesetzt (Stichtagsprinzip). Fallen die Voraussetzungen kurz davor weg, wird der Abzug für die ganze Periode verweigert (Erw. 2c).

Fliesst Privatvermögen in einer Steuerperiode zu Unrecht ab und erfolgt der korrigierende Zufluss in einer späteren Periode, ist bei der Steuerveranlagung von einer streng periodenbezogenen Betrachtungsweise abzusehen (Erw. 5c und d).

§ 30 lit. c StG und Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG – Leistungen in Erfüllung familienrechtlicher Pflichten innerhalb der bestehenden Familiengemeinschaft gemäss Art. 173 ZGB sind nicht als Unterhaltsbeiträge von den Steuern abziehbar (Erw. 6c/aa).

Aus dem Sachverhalt:

In der Steuererklärung 2015 machte der steuerpflichtige Vater zweier minderjähriger Kinder nebst einem Abzug von Unterhaltsbeiträgen verschiedene Sozialabzüge geltend, so einen Kinderabzug (Kanton und Bund) sowie einen Kindereigenbetreuungsabzug (Kanton) und einen persönlichen Abzug (Kanton). Anlässlich der definitiven Veranlagung 2015 vom 14. Juni 2017 wurden ihm die Sozialabzüge verweigert. Auf Einsprache hin erhöhte die Steuerverwaltung

den Abzug der Unterhaltsbeiträge am 1. Dezember 2017 von Fr. 4'900.– auf Fr. 15'033.–. Die Sozialabzüge wurden weiterhin nicht gewährt. Dagegen reichte der Steuerpflichtige am 27. Dezember 2017 Rekurs bzw. Beschwerde beim Verwaltungsgericht ein und beantragte die Aufhebung des Einspracheentscheids und die Gewährung der Kinderabzüge (Kanton/Bund), des Kindereigenbetreuungsabzugs (Kanton) sowie des persönlichen Abzugs (Kanton). Zur Begründung führte er aus, seit der Geburt seiner beiden Kinder sei er für alle angefallenen Kinderkosten aufgekommen, auch während der Zeit, als er mit der Kindesmutter in gerichtlichen Streitigkeiten verwickelt gewesen sei.

Aus den Erwägungen:

(...)

2. a) Gemäss § 24 StG werden zur Ermittlung des steuerpflichtigen Reineinkommens von den gesamten steuerbaren Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und allgemeinen Abzüge abgezogen. Zu den allgemeinen Abzügen, die das Steuergesetz unabhängig von der Einkommenshöhe gewährt, gehören gemäss § 30 lit. c StG die Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebenden Eheteil sowie die Unterhaltsbeiträge an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Sorge oder Obhut stehenden Kinder, nicht jedoch Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungspflichten. Artikel 33 Abs. 1 lit. c DBG enthält eine wörtlich nahezu identische Regelung.

Der Empfänger der Unterhaltsbeiträge hat diese als Einkommen zu versteuern (§ 22 lit. f StG; Art. 23 lit. f DBG), wobei nach dem sogenannten Korrespondenzprinzip der beim Leistenden zum Abzug zugelassene Betrag mit demjenigen übereinstimmen muss, der beim Leistungsempfänger als Einkommen erfasst wird (RICHNER E.A. DBG, a.a.O., Art. 33 N 53; vgl. ferner LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 1. Teil, Art. 1–48 DBG, Therwil/Basel 2001, Art. 33 N 39 sowie Art. 23 N 51 m.w.H.).

b/aa) Gemäss § 33 Abs. 1 Ziff. 2 StG kann vom Reineinkommen ein als Sozialabzug konzipierter Kinderabzug abgezogen werden, und zwar für minderjährige unter elterlicher Sorge oder Obhut der steuerpflichtigen Person stehende Kinder oder für volljährige und in der beruflichen Ausbildung stehende Kinder, für deren Unterhalt die steuerpflichtige Person zur Hauptsache aufkommt. Damit ein Kinderabzug geltend gemacht werden kann, muss zwischen der steuerpflichtigen Person und der Person, für deren Unterhalt sie sorgt, ein Kindsverhältnis und damit eine zivilrechtliche Unterhaltsverpflichtung bestehen. Im Falle minderjähriger Kinder gilt ferner, dass die anspruchsberechtigte Person die Kosten des Kinderunterhalts tatsächlich trägt (RICHNER E.A. DBG, a.a.O., Art. 35 N 25). Eine Teilung des Kinderabzugs ist – anders als bei der direkten Bundessteuer – im Kanton Zug nicht vorgesehen (ebenso im Kanton Zürich, siehe RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 34 N 28). Der Kinderabzug beträgt vor Teuerungsausgleich für jedes

minderjährige Kind unter 15 Jahren grundsätzlich Fr. 11'000.- (§ 33 Abs. 1 Ziff. 2 StG). Infolge des Ausgleichs der kalten Progression gemäss § 45 StG betrug dieser Abzug in der hier interessierenden Steuerperiode pro Kind unter 15 Jahren Fr. 12'000.-.

b/bb) Zwei weitere kantonale Sozialabzüge sind der sogenannte persönliche Abzug sowie der Kindereigenbetreuungsabzug. Gemäss dem in § 33 Abs. 1 Ziff. 1 lit. a StG statuierten persönlichen Abzug können Steuerpflichtige, die in ungetrennter Ehe leben, sowie getrennt lebende, geschiedene, verwitwete oder ledige Steuerpflichtige, die mit Kindern zusammenleben, für die ein Kinderabzug gemäss § 33 Abs. 1 Ziff. 2 StG gewährt wird, einen Abzug vor Teuerungsausgleich von Fr. 13'000.- geltend machen. In der hier interessierenden Steuerperiode betrug dieser Abzug infolge der Teuerungsanpassung (§ 45 StG) Fr. 14'200.-. Schliesslich ermöglicht der Kindereigenbetreuungsabzug nach § 33 Abs. 2 StG für jedes am Ende der Steuerperiode weniger als 15 Jahre alte Kind, für das ein Abzug gemäss § 33 Abs. 1 Ziff. 2 StG geltend gemacht werden kann, einen Abzug vor Teuerungsausgleich von Fr. 6'000.- für die eigene Betreuung. In der hier interessierenden Steuerperiode betrug der Kindereigenbetreuungsabzug auch unter Berücksichtigung der Teuerungsanpassung Fr. 6'000.-.

b/cc) Im Recht der direkten Bundessteuer kann gemäss Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG einen Kinderabzug von Fr. 6'500.- pro Kind geltend machen, wer für den Unterhalt eines minderjährigen oder in der beruflichen oder schulischen Ausbildung stehenden Kindes sorgt. Werden die Eltern getrennt besteuert, so wird der Kinderabzug nach derselben Bestimmung hälftig aufgeteilt, wenn das Kind unter gemeinsamer elterlicher Sorge steht und keine Unterhaltsbeiträge nach Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG für das Kind geltend gemacht werden. Der Steuerpflichtige muss für das Kind tatsächlich sorgen. Dies kann an sich sowohl durch eine finanzielle Leistung wie durch persönliche Leistung erfolgen. Bei Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG steht indessen die finanzielle Leistung im Vordergrund. Wird der Kinderabzug hälftig aufgeteilt, ist der Umfang der tatsächlichen Unterstützung aber von untergeordneter Bedeutung. Wesentlich ist, dass eine Unterstützung überhaupt erfolgt. Angesichts der vom Gesetzgeber pauschalierten Aufteilung hat keine Gewichtung zwischen den Leistungen beider Elternteile zu erfolgen (BAUMGARTNER/EICHENBERGER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., Basel 2017, Art. 35 N 12 und 12a).

b/dd) Sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer ist zu beachten, dass der Kinderabzug nicht gewährt wird, wenn die steuerpflichtige Person Unterhaltszahlungen leistet und diese gestützt auf § 30 lit. c StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG von seinen steuerbaren Einkünften abzieht. Diese Person trägt steuerlich betrachtet nämlich keine Kosten des Kindsunterhalts. Dabei wird aus Praktikabilitätsgründen vernachlässigt, dass derjenige, der Unterhaltsbeiträge leistet, darüber hinaus auch noch weitere kinderbedingte Aufwendungen hat (RICHNER E.A. DBG, a.a.O., Art. 35 N 27, mit Hinweisen zur Rechtsprechung des Bundesgerichts; BAUMGARTNER/EICHENBERGER, in: Zweifel/Beusch, a.a.O., Art. 35 N 19a).

c) Nach § 33 Abs. 3 StG und Art. 35 Abs. 2 DBG werden die Sozialabzüge nach den Verhältnissen am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht festgesetzt. Unter «Ende der Steuerperiode» wird der 31. Dezember, 24.00 Uhr, verstanden. Fallen die Voraussetzungen für einen Sozialabzug erst kurz vor diesem Termin während der Steuerperiode dahin, ändert dies nichts an der Verweigerung des Abzugs. Umgekehrt wird der Abzug auch dann in vollem Umfang und unabhängig von den tatsächlichen Aufwendungen gewährt, wenn die entsprechenden Voraussetzungen erst kurz vor dem 31. Dezember eintreten. Es gilt das Stichtagsprinzip (RICHNER E.A., DBG, a.a.O., Art. 35 N 81 f.). Das Stichtagsprinzip stellt das Beispiel einer gesetzlichen Vereinfachung im Rahmen der Steuerveranlagung dar. In der damit verbundenen groben Schematisierung wird ein zulässiges Vorgehen des Gesetzgebers gesehen (BAUMGARTNER/EICHENBERGER, in: Zweifel/Beusch, a.a.O., Art. 35 N 33a; BGer 2C_1145/2013 vom 20. September 2014, E. 5.2.2). Eine Ausnahme von diesem Prinzip gibt es allerdings mit Blick auf die Steuerpflicht. Besteht die Steuerpflicht nur während eines Teils der Steuerperiode, werden die Sozialabzüge gemäss § 33 Abs. 4 StG bzw. Art. 35 Abs. 3 DBG lediglich anteilmässig gewährt.

3. Vorliegend ist umstritten und zu prüfen, ob die Rekursgegnerin dem Rekurrenten die oben dargelegten Sozialabzüge (Kinderabzug, persönlicher Abzug, Kindereigenbetreuungsabzug) zu Recht verweigert hat oder nicht. Nachfolgend sind somit zunächst die massgebenden Lebensverhältnisse des Beschwerdeführers und seiner Familie am Ende der relevanten Steuerperiode 2015 (vgl. Erwägung 2c) zu ermitteln.

(...)

b) In Würdigung der Aussagen des Rekurrenten, der von der Rekursgegnerin beigebrachten Information der Einwohnergemeinde A und der angeführten Passagen aus den Urteilen des Kantons- und Obergerichts gilt es für das Gericht als erwiesen, dass der Rekurrent in der relevanten Steuerperiode 2015 bis Ende November 2015 zusammen mit seiner Ehefrau und den beiden gemeinsamen Kindern an der B Strasse in A gelebt hatte. Er ist am 1. Dezember 2015 aus der gemeinsamen Wohnung zusammen mit den beiden Kindern an die C Strasse in A gezogen und ist somit im Dezember 2015 alleine für den Unterhalt der Kinder aufgekommen.

c) Da der Rekurrent am 31. Dezember 2015 getrennt von seiner Ehefrau lebte, während des gesamten Jahres 2015 im Kanton Zug steuerpflichtig war, ferner den Unterhalt für seine beiden unter seiner Obhut stehenden unter 15 Jahre alten Kinder im Dezember 2015 alleine bestritt und in den Monaten davor zweifellos ebenfalls massgeblich zum Unterhalt beider Kinder beitrug, erfüllt er mit Blick auf die familiären Umstände am Stichtag die Voraussetzungen zur Geltendmachung des Kinderabzugs nach § 33 Abs. 1 Ziff. 2 StG. Was den Kinderabzug im Recht der direkten Bundessteuer betrifft, so ist festzustellen, dass der Rekurrent und seine Ehefrau in der Steuerperiode 2015 getrennt besteuert wurden (vgl. Rg.-act. 1 und 2). Die Kinder standen aber zu jenem Zeitpunkt nach wie vor unter gemeinsamer elterlicher Sorge, da die Gerichte im Eheschutzverfahren die elterliche Sorge bei beiden belassen und nur die

Obhutsfrage regelten (vgl. Rg.-act. 4a, 4b, 4c; VG-Beilage 1). Da der Rekurrent im Jahr 2015 auch tatsächlich für den Unterhalt seiner beiden Kinder gesorgt hat, erfüllt er mit Blick auf die familiären Verhältnisse grundsätzlich die Voraussetzungen zur Geltendmachung des halben Kinderabzugs nach Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG. Die beiden Feststellungen bezüglich der Kinderabzüge nach kantonalem Recht und nach dem Recht der direkten Bundessteuer stehen allerdings unter dem Vorbehalt der noch zu klärenden Frage, inwieweit dem Rekurrenten diese Abzüge gleichwohl verweigert werden können, da dieser im Jahr 2015 unbestrittenermassen Beträge an seine Ehefrau leistete, die als Unterhalt für sie und für seine beiden Kinder gedacht waren.

(...)

5. Alimente November/Dezember 2015

a) Unbestritten ist, dass dem Rekurrenten wegen einer Schuldneranweisung nach Art. 177 ZGB im November und Dezember 2015 je Fr. 2'450.- vom Lohn abgezogen wurden (vgl. die Lohnabrechnungen, Rg.-act. 1, Beilagen zur Steuererklärung). Der Abzug fusst auf dem Urteil des Obergerichts Z2 2014 38 vom 14. Januar 2015 (Rg.-act. 4b). Darin teilte das Obergericht die Obhut über die Kinder der Mutter zu, verpflichtete den Rekurrenten zum Auszug aus der ehelichen Wohnung und zur Bezahlung von Unterhaltsbeiträgen an die Ehefrau ab Aufhebung des gemeinsamen Haushalts (Rg.-act. 4b, S. 18, Ziff. 1.2, 1.3 und 1.5). Tatsächlich zogen die Kinder dann aber mit ihrem Vater mit um, anstatt – im Sinne des Obergerichts – bei ihrer Mutter wohnen zu bleiben (vgl. Erwägung 3b hiervor). Das führte dazu, dass der Rekurrent via Lohnpfändung gewissermassen automatisch Unterhaltsbeiträge für die Kinder an die Kindesmutter bezahlte, obgleich er die Obhut faktisch innehatte und nicht die Mutter. Mit anderen Worten bezahlte der Rekurrent für die Lebenshaltungskosten der Kinder eine Zeit lang doppelt: einmal faktisch, einmal unfreiwillig via Lohnpfändung. Mit Entscheid des Kantonsgerichts ES 2015 687 vom 26. Februar 2016 stellte der Eheschutzrichter die beiden Kinder unter die elterliche Obhut des Rekurrenten (VG-Beilage 4, S. 3, Ziff. 1.3) und vollzog somit rechtlich nach, was seit Dezember 2015 gelebt wurde. Ausserdem entzog er den Lohnabzügen die Rechtsgrundlage (VG-Beilage 4, S. 3, Ziff. 1.5) und berechnete den Rekurrenten zur Verrechnung des entsprechenden Betrags mit offenen Forderungen der Kindesmutter gegen ihn (VG-Beilage 4, S. 3 f., Ziff. 1.5).

b) Die Einbusse des Rekurrenten durch die ungerechtfertigten Lohnabzüge im November und Dezember 2015 wurden durch die im folgenden Jahr erteilte «Berechtigung zur Verrechnung» eines Betrags in Höhe der Lohnabzüge mit offenen Forderungen der Kindesmutter gegen den Rekurrenten gewissermassen «neutralisiert». Ungeachtet dessen qualifizierte die Rekursgegnerin in einer rein periodenbezogenen Betrachtungsweise die ungerechtfertigten Lohnabzüge als abziehbare Unterhaltsbeiträge. Es fragt sich, ob zu Unrecht geleistete Unterhaltsbeiträge, die in der folgenden Steuerperiode zurückerstattet werden (Verrechnung), überhaupt als abziehbare Unterhaltsbeiträge angesehen werden dürfen.

c) In einem Fachbeitrag aus dem Jahr 2004 untersuchte der anerkannte Steuerrechtsexperte Markus Reich die steuerrechtlichen Auswirkungen ungerechtfertigt bezogener Leistungen, deren Rückerstattung erst in einer späteren Steuerperiode erfolgt (REICH MARKUS, Die ungerechtfertigte Bereicherung und andere rechtsgrundlose Vermögensübergänge im Einkommenssteuerrecht, FStR 2004, S. 3 ff.). Als Fazit hielt er Folgendes fest:

«Das Periodizitätsprinzip ist als technisches Prinzip dem Leistungsfähigkeitsprinzip untergeordnet. Einschränkungen des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sind auf das durch die Abgrenzungsfunktion des Periodizitätsprinzips Erforderliche zu beschränken und müssen sich klar und deutlich aus den gesetzlichen Bestimmungen ergeben. (. . .) Eine streng periodenbezogene Betrachtungsweise würde im Privatvermögensbereich zu einer nicht leistungsfähigkeitskonformen, verfassungswidrigen Besteuerung führen, da die spätere Rückerstattung steuerrechtlich nicht abziehbar ist. Die Rückerstattung hat in keiner Art und Weise Gewinnungskostencharakter und kann auch nicht im Rahmen der allgemeinen Abzüge, die harmonisierungsrechtlich abschliessend aufgeführt sind, abgezogen werden. Auch gibt es steuerrechtlich kein negatives Einkommen. Aus diesen Gründen muss eine tatsächliche erfolgte Rückerstattung eines ungerechtfertigten Vermögenszugangs steuerlich im Privatvermögensbereich generell – unabhängig vom Wissensstand in der Zuflussperiode – berücksichtigt werden. Der spätere korrelierende Vermögensabgang neutralisiert den Zugang. Die strenge Periodenbetrachtung ist weder nach dem Wortlaut noch nach dem Sinn der Steuergesetze geboten. Das «Behaltendürfen» bildet ein zentrales Tatbestandsmerkmal der Einkommensbildung. Spiegelbildlich präsentieren sich die Steuerfolgen auf Seiten desjenigen, der zunächst durch den Vermögensabgang beeinträchtigt wurde. Dass ein rechtsgrundloser Vermögensabgang beim Beeinträchtigten im Privatvermögensbereich nicht zu einer Steuerminderung führt, ist unbestritten. Ebenso klar ist, dass eine zwar unerwartete, aber tatsächlich erfolgte Rückerstattung eines ungerechtfertigten Vermögensabgangs nicht zu steuerbarem Einkommen führt. Auch hier wird der Rückabwicklung einer rechtsgrundlosen Übereignung von Vermögenswerten in einer periodenübergreifenden Betrachtungsweise der Einkommenscharakter aberkannt“ (REICH, a.a.O., S. 18 f).

d) Die Ansicht von Markus Reich überzeugt. Im vorliegenden – den Privatvermögensbereich betreffenden – Fall ist mithin auf eine periodenübergreifende Betrachtungsweise abzustellen. Abzulehnen ist hingegen die von der Rekursgegnerin vorgenommene periodenbezogene Beurteilung; denn sie würde dazu führen, dass die Ehefrau des Rekurrenten im Jahr 2015 aufgrund des Korrespondenzprinzips (vgl. Erwägung 2a hiervor) die zu Unrecht erhaltenen Unterhaltsbeiträge als Einkommen zu versteuern hätte, während sie den via Verrechnung im Jahr 2016 erfolgten Vermögensabgang («Rückzahlung» der zu Unrecht erhaltenen Unterhaltsbeiträge) in der Steuerperiode 2016 nicht einkommensmindernd würde geltend machen können. Dies deshalb, da Rückerstattungen keinen Gewinnungskostencharakter haben und in den Steuergesetzen auch nicht im abschliessenden Katalog der allgemeinen Abzüge aufgeführt sind. Gleichzeitig könnte der Rekurrent die bezahlten Unterhaltsbeiträge in der Steuerperiode 2015 zwar vom steuerbaren Einkommen abziehen. Im Jahr 2016 würde ihm die Rückerstattung aber

wieder als Einkommen angerechnet. Durch die periodenbezogene Beurteilung würde somit im Jahr 2016 das Korrespondenzprinzip verletzt und eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit namentlich bei der Ehefrau verhindert. Richtig kann somit nur sein, die im Jahr 2015 zu Unrecht erfolgten Vermögenszuflüsse und -abflüsse in einer periodenübergreifenden Betrachtungsweise neutralisierend zu berücksichtigen. Dies bedeutet bezogen auf den hier zu beurteilenden Sachverhalt, dass die vom Rekurrenten im Jahr 2015 via Lohnpfändung rechtsgrundlos geleisteten Unterhaltszahlungen von Fr. 4'900.- in der Steuerperiode 2015 nicht zu einer Steuererminderung führen dürfen. Sie sind daher nicht zum Abzug zugelassen. Nebenbei bemerkt führt dieses Resultat auch dazu, dass die im Jahr 2016 erfolgte Rückerstattung infolge Verrechnung das steuerbare Einkommen des Rekurrenten in der Steuerperiode 2016 konsequenterweise nicht erhöhen darf. Vorliegend ist die Steuerperiode 2016 jedoch nicht Gegenstand des Rechtsstreits, so dass sich Weiterungen dazu erübrigen.

6. Unterhaltsbeiträge 2014

a) Im Einspracheentscheid schreibt die Rekursgegnerin, dass sie nebst den Lohnabzügen im 2015 gestützt auf eine interne Meldung einen zusätzlichen Abzug für Unterhaltsbeiträge in der Höhe von insgesamt Fr. 10'133.- gewähre. Es handle sich hierbei um Unterhaltsbeiträge für das Jahr 2014, welche die Kindesmutter jedoch erst im Jahr 2015 erhalten habe (Rg.-act. 4, S. 3).

b) Was die interne Meldung genau beinhaltete und wie die Rekursgegnerin den Betrag von Fr. 10'133.- ermittelte, ist nicht ersichtlich. Die Meldung bezieht sich wohl auf das Urteil des Kantonsgerichts ES 2013 665 vom 17. Juli 2014. Darin wurde der Rekurrent gestützt auf Art. 173 ZGB verpflichtet, seiner Ehefrau mit Wirkung ab dem 1. Dezember 2013 bis zu deren Auszug aus der ehelichen Wohnung in Cham an den Unterhalt der Familie einen monatlichen Betrag von CHF 735.- zu bezahlen (Rg.-act. 4a, S. 9, Ziff. 7.1 und S. 17, Ziff. 3.1). Artikel 173 ZGB ist eine eher selten gebrauchte Bestimmung zur Regelung von Verständigungskrisen der Ehegatten über ihre Geldleistungspflicht bei – wie es der Randtitel «während des Zusammenlebens» vermuten lässt – bestehender häuslicher Gemeinschaft (vgl. ISENRING/KESSLER, Kommentar zu Art. 173 ZGB, in: Honsell/Vogt/Geiser (Hrsg.), Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch, Bd. I, 5. Auflage 2014, Art. 173 N 1).

(...)

c/bb) Der Rechtsgrund der vom Rekurrenten angeblich im Jahr 2015 für die Zeit im Jahr 2014 geleisteten Fr. 10'133.- liegt nicht in der am 17. Juli 2014 erstmals gerichtlich ausgesprochenen Trennung. Vielmehr handelt es sich hierbei um Leistungen innerhalb der bestehenden Familiengemeinschaft, die der Rekurrent bis zum Vollzug der tatsächlichen Trennung (Auszug der Ehefrau) an seine Ehefrau zu zahlen hatte. Die Eheleute wohnten indessen seit diesem Urteil bis Ende November 2015 nach wie vor zusammen. Vor dem Hintergrund der obigen Ausführungen stellen die Fr. 10'133.- entgegen der Ansicht der Rekursgegnerin somit keine

Unterhaltsbeiträge i.S.v. § 30 lit. c StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG dar. Sie sind daher nicht zum Steuerabzug zugelassen.

7. Krankenkassenprämien 2015 Kinder

a) In der Duplik schreibt die Rekursgegnerin, mit den Replikbeilagen 3–6 und den Rekursbeilagen sei ihres Erachtens der Nachweis erbracht, dass die Krankenkassenprämien der Kinder von je Fr. 1'029.55 in der hier massgeblichen Steuerperiode 2015 vom Rekurrenten bezahlt worden seien und es sich um abziehbare Unterhaltsbeiträge im Sinne von § 30 lit. c StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG handle. Von den geleisteten Beiträgen sei jedoch die Prämienverbiligung für die Kinder von je Fr. 468.– abzuziehen. Somit seien die Unterhaltsbeiträge um Fr. 1'123.10 zu erhöhen (VG-act. 9, S. 2, Ziff. 3a)

b) Der Rekurrent lebte in der relevanten Steuerperiode bis Ende November 2015 mit seiner Ehefrau und den beiden gemeinsamen Kindern zusammen. Leistungen in Erfüllung familienrechtlicher Pflichten innerhalb der bestehenden Familiengemeinschaft können nicht vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden (Erwägung 6c/aa). Dazu zählen zweifelsohne auch die bis zur Trennung Ende November/Anfang Dezember 2015 bezahlten Krankenkassenprämien der Kinder. Ab dem Zeitpunkt der Trennung lebte der Rekurrent zusammen mit seinen Kindern in einer eigenen Wohnung. Aus den Akten ergibt sich, dass die Prämien stets vom Privatkonto des Rekurrenten aus bezahlt worden sind. Die ab der Trennung bis zum Ende der Steuerperiode bezahlten Prämien stellen daher keine abziehbaren Unterhaltsbeiträge dar. Denn sie wurden nicht an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebenden Ehe- oder Elternteil bzw. an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Sorge oder Obhut stehenden Kinder geleistet. Entgegen der Auffassung der Parteien liess die Rekursgegnerin mithin die im 2015 vom Rekurrenten bezahlten Krankenkassenprämien der Kinder zu Unrecht zum Abzug zu.

8. a) Aus dem Dargelegten ergibt sich, dass die Rekursgegnerin unter dem Titel «Unterhaltszahlungen» im Jahr 2015 alle Positionen zu Unrecht zum Abzug zugelassen hat. Dem Rekurrenten sind im Vergleich zur Einschätzung im Einspracheverfahren somit Unterhaltsabzüge in der Höhe von Fr. 15'033.– aufzurechnen und der Antrag der Rekursgegnerin auf eine weitere Erhöhung um Fr. 1'123.– ist abzuweisen.

b) Hat der Rekurrent in der Steuerperiode 2015 keine Unterhaltsbeiträge im Sinne von § 30 lit. c StG und Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG geleistet, erfüllt er aber am Stichtag sonst alle weiteren Voraussetzungen zur Geltendmachung des Kinderabzugs nach § 33 Abs. 1 Ziff. 2 StG bzw. des halben Kinderabzugs nach Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG (Erwägung 3c), so sind ihm diese Abzüge für die Steuerperiode 2015 auch zu gewähren. Da der Rekurrent am Stichtag von seiner Ehefrau getrennt zusammen mit seinen Kindern lebte und den Kinderabzug nach kantonalem Recht beanspruchen kann, ist ihm zusätzlich der persönliche Abzug von § 33 Abs. 1 Ziff. 1 lit. a StG zu gewähren. Da die beiden Kinder am Stichtag weniger als 15 Jahre

alt waren, steht ihm schliesslich auch der Kindereigenbetreuungsabzug von § 33 Abs. 2 StG für jedes Kind zu. Die Steuerveranlagung ist entsprechend zu korrigieren.

9. Bei getrennt lebenden steuerpflichtigen Personen, die allein mit eigenen Kindern im gleichen Haushalt zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten, gelangen die Tarife nach § 35 Abs. 2 StG bzw. Art. 36 Abs. 2 i.V.m. Art. 36 Abs. 2bis DBG zur Anwendung und nicht die Grundtarife nach § 35 Abs. 1 StG bzw. Art. 36 Abs. 1 DBG. Massgebend für die Bestimmung der Tarife sind – wie bei den Sozialabzügen (vgl. Erwägung 2c) – die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode, also der 31. Dezember 2015 (RICHNER E.A., DBG, a.a.O., Art. 36 N 16; BGer 2C_1145/2013 vom 20. September 2014 E. 2.3). Der Rekurrent lebte am Ende der Steuerperiode 2015 getrennt von seiner Ehefrau zusammen mit seinen beiden Kindern im gleichen Haushalt und bestritt deren Unterhalt. Bei der Berechnung der Einkommenssteuer sind bei ihm deshalb nicht die Grundtarife anzuwenden, sondern die so genannten «Tarife für Mehrpersonenhaushalte» (BAUMGARTNER/EICHENBERGER, in: Zweifel/Beusch, a.a.O., Art. 36 N 34a) nach § 35 Abs. 2 StG bzw. Art. 36 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 36 Abs. 2bis DBG. Auch in diesem Punkt ist die Steuerveranlagung zu korrigieren.

(...)

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 30. Oktober 2018, A 2017 18
Das Urteil ist rechtskräftig.

B

Stichwortverzeichnis

Aufschub der Grundsteuer; Einkommensteuer bei gemischten Schenkungen. Vorläufige
Einkommensteuer zur Praxis verschiedener Zuger Grundsteuer-
Kommissionen. , 18

Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfaul;igkeit: Die Minimalbesteue-
rung des Aktienkapitals verstouml;sst im Falle eines Konkurses bzw. im
Anschluss an die Genehmigung eines Nachlassvertrages mit Vermouml;gensabtretung
gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leis-
tungsfaul;igkeit, 5

Der Grundsatz der vergleichbaren Verhauml;ltnisse, 14

Grundsatz der vergleichbaren Verhauml;ltnisse, 13
Grundsteuer; Einkommensteuer, 13, 18

Leistungen in Erfuuml;llung familienrechtlicher Pflichten bei nicht aufgelouml;ster
Familiengemeinschaft sind nicht von den Steuern abziehbar. , 24

Periodizitauml;tsprinzip , 29

Rechtfertigung einer periodenuuml;bergreifenden Betrachtungsweise fuuml;r den
Fall, dass zu Unrecht erfolgte Vermouml;genszufluuml;sse und -abfluuml;sse
in verschiedenen Steuerperioden miteinander verrechnet werden., 29

Sozialabzuuml;ge, 24

Tragweite des Stichtagprinzips: Verweigerung des Sozialabzugs fuuml;r die gesamte
Periode, wenn die Voraussetzungen dafuuml;r am 31. Dezember nicht er-
fuuml;llt sind. , 24

Unterhaltsbeitrauml;ge , 24

Vertrauensschutz, 18

Vorbehaltlose Zusicherung eines Sekretauml;rs einer Grundsteuer-
Kommission als Vertrauensgrundlage fuuml;r einen Steuerpflichtigen, 18