

ZGB). Schliesslich muss das Gutachten von einer sachverständigen Person erstellt werden: Es muss sich um einen Arzt oder eine Ärztin mit genügendem Fachwissen in Psychiatrie und Psychotherapie handeln (*Steck, FamKomm*, N 17 zu Art. 450e ZGB).

Alle diese Voraussetzungen werden von med. pract. J.S., FMH Psychiatrie und Psychotherapie, der in H. eine eigene Praxis betrieb, erfüllt.

Fraglich ist, ob es sich um ein innerhalb des laufenden Gerichtsverfahrens für dieses erstelltes Gutachten handeln muss, oder ob ein bereits früher in einem anderen Zusammenhang erstelltes Gutachten verwendet werden kann. Geiser und Steck vertreten die zweite Meinung, allerdings in engen Grenzen (*Thomas Geiser, Erwachsenenschutzrecht, Basler Kommentar, Basel 2012*, N 19 zu Art. 450e ZGB; *Steck, ESR-Komm*, N 9b zu Art. 450e ZGB). Für Bernhart reicht ein Gutachten aus einem früheren Verfahren grundsätzlich nicht aus; allenfalls könne es noch als ausreichend angesehen werden, wenn der Betroffene in einem unmittelbar vorangegangenen Verfahren begutachtet worden sei (*Christof Bernhart, Handbuch der fürsorglichen Unterbringung, Basel 2011, Rz. 854*). Das Bundesgericht lässt es ebenfalls zu, dass auf ein in einem früheren Verfahren erstelltes Gutachten abgestellt wird; es weist allerdings darauf hin, dass unter Umständen bereits nach kurzer Zeit eine neue Begutachtung anzuordnen sei (Urteil BGer 5A_137/2008, E. 3.2.2.)

Das Kurzgutachten von med. pract. S. liegt rund fünfeinhalb Monate zurück. Es wurde im Auftrag des Obergerichts ebenfalls für die Beurteilung einer fürsorglichen Unterbringung erstellt. Beim damals vom Gutachter festgestellten und heute vom einweisenden Arzt angerufenen Schwächezustand handelt es sich um die gleiche Erkrankung. Die behandelnden Ärzte des Psychiatrischen Zentrums Appenzell Ausserrhoden haben aktuell ebenfalls keine abweichende Diagnose gestellt. Es liegen somit keine veränderten Verhältnisse vor und es ist kein neues Gutachten einzuholen.

OGP, 04.10.2016

3675

Steuerrecht. Abzugsfähigkeit von Nachsteuerzinsen. Zeitpunkt des Abzugs.

Sachverhalt:

Die Beschwerdeführer machten im Herbst 2014 eine Selbstanzeige für un versteuertes Einkommen und Vermögen. Die kantonale Steuerverwaltung eröffnete hierauf ein Nachsteuerverfahren und erliess im Frühling 2015 eine Nachsteuerverfügung, mit welcher Nachsteuern und Zinsen erhoben wurden. Im Herbst 2015 reichten die Beschwerdeführer die Steuererklärung für das Jahr 2014 bei der kantonalen Steuerverwaltung ein und deklarierten dort auf

dem Formular 5 sowohl den Nachsteuerbetrag als auch den mit den Nachsteuern erhobenen Nachsteuerzinsbetrag als Schuld bzw. Schuldzinsen und machten einen entsprechenden Abzug geltend. Die kantonale Steuerverwaltung verweigerte einen Schuldzinsabzug unter Verweis auf die ständige Praxis, wonach ein Nachsteuerzins keinen abziehbaren Zinsaufwand darstelle. An dieser Argumentation hielt die kantonale Steuerverwaltung auch im verwaltungsinternen Einspracheverfahren fest, wogegen die Beschwerdeführer Beschwerde ans Obergericht erhoben. Das Obergericht bejahte die Abzugsfähigkeit von Nachsteuerzinsen. Weil der Abzug im konkreten Fall nicht in der zu beurteilenden Bemessungsperiode 2014 geltend zu machen war, wurde die Beschwerde abgewiesen.

Aus den Erwägungen:

2.1

a. Die Vorinstanz hat in der Veranlagungsverfügung für das Steuerjahr 2014 den von den Beschwerdeführern deklarierten Schuldenabzug [...] zugelassen. Dieser Schuldenabzug und das daraus für die Staats- und Gemeindesteuern resultierende steuerbare Vermögen sind im vorliegenden Verfahren nicht umstritten und daher auch nicht näher zu prüfen.

b. Die Beschwerdeführer wollen jedoch die im Nachsteuerverfahren erhobenen Zinsen, die mit den Nachsteuerverfügungen erhoben wurden [...], in der Steuerperiode 2014 zumindest teilweise zusätzlich als Schuldzinsen vom Einkommen zum Abzug bringen. Die Vorinstanz hat diesen Schuldzinsenabzug gänzlich verweigert. Dabei ist zwischen den Parteien grundsätzlich unbestritten, dass der Schuldzinsenabzug gemäss Art. 35 Abs. 1 lit. a des Steuergesetzes (StG; bGS 621.11) betragsmässig auf den Umfang der nach Art. 23, 23a und 24 steuerbaren Vermögenserträge zuzüglich weiterer Fr. 50'000.00 beschränkt ist [...].

c. Die Beschwerdeführer argumentieren, die mit den Nachsteuern verfügbaren Zinsen seien abzugsfähige Schuldzinsen. In Literatur und Rechtsprechung werde die Abzugsfähigkeit von Steuerschulden und Steuerschuldzinsen bejaht. Nach Auffassung der Beschwerdeführer spielt es für die Abzugsfähigkeit dieser Zinsen keine Rolle, ob die Nachsteuerveranlagung rechtskräftig abgeschlossen oder das Veranlagungsverfahren überhaupt schon eröffnet worden ist.

d. Die Vorinstanz ihrerseits argumentiert, gemäss Art. 193 Abs. 1 StG werde in Nachsteuerverfahren die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert. In dieser Bestimmung sei keine Rede davon, dass die nicht erhobenen Steuerbeträge der Nachsteuer gleichzusetzen seien, um im Anschluss daran um die Zinsen erhöht zu werden. Die Zinsen seien somit nicht nur Bestandteil der Nachsteuerberechnung, sondern der Steuer selbst. Daher erscheine es durchaus angemessen, dass eine Nachsteuer inklusive Zinsen zu verstehen sei; das entspreche Wortlaut und Sinn und Zweck der

Bestimmung. Seien die Zinsen aber Teil der Nachsteuer, so könnten sie nicht gleichzeitig als abzugsfähige Schuldzinsen qualifiziert werden.

2.2

Zu unterscheiden sind somit zwei Fragestellungen:

- Zum einen ist zu prüfen, ob Zinsen aus dem Nachsteuerverfahren überhaupt als Schuldzinsen zum Abzug zuzulassen sind (vgl. dazu nachfolgend, E. 2.3–2.5);
- Zum anderen stellt sich, wird diese erste Frage bejaht, die weitere Frage, in welchem Zeitpunkt diese Zinsen zum Abzug zuzulassen sind (vgl. dazu nachfolgend, E. 2.6).

2.3 Allgemeines zur Abzugsfähigkeit:

a. Im vorliegenden Verfahren zu prüfen ist die Abzugsfähigkeit der in Frage stehenden Zinsen bei der Festlegung der Staats- und Gemeindesteuern. Art. 9 Abs. 1 Satz 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) sieht vor, dass bei der Festlegung dieser kantonalen Steuern von den gesamten steuerbaren Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge abgezogen werden. Allgemeine Abzüge sind unter anderem die privaten Schuldzinsen im Umfang des nach den Artikeln 7 und 7a StHG steuerbaren Vermögensertrages und weiterer Fr. 50'000.00 (Art. 9 Abs. 2 lit. a StHG). Im Einklang mit dieser bundesrechtlichen Vorgabe regelt Art. 35 Abs. 1 lit. a StG: „Von den Einkünften werden abgezogen: a) die privaten Schuldzinsen im Umfang der nach Art. 23, 23a und 24 steuerbaren Vermögenserträge zuzüglich weiterer Fr. 50'000.00“. Für die Abzugsfähigkeit von Zinsen ist somit vorausgesetzt, dass es sich um private Schuldzinsen handelt.

b. Unter Zins ist zivilrechtlich die Vergütung zu verstehen, die ein Gläubiger für die Entbehrung einer ihm geschuldeten Geldsumme fordern kann, sofern diese Vergütung sich nach der Höhe der geschuldeten Summe und der Dauer der Schuld bestimmt. Eine Zinsschuld liegt somit vor, wenn nicht nur eine Geldschuld besteht, sondern auch die Zeitdauer feststeht, während welcher der Gläubiger das Kapital entbehrt und aufgrund welcher sich die Vergütung berechnet (Urteil BGer 2C_142/2014, E. 2.2.4, m.w.H.). Mit den allgemeinen Abzügen in Art. 9 Abs. 2 StHG berücksichtigt der Gesetzgeber die effektiven Ausgaben, die der steuerpflichtigen Person entstanden sind (vgl. *Richner/Frei/Kaufmann/Meuter*, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, N 6a zu § 31). Bei Art. 9 Abs. 2 lit. a StHG handelt es sich nach ständiger Praxis um eine Steuernorm mit wirtschaftlicher Anknüpfung: Für die Abzugsfähigkeit von Passivzinsen spielt deren wirtschaftliche Natur eine ausschlaggebende Rolle. Der Begriff Schuldzinsen ist daher wirtschaftlich auszulegen und unbesehen um die Form, die Bezeichnung oder den Zeitpunkt der Erbringung zu verstehen (*Richner/Frei/Kaufmann/Meuter*, a.a.O., N 8 zu § 31, m.w.H.; vgl. dazu auch Urteil BGer 2C_874/2013, E. 2.1). Keine Rolle spielt hingegen, ob die abzugsfähigen Schuldzinsen in unmittelbarem Zusammen-

hang zur Erzielung steuerbarer Einkünfte stehen und damit als Gewinnungskosten gelten (Urteil BGer 2C_142/2014, E. 2.3.4, m.w.H.).

c. Im vorliegenden Fall wollen die Beschwerdeführer zur Berechnung der in diesem Verfahren interessierenden Staats- und Gemeindesteuer sowohl den mit den Nachsteuern betreffend Staats- und Gemeindesteuern veranlagten Zins [...] als auch den mit den Nachsteuern betreffend Direkte Bundessteuer [...] veranlagten Zins (bis zur gesetzlich vorgegebenen Beschränkung auf den Betrag der steuerbaren Vermögenserträge zuzüglich Fr. 50'000.00) zum Abzug bringen. Diese in Frage stehenden Zinsen werden einerseits auf der jeweils geschuldeten Nachsteuersumme geschuldet und andererseits nach der entsprechenden Zeitdauer berechnet, in welcher die Nachsteuersumme offen war.

d. Der private Charakter der in Frage stehenden Zinsen ist vorliegend offensichtlich zu bejahen; es handelt sich nicht um Zinsen auf Geschäftsschulden, welche grundsätzlich uneingeschränkt abzugsfähig sind, sondern die Zinsen sind dem Privatbereich zuzuordnen, wo – deren Abzugsfähigkeit vorausgesetzt – die betragsmässige Einschränkung nach Art. 35 Abs. 1 lit. a StG zu beachten ist.

e. Somit erfüllen die in Frage stehenden Zinsen grundsätzlich die Begriffsmerkmale des privaten Schuldzinses im Sinn von Art. 9 Abs. 2 lit. a StHG i.V.m. Art. 35 Abs. 1 lit. a StG.

2.4 Zur Abzugsfähigkeit der mit den Nachsteuern betreffend Staats- und Gemeindesteuern veranlagten Zinsen im Einzelnen:

a. Die Vorinstanz macht in der Duplik geltend, insoweit der mit den Nachsteuern betreffend Staats- und Gemeindesteuern erhobene Zins [...] betroffen ist, werde dieser Zins nach dem Ausgleichszinssatz berechnet. Ein Ausgleichszins solle mit Blick auf das Gebot der Gleichbehandlung gewährleisten, dass Steuerpflichtige, die ihre Steuern nach deren Fälligkeit bezahlen, keine Zinsvorteile erlangen. Da die Bearbeitungsdauer von Nachsteuerverfügungen nicht in der Macht der Steuerpflichtigen liege, sei es sachgerecht, dass bis zum Abschluss des Nachsteuerverfahrens nicht ein Verzugs-, sondern der (niedrigere) Ausgleichszins verlangt werde. Eine steuerpflichtige Person, die schuldhaft eine Unterbesteuerung bewirke, müsse eine Busse bezahlen; somit sei nicht erforderlich, über einen Verzugszins hinaus eine zusätzliche Sanktionierung vorzusehen. Der in Frage stehende Zins stelle keinen Verzugszins dar. Nur ein solcher wäre nach Ansicht der Vorinstanz abzugsfähig. Wenn nun aber die im Nachsteuerbetrag enthaltenen Zinsen durch die steuerpflichtige Person als Schuldzinsen vom Einkommen abgezogen werden könnten, sei dies eine Besserstellung desjenigen, der Steuern hinterzogen habe gegenüber dem steuerehrlichen Bürger, der alles ordnungsgemäss deklariert habe [...].

b. Dieser Auffassung der Vorinstanz kann so nicht gefolgt werden. Die Zinsen, die zusammen mit der Nachsteuerforderung betreffend Staats- und

Gemeindesteuern erhoben werden, werden gemäss Vorinstanz gerade aufgrund ihrer Zweckbestimmung nicht nach dem Verzugszinssatz, sondern nach dem Ausgleichszinssatz berechnet. Für diejenigen Zinsen, die mit der Nachsteuer betreffend Direkte Bundessteuer erhoben wurden [...], gelten andere Rechtsgrundlagen, worauf in E. 2.5 näher eingegangen wird.

c. Werden Nachsteuern betreffend Staats- und Gemeindesteuern erhoben, so schreibt das StHG den Kantonen vor, auf diesen Nachsteuerforderungen zwingend einen Zins zu erheben. Die konkrete Ausgestaltung dieses Zinses, insbesondere dessen Höhe und Bezeichnung, verbleibt hingegen in der Kompetenz der Kantone (vgl. dazu Urteile BGer 2C_116/2015 und 2C_117/2015, E. 5.4.4, m.w.H.). Der Gesetzgeber von Appenzell Ausser rhoden hat den in Art. 193 Abs. 1 StG erwähnten Zins, der bei einer Nachbesteuerung erhoben wird, im Gesetzeswortlaut dieser Bestimmung („Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert“) nicht näher definiert. In Art. 206 StG werden einerseits Ausgleichszinsen erwähnt, in Art. 208 Abs. 2 StG andererseits Verzugszinsen.

Ausgleichszinsen ergeben sich als Korrektur beim System von provisorischen Rechnungen und Schlussrechnungen und sind nicht verschuldensabhängig. Ist der provisorisch bezogene Steuerbetrag niedriger, als sich schliesslich aufgrund der rechtskräftigen Einschätzung ergibt, steht der Bezugsbehörde das Recht zu, die zu wenig erhobenen Steuern nachzufordern. Umgekehrt hat aber auch die steuerpflichtige Person einen Anspruch darauf, dass ihr allenfalls zu viel bezahlte Beträge zurückerstattet werden. Daraus resultiert das Ausgleichszinssystem: Der in der definitiven Schlussrechnung festgelegte Steuerbetrag ist ab dem Verfalltag bis zum Datum der definitiven Schlussrechnung zu verzinsen. Hat eine steuerpflichtige Person Zahlungen vor dem Verfalltag oder gegenüber der definitiven Schlussrechnung zu hohe Zahlungen geleistet, werden diese vorzeitigen bzw. überschüssenden Beträge zugunsten der steuerpflichtigen Person verzinst (sog. Vergütungszinsen). Hat die steuerpflichtige Person die Zahlungen erst nach dem Verfalltag oder gegenüber der definitiven Schlussrechnung zu niedrigere Zahlungen geleistet, werden diese verspäteten bzw. ungenügenden Zahlungen zulasten der steuerpflichtigen Person verzinst (sog. Ausgleichszinsen).

Im kantonalen Recht sind die Begriffe Ausgleichszinsen und Verzugszinsen klar auseinanderzuhalten: Verzugszinsen werden erst dann erhoben, wenn in Rechnung gestellte Beträge von der steuerpflichtigen Person nicht rechtzeitig innert Zahlungsfrist beglichen werden (Art. 208 Abs. 2 StG: „Auf dem Steuerbetrag wird nach Ablauf der Zahlungsfrist, ungeachtet eines allfäll-

ligen Einsprache- oder Beschwerdeverfahrens, ein Verzugszins geschuldet“). Verzugszinsen haben in diesem Sinn Strafcharakter und kommen überhaupt nur dann zum Zug, wenn eine rechtzeitige Zahlung der in Rechnung gestellten Beträge unterbleibt.

Angesichts dieses unterschiedlichen Hintergrunds von Ausgleichs- und Verzugszinsen hat der Regierungsrat diese Zinsen auch nicht in gleicher Höhe festgelegt. So beträgt der bei den Staats- und Gemeindesteuern aktuell anwendbare Ausgleichszins 1 % und der Verzugszins dagegen deutlich höhere 5 % (vgl. die Erläuterungen zu den Verzugszinsen unter <https://www.ar.ch/verwaltung/departement-finanzen/steuerverwaltung/steuer-bezug/>).

d. Die Vorinstanz führt in der Duplik zu Recht an, Sinn und Zweck der Nachsteuererhebung bestehe darin, die dem Staat vorenthaltenen Steuern nachzubesteuern und die steuerpflichtige Person gleich zu stellen, wie eine Person, welche die Steuern von Anfang an korrekt abgeliefert hätte. Dazu gehöre die Erhebung des Ausgleichszinses [...]. Art. 206 StG sieht vor, dass mit der Schlussrechnung Ausgleichszinsen zu berechnen sind. Das Nachsteuerverfahren wird mit einer Schlussrechnung abgeschlossen. Wie die Vorinstanz selbst geltend macht, haben die Zinsen bei Nachsteuerforderungen betreffend Staats- und Gemeindesteuern – genau gleich wie die Ausgleichszinsen, die jeweils bei ordentlichen Schlussrechnungen der Staats- und Gemeindesteuern berechnet werden – das Ziel der Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen bei der Festsetzung der Steuer; die Nachsteuerpflichtigen sollen nicht davon profitieren, dass die Steuern erst nachträglich veranlagt wurden. Die mit der Nachsteuer erhobenen Zinsen haben somit – was die Vorinstanz ebenfalls selbst betont – keine Sanktionierungswirkung, sondern es geht lediglich um einen Schadenausgleich. Somit sind die in Frage stehenden Zinsen, die mit den kantonalen Nachsteuern festgelegt werden, Sinn und Zweck nach Ausgleichszinsen, auch wenn dies vom kantonalen Gesetzgeber nicht ausdrücklich so im Gesetzeswortlaut festgehalten worden ist, sondern in Art. 193 Abs. 1 StG der offene Begriff „Zins“ verwendet wurde (anders und diesbezüglich klarer ist z.B. die Regelung in Art. 80^{bis} der Steuerverordnung des Kantons St.Gallen [sGS 811.11], wo es ausdrücklich heisst: „Auf der Nachsteuer werden ab dem Verfalltag der nicht erhobenen Steuer Ausgleichszinsen geschuldet“).

e. Somit ist der Vorinstanz darin zuzustimmen, dass die mit der kantonalen Nachsteuer erhobenen Zinsen keinen Verzugszins, wie er im kantonalen Recht vom Ausgleichszins unterschieden wird, darstellen: Ein Verzugszins ist gemäss Art. 208 Abs. 2 StG erst nach Ablauf der Zahlungsfrist, welche mit der Schlussrechnung angesetzt wird, geschuldet. Ein Steuerpflichtiger ist bei Nachsteuerverfügungen, die an die Stelle der ordentlichen Einschätzung treten, mit der Leistung des neuen Steuerbetrags nicht in Verzug; das wäre er erst, wenn er den mit der Nachsteuerverfügung festgesetzten Betrag nicht in-

nerhalb der ihm gesetzten Zahlungsfrist begleicht. Bis zur Beendigung des Nachsteuerverfahrens ist aber derjenige Zins geschuldet, welcher bis zur Schlussrechnung bezahlt werden müsste und das ist der Ausgleichszins. Gestützt auf Art. 193 Abs. 1 i.V.m. Art. 206 StG sind somit die mit dem Nachsteuerbetrag betreffend Staats- und Gemeindesteuern geschuldeten Zinsen Ausgleichszinsen (so ausdrücklich auch Urteile BGer 2C_116/2015 und 2C_117/2015, E. 5.5.1, m.w.H. zur entsprechenden kantonalen Regelung im Kanton Zürich).

f. Gleichzeitig argumentiert die Vorinstanz aber, der Zins sei Bestandteil des Nachsteuerbetrags und könne aus diesem Grund nicht zum Abzug gebracht werden, weil sonst eine Besserstellung desjenigen resultieren würde, der Steuern hinterzogen habe, gegenüber dem steuerehrlichen Bürger, der alles ordnungsgemäss deklariert habe [...]. Diese Argumentation überzeugt nicht. Was die Vorinstanz nämlich nicht erwähnt, ist, dass Ausgleichszinsen, die bei jeder ordentlichen Veranlagung berechnet werden – auch gemäss Praxis der Vorinstanz – sehr wohl als abzugsfähige Schuldzinsen anerkannt werden (vgl. hierzu das Merkblatt „Informationen über den Ausgleichszins“, abrufbar unter https://www.ar.ch/fileadmin/user_upload/Departement_Finzen/Steuerverwaltung/Bibliothek/2016/Formulare/Info_Ausgleichszins.pdf: „Der Ausgleichszins zu Lasten der Steuerpflichtigen Person gilt als Schuldzins und kann daher von den Einkünften abgezogen werden.“). Es ist daher nur konsequent, auch die mit der Nachsteuerforderung berechneten Zinsen zum Abzug zuzulassen.

g. Auch in anderen Kantonen werden Ausgleichszinsen allgemein sowie auch jene Zinsen, die zusammen mit der Nachsteuerforderung erhoben werden, durchwegs als abzugsfähige Schuldzinsen anerkannt, wobei zu beachten ist, dass die Terminologie in den verschiedenen Kantonen uneinheitlich ist und die Begriffe Ausgleichszinsen, Verspätungszinsen und Verzugszinsen nicht in jedem Kanton gleich auseinandergehalten und verwendet werden (zur Praxis in anderen Kantonen z.B. Kanton TG: Steuerpraxis [StP] 34 Nr. 7; Kanton SG: *Zigerlig/Oertli/Hofmann*, Das st.gallische Steuerrecht, 7. A., Muri/Bern 2014, Rz. 590; Kanton ZH: *Richner/Frei/Kaufmann/Meuter*, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, a.a.O., N 14 zu § 31; Kanton ZG: Urteil VGer ZG, A 2014 17, in: ZG GVP 2015, A III 8.4, S. 265 ff.).

h. Zusammengefasst ist festzuhalten, dass jene Zinsen, die mit den Nachsteuern eingefordert werden, ihrem Sinn und Zweck nach keine Verzugs-, sondern Ausgleichszinsen sind. Entsprechend werden sie, soweit die kantonalen Nachsteuern betroffen sind, nach dem Ausgleichszinssatz berechnet. Die Abzugsfähigkeit von Ausgleichszinsen als private Schuldzinsen wird allgemein und auch von der Vorinstanz praxisgemäss anerkannt. Somit ist auch der mit den Nachsteuern eingeforderte Zins – innert der betragsmässigen Beschränkung von Art. 35 Abs. 1 lit. a StG – zum Abzug zuzulassen.

2.5 Zur Abzugsfähigkeit der mit den Nachsteuern betreffend Direkte Bundessteuer veranlagten Zinsen im Einzelnen

a. Mit Bezug auf den Nachsteuerzins, der mit den Nachsteuern betreffend Direkte Bundessteuer bei den Beschwerdeführern erhoben wurde [...], führt die Vorinstanz an, das Recht der Direkten Bundessteuer kenne zwar keinen Ausgleichszinssatz, aber die für den mit den Nachsteuern betreffend Staats- und Gemeindesteuern erhobenen Zins gemachten Überlegungen würden auch für die Zinsen, die mit der Nachsteuer betreffend Direkte Bundessteuer erhoben worden seien, sinngemäss gelten. Abzugsfähig sei nur derjenige Verzugszins, der bei verspäteter Zahlung der Nachsteuer samt Zins geschuldet wäre [...].

b. Tatsächlich können die Überlegungen, die bereits zu den mit der Nachsteuer betreffend Staats- und Gemeindesteuern erhobenen Zinsen angeführt wurden, weitgehend auch auf jene Zinsen übertragen werden, die mit der Nachsteuer betreffend Direkte Bundessteuer erhoben werden. Auch die Nachsteuer betreffend Direkte Bundessteuern unterscheidet sich von der ordentlich geschuldeten Direkten Bundessteuer nur in formeller Hinsicht und es gelten für sie keine besonderen Bemessungsgrundsätze (*Richner/Frei/Kaufmann/Meuter*, Handkommentar zum DBG, 3. A., Bern 2016, N 5 zu Art. 151). Die Nachsteuer ist damit keine vom ursprünglichen Steueranspruch verschiedene Forderung, sondern die Mehrsteuer, die sich aufgrund des Nachsteuerverfahrens gegenüber der ursprünglichen Veranlagung ergibt. Das Nachsteuerverfahren ist in diesem Sinn nichts anderes als eine Art Revisionsverfahren zuungunsten des Steuerpflichtigen (vgl. dazu BGE 98 Ia 22 E. 2, m.w.H.). So haben auch die mit den Nachsteuern betreffend Direkte Bundessteuer erhobenen Zinsen klar keine pönale Funktion. Die Nachsteuer wird als Folge einer Unterbesteuerung mit dem einzigen Zweck erhoben, einen ungerechtfertigten Steuerausfall des Gemeinwesens auszugleichen (*Richner/Frei/Kaufmann/Meuter*, a.a.O., N 3 zu Art. 151 DBG).

c. Die Verzinsung der Nachsteuerforderung betreffend Direkte Bundessteuern ist in Art. 151 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) ausdrücklich vorgesehen („Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, so wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert“). Auch hier wird im Gesetzeswortlaut der Begriff „Zins“ nicht näher definiert. Anders als dies im kantonalen Recht der Fall ist, wird im Bundessteuerrecht nicht zwischen den Begriffen Ausgleichszins und Verzugszins unterschieden.

Bei den Bundessteuern beginnt 30 Tage nach der Zustellung der provisorischen oder definitiven Rechnung eine Verzugszinspflicht zu laufen (Art. 3

Abs. 1 lit. a der Verordnung über Fälligkeit und Verzinsung der direkten Bundessteuer [SR 642.124, nachfolgend: Zinsverordnung]). Auf Raten- und sonstigen Vorauszahlungen vom Zahlungseingang bis zur ursprünglichen Fälligkeit wird ein sogenannter Vergütungszins gewährt (Art. 4 Zinsverordnung).

Gemäss Art. 3 Abs. 1 lit. b der Zinsverordnung ist der in Art. 151 Abs. 1 DBG erwähnte Zins nach demselben Verzugszinssatz zu berechnen, der bei der ordentlichen Steuerveranlagung 30 Tage nach der Rechnungsstellung zu laufen beginnt.

d. Wie schon bei den Zinsen, die mit den Nachsteuern betreffend Staats- und Gemeindesteuern erhoben wurden, besteht auch bei den Zinsen, die mit der Nachsteuer betreffend Direkte Bundessteuer erhoben wurden, kein Grund, diese nicht als Schuldzinsen zum Abzug zuzulassen. Eine Besserstellung desjenigen, der Steuern hinterzogen hat gegenüber dem steuerehrlichen Bürger, der alles ordnungsgemäss deklariert hat, kann in der Zulassung eines solchen Schuldzinsenabzugs entgegen der Ansicht der Vorinstanz [...] nicht erblickt werden. So beginnt die Zinspflicht bei den ordentlich veranlagten Direkten Bundessteuern gemäss Art. 3 Abs. 1 lit. a der Zinsverordnung 30 Tage nach der Zustellung der definitiven oder provisorischen Rechnung. Die Rechnung ist in der Regel auf den 1. März des auf das Steuerjahr folgenden Kalenderjahres zu erstellen (Art. 1 Abs. 1 Zinsverordnung). Im Fall der Erhebung einer Nachsteuer beginnt der Nachsteuerzins jedoch nicht erst mit dem (späteren) Datum der Nachsteuerrechnung zu laufen, sondern die Verordnung sieht ausdrücklich vor, dass der Zins bereits ab dem Zeitpunkt zu berechnen ist, ab dem die nachgeforderte Steuer ursprünglich fällig geworden wäre (vgl. Art. 3 Abs. 1 lit. b Zinsverordnung). Die Zeitdauer, für welche die Zinsen erhoben werden, ist somit bei Nachsteuern, die länger zurückliegen als ordentlich veranlagte Steuern, entsprechend höher. Damit ist dem Ziel, einen Nachsteuerpflichtigen nicht besser zu stellen als einen Steuerpflichtigen, der alles rechtzeitig und vollständig deklariert hat, bereits Rechnung getragen.

e. Eine andere Frage ist dagegen diejenige nach der Abzugsfähigkeit dieser Zinsen. Es entspricht der Praxis der Vorinstanz, sowohl Ausgleichs- als auch Verzugszinsen auf Steuerbeträgen als Schuldzinsen zum Abzug zuzulassen (siehe dazu auch bereits vorstehend E. 2.4). Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG macht bezüglich der Herkunft von Schuldzinsen keinen Unterschied und für deren Abzugsfähigkeit ist der Verwendungszweck irrelevant. Somit besteht kein Grund, einem Nachsteuerpflichtigen den entsprechenden Abzug zu verweigern, da ja mit den mit den Nachsteuern erhobenen Zinsen nach der gesetzlichen Konzeption gerade keine zusätzliche Sanktionierungswirkung verbunden sein soll.

f. Damit ist auch die Abzugsfähigkeit der mit der Nachsteuer betreffend Direkte Bundessteuern erhobenen Zinsen im Rahmen von Art. 35 Abs. 1 lit. a StG entgegen der Auffassung der Vorinstanz zu bejahen.

2.6

Wird die Abzugsfähigkeit der mit der Nachsteuer festgesetzten Zinsen somit im Grundsatz bejaht, so bleibt zu prüfen, in welchem Zeitpunkt dieser Abzug geltend gemacht werden kann.

a. Die Beschwerdeführer haben am 25. März 2015 Nachsteuerrechnungen für die Jahre 2004 bis 2012 erhalten [...]. Die Nachsteuerrechnung für die Staats-, Gemeinde- und Kirchensteuern 2004 bis 2012 bzw. die Direkte Bundessteuer 2004 bis 2012 hat weitgehend keinen direkten zeitlichen Zusammenhang zur Steuerperiode 2014, in der die Beschwerdeführer den Zinsabzug geltend machen wollen. Lediglich ein geringer Anteil der gesamthaft verfükten Zinsen entfällt rechnerisch gesehen auf die Zeitspanne 1.1.2014 bis 31.12.2014 [...].

b. Das Einkommenssteuerrecht beruht auf dem Gedanken der Periodizität. Das steuerbare Einkommen wird bestimmt nach den Einkünften und abzugsfähigen Aufwendungen, die ab Beginn der Steuerperiode bis zum Ende der Steuerperiode tatsächlich anfallen. Grundsätzlich sind nur die während der Dauer der Steuerpflicht tatsächlich abfliessenden Abzüge zu berücksichtigen (vgl. zur Thematik auch *Richner/Frei/Kaufmann/Meuter*, a.a.O., N 20 ff. zu Art. 40 DBG). Nach dem Periodizitätsprinzip haben es die Steuerpflichtigen nicht in der Hand, zu bestimmen, wann sie die Steuern entrichten, sondern die Besteuerung soll grundsätzlich in jener Periode erfolgen, in welcher das Einkommen wirtschaftlich erzielt wird. Private Schuldzinsen gelten, da sich die Passiven bereits dann erhöhen, im Hinblick auf das Periodizitätsprinzip bereits als abzugsfähig in dem Zeitpunkt, in welchem sie fällig werden; eine Bezahlung ist im Regelfall nicht vorausgesetzt (*Richner/Frei/Kaufmann/Meuter*, a.a.O., N 26 zu Art. 33 DBG).

c. Die in Frage stehenden Zinsen, die die Beschwerdeführer in der Steuerperiode 2014 zum Abzug bringen wollen, wurden (zusammen mit der verfükten Nachsteuer) am 25. März 2015 in Rechnung gestellt [...]. Entsprechend der Regelung in Art. 208 Abs. 1 StG wurde für die Bezahlung der verfükten Nachsteuern samt Zinsen eine Zahlungsfrist von 30 Tagen gewährt. Weitere konkrete Bestimmungen zur Fälligkeit der Nachsteuern samt Zinsen fehlen im kantonalen Steuergesetz, während gemäss Art. 161 Abs. 3 lit. c DBG der verfükte Nachsteuerbetrag ausdrücklich erst mit der Nachsteuerverfügung fällig wird; diese Fälligkeitsregelung betrifft sowohl die eigentliche Nachsteuer als auch den mit der Nachsteuer berechneten Zins (vgl. *Richner/Frei/Kaufmann/Meuter*, a.a.O., N 9 zu Art. 161 DBG).

d. Für diese Fälligkeitsregelung im DBG sprechen vor allem praktische Gründe, wie sich exemplarisch im vorliegenden Fall zeigt: Zwar könnten die Zinsen, die im vorliegenden Fall mit der Nachsteuer verfükt wurden, ohne weiteres rechnerisch aufgeteilt werden auf die Jahre 2004 bis und mit 2015 [...] und deren Fälligkeit entsprechend pro rata auf die einzelnen Steuerperioden 2004 bis und mit 2015 angesetzt werden. Da es aber bei den mit den

Nachsteuern verfügten Zinsen allgemein und auch im vorliegenden Fall um Zinsen für bereits vergangene Veranlagungsperioden geht, ist es in der Regel faktisch gar nicht möglich, einen derartigen pro rata Schuldzinsabzug in den betroffenen Steuerperioden vorzunehmen. So konnten auch die Beschwerdeführer im vorliegenden Fall nicht bereits in den Steuererklärungen 2004 und folgende einen Abzug für je anteilmässig aufgelaufene Zinsen geltend machen, da die entsprechenden Beträge ihnen damals gar nicht bekannt waren. Die Nachsteuern samt Zinsen wurden ja erst am 25. März 2015 verfügt. Eine allfällige Revision der früheren Steuerveranlagungen ab 2004 zur pro rata Aufteilung eines Zinsabzugs würde sich als unverhältnismässig kompliziert erweisen (vgl. in diesem Sinn auch Urteil VGer ZG, A 2014 17, in: GVP ZG 2015, III 8.4, E. 7 in fine). Aus diesem Grund wird im Fall von Zinsen, welche aufgrund eines Nachsteuerverfahrens erhoben werden, regelmässig das entsprechende Datum der Nachsteuerverfügung als Fälligkeitstermin für den gesamten Zinsbetrag aller betroffenen Steuerjahre betrachtet (*Kästli/Iff*, in: Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band I, Muri/Bern 2014, N 33 zu Art. 70), wie dies auch der Regelung in Art. 161 Abs. 3 lit. c DBG entspricht.

e. Zusammengefasst ist im vorliegenden Fall für den Zeitpunkt des möglichen Abzugs der verfügten Nachsteuerzinsen auf den Zeitpunkt der Fälligkeit dieser Zinsen abzustellen. Die Nachsteuerzinsen wurden, zusammen mit der verfügten Nachsteuer betreffend Staats- und Gemeindesteuern einerseits und Direkte Bundessteuer andererseits, erst mit den Nachsteuerverfügungen vom 25. März 2015 fällig. Die in Frage stehenden Nachsteuerzinsen sind somit gesamthaft in der Steuerbemessungsperiode 2015 im Rahmen von Art. 35 Abs. 1 lit. a StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG zum Abzug zuzulassen. Die Vorinstanz hat den von den Beschwerdeführern verlangten Abzug im Steuerjahr 2014 jedoch im Resultat zu Recht verneint.

OGer, 25.10.2016

Das Urteil ist im vollen Wortlaut publiziert in: Der Steuerentscheid – Sammlung aktueller steuerrechtlicher Entscheide (StE) 4/2017 B 27.2 Nr. 45.