

Obergericht Appenzell Ausserrhoden

2. Abteilung

Urteil vom 13. Dezember 2016

Mitwirkende	Obergerichtspräsident E. Zingg Oberrichter R. Krapf, B. Dick, S. Plachel, Dr. M. Winiger Obergerichtsschreiberin M. Epprecht
Verfahren Nr.	O2V 16 15
Sitzungsort	Trogen
Beschwerdeführer	A1____ und A2____ vertreten durch: RA B____
Vorinstanz	Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden, Gutenberg-Zentrum, 9102 Herisau Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Eigerstrasse 65, 3003 Bern
Gegenstand	direkte Bundessteuer 2014

Rechtsbegehren

a) der Beschwerdeführer:

Wir beantragen Ihnen, dass private Schuldzinsen (inklusive private Vorfälligkeitsentschädigung) bis zum Betrag von Fr. 305'081 zum Abzug zugelassen werden.

Unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

b) der Vorinstanz:

1. Die Beschwerde sei abzuweisen.
2. Unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführer.

Sachverhalt

- A. A1___ und A2___ liessen in der Steuererklärung 2014 im Formular Schuldenverzeichnis eine Vorfälligkeitsentschädigung in Höhe von Fr. 311'615 an die Raiffeisenbank geltend machen. Diese Vorfälligkeitsentschädigung stammt aus dem Verkauf ihrer Liegenschaften in Wittenbach und der vorzeitigen Auflösung der entsprechenden Hypothek. Die Steuerverwaltung liess die Vorfälligkeitsentschädigung nicht zum Abzug zu.
- B. Die dagegen erhobene Einsprache von A1___ und A2___ wies die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 2. Mai 2016 ab.
- C. Gegen den Einspracheentscheid erhoben A1___ und A2___ mit Eingabe vom 26. Mai 2016 sowie 1. Juni 2016 Beschwerde beim Obergericht Appenzell Ausserrhoden mit den eingangs wiedergegebenen Anträgen.
- D. Die Steuerverwaltung beantragte in der Vernehmlassung vom 8. Juli 2016 die Beschwerde abzuweisen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete auf eine Vernehmlassung und A1___ und A2___ auf eine Replik.
- E. Mit Schreiben vom 26. Januar 2017 teilte Rechtsanwalt B___ mit, dass er künftig die Beschwerdeführer anstelle der C___ Treuhand AG vertrete.¹

¹ Act. 14

- F. Auf weitere Einzelheiten im Sachverhalt und in den Akten sowie auf die Vorbringen der Parteien in den Rechtsschriften wird, soweit für die Beurteilung entscheidrelevant, im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen

1. Formelles

Die Erfüllung der Prozessvoraussetzungen ist von Amtes wegen zu prüfen.

Die Beschwerdeführer haben mit Vollmacht vom 24. Februar 2016 die C___ Treuhand AG bevollmächtigt, sie in sämtlichen Steuerangelegenheiten für das Steuerjahr 2014 zu vertreten.² Die C___ Treuhand AG ist als handlungsfähige juristische Person grundsätzlich befugt, die Beschwerdeführer in Steuersachen vor Obergericht zu vertreten.³ Die die Beschwerde einreichenden D___ und E___ sind je für die C___ Treuhand AG einzelzeichnungsberechtigt. Seit 19. Januar 2017 vertritt Rechtsanwalt B___ die Beschwerdeführer.

Da auch die übrigen Prozessvoraussetzungen (Zuständigkeit sowie Form- und Fristenfordernisse) erfüllt sind, ist auf die Beschwerde einzutreten.⁴

Weil die Beschwerde die Veranlagung sowohl der Direkten Bundessteuer als auch der Staats- und Gemeindesteuern betrifft, wurde sie mit Blick auf die unterschiedlichen Rechtsgrundlagen in zwei formell getrennte, aber gleichzeitig behandelte Verfahren aufgeteilt (O2V 16 15 und O2V 16 13). Das vorliegende Verfahren O2V 16 15 betrifft die Veranlagung der Direkten Bundessteuer 2014.

² Art. 2.1

³ Art. 3 Abs. 1 lit. d des Gesetzes vom 11. April 2005 über die Ausübung des Anwaltsberufes (Anwaltsgesetz, bGS 145.52] i.V.m. Art. 54 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210)

⁴ Art. 140 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) i.V.m. Art. 4 der Verordnung vom 26. September 2000 über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (bGS 625.11) i.V.m. Art. 28 Justizgesetz vom 13. September 2010 (JG, bGS 145.31)

2. Materielles

2.1

Strittig und zu prüfen ist einzig die Frage der Abzugsfähigkeit der Vorfälligkeitsentschädigung.

2.2

Die Vorinstanz verweist diesbezüglich auf ihre bezüglich der Staats- und Gemeindesteuern sowie der Direkten Bundessteuer gleichlautenden Praxis, wonach in Fällen, in welchen die Liegenschaft verkauft werde und keine Kapitalschuld mehr bestehe, die Vorfälligkeitsentschädigung den Charakter einer Rücktrittsprämie habe, welche nicht zum Abzug zugelassen werden könne. Aus dem fälschlicherweise zugelassenen Abzug in der Steuerperiode 2012 könne nichts zu Gunsten der Beschwerdeführer abgeleitet werden. Ebenso wenig aus der Formulierung in der Wegleitung zur Grundstücksgewinnsteuer, da darin keine Aussage darüber getroffen werde, dass die Vorfälligkeitsentschädigung zum Abzug zugelassen werde.

Die Beschwerdeführer wenden ein, in der Steuerperiode 2012 sei die wirtschaftliche Betrachtungsweise angewendet und die damals zu zahlende Vorfälligkeitsentschädigung zum Abzug zugelassen worden. Eine Praxisänderung könne nicht ausgemacht werden und sei auch nicht erwähnt worden. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise der Steuerverwaltung komme auch in der Wegleitung zur Grundstücksgewinnsteuer zum Ausdruck. Nach dem St. Galler Steuerbuch werde auch bei der direkten Bundessteuer die Vorfälligkeitsentschädigung als Schuldzinsvorauszahlung zum Abzug zugelassen. Im Sinne der schweizweiten Gleichbehandlung sei daher der Abzug zuzulassen.

2.3

Nach Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG können die privaten Schuldzinsen im Umfang der nach den Artikeln 20, 20a und 21 steuerbaren Vermögenserträge und weiterer 50'000 Franken von den Einkünften abgezogen werden.

Unter dem Begriff «Schuldzins» wird grundsätzlich diejenige Vergütung verstanden, die für die Gewährung oder Vorenthaltung einer Geldsumme oder eines Kapitals zu entrichten ist, sofern dieses Entgelt nach der Zeit und als Quote des Kapitals regelmässig in Prozenten berechnet wird. Das Bestehen einer Kapitalschuld ist damit unabdingbare Voraussetzung für eine Zinsschuld.⁵ Mangels einer solchen stellt die an den Kreditgeber entrichtete

⁵ ZIGERLIG/JUD, in: Zweifel/Athanas (Hrsg.), Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2. Aufl. 2008, N. 9a zu Art. 33 DBG mit Hinweisen; StE 2015 B 27.2 Nr. 40 mit Hinweis

Abstandszahlung für die vorzeitige Auflösung einer Festhypothek begrifflich keinen Schuldzins dar.⁶ Vielmehr dürfte es sich je nach konkreter Ausgestaltung um eine Konventionalstrafe gemäss Art. 160 OR⁷ oder um Schadenersatz gemäss Art. 97 OR für die Nichterfüllung oder nicht richtige Erfüllung eines Vertrags handeln, wobei beides im Privatbereich steuerlich nicht abzugsfähig ist.⁸

Die Praxis in den Kantonen zu den Vorfälligkeitsentschädigungen ist uneinheitlich.⁹ Zahlreiche Kantone lassen Vorfälligkeitsentschädigungen mit juristisch vertretbaren Überlegungen ganz oder teilweise, uneingeschränkt oder aber unter bestimmten Bedingungen steuerlich zum Abzug zu.¹⁰ Argumentiert wird damit, dass solche Entschädigungen aus wirtschaftlicher Betrachtungsweise Charakter von Finanzierungskosten in der Form von Schuldzinsvorauszahlungen aufweisen.¹¹

2.4

Nach der im Kanton Appenzell Ausserrhoden geltenden Praxis werden nur solche Vorfälligkeitsentschädigungen gestützt auf Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG zum Abzug zugelassen, die wirtschaftlich betrachtet Schuldzinsvorauszahlungen darstellen, wenn das Schuldverhältnis – wenn auch mit veränderten Konditionen – weiter besteht. Bei einer vorzeitigen Kündigung der Hypothek wegen Verkaufs der Liegenschaft wird das Schuldverhältnis zur Bank hingegen aufgelöst. Ohne bestehendes Schuldverhältnis kann die Vorfälligkeitsentschädigung keinen Zinscharakter haben, sondern es handelt sich um eine Vertragsstrafe, die steuerlich nicht abzugsfähig ist.

2.5

Wie bereits erwähnt, besteht in den Kantonen in Bezug auf die Vorfälligkeitsentschädigungen eine uneinheitliche Praxis. Das Bundesgericht hat sich – soweit ersichtlich – bis anhin zu diesen bestehenden uneinheitlichen kantonalen Regelungen nicht geäussert. Insofern besteht kein Anlass für das Gericht, die im Kanton Appenzell Ausserrhoden existierende langjährige Praxis, welche dem jeweiligen Charakter der Vorfälligkeitsentschädigung Rechnung trägt, abzuändern. Die Beschwerdeführer können somit aus den in anderen Kantonen geltenden Regelungen nichts zu ihren Gunsten ableiten.

⁶ StE 2015 B 27.2 Nr. 40 mit Hinweisen

⁷ Schweizerisches Obligationenrecht vom 30. März 1911 (OR, SR 220).

⁸ ZIGERLIG/JUD, a.a.O., N. 9a zu Art. 33 DBG; StE 2015 B 27.2 Nr. 40

⁹ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 14 zu Art. 33 DBG; ebenso ZIGERLIG/JUD, a.a.O., N. 9a zu Art. 33 DBG; StE 2015 B 27.2 Nr. 40

¹⁰ ZIGERLIG/JUD, a.a.O., N. 9a zu Art. 33 DBG; StE 2015 B 27.2 Nr. 40

¹¹ StE 2015 B 27.2 Nr. 40 mit Hinweisen u.a. auf das St. Galler Steuerbuch

Die Tatsache, dass den Beschwerdeführern in der Steuerperiode 2012 fälschlicherweise eine Vorfälligkeitsentschädigung zum Abzug zugelassen wurde, mag zum vorliegenden Verfahren beigetragen haben. Die Beschwerdeführer machen jedoch nicht geltend, dass ihnen dannzumal eine Praxisänderung angezeigt worden sei, weshalb sie aus dem damaligen Versehen nichts zu ihren Gunsten abzuleiten vermögen. Auch die (frühere) Formulierung in der Wegleitung zur Grundstückgewinnsteuer war allenfalls – wie die Vorinstanz einräumt – nicht präzise genug. Doch ist der Vorinstanz insofern beizupflichten, als der damaligen Formulierung in Ziff. 5.3, wonach eine Vorfälligkeitsentschädigung bei vorzeitiger Auflösung von Festhypotheken bei den ordentlichen Steuern als Schuldzinsen zu deklarieren sei, nicht zu entnehmen ist, dass diese zum Abzug zugelassen wurde. In der Zwischenzeit wurde die Formulierung in der Wegleitung präzisiert.¹²

Zusammenfassend erweist sich die Beschwerde als unbegründet, weshalb sie abzuweisen ist.

3. Kosten und Entschädigung

3.1

Die Kosten des Verfahrens vor dem Obergericht sind nach Art. 144 Abs. 1 DBG in der Regel der unterliegenden Partei aufzuerlegen.¹³ Ausgangsgemäss haben somit die Beschwerdeführer die Entscheidgebühr zu bezahlen.

Die Höhe der Verfahrenskosten bestimmt sich nach Art. 144 Abs. 5 DBG i.V.m. Art. 11 der Verordnung über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer nach kantonalem Recht. Das Obergericht erhebt für seine Urteile in Verwaltungssachen Gebühren bis Fr. 5'000.¹⁴ Innerhalb des Gebührenrahmens sind die Gebühren nach dem Zeit- und Arbeitsaufwand, der Bedeutung des Geschäfts sowie nach dem Interesse und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Gebührenpflichtigen zu bemessen.¹⁵ Zu berücksichtigen ist ferner, dass sich im parallelen Verfahren betreffend Staats- und Gemeindesteuern (O2V 16 13) weitgehend die gleichen Sach- und Rechtsfragen stellen. Daher erscheint in Beachtung der gesamten vorerwähnten Umstände sowie der Praxis des

¹² Wegleitung zur Steuererklärung für Grundstückgewinne vom 1. Januar 2014 des Kantons Appenzell Ausserrhoden <<https://www.ar.ch/verwaltung/departement-finanzen/steuerverwaltung/formulare-und-wegleitungen/#?keyword=Wegleitung%20Grundst%C3%BCckgewinnsteuer>> (besucht am 13. Februar 2017)

¹³ Art. 4 der Verordnung vom 26. September 2000 über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (bGS 625.11)

¹⁴ Art. 4a des Gesetzes vom 25. April 1982 über die Gebühren in Verwaltungssachen (bGS 233.2)

¹⁵ Art. 53 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 des Gesetzes vom 9. September 2002 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG, bGS 143.1); vgl. auch RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 3 zu Art. 144 DBG

Obergerichts in vergleichbaren Fällen eine Entscheidgebühr von Fr. 1'500 als angemessen. Der bei den Beschwerdeführern erhobene Kostenvorschuss für das vorliegende Verfahren von Fr. 1'500 ist daran anzurechnen.

3.2

Nach Art. 144 Abs. 4 DBG gilt für die Zusprennung von Parteikosten Art. 64 Abs. 1 bis 3 VwVG¹⁶ sinngemäss.

Die Höhe der Parteientschädigung richtet sich gemäss Art. 144 Abs. 5 DBG i.V.m. Art. 11 der Verordnung über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer nach kantonalem Recht, wobei der urteilenden Instanz ein erheblicher Ermessensspielraum zukommt.¹⁷

Der obsiegenden Vorinstanz bzw. der ebenfalls obsiegenden Eidgenössischen Steuerverwaltung wird keine Entschädigung zugesprochen (Art. 144 Abs. 4 und Abs. 5 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 53 Abs. 3, Art. 59 und Art. 24 Abs. 3 lit. a VRPG¹⁸).

¹⁶ Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, SR 172.021)

¹⁷ Urteil des Bundesgerichts 2C_846/2013 vom 28. April 2014 E. 3.4

¹⁸ Gesetz vom 9. September 2002 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG, bGS 143.1)

Demnach erkennt das Obergericht:

1. Die Beschwerde von A1____ und A2____ wird abgewiesen.
2. Den Beschwerdeführern wird eine Entscheidgebühr von Fr. 1'500.-- auferlegt. Der Kostenvorschuss von Fr. 1'500.-- wird angerechnet.
3. Entschädigungen werden keine zugesprochen.
4. **Rechtsmittel:**
Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit der Zustellung Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erhoben werden. Die Zulässigkeit einer solchen Beschwerde richtet sich nach Art. 82 ff. Bundesgerichtsgesetz (BGG, SR 173.110). Die Beschwerde ist beim Schweizerischen Bundesgericht, Avenue du Tribunal fédéral 29, 1000 Lausanne 14, schriftlich einzureichen. Die Beschwerdeschrift hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten; der angefochtene Entscheid sowie die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind - soweit vorhanden - beizulegen (Art. 42 BGG). Die Beschwerde hat in der Regel keine aufschiebende Wirkung (Art. 103 BGG).
5. Zustellung an die Beschwerdeführer über deren Anwalt, die Vorinstanz und die Eidgenössische Steuerverwaltung.

Im Namen der 2. Abteilung des Obergerichts

Der Obergerichtspräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

lic. iur. Ernst Zingg

lic. iur. Monika Epprecht

versandt am: 14.03.17