



VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS ZUG

ABGABERECHTLICHE KAMMER

Mitwirkende Richter: Dr. iur. Diana Oswald, Vorsitz
Dr. iur. Matthias Suter und lic. iur. Ivo Klingler
Gerichtsschreiberin: MLaw Jeannine Suter

U R T E I L vom 13. Juni 2024
gemäss § 29 der Geschäftsordnung

in Sachen

A. _____

Rekurrentin

vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Nicolas Rouiller und/oder Rechtsanwalt
Alban Matthey, SwissLegal Rouiller & Associés, Rue du Grand-Chêne 1-3,
Case Postale 7501, 1002 Lausanne

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Zug, Bahnhofstrasse 26, Postfach, 6301 Zug

Rekursgegnerin

betreffend

Kantons- und Gemeindesteuern / direkte Bundessteuer 2019
(beschlagnahmte Vermögenswerte)

A 2023 14

- A. Am 5. Juli 2022 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Zug (im Folgenden: Rekursgegnerin) A._____ (im Folgenden: Rekurrentin) für das Steuerjahr 2019 definitiv. Dabei rechnete sie unter anderem beschlagnahmte Vermögenswerte als steuerbares Vermögen und die daraus generierten Erträge als steuerbares Einkommen auf (StV-act. 3). Mit Schreiben vom 5. August 2022 erhob die Steuerpflichtige dagegen Einsprache (StV-act. 4), die mit Einspracheentscheid vom 5. Mai 2023 abgewiesen wurde (StV-act. 5).
- B. Mit Rekurs vom 8. Juni 2023 wandte sich A._____ ans Verwaltungsgericht und beantragte im Wesentlichen, dass die beschlagnahmten Vermögenswerte nicht als steuerbares Vermögen zu veranlagten seien, sowie dass die Erträge aus diesen beschlagnahmten Vermögenswerten nicht als steuerbares Einkommen zu besteuern seien (act. 1).
- C. Am 8. August 2023 reichte die Rekursgegnerin ihre Vernehmlassung ein und beantragte, es sei der Rekurs unter Kostenfolgen abzuweisen (act. 7).
- D. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich während des Verfahrens nicht vernehmen.

Das Verwaltungsgericht erwägt:

1.

1.1 Gemäss Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) kann der Steuerpflichtige gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde für die direkte Bundessteuer innert 30 Tagen nach der Zustellung bei einer von der Steuerbehörde unabhängigen Rekurskommission schriftlich Beschwerde erheben. Gemäss § 75 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes (VRG; BGS 162.1) ist das Verwaltungsgericht die kantonale Rekursbehörde im Sinne der Vorschriften über die direkte Bundessteuer. Die Beschwerden werden, unter Vorbehalt abweichender und ergänzender Vorschriften des Bundesrechtes, wie kantonale Steuerstreitigkeiten behandelt (§ 75 Abs. 2 VRG). Nach § 136 Abs. 1 des Steuergesetzes (StG; BGS 632.1) kann die steuerpflichtige Person gegen den Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung innert 30 Tagen schriftlich Rekurs beim Verwaltungsgericht erheben. Der Rekurs muss einen An-

trag und eine Begründung enthalten. Die notwendigen Beweisunterlagen sind beizulegen oder zu bezeichnen (§ 136 Abs. 3 StG; ähnlich: Art. 140 Abs. 2 DBG).

Die vorliegende Beschwerde (bezüglich der direkten Bundessteuer) bzw. Rekurs (bezüglich der kantonalen Steuern) wurde fristgerecht eingereicht und entspricht den übrigen formellen Anforderungen und ist deshalb zu prüfen. Die Beurteilung erfolgt auf dem Zirkulationsweg gemäss § 29 der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichtes (GO VG; BGS 162.11).

Im Folgenden wird der einfacheren Lesbarkeit halber der Begriff Rekurs für beide Rechtsmittel (Beschwerde und Rekurs) verwendet.

1.2 Das Verwaltungsgericht kann Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung sowohl bezüglich kantonalen Steuern (§ 63 Abs. 3 VRG i.V.m. § 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 136 Abs. 2 StG) als auch bezüglich der direkten Bundessteuer (Art. 140 Abs. 3 DBG) in vollem Umfang überprüfen. Das Verwaltungsgericht stellt den Sachverhalt von Amtes wegen fest (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 137 Abs. 1 StG sowie Art. 142 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 130 Abs. 1 DBG). Es gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 137 Abs. 2 StG sowie Art. 143 Abs. 1 DBG). Das Verwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, d.h. jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist. Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Verwaltungsgericht als Rekursinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist und einen Rekurs auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann.

2. Anfechtungsobjekt ist vorliegend der Einspracheentscheid. Streitgegenstand im vorliegenden Verfahren ist, ob die Rekursgegnerin die beschlagnahmten Vermögenswerte zu Recht als steuerbares Vermögen und die Erträge hieraus als steuerbares Einkommen veranlagt hat.

3.

3.1 Der Bund kennt keine Vermögenssteuer (Art. 42 Abs. 1 BV i.V.m. Art. 126 ff. BV). Die Kantone indessen schon (vgl. etwa: Art. 2 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14], Art. 13 Abs. 1 StHG oder § 38 Abs. 1 StG). Artikel 17 Abs. 1 StHG hält fest: "Das steuerbare Vermögen bemisst sich nach dem Stand am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht." Die Steuerperiode für natürliche Personen ist das Kalenderjahr (Art. 40 Abs. 1 DBG, Art. 15 Abs. 1 StHG, § 46 Abs. 2 StG). Der Vermögenssteuer unterliegt das gesamte Reinvermögen (Art. 13 Abs. 1 StHG, § 38 Abs. 1 StG). Das Vermögen wird zum Verkehrswert bewertet (Art. 14 Abs. 1 StHG, § 39 Abs. 1 StG).

Für die Vermögensbewertung ist grundsätzlich der Verkehrswert der Vermögensstücke am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht massgebend (§ 39 Abs. 1 StG). Nachgewiesene Schulden, für welche die steuerpflichtige Person allein haftet, werden voll abgezogen, andere Schulden wie Solidar- und Bürgschaftsschulden nur insoweit, als sie von der steuerpflichtigen Person getragen werden müssen (§ 43 StG).

3.2 Gemäss der Beweislastverteilung im Steuerrecht hat die Steuerpflichtige steuermindernde Tatsachen (wie hier den Bestand von tatsächlichen Schulden, die vom Bruttovermögen in Abzug gebracht werden dürfen) zu belegen. Sollte dieser Beweis nicht gelingen, hat die Steuerpflichtige die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (sog. Normentheorie; Art. 8 ZGB analog; vgl. BGE 149 II 442 E. 4.3.7; BGer 9C_615/2022 vom 15. März 2023 E. 4.3.4; 2C_868/2020 vom 25. August 2021 E. 2.2, je mit weiteren Hinweisen).

Es ist folglich an der Steuerpflichtigen zu beweisen, dass die Voraussetzungen für einen Abzug gegeben sind. Scheitert dieser Beweis, ist der Abzug nicht zuzulassen. Bezogen auf den vorliegenden Fall hat das zur Folge, dass das Verwaltungsgericht nur zu prüfen hat, ob der Rekurrentin der Beweis gelungen ist, dass die Beschlagnahme ihr Reinvermögen (gemäss Art. 13 Abs. 1 StHG) vermindert hat.

3.3 Nach Art. 190 BV sind Bundesgesetze und Völkerrecht für das Bundesgericht und die anderen rechtsanwendenden Behörden massgebend. Damit kann Bundesgesetzen weder im Rahmen der abstrakten noch der konkreten Normenkontrolle die Anwendung versagt werden. Dabei handelt es sich aber um ein Anwendungsgebot und kein Prüfungsverbot (BGE 131 II 710 E. 5.4; 129 II 249 E. 5.4 mit Hinweisen).

Im vorliegenden Fall steht (auch) eine kantonale Gesetzesbestimmung in Frage, nämlich § 43 StG, welcher ausdrücklich den Begriff "nachgewiesene Schulden" verwendet. Dafür gilt das Anwendungsgebot von Art. 190 BV grundsätzlich nicht. Setzt das kantonale Steuergesetz allerdings unmittelbar Harmonisierungsrecht des Bundes um, das im Steuerharmonisierungsgesetz enthalten ist, greift das verfassungsrechtliche Anwendungsgebot auf das kantonale Recht durch. Das kantonale Steuergesetz, für welches das Anwendungsgebot an sich nicht gilt, wird davon als Umsetzungsakt der bundesgesetzlichen Ordnung erfasst (BGE 136 I 65 E. 3.3).

Solange also der Begriff "nachgewiesene Schulden" aus § 43 StG in Übereinstimmung mit Art. 13 Abs. 1 StHG ausgelegt wird, ist er vom verfassungsrechtlichen Anwendungsgebot geschützt. Artikel 13 Abs. 1 StHG hält Folgendes fest: "Der Vermögenssteuer unterliegt das gesamte Reinvermögen." Das Bundesgericht hat zum Begriff "Reinvermögen" in Art. 13 Abs. 1 StHG ausgeführt, was folgt: "Le contribuable peut déduire de sa fortune les dettes effectives. Les dettes prescrites, simplement possibles, futures ou correspondant à des expectatives ne sont en principe pas déductibles." (BGer 2C_874/2018 vom 17. April 2019 E. 12.1). Das Bundesgericht lässt folglich nur tatsächliche Schulden ("dettes effectives") zum Abzug zu, nur mögliche ("possibles") oder zukünftige ("futures") werden nicht zum Abzug zugelassen.

Zur Natur der Beschlagnahme erörterte das Bundesgericht mehrfach, dass es sich bei der Beschlagnahme um eine provisorische prozessuale Massnahme handelt (statt vieler: BGE 120 IV 297 E. 3e; 139 IV 250 E. 2.1; BGer 1B_302/2021 vom 1. Oktober 2021 E. 2.1).

3.4 Im vorliegenden Fall ist der Rekurrentin der Beweis nicht gelungen, dass es sich bei den beschlagnahmten Vermögenswerten um eine tatsächliche Schuld handelt. Denn die Schuld war immer nur möglich, aber nie definitiv. Ihr Reinvermögen wurde somit auch nie vermindert. Dafür sprechen im Übrigen nicht nur die Rechtslage (Beschlagnahme als provisorische Massnahme), sondern auch der Sachverhalt (die Beschlagnahme wurde vorliegend bereits wieder aufgehoben und die Rekurrentin kann somit bekanntlich wieder über ihr gesamtes Vermögen frei verfügen).

3.5 Die Rekurrentin bringt vor, eine Besteuerung beschlagnahmter Vermögenswerte widerspreche der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV). Das Bundesgericht habe in BGE 133 I 206 ausgeführt, was folgt: "die Steuer-

pflichtigen [haben] entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit an die Steuerlasten beizutragen" (E. 6.1) sowie "nach dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit soll jede Person entsprechend der ihr zur Verfügung stehenden Mittel an die Finanzaufwendungen des Staats beitragen" (E. 7.1). Auch in BGE 141 II 338 E. 3.2 sowie BGE 136 II 256 E. 3.2 habe das Bundesgericht diese Auffassung bekräftigt. Selbst wenn die Auffassung der Rekurrentin zutreffend wäre, würde das an der Anwendbarkeit von § 43 StG nichts ändern, denn dieser ist im Rahmen von Art. 13 Abs. 1 StHG und der dazu ergangenen bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. E. 3.3 vorne) von Art. 190 BV geschützt.

Das Anwendungsgebot von Art. 190 BV stellt indessen kein Prüfverbot dar, weshalb im Folgenden darauf eingegangen werden soll, ob Art. 127 Abs. 2 BV verletzt sein könnte:

Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Rekurrentin war durch die Beschlagnahme (wenn überhaupt) nur marginal (und zeitlich beschränkt) beeinträchtigt; es könnten wohl einzig entgangene Gewinne durch die fehlende Möglichkeit einer Neuallokation der Vermögenswerte während der Dauer der Beschlagnahme ins Feld geführt werden. Wenn im Übrigen die Ansicht der Rekurrentin zutreffend wäre, dann wären konsequenterweise alle Guthaben bei Banken in der Schweiz nie steuerbar, da am 31. Dezember (Stichtag für die Vermögenssteuer) jeweils alle Banken geschlossen sind und die Steuerpflichtigen somit auf ihre Guthaben am Stichtag nie zugreifen können. Es ist somit offensichtlich, dass die Ansicht der Rekurrentin viel zu eng gefasst ist und damit der in der Schweiz geltenden einfachen und praktischen Rechtsauffassung (BGE 67 II 70) widerspricht. Einfach und praktisch bedeutet im vorliegenden Fall, dass unbestritten ist, dass die Rekurrentin über Vermögen verfügt(e), und dass dieses zu versteuern ist. Die Tatsache, dass das Vermögen temporär nicht verfügbar war, ändert offensichtlich nichts daran, dass dieses Vermögen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Rekurrentin erhöht hat und ihr der Genuss daran zukam, was gerade auch daraus erhellt, dass die Vermögenserträge dem auf ihren Namen lautenden Depot gutgeschrieben wurden und damit zivilrechtlich von allem Anbeginn an ihr zustanden. Daran vermag eine provisorische prozessuale (Sicherungs-)Massnahme nach StPO nichts zu ändern.

3.6 Zusammenfassend kann somit festgehalten werden, dass die Rekursgegnerin die beschlagnahmten Vermögenswerte zu Recht als steuerbar betrachtet hat und der Rekurs diesbezüglich abzuweisen ist. Offen bleiben kann, ob die Frage nach einer Verletzung von Art. 127 Abs. 2 BV dann anders beantwortet werden müsste, wenn statt der Freigabe der

streitbetroffenen Vermögenswerte – wie sie hier im März 2022, mithin noch vor der definitiven Veranlagung, erfolgte – letztlich unter Feststellung der wirtschaftlichen Berechtigung einer anderen Person (hier: des Bruders der Rekurrentin, B. _____) eine Einziehung erfolgt wäre, d.h. der Steuerpflichtigen der Genuss der vorübergehend ihrer Verfügung entzogenen Vermögenswerte nachträglich ex tunc abgesprochen worden wäre.

4.

4.1 Die Rekurrentin beantragt weiter, dass die Erträge, welche aus den beschlagnahmten Vermögenswerten flossen, nicht als steuerbares Einkommen zu besteuern seien.

4.2 Artikel 16 DBG bringt im Bereich der Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen das Konzept der Reinvermögenszugangstheorie zum Ausdruck (statt vieler: BGE 133 II 287 E. 2.1; 131 I 409 E. 4.1; 125 II 113 E. 4a). Danach unterliegen aufgrund der Generalklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG und des nicht abschliessenden Positivkatalogs (Art. 17–23 DBG) alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der direkten Bundessteuer. Vorbehalten bleiben die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (Art. 16 Abs. 3 DBG) und die im Negativkatalog von Art. 24 DBG abschliessend aufgezählten Fälle (BGE 139 II 363 E. 2.1). Der Reinvermögenszugang, wie er Art. 16 Abs. 1 DBG zugrunde liegt, besteht aus einer Nettogrösse. Er entspricht dem Überschuss aller Vermögenszugänge gegenüber den Vermögensabgängen derselben Steuerperiode (BGE 139 II 363 E. 2.2). Gleiches gilt sinngemäss auf kantonaler Ebene gestützt auf § 15 ff. StG.

Die Einkommensgeneralklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG bzw. § 15 Abs. 1 StG nennt die Gesichtspunkte nicht, nach welchen zu entscheiden ist, in welchem Zeitpunkt ein Vermögenszugang eintritt, mithin ob eine bestimmte Einkunft des Steuerpflichtigen in den Berechnungszeitraum einer Steuerperiode fällt oder nicht. Nach ständiger Praxis gelten Einkünfte als zugeflossen und sind zu besteuern, sobald und soweit der Steuerpflichtige darüber tatsächlich verfügen kann und sie die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen steigern (grundlegend BGE 73 I 135 E. 1); vorbehalten bleiben abweichende Regelungen in den Gesetzesbestimmungen zu den einzelnen Einkommensarten (Art. 17 ff. DBG; § 16 ff. StG; vgl. etwa Art. 17b Abs. 1 DBG und § 16b Abs. 1 StG). Besteht die Einkunft aus einer Sache, kann die steuerpflichtige Person darüber üblicherweise tatsächlich verfügen, wenn sie daran das Eigentum erwirbt (BGE 113 Ib 23 E. 2e). Für die tatsächliche Verfügungsmacht ist der zivilrechtliche Rechtserwerb jedoch weder absolut notwendig noch in jedem Fall ausreichend (BGE 149 II 400 E. 4.2).

Wie jedes andere Recht ist auch eine Forderung grundsätzlich geeignet, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person zu steigern, der sie steuerrechtlich zuzurechnen ist. Einen Vermögenszugang im Sinne der Reinvermögenszugangstheorie vermag der Erwerb einer Forderung dann zu bewirken, wenn ihr Wert in Geld ausgedrückt werden kann. Davon ist nach der Praxis grundsätzlich auszugehen, wenn der Gläubiger einen festen Anspruch erwirbt, über den er tatsächlich verfügen kann (BGE 144 II 427 E. 7.2; 113 Ib 23 E. 2e; 94 I 375 E. 3). Steht der steuerpflichtigen Person ein fester Anspruch zu und kann sie über diesen tatsächlich verfügen, erfolgt die Besteuerung grundsätzlich bereits im Zeitpunkt des Erwerbs des festen Anspruchs ("Soll-Methode"; BGE 144 II 427 E. 7.2). Auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Erfüllung der Forderung kommt es dann nicht mehr an (BGE 149 II 400 E. 4.3). Von der Soll-Methode und damit der Besteuerung im Zeitpunkt des Erwerbs des festen Anspruchs wird abgewichen, wenn die Erfüllung der Forderung als unsicher betrachtet werden muss. In diesem Fall wird mit der Besteuerung bis zur Erfüllung der Forderung zugewartet (BGE 149 II 400 E. 4.4).

4.3 Im vorliegenden Fall sind keine Gründe ersichtlich, weshalb von der Soll-Methode abgewichen werden sollte. Die Erträge stell(t)en sichere Forderungen der Rekurrentin gegenüber der Bank dar, die gerichtlich durchsetzbar gewesen wären, wären sie von der Bank nicht erfüllt worden. Diese Forderungen sind bezüglich Bestand und Umfang nach objektiven Kriterien bestimmbar (so etwa gemäss den Verträgen zwischen der Rekurrentin und der Bank). Für die Steuerpflicht kann dabei – die wirtschaftliche Berechtigung der Steuerpflichtigen vorausgesetzt (vgl. E. 3.6 oben) – nicht entscheidend sein, dass die Werte allenfalls zu einem späteren Zeitpunkt aufgrund deliktischer Herkunft eingezogen werden könnten, änderte doch grundsätzlich selbst eine spätere Einziehung nichts am ursprünglichen, steuerbaren Zufluss (vgl. auch Art. 2 ZGB zum Rechtsmissbrauchsverbot als Schranke aller Rechtsausübung).

4.4 Zusammenfassend kann somit festgehalten werden, dass die Rekursgegnerin die Erträge aus den beschlagnahmten Vermögenswerten zu Recht als steuerbar betrachtet hat und der Rekurs auch diesbezüglich – mithin vollumfänglich – abzuweisen ist.

5.

5.1 Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht werden der unterliegenden Partei auferlegt (§ 120 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 DBG). Vorliegend unterliegt die Rekurrentin vollständig. Die Kosten werden aufgrund des Zeit- und Arbeitsaufwands, der Wichtigkeit und Schwierigkeit der Sache sowie des Streitwerts (§ 1 Abs. 2 Verordnung

über die Kosten im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht [KoV VG; BGS 162.12]) vorliegend auf Fr. 6'000.– festgesetzt und ausgangsgemäss der Rekurrentin auferlegt. Sie werden mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss in nämlicher Höhe verrechnet.

5.2 Bei diesem Verfahrensausgang ist der Rekurrentin keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 120 Abs. 3 StG e contrario; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] e contrario). Der Rekursgegnerin kann keine Entschädigung zugesprochen werden, da sie keine steuerpflichtige Person ist (§ 120 Abs. 3 StG).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Der Rekurs und die Beschwerde werden abgewiesen.
2. Es wird eine Spruchgebühr von Fr. 6'000.– erhoben, die der Rekurrentin auferlegt und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss verrechnet wird.
3. Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.
4. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Luzern Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht werden.
5. Mitteilung an die Rechtsvertreter der Rekurrentin (im Doppel), an die Steuerverwaltung des Kantons Zug, an die Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern, sowie (im Dispositiv, zum Vollzug von dessen Ziffer 2) an die Finanzverwaltung des Kantons Zug.

Zug, 13. Juni 2024

Im Namen der
ABGABERECHTLICHEN KAMMER
Die Vorsitzende

Die Gerichtsschreiberin

versandt am