



VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS ZUG

ABGABERECHTLICHE KAMMER

Mitwirkende Richter: Dr. iur. Diana Oswald, Vorsitz
Dr. iur. Matthias Suter und MLaw Stefan Bernbeck
Gerichtsschreiber: lic. iur. Thomas Kreyenbühl

U R T E I L vom 26. März 2025 *[rechtskräftig]*
gemäss § 29 der Geschäftsordnung

in Sachen

A. _____
Rekurrentin
vertreten durch B. _____ GmbH

gegen

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

betreffend

Kantons- und Gemeindesteuern / direkte Bundessteuer 2021
(Liegenschaftsunterhaltskosten)

A 2024 1

A.

A.a In der Steuererklärung 2021 deklarierte A._____, wohnhaft C._____/ZG, Liegenschaftsunterhaltskosten von Fr. 75'104.– für ihre selbstbewohnte Liegenschaft in C._____. Davon umfasst war eine Rechnung der D._____ AG für die Renovation von Badezimmer und Dusche von Fr. 111'703.– abzüglich eines wertvermehrenden Anteils von 34 % (netto somit Fr. 73'724.–). Gemäss Deklaration war die Zahlung der Rechnung am 25. Februar 2021 erfolgt (StV-act. 1, S. 7). Mit Schreiben vom 12. August 2022 ersuchte der zuständige Einschätzungsexperte der Steuerverwaltung des Kantons Zug um Erläuterungen zur Vermögensentwicklung, da die Vermögensentwicklungsberechnung einen Fehlbetrag von Fr. 23'603.– auswies (StV-act. 2). Mit E-Mail vom 19. September 2022 führte der Steuervertreter der Steuerpflichtigen u.a. aus, dass die Rechnung von Fr. 111'703.05 für die Renovation von Badezimmer und Dusche durch die Steuerpflichtige am 19. Oktober 2020 vorausbezahlt worden sei (StV-act. 3).

A.b Mit Veranlagungsverfügungen vom 4. Oktober 2022 setzte die kantonale Steuerverwaltung den Abzug für Liegenschaftsunterhaltskosten auf Fr. 1'380.– fest und liess die geltend gemachten Kosten von Fr. 73'724.– für die Renovation von Badezimmer und Dusche infolge fehlender Periodizität nicht zum Abzug zu (StV-act. 4).

A.c Die dagegen erhobene Einsprache vom 27. Oktober 2022 (StV-act. 5) wies die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 11. Dezember 2023 ab (StV-act. 6).

B. Mit Zuschrift vom 8. Januar 2024 liess die Steuerpflichtige (fortan: die Rekurrentin) beim Verwaltungsgericht des Kantons Zug gegen den Einspracheentscheid vom 11. Dezember 2023 rekurrieren und beantragen, die Rechnung der D._____ AG vom 25. Februar 2021 betreffend Renovation Badezimmer sei zum in der Steuererklärung 2021 geltend gemachten Unterhaltsabzug zuzulassen (act. 1). Den Kostenvorschuss von Fr. 2'000.– leistete sie fristgerecht (act. 2 f.).

C. Die Steuerverwaltung beantragte mit Vernehmlassung vom 22. Februar 2024 die Abweisung des Rekurses, soweit darauf einzutreten sei (act. 5).

D. Mit Schreiben vom 8. April 2024 liess die Rekurrentin erneut Stellung nehmen (act. 7). Die Steuerverwaltung verzichtete am 12. April 2024 auf weitere Eingaben (act. 9). Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich während des Verfahrens nicht vernehmen.

Das Verwaltungsgericht erwägt:

1.

1.1 Gemäss § 136 Abs. 1 des Steuergesetzes (StG; BGS 632.1) kann die steuerpflichtige Person gegen Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung innert 30 Tagen schriftlich Rekurs beim Verwaltungsgericht erheben. Nach 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 Zustellung bei einer von der Steuerbehörde unabhängigen Rekurskommission schriftlich Beschwerde erheben. Gemäss § 75 Abs. 1 des Gesetzes über den Rechtsschutz in Verwaltungssachen (Verwaltungsrechtspflegegesetz, 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 Bundesrechts, wie kantonale Steuerstreitigkeiten behandelt (§ 75 Abs. 2 VRG). Sowohl der Rekurs als auch die Beschwerde müssen einen Antrag und eine Begründung enthalten, die notwendigen Beweisunterlagen sind beizulegen oder zu bezeichnen (§ 136 Abs. 3 StG; Art. 140 Abs. 2 DBG).

Die Eingabe vom 8. Januar 2024 ist Rekurs (bezüglich der kantonalen Steuern) und Beschwerde (bezüglich der direkten Bundessteuer) zugleich. Die vorliegenden Rechtsmittel werden der einfacheren Lesbarkeit halber im Folgenden – mit Ausnahme des Rechtspruchs im Dispositiv – beide als Rekurs bezeichnet, wobei der Begriff "Rekurs" beide Rechtsmittel umfasst.

1.2 Der vorliegende Rekurs gegen den Einspracheentscheid vom 11. Dezember 2023 wurde am 8. Januar 2024, mithin innert der 30-tägigen Frist gemäss § 136 Abs. 1 StG und Art. 140 Abs. 1 DBG, der Schweizerischen Post übergeben. Die Rekurschrift entspricht sodann den übrigen formellen Anforderungen, womit auf den Rekurs einzutreten ist. Die Beurteilung erfolgt auf dem Zirkulationsweg gemäss § 29 der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichts (GO VG; BGS 162.11).

2.

2.1 Das Verwaltungsgericht kann Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung sowohl bezüglich kantonomer Steuern (§ 63 Abs. 3 und 74 Abs. 2 VRG, § 121 und 136

Abs. 2 StG) als auch bezüglich der direkten Bundessteuer (Art. 140 Abs. 3 DBG) in vollem Umfang überprüfen. Das Gericht stellt den Sachverhalt von Amtes wegen fest (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 und 137 Abs. 1 StG sowie Art. 142 Abs. 4 und 130 Abs. 1 DBG). Es gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 und 137 Abs. 2 StG sowie Art. 143 Abs. 1 DBG). Neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel sind im verwaltungsgerichtlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren vor Ablauf der Rechtsmittelfrist unbeschränkt zulässig (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. 2023, Art. 140 N 38 f.).

2.2 Im Steuerverfahrensrecht gilt nach der Rechtsprechung das Regelbeweismass der vollen Überzeugung (BGE 150 II 321 E. 3.6.3; BGer 9C_142/2024 vom 23. August 2024 E. 4.1.2). Demnach ist der Beweis erbracht, wenn die beurteilende Behörde (Steuerbehörde oder Gericht) nach objektiven Gesichtspunkten von der Richtigkeit einer Sachbehauptung überzeugt ist. Das Beweismass der vollen Überzeugung ist erreicht, wenn die Behörde am Vorliegen der behaupteten Tatsache keine ernsthaften Zweifel mehr hat oder allenfalls verbleibende Zweifel als leicht erscheinen (BGE 150 II 321 E. 3.6.3; 149 III 218 E. 2.2.3). Hierbei ist es nicht zwingend erforderlich, dass die Tatsache direkt bewiesen wird. Denn es ist zulässig und oft notwendig, dass sich die Behörden in ihrer Beweiswürdigung auch auf Indizien stützen und daraus Schlüsse auf relevante Tatsachen ziehen (sog. natürliche Vermutungen; BGE 150 II 321 E. 3.6.3; 148 II 285 E. 3.1.2 mit Hinweisen). Bleibt eine relevante Tatsache indes trotz allen zumutbaren Untersuchungsaufwands seitens der Steuerbehörden beweislos, kommen die Regeln zur objektiven Beweislast zum Tragen. Dabei gilt auch im Steuerrecht in sinngemässer Anwendung von Art. 8 ZGB der Grundsatz, wonach derjenige die objektive Beweislast und damit die Folgen der Beweislosigkeit für eine Tatsache trägt, der aus ihr Rechte ableitet (BGE 148 II 285 E. 3.1.3; BGer 9C_220/2024 vom 9. Dezember 2024 E. 4.3.2). Nach dieser auch im Steuerrecht geltenden sog. Normentheorie sind steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen von der Steuerbehörde, steuerausschliessende und -mindernde Tatsachen von der steuerpflichtigen Person nachzuweisen (BGE 148 II 285 E. 3.1.3; 144 II 427 E. 8.3.1; BGer 9C_142/2024 vom 23. August 2024 E. 4.1.3). Nachzuweisen ist insbesondere auch, in welcher Periode abzugsfähige Kosten entstanden sind.

2.3 Die Einkommenssteuer wird für jede Steuerperiode festgesetzt und erhoben (§ 46 Abs. 1 StG; Art. 40 Abs. 2 DBG). Als Steuerperiode gilt das Kalenderjahr (§ 46 Abs. 2 StG; Art. 40 Abs. 1 DBG). Der Reinvermögenszugang, wie er Art. 16 Abs. 1 DBG zugrunde liegt, besteht demnach in einer nach dem Grundsatz der Periodizität zu ermittelnden Net-

togrösse: Er entspricht dem Überschuss aller Vermögenszugänge gegenüber den Vermögensabgängen derselben Steuerperiode (BGE 139 II 363 E. 2.2; BGer 2C_800/2016 vom 14. Februar 2017 E. 2.2; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., VB zu Art. 16–39 N 38, Art. 41 N 8 ff.). Bei Liegenschaften im Privatvermögen können unter anderem die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden (§ 29 Abs. 2 StG; Art. 32 Abs. 2 DBG), wobei die steuerpflichtige Person anstelle der tatsächlichen Kosten einen Pauschalabzug geltend machen kann (§ 29 Abs. 3 StG; Art. 32 Abs. 4 DBG). Die Abzugsfähigkeit von Liegenschaftsunterhaltskosten besteht für diejenige Steuerperiode, in der sie angefallen sind. Die zeitliche Abgrenzung beruht auf dem Zeitpunkt des Vermögensabflusses. Ausgaben werden grundsätzlich zu dem Zeitpunkt getätigt, in dem die steuerpflichtige Person zur Zahlung verpflichtet ist, wofür praxismässig der Zeitpunkt der Rechnungsstellung oder der Zahlung der Rechnung massgebend ist (BGer 9C_500/2023 vom 16. Oktober 2024 E. 4.2; 2C_456/2017 vom 31. Oktober 2017 E. 3.1). Nicht in Rechnung gestellte Akontozahlungen und reine Vorauszahlungen, welche noch provisorisch, späteren Anpassungen unterworfen oder wegen möglicher Rabatte oder Zusatzkosten nicht hinreichend definitiv sind, sind dagegen noch nicht abzugsfähig (vgl. BGer 9C_500/2023 vom 16. Oktober 2024 E. 5.3 mit Verweis auf Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1–48 DBG, 2. Aufl. 2019, Art. 32 N 48).

3.

3.1 Die Steuerverwaltung erwog im angefochtenen Einspracheentscheid, dass sich das steuerbare Einkommen nach den Einkünften in der Steuerperiode bemesse (sog. Periodizitätsprinzip). Das Periodizitätsprinzip besage, dass die Besteuerung in jener Periode erfolge, in welcher das Einkommen wirtschaftlich erzielt werde, ohne dass es die Steuerpflichtigen in der Hand hätten zu bestimmen, wann sie die Steuern entrichten wollten. Die zeitliche Abgrenzung des Abflusses von Einkommen müsse dabei nach den gleichen Kriterien vorgenommen werden wie die des Zuflusses von Einkommen. Aufwendungen fliessen somit grundsätzlich zu dem Zeitpunkt ab, in welchem die steuerpflichtige Person zur Zahlung verpflichtet sei. Nach ständiger Zuger Einschätzungspraxis seien Liegenschaftsunterhaltskosten im Zeitpunkt der Zahlung abgeflossen bzw. abziehbar. Dies sei für die Steuerpflichtigen unter anderem auch dadurch erkennbar, dass in der Steuererklärung (Formular LV) das Zahlungsdatum der Rechnungen erfasst werden müsse. Vorliegend qualifiziere der deklarierte Anteil von 66 % der Renovationskosten des Bades zwar grundsätzlich als abziehbare Liegenschaftsunterhaltskosten. Die eingereichte Rechnung von Fr. 111'703.05 trage das Datum vom 25. Februar 2021 und sei innert 10 Tagen zahl-

bar. Indes sei der Rechnungsbetrag – wie der Steuervertreter selbst ausführe – schon im Vorjahr beglichen worden, was die Rechnungsstellung widersprüchlich erscheinen lasse. Das Zahlungsdatum vom 19. Oktober 2020 sei gemäss Zuger Praxis für die Periodizität alleine ausschlaggebend. Der entsprechende Abzug wäre daher in der Steuererklärung 2020 (veranlagt am 15. Juni 2021) zu deklarieren gewesen, wobei ein unterlassener Abzug für Kosten des Vorjahres im Folgejahr nicht nachgeholt werden könne (StV-act. 6).

3.2 Die Rekurrentin bringt sinngemäss vor, dass das der Zahlung vom 19. Oktober 2020 an die D._____ AG zugrundeliegende Rechtsgeschäft von der Steuerverwaltung unzutreffend qualifiziert worden sei. Die Zahlung sei auf der Basis und in Höhe eines Kostenvoranschlags für die im Januar und Februar 2021 anstehende Renovation des Badezimmers erfolgt. In der Einsprache der Steuerpflichtigen sei dies – fälschlicherweise – als Vorauszahlung statt als Darlehen bezeichnet worden. Da Herr E._____ resp. dessen Firma, die D._____ AG, sich im Oktober 2020 in einem finanziellen Engpass befunden habe und er mit der Steuerpflichtigen persönlich bekannt gewesen sei, sei Herr E._____ auf sie zugekommen mit der Bitte, ob sie ihm in dieser Situation den erwähnten Betrag nicht vorschiesse, damit er nicht die Bank um einen Kredit angehen müsse. Es habe sich also bei der Zahlung nicht um eine geplante und gewollte Vorauszahlung der anstehenden Arbeiten gehandelt, sondern um ein Entgegenkommen der Steuerpflichtigen in einer finanziellen Notsituation und somit um ein Darlehen. Die Parteien hätten aufgrund ihres persönlichen Vertrauensverhältnisses dafür keinen schriftlichen Vertrag abgeschlossen, was rechtlich auch keine Gültigkeitsvoraussetzung gewesen sei (act. 1).

4. Es gilt zunächst die Rechtsnatur der Zahlung vom 19. Oktober 2020 zu prüfen (Vorauszahlung bzw. in Rechnung gestellte Akontozahlung oder Darlehen bzw. freihändige Akontozahlung). Dabei kommt es auf den Inhalt des Vertrages zwischen der Steuerpflichtigen und der D._____ AG an. Dieser bestimmt sich gemäss Art. 18 Abs. 1 OR in erster Linie nach dem übereinstimmenden wirklichen Willen der Parteien, in zweiter Linie nach deren mutmasslichem Willen (Vertrauensprinzip, d.h. Auslegung so, wie die Erklärungen nach ihrem Wortlaut und Zusammenhang sowie den gesamten Umständen verstanden werden durften und mussten; vgl. zum Ganzen etwa BGE 141 V 127 E. 3.1 mit Hinweisen). Strittig ist, ob die Zahlung im Oktober 2020 als Vorauszahlung im Rahmen eines Werkvertrags geleistet wurde oder als Darlehen.

4.1

4.1.1 Durch den Werkvertrag verpflichtet sich der Unternehmer zur Herstellung eines Werkes und der Besteller zur Leistung einer Vergütung (Art. 363 OR). Ein Werkvertrag in der Ausprägung des Werklieferungsvertrags liegt vor, wenn der Unternehmer zusätzlich die Lieferung des Stoffes übernimmt (vgl. Art. 365 Abs. 1 OR; Gaudenz G. Zindel/Bertrand G. Schott, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 7. Aufl. 2020, Art. 363 N 21). Sowohl der Abschluss des Werkvertrags wie auch die Vereinbarung anderer, vom dispositiven Werksvertragsrecht abweichender Vertragsabreden ist formfrei möglich (Art. 11 Abs. 1 OR). Ohne gegenteilige Vereinbarung hat der Besteller die Vergütung bei der Ablieferung des Werks zu zahlen (Art. 372 Abs. 1 OR). Eine Vorschusspflicht des Bestellers stellt dahingegen eine vom dispositiven Gesetzesrecht abweichende Parteiabrede zugunsten des ansonsten vorleistungspflichtigen Unternehmers dar (Gaudenz G. Zindel/Bertrand G. Schott, a.a.O., Art. 372 N 3).

4.1.2 Mit dem Darlehensvertrag verpflichtet sich der Darleiher zur Übertragung des Eigentums an einer Summe Geldes oder an anderen vertretbaren Sachen, der Borger dagegen zur Rückerstattung von Sachen der nämlichen Art in gleicher Menge und Güte (Art. 312 OR). Mangels einschlägiger Formvorschriften können Darlehensverträge formfrei geschlossen werden (Art. 11 Abs. 1 OR). Sofern die Vertragsparteien nichts anderes vereinbaren, tritt die Fälligkeit der Hingabepflicht des Darleihers sofort mit Vertragsschluss ein (Art. 75 OR; vgl. Benedikt Maurenbrecher/Heinz Schärer, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 7. Aufl. 2020, Art. 312 N 10a). Das Darlehen ist im gewöhnlichen Verkehr so dann zinslos, wenn keine Zinsen verabredet sind (Art. 313 Abs. 1 OR). Vorschüsse unterscheiden sich von Darlehen dadurch, dass es sich bei ihnen um Geldleistungen im Rahmen eines vorbestehenden Vertrags handelt (Rolf H. Weber, Berner Kommentar, Obligationenrecht, Das Darlehen, 2013, VB zu Art. 312–318 N 88 f.).

4.2

4.2.1 Indem die Rekurrentin vorbringt, die Zahlung vom 19. Oktober 2020 sei als Darlehen erfolgt, macht sie geltend, es habe in der Steuerperiode 2020 kein abzugsfähiger Aufwand vorgelegen bzw. dieser sei (erst) 2021 abzugsfähig gewesen. Der Streitgegenstand betrifft vorliegend (vgl. Veranlagungsverfügungen) die Steuerperiode 2021. Das Vorbringen der Rekurrentin stellt damit die Behauptung einer steuermindernden Tatsache dar, wofür sie die Beweislast trägt (vgl. E. 2.2).

4.2.2 Ob vorliegend die Zahlung vom 19. Oktober 2020 – der Auffassung der Steuerbehörde entsprechend – als Vorschuss im Rahmen des Werklieferungsvertrags zwischen der Rekurrentin und der D. _____ AG zu qualifizieren ist, oder – wie von der Rekurrentin geltend gemacht – als auf eigenständigem Vertrag beruhendes (per se nicht als Aufwand abzugsfähiges) Darlehen anzusehen ist, hängt davon ab, was die Rekurrentin und die Zahlungsempfängerin bezüglich der Zahlung vereinbarten (vgl. E. 4 Ingress). Der Inhalt der diesbezüglichen Willensäusserungen stellt eine Tatfrage dar.

4.2.3 Es erscheint im Geschäftsverkehr zwischen einer Bestellerin und einem Unternehmer als ungewöhnlich, dass eine Bestellerin ausschliesslich aufgrund ihrer persönlichen Bekanntschaft mit dem Inhaber der D. _____ AG ein Darlehen in der Höhe von Fr. 111'703.05 gewährt, und dies, ohne eine entsprechende vertragliche Vereinbarung zu unterzeichnen. Eine Darlehensforderung gegenüber der D. _____ AG wurde denn auch in der Steuererklärung 2020 nicht deklariert (vgl. StV-act. 7). Fest steht, dass der angebliche Darlehensbetrag und die Rechnung für die Renovation von Badezimmer und Dusche die exakt gleiche Höhe aufweisen, wie die Steuerverwaltung korrekt erkannt hat (StV-act. 1 und 3; act. 5). Auch wenn diese Tatsache eine Darlehensgewährung nicht per se ausschliessen muss, wäre gerade bei einer solchen Übereinstimmung der Beträge eine hinreichend klare Darlehensabrede zu erwarten gewesen. Insofern lässt sich eher der Schluss ziehen, dass der Rechnungsbetrag für die Renovation des Badezimmers und der Dusche bereits zum Zeitpunkt der Zahlung (19. Oktober 2020) des angeblichen Darlehens feststand und diese Zahlung folglich nur im Hinblick auf den Werkvertrag gewährt resp. ausgeführt wurde. Dass dies der Wille der Parteien war, bestätigte die Rekurrentin mit ihrer Stellungnahme vom 8. April 2024, worin sie bekräftigte, dass die Zahlung im Zusammenhang mit den geplanten Arbeiten geleistet wurde und im Vertrauen auf deren Ausführung (act. 7).

Vorauszahlungen sind denn auch bei Werkverträgen in der Praxis typisch und oft anzutreffen (Gaudenz G. Zindel/Bertrand G. Schott, a.a.O., Art. 372 N 15 f.). Die Rekurrentin verhält sich widersprüchlich, spricht sie in der Einsprache vom 27. Oktober 2022 noch von einer Vorauszahlung und im Rekurs vom 8. Januar 2024 plötzlich von einem Darlehen (vgl. StV-act. 5; act. 1). Auch ein nach Vollzug des Rechtsgeschäftes entstandenes E-Mail, das – wie die Steuerverwaltung richtig einwendet – obendrein erst nach dem Einspracheverfahren entstanden ist, ist diesbezüglich von geringem Beweiswert. Hinzu kommt, dass der angebliche Borger in seiner E-Mail vom 22. Dezember 2023 erneut von einer Vorauszahlung und nicht von einem Darlehen spricht (Rek.-act. 2). Zusammenfassend sprechen

vorliegend alle Umstände dafür, dass die Parteien – die auch korrekt von einer Vorauszahlung sprachen – tatsächlich eine solche bezweckten, und nicht eine Darlehensgewährung. Selbst wenn es sich im vorliegenden Fall um ein Darlehen handeln würde, bedingte die Tilgung der fälligen Werklohnforderung durch Verrechnung mit einem darlehensvertraglichen Rückerstattungsanspruch zum einen – sofern wie im vorliegend behaupteten Darlehen kein Rückzahlungstermin vereinbart ist – die Fälligkeitstellung des Darlehens durch Kündigung (Art. 120 Abs. 1 i.V.m. Art. 318 OR) und zum andern eine Verrechnungserklärung (Art. 124 OR). Vorliegend wurde für keines von beiden ein entsprechender Nachweis erbracht. Eine Beweiserleichterung kommt nicht zum Tragen, da keine Beweisnot vorliegt (vgl. BGE 144 III 264 E. 5.3 m.w.H.), zumal die Rekurrentin es selbst in der Hand gehabt hätte, durch die Beachtung der Schriftform oder eine gewisse schriftliche Dokumentation die Nachweise zu schaffen.

4.3 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass es der Rekurrentin nicht gelungen ist, das Vorhandensein eines Darlehens zu beweisen, sondern die Vertragsauslegung klar zum Schluss auf eine im Jahr 2020 geleistete Vorauszahlung führt, zumal keine Urkunden ins Recht gelegt wurden, welche eine vorhandene Darlehensforderung bzw. eine nachträgliche Verrechnung aufzeigen. Vielmehr sprechen vor allem die Umstände, dass das Darlehen in der Steuererklärung 2020 nicht deklariert wurde und der Betrag der Zahlung und der Rechnung im Folgejahr die exakt gleiche Höhe aufweisen dafür, dass es sich um eine Vorauszahlung und nicht um ein Darlehen handelt. Es ist deshalb aufgrund der vorgenannten Umstände und der vorhandenen Zweifel am Bestand eines Darlehens davon auszugehen, dass die am 19. Oktober 2020 erfolgte Zahlung über Fr. 111'703.05 als Vorauszahlung zu qualifizieren ist.

5. Es bleibt zu prüfen, ob die Steuerverwaltung den Abzug für den Unterhalt der Liegenschaft in Baar über Fr. 111'703.05 gestützt auf das Periodizitätsprinzip zu Recht nicht zugelassen hat.

5.1 Die Rekurrentin bringt diesbezüglich vor, dass sie der Ansicht sei, dass die Zuger Steuerpraxis, welche besage, dass ausschliesslich das Zahlungsdatum für die Periodizität und Zulässigkeit des Abzugs in Betracht ziehe, lediglich auf bereits ausgeführte Arbeiten zutrefte. Es könne nicht sein, dass dies auch auf Zahlungen zutrefte, welche im abgelaufenen Jahr erfolgt seien, die Leistungserbringung jedoch erst im Folgejahr erfolge. Eine solche Praxis würde es den Steuerpflichtigen erlauben, durch Planung der Zahlungen das Jahr für den Steuerabzug frei zu wählen. Für sie sei folglich der Zeitpunkt der Leistungser-

bringung sehr relevant. Aus diesem Grund würden auch in Geschäftsabschlüssen Aufwände und Erträge periodengerecht abgegrenzt, unabhängig vom Zeitpunkt einer Zahlung (act. 1, 7).

5.2 Die Steuerverwaltung führt aus, es sei für den Abzug der Unterhaltskosten praxisgemäss entweder der Zeitpunkt der Zahlung der Rechnung oder der Rechnungsstellung massgebend (vgl. E. 2.3). Sodann seien nach ständiger Zuger Einschätzungspraxis Liegenschaftsunterhaltskosten im Zeitpunkt der abgeflossenen Zahlung abziehbar; dies ebenfalls aus Praktikabilitätsgründen, da sich die Ermittlung eines Zahlungszeitpunktes im Gegensatz zur Zahlungsverpflichtung mittels einfachem Zahlungsnachweis beweisen lasse. Zudem gehe dieser Umstand auch aus der Steuererklärung (Formular LV) hervor, in welcher das Zahlungsdatum der Rechnungen erfasst werden müsse (act. 5).

5.3

5.3.1 Die Zuordnung des Aufwands zur Steuerperiode, in der dieser aufgrund der Zahlung angefallen ist, entspricht der konstanten Steuerpraxis in Zug. Diese wird einheitlich angewendet. Die Zuordnung nach dem Zeitpunkt der Zahlung steht ausserdem in Übereinstimmung mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, wonach sowohl eine Zuordnung nach dem sog. Ist-Prinzip (Zeitpunkt der Zahlung) wie auch nach dem sog. Soll-Prinzip (Zeitpunkt der Rechnungsstellung) zulässig ist (E. 2.3).

5.3.2 Wie in E. 4 hiervor eruiert und ermittelt wurde, handelt es sich bei der Zahlung vom 19. Oktober 2020 um eine Vorauszahlung für konkrete noch zu erbringende Arbeiten und nicht um ein Darlehen. Dabei handelt es sich aber nicht um einen Vorschuss i.S. einer Anzahlung für eine bloss ungefähre (erst nachträglich in der Höhe definitiv zu bestimmende) Werklohnforderung, zumal die Zahlungssumme nicht einen bestimmten runden Betrag aufwies, sondern – wie die Steuerbehörde zu Recht feststellte – auf den Rappen genau mit der Werklohnforderung übereinstimmte. Es handelte sich also vielmehr um eine Vorleistung der Steuerpflichtigen, die bereits im Zeitpunkt der Zahlung der definitiven Werklohnforderung entsprach (vgl. E. 2.3). Es drängt sich damit im Sinne einer natürlichen Vermutung der Schluss auf, dass die Werklohnforderung bereits im Zeitpunkt des Vertragsschlusses fest vereinbart wurde und die Parteien des Werklieferungsvertrags eine vom dispositiven Werkvertragsrecht abweichende Vorleistungspflicht vorsahen (vgl. E. 2.2 f.).

5.3.3 Abschliessend ist festzuhalten, dass die Zahlung vom 19. Oktober 2020 damit eine hinreichend definitive Vorauszahlung darstellte, um als Unterhaltskosten nach § 29 Abs. 2 StG bzw. Art. 32 Abs. 2 DBG abzugsfähig zu sein. Die Abzugsfähigkeit bestand in Übereinstimmung mit der rechtmässigen Steuerpraxis für die Steuerperiode 2020, in welcher der Aufwand aufgrund der Zahlung anfiel. Daraus folgt, dass eine Abzugsfähigkeit im Steuerjahr 2021 zu verneinen ist und die Steuerverwaltung den Liegenschaftsaufwand über Fr. 111'703.05 im Jahr 2021 zu Recht nicht zugelassen hat.

6. Zusammengefasst erweisen sich der vorliegende Rekurs sowie die vorliegende Beschwerde als unbegründet, weshalb sie abzuweisen sind.

7.

7.1 Die unterliegende Partei trägt die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht (§ 120 Abs. 1 StG). Die Höhe der Spruchgebühr beträgt Fr. 400.– bis Fr. 15'000.– (§ 1 Abs. 1 der Verordnung über die Kosten im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht [KOV VG; BGS 162.12]). Die Rekurrentin unterliegt vollständig, weshalb sie die gesamten Kosten zu tragen hat. Die Kosten werden aufgrund des Zeit- und Arbeitsaufwandes, der Wichtigkeit und Schwierigkeit der Sache sowie des Streitwerts festgesetzt (§ 1 Abs. 2 KOV VG). Angesichts der Höhe des Streitwerts und des Arbeitsaufwands für das Gericht wird die Spruchgebühr vorliegend auf Fr. 2'000.– (Basisbetrag) festgesetzt. Diese wird mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'000.– verrechnet.

7.2 Bei diesem Verfahrensausgang ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 120 Abs. 3 StG e contrario). Der Steuerverwaltung kann keine Entschädigung zugesprochen werden, da sie keine steuerpflichtige Person ist und zudem in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegt (§ 120 Abs. 2 StG e contrario; § 28 Abs. 2a VRG).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Der Rekurs (betreffend die Kantons- und Gemeindesteuer 2021) und die Beschwerde (betreffend die direkte Bundessteuer 2021) werden abgewiesen.
2. Der Rekurrentin resp. der Beschwerdeführerin wird eine Spruchgebühr von Fr. 2'000.– auferlegt, welche mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss in nämlicher Höhe verrechnet wird.
3. Eine Parteientschädigung wird nicht 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 Rechtsvertreterin der Rekurrentin (im Doppel, mit ausführlicher Rechtsmittelbelehrung), an die Steuerverwaltung des Kantons Zug, die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) sowie (im Dispositiv, zum Vollzug von dessen Ziff. 2) an die Finanzverwaltung des Kantons Zug.

Zug, 26. März 2025

Im Namen der
ABGABERECHTLICHEN KAMMER
Die Vorsitzende

Der Gerichtsschreiber

versandt am