



**POUVOIR JUDICIAIRE
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC
Kantonsgericht KG**

Augustinergasse 3, Postfach 1654, 1701 Freiburg

T +41 26 304 15 00
tribunalcantonal@fr.ch
www.fr.ch/tc

604 2018 90

604 2018 91

Urteil vom 19. November 2018

Steuergerichtshof

Besetzung

Präsident:

Marc Sugnaux

Richterinnen:

Dina Beti, Daniela Kiener

Gerichtsschreiberin:

Elisabeth Rime Rappo

Parteien

A. _____, Beschwerdeführerin

gegen

KANTONALE STEUERVERWALTUNG, Vorinstanz

Gegenstand

Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen (Zeitpunkt des Zuflusses einer Leistung)

Beschwerde vom 11. September 2018 gegen den Einspracheentscheid vom 27. August 2018; direkte Bundessteuer und Kantonssteuer 2016

Sachverhalt

A. Am 10. April 2017 reichte die Steuerpflichtige die Steuererklärung betreffend die Steuerperiode 2016 ein. Darin deklarierte sie unter anderem ein Einkommen aus unselbständiger Tätigkeit (Code 1.110) von CHF 182'836.- sowie aus Privatkapitalien (Code 3.210) von CHF 3'899.-. Weiter deklarierte sie ein Vermögen aus Privatkapitalien (Code 3.210) von CHF 1'002'047.-. Insgesamt ergab sich unter Code 7.910 ein steuerbares Einkommen von CHF 125'822.- und ein steuerbares Vermögen von CHF 1'070'213.-.

B. Gemäss ordentlicher Veranlagungsanzeige vom 19. April 2018 setzte die Kantonale Steuerverwaltung (nachfolgend: Steuerverwaltung) unter Code 3.210 das Einkommen aus Privatkapitalien auf CHF 23'899.- sowie das Vermögen aus Privatkapitalien auf CHF 1'022'057.- fest. Diese Abweichungen gegenüber der Steuererklärung begründete die Steuerverwaltung damit, dass der am 28. Juni (recte: Juli) 2016 zwischen der Steuerpflichtigen und der B. _____ SA abgeschlossene Darlehensvertrag über eine Darlehenssumme von CHF 300'000.- vorsehe, dass die vereinbarten Zinsen von pauschal CHF 20'000.- spätestens am 30. Dezember 2016 zu bezahlen seien. Damit seien die Zinsen bereits im Jahr 2016 als Einkommen zu versteuern. Entsprechend belaufe sich auch der Vermögenswert aus diesem Darlehensvertrag per 31. Dezember 2016 auf CHF 320'000.- (Darlehen inkl. Zinsen). Dass die Darlehenszinsen effektiv erst im Jahr 2017 geleistet worden seien, sei unbeachtlich.

Unter Berücksichtigung der übrigen Steuerfaktoren ergab sich für die Steuerpflichtige unter Code 7.910 ein steuerbares Einkommen von CHF 146'122.- (Kanton; geschuldete Steuer: CHF 17'958.15) resp. CHF 149'402.- (Bund; geschuldete Steuer: CHF 7'467.60) sowie ein steuerbares Vermögen von CHF 1'090'223.- (Kanton; geschuldete Steuer: CHF 3'488.65).

Gegen diese Veranlagung reichte die Steuerpflichtige am 30. April 2018 Einsprache ein. Sie stellte den Antrag, es sei ihr unter Code 3.210 (Einkommen aus Privatkapitalien) nur ein Betrag von CHF 3'899.- anzurechnen. Dies mit der Begründung, dass die Darlehenszinsen von CHF 20'000.- im gegenseitigen Einvernehmen der Parteien erst am 12. Juni 2017 bezahlt worden seien.

Mit Einspracheentscheid vom 27. August 2018 wies die Steuerverwaltung die erhobene Einsprache ab. Sie erwog, dass nach steuerrechtlichen Gesichtspunkten ein Einkommen dann als zugeflossen und damit als erzielt zu betrachten sei, wenn die steuerpflichtige Person eine Leistung vereinnahme oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwerbe. Bereits der Forderungserwerb werde als einkommensbildend betrachtet, sofern die Erfüllung nicht als unsicher erscheine. Auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Erfüllung des Anspruches komme es nicht an. In casu habe die Steuerpflichtige den Rechtsanspruch auf den geschuldeten Darlehenszins am 30. Dezember 2016 erworben. Dass ihr dieser nicht bei Fälligkeit bezahlt worden sei, ändere nichts daran, dass sie per 30. Dezember 2016 die wirtschaftliche Verfügungsmacht darüber erworben habe. Die von ihr gewährte „Frist“ zur späteren Begleichung des Darlehenszinses sei lediglich als Zahlungsaufschub zu betrachten. Da die Forderung gemäss Darlehensvertrag zudem mittels einer „cédula hypothécaire“ gesichert gewesen sei, könne sie nicht als unsicher bezeichnet werden. Der Darlehenszins sei deshalb in der Steuerperiode 2016 realisiert worden und damit auch in der Steuerperiode 2016 zu versteuern.

C. Gegen diesen Einspracheentscheid reichte die Steuerpflichtige mit Eingabe vom 11. September 2018 beim Kantonsgesicht Freiburg Beschwerde ein. Sie wiederholte ihren bereits

im Einspracheverfahren gestellten Antrag, dass ihr unter Code 3.210 (Einkommen aus Privatkapitalien) nur ein Betrag von CHF 3'899.- anzurechnen sei. Unter Bezugnahme auf einen Kontoauszug der Credit Suisse, welcher eine Überweisung von C. _____ von CHF 20'000.- am 12. Juni 2017 belegt, machte sie geltend, es sei zwischen den Parteien im gegenseitigen Einverständnis eine Abmachung (mündlicher Vertrag) getroffen worden, wonach die Überweisung des Darlehenszinses von CHF 20'000.- erst während des Jahres 2017 zu erfolgen habe. Entsprechend habe sie dieses Einkommen aus Privatkapitalien erst im Jahr 2017 deklariert.

Der mit Verfügung vom 13. September 2018 festgesetzte Kostenvorschuss von CHF 800.- wurde am 21. September 2018 bezahlt.

In ihren Bemerkungen vom 10. Oktober 2018 schliesst die Vorinstanz auf Abweisung der Beschwerde.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete auf eine Vernehmlassung.

Ein weiterer Schriftenwechsel wurde nicht durchgeführt.

Erwägungen

Prozessuales

1.

1.1. Gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde kann die steuerpflichtige Person innert 30 Tagen nach Zustellung beim Kantonsgericht schriftlich Beschwerde erheben (Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]; Art. 50 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]; Art. 180 Abs. 1 des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern [DStG; SGF 631.1]). Die Beschwerdeschrift muss die Begehren des Beschwerdeführers und deren Begründung enthalten (vgl. Art. 140 Abs. 2 DBG; Art. 50 Abs. 2 StHG; Art. 180 Abs. 2 DStG). Mit der Beschwerde können alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (Art. 140 Abs. 3 DBG; Art. 50 Abs. 2 StHG; Art. 180 Abs. 3 DStG). Das Beschwerdeverfahren richtet sich nach dem Gesetz vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; SGF 150.1) (Art. 182 DStG).

Die Beschwerde vom 11. September 2018 gegen den Einspracheentscheid vom 27. August 2018 ist durch die Beschwerdeführerin frist- und formgerecht bei der sachlich und örtlich zuständigen Beschwerdeinstanz eingereicht worden. Die Beschwerdeführerin ist als Steuerschuldnerin durch den angefochtenen Einspracheentscheid berührt und hat ohne Weiteres ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 76 lit. a VRG).

Auf die Beschwerde ist somit grundsätzlich einzutreten (zu den Einschränkungen siehe nachfolgende Erwägung 1.2).

1.2. Die Beschwerdeführerin rügt in formeller Hinsicht, dass der Einspracheentscheid durch Jean-Marie Thomet unterzeichnet worden sei, obschon dieser gar nicht Sektorchef der Abteilung Verrechnungssteuer, sondern Sektorchef der Abteilung für Veranlagungen der natürlichen Perso-

nen der Stadt Freiburg sei. Inwiefern der Beschwerdeführerin aus der Falschbezeichnung der zuständigen Abteilung (vgl. die Bemerkungen der Vorinstanz, S. 2) ein rechtlicher oder tatsächlicher Nachteil entstanden sein soll, ist nicht zu erkennen und wird auch von der Beschwerdeführerin nicht dargetan.

Mangels Vorliegens eines Rechtsschutzinteresses ist auf diese Rüge somit nicht einzutreten.

Direkte Bundessteuer (604 2018 90)

2.

Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet die steuerrechtliche Behandlung des Darlehenszinses von CHF 20'000.- in der Steuerperiode 2016.

2.1. Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 16 Abs. 1 DBG). Als solche gelten namentlich das Einkommen aus unselbständiger (Art. 17 DBG) und selbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 18 DBG) sowie aus beweglichem (Art. 20 DBG) und unbeweglichem Vermögen (Art. 21 DBG).

Art. 20 Abs. 1 lit. a DBG erfasst die Zinsen aus Guthaben aller Art als steuerbaren Vermögensertrag. Guthaben sind unter anderem Darlehen mit und ohne Sicherheiten. Als Zins erscheint das Entgelt für die Überlassung einer Geldsumme, das nach der Zeit und als Quote der Geldsumme in Prozenten berechnet wird. Die Verzinsung kann fest sein oder variabel, indem sie von der Höhe des Gewinnes (partiarisches Darlehen) oder vom Stand eines Indexes abhängig gemacht wird (REICH/WEIDMANN, *in* Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage 2017, Art. 20 N. 12 f.).

2.2. Wegen der Periodizität der Einkommenssteuer genügt es nicht, festzulegen, dass ein bestimmter Reinvermögenszugang steuerbares Einkommen bewirkt; vielmehr muss auch der Zeitpunkt des Einkommenszuflusses bestimmt werden.

Ein Einkommen ist nach steuerrechtlichen Grundsätzen dann als erzielt zu betrachten, wenn der Steuerpflichtige Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den er tatsächlich verfügen kann. Nach ständiger Doktrin und Praxis gilt Einkommen steuerrechtlich in der Regel in jenem Zeitpunkt als zugeflossen und erzielt, in welchem der Steuerpflichtige eine Leistung vereinnahmt oder einen festen Anspruch darauf erworben hat, über welchen er tatsächlich verfügen kann („Soll-Methode“). Voraussetzung des steuerauslösenden Zuflusses ist demnach ein abgeschlossener Rechtserwerb, welcher Forderungs- (obligatorisches Recht) oder Eigentumserwerb (dingliches Recht) sein kann. Mit anderen Worten gilt ein Einkommen dann als realisiert, wenn der Steuerpflichtige einen festen Rechtsanspruch erworben hat, über den er tatsächlich verfügen kann; auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Erfüllung des Anspruchs kommt es nicht an (Urteil BGer 2C_941/2012 vom 9. November 2013 E. 2.5; REICH/WEIDMANN, Art. 16 N. 34 mit zahlreichen weiteren Hinweisen; vgl. auch MÄUSLI-AlLENSPACH/OERTLI, *Das Schweizerische Steuerrecht, Ein Grundriss mit Beispielen*, 9. Auflage 2018, S. 136).

2.3. Mit dem Zufluss von Geld oder Sachwerten ist der Erwerbsvorgang und damit auch die steuerrechtliche Einkommensbildung regelmässig abgeschlossen. Bildet demgegenüber ein Forderungserwerb Vorstufe des Eigentumserwerbs, so fragt sich, in welchem Zeitpunkt die subjektive wirtschaftliche Leistungsfähigkeit definitiv zugenommen hat, sodass der steuerrechtliche Zugriff hinreichend gerechtfertigt ist. Denn wenn der Forderungserwerb dem Eigentumserwerb vorgelagert ist, fliessen dem Steuerpflichtigen in beiden Zeitpunkten Rechte zu, obschon er durch

diese beiden Vorgänge nur einmal bereichert wird. Es kann daher nur einer dieser Vorgänge als Zufluss von steuerbarem Einkommen betrachtet werden. Vorherrschend ist nach der Rechtsprechung in solchen Fällen, namentlich bei buchführenden Steuerpflichtigen, die Besteuerung im Zeitpunkt der Begründung eines festen Anspruchs („Soll-Methode“). Ein solcher entsteht zum Beispiel, wenn der Steuerpflichtige für die von ihm erbrachten Leistungen Rechnung stellt und sie bucht (BGE 92 I 288 E. 2a).

Von diesem Grundsatz wird nach der Praxis aber abgewichen, wenn ein freierwerbender Steuerpflichtiger in seinen Büchern nur die Kasseneingänge aufzeichnet. In diesen Fällen kann auf diese Buchungen abgestellt werden anstatt auf die Entstehung der entsprechenden Forderungen („Ist-Methode“). Der Forderungserwerb ist im Weiteren nicht massgebend, wenn die Erfüllung der Forderung als unsicher betrachtet werden muss; hier wird mit der Besteuerung ebenfalls bis zur Erfüllung des Anspruchs zugewartet (BGE 105 Ib 238 E. 4a mit Hinweisen).

2.4. In seinem Urteil 2C_810/2017 vom 16. August 2018 hat das Bundesgericht in E. 6.3 unter Hinweis auf die bisherige Rechtsprechung erwogen, dass, sofern die steuerpflichtige Person buchführungspflichtig ist oder freiwillig kaufmännische Bücher führt, die vom Handelsrecht vorgegebene „Soll-Methode“ auch im steuerrechtlichen Zusammenhang gilt. Nicht buchführungspflichtige Selbständigerwerbende können entweder nach der „Ist-Methode“ oder der „Soll-Methode“ abrechnen. Auf solche Fälle zugeschnitten ist auch die bundesgerichtliche Praxis, wonach vom „Soll-Prinzip“ auszugehen ist, es sei denn, die Erfüllung der Forderung erscheint als (besonders) unsicher. Diesfalls wird mit der Besteuerung bis zur Erfüllung zugewartet („Ist-Methode“; vgl. zum Ganzen auch Urteile BGer 2C_404/2013 vom 2. Mai 2014 E. 3.3.5 und 2C_1015/2015 vom 8. Dezember 2016 E. 5.7.1; NOËL, *in* Commentaire romand de la loi sur impôt fédéral direct, 2^e édition 2017, Art. 16 N. 32; Reich/Weidmann, Art. 16 N. 35). Diese Ausnahmeregelung zugunsten der „Ist-Methode“ ist auf alle natürlichen Personen auszudehnen, welche, mehr noch als die nicht buchführungspflichtigen Selbständigerwerbenden, erst dann steuerlich zu veranlagen sind, wenn sie auch tatsächlich über ein entsprechendes Einkommen verfügen (vgl. NOËL, Art. 16 N. 32).

2.5. Der Darlehensvertrag vom 28. Juli 2016 sieht vor, dass die Beschwerdeführerin der B._____ SA ein Darlehen in der Höhe von CHF 300'000.- gewährt und die B._____ SA der Beschwerdeführerin als Gegenleistung für die Gewährung des Darlehens einen pauschalen Darlehenszins von CHF 20'000.- schuldet. Für den geschuldeten Darlehenszins wurde vereinbart, dass dieser spätestens am 30. Dezember 2016, mittags, auf das Konto der Beschwerdeführerin einzubezahlen sei. In der Folge hat die B._____ SA, aber – gestützt auf eine mündliche Vereinbarung mit der Beschwerdeführerin – den geschuldeten Darlehenszins von CHF 20'000.- erst am 12. Juni 2017 entrichtet, was seitens der Beschwerdeführerin durch den zu den Akten gereichten Bankauszug rechtsgenüchlich belegt und von der Vorinstanz auch nicht bestritten wird.

Da die Beschwerdeführerin nach dem Gesagten die Wahl hat, den Darlehenszins entweder nach der „Soll-Methode“ im Jahr 2016 oder nach der „Ist-Methode“ im Jahr 2017 zu versteuern und sie sich ganz offensichtlich für letztere Methode entschieden hat, wurde der Darlehenszins von CHF 20'000.- von der Vorinstanz zu Unrecht bereits in der Steuerperiode 2016 berücksichtigt.

2.6. Die Beschwerde ist somit gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 27. August 2018 ist aufzuheben und das Einkommen der Beschwerdeführerin aus Privatkapitalien (Code 3.210) auf CHF 3'899.- (statt: CHF 23'899.-) und das Vermögen aus Privatkapitalien (Code 3.210) auf CHF 1'002'057.- (statt: CHF 1'022'057.-) festzusetzen.

3.

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind keine Kosten zu erheben (Art. 144 Abs. 1 und 3 DBG).

Da sich die Beschwerdeführerin nicht anwaltlich vertreten liess, hat sie keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

Kantonssteuer (604 2018 91)

4.

Gemäss Art. 17 Abs. 1 DStG (vgl. auch Art. 7 Abs. 1 StHG) unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte, namentlich auch Zinsen aus Guthaben aller Art (Art. 21 Abs. 1 lit. a DStG).

Angesichts der mit dem Recht der direkten Bundessteuer übereinstimmenden gesetzlichen Regelung auf Kantonsebene kann für die Rechtsanwendung auf die Ausführungen in den Erwägungen 2 und 3 verwiesen werden. Demzufolge ist auch die Beschwerde betreffend die Kantonssteuer gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 27. August 2018 ist aufzuheben und das Einkommen der Beschwerdeführerin aus Privatkapitalien (Code 3.210) auf CHF 3'899.- (statt: CHF 23'899.-) und das Vermögen aus Privatkapitalien (Code 3.210) auf CHF 1'002'057.- (statt: CHF 1'022'057.-) festzusetzen.

5.

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind keine Kosten zu erheben (Art. 131 und Art. 133 VRG). Der bezahlte Kostenvorschuss von CHF 800.- ist der Beschwerdeführerin zurückzuerstatten.

Da sich die Beschwerdeführerin nicht anwaltlich vertreten liess, hat sie keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung (Art. 137 Abs. 1 VRG).

Der Hof erkennt:

I. Direkte Bundessteuer (604 2018 90)

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird.

Der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Freiburg vom 27. August 2018 wird aufgehoben und das Einkommen von A. _____ aus Privatkapitalien (Code 3.210) auf CHF 3'899.- (statt: CHF 23'899.-) und das Vermögen von A. _____ aus Privatkapitalien (Code 3.210) auf CHF 1'002'057.- (statt: CHF 1'022'057.-) festgesetzt.

2. Es werden keine Gerichtskosten erhoben.

3. Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

II. Kantonssteuer (604 2018 91)

4. Die Beschwerde wird gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird.

Der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Freiburg vom 27. August 2018 wird aufgehoben und das Einkommen von A. _____ aus Privatkapitalien (Code 3.210) auf CHF 3'899.- (statt: CHF 23'899.-) und das Vermögen von A. _____ aus Privatkapitalien (Code 3.210) auf CHF 1'002'057.- (statt: CHF 1'022'057.-) festgesetzt.

5. Es werden keine Gerichtskosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss von CHF 800.- wird A. _____ zurückerstattet.
6. Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

III. Zustellung

Der vorliegende Entscheid kann sowohl bezüglich der veranlagten direkten Bundessteuern als auch der Kantonssteuern gemäss Art. 146 DBG bzw. Art. 73 StHG und Art. 82 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) innert 30 Tagen seit Eröffnung mit einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht, Lausanne, angefochten werden.

Gegen die Festsetzung der Höhe der Verfahrenskosten ist innert 30 Tagen die Einsprache an die Behörde, die entschieden hat, zulässig, sofern nur dieser Teil des Entscheides angefochten wird (Art. 148 VRG).

Freiburg, 19. November 2018/dki

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin: