

## **BGer 2C\_540/2015 vom 25. November 2016**

Bundesgericht, 2016-11-25, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_540\\_2015](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_540_2015)

FR: TF 2C\_540/2015 du 25 novembre 2016

IT: TF 2C\_540/2015 del 25 novembre 2016

### **Erwägungen**

#### **E. 1.1**

Beim angefochtenen Urteil handelt es sich um einen kantonal letztinstanzlichen Endentscheid über die Kantons- und Gemeindesteuern bzw. die direkte Bundessteuer. Dagegen steht gemäss Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) und Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht grundsätzlich offen. Die Beschwerde ist unter Einhaltung der gesetzlichen Frist ( Art. 100 Abs. 1 BGG ) und Form ( Art. 42 BGG ) von einer gemäss Art. 73 Abs. 2 StHG bzw. Art. 146 DBG in Verbindung mit Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG legitimierten Behörde bzw. von gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG legitimierten Steuerpflichtigen eingereicht worden.

#### **E. 1.2**

Die Vorinstanz hat ein einziges Urteil für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie für die direkte Bundessteuer erlassen, was zulässig ist, soweit die zu entscheidende Rechtsfrage im Bundesrecht und im harmonisierten kantonalen Recht gleich geregelt ist ( BGE 135 II 260 E. 1.3.1 S. 262 f.). Dies trifft hier zu: Art. 9 StHG regelt abschliessend und inhaltlich weitgehend übereinstimmend mit Art. 26 Abs. 1 DBG (Urteile 2C\_71/2014 vom 15. September 2014 E. 5.4, in: ASA 83 S. 232; 2C\_28/2011 vom 15. November 2011 E. 5, in: StE 2012 B 27.6 Nr. 17) die zulässigen Abzüge vom Einkommen, und die Kantone sind verpflichtet, diese Abzüge ohne Abweichung oder Einschränkung auf kantonaler Ebene zu übernehmen. Dies gilt namentlich für die zur Erzielung der Einkünfte notwendigen Aufwendungen (Gewinnungskosten oder organische Abzüge), die nach Art. 9 Abs. 1 StHG bzw. Art. 26 Abs. 1 DBG generell abziehbar sind ( BGE 128 II 66 E. 4b S. 71; Urteil 2A.224/2004 vom 26. Oktober 2004 E. 6.1, in: ASA 75 S. 253). Sodann harmoniert auch Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG mit Art. 7 Abs. 1 StHG .

Unter diesen Umständen ist beiden Beschwerdeführern nicht vorzuwerfen, nicht je zwei getrennte Beschwerden eingereicht zu haben; aus ihren Eingaben geht deutlich hervor, dass sie beide Steuerarten betrifft ( BGE 135 II 260 E. 1.3.3 S. 264; Urteil 2C\_1086/2012, 2C\_1087/2012 vom 16. Mai 2013 E. 1.1). Das Bundesgericht hat hier für die Kantons- und Gemeindesteuern (2C\_540/2015, 2C\_542/2015) und die direkte Bundessteuer (2C\_541/2015, 2C\_543/2015) je zwei getrennte Dossiers angelegt. Da alle Verfahren auf demselben Sachverhalt beruhen, die gleichen Parteien betreffen und sich dieselben Rechtsfragen stellen, sind die Verfahren zu vereinigen und die Beschwerden in einem einzigen Urteil zu erledigen (vgl. Art. 71 BGG in Verbindung mit Art. 24 BZP ; BGE 131 V 59 E. 1 S. 60 f. mit Hinweis).

### **E. 1.3**

Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ). Es ist somit weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann eine Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen oder eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen. Das Bundesgericht legt sodann seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde ( Art. 105 Abs. 1 BGG ), es sei denn, dieser sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 2 bzw. Art. 97 Abs. 1 BGG ).

### **E. 2**

Es rechtfertigt sich hier, das Hauptbegehren der Beschwerde der Steuerverwaltung (Verfahren 2C\_540/2015 und 2C\_541/2015), das die Möglichkeit des Abzugs von persönlichen Wahlkampfkosten als Gewinnungskosten im Sinne von Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG grundsätzlich verneint, vorab (vgl. E. 3 hiernach) zu behandeln. Sollte diese Beschwerde gutzuheissen sein, würde sich der erste Antrag in die Beschwerde der Steuerpflichtigen (Verfahren 2C\_542/2015 und 2C\_543/ 2015), der sich mit der konkreten Höhe dieses Abzugs befasst (Fr. 35'000.-- anstatt Fr. 6'552.30), als unbegründet erweisen (vgl. Urteil 2C\_297/2012 und 2C\_300/2012 vom 17. Oktober 2012 E. 2).

## **I. Direkte Bundessteuer**

### **E. 3.1**

Der direkten Bundessteuer als Einkommenssteuer natürlicher Personen unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte mit Ausnahme der Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen ( Art. 16 - 23 DBG ). Von den gesamten steuerbaren Einkünften sind die Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge nach den Art. 26 - 33a DBG absetzbar ( Art. 25 DBG ). Von den Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit können als Gewinnungskosten u.a. "die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten" abgezogen werden ( Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG ). Näheres regelt die Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 (Berufskostenverordnung; SR 642.118.1; im Folgenden: BKV; vgl. auch das diesbezügliche Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung [KS der ESTV] vom 22. September 1995, ASA 64 S. 692).

### **E. 3.2**

Umstritten und näher zu prüfen ist im Folgenden die Frage, ob die 2007 geltend gemachten und von der Steuerverwaltung aufgerechneten Zahlungen zur Deckung der persönlichen Wahlkampfkosten für die angestrebte Wiederwahl des Steuerpflichtigen in den Nationalrat für diesen als Berufskosten bzw. Gewinnungskosten im Sinne von Art. 25 bzw. Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG qualifiziert werden können.

Die Vorinstanz hat diese Frage - unter Verweis auf ihren Grundsatzentscheid vom 18. Juni 2014 - bejaht. Gemäss dieser kantonalen Praxisänderung sollten Wahlkampfkosten, Wahlkampfbeiträge an die Partei und andere mit der Wahl in direktem Zusammenhang stehende Auslagen eines Steuerpflichtigen bei einer angestrebten Wiederwahl - unabhängig vom Ausgang der Wahl - als Berufskosten bzw. Gewinnungskosten zum Abzug zuzulassen sein.

### **E. 3.3**

Der von der Vorinstanz angeführte Grundsatzentscheid vom 18. Juni 2014 ist indessen vom Bundesgericht mit (zur Publikation vorgesehenem) Urteil 2C\_860/2014 und 2C\_861/2014 vom 24. Mai 2016 aufgehoben worden. Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung können persönliche Wahlkampfkosten der Steuerpflichtigen nicht als abzugsfähige Gewinnungskosten im Sinne von Art. 25 bzw. Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG betrachtet werden.

Im erwähnten Urteil 2C\_860/2014 und 2C\_861/2014 vom 24. Mai 2016 hat sich das Bundesgericht ausführlich und grundsätzlich zum Begriff der für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten geäussert. Dabei ist jeweils im Rahmen einer Gesamtbeurteilung der konkreten Umstände zu prüfen, ob zwischen den geltend gemachten Aufwendungen und der Einkommenserzielung ein genügend enger Zusammenhang besteht (erwähntes Urteil 2C\_860/2014 und 2C\_861/2014 E. 3.1-3.4 mit zahlreichen Hinweisen). In Bezug auf den konkreten Fall von persönlichen Wahlkampfkosten hat das Bundesgericht sodann ausgeführt, die notwendige finale oder kausale Verknüpfung zwischen den Aufwendungen bzw. Kosten einerseits und der Einkommenserzielung andererseits setze unter anderem auch einen zeitlichen Konnex der Aufwendungen mit einer aktuell ausgeübten Tätigkeit voraus. Danach können Aufwendungen nur insofern als Gewinnungskosten qualifiziert werden, als sie zeitgleich mit der Einkommenserzielung anfallen (erwähntes Urteil 2C\_860/2014 und 2C\_861/2014 E. 3.5).

### **E. 3.4**

Diese Folgerungen des Bundesgerichts sind auch auf den vorliegenden Fall anzuwenden: Der Steuerpflichtige hat die hier in Frage stehenden Aufwendungen im Wesentlichen im Jahr 2007 - in geringem Ausmass auch bereits im Jahr 2006 - getätigt. Die Nationalratswahlen fanden am 21. Oktober 2007 statt. Die Mitglieder des Nationalrats werden auf eine Amtsdauer von vier Jahren gewählt ( Art. 145 BV ). Mit anderen Worten: Die dem Steuerpflichtigen im Verlauf des Jahres 2007 angefallenen Wahlkampfkosten betreffen nicht die zum damaligen Zeitpunkt noch laufende Amtsperiode, sondern die darauf folgende Amtsperiode (Dezember 2007 bis Dezember 2011). Unter diesen Umständen muss den geltend gemachten Wahlkampfkosten der für Gewinnungskosten notwendige, unmittelbare Zusammenhang mit der aktuellen Berufstätigkeit schon aufgrund der fehlenden zeitlichen Kongruenz abgesprochen werden (erwähntes Urteil 2C\_860/2014 und 2C\_861/2014 E. 4.2).

### **E. 3.5**

Da die persönlichen Wahlkampfkosten des Steuerpflichtigen nicht als abzugsfähige Gewinnungskosten im Sinne von Art. 25 bzw. Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG betrachtet werden können, verstösst der angefochtene Entscheid gegen Bundesrecht.

Die Beschwerde der Steuerverwaltung des Kantons Wallis erweist sich damit betreffend die direkte Bundessteuer 2007 als begründet und ist gutzuheissen. Das angefochtene Urteil der Steuerrekurskommission vom 25. März 2015 ist in Bezug auf die persönlichen Wahlkampfkosten aufzuheben und das steuerbare Einkommen der Steuerpflichtigen antragsgemäss um Fr. 6'552.30 zu erhöhen.

### **E. 3.6**

Bei diesem Ergebnis erweist sich der Antrag der Steuerpflichtigen, das angefochtene Urteil sei insoweit aufzuheben, als nur die Wahlkampfkosten im Umfang von Fr. 6'552.20 zum

Abzug zugelassen worden seien bzw. für das Steuerjahr 2007 seien zusätzlich Wahlkampfkosten von Fr. 28'447.40 (Fr. 35'000.-- abzügl. Fr. 6'552.30) zum Abzug zuzulassen, als unbegründet, weshalb die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen ist (vgl. E. 2 hiervor).

#### **E. 4.1**

Zu prüfen bleibt damit noch die von den Steuerpflichtigen geltend gemachte Abzugsfähigkeit der Fahrzeugkosten. Die Vorinstanz hat dazu ausgeführt, infolge der sehr engen personellen und geschäftlichen Verflechtung zwischen den beiden Gesellschaften X. \_\_\_\_\_ SA und Y. \_\_\_\_\_ AG sei es berufsmässig nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige über zwei Geschäftswagen verfüge. Die Kosten des zweiten Fahrzeugs (2006: Fr. 21'855.--; 2007: Fr. 23'050.--) seien zu Recht aufgerechnet worden.

#### **E. 4.2**

Gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG sind als Ertrag aus beweglichem Vermögen insbesondere steuerbar Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art. Praxisgemäss zählen zu den geldwerten Vorteilen unter anderem auch die so genannten "verdeckten Gewinnausschüttungen". Es handelt sich dabei um Leistungen der Gesellschaft an den Inhaber von Beteiligungsrechten, denen keine oder keine genügenden Gegenleistungen gegenüberstehen und die einem an der Gesellschaft nicht beteiligten Dritten nicht oder in wesentlich geringerem Umfang erbracht worden wären. Anzustellen ist dazu ein Drittvergleich, bei dem alle konkreten Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen sind (vgl. BGE 138 II 57 E. 2.2 f. S. 59 f. mit zahlreiche Hinweisen).

#### **E. 4.3**

Die Vorinstanz hat verbindlich (vgl. E. 1.3 hiervor) festgestellt, dass der Steuerpflichtige in den hier zu beurteilenden Steuerperioden bei der X. \_\_\_\_\_ SA Alleinaktionär und einziger Angestellter bzw. bei der Y. \_\_\_\_\_ AG Aktionär und zugleich Vizepräsident der Verwaltungsrates war. Die X. \_\_\_\_\_ SA stellte der Y. \_\_\_\_\_ AG die Arbeitskraft des Steuerpflichtigen gegen entsprechende Entschädigung zur Verfügung. Der überwiegende Teil der Einnahmen der X. \_\_\_\_\_ SA war auf die Tätigkeit des Steuerpflichtigen bei der Y. \_\_\_\_\_ zurückzuführen.

#### **E. 4.4**

Indem die X. \_\_\_\_\_ SA ihrem Alleinaktionär und einzigen Angestellten für dessen Tätigkeit ein zusätzliches Geschäftsauto zur Verfügung stellte, erbrachte sie diesem eine steuerbare geldwerte Leistung, da hierfür sämtliche Voraussetzungen (Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung, Leistung an Aktionär, Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis, Erkennbarkeit für Organe) ohne Weiteres erfüllt waren. Die vorgenommene Aufrechnung der Fahrzeugkosten in den Steuerperioden 2006 und 2007 ist somit - entgegen der Ansicht der Steuerpflichtigen - nicht willkürlich, sondern rechtmässig.

#### **E. 4.5**

Damit erweist sich die Beschwerde der Steuerpflichtigen als unbegründet und ist abzuweisen.

## **II. Kantons- und Gemeindesteuern**

### **E. 5.1**

Art. 21 und 22 Abs. 1 lit. c sowie Art. 16 Abs. 1 lit. c des Steuergesetzes [des Kantons Wallis] vom 10. März 1976 (StG/VS; SGS 642.1) entsprechen im Wesentlichen Art. 25 und Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG sowie Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG . Diese Bestimmungen harmonisieren mit Art. 7 Abs. 1 und Art. 9 Abs. 1 StHG (vgl. E. 1.2 hiervor). Daraus folgt, dass die Erwägungen zur direkten Bundessteuer für die kantonalen Steuern analog massgebend sind. Damit ergibt sich für die Kantons- und Gemeindesteuern dasselbe Ergebnis wie bei der direkten Bundessteuer.

### **E. 5.2**

Demnach erweist sich die Beschwerde der Steuerverwaltung des Kantons Wallis betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2007 ebenfalls als begründet und ist gutzuheissen. Das angefochtene Urteil der Steuerrekurskommission vom 25. März 2015 ist in Bezug auf die persönlichen Wahlkampfkosten aufzuheben und das steuerbare Einkommen der Steuerpflichtigen antragsgemäss um Fr. 6'552.30 zu erhöhen. Die Beschwerde der Steuerpflichtigen ist abzuweisen.

## **III. Kosten und Entschädigung**

### **E. 6.1**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die unterliegenden Steuerpflichtigen kostenpflichtig. Ihnen sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens aufzuerlegen ( Art. 65 und 66 Abs. 1 BGG ). Dem obsiegenden Kanton Wallis steht keine Parteientschädigung zu ( Art. 68 Abs. 3 BGG ). Zur Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen des kantonalen Verfahrens wird die Sache an die Steuerrekurskommission des Kantons Wallis zurückgewiesen.

### **E. 6.2**

Die Steuerpflichtigen rügen schliesslich noch, das Dispositiv im angefochtenen Entscheid sei zu korrigieren, da die ihnen zugesprochene Parteientschädigung nicht im Dispositiv verfügt worden sei. Dieses Anliegen der Steuerpflichtigen wäre an sich nicht im Verfahren vor dem Bundesgericht zu behandeln, sondern mittels Gesuch um Erläuterung bzw. Berichtigung der Vorinstanz (vgl. Art. 64 Abs. 1 des Gesetzes [des Kantons Wallis] über das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege (VVRG/VS; SGS 172.6) vom 6. Oktober 1976) zu beantragen. Aufgrund der Neuregelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen im Sinne der vorstehenden Erwägungen wird den Steuerpflichtigen im vorinstanzlichen Verfahren indes ohnehin keine Parteientschädigung mehr auszurichten sein.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.