

zieren, zumal die X. AG – was von den Rekurrenten auch nicht bestritten wird – nie einen Rückerstattungsanspruch geltend gemacht hat.

d) In Anwendung der oben beschriebenen sogenannten Dreieckstheorie (vgl. Erw. 2c hiavor) erfolgt die Besteuerung dieses Vorteils bei der Rekurrentin als Alleinaktionärin, da nur sie kraft ihres Beherrschungsverhältnisses die Ausschüttung der Gesellschaft – welche offensichtlich in ihrem persönlichen Interesse als Präsidentin des Y-Vereins lag – herbeiführen konnte. Mit anderen Worten wird dabei von einem Fluss der verdeckten Gewinnausschüttung von der X. AG über die beherrschende Aktionärin, d.h. die Rekurrentin, zum nahestehenden Y-Verein ausgegangen. Letzterer kann mangels Anteilseigenschaft keinen Beteiligungsertrag erzielen, so dass der Zufluss bei ihm (als juristische Person mit gemeinnützigen Interessen) als steuerfreie Kapitaleinlage qualifiziert wird. Irrelevant ist demzufolge auch, dass der Y-Verein – wie die Rekurrenten argumentieren – nur als Verteilorganisation fungiert habe bzw. dass die öffentliche Hand letztlich durch diese grosszügigen Zuwendungen entlastet werde.

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 25. August 2015, A 2015 / 9

8.3 Art. 127 Abs. 3 BV

Regeste:

Art. 127 Abs. 3 BV – Bei der interkantonalen Steuerauscheidung ist es im Falle eines erfahrenen Rechtsanwaltes und Partners einer grossen Anwaltskanzlei unzulässig, auf grobe Schematisierungen abzustellen und nur einen unangemessen tiefen Betrag als Arbeitsentgelt an den Wohnsitzkanton auszuscheiden (Erw. 5). Als auszuscheidendes Arbeitsentgelt massgebend ist derjenige Betrag, der auch für die gleiche Arbeitsleistung eines Dritten bezahlt werden müsste (Erw. 3c und 6).

Aus dem Sachverhalt:

A. a) Mit Verfügung vom 3. Oktober 2013 für die Steuerperiode 2011 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Zug A. kantons- und gemeindesteuerrechtlich mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 297'902.– (satzbestimmend Fr. 297'900.–; Steuersatz 7.9990%; im Kanton Zug steuerbar Fr. 89'800.–) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'015'886.– (satzbestimmend Fr. 1'015'000.–; Steuersatz 0.1521%; im Kanton Zug steuerbar Fr. 772'000.–) sowie bundessteuerrechtlich mit einem Gesamteinkommen von Fr. 306'602.– (satzbestimmend Fr. 306'600.–; in der Schweiz steuerbar Fr. 306'600; Steuersatz 9.0345%). Dabei nahm die Steuerverwaltung im Vergleich zur Steuererklärung bei Code 116 (Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit Mann/ Partn. 2) eine Aufrechnung von Fr. 2'500.– aufgrund «zusätzlicher Privatanteile Fahrzeugkosten» vor. Betreffend die Steuerauscheidung

wies die Steuerverwaltung das gesamte Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Kollektivgesellschaft) in der Höhe von Fr. 247'814.– dem Kanton Bern zu.

b) Mit Einsprache vom 28. Oktober 2013 liess A. Einsprache erheben und – unter anderem – beantragen, es sei bei der interkantonalen Steuerauscheidung der Lohnanteil von Fr. 123'139.– in Zug und der Gewinnanteil von Fr. 123'139.– in Bern zu versteuern. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, das Einkommen aus der Kollektivgesellschaft in der Höhe von Fr. 246'277.– setze sich je zur Hälfte aus einem Lohnanteil und einem Gewinnanteil zusammen.

c) Mit Einspracheentscheid vom 30. Juni 2014 hiess die Steuerverwaltung des Kantons Zug die Einsprache von A. teilweise gut und legte das im Kanton Zug steuerbare Tätigkeitsentgelt auf Fr. 108'000.– fest. Den Gewinnanteil von Fr. 144'165.– schied sie nach Bern aus. Im Übrigen liess die Steuerverwaltung auch effektive Repräsentationsspesen von zusätzlich Fr. 2'025.– (total Fr. 8'612.–) zum Abzug zu. Die Hauptveranlagung enthielt nun ein steuerbares Einkommen von Fr. 295'877.– (satzbestimmend Fr. 295'800.–; Steuersatz 7.9990%; im Kanton Zug steuerbar Fr. 175'300.–) und ein steuerbares Vermögen von Fr. 1'015'886.– (satzbestimmend Fr. 1'015'000.–; Steuersatz 0.1521%; im Kanton Zug steuerbar Fr. 725'000.–) sowie bundessteuerrechtlich ein Gesamteinkommen von Fr. 304'577.– (satzbestimmend Fr. 304'500.–; in der Schweiz steuerbar Fr. 304'500.–; Steuersatz 9.0058%).

Aus den Erwägungen:

(...)

3. a) Gemäss Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) ist die interkantonale Doppelbesteuerung untersagt. Eine solche Doppelbesteuerung liegt vor, wenn ein Steuerpflichtiger von zwei oder mehreren Kantonen für das nämliche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird, oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, zu deren Erhebung ein anderer Kanton zuständig wäre (vgl. BGE 107 Ia 41 Erw. 1a).

b) Beteiligungen an kaufmännischen Kollektiv- und Kommanditgesellschaften und deren Ertrag (Kapitalzinsen und Gewinnanteile) sind am Sitz der Gesellschaft steuerbar. Da die Beteiligungen und ihr Ertrag den Gesellschaftern zugerechnet werden, haben diese am Gesellschaftssitz (sofern dieser nicht im Kanton ihres Hauptsteuerdomizils gelegen ist) ein Nebensteuerdomizil, und zwar ein Spezialsteuerdomizil des Geschäftsortes. Am Sitz der Gesellschaft ist der Anteil des Gesellschafters am Eigenkapital der Gesellschaft steuerbar. Dazu gehört in erster Linie der in den Büchern der Gesellschaft ausgewiesene Anteil am buchmässigen Gesellschaftskapital der Gesellschaft. Der Zins für das Gesellschaftskapital und die Anteile der Gesell-

schafter am Reingewinn sind als Ertrag aus Beteiligung an der Personengesellschaft am Sitz der Gesellschaft steuerpflichtig (vgl. Peter Mäusli-Allenspach, in: Zweifel / Beusch / Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, Basel 2011, § 18 N 40 ff.).

c) Das Arbeitsentgelt des mitarbeitenden Gesellschafters wird hingegen dem Hauptsteuerdomizil des Teilhabers zur Besteuerung zugewiesen. Für die Zuteilung der als Arbeitsentgelt am Hauptsteuerdomizil zu besteuernenden Quote sind die Vereinbarungen über ein Salär nicht unbedingt massgebend. Damit ein Salär auch in seiner Höhe für die Steueraufteilung anerkannt wird, muss zwischen den Gesamtbezügen und dem Arbeitsentgelt ein angemessenes Verhältnis bestehen. Massgebend ist der Betrag, der für die gleiche Arbeitsleistung an einen Dritten bezahlt würde (vgl. Peter Mäusli-Allenspach, a.a.O., § 18 N 43 f.).

d) Um die interkantonale Steuerauscheidung bei Teilhabern von Personengesellschaften zu vereinfachen, sind unter den Kantonen Konkordate entstanden. So haben etwa die Kantone Aargau, Basel-Landschaft, Basel-Stadt, Bern, Luzern und Solothurn eine Regelung über die Festsetzung von Tätigkeitsentgelten bei Teilhabern von Personengesellschaften getroffen. Gemäss dieser Vereinbarung wird das Tätigkeitsentgelt anhand eines festgelegten Schemas bemessen. Konkret wird beispielsweise bei einem Einkommen des Teilhabers aus dem Gesellschaftsverhältnis von Fr. 200'000.– bis Fr. 299'999.– das am Hauptsteuerdomizil steuerbare Tätigkeitsentgelt fix auf Fr. 108'000.– festgelegt. Eine nahezu identische Vereinbarung besteht auch zwischen den Kantonen Glarus, Luzern, Nidwalden, Obwalden, Schwyz, Uri und Zug (vgl. StV-act. 7) sowie zwischen den sogenannten «Bodenseekantonen» (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Zürich 2013, § 5 N 45). Darüber hinaus haben die «Bodenseekantone» eine weitere Vereinbarung getroffen, welche speziell für als Kollektivgesellschaft organisierte Anwaltskanzleien gilt. Gemäss dieser Vereinbarung wird die Steuerauscheidung in der Praxis in der Art vorgenommen, dass 50 % des Gewinnanteils jedes Partners als Arbeitsentgelt qualifiziert werden und demnach im Wohnsitzkanton besteuert werden kann (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 5 N 43).

(...)

5. Eingehend zu prüfen ist jedoch die vorliegend umstrittene Art und Weise der interkantonalen Steuerauscheidung, welche von der Steuerverwaltung Zug gestützt auf eine Vereinbarung mit den Kantonen Glarus, Luzern, Nidwalden, Obwalden, Schwyz und Uri anhand eines Schemas vorgenommen wurde. Der Rekurrent liess das zur Anwendung gelangte Schema jedoch als nicht sachgerecht und stossend rügen, weil es keine Vereinbarung zwischen den Kantonen Bern und Zug gebe, weil es die Besonderheiten der Anwaltsbranche nicht berücksichtige und weil ihm so nur ein Arbeitsentgelt von Fr. 108'000.– zugewiesen werde, was dem Lohn eines Studi-

enabgängers entspreche und für einen Partner einer grossen Anwaltskanzlei nicht angemessen sei. Es sei ihm daher ein fixer Basislohn von Fr. 150'000.– sowie ein Drittel des restlichen erzielten Einkommens aus der Gesellschaftsbeteiligung als Arbeitsentgelt zuzuweisen. Eventualiter sei die Ausscheidung gemäss dem Aufteilungsmodell der «Bodenseekantone» im Verhältnis von 50% Lohnanteil und 50% Gewinnanteil vorzunehmen. Die Steuerverwaltung des Kantons Zug hingegen stellte sich auf den Standpunkt, der Kanton Bern habe mit einigen anderen Kantonen dieselbe Vereinbarung getroffen, weswegen die Anwendung dieses Schemas sachgerecht sei.

a) Mit dem Rekurrenten ist zunächst festzuhalten, dass zwischen dem Kanton Bern und dem Kanton Zug keine Vereinbarung betreffend die interkantonale Steuerauscheidung von Einkommen aus Personengesellschaften besteht. Wohl kennen und praktizieren beide Kantone mit einigen anderen Kantonen dieselbe Regelung aus Vereinbarungen mit anderen Kantonen, doch wurde dies zwischen den Kantonen Bern und Zug nicht gesondert vereinbart.

b) In tatsächlicher Hinsicht ist den Akten ferner zu entnehmen, dass der Rekurrent als Rechtsanwalt tätig und Partner der – als Kollektivgesellschaft organisierten (vgl. StV-act. 10) – Anwaltskanzlei B. in X. ist. Das steuerbare Einkommen des Rekurrenten aus der Beteiligung an dieser Kollektivgesellschaft betrug für das Steuerjahr 2011 gemäss dem vorliegend angefochtenen Einspracheentscheid Fr. 252'165.–. Von diesem Betrag sind gemäss der vorstehenden Erwägung 4a die aufgerechneten Fr. 2'500.– für die Position «Privatanteil Fahrzeug» abzuziehen, sodass sich ein Einkommen aus der Beteiligung an der Kollektivgesellschaft von Fr. 249'665.– ergibt.

c) Die Rekursgegnerin schied in ihrer Veranlagung bzw. im angefochtenen Einspracheentscheid gestützt auf das vorerwähnte Schema einen Betrag von Fr. 108'000.– als Arbeitsentgelt zur Besteuerung im Kanton Zug aus. Wie vorstehend bereits ausgeführt wurde, ist als auszuscheidendes Arbeitsentgelt derjenige Betrag massgebend, der für die gleiche Arbeitsleistung an einen Dritten bezahlt würde (vgl. Erw. 3c). Wie der Rekurrent jedoch zu Recht moniert, handelt es sich dabei keineswegs um einen angemessenen Lohn für einen erfahrenen Rechtsanwalt und Partner einer grossen Anwaltskanzlei, sondern eher um das Salär eines Studienabgängers bzw. eines jungen Rechtsanwaltes ohne Berufserfahrung. Dies ergibt sich auch aus einer bei den Akten liegenden Studie des Schweizer Anwaltsverbandes (SAV), welche sich zu den Praxiskosten der Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte äussert. Dieser Studie zu Folge erzielten vollzeitlich angestellte Mitglieder des SAV im Alter von bis zu 35 Jahren im Referenzjahr 2012 ein Jahresgehalt von Fr. 129'000.–. Angestellte im Alter von 36 bis 49 Jahren erzielten ein Jahresgehalt von Fr. 159'000.–, für Angestellte ab 50 Jahren waren aufgrund der geringen Fallzahl keine Aussagen möglich. Angesichts des Mittelwertes in der individualisierten Kreuztabelle zur Studie von Fr. 251'438.– ist jedoch davon auszugehen, dass das Jahresgehalt für Angestellte ab

50 Jahren weiter ansteigt, wobei jedoch der äusserst markante Anstieg aufgrund der geringen Fallzahl von lediglich fünf Angestellten zu relativieren ist. Gleichwohl entspricht es auch der allgemeinen Lebenserfahrung, dass erfahrene Rechtsanwälte im Alter von mehr als 50 Jahren ein höheres Jahresgehalt erzielen können als ihre jüngeren Kollegen. Zieht man als weitere Vergleichszahlen die Entlöhnung eines Gerichtsschreibers nach dem Personalgesetz des Kantons Zug heran, so fällt auf, dass ein solcher in der 22. Gehaltsklasse auf ein Jahresgehalt von maximal Fr. 169'220.– und in der 23. Gehaltsklasse auf ein Jahresgehalt von maximal Fr. 179'577.– kommen könnte. Vorliegend steht damit ohne Zweifel fest, dass man das an den Kanton Zug ausgeschiedene Arbeitsentgelt von Fr. 108'000.– in keiner Art und Weise als einen für den Rekurrenten angemessenen Lohn bezeichnen kann. Selbst wenn man analog zum Konkordat der «Bodenseekantone» pauschal 50 % des Einkommens aus der Kollektivgesellschaft an den Kanton Zug ausscheiden würde, wäre das Arbeitsentgelt von Fr. 124'832.50 gemäss den vorgenannten Vergleichszahlen einem erfahrenen Rechtsanwalt und Partner einer grossen Anwaltskanzlei im Alter von über 50 Jahren nicht angemessen.

d) Nachdem die bestehenden Ausscheidungsmodelle der verschiedenen Konkordate dem vorliegenden Einzelfall nicht gerecht werden, ist das vom Rekurrenten vorgeschlagene Ausscheidungsmodell zu prüfen. Dabei beantragt dieser, es sei ihm ein Basislohn von Fr. 150'000.– sowie ein Drittel des restlichen Einkommens aus der Kollektivgesellschaft als Arbeitsentgelt auszuschneiden. In casu würde sich aus dieser Berechnung ein auszuschneidendes Arbeitsentgelt von Fr. 183'221.67 (Fr. 150'000.– + $\frac{1}{3} \times \text{Fr. } 99'665.-$) ergeben. Obwohl dieses Resultat dem vorliegenden Einzelfall grundsätzlich angemessen wäre, taugt dieses Berechnungsmodell nicht zwingend auch für alle anderen Fälle als zuverlässige Bemessungsgrundlage. Würde man dieses Modell nämlich fortan stets zur Berechnung der auszuschneidenden Steuer heranziehen, so würde dies insbesondere bei hohen Einkommen zu unangemessen hohen Arbeitsentgelten führen, da es an einer Obergrenze fehlt. Insofern kann zwar nicht auf das vom Rekurrenten vorgeschlagene Modell abgestützt werden, es ist jedoch das Arbeitsentgelt derart auszuschneiden, dass dies auch dem Betrag entspricht, den man für einen gleich befähigten Dritten aufwenden müsste. Nachdem der Rekurrent in seiner Eingabe vom 11. November 2014 geltend machte, dass er seit Jahren Akonto-Zahlungen von Fr. 15'000.– pro Monat unter dem Titel «Lohn» beziehe und er dies auch mittels zweier Kontoauszüge vom 19. September 2014 und vom 20. Oktober 2014 belegen konnte, ist auf diese Lohnangabe abzustellen, zumal diese sich auch mit den vorgenannten Vergleichszahlen (vgl. Erw. 5c) in Einklang bringen lässt. Aus der Erfolgsrechnung für das Jahr 2011 ergibt sich auch, dass der Rekurrent auf den an ihn ausgerichteten Zahlungen die entsprechenden Sozialversicherungsbeiträge bezahlt hat, was bei der Qualifizierung einer Zahlung als steuerbarer Lohn ebenfalls zu beachten ist. In dieser Hinsicht ist weiter auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung zu verweisen, wonach beispielsweise auch die Ausgleichskassen selbständig zu beurteilen haben, ob ein Einkommensbestandteil

als massgebender Lohn oder als Kapitalertrag qualifiziert werden muss. Um der Einheit und Widerspruchslosigkeit der gesamten Rechtsordnung willen soll eine verschiedene Betrachtungsweise der Steuerbehörde und der AHV-Verwaltung vermieden werden, ausser wenn dafür ausschlaggebende Gründe vorliegen (BGE 134 V 297 Erw. 2.3). Da auch die Ausgleichskasse bei der Bestimmung des massgebenden Lohns auf Vorjahreswerte, Quervergleiche und Lohnrechner zurückgreift, ist es nach Meinung des Gerichts im vorliegenden Falle und unter diesen Umständen angemessen, das an den Wohnsitz des Rekurrenten in Zug auszuscheidende Arbeitsentgelt auf Fr. 180'000.– (Fr. 15'000.– $\times$ 12) festzusetzen. Der übrige Gewinnanteil von Fr. 69'665.– ist am Sitz der Gesellschaft in X. zu versteuern.

e) Zu beachten ist auch noch Folgendes: Würde man auf die interkantonale Vereinbarung abstellen und tatsächlich bei einem Einkommen zwischen Fr. 200'000.– und Fr. 300'000.– grundsätzlich das Arbeitsentgelt auf Fr. 108'000.– festsetzen, so würde dies zu groben Rechtsungleichheiten führen. Bei einem Einkommen von Fr. 200'000.– entspricht das ausgeschiedene Tätigkeitsentgelt von Fr. 108'000.– nämlich einem Anteil von 54 %, während es bei einem Einkommen von Fr. 299'999.– nur noch einem Anteil 36 % entspricht. Eine derart grobe Schematisierung kann unter dem Aspekt der Rechtsgleichheit nicht akzeptiert werden.

6. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das in Anwendung der interkantonalen, aber nicht zwischen den Kantonen Bern und Zug abgeschlossenen, Vereinbarung betreffend die Festlegung des Arbeitsentgeltes bei Einkommen aus einer Personengesellschaft an den Kanton Zug ausgeschiedene Arbeitsentgelt von Fr. 108'000.– dem konkreten Einzelfall unangemessen ist, weswegen dieses auf Fr. 180'000.– festzusetzen ist. Dieser Betrag entspricht dem Gehalt, welches man für einen gleich befähigten Dritten aufwenden müsste, wollte man ihn für ein Jahr als Anwalt im Arbeitnehmerstatus anstellen. Im Übrigen ist auf die Aufrechnung der Position «Privatanteil Fahrzeug» zu verzichten, sodass am Sitz der Gesellschaft in X. noch der restliche Teil des Einkommens aus der Personengesellschaft von Fr. 69'665.– zu versteuern ist. Der vorliegende Rekurs ist damit gutzuheissen, der angefochtene Einspracheentscheid aufzuheben und das an den Kanton Zug auszuscheidende Arbeitsentgelt auf Fr. 180'000.– festzusetzen.

(...)

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 28. April 2015, A 2014 16