



Fall-Nr.: I/1-2010/130
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 18.08.2011
Entscheiddatum: 18.08.2011

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 18.08.2011

Art. 210 Abs.1 DBG (SR 642.11). Leistet ein unselbständig Erwerbstätiger seiner Arbeitgeberin, an der er selber beteiligt ist, eine Zahlung, weil das im Vorjahr bezogene Gehalt im Nachhinein als übersetzt betrachtet wurde, so kann aufgrund des Periodizitätsprinzips die Rückerstattung nicht vom Gehalt des Vorjahres abgerechnet werden (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 18. August 2011, I/1-2010/130).

Präsident Thomas Vögeli, Mitglieder Fritz Buchschacher und Markus Frei;
Gerichtsschreiberin Susanne Schmid Etter

X und Y Z, Beschwerdeführer,

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen, Vorinstanz,

und

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Abteilung Rechtswesen, Eigerstrasse 65, 3003 Bern, Beschwerdebeteiligte,

betreffend

Direkte Bundessteuer (Einkommen 2007)

Sachverhalt:



A.- X und Y Z sind verheiratet und wohnen in ihrem Einfamilienhaus in A. Daneben sind sie Eigentümer einer Liegenschaft in B, welche vermietet ist. Im Jahr 2007 war X Z für die C AG mit Sitz in Zürich unselbständig erwerbstätig. Gleichzeitig war er Verwaltungsratsmitglied und besass 36 von 200 Namenaktien. In der Steuererklärung 2007 deklarierte er Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe von Fr. 104'130.--. Y Z gab ein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 1'800.-- an. Das deklarierte steuerbare Einkommen betrug Fr. 44'731.--. Im August 2008 stellte das kantonale Steueramt Zürich dem kantonalen Steueramt St. Gallen eine von der C AG ausgefüllte Bescheinigung über Bezüge von Mitgliedern der Verwaltung und Organen der Geschäftsführung zu. Darin wurde für das Jahr 2007 ein Nettolohn von Fr. 198'611.-- an X Z ausgewiesen. Die Steuerbehörde ging von diesen Einkünften aus und veranlagte X und Y Z für die direkte Bundessteuer 2007 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 165'300.--.

B.- Mit Schreiben vom 5. Februar 2010 erhoben X und Y Z Einsprache gegen die Veranlagung mit dem sinngemässen Antrag, die Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit bei der C AG seien um Fr. 100'000.-- zu reduzieren. Diesen Betrag habe X Z seiner Arbeitgeberin zurückerstatten müssen. Nach weiteren Abklärungen wies das kantonale Steueramt die Einsprache mit Entscheid vom 3. Juni 2010 ab.

C.- Gegen den Einsprache-Entscheid erhoben X und Y Z mit Eingabe vom 2. Juli 2010 Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, die Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers seien um Fr. 100'000.-- zu reduzieren. Mit Vernehmlassung vom 23. September 2010 beantragte die Vorinstanz die kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Dazu nahmen die Beschwerdeführer mit Schreiben vom 18. Januar 2011 Stellung. Die Beschwerdebeteiligte verzichtete auf eine Vernehmlassung.

Auf die von den Verfahrensbeteiligten zur Begründung ihrer Anträge gemachten Ausführungen und die Akten wird, soweit erforderlich, im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:



1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Beschwerdeerhebung ist gegeben. Die Beschwerde vom 2. Juli 2010 ist rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 140 Abs. 2 Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG; Art. 7 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 41 lit. h Ziff. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2.- Umstritten ist die Höhe der Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers für die Veranlagung der direkten Bundessteuer 2007.

a) Die Beschwerdeführer machen geltend, die C AG sei ein Beratungsunternehmen. Für jeden der fünf Partner werde innerhalb der Firma eine Schattenbuchhaltung geführt, in welcher die Einnahmen und Ausgaben festgehalten würden. Im Jahr 2007 seien dem Beschwerdeführer die im Lohnausweis ausgewiesenen Beträge vergütet worden. Aufgrund fehlender Einnahmen und infolge Vertragsauflösung eines grossen Mandats habe sich Ende 2007 gezeigt, dass der Beschwerdeführer der Gemeinschaft wegen zu hoher Bezüge den Betrag von Fr. 100'000.-- zurückvergüten müsse. Diese Zahlung sei Mitte 2008 erfolgt und von der C AG bestätigt worden. Dafür habe der Beschwerdeführer die Hypothek auf der Liegenschaft in B erhöhen müssen. Es sei daher offensichtlich, dass das im Jahr 2007 effektiv erzielte Einkommen Fr. 100'000.-- unter dem im Lohnausweis angeführten Betrag gelegen habe.

Die Vorinstanz hält dem entgegen, der offizielle und rechtsgültig unterzeichnete Lohnausweis, welcher zeitlich erst nach dem vom Beschwerdeführer selbst ausgestellten Dokument vorgelegen habe, habe sowohl die Basis für die Abrechnung mit der Sozialversicherungsanstalt und der Pensionskasse für das Jahr 2007 als auch für die steueramtliche Meldung des Kantons Zürich gebildet.

b) Gemäss Art. 16 Abs. 1 DBG unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte und insbesondere alle Erträge aus beweglichem Vermögen. Nach dem Prinzip der Gesamtreineinkommenssteuer werden



grundsätzlich alle Vermögenswerte, die dem Steuerpflichtigen während eines bestimmten Zeitabschnitts zufließen, gesamthaft als Einkommen besteuert. So unterliegen neben regelmässig wiederkehrenden Einkünften auch einmalige Zugänge, neben reinen Wertzuflüssen auch Veräusserungsgewinne, neben Bareinkünften auch Naturaleinkünfte der Einkommensbesteuerung. Nach der gesetzlichen Umschreibung gilt grundsätzlich jeder Wertzufluss unabhängig von Art und Quelle als steuerbares Einkommen, sofern das Steuergesetz nicht selber eine Ausnahme von der Steuerpflicht vorsieht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 16 zu den Vorbemerkungen zu Art. 16–39 DBG). Gemäss Art. 17 Abs. 1 DBG sind alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlichrechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile steuerbar. Steuerbar sind sämtliche geldwerte Vorteile, welche ein Arbeitnehmer als Gegenleistung für seine Tätigkeit erhält, die er gestützt auf ein Arbeitsverhältnis ausübt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 28 zu Art. 17 DBG). Der Einkommensbegriff gemäss Art. 17 Abs. 1 DBG umfasst neben periodischen auch einmalige bzw. unregelmässig wiederkehrende Leistungen.

Das steuerbare Einkommen bemisst sich nach den Einkünften in der Steuerperiode (Art. 210 Abs. 1 DBG). Einkommen gilt grundsätzlich als realisiert, wenn dem Steuerpflichtigen Leistungen zufließen oder wenn er einen festen Rechtsanspruch erwirbt, über den er tatsächlich verfügen kann. Voraussetzung des Zufließens ist ein abgeschlossener Rechtserwerb, der Forderungserwerb oder Eigentumserwerb sein kann. Der Forderungserwerb ist in der Regel Vorstufe der Geldleistung. Der Steuerpflichtige erwirbt eine Geldforderung; mit der Zahlung fällt das Geld in sein Eigentum. Nach St. Galler Steuerrecht gelten Einkünfte in demjenigen Zeitpunkt als zugeflossen und damit als realisiert, in welchem der Steuerpflichtige über den entsprechenden Vermögenswert tatsächlich und wirtschaftlich verfügen kann (Realisationsprinzip). Dieser Zeitpunkt lässt sich allerdings nicht generell festlegen; vielmehr ist auf die konkreten Verhältnisse abzustellen, wobei die in Frage stehende Einkommensart eine wesentliche Rolle spielt (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl. 1999, S. 30 f.). Art. 16 Abs. 1 und 2 und Art. 17 Abs. 1 DBG stimmen inhaltlich mit Art. 29 Abs. 1 und 2 und Art. 30



St.Galler Gerichte

des Steuergesetzes des Kantons St. Gallen (sGS 811.1, abgekürzt: StG) überein. Damit gelten die oben gemachten Ausführungen auch für die direkte Bundessteuer (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 21 zu Art. 210 DBG).

Beim unselbständigen Erwerb wird das Einkommen in der Regel in derjenigen Periode erzielt, in welcher der Arbeitnehmer seine Arbeitsleistung erbringt, da er damit einen festen und frei verfügbaren Anspruch auf sein Gehalt erwirbt. Die Lohnforderung entsteht fortlaufend mit der Erbringung der Arbeitsleistung, wird aber in der Regel erst am Ende jedes Monats fällig (Art. 323 Abs. 1 des Obligationenrechts, SR 220). Am Monatsende ist daher der vertragliche Lohnanspruch gesichert und das entsprechende Einkommen grundsätzlich realisiert. Bei Zahlungsunfähigkeit bzw. -unwilligkeit des Arbeitgebers werden Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit erst im Zeitpunkt der Auszahlung erfasst (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 26 zu Art. 210 DBG mit Hinweisen auf die Rechtsprechung). Zulagen zum Normallohn wie Gratifikationen, Bonus oder Sondervergütungen realisiert der Arbeitnehmer erst dann, wenn sie ihm vom Arbeitgeber zugesichert oder tatsächlich ausgerichtet werden. Sie sind jener Bemessungsperiode zuzuordnen, in welcher der Arbeitnehmer einen festen Rechtsanspruch auf die Vergütung erwirbt. Kann der Unselbständigerwerbende den Auszahlungszeitpunkt dank seiner beherrschenden Stellung in der Arbeitgeberfirma jedoch frei bestimmen, sind solche Zulagen zum Normallohn ebenfalls in jener Periode zu erfassen, in welcher die Arbeitsleistung erbracht wurde, falls für eine spätere Auszahlung keine unternehmerischen Gründe sprechen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 35 f. zu Art. 210 DBG; Urteil des Bundesgerichts 2A.471/2003 vom 16. Juni 2004, E. 2.3). Bei auflösend bedingten Rechtsgeschäften erfolgt der Einkommenszufluss mit dem Erwerb. Ein Einkommenszufluss ist nur dann zu verneinen, wenn das auflösende Ereignis unmittelbar bevorsteht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 31 zu Art. 210 DBG).

Hinsichtlich der Verteilung der Beweislast gilt im Steuerrecht die Grundregel, dass die Veranlagungsbehörde die steuerbegründenden oder -erhöhenden Tatsachen nachzuweisen hat, die steuerpflichtige Person dagegen jene Tatsachen, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 77 zu Art. 123 DBG).



c) Der Beschwerdeführer trat per 1. Dezember 2002 als Partner in die C AG ein. Er erwarb Aktien der Gesellschaft und sass von 2004 bis 2009 in deren Verwaltungsrat. In den Jahren 2007 und 2008 bezog er Gehaltszahlungen von der Firma. In einem Vertrag vom 13. November 2002 wurde nebst anderen Bestimmungen zur Aktienübernahme, Einbringung von Kundenbeziehungen etc. vereinbart, dass die C AG als Vorausleistung die monatliche Zahlung eines noch zu bestimmenden Bruttosalärs übernehme. In der Periode 1. Dezember 2002 bis 30. Juni 2003 werde folgendermassen abgerechnet: Fakturierbare Honorare des Beschwerdeführers abzüglich vorausbezahlte Leistungen der Gesellschaft (monatliches Brutto-Salär, Arbeitgeberbeiträge an die Pensionskasse, Sozialversicherung, pro rata-Anteil an die Infrastrukturkosten). Bei positivem Saldo werde mit dem Bonus per 31. Dezember 2003 verrechnet, bei negativem Saldo erfolge ein Ausgleich durch die Reduktion weiterer Bezüge. Für die Abrechnungsperiode 1. Juli 2003 bis 31. Dezember 2003 würden dieselben Modalitäten wie in der Vorperiode gelten. Bei positivem Saldo erhalte der Beschwerdeführer einen Bonus, bei negativem Saldo erfolge ein Ausgleich durch den Beschwerdeführer (vgl. act. 10/I.c). Am 26. Mai 2003 schloss der Beschwerdeführer mit der C AG einen Aktionärbindungsvertrag ab (act. 10/I.c). Im Jahr 2007 bezog er von der C AG monatliche Gehaltszahlungen, basierend auf separaten, als "Lohnblatt" bezeichneten Abrechnungen. Der Bruttolohn betrug Fr. 15'176.75 pro Monat. Hinzu kamen Spesen von Fr. 1'200.-- und bis Mai 2007 eine Ausbildungszulage für den studierenden Sohn. Die ausbezahlten Netto-Beträge variierten zwischen Fr. 14'366.80 und Fr. 14'914.--. Im November 2007 wurde zusätzlich ein Bonus für 2006 in der Höhe von Fr. 5'540.-- ausgerichtet. Im Jahr 2008 erhöhte der Beschwerdeführer die Hypothek auf der Liegenschaft in B um Fr. 150'000.--. Per 25. Juni 2008 überwies er zulasten der neu gesprochenen Hypothek Fr. 100'000.-- an die C AG (act. 10/I.c).

Der Beschwerdeführer macht geltend, Ende 2007 habe sich gezeigt, dass er der Gesellschaft aufgrund zu viel bezogener Leistungen Fr. 100'000.-- habe zurückvergüten müssen. Sein effektives Gehalt im Jahr 2007 sei daher um Fr. 100'000.-- geringer ausgefallen als von der Vorinstanz veranlagt.

Dem Beschwerdeführer wurden von der C AG im Jahr 2007 Fr. 198'611.-- (ohne Spesenvergütungen) ausbezahlt. Obschon kein schriftlicher Arbeitsvertrag vorliegt – beim oben erwähnten Vertrag vom 13. November 2002 handelt es sich um eine



Vereinbarung, welche die Regelung der Anfangsphase des Arbeitsverhältnisses bis 31. Dezember 2003 betraf, nicht um einen unbefristeten Arbeitsvertrag mit Definition von Arbeitsleistung und Lohnhöhe –, ist von einer unselbständigen Erwerbstätigkeit auszugehen. Der Beschwerdeführer bezog einen fixen Monatslohn. Den einzelnen Lohnblättern war kein Hinweis zu entnehmen, dass es sich dabei lediglich um Akontozahlungen handle, die allenfalls zurückbezahlt werden müssten (act. 10/l.c). Solche Rückzahlungen waren im Vertrag vom 31. Dezember 2002 lediglich für die Zeit bis Ende 2003 vorgesehen. Einen Arbeitsvertrag für das hier massgebende Jahr 2007 oder eine schriftliche Vereinbarung mit der Verpflichtung des Beschwerdeführers, einen allfälligen negativen Saldo per Ende 2007 auszugleichen, reichte der Beschwerdeführer nicht ein. Die laufenden Akontolohnbezüge im Jahr 2007 gingen somit in das Eigentum des Beschwerdeführers über; er konnte frei über das Geld verfügen. Die Arbeitgeberin bestätigte jedoch im Nachhinein, dass ihre Honorierung erfolgsorientiert sei. Jeder Partner erhalte monatliche Akontozahlungen. Die interne Endabrechnung am Ende des Kalenderjahres (gemeint Ende 2007) habe beim Beschwerdeführer aufgrund einer unerwarteten Kündigung eines Grossmandats ein Manko von Fr. 100'000.-- aufgewiesen. Diesen Betrag habe der Beschwerdeführer im ersten Semester 2008 zurückbezahlt (act. 6/2). Eine interne Abrechnung, welche den Beschwerdeführer zur Zahlung von Fr. 100'000.-- an die Arbeitgeberin veranlasste, wurde aber nicht eingereicht. Dabei fällt auf, dass der Beschwerdeführer im Rahmen der Veranlagung 2008 gegenüber der Steuerbehörde festhielt, er sei aufgrund der sehr grosszügigen Pensionskassenregelung, die er aber vollständig selber habe finanzieren müssen, gezwungen gewesen, einen "zusätzlichen Einschuss" von Fr. 100'000.-- an die Arbeitgeberin zu leisten. Diese wiederum bestätigte gegenüber dem Beschwerdeführer, die Zahlung sei als "Partnerbeitrag für Büro- und Verwaltungskosten" überwiesen worden. Zum Zeitpunkt, in dem sich die Zahlung an die Arbeitgeberin abzeichnete, wird in der Beschwerde festgehalten, es habe sich Ende 2007 gezeigt, dass der Betrag von Fr. 100'000.-- zurückvergütet werden müsse. In der Stellungnahme zur Beschwerdevernehmlassung wird ausgeführt, die Differenz zwischen Lohnbezügen und Umsatz habe sich im März 2008 herausgestellt.

Die Arbeitgeberin selber ging von ausgerichteten Einkünften im Jahr 2007 in der Höhe von Fr. 198'611.-- aus. Natürliche Personen sind gestützt auf Art. 125 Abs. 1 lit. a DBG verpflichtet, der Steuererklärung den Lohnausweis über ihre Einkünfte aus



unselbständiger Erwerbstätigkeit beizulegen. Der Lohnausweis ist ein amtliches Formular, das der Arbeitgeber für die Bescheinigung des Lohnes jährlich auszustellen hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 13 zu Art. 127 DBG). Ihm kommt erhöhte Beweiskraft zu. Er gilt solange als beweiskräftig, als nicht Tatsachen nachgewiesen sind, aus denen sich seine Fälschung, Verfälschung oder Unwahrheit ergibt (Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Aufl. 2009, N 6 zu § 181 StG, der inhaltlich mit Art. 125 DBG übereinstimmt). Der mit der Steuererklärung 2007 eingereichte Lohnausweis, worin ein Nettolohn von Fr. 104'130.-- angegeben wird, wurde vom Beschwerdeführer allein unterzeichnet (act. 10/II.c). Da dieser nicht einzelzeichnungsberechtigt war, kann der von ihm allein unterschriebene Lohnausweis bezüglich der Höhe der Lohnzahlung nicht als massgebend betrachtet werden. Der von der Arbeitgeberin am 25. Dezember 2007 ausgestellte, rechtsgültig unterzeichnete Lohnausweis weist ein Nettoeinkommen von Fr. 198'611.-- aus. Dieser Lohn wurde von der Arbeitgeberin nach eigenen Angaben bei der Sozialversicherungsanstalt und der Pensionskasse abgerechnet und in ihrer Erfolgsrechnung verbucht. Auch in der Bescheinigung über Bezüge von Mitgliedern der Verwaltung und Organen der Geschäftsführung vom 13. August 2008, als die Zahlung von Fr. 100'000.-- bereits erfolgt war, gab die Arbeitgeberin zuhanden des Kantonalen Steueramts Zürich unverändert ein Nettogehalt des Beschwerdeführers von Fr. 198'611.-- an (act. 10/II.b). Wenn die Arbeitgeberin nun im Rechtsmittelverfahren ausführt, sie sei der Ansicht, das effektiv erzielte Einkommen des Beschwerdeführers im Jahr 2007 sei um Fr. 100'000.-- geringer ausgefallen, als dies im Lohnausweis zum Ausdruck komme (vgl. act. 6/2), widerspricht sie damit ihren eigenen früheren Angaben gegenüber den Behörden.

d) Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass dem Beschwerdeführer im Jahr 2007 Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe von Fr. 198'611.-- (ohne Pauschalspesen) zugeflossen ist. Für das Jahr 2007 entspricht die steuerliche Erfassung des Einkommens auch der Abrechnung der Arbeitgeberin mit der Sozialversicherungsanstalt und der Pensionskasse. Ob es sich bei der Überweisung des Beschwerdeführers von Fr. 100'000.-- am 25. Juni 2008 an die C AG um eine Rückzahlung von Lohn handelt, die von den Einkünften in Abzug gebracht werden kann, ist allenfalls im Rahmen der noch offenen Veranlagung für das Jahr 2008 zu entscheiden. Daraus folgt, dass die Beschwerde gegen die Veranlagung 2007 abzuweisen ist.



3.- Dem Verfahrensausgang entsprechend haben die Beschwerdeführer die Kosten des Verfahrens unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen (Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidegebühr von Fr. 1'000.-- ist angemessen (vgl. Art. 144 Abs. 5 DBG in Verbindung mit Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss von Fr. 600.-- ist zu verrechnen. Die Gebühr ist gesamthaft bei X Z zu erheben.

Entscheid:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Beschwerdeführer bezahlen die Verfahrenskosten von

Fr. 1'000.-- unter solidarischer Haftbarkeit. Der Kostenvorschuss von

Fr. 600.-- wird verrechnet. Die Gebühr wird bei X Z erhoben.