



Fall-Nr.: I/1-2012/100
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 23.10.2012
Entscheiddatum: 23.10.2012

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 23.10.2012

Art. 37 und Art. 27 Abs. 2 DBG (SR 642.11), Art. 51 StG (sGS 811.1). Wird zu einer Rentennachzahlung für mehrere Jahre zusätzlich ein Verzugszins ausgerichtet, wird auch dieser zum Satz einer wiederkehrenden Leistung berechnet. Im Übrigen wurde beim Geschäftswagen zu Recht ein Privatanteil ausgeschieden (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 23. Oktober 2012, I/1-2012/100).

Präsident Thomas Vögeli, Mitglieder Fritz Buchschacher und Markus Frei;
Gerichtsschreiberin Louise Blanc Gähwiler

X, Beschwerdeführer,

gegen

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

und

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

betreffend

Direkte Bundessteuer (Einkommen 2009)

Sachverhalt:



St.Galler Gerichte

A.- X (geb. 1961) wohnt in A (Politische Gemeinde B). 1998 erlitt er einen unverschuldeten Autounfall, weshalb er seinen gelernten Beruf als Kapitän nicht mehr ausüben konnte. Er bildete sich daher auf dem Gebiet der Elektronik weiter und erteilt in der Region C Kurse für Elektronik, Amateurfunk und Schifffahrt. Ausserdem betreibt er eine Motorbootfahrschule am bzw. auf dem M-See. Im Jahr 2009 anerkannte die SUVA eine Invalidenrente zu 56 % und leistete am 30. September 2009 eine Rentennachzahlung von insgesamt Fr. 115'897.60 für die Zeit vom 1. Juli 1998 bis 31. Oktober 2009 unter Verrechnung der bisher ausgerichteten Rentenzahlungen und unter Berücksichtigung der Teuerungszulagen. Gleichzeitig richtete sie auf diesem Betrag einen Verzugszins von Fr. 26'651.70 für die Zeit vom 1. Januar 2003 bis 29. September 2009 aus.

B.- Für das Jahr 2009 deklarierte X ein steuerbares Einkommen von Fr. 43'738.-- und wies im Wertschriften- und Guthabenverzeichnis auf die Rentennachzahlungen der SUVA und auf eine Versicherungszahlung hin. Die Veranlagungsbehörde nahm weitere Abklärungen hinsichtlich der Einkünfte vor. In der Folge rechnete sie beim Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit einen Privatanteil an den Fahrzeugkosten von Fr. 3'300.-- auf, setzte die IV-Rente auf Fr. 7'903.-- fest und erfasste die Rentennachzahlungen der SUVA von Fr. 115'898.-- zum Satz von Fr. 10'226.-- und die Verzugszinsen von Fr. 26'651.70. Sie nahm zudem bei den Abzügen einige Korrekturen vor und veranlagte X für die direkte Bundessteuer 2009 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 178'200.-- zum Satz von Fr. 72'500.--. Die gegen diese Veranlagung erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt am 30. April 2012 ab.

C.- Gegen den Einspracheentscheid erhob X mit Eingabe vom 26. Mai 2012 Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem sinngemässen Antrag, der von der SUVA bezahlte Verzugszins sei als Kapitalabfindung zu versteuern und es sei bei den Fahrzeugkosten kein Privatanteil zu berücksichtigen. Die Vorinstanz beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 5. Juli 2012 die kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Der Beschwerdeführer äusserte sich innert Frist nicht zur vorinstanzlichen Vernehmlassung. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat stillschweigend auf eine Stellungnahme zur Beschwerde verzichtet.

Auf die weiteren Einzelheiten wird, soweit wesentlich, in den nachstehenden 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 26. Mai 2012 ist rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 140 Abs. 2 des 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.- In der Beschwerde ist umstritten, wie der von der SUVA bezahlte Verzugszins von Fr. 26'651.70 zu besteuern und ob bei den Fahrzeugkosten ein Privatanteil von Fr. 3'300.-- zu berücksichtigen ist. Auf die Rüge in Bezug auf den Ausgleichszins ist hingegen nicht einzutreten, da bei der direkten Bundessteuer ein solcher nicht erhoben worden ist.

a) Der Beschwerdeführer bringt vor, das steuerbare Einkommen hätte sich jährlich um rund Fr. 10'000.-- erhöht, wenn die SUVA von Beginn an bezahlt hätte. Daraus wäre eine Steuererhöhung von Fr. 1'000.-- bis Fr. 1'500.-- jährlich bzw. in zehn Jahren von Fr. 10'000.-- bis Fr. 15'000.-- entstanden. Durch die einmalige Besteuerung treffe ihn nun aber eine Steuerschuld von rund Fr. 33'000.--. Hinsichtlich der Fahrzeugkosten führt der Beschwerdeführer aus, er habe sich einen Roller gekauft, welcher oft als Autoersatz diene. Diesen habe er aber nicht in die Buchhaltung aufgenommen. 90 % der mit dem Auto gefahrenen Kilometer liessen sich zudem mit der Kundschaftspflege in C erklären. Ausserdem sei das Auto ein Werbeträger, mit welchem er schon viele Fahrschüler habe akquirieren können.

Die Vorinstanz erwog, die Verzugszinsen würden mit der Zustellung der Rentennachzahlungsverfügung fällig. Kapitalzahlungen würden steuerlich grundsätzlich im Zuflusszeitpunkt bzw. im Zeitpunkt der Fälligkeit erfasst. Der Verzugszins werde als Entgelt für die Verspätung einer Leistungsausrichtung bezahlt und im Zeitpunkt der Leistungsverfügung einmalig berechnet und verfügt. Für einen nachträglich



festgesetzten Verzugszins sei keine periodische Ausrichtung vorgesehen. Die Verzugszinszahlung sei daher im Zeitpunkt der Fälligkeit ordentlich zu besteuern. Betreffend Fahrzeugkosten bringt die Vorinstanz vor, bei Geschäftsfahrzeugen einer Einzelunternehmung sei in jedem Fall auch von Privatfahrten auszugehen, wenn nicht aufgrund der besonderen Beschaffenheit eine private Nutzung mit Bestimmtheit ausgeschlossen werden könne. Der Beschwerdeführer habe in der Erfolgsrechnung 2009 keinen Privatanteil an den Fahrzeugkosten aufgerechnet, womit der Privatanteil pro Monat 0,8 % des Kaufpreises betrage.

b) aa) Gehören zu den Einkünften Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen, so wird die Einkommenssteuer unter Berücksichtigung der übrigen Einkünfte und der zulässigen Abzüge zu dem Steuersatz berechnet, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet worden wäre (Art. 37 DBG). Diese Bestimmung soll verhindern, dass der Steuerpflichtige, der für wiederkehrende und somit periodisch zu steuernde Leistungen mit einer einmaligen Kapitalzahlung abgefunden wird, deswegen sein gesamtes Einkommen mit einem seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht entsprechenden überhöhten Steuersatz zu versteuern hätte. Da die Einkommenssteuertarife mit ihrer progressiven Ausgestaltung auf regelmässig zufließende Einkünfte zugeschnitten sind, würde eine uneingeschränkte Besteuerung der Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen zu einer Verzerrung und damit zu einer Verletzung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit führen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 2 zu Art. 37 DBG).

Einmalleistungen, mit denen aufgelaufene Teilleistungen abgegolten werden, sind aber nur dann als Kapitalabfindungen einzustufen, wenn ordentlicherweise eine periodische Ausrichtung vorgesehen wäre, und dies ohne Zutun des berechtigten Steuerpflichtigen unterblieben ist. Sind derart geschuldete Teilleistungen vorenthalten worden, sodass sie gar nicht periodengerecht versteuert werden konnten, wäre es unbillig, die nachträgliche Kapitalabfindung zusammen mit dem übrigen Einkommen zum vollen Satz zu besteuern und den berechtigten Empfänger dadurch steuerrechtlich zu bestrafen. Demgegenüber wäre eine Steuersatzermässigung dort nicht gerechtfertigt und auch nicht sachgerecht, wo die Ausrichtung einer Kapitaleistung anstelle



periodischer Teilleistungen und der Auszahlungszeitpunkt von der Wahl der Beteiligten abhängen (StE 2001 B 29.2 Nr. 7).

bb) Es ist unbestritten, dass es sich bei der Rentennachzahlung der SUVA im Umfang von Fr. 115'898.-- um eine Kapitalabfindung im Sinne von Art. 37 DBG handelt. Es ist einzig die steuerrechtliche Behandlung der Verzugszinsen zu klären. Verzugszinsen haben dabei im Verhältnis zur verspätet ausgerichteten Leistung einen akzessorischen Charakter (U. Kieser, ATSG-Kommentar, 2. Aufl. 2009, N 47 zu Art. 26 ATSG).

cc) Mit Schreiben vom 30. September 2009 stellte die SUVA dem Beschwerdeführer eine Abrechnung zu, wonach ihm neben einer Rentennachzahlung von insgesamt Fr. 115'898.-- ein Verzugszins von Fr. 26'651.70 für den Zeitraum vom 1. Januar 2003 bis 29. September 2009 zugesprochen wurde. Der Verzugszins ist dabei von Gesetzes wegen geschuldet und wird ohne Mahnung, mithin ohne Zutun des Beschwerdeführers, fällig. Zwar handelt es sich nicht um eine wiederkehrende Leistung im klassischen Sinne, sie erfolgt jedoch ebenfalls für einen gewissen Zeitraum. Schliesslich ist der Verzugszins akzessorisch zur Rentennachzahlung erfolgt, weshalb sich eine Trennung der beiden Beträge nicht rechtfertigt.

Das Bundesgericht hatte diese Frage noch nie zu beurteilen, scheint aber die Einheit von Rentennachzahlung und Verzugszins auch nicht auszuschliessen. So bestätigte es einen Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich bzw. des Steuerrekursgerichts, welches die Verzugszinsen (zum Satz einer jährlichen Leistung) verlegte (vgl. BGE 2A.743/2005 vom 4. Juli 2006, Bst. C). Der diesem Entscheid zugrunde liegende Sachverhalt – nämlich Fr. 188'887.-- Verzugszinsen – verdeutlicht zudem den Sinn und Zweck von Art. 37 DBG, welcher verhindern möchte, dass der Steuerpflichtige, der eine Kapitalabfindung erhalten hat, deswegen sein gesamtes Einkommen mit einem seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht entsprechenden überhöhten Steuersatz zu versteuern hätte.

dd) Zusammenfassend sind die Verzugszinsen von Fr. 26'651.70 somit nach Art. 37 DBG zu besteuern. Der Verzugszins wurde dabei für die Dauer vom 1. Januar 2003 bis 29. September 2009 geleistet, weshalb sich eine satzbestimmende jährliche Leistung von Fr. 3'948.-- (Fr. 26'651.-- x 12 / 81 Monate) ergibt.



c) aa) Als Geschäftsvermögen gelten gemäss Art. 18 Abs. 2 Satz 3 DBG alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen. Diese Bestimmung stimmt wörtlich mit Art. 31 Abs. 2 Satz 3 des St. Galler Steuergesetzes (sGS 811.1, abgekürzt: StG) überein. Ob ein Vermögensgegenstand dem Privat- oder dem Geschäftsvermögen zuzuordnen ist, entscheidet sich aufgrund einer Würdigung aller in Betracht kommenden tatsächlichen Umstände. Ausschlaggebendes Zuteilungskriterium ist dabei die aktuelle technisch-wirtschaftliche Funktion des fraglichen Vermögensgegenstands; massgebend ist also in erster Linie, ob der Gegenstand tatsächlich dem Geschäft dient (BGE 133 II 420 E. 3.2 mit Hinweisen; vgl. auch Cagianut/ Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 3. Aufl. 1993, S. 253 ff.). Bei gemischt genutzten Vermögenswerten, die teilweise geschäftlichen und teilweise privaten Zwecken dienen, gilt der Grundsatz der Präponderanz, das heisst solche Vermögenswerte werden demjenigen Vermögensbereich zugeordnet, dem sie vorwiegend dienen (GVP 2002 Nr. 16; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl. 1999, S. 52).

Nach Art. 27 Abs. 1 DBG, welcher mit Art. 40 Abs. 1 StG identisch ist, werden bei selbständiger Erwerbstätigkeit die geschäfts- und berufsmässig begründeten Kosten abgezogen. Das bedeutet, dass der Aufwand seinen Grund im Bereich der Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen hat und demnach zwischen Aufwand und Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit ein qualifiziert enger Konnex bestehen muss. Dafür trägt der Steuerpflichtige die Beweislast. Dies entspricht dem allgemein anerkannten Grundsatz der Beweislastverteilung, wonach die Steuerbehörde die steuerbegründenden, der Steuerpflichtige die steuermindernden Sachverhalte nachzuweisen hat (vgl. GVP 1980 Nr. 6; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 379 f.).

Die übrigen Kosten und Aufwendungen, insbesondere die Aufwendungen für den Unterhalt des Steuerpflichtigen und seiner Familie sowie der durch die berufliche Stellung des Steuerpflichtigen bedingte Privataufwand sind nicht abziehbar (vgl. Art. 34 DBG und Art. 47 StG). Nicht zum Unternehmungsaufwand gehören deshalb die privaten Lebenshaltungskosten, zu denen die Aufwendungen des Steuerpflichtigen und seiner Familie für Nahrung, Bekleidung, standesgemässes Auftreten, Unterhaltung und Vergnügen, private Autofahrten und dergleichen zu zählen sind. Solche Auslagen



dienen nicht der Erzielung von Unternehmungserträgen wie die Gewinnungskosten, sondern stellen Verwendung des erzielten Einkommens dar, wenngleich sie teilweise ganz allgemein die notwendigen Voraussetzungen für die Erhaltung der Arbeitskraft und für jede einkommenserzielende Tätigkeit bilden (vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 72 f.). Aufwendungen, die privaten Charakter haben und mit der Unternehmung in keinen sachlichen Zusammenhang gebracht werden können, werden unter dem Titel "Privatanteil an Unkosten" oder "über Unkosten verbuchte Privatauslagen" zum ausgewiesenen Gewinn hinzugerechnet (vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 73 f.). Gerade in Fällen, wo zum grossen Teil Kosten zur Beurteilung stehen, die teilweise beruflich und teilweise privat bedingt sind, lässt sich nicht mit letzter Bestimmtheit festlegen, welche Auslagen in welchem Umfang in einem ursächlichen Zusammenhang mit der Berufsausübung stehen und geschäftsmässig begründet sind. Deshalb ist auch der Privatanteil nach pflichtgemäsem Ermessen zu schätzen. Dabei ist stets die Gesamtwürdigung der geschäftsmässig begründeten Aufwendungen im Auge zu behalten, die der beruflichen Funktion des konkreten Falles Rechnung trägt (vgl. VRKE I/1-1999/206 vom 7. Dezember 2000 in Sachen M.B., S. 6).

bb) Die Eidgenössische Steuerverwaltung erliess im Zusammenhang mit der Bewertung der Naturalbezüge und der privaten Unkostenanteile von Geschäftsinhabern ein Merkblatt. Darin sind Pauschalbeträge enthalten, welche Durchschnittsansätze darstellen, von denen nur in ausgesprochenen Sonderfällen abgewichen werden kann. Bei nicht nachgewiesenen effektiven Autokosten ist demnach von einem Privatanteil von 0,8 % des Kaufpreises (exkl. MWSt) auszugehen (vgl. Merkblatt N1/2007, abrufbar über www.estv.admin.ch/Dokumentation/Direkte Bundessteuer/Merkblätter).

Der Beschwerdeführer besitzt einen F, dessen Neuwert Fr. 37'058.90 (inkl. 7.6 % MWSt, act. 6/1.6) bzw. Fr. 34'441.35 (exkl. MWSt) beträgt. Bei einer pauschalen Ermittlung des Privatanteils der Autokosten ergibt sich folglich ein Betrag von Fr. 3'306.35. Ein Sonderfall, wonach von diesem Ansatz abgewichen werden könnte, liegt nicht vor bzw. wurde vom Beschwerdeführer nicht mit Unterlagen dargetan. Ein F ist zudem für den Privatgebrauch geeignet. Die Behauptung des Beschwerdeführers, er benötige das Fahrzeug nicht für den Privatgebrauch, widerspricht deshalb der allgemeinen Lebenserfahrung. Der Ausschluss einer privaten Nutzung ist – wie die



St.Galler Gerichte

Vorinstanz richtig darlegt – lediglich bei einem Arbeitswagen eines Kaminfegers oder bei einem Baustellenfahrzeug glaubhaft, nicht aber bei einem normalen Personenwagen. Zwar ist durchaus vorstellbar, dass er auch seinen Roller für geschäftliche Zwecke benutzt. Es ist aber auch denkbar, dass der Privatanteil der Autokosten mehr als 0,8 % pro Monat beträgt. Immerhin ist anzunehmen, dass der Beschwerdeführer seine Grosseinkäufe nicht mit dem Roller, sondern vielmehr mit dem Auto erledigen wird. Das Anrechnen eines Privatanteils von Fr. 3'300.-- für die private Benutzung des Autos durch die Vorinstanz ist somit nicht zu beanstanden.

d) Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerde teilweise gutzuheissen ist, soweit darauf einzutreten ist. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 30. April 2012 ist aufzuheben. Unter Berücksichtigung des Verzugszinses von Fr. 3'948.-- (Satz einer jährlichen Leistung) reduziert sich das satzbestimmende Einkommen bei der direkten Bundessteuer 2009 von Fr. 72'500.-- gemäss Einspracheveranlagung auf Fr. 49'873.--. Der Beschwerdeführer ist für die direkte Bundessteuer 2009 dementsprechend mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 178'200.-- zum Satz von Fr. 49'800.-- zu veranlagern.

3.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des Verfahrens zu einem Drittel dem Beschwerdeführer aufzuerlegen; zwei Drittel der Kosten trägt der Staat (Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidegebühr von Fr. 600.-- 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 mit dem Kostenanteil des Beschwerdeführers zu verrechnen. Die Finanzverwaltung ist anzuweisen, dem Beschwerdeführer Fr. 400.-- zurückzuerstatten.

Entscheid:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen, soweit darauf einzutreten ist, und der angefochtene Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 30. April 2012 wird aufgehoben.
2. Der Beschwerdeführer wird für die direkte Bundessteuer 2009 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 178'200.-- zum Satz von Fr. 49'800.-- veranlagt.



3. Der Beschwerdeführer bezahlt die Kosten des Verfahrens von Fr. 600.-- zu einem Drittel
unter Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 600.-- bis zum Betrag von Fr. 200.--;
zwei Drittel der Kosten trägt der Staat.
4. Die Finanzverwaltung wird angewiesen, dem Beschwerdeführer Fr. 400.-- zurückzuerstatten.