



Fall-Nr.: I/1-2014/162, 163
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 25.11.2014
Entscheiddatum: 25.11.2014

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 25.11.2014

Art. 67 StG (sGS 811.1), Art. 210 DBG (SR 642.11). Der Pflichtige wechselte Mitte 2012 von seiner selbständigen Tätigkeit als Coiffeur auf eine unselbständige Tätigkeit (als Inhaber seiner GmbH). Zur Besteuerung gelangten im Jahr 2012 die Einkünfte gemäss Geschäftsabschluss vom 1. Juli 2011 bis 30. Juni 2012 und zusätzlich die von Juli bis Dezember 2012 monatlich erzielten und verbuchten Einkünfte aus unselbständigem Erwerb, obwohl diese in der GmbH erst im Jahr 2013 dem Kontokorrentkonto des Pflichtigen gutgeschrieben wurden (Urteil der Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 25. November 2014, I/1-2014/162, 163).

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

X, Rekurrent und Beschwerdeführer,

vertreten durch Revidas Treuhand AG, Flurhofstrasse 52a, 9000 St. Gallen,

gegen

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

und

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

betreffend



Kantons- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2012) sowie direkte Bundessteuer (Einkommen 2012)

Sachverhalt:

A.- X ist unverheiratet und wohnt in A. Er betreibt in B seit 2008 einen Coiffeursalon. Bis 1. Juli 2012 führte er diesen als Einzelfirma X; auf jenes Datum hin wandelte er diese in die X GmbH um. In der Steuererklärung für 2012 deklarierte X Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 65'589.–, was dem Geschäftsabschluss der Einzelfirma für das Geschäftsjahr vom 1. Juli 2011 bis 30. Juni 2012 entsprach. Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit deklarierte er keine. Für das Steuerjahr 2013 reichte er einen Lohnausweis der X GmbH ein, worin für die Zeit vom 1. Januar bis 31. Dezember 2013 ein Bruttolohn von Fr. 48'000.– bzw. ein Nettolohn Fr. 40'433.– deklariert waren. Die Veranlagungsbehörde rechnete für die Zeit vom 1. Juli bis 31. Dezember 2012 die Hälfte des im Lohnausweis für 2013 ausgewiesenen Nettolohns von Fr. 20'216.– dem steuerbaren Einkommen zu. X wurde dementsprechend für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 70'100.– und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 35'000.– und für die direkte Bundessteuer 2012 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 70'800.– veranlagt. Gegen diese Veranlagungen erhob X durch seine Vertreterin mit Eingabe vom 18. Juni 2014 Einsprache und beantragte, die Aufrechnung von Einkünften von Fr. 20'216.– sei vollumfänglich fallen zu lassen. Zur Begründung wurde vorgebracht, die Einzelfirma sei per 1. Juli 2012 in eine GmbH umgewandelt worden. Die Lohngutschrift sei im Kontokorrent erstmals per 30. Juni 2013 erfolgt, weshalb der Lohn in die Steuerperiode 2013 falle. Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen mit Entscheiden vom 26. Juni 2014 ab. Es erwog, der Steuerpflichtige habe ab 1. Juli 2012 regelmässig Privatbezüge um den 25. getätigt, wobei für die Zeit vom 1. Juli 2012 bis 30. Juni 2013 ein Jahreslohn von netto Fr. 40'433.– ausgerichtet worden sei. Dieser Betrag sei von der Gesellschaft per 30. Juni 2013 dem Kontokorrentkonto von X gutgeschrieben worden. Bei einem Arbeitnehmer werde der Lohnanspruch mangels anderweitiger Abrede am Ende jedes Monats fällig, womit das Einkommen grundsätzlich realisiert sei. Die am 30. Juni 2013 abgerechnete Entschädigung sei für das ganze Jahr geschuldet. Der Steuerpflichtige habe als alleiniger Inhaber der GmbH den Zeitpunkt der



Lohnauszahlung frei bestimmen können. Für die Steuerperiode 2012 sei daher der Nettolohn für den Zeitraum von 1. Juli bis 31. Dezember 2012 massgebend.

B.- Gegen die Einspracheentscheide vom 26. Juni 2014 erhob X durch seine Vertreterin mit Eingabe vom 21. Juli 2014 Rekurs und Beschwerde mit dem Antrag, die Aufrechnungen für Einkünfte aus unselbständigem Haupterwerb von Fr. 20'216.– sowie die entsprechenden Berufskosten von Fr. 2'400.– seien fallen zu lassen. Zur Begründung wird vorgebracht, in den früheren Jahren seien mindestens bis und mit Steuerperiode 31. Dezember 2011 immer die per Mitte Jahr verbuchten Gewinne der Einzelfirma für das Geschäftsjahr vom 1. Juli bis 30. Juni als "Jahreseinkommen" erfasst worden. Ebenso sei der Gewinn aus der Einzelfirma für die Geschäftsperiode vom 1. Juli 2011 bis 30. Juni 2012 für die Steuerperiode 2012 in der persönlichen Steuererklärung des Pflichtigen deklariert worden. Um diese Kontinuität beizubehalten sei entschieden worden, dass der Lohn für die Geschäftsperiode vom 1. Juli 2012 bis 30. Juni 2013, ebenso komplett (Valuta 30. Juni 2013) einmal jährlich auf dem Kontokorrent des Gesellschafters mit brutto Fr. 48'000.– gutgeschrieben werde. Das Vorgehen der Veranlagungsbehörde führe zu einer unsachgemässen und unverhältnismässigen Steuerbelastung. In der Steuerperiode 2012 seien Einkünfte aus 12 Monaten zu erfassen und nicht von 18 Monaten. Die Bezüge vom 1. Juli 2012 bis 31. Dezember 2012 seien keine Kontokorrentbezüge im Soll zu Gunsten der GmbH gewesen, sondern vollumfänglich Bezüge zu Lasten der Kapitaleinlage und zu Gunsten des Steuerpflichtigen aus der Umwandlung der Sacheinlage.

Die Vorinstanz beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 3. September 2014 die Abweisung des Rekurses und der Beschwerde. Der Steuerpflichtige erhielt Gelegenheit, sich dazu zu äussern. Dies tat er mit Eingabe seiner Vertreterin vom 29. September 2014. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich zur Beschwerde nicht vernehmen.

Auf weitere Einzelheiten wird, soweit wesentlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:



St.Galler Gerichte

1.- Angefochten sind die Einspracheentscheide hinsichtlich der Veranlagungen der Kantons- und Gemeindesteuern 2012 sowie der direkten Bundessteuer 2012. Zwar müssen für Rekurs und Beschwerde verschiedene Entscheide ergehen; sie können indessen in einem einzigen Dokument mit Verweisungen und einem gemeinsamen Dispositiv, das die beiden Steuern allerdings ausdrücklich auseinanderhält, enthalten sein (vgl. BGE 130 II 509 = Pra 2005 Nr. 114 E. 8.3, BGE 135 II 260 = Pra 2010 Nr. 37 E. 1.3.1).

2.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rechtsmittelerhebung ist gegeben. Der Rekurs und die Beschwerde vom 21. Juli 2014 sind rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllen in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des St. Galler Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; 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 und Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs und die Beschwerde ist einzutreten.

3.- Nach Art. 29 Abs. 1 StG bzw. Art. 16 Abs. 1 DBG unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer. Insbesondere sind alle Einkünfte aus privatrechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Gratifikationen und Trinkgelder steuerbares Einkommen (Art. 17 Abs. 1 DBG und Art. 30 StG), insbesondere auch alle Einkünfte aus einem freien Beruf sowie aus jeder selbständigen Erwerbstätigkeit (Art. 18 Abs. 1 DBG und Art. 31 Abs. 1 StG).

Vorliegend ist nicht streitig, dass die vom Rekurrenten und Beschwerdeführer erzielten Einkünfte aus selbständiger und aus unselbständiger Tätigkeit steuerbares Einkommen sind. Bis 30. Juni 2012 war er als Inhaber der Einzelfirma X selbständig erwerbstätig; nach der Umwandlung der Einzelfirma in die X GmbH ist er steuerlich als unselbständig Erwerbender tätig.



a) Die Steuergesetze enthalten keine genauen Bestimmungen über den Zeitpunkt des Zuflusses von Einkünften bzw. zum Zeitraum der Erfassung der steuerbaren Einkünfte. Art. 67 Abs. 1 StG bzw. Art. 210 Abs. 1 aDBG bestimmen, dass sich das steuerbare Einkommen nach den Einkünften in der Steuerperiode bemisst. Bei selbständiger Erwerbstätigkeit bestimmen Art. 67 Abs. 2 StG und Art. 210 Abs. 2 aDBG, dass für die Ermittlung des Einkommens das Ergebnis der in die Steuerperiode fallenden Geschäftsabschlüsse massgebend ist. Somit ist für die Steuerperiode 2012 der Geschäftsabschluss der Einzelfirma per 30. Juni 2012 massgebend. Daran ändert der Umstand nichts, dass die erste Hälfte des diesem Abschluss zugrundeliegenden Geschäftsjahres im Vorjahr 2011 lag. Das Geschäftsjahr muss nicht mit dem Kalenderjahr abschliessen, und es können auch zwei Abschlüsse in das gleiche Kalenderjahr einbezogen werden. Selbständig Erwerbende haben in jeder Steuerperiode und am Ende der Steuerpflicht einen Geschäftsabschluss zu erstellen (vgl. Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 176). Auch bei unterjährigen oder überjährigen Abschlüssen findet keine Umrechnung auf ein Jahresergebnis statt.

Demgegenüber werden Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit in jenem Zeitpunkt erfasst, in welchem der Steuerpflichtige eine Leistung vereinnahmt oder einen festen Anspruch darauf erworben hat, über welchen er tatsächlich verfügen kann. Nach Art. 323 OR ist dem Arbeitnehmer der Lohn am Ende jedes Monats auszurichten, wenn nicht kürzere Fristen oder andere Termine verabredet oder üblich sind. Ein unselbständig Erwerbender erzielt deshalb sein Erwerbseinkommen in der Regel in jener Periode, in der er seine Arbeitsleistung erbringt. Bezüge, deren Auszahlungszeitpunkt der Unselbständige dank seiner beherrschenden Stellung in der Arbeitgeberfirma frei bestimmen kann, sind in jener Periode zu erfassen, in welcher die Arbeitsleistung erbracht wurde, falls für eine spätere Auszahlung keine unternehmerischen Gründe sprechen.

b) Im vorliegenden Fall trifft es zu, dass in der Steuerperiode 2012 sowohl ein ganzer Jahresgewinn aus der Tätigkeit als selbständig Erwerbender wie auch das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von Juli bis Dezember 2012 erfasst wird. Die gesetzlichen Vorschriften bieten keine Handhabe, diese als "Überbesteuerung" bezeichnete Steuerbelastung auszugleichen bzw. zu verringern. Die überproportionale



Steuerbelastung hat ihren Grund darin, dass die Einkünfte aus selbständiger und aus unselbständiger Tätigkeit nicht nach denselben Grundsätzen erfasst werden und beim Wechsel von der selbständigen Tätigkeit, bei der das Geschäftsjahr im Laufe des Kalenderjahres endet, zur unselbständigen Tätigkeit in einem Kalenderjahr ein überproportional hohes Einkommen erfasst werden kann. Art. 67 Abs. 3 StG bestimmt zwar, dass dann kein Geschäftsabschluss zu erstellen ist, wenn die Erwerbstätigkeit erst im letzten Quartal der Steuerperiode aufgenommen wird. Im vorliegenden Fall ist aufgrund der Akten nicht ersichtlich, wann der Rekurrent und Beschwerdeführer seine selbständige Erwerbstätigkeit aufgenommen hat. Die Einzelfirma X wurde am 22. September 2008 im Handelsregister eingetragen. Ob er im Jahr 2008 noch einen Geschäftsabschluss erstellt hat, ist nicht bekannt. Falls dies nicht der Fall war, musste er die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Jahres 2008 bzw. des letzten Quartals 2008 in jenem Jahr nicht versteuern. Dies bildet einen gewissen Ausgleich zur Überbesteuerung im Jahr 2012. Die gesetzliche Regelung mag für den Steuerpflichtigen unbefriedigend erscheinen. Sie ist allerdings vom Gesetzgeber so gewollt, und sowohl die Verwaltungsrekurskommission als auch das Verwaltungsgericht haben sich wiederholt mit den Auswirkungen dieser gesetzlichen Regelung beim Wechsel von der selbständigen zur unselbständigen Tätigkeit befasst, insbesondere nach der Umstellung des Systems der Veranlagung mit zweijähriger Vergangenheitsbemessung zur Veranlagung mit einjähriger Gegenwartsbemessung, und die daraus entstehenden zusätzlichen Belastungen nicht als rechtswidrig qualifiziert (VRKE I/1-2007/111 vom 13. Dezember 2007, nicht publiziert; und VerwGE B 2004/189 vom 5. April 2005 in: www.gerichte.sg.ch; und SGE 2005 Nr. 3). Dieselben Grundsätze gelten auch für die direkte Bundessteuer (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 125 ff. zu Art. 210 DBG). Insbesondere verletzt im vorliegenden Fall die zusätzliche Steuerbelastung den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht, da die zusätzliche Belastung im Ergebnis nicht übermässig ist.

c) Im vorliegenden Fall ändert die Verbuchung der Bezüge des Rekurrenten und Beschwerdeführers durch die GmbH nichts am Umstand, dass die Lohneinkünfte jeweils per Ende Monat fällig werden und im vorliegenden Fall die Lohnforderungen des Steuerpflichtigen nicht gefährdet waren. Da dieser Inhaber und Geschäftsführer der X GmbH ist, konnte er über die Art der Verbuchung selber bestimmen. Es spielt



daher keine Rolle, ob die Lohnbezüge von jeweils Fr. 5'000.– gegen Ende des Monats dem Kontokorrentkonto belastet oder auf eine andere Art und Weise verbucht wurden.

d) Zusammenfassend ergibt sich aus den vorstehenden Erwägungen, dass der Rekurs und die Beschwerde abzuweisen sind.

4.- Dem Verfahrensausgang entsprechend hat der Rekurrent und Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu bezahlen (Art. 95 Abs. 1 VRP; Art. 144 Abs. 1 DBG). Da der Rekurs und die Beschwerde in ein demselben Entscheid behandelt werden, rechtfertigt sich eine Entscheidgebühr von gesamthaft Fr. 800.– (Art. 144 Abs. 5 DBG i.V.m. Art. 7 Ziff. 122 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Dem Rekurrenten und Beschwerdeführer ist der Rest des Kostenvorschusses von Fr. 800.– zurückzuerstatten.

Entscheid:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.
3. Der Rekurrent und Beschwerdeführer bezahlt die Kosten des Rekurs-
und Beschwerdeverfahrens von Fr. 800.– unter Verrechnung des
Kostenvorschusses
von Fr. 1'600.–.
4. Der Rest des Kostenvorschusses von Fr. 800.– wird dem Rekurrenten und
Beschwerdeführer zurückerstattet.