

Steuerrekursgericht des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2010.234
1 ST.2010.329

Entscheid

11. März 2011

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch ORTAG, Organisations-,
Revisions- und Treuhand AG,
Postfach 8722, 8036 Zürich,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**
2. **Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Dienstleistungen,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2008 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2008

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) ist Eigentümer der C. Der Steuerkommissär stellte fest, dass im Geschäftsjahr 1.1. - 31.12.2008 Honorar-Einkünfte von der D, der einzigen Kundin des Pflichtigen, direkt auf ein auf den Namen des Pflichtigen lautendes Bankkonto einbezahlt und in der Buchhaltung der C, jeweils über das Kontokorrentkonto verbucht worden waren. Im Einschätzungsentscheid vom 27. Juli 2010 hielt er fest, dass die dadurch entstandene überhöhte Forderung der C gegenüber ihrem Gesellschafter als simuliertes Darlehen zu betrachten sei und eine verdeckte Gewinnausschüttung an diesen darstelle, soweit sie die praxisgemäss anerkannte Kreditobergrenze von Fr. 50'000.- übersteige. Gestützt darauf erfasste er den Endbestand des Kontokorrents von Fr. 122'822.- abzüglich der Kreditobergrenze von Fr. 50'000.-, somit Fr. 72'822.-, als verdeckte Gewinnausschüttung an den Pflichtigen (aus qualifizierter Beteiligung). Weiter stellte der Steuerkommissär fest, dass die C einen Lohnaufwand von Fr. 170'000.- belastet hatte, der Lohnausweis des Pflichtigen indessen nur auf Fr. 120'000.- lautete und Fr. 50'000.- als transitorische Passiven verbucht worden waren. Da kein Grund hierfür ersichtlich sei, rechnete er die Fr. 50'000.- beim Lohn des Pflichtigen hinzu. Gestützt auf diese Erwägungen schätzte er den Pflichtigen und dessen Ehefrau B (zusammen die Pflichtigen) für die Staats- und Gemeindesteuern 2008 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 255'500.- (davon Ertrag aus qualifizierter Beteiligung Fr. 72'800.-) bzw. einem satzbestimmenden Einkommen von Fr. 259'200.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 782'000.- (satzbestimmend Fr. 965'000.-) sowie für die direkte Bundessteuer mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 247'500.- (satzbestimmend Fr. 251'100.-) ein. Die Schlussrechnung/Veranlagungsverfügung direkte Bundessteuer wurde am 23. August 2010 versandt.

B. Die Pflichtigen liessen am 9. September 2010 je Einsprache erheben und beantragen, auf die Aufrechnungen zu verzichten.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen am 29. September 2010 ab.

C. 1. Hiergegen liessen die Pflichtigen am 29. Oktober 2010 Beschwerde bzw. Rekurs erheben und beantragen, auf die Aufrechnungen zu verzichten. Vor der Gründung der C im Herbst 2007 habe der Pflichtige die Geschäfte in der Form einer Einzel-firma geführt. Die Zahlungen eines Grosskunden seien irrtümlich weiterhin über ein privates Fremdwährungskonto geflossen. Seit Ende 2009 würden die Zahlungen auf das Firmenkonto der Gesellschaft geleistet. Die C habe dem Pflichtigen kein Darlehen gewährt, sondern es habe sich um ein Kontokorrent gehandelt, welches durch falsche Zahlungseingänge entstanden sei. Das Kontokorrent sei zudem jederzeit gedeckt gewesen, und im Herbst 2009 sei es wieder ausgeglichen worden. Die praxisgemässe Kreditgrenze von Fr. 50'000.- sei zudem zu tief. Beim ebenfalls streitigen Lohnanteil von Fr. 50'000.- handle es sich um den Bonus 2008; dieser sei zurückgestellt und erst nach Vorliegen des provisorischen Abschlusses Mitte 2009 gutgeschrieben worden, sodass der Anspruch darauf erst 2009 entstanden sei. Auf die entsprechenden Einwendungen in der Einsprache sei das kantonale Steueramt nicht eingegangen.

Das kantonale Steueramt schloss am 25. November 2010 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

2. Mit Verfügung vom 5. Januar 2011 wurde den Pflichtigen Frist angesetzt, um die 2008 geltenden Verträge mit der D vorzulegen. Am 7. Februar 2011 reichten sie eine Bestätigung des Vertragspartners ein. Das kantonale Steueramt nahm dazu am 23. Februar 2011 Stellung.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Die bisherigen Steuerrekurskommissionen sind per 1. Januar 2011 zum Steuerrekursgericht mutiert (vgl. §§ 112 - 118a und §§ 147 - 153 des Steuergesetzes in der alten und neuen Fassung vom 8. Juni 1997 bzw. 13. September 2010, StG). Das vorliegende, noch bei der Steuerrekurskommission I eingegangene Geschäft ist als Folge dieser Änderung der 1. Abteilung des Steuerrekursgerichts zugeteilt worden und wird unter den bisherigen Geschäftsnummern weitergeführt.

2. Umstritten ist die Aufrechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung der C an den Pflichtigen. Der Steuerkommissär erblickt eine solche im Zusammenhang mit dem Stand des Kontokorrents des Pflichtigen bei der Gesellschaft per 31. Dezember 2008 von Fr. 122'821.-, welches er im Fr. 50'000.- übersteigenden Betrag als simuliertes Darlehen qualifiziert.

a) aa) Nach Art. 20 Abs. 1 lit. c des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 20 Abs. 1 lit. c des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) sind u.a. Einkünfte aus beweglichem Vermögen steuerbar, wie Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse, Kapitalrückzahlungen für Gratisaktien und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art. Zu den letztgenannten Leistungen gehören namentlich auch offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Zuwendungen von Aktiengesellschaften an die Anteilhaber oder ihnen nahestehende Dritte, die einem Aussenstehenden nicht oder zumindest nicht in gleichem Masse gewährt würden. Geldwerte Leistungen in letzterem Sinn sind nach der Rechtsprechung immer dann anzunehmen, wenn (a) die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, (b) der Aktionär bzw. Anteilhaber direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und (c) der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (vgl. BGE 119 Ib 116 E. 2; 115 Ib 274 E. 9b, je mit weiteren Hinweisen).

Der Grund solcher Vorteilszuwendungen liegt nicht in der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft, sondern im Beteiligungsverhältnis. Mit der Ausrichtung von geldwerten Vorteilen kommt die Gesellschaft nicht geschäftlichen Verpflichtungen nach, sondern verwendet Gewinn im Interesse ihrer Aktionäre (Art. 660 OR; Markus Reich, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, in: ASA 54, 621 f.). Ob eine Leistung der Gesellschaft an den Anteilhaber gerade wegen dieser Eigenschaft erfolgt ist und einem Dritten nicht erbracht worden wäre, bestimmt sich danach, ob die Leistung ungewöhnlich ist und sich mit einem sachgemässen Geschäftsgebaren nicht vereinbaren lässt, also als geschäftsmässig nicht begründet erscheint (BGE 113 Ib 23 E. 2c). Anzustellen ist dazu ein Drittvergleich. Dabei sind in jedem Einzelfall alle konkreten Umstände des zwischen der Gesellschaft und dem Anteilseigner abgeschlossenen Geschäfts zu berücksichtigen und es muss davon ausgehend bestimmt werden, ob das Geschäft in gleicher Weise mit einem der Gesellschaft nicht Verbun-

denen auch abgeschlossen worden wäre (BGr, 10. November 2000 = StE 2001 B 24.4 Nr. 58 und ASA 66, 554 und 559).

bb) Darlehen an Aktionäre oder diesen nahestehende Personen können in verschiedenen Konstellationen verdeckte Gewinnausschüttungen darstellen. Denkbar ist zunächst, dass bereits die Darlehensgewährung als eine solche zu qualifizieren ist; dann nämlich, wenn das Darlehen simuliert ist, d.h. der Darlehensgläubiger mit einer Rückzahlung gar nie ernsthaft rechnet und der Darlehensschuldner eine solche gar nie ernsthaft beabsichtigt. Besteht zwar zunächst ein Rückforderungs- bzw. Rückzahlungswille, geht indessen während der Laufzeit des Darlehens aus der Gesamtheit der Umstände hervor, dass dieser ab einem bestimmten Zeitpunkt nicht mehr vorhanden ist (z.B. Darlehen mit dauernder Aufsummierung der Darlehenszinsen), so erfolgt die verdeckte Gewinnausschüttung zu jenem Zeitpunkt, an dem Rückforderungs- bzw. Rückzahlungswille erlöschen. Schliesslich kann eine verdeckte Gewinnausschüttung auch im Zusammenhang mit dem Erlöschen der Darlehensforderung erfolgen, nämlich dann, wenn die Gesellschaft ohne sachlichen Grund auf die Rückzahlung des Darlehens verzichtet (vgl. zum Ganzen Louis Bochud, Darlehen an Aktionäre, 1991, S. 293 ff.).

Die Rechtsprechung hat verschiedene Indizien entwickelt, welche auf die Simulation eines zwischen Aktiengesellschaft und Aktionär abgeschlossenen Darlehensgeschäfts schliessen lassen (ASA 53, 54 ff.; StE 1989 B 24.4 Nr. 17; André Rouiller, Geldwerte Leistungen in Form von Aktionärsdarlehen, ASA 55, 3 ff.; alle auch zum Folgenden):

- fehlender schriftlicher Darlehensvertrag über Höhe und Rückzahlung des Darlehens sowie über dessen Verzinsung;
- fehlende Bonität des Schuldners;
- Kumulierung von Darlehen und Novation der Zinsen in eine zusätzliche Darlehensschuld;
- fehlende effektive Rückzahlungen;
- aussergewöhnliche Höhe des Darlehens;
- laufende Erhöhung der Schuldsomme;
- fehlende Dividendenzahlungen;
- fehlender Zusammenhang des hohen Darlehens mit dem statutarischen Zweck der Gesellschaft.

All diese Elemente stellen bloss Teile der erforderlichen Gesamtbetrachtung des Einzelfalls dar. Diese hat grundsätzlich aus der Sicht im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bzw. der Hingabe des Darlehensbetrags zu erfolgen; spätere Entwicklungen können nur insoweit berücksichtigt werden, als sie zu diesem Zeitpunkt bereits bekannt oder zumindest absehbar waren (BGr, 3. Februar 1995 = ASA 64, 641 und 646).

cc) Macht die Steuerbehörde geltend, ein Darlehen sei simuliert, hat sie aufgrund ihrer Untersuchungen den steuerbegründenden Tatbestand der Simulation aufzuzeigen (vgl. StE 1990 B 24.4. Nr. 25). Dabei dürfen die Anforderungen an den Nachweis der Steuerbehörde naturgemäss nicht allzu hoch angesetzt werden. Es genügt vielmehr, dass sie den behaupteten Sachverhalt glaubhaft macht bzw. dass sich dieser in sachgemässer Würdigung der Verhältnisse als sehr wahrscheinlich erweist (vgl. StRK I, 16. Dezember 1991, R 148/90). Diesfalls obliegt es alsdann der steuerpflichtigen Gesellschaft bzw. dem begünstigten Aktionär, die Vermutung zu entkräften und den Gegenbeweis für die geschäftsmässige Begründetheit der streitigen Leistung zu erbringen. Die Begünstigungsabsicht des Leistungserbringers darf bei alledem in der Regel ohne besonderen Nachweis der Steuerbehörden vorausgesetzt werden (vgl. VGr, 24. November 1977 = ZBI 1978, 265 = ZR 1978 Nr. 59).

b) Die Annahme eines simulierten Darlehens geht nach dem Gesagten davon aus, dass einer Gesellschaft dauerhaft Gewinn entzogen wird, indem nicht damit zu rechnen ist, dass ein Aktionärsdarlehen je zurückbezahlt wird. Gerade diese Voraussetzung ist im vorliegenden Fall indessen nicht erfüllt:

Gemäss Jahresrechnung 1.1. - 31.12.2008 der C verfügte diese per 31. Dezember 2008 über Aktiven von Fr. 148'392.-, wovon die ausstehende Kontokorrentschuld des Pflichtigen mit Fr. 122'821.- die weitaus wichtigste Position darstellt. Per 31. Dezember 2009 reduzierte sich der Stand des Kontokorrents des Pflichtigen indessen bereits wieder auf Fr. 43'334.-, wobei soweit ersichtlich sämtliche Ausgaben der C von diesem unter Abbuchung auf dem Kontokorrent bestritten wurden. Bei einem Betrag unter Fr. 50'000.- geht indessen auch die Vorinstanz von einer noch akzeptablen Höhe des Aktionärskredits aus.

Wenn demnach der Kredit im folgenden Geschäftsjahr bereits wieder auf einen akzeptablen Stand reduziert wurde, kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Gesellschaft schon bei der Gewährung des Kredits keine Rückzahlung mehr erwar-

tete und der Pflichtige keine solche beabsichtigte. Zwar ist die Frage der Rückzahlungs-Bereitschaft aufgrund der Verhältnisse bei Darlehensgewährung zu beurteilen; es erscheint aber als überspannt, dabei die Ereignisse des unmittelbar folgenden Jahres vollständig ausser Acht zu lassen. Anders wäre allenfalls zu entscheiden, wenn die Rückzahlungen 2009 erst nachträglich als Reaktion auf die steueramtlichen Vorhaltungen verbucht worden wäre. Solche nachträgliche Manipulationen des Abschlusses wären zwar noch möglich gewesen: Die Frage der Simulation stellte sich für die Pflichtigen erkennbar erstmals mit Auflage vom 10. März 2010 an die Gesellschaft. Zu diesem Zeitpunkt hätte die Buchhaltung 1.1. - 31.12.2009 an sich noch angepasst werden können (Ausdruck am 8. September 2010). Ohne konkrete Hinweise in den Akten rechtfertigt sich aber eine solche Annahme nicht. Dies gilt umso mehr, als die Ausrichtung eines Bonus an den Pflichtigen von Fr. 50'000.- bereits im Geschäftsjahr 2008 feststand (vgl. E. 3.) sowie die Ausschüttung einer Dividende – sie wurde ihm per 23. August 2009 mit Fr. 19'500.- gutgeschrieben – aufgrund des sich schon 2008 abzeichnenden guten Geschäftsergebnisses wohl ebenfalls schon mit Abschluss des Geschäftsjahres 2008 klar war. Dass ihm diese beiden Betreffnisse sodann auf dem Kontokorrentkonto gutgeschrieben würden, lag auf der Hand. Damit war die massgebliche Reduktion seiner Kontokorrentschuld aber sicher per Ende 2008 schon absehbar, weshalb nicht von einer fehlenden Rückzahlungs-Bereitschaft des Pflichtigen für diese Schuld gesprochen werden kann.

Damit fehlt es bereits an einer unerlässlichen Voraussetzung einer Darlehenssimulation und ist der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung – ungeachtet der weiteren Voraussetzungen – die Grundlage entzogen.

c) aa) Indessen ist einzuräumen, dass der hohe Grad gegenseitiger Verflechtungen zwischen dem Pflichtigen und der C Fragen aufwirft:

So war die Gesellschaft wirtschaftlich vollständig von ihm abhängig. Sie hatte neben der besagten Kontokorrentforderung keine weiteren nennenswerten Aktiven ausser rund Fr. 20'000.- Anlagevermögen; insbesondere wies ihr eigenes Bankkonto einen Saldo von Fr. 0.- auf. Die Höhe des ausstehenden Kredits per 31. Dezember 2008 stellt damit ein Klumpenrisiko dar; überdies hing die Liquidität der Gesellschaft allein von der Rückzahlungsbereitschaft des Pflichtigen ab. Diverse Umstände erwecken zudem den Verdacht, dass die C keine eigene wirtschaftliche Tätigkeit entwickelt hat. Die Kundenzahlungen von Fr. 280'200.- erfolgten ausnahmslos auf das private

Bankkonto des Pflichtigen, wo sie in der Folge verblieben. Die Bestätigung der D vom 17. September 2007 deutet darauf hin, dass der Pflichtige Vertragspartner war. Dies wird dadurch untermauert, dass er bereits vor der Gründung der C für dieselbe Kundin als Selbstständigerwerbender tätig war. Mithin fragt es sich, was denn überhaupt die wirtschaftliche Funktion der C im Zusammenhang mit den Geschäftsbeziehungen zur D war.

All diese Umstände ändern aber nichts daran, dass die grundlegende Voraussetzung der Darlehenssimulation, nämlich die Absicht, der Gesellschaft dauernd Mittel zu entziehen, nicht erfüllt war. Mithin handelt es sich hier nicht um einen Anwendungsfall der Praxis und Rechtsprechung zur Darlehenssimulation. Vielmehr stellt sich die Frage, ob die Gesellschaft überhaupt über eine eigene wirtschaftliche Existenz verfügte, d.h. ob sich hier nicht vielmehr ein "Durchgriff" auf den Pflichtigen aufdrängt.

bb) Die rechtliche Selbstständigkeit juristischer Personen ist grundsätzlich zu beachten; dies gilt selbst bei atypischen Erscheinungen wie der Einmannaktiengesellschaft, die eine eigene Rechtspersönlichkeit hat und rechtlich nicht schlechthin mit der beherrschenden Person identifiziert wird. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist indessen ausnahmsweise über die rechtliche Selbstständigkeit der juristischen Person hinwegzusehen, wenn sie im Einzelfall rechtsmissbräuchlich, gegen Treu und Glauben geltend gemacht wird; in einem solchen Fall kann es sich rechtfertigen, vom beherrschten auf das beherrschende Subjekt oder umgekehrt "durchzugreifen" (BGE 102 III 165 E. II; BGE 121 III 319 E. 5a/aa; BGr, 12. Februar 2002, 5C.209/2001 mit weiteren Hinweisen). Vorausgesetzt ist, dass die Gründung und die Führung der infrage stehenden juristischen Person missbräuchlichen Zielsetzungen dient, d.h. wenn sie im Grund einzig zum Zweck der Steuerumgehung erfolgt (vgl. ASA 16, 213 E. 2). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung liegt eine Steuerumgehung vor, wenn das gewählte Vorgehen dem wirtschaftlichen Sachverhalt nicht entspricht, eine erhebliche Steuerersparnis eintreten würde und der ungewöhnliche Weg nur aus Gründen der Steuerersparnis gewählt wurde (ASA 64, 80, E. 3b mit zahlreichen Hinweisen). Sind diese drei Voraussetzungen erfüllt, so ist der Besteuerung die Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen.

cc) Es kann offen bleiben, ob die steuerliche Anerkennung der Selbstständigkeit der C der wirtschaftlichen Situation entspricht, da bereits Hinweise auf eine erheb-

liche Steuerersparnis fehlen. Aufgrund der Verhältnisse ist der Vergleich mit der Situation des Pflichtigen als Selbstständigerwerbender zu ziehen, wie sie ja auch vor der Gründung der C bestanden hat. Diesfalls ist – jedenfalls bei der vorliegenden Aktenlage – insgesamt kein wesentlicher Unterschied in der Steuerbelastung ersichtlich. Die Gewinnungskosten wären in ungefähr gleichem Ausmass auch diesfalls abzugsfähig; ein Unterschied ergibt sich indessen darin, dass die Gesellschaft die auf sie entfallenden direkten Steuern (vorliegend verbucht Fr. 9'900.-) zum Abzug bringen kann. Weiter hat der Pflichtige den Gewinn der Gesellschaft von Fr. 41'864.- im Umfang von Fr. 30'000.- als Dividende bezogen und damit offenkundig keine Thesaurierung des Gewinns im Hinblick auf einen späteren Verkauf und privaten Kapitalgewinn angestrebt. Eine überschlagsmässige Berechnung der Steuerfolgen – unter Einbezug der in der nachstehenden Erwägung behandelten Aufrechnung des Lohnanteils von Fr. 50'000.- sowie der Dividende – zeigt denn auch keine wesentlichen Unterschiede in der Steuerbelastung zwischen den beiden Varianten.

d) Gestützt darauf ist von einer einkommensseitigen Aufrechnung der als verdeckte Gewinnausschüttung qualifizierten Fr. 72'822.- abzusehen und sind der Rekurs bzw. die Beschwerde diesbezüglich gutzuheissen.

3. Der Steuerkommissär hat ferner festgestellt, dass die Gesellschaft einen Lohnaufwand von Fr. 170'000.- verbucht hat, der Lohnausweis des Pflichtigen indessen lediglich auf Fr. 120'000.- lautet, und hat die Differenz von Fr. 50'000.- beim Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit aufgerechnet. Die Pflichtigen wenden ein, dass es sich dabei um den Bonus gehandelt habe, welcher zurückgestellt und erst 2009 nach Vorliegen des provisorischen Abschlusses festgestanden sowie ausbezahlt worden und deshalb 2008 noch nicht zugeflossen sei. Dies hätten sie bereits mit der Einsprache geltend gemacht; das kantonale Steueramt sei aber im Einspracheentscheid nicht darauf eingegangen.

a) Letztere Rüge trifft zu. Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) leitet sich unter anderem eine Begründungspflicht der Behörden in Bezug auf ihre Entscheide ab. Die Begründung ist so abzufassen, dass der Steuerpflichtige dadurch in die Lage versetzt wird, die Tragweite der Entscheidung zu erkennen und die Überlegungen nachzuvollziehen, welche die Behörde ihrer Entscheidung zugrunde gelegt hat (Zweifel/Casanova,

Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2008, § 15 N 42 f.; vgl. auch BGr, 25. März 2010, 2C_514/2009, E. 3.1). Das kantonale Steueramt macht entgegen diesem Grundsatz im Einspracheentscheid keinerlei Ausführungen zu den in der Einsprache erhobenen Einwendungen bezüglich der aufgerechneten Fr. 50'000.- und hat damit seine Begründungspflicht verletzt.

Verletzungen des rechtlichen Gehörs können im Verfahren vor der nachfolgenden Rechtsmittelinstanz ausnahmsweise geheilt werden, wenn eine Rückweisung zu einem reinen Selbstzweck und mit den Interessen an einer beförderlichen Beurteilung kaum zu vereinbaren wäre und die Rechtsmittelinstanz uneingeschränkte Überprüfungsbefugnis besitzt und hiervon Gebrauch macht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 114 N 13 DBG und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 124 N 12 StG). Diese Voraussetzungen sind hier erfüllt. Das Steuerrekursgericht entscheidet mit voller Kognition. Das kantonale Steueramt hat die Gründe für die Aufrechnung im Einschätzungsentscheid eingehend dargelegt und in der Rekurs-/Beschwerdeantwort hierzu nochmals Ausführungen gemacht. Die Letztere ist den Pflichtigen zugestellt worden. Sie waren deshalb über die Gründe des kantonalen Steueramts für die Aufrechnung informiert und es stand ihnen frei, sich hierzu zu äussern. Damit ist der Verfahrensmangel geheilt.

b) aa) Ein Unselbstständigerwerbender erzielt sein Erwerbseinkommen in der Regel in derjenigen Periode, in der er seine Arbeitsleistung erbringt, da er damit einen festen und frei verfügbaren Anspruch auf sein Gehalt erwirbt (RB 2006 Nr. 87 = StE 2007 B 22.1 Nr. 4; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 210 N 34 ff. DBG und § 50 N 29 ff. StG, auch zum Folgenden). Die Lohnforderung entsteht deshalb fortlaufend mit der Erbringung der Arbeitsleistung, wird aber erst am Ende jedes Monats fällig (Art. 323 Abs. 1 OR). Am Monatsende ist daher der vertragliche Lohnanspruch gesichert und das entsprechende Einkommen grundsätzlich realisiert. Zulagen zum Normallohn (wie Gratifikationen, Bonus, Sondervergütungen) realisiert der Arbeitnehmer erst dann, wenn sie ihm vom Arbeitgeber zugesichert oder tatsächlich ausgerichtet werden (StE 1997 B 64.1 Nr. 6). Sie sind jener Bemessungsperiode zuzuordnen, in welcher der Arbeitnehmer einen festen Rechtsanspruch auf die Vergütung erworben hat, und zwar ohne Rücksicht darauf, in welchen Zeitraum die abgegoltene Arbeitsleistung fällt. Allein der Umstand, dass die Zahlungen gestützt auf die persönlichen Leistungen und dem Geschäftsergebnis jeweils im Folgejahr erfolgten, belegt noch nicht unumstösslich, dass der Zufluss auch erst im Folgejahr stattfand. Es ist nämlich auch denkbar, dass

die Höhe des Bonus aufgrund eines Zwischenabschlusses oder anderer vor Ablauf des Geschäftsjahr verfügbarer Kennzahlen festgesetzt oder dass aus andern Gründen schon Ende Jahr ein fester Rechtsanspruch begründet wurde (BGr, 16. Juni 2004, 2A.471/2003). Bezüge, deren Auszahlungszeitpunkt der Unselbstständigerwerbende dank seiner beherrschenden Stellung in der Arbeitgeberfirma frei bestimmen kann, sind in der Periode zu erfassen, in welcher die Arbeitsleistung erbracht wurde, falls für eine spätere Auszahlung keine unternehmerischen Gründe sprechen (BGr, 12. November 2008, 2C_144/2008).

bb) Es ist unbestritten, dass Fr. 50'000.- Lohnaufwand mit dem Gegenkonto transitorische Passiven verbucht wurden. Implizit besteht auch Übereinstimmung unter den Parteien, dass neben dem Pflichtigen keine weiteren Angestellten beschäftigt waren, sodass der verbuchte Lohnaufwand von Fr. 170'000.- nur den Lohn des Pflichtigen betrifft. Weiter ist unbestritten, dass der Lohn von Fr. 170'000.- ein Entgelt für die vom Pflichtigen 2008 erbrachte Arbeitsleistung darstellt.

Entsprechend der allgemeinen Regel des Zuflusses von unselbstständigem Erwerbseinkommen ist demnach auch der gesamte Lohnspruch 2008 sukzessive mit der Erbringung der Arbeitsleistung entstanden und damit in diesem Jahr zugeflossen. Nicht weiter hilft den Pflichtigen ihr Einwand, es habe sich um einen Bonus gehandelt, welcher erst 2009 nach Erstellung eines Zwischenabschlusses festgestanden habe. Der Sachdarstellung des kantonalen Steueramts, dass die gesamten Honorareinkünfte über das private Bankkonto des Pflichtigen einvernahmt worden sind und sich damit am 31. Dezember 2008 sämtliche Geldmittel der C in seinem Herrschaftsbereich befanden, wird von den Pflichtigen nicht widersprochen; damit war aber der Pflichtige per 31. Dezember 2008 bereits effektiv im Besitz der betreffenden Geldsumme und war damit der Bonus ihm bereits ausbezahlt worden. Kommt hinzu, dass der Pflichtige als beherrschender Anteilsinhaber den Zeitpunkt der Bezüge frei bestimmen konnte und sich offenkundig für eine Auszahlung bereits 2008 entschieden hatte. Gründe für eine transitorische Verbuchung sind bei dieser Gestaltung der Verhältnisse nicht erkennbar. Insgesamt ergibt dies einen Zufluss des Betrags noch in der Steuerperiode 2008.

4. Der nach dem Gesagten zu Unrecht als verdeckte Gewinnausschüttung aufgerechnete Kredit von Fr. 72'822.- ist ebenfalls im steuerbaren bzw. satzbestim-

menden Vermögen wieder als Schuld zum Abzug zuzulassen. Dies ergibt ein steuerbares Vermögen von Fr. 782'000.- (satzbestimmend Fr. 965'000.-).

5. Gestützt auf diese Erwägungen sind die Beschwerde und der Rekurs teilweise gutzuheissen. Bei diesem Ausgang sind die Kosten den Parteien anteilmässig aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG).

Die vertretenen Pflichtigen haben keine Parteientschädigung verlangt, sodass ihnen hinsichtlich des Rekursverfahrens eine solche versagt bleiben muss (vgl. RB 1968 Nr. 4). Für das Beschwerdeverfahren wäre ihnen jedoch gleichwohl eine Parteientschädigung zuzusprechen, da sie darauf von Amts wegen Anspruch haben (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968). Da sie aber nur geringfügig obsiegen, bleibt ihnen auch in diesem Verfahren eine Parteientschädigung versagt.

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die Beschwerdeführer werden für die direkte Bundessteuer wie folgt veranlagt (Tarif gemäss Art. 214 Abs. 2 DB; Verheiratetentarif):

Steuerperiode		Einkommen
		Fr.
2008	steuerbar	174'800.-
	satzbestimmend	178'300.-

2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Die Rekurrenten werden für die Staats- und Gemeindesteuern wie folgt eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 2 bzw. § 47 Abs. 2 StG; Verheiratetentarif):

Steuerperiode		Einkommen	Vermögen
		Fr.	Fr.
2008	steuerbar	185'700.-	782'000.-
	Satzbestimmend	186'400.-	965'000.-

[...]