



Entscheid

27. Juni 2019

Mitwirkend:

Einzelrichterin Micheline Roth und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

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

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

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

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

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

betreffend

Direkte Bundessteuer 2014 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2014

hat sich ergeben:

A. In der Steuererklärung 2014 deklarierten A und seine Ehefrau B (nachfolgend der/die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen) für die direkte Bundessteuer ein steuerbares/satzbestimmendes Einkommen von Fr. 549'899.-, und für die Staats- und Gemeindesteuern ein steuerbares Einkommen von Fr. 536'303.-, satzbestimmend Fr. 550'799.-. Die Einkünfte in der Steuerperiode 2014 stammten überwiegend aus Rentenleistungen für den stark sehbehinderten Pflichtigen. So erhielt dieser von der Invalidenversicherung (IV) eine ganze IV-Rente von Fr. 28'080.-, IV-Kinderrenten von Fr. 41'184.- sowie eine Hilflosenentschädigung leichten Grades. Hinzu kam eine Rente der Pensionskasse (PK) von Fr. 205'044.- und PK-Kinderrenten von Fr. 187'000.-. Des Weiteren deklarierte der Pflichtige einen Nettolohn von Fr. 19'462.- und die Ehefrau einen Nettolohn von Fr. 67'676.-, die sie gemäss Lohnausweisen vom 5. Januar 2015 von der ihnen beiden je zu 50% gehörenden C GmbH erhalten hatten. Der Pflichtige war sodann Verwaltungsratsmitglied der D AG. Sein Verwaltungsrats honorar bestand gemäss Lohnausweis aus zugeteilten Aktien sowie einem Baranteil. Letzteren liess der Pflichtige direkt an die C GmbH überweisen. In der Steuererklärung deklarierten die Pflichtigen vom Verwaltungsrats honorar der D AG nur den Wert der zugeteilten Aktien als Einkommen.

Mit Veranlagungsverfügung/Einschätzungsentscheid vom 8. September 2016 schätzte die zuständige Steuerkommissarin die Pflichtigen für die direkte Bundessteuer mit einem steuerbaren/satzbestimmenden Einkommen von Fr. 599'600.- und für die Staats- und Gemeindesteuern mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 583'800.-, satzbestimmend Fr. 598'700.-, ein. Die Abweichung zur Deklaration der Pflichtigen rührte unter anderem daher, dass das kantonale Steueramt – unter Verweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung und wie in den Vorschlägen vom 15. August 2016 in Aussicht gestellt – das gesamte Verwaltungsrats honorar von netto Fr. 82'409.-, mit hin den Baranteil und den Wert der zugeteilten Aktien, als Erwerbseinkommen beim Pflichtigen erfasste.

B. In der Einsprache vom 28. September 2016 beantragten die Pflichtigen, das Einkommen des Pflichtigen aus der C GmbH um Fr. 19'462.- zu reduzieren, da

diese ihre Jahresrechnung 2014 inzwischen angepasst habe und dem Pflichtigen im neu ausgestellten Lohnausweis vom 15. September 2016 nun ein Lohn von Fr. 0.- bescheinigt werde. Das kantonale Steueramt wies die Einsprache am 7. Oktober 2016 ab.

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 2./3. November 2016 hielten die Pflichtigen im Wesentlichen an ihrem Einspracheantrag fest. Eventualiter seien weitere Abzüge zu gewähren. Das kantonale Steueramt schloss mit Beschwerde-/Rekursantwort vom 14. November 2016 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich nicht vernehmen.

Auf die weiteren Parteivorbringen wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Einzelrichterin zieht in Erwägung:

1. a) Nach der Generalklausel von Art. 16 Abs. 1 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und § 16 Abs. 1 Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer. Ergänzt wird diese Bestimmung durch einen beispielhaften Einkünftekatalog (Art. 17 - 24 DBG bzw. §§ 17 - 23 StG). Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile sind gemäss Art. 17 Abs. 1 DBG bzw. § 17 Abs. 1 StG steuerbar. In dieser Bestimmung geht es damit um die Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit. Als solche Tätigkeit gilt gemäss ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts und des Verwaltungsgerichts auch die Verwaltungsratsstätigkeit (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 17 N 18 DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 17 N 18 StG; mit Hinweis auf BGE 121 I 259 = ASA 65, 421; BGE 95 I 21 = ASA 39, 323; VGr, 19. Dezember 1996, StE 1997

B 22.3 Nr. 60 = StR 1997, 542 = ZStP 1997, 204; RB 1979 Nr. 28; RB 1960 Nr. 73). Verwaltungsratshonorare haben demzufolge Arbeitslohncharakter und qualifizieren sich damit grundsätzlich als steuerbare Einkünfte des Verwaltungsratsmitglieds. Dies gilt auch für die Tätigkeit des Geschäftsführers einer GmbH.

b) Nach der allgemeinen Beweislastregel haben die Steuerbehörden den Nachweis zu erbringen, dass ein Steuerpflichtiger bestimmte Einkünfte erzielt hat, da es sich hierbei um einen steuerbegründenden Umstand handelt. Der Nachweis eines Vermögenszuflusses begründet sodann die natürliche Vermutung, dass dieser steuerbares Einkommen darstellt. Diese Vermutung kann vom Steuerpflichtigen entkräftet werden, indem er den Gegenbeweis erbringt, dass nämlich die zugeflossenen Einkünfte kein steuerbares Einkommen darstellen (wie z.B. Vorliegen eines steuerfreien Kapitalgewinns aus der Veräusserung beweglichen Privatvermögens). Dabei hat der Steuerpflichtige die Tatsachen, für welche er die Beweislast trägt, in der Rechtsmittelschrift mittels einer substantiierten Sachdarstellung und durch Beschaffung oder Bezeichnung von Beweismitteln darzulegen. Fehlt es daran, trifft das Steuerrekursgericht keine weitere Untersuchungspflicht. Alsdann wird zu Ungunsten des Steuerpflichtigen angenommen, der betreffende Sachverhalt habe sich nicht verwirklicht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 140 N 55 DBG und § 147 N 53 StG).

c) aa) Nach ständiger Doktrin und Praxis gilt Einkommen steuerrechtlich in jenem Zeitpunkt als zugeflossen und erzielt, in welchem der Steuerpflichtige eine Leistung vereinnahmt oder einen festen Anspruch darauf erworben hat, über welchen er tatsächlich verfügen kann. Voraussetzung des steuerauslösenden Zuflusses ist demnach ein abgeschlossener Rechtserwerb, welcher Forderungs- oder Eigentumserwerb sein kann (BGr, 19. Juli 1993 = StE 1995 B 72.13.22 Nr. 31 = ASA 64, 137; Reimann/Zuppinger/Schärler, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 2. Band, 1963, Vorbemerkungen zu §§ 19 - 32 N 19 und 21). Der Forderungs- oder Eigentumserwerb ist dabei nicht streng zivilrechtlich zu verstehen: Der Einkommenszufluss ist ein faktischer Vorgang, der damit abgeschlossen ist, dass der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die zugeflossenen Vermögenswerte innehat (BGr, 27. Januar 2003, 2P.233/2002, E. 3.2; RB 1998 Nr. 148).

bb) Der Forderungserwerb ist vielfach Vorstufe des Eigentumserwerbs (BGE 113 Ib 23 E. 2e). Erwirbt der Steuerpflichtige eine Forderung, so wird diese i.d.R. bereits im Zeitpunkt des Forderungserwerbs besteuert und nicht erst dann, wenn die (Geld-)Leistung erbracht wird (BGr, 11. Februar 2000 = StE 2000 B 23.41 Nr. 3 mit Verweisungen). Privatrechtliche Fälligkeit der Forderung ist nicht in jedem Fall Voraussetzung des Einkommenszuflusses, unter Umständen ist der steuerrechtlich relevante Forderungserwerb schon vor dem Fälligkeitstermin abgeschlossen (Reich/Weidmann, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 16 N 36 DBG).

cc) Allerdings wird der Forderungserwerb nur dann als einkommensbildend betrachtet, wenn die Erfüllung nicht als besonders unsicher erscheint (BGr, 21. November 2018, 2C_505/2017, E. 7.2.2). Liegt eine solche Unsicherheit vor, wird auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Erfüllung – bei einer Geldschuld also die Zahlung – abgestellt. Dies ist vorab dann der Fall, wenn der Schuldner zahlungsunfähig oder nicht zahlungswillig ist (BGr, 23. Dezember 2016, 2C_342/2016, E. 2.3.3; Markus Weidmann, Einkommensbegriff und Realisation, 1996, S. 197; Ernst Käzigi, Wehrsteuer [Direkte Bundessteuer], I. Teil, 2. A., 1982, Art. 21 N 7 und Art. 41 N 2). Ist der Forderungserwerb im Zuflusszeitpunkt aber nicht mit einer solchen Unsicherheit belastet, lässt dies die (Einkommens-)Steuerforderung entstehen. Diese ist grundsätzlich unabänderlich und lässt sich nicht durch Rückabwicklung des Sachverhalts, der die Steuer ausgelöst hat, aus der Welt schaffen (BGr, 24. März 2014, 2C_692/2013, E. 4.2).

dd) Nach der Rechtsprechung fliessen Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit in derjenigen Periode zu, in welcher der Steuerpflichtige seine Arbeitsleistung erbringt, denn damit erwirbt er einen festen Rechtsanspruch auf sein Gehalt. Die Lohnforderung entsteht somit fortlaufend mit der Erbringung der Arbeitsleistung, wird aber nach Art. 323 Abs. 1 OR regelmässig erst am Ende jeden Monats fällig (VGr, 13. Dezember 2006, SB.2006.00026, E. 2.3). Kann ein Unselbstständigerwerbender dank seiner beherrschenden Stellung in der Arbeitgeberfirma Höhe wie Zeitpunkt der Auszahlung oder Gutschrift seines Arbeitsentgelts nach Belieben bestimmen, ist dieses in jener Periode zu erfassen, in welcher die Arbeitsleistung erbracht wurde, falls keine unternehmerischen Gründe für eine Auszahlung oder Gutschrift nach diesem Zeitraum sprechen (BGr, 16. Juni 2004, 2A.471/2003, E. 2.3 und 3; ebenso BGr, 12. November 2008, 2C_144/2008, E. 2.1; BGr, 17. Februar 1986, StR 1986, 434).

2. a) aa) In der Steuererklärung 2014 vom 2. Oktober 2015 deklarierte der Pflichtige Einkünfte aus seiner Tätigkeit für die C GmbH von Fr. 19'462.-. Der diesbezüglich beigelegte Lohnausweis vom 5. Januar 2015 der von den beiden Ehegatten beherrschten C GmbH – diese halten je 50% der Stammanteile und sind beide Geschäftsführer mit Einzelunterschriftsberechtigung (Handelsregisterauszug) – bescheinigte dem Pflichtigen für das Jahr 2014 (1.1. - 31.12.2014) einen Bruttolohn von Fr. 21'000.- bzw. einen Nettolohn von Fr. 19'462.-. Dessen Ehefrau erhielt für die ausgeübte Tätigkeit bei der C GmbH einen Nettolohn von Fr. 67'676.-. Die Gesellschaft bezweckt laut Eintragung im Handelsregister u.a. "die integrale Ausbildung, Beratung, Betreuung und Unterstützung von Unternehmungen und Personen im In- und Ausland, schweremwichtig im Zusammenhang mit dem Finanzmanagement, dem Treuhand- und Revisionswesen" sowie auch die Ausübung aller kommerziellen, finanziellen und anderen Tätigkeiten in Zusammenhang mit dem Zweck der Gesellschaft.

bb) Der Pflichtige war sodann Verwaltungsratsmitglied der D AG. Für diese Tätigkeit erhielt er im Jahr 2014 gemäss Lohnausweis vom 13. November 2015 ein Verwaltungsrats honorar von brutto Fr. 87'903.- (bestehend aus Aktien im Wert von Fr. 50'403.- sowie einem Baranteil von Fr. 37'500.-. Den um die Sozialabgaben gekürzten Baranteil von Fr. 31'404.- liess er auf ein Bankkonto der C GmbH überweisen, welche diesen erfolgswirksam als Ertrag aus VR-Mandat erfasste. Die Aktien wurden hingegen auf ein auf den Pflichtigen lautendes Depot bei der E-Bank eingeliefert. In der Steuererklärung deklarierten die Pflichtigen vom Verwaltungsrats honorar der D AG nur den Wert der zugeteilten Aktien als Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit.

cc) Mit Veranlagungs-/Einschätzungsvorschlag vom 15. August 2016 zeigte die Steuerkommissarin an, neben dem Lohn des Pflichtigen von der C GmbH von netto Fr. 19'462.- auch das gesamte Verwaltungsrats honorar der D AG von netto Fr. 82'409.- bei diesem als unselbstständige Erwerbseinkünfte zu erfassen. In ihrer Stellungnahme vom 24. August 2016 wandten sich die Pflichtigen gegen die Aufrechnung des Baranteils in ihrer privaten Steuererklärung, sei dieser doch an die C GmbH überwiesen und von jener über den Lohn an den Pflichtigen und seine Ehefrau ausbezahlt worden. Die Löhne bei der C GmbH würden generell jeweils so festgelegt, dass die Gesellschaft keinen Gewinn aufweise. Mit Veranlagungsverfügung/Einschätzungsentscheid vom 8. September 2016 hielt die Steuerkommissarin an der Erfassung des gesamten Verwaltungsrats honorars der D AG beim Pflichtigen fest. Unter Verweis auf

die bundesgerichtliche Rechtsprechung (BGr, 21. August 2013, 2C_95/2013) führte sie hierzu an, dass Verwaltungsratsmandate dem jeweiligen Verwaltungsrat in aller Regel ad personam und aufgrund seiner jeweiligen Erfahrung erteilt werden, weshalb ihm Verwaltungsrats honorare – unabhängig von der Form der Vergütung – unmittelbar zuzuordnen seien. Die Verwendung dieser Einkünfte – wie eine Einzahlung in eine selbstbeherrschte Gesellschaft – seien bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens nicht relevant.

b) aa) Dies veranlasste die Pflichtigen zunächst dazu, am 16. September 2016 Einsprache gegen die auf die C GmbH lautenden, die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2014 betreffenden Schlussrechnungen vom 24. August bzw. 2. September 2016 zu erheben, welche auf der eingereichten Steuererklärung der C GmbH vom 7. September 2015 und der dazugehörenden, am 1. März 2015 unterzeichneten Jahresrechnung 2014 (mit einem ausgewiesenen Reingewinn von Fr. 93.- resp. Eigenkapital von Fr. 21'085.-) beruhten.

Der Einsprache beigelegt waren u.a. eine korrigierte, je am 15. September 2016 unterzeichnete Steuererklärung und Jahresrechnung 2014, in welchen neu ein Verlust von Fr. 8'774.- und ein Eigenkapital von Fr. 12'218.- ausgewiesen wurde). Dieser Verlust rührte vor allem daher, dass der ursprünglich deklarierte, aus vier Tätigkeitsgebieten (Ertrag F: Fr. 54'757.-; Ertrag Aus- und Weiterbildung: Fr. 59'181.-; Ertrag Treuhand: Fr. 9'948.-; Ertrag VR-Honorar: Fr. 31'404.-) stammende Dienstleistungsertrag von insgesamt Fr. 155'290.- um den Ertrag des VR-Honorars von Fr. 31'404.- (d.h. um den Netto-Baranteil des Verwaltungsrats honorars der D AG) reduziert wurde und dafür im Gegenzug eine entsprechende Gutschrift auf dem Kontokorrentkonto des Pflichtigen bei der C GmbH erfolgte (vgl. Kontokorrentkontoauszug). Über diese Korrektur hinaus wurde in einem weiteren Schritt der Lohn des Pflichtigen für seine Tätigkeit bei der C GmbH auf Fr. 0.- gesetzt, was zu einer Reduktion des Personalaufwands um Fr. 22'538.- (= Fr. 21'000.- [Bruttolohn] + Fr. 1'538.- [Arbeitgeberanteil Sozialabgaben]) führte und die Höhe des Verlusts eingrenzte. Im Gegenzug fiel u.a. die ursprünglich vorhandene Gutschrift des Nettolohns von Fr. 19'462.- auf dem Kontokorrentkonto des Pflichtigen weg (vgl. Kontokorrentguthaben 31.12.2014 [alt] Fr. 5'580.- zzgl. Fr. 31'404.- abzgl. Fr. 19'462.- = Kontokorrentguthaben 31.12.2014 [neu] Fr. 17'522.-, orange und grüne Spalte). Ein für den Pflichtigen neu ausgestellter Lohnausweis vom 15. September 2016 hielt sodann einen Lohn von Fr. 0.- fest.

bb) Mit Veranlagungs-/Einschätzungsvorschlag im Einspracheverfahren vom 23. September 2016 wurde der C GmbH die Erfassung eines steuerbaren Reingewinns von Fr. 0.- und eines (steuerbaren) Eigenkapitals von Fr. 20'000.- in Aussicht gestellt. Diese nahm die Vorschläge am 27. September 2016 an.

c) aa) Die Pflichtigen erhoben daraufhin am 28. September 2016 sogleich Einsprache gegen die auf sie lautende Veranlagungsverfügung bzw. den auf sie lautenden Einschätzungsentscheid vom 8. September 2016 und beantragten, das Einkommen resp. den Lohn des Pflichtigen aus der C GmbH um Fr. 19'462.- auf Fr. 0.- zu reduzieren, da aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung die Jahresrechnung 2014 der C GmbH korrigiert, ein neuer Lohnausweis ausgestellt und die Gesellschaft neu eingeschätzt werden musste.

bb) Das kantonale Steueramt hielt in dem die Einsprache abweisenden Entscheid vom 7. Oktober 2016 zunächst fest, dass der an die C GmbH überwiesene Baranteil des D-Verwaltungsratshonorars der Gesellschaft unbestrittenermassen gutgeschrieben worden sei und daran auch die Umbuchung des Betrags zugunsten des Kontokorrentkontos nichts ändere (anstelle "flüssige Mittel an Umsatz" seien "flüssige Mittel an Kontokorrent" gebucht worden). Unabhängig davon habe der Pflichtige sodann der C GmbH seine Arbeitskraft zur Verfügung gestellt, wofür ihm ein Lohn zustehe, der gemäss Lohnausweis 2014 vom 5. Januar 2015 Fr. 19'462.- betragen habe. Zu beachten sei zudem, dass eine spätere Kompensation des dem Kontokorrentkonto des Pflichtigen gutgeschriebenen Betrags mittels Verrechnung von Belastungen zulasten seines Kontokorrentkontos nicht zu einem Vorgang führe, welcher sein mittels Lohnausweis auszuweisendes Einkommen berühre. Des Weiteren seien Lohnausweise Urkunden im strafrechtlichen Sinne und damit für das Steueramt relevante Urkunden. Eine Änderung aufgrund der vorgebrachten Argumente sei nicht nachvollziehbar.

d) In der am Einspracheantrag festhaltenden Beschwerde-/Rekursschrift führten die Pflichtigen eingangs aus, dass die von ihnen beherrschte C GmbH Dienstleistungen in den Bereichen Buchhaltung und Beratung von F-Organisationen (F) erbringe und der stark sehbehinderte Pflichtige dank der grossen Unterstützung seiner Ehefrau bis heute auch eine Lehrtätigkeit an der Hochschule G sowie das Verwaltungsratsmandat bei der D AG ausüben könne. Als Gegenleistung für die Unterstützung seien

die Verwaltungsratshonorare bis anhin an die GmbH überwiesen und dort als Umsatz erfasst worden. Über den Lohnbezug von der C GmbH habe die Pflichtige daran partizipieren und ihre eigene sozialversicherungsrechtliche Stellung verbessern können. Die Lohnbezüge des Pflichtigen und seiner Ehefrau seien zum Jahresende jeweils so festgelegt worden, dass die C GmbH keinen Gewinn erwirtschaftete und sämtliche Einkommen privat versteuert würden. Da ihnen jedoch bei Erstellung der Jahresrechnung 2014 der C GmbH die neue bundesgerichtliche Rechtsprechung betreffend Verwaltungsratshonorare nicht bekannt gewesen sei, sei der Baranteil von Fr. 31'404.- erst in der revidierten Jahresrechnung nicht mehr als Umsatz, sondern als Kontokorrentverbindlichkeit ausgewiesen worden. Aus Gründen der Einfachheit sei anschliessend nur der Lohn des Pflichtigen von Fr. 19'462.- auf Fr. 0.- gesetzt und entsprechend der Personalaufwand um Fr. 22'538.- reduziert worden, obwohl korrekterweise auch der Lohn der Ehefrau hätte angepasst und eine Personalkostenreduktion im Umfang von Fr. 31'404.- hätte erfolgen müssen. Dies habe zu einem ausgewiesenen Verlust von Fr. 8'774.- geführt. Mit Veranlagungs-/Einschätzungsvorschlag im Einspracheverfahren der C GmbH habe das Steueramt diesen Sachverhalt als richtig beurteilt, die Steuern entsprechend verlangt und damit auch den neuen Lohnausweis über Fr. 0.- akzeptiert. Denn wenn dem nicht so wäre, hätte ein um rund Fr. 19'462.- höherer Verlust akzeptiert werden müssen. Sollte das Gericht gleichwohl an der Besteuerung des Lohns des Pflichtigen festhalten, sei alternativ zu prüfen, ob die unterstützende Tätigkeit der Ehefrau nicht als Berufsauslagen des Pflichtigen bzw. als behinderungsbedingte Kosten in angemessener Form berücksichtigt werden könnten. In der auf Abweisung lautenden Beschwerde-/Rekursantwort hielt das kantonale Steueramt noch ergänzend fest, dass es keine Rolle spiele, ob die Ehefrau für ihre Hilfe bei der Ausübung der Verwaltungsratstätigkeit des Pflichtigen einen Lohn und Spesen beziehe, da dies bei Ehepaaren aufgrund der Faktorenaddition zu keiner Änderung des steuerbaren Einkommens führe.

3. a) Vor Steuerrekursgericht ist nicht mehr streitig, dass der Pflichtige das gesamte Verwaltungsratshonorar der D AG von Fr. 82'409.- persönlich als Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit zu versteuern hat. Unterschiedlicher Auffassung sind die Parteien hingegen, ob dies auch für den ursprünglich deklarierten Lohn des Pflichtigen von der C GmbH in der Höhe von Fr. 19'462.- gilt. Dabei ist entscheidend, ob dieser aus steuerrechtlicher Sicht beim Pflichtigen als zugeflossen und erzielt

gilt, mithin die wirtschaftliche Verfügungsmacht darüber vorhanden war (vgl. vorne E. 1c).

b) aa) Massgebend sind die Verhältnisse beim Pflichtigen, welcher vorliegend das Steuersubjekt ist. Die C GmbH stellt als juristische Person – auch wenn von den Ehegatten beherrscht – ein eigenständiges Rechtssubjekt dar, aus deren steuerrechtlich selbstständigen Beurteilung sie nichts ableiten können.

bb) Auf die Gesellschaft ist indes gleichwohl kurz einzugehen, da die Pflichtigen zur Stützung ihres Beschwerde-/Rekursbegehrens scheinbar davon ausgehen, dass die Höhe des Verlusts der C GmbH in den unterzeichneten Einsprachevorschlägen verbindlich festgelegt worden sei. Hierzu ist anzumerken, dass wenn eine juristische Person mit einem Reingewinn von Fr. 0.- veranlagt wird, damit nur entschieden ist, dass sie keinen steuerbaren Gewinn erzielt und dementsprechend für das betreffende Jahr keine Steuern zu bezahlen hat. Die Höhe des einer solchen Veranlagungsverfügung zugrunde liegenden Verlusts ist hingegen nicht rechtskräftig festgesetzt worden (BGE 140 I 114 E. 2.4.2 ff., auch zum Folgenden). Zwar ist die Höhe des Jahresverlusts und des Verlustvortragssaldos häufig aus den der Veranlagungsverfügung zugrunde liegenden Erwägungen und Berechnungen der Steuerbehörde ersichtlich. Die Sachverhaltsfeststellungen, Erwägungen und Berechnungen sind jedoch nicht Bestandteil des Dispositivs und werden von der Rechtskraft der Veranlagung somit nicht erfasst. Die Steuerbehörden sind daher berechtigt, die Höhe der in den Vorjahren geltend gemachten Verluste trotz der Rechtskraft der entsprechenden Veranlagungsverfügung zu überprüfen, sofern sie im Rahmen der gesetzlich vorgesehenen Verlustverrechnung (Art. 67 DBG bzw. § 70 StG) über den Abzug solcher Verluste zu befinden haben. In gleicher Weise ist es der steuerpflichtigen Gesellschaft bei dieser Ausgangslage unbenommen, einen höheren Vorjahresverlust geltend zu machen, insoweit dem nicht der Grundsatz von Treu und Glauben entgegensteht (Helbing/Felber, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 67 N 14 DBG; vgl. Richner/FreiKaufmann/Meuter, Art. 67 N 10 DBG und § 67 N 13 StG).

cc) Allgemein ist ferner noch anzumerken, dass die den Steuerbehörden abgegebene Jahresrechnung und Steuererklärung eine vorbehaltlose Wissens- und Willenserklärung seitens der steuerpflichtigen Gesellschaft enthält, mit dem Antrag, die

Steuerfaktoren entsprechend der Steuererklärung festzusetzen. Aufgrund der Verbindlichkeit der Jahresrechnung sollen sich die Steuerbehörden auf die eingereichte Erfolgsrechnung, die Bilanz und den Anhang verlassen können, weshalb eine solche Erklärung nicht ohne weiteres widerrufen werden kann (BGr, 9. Juni 2015, 2C_928/2014, E. 6.2; Walter Frei, Bilanzänderung und Bilanzberichtigung im Zürcher Steuerrecht, ZStP 1994, 239). Es gilt das Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz. Die Verbindlichkeit der Jahresrechnung entfällt nur insoweit, als sie gegen zwingende Vorschriften des Handelsrechts verstösst oder steuerliche Korrekturvorschriften zu beachten sind (BGE 141 II 83 E. 3.1; BGr, 23. Januar 2008, 2C_572/2007, E. 2.2.1). Stellt eine Position keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand dar (z.B. übersetzte Spe- senentschädigungen) und erfolgt deswegen im Veranlagungsverfahren eine Aufrech- nung, kann diese daher nicht im Nachhinein durch Vornahme einer Wertänderung (z.B. durch handelsrechtlich an sich zulässige höhere Abschreibungen) ausgeglichen wer- den oder nachträglich eine Umqualifikation in Lohnaufwand erfolgen. Vielmehr muss sich die Gesellschaft bei den von ihr vorgenommenen Buchungen behaften lassen (BGr, 29. Juli 2004, 2A.45/2003, E. 5.4; StRK I, 21. März 1989, StE 1990 B 72.12.22 Nr. 18; Frei, ZStP 1994, 241). Nämliches hat auch umgekehrt zu gelten, wenn eine steuerpflichtige Gesellschaft die einer natürlichen Person unmittelbar zustehenden Tä- tigkeitsentgelte bei sich als Ertrag verbucht – womit sich deren Abschluss insofern als handelsrechtswidrig erweist (BGr, 21. August 2013, 2C_95/2013, E. 3.8) –, und sie nachträglich die Schmälerung auf der Ertragsseite durch eine entsprechende Redukti- on auf der Aufwandsseite auszugleichen versucht, wobei die dahinter liegenden Motive für ein solches Vorgehen (z.B. eine bislang verfolgte jährliche Gewinn-Philosophie) keine Rolle spielen.

c) aa) Ausgangspunkt für die Erfassung von steuerbaren Einkünften des Pflichtigen von Seiten der C GmbH bildet zunächst dessen in der Steuererklärung ab- gegebene und mit dem Lohnausweis vom 5. Januar 2015 untermauerte Erklärung, für seine bei der Gesellschaft vom 1. Januar bis 31. Dezember 2014 ausgeübte Tätigkeit einen Lohn von Fr. 19'462.- erzielt zu haben. Dieser muss dem Pflichtigen dabei nicht schon in Form einer Geldleistung ("Eigentumserwerb") zugegangen sein, da an sich bereits der vorangehende Forderungserwerb genügt. Der feste Rechtsanspruch und damit die wirtschaftliche Verfügungsmacht ist bei unselbstständiger Erwerbstätigkeit in derjenigen Periode erworben, in welcher die Arbeitsleistung erbracht wird, was insbe- sondere auch dann gilt, wenn – wie hier – der die Gesellschaft zusammen mit seiner

Ehefrau beherrschende Pflichtige Höhe und Zeitpunkt der Ausrichtung des Entgelts nach Belieben bestimmen kann.

bb) Dass der Pflichtige im Jahr 2014 für die Zwecke der C GmbH Arbeitsleistungen erbracht hat, wird denn auch nicht in Abrede gestellt und ergibt sich darüber hinaus aus der eingereichten Jahresrechnung sowie dem Kontokorrentkontoauszug des Pflichtigen. So erwirtschaftete die Gesellschaft mit den drei verbliebenen Tätigkeitsgebieten einen Dienstleistungsertrag von insgesamt Fr. 123'886.-, worin offenbar auch die für die C GmbH vom Pflichtigen wahrgenommene Lehrtätigkeit an der Hochschule G enthalten ist. Der Kontokorrentkontoauszug führt sodann der C GmbH weiterbelastete Aufwendungen an, die der Pflichtige offenbar im Rahmen der Kundenbetreuung (z.B. "Essen I bar A") gehabt hat. Auch weitere über das Kontokorrentkonto des Pflichtigen gebuchte Anschaffungen bzw. Aufwendungen (z.B. Generalabonnement Behinderte, Strategy Map Vorlagen, IFRS Fachbücher, div. Büroverbrauchsmaterial, Software-Lizenzen, Büro- und IT-Equipment, u.ä.) haben sichtlich einen geschäftlichen Bezug und weisen auf ein Tätigwerden des Pflichtigen für die C GmbH im Jahr 2014 hin. Dass für Letzteres ein Lohnanspruch des Pflichtigen bestand, kann auch den Ausführungen der Ehegatten in der Beschwerde-/Rekurschrift entnommen werden, wonach der Lohn jeweils Ende Jahr festgelegt wird (d.h. spätestens per 31. Dezember bestimmt ist). Dieser betrug für das Jahr 2014 bekanntlich Fr. 19'462.- (netto). Der Lohnanspruch fand darüber hinaus auch Eingang in die erste abgegebene Jahresrechnung 2014 der C GmbH, wobei der Nettolohn dem Kontokorrentkonto des Pflichtigen offensichtlich gutgeschrieben worden sein musste, wie sich aus dessen ursprünglichem Saldo per 31.12.2014 von Fr. 5'580.- ergibt (zur Herleitung siehe vorne E. 2b/aa [am Ende]).

cc) Dass sodann die Erfüllung des erworbenen Lohnanspruchs im Zuflusszeitpunkt wegen Zahlungsunfähigkeit oder Zahlungsunwilligkeit der C GmbH als besonders unsicher erschien, kann mit Blick auf die Zahlen der Jahresrechnung 2014 sowie der 100%igen Beherrschung durch die Pflichtigen ausgeschlossen werden. Ebenso wenig sind unternehmerische Gründe (z.B. ein Liquiditätsengpass) ersichtlich, aufgrund derer – trotz erbrachter Arbeitsleistung im Jahr 2014 des die Gesellschaft (mit-)beherrschenden Pflichtigen – für das Entstehen der Einkommensteuerforderung ausnahmsweise auf den Zeitpunkt der Auszahlung abzustellen wäre (vgl. E. 1c/dd). Dies gerade auch in Anbetracht dessen, dass dem Pflichtigen gemäss Kontokorrent-

kontoauszug im Jahr 2014 der Bezug von insgesamt Fr. 43'000.- vom Gesellschaftskonto bei der J-Bank (Kto....) möglich war, wovon Fr. 10'000.- gar mit dem Buchungstext "Überweisung Lohn A" versehen sind.

dd) Im Ergebnis ist festzuhalten, dass im Jahr 2014 hinsichtlich dem Lohn des Pflichtigen – soweit durch die vorgenommene Auszahlung/Überweisung seitens der C GmbH nicht ohnehin bereits ein "Eigentumserwerb" vorliegt – auf jeden Fall ein abgeschlossener, nicht mit besonderer Unsicherheit behafteter Forderungserwerb gegeben ist, womit der Lohn aus steuerrechtlicher Sicht beim Pflichtigen als zugeflossen gilt und entsprechend die Einkommensteuerforderung entstehen lässt. Eine Rückabwicklung des Sachverhalts, sei es durch eine Lohnrückzahlung oder – wie hier – durch Korrektur der Jahresrechnung 2014 der C GmbH, vermag daran nichts zu ändern. Der Pflichtige hat somit den deklarierten Lohn der C GmbH von netto Fr. 19'462.- sowie das gesamte Verwaltungsratshonorar der D AG von netto Fr. 82'409.-, zusammen insgesamt Fr. 101'871.-, als Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit zu versteuern. Die Auffassung des kantonalen Steueramts, wonach die Umbuchung des Baranteils des Verwaltungsratshonorars der D AG in der Jahresrechnung 2014 der C GmbH keine Auswirkungen auf den unabhängig davon bestehenden Lohnanspruch des Pflichtigen gegenüber der C GmbH hat, erweist sich daher als zutreffend, weshalb der in der Beschwerde-/Rekursschrift gestellte Hauptantrag der Pflichtigen abzuweisen ist.

4. Soweit die Pflichtigen in ihrer Beschwerde-/Rekursschrift allenfalls einen höheren Verlustvortrag und damit eine materiell-rechtliche Beurteilung der Veranlagung/Einschätzung der C GmbH beantragen, wenn der neue Lohnausweis über Fr. 0.- vom 16. September 2016 nicht anerkannt wird, ist auf diesen Antrag nicht einzutreten. Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens sind nämlich allein die Einspracheentscheide betreffend die Pflichtigen vom 7. Oktober 2016 und nicht die Veranlagung/Einschätzung der C GmbH.

5. a) Zu prüfen bleiben die Eventualbegehren, in welchen eine angemessene Berücksichtigung der unterstützenden Tätigkeit der Ehefrau bei den Berufsauslagen des Pflichtigen bzw. bei den behinderungsbedingten Kosten gefordert wird.

b) Gemäss Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 26 Abs. 1 lit. c StG können die "übrigen für die Ausübung des Berufs erforderlichen Kosten" als Gewinnungskosten vom Bruttolohn abgezogen werden. Dabei muss es sich um Aufwendungen handeln, die unmittelbar zur Erzielung des Einkommens gemacht werden und die in einem direkten ursächlichen Zusammenhang dazu stehen (Reich/von Ah/Brawand, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., 2017, Art. 9 N 8 StHG). Erforderlich ist mit anderen Worten ein wesentlicher Zusammenhang zwischen Art, Grund und Zweck der Ausgabe einerseits und der Natur der beruflichen Tätigkeit andererseits. Es handelt sich dabei insbesondere um durch die Berufstätigkeit veranlasste Auslagen für Berufswerkzeuge, Fachliteratur, privates Arbeitszimmer, Berufskleider, besonderer Schuh- und Kleiderverschliess, Schwerarbeit usw. (vgl. Art. 7 Abs. 1 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements [EFD] über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 [Berufskostenverordnung]; Ziff. I 3 der Verfügung der Finanzdirektion über die Pauschalierung von Berufsauslagen Unselbständigerwerbender bei der Steuereinschätzung vom 27. Oktober 2008 [ZStB Nr. 17/203]).

Berufskosten sind nur abzugsfähig, wenn sie der Steuerpflichtige selbst tragen musste (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 26 N 10 DBG und § 26 N 11 StG). Anstelle der effektiven Aufwendungen kann für Berufskosten auch ein Pauschalbetrag geltend gemacht werden, dessen Höhe in der Berufskostenverordnung bzw. in der vorgeannten Verfügung der Finanzdirektion festgelegt wird (Art. 26 Abs. 2 DBG bzw. § 26 Abs. 2 StG).

c) Nach Art. 33 Abs. 1 lit h^{bis} DBG bzw. § 31 Abs. 1 lit. i StG sind die behinderungsbedingten Kosten des Steuerpflichtigen oder der von ihr unterhaltenen Personen mit Behinderungen im Sinne des Behindertengleichstellungsgesetzes vom 13. Dezember 2002 (BehiG, SR 151.3) steuerlich abzugsfähig, soweit der Steuerpflichtige die Kosten selber trägt. Kumulativ müssen deshalb folgende Voraussetzungen erfüllt sein (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 33 N 162 DBG und § 31 N 146 StG):

- die Person, für die der Abzug geltend gemacht wird, muss behindert sein;
- die geltend gemachten Kosten müssen als Folge der Behinderung entstanden sein;
- die Kosten dürfen weder Lebenshaltungskosten noch Luxusausgaben darstellen;
- die Kosten müssen in der betreffenden Steuerperiode angefallen sein;

- die Kosten müssen von der steuerpflichtigen Person selbst getragen worden sein.

Die Aufwendungen können nur durch Geldleistungen, d.h. durch tatsächlich verausgabte Kosten erbracht werden. Die Möglichkeit, als Kosten auch eigene Pflegetherarbeit oder diejenige von Angehörigen, die dafür keine Entschädigung erhalten, abzuziehen, ist durch das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) ausgeschlossen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 33 N 170 DBG und § 31 N 154 StG, mit Hinweisen).

Anstelle des Abzugs der effektiv, selbst getragenen Kosten können behinderte Personen einen jährlichen Pauschalabzug in der Höhe von Fr. 2'500.- geltend machen, wenn sie Bezüger einer Hilflosenentschädigung leichten Grades sind (vgl. Ziff. 4.4 des Kreisschreibens Nr. 11 der EStV betreffend Abzug von Krankheits- und Unfallkosten sowie von behinderungsbedingten Kosten vom 31. August 2005; Ziff. 3d des Merkblatts des kantonalen Steueramts Zürich zu den Abzügen der Krankheits- und Unfallkosten sowie der behinderungsbedingten Kosten vom 19. Juli 2005 [ZStB Nr. 19/002])

d) Berufskosten wie auch behinderungsbedingte Kosten sind steuermindernder Natur und daher von der steuerpflichtigen Person darzutun und nachzuweisen (RB 1987 Nr. 35). Dieser Nachweis ist spätestens in der Beschwerde-/Rekurschrift durch eine substantiierte Sachdarstellung anzutreten, aus welcher sämtliche für die rechtliche Würdigung massgeblichen Tatsachen im Einzelnen hervorgehen. Fehlt es an einer hinreichenden Sachdarstellung oder Beweismittellofferte, trifft das Steuerrekursgericht keine weitere Untersuchungspflicht.

e) aa) Soweit die Pflichtigen beantragen, die unterstützende Tätigkeit der Ehefrau als Berufsauslage des Pflichtigen anzuerkennen, ist dieses Begehren abzuweisen, da der Pflichtige weder hinreichend substantiiert darlegt, in welchem Umfang und in welchen Tätigkeiten er in seiner Berufstätigkeit eingeschränkt ist noch in welcher Weise und in welchem Umfang die Ehefrau ihn in seiner Arbeitstätigkeit unterstützt sowie von ihm dafür eine Entschädigung erhalten hat. Wie das kantonale Steueramt in der Beschwerde-/Rekursantwort überdies zu Recht anführt, vermöchte eine Entschädigung unter Ehegatten aufgrund der vorzunehmenden Faktorenaddition ohnehin keine Änderung des für die Steuer massgebenden Einkommens zu bewirken. Eine Erhöhung der Auslagenpauschale fällt schliesslich ausser Betracht, da das kantonale Steueramt dem

Pflichtigen bereits den Maximalabzug gewährt hat (vgl. Veranlagungsverfügung/ Einschätzungsentscheid).

bb) Ebenfalls abzuweisen ist der Antrag, die unterstützende Tätigkeit der Ehefrau als behinderungsbedingte Kosten des Pflichtigen zum Abzug bringen zu können. Auch mit Bezug auf diese Aufwendungen hätten die tatsächlichen Unterstützungsleistungen der Ehefrau substantiiert dargelegt und nachgewiesen werden müssen sowie des Weiteren, dass sie für diese Leistungen vom Pflichtigen auch tatsächlich eine Entschädigung erhalten hat (wobei dies aufgrund der bereits genannten Faktorenaddition erneut keine Änderung des für die Steuer massgebenden Einkommens bewirkt hätte).

Dem Pflichtigen ist aber unabhängig davon in Sachen Behinderungskosten der Pauschalabzug von Fr. 2'500.- zu gewähren, da er im Jahr 2014 eine Hilflosenentschädigung leichten Grades bezog. Die Hilflosenentschädigung ist zufolge ihres Kostenersatzcharakters nicht als Einkommen zu versteuern (vgl. Ziff. 2 des Merkblatts des kantonalen Steueramts betreffend Steuerbarkeit von Renten und Kapitalleistungen vom 9. Dezember 2009 [ZStB Nr. 16/013]) und wird u.a. Personen mit schwerer Sinnesschädigung ausgerichtet, die regelmässig und erheblich auf die Hilfe Dritter angewiesen sind, wobei sie auch zur Abgeltung des Mehraufwands von Familienangehörigen dient (vgl. Merkblatt 4.13 Hilflosenentschädigung der IV, abrufbar unter www.ahv-iv.ch; www.proinfirmis.ch/behindertwastun/assistenz/hilflosen-entschaedigung-bei-volljaehrigen.html).

6. Entsprechend reduziert sich das steuerbare Einkommen bei der direkten Bundessteuer 2014 auf Fr. 597'100.- und führt der Pauschalabzug bei den Staats- und Gemeindesteuern 2014 neu zu folgender Einkommenssteuerauscheidung (Beträge aus der interkantonalen Steuerauscheidung im Einschätzungsentscheid):

	Total Satz	Kanton ZH	Kanton K
	Fr.	Fr.	Fr.
Einkommensanteile (<i>wie bisher</i>)	657'455.-	641'072.-	16'383.-
Quote (<i>wie bisher</i>)		97.51	2.49
Unterhaltsbeiträge	16'493.-	16'082.-	411.-

Versicherungsprämien, Zinsen	9'100.-	8'873.-	227.-
Behinderungskosten/Pauschalabzug (<i>neu</i>)	2'500.-	2'438.-	62.-
Zweiverdienerabzug/Mitarbeit	5'900.-	5'753.-	147.-
Weitere quotenmässige Abzüge	190.-	185.-	5.-
Sozialabzüge	<u>27'000.-</u>	<u>26'328.-</u>	<u>672.-</u>
Steuerbares Einkommen	596'272.-	581'413.-	14'859.-
Steuerbares Einkommen gerundet	596'200.-	581'400.-	14'800.-.

7. Gestützt auf diese Erwägungen sind die Beschwerde und der Rekurs teilweise gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist. Aufgrund des nahezu vollständigen Unterliegens der Pflichtigen sowie des Umstands, dass der zur teilweisen Gutheissung führende Antrag auf Berücksichtigung von Behinderungskosten erstmals vor dem Steuerrekursgericht geltend gemacht wurde, sind die Kosten des Beschwerde-/Rekursverfahrens den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 und Abs. 2 DBG bzw. § 151 Abs. 1 und Abs. 2 StG).

Demgemäss erkennt die Einzelrichterin:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Die Beschwerdeführer werden für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2014, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 597'100.- veranlagt (Tarif gemäss Art. 36 Abs. 2 DBG; Verheiratetentarif). Der Abzug von 2 x Fr. 251.- gemäss Art. 36 Abs. 2^{bis} DBG wird gewährt.
2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. 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.
2014	steuerbar	581'400.-	1'861'000.-
	satzbestimmend	596'200.-	2'248'000.-.

[...]