

stellen. Die Lebenshaltungskosten dürften somit zumindest CHF 59'000.00 betragen haben.

Diese Annahme wird gestützt durch die Vermögensvergleichsrechnungen der Jahre 2006 bis 2008, aus denen sich Lebenshaltungskosten von CHF 78'684.00 (2006), CHF 57'225.99 (2007) bzw. CHF 68'358.00 (2008) ergeben haben.

Die Lebenshaltungskosten, und damit der Betrag der Mittelverwendung, nimmt damit um CHF 36'800.00 (CHF 59'000.00 ./. CHF 22'200.00) zu.

83 Bemessung des Einkommens (§ 26 StG)

Vorfrageweise ist bei der geltend gemachten Einkommensreduktion (Abweichung vom Lohnausweis) der zivilrechtlich relevante Sachverhalt zu prüfen; vorliegend Abgrenzung zu einer Kaufpreisreduktion bei einem Aktienkauf.

Aus dem Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 20. Juni 2013 in Sachen H.M. (3-RV.2012.240).

Aus den Erwägungen

2.

2.1.

Der Rekurrent deklarierte mit seiner Steuererklärung für das Jahr 2008 gestützt auf den Lohnausweis der X. AG vom 22. Januar 2009 ein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 298'546.00 (brutto CHF 355'084.00).

2.2.

Im Rekursverfahren macht er gleich wie im Einspracheverfahren geltend, den gemäss Lohnausweis vom 22. Januar 2009 ausgewiesenen und in der Steuererklärung deklarierten Lohn nicht in diesem Umfang erzielt zu haben. Sein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit müsse von CHF 298'546.00 um CHF 118'399.00 (Lohnminderung) auf CHF 180'147.00 reduziert werden.

Die Steuerkommission stellt sich auf den Standpunkt, dass der Lohnausweis korrekt ausgestellt worden sei, da die X. AG den Lohn in dieser Höhe verbucht habe. Das steuerbare Einkommen sei somit korrekt gemäss Selbstdeklaration veranlagt worden.

2.3.

Bevor die steuerrechtliche Beurteilung vorgenommen werden kann, ist vorfrageweise auf den der geltend gemachten Einkommensreduktion zu Grunde liegenden zivilrechtlich relevanten Sachverhalt einzugehen.

3.

3.1.

Der Rekurrent verkaufte mit Kaufvertrag vom 13. Juni 2008 (nachfolgend als "Kaufvertrag" bezeichnet) rückwirkend auf den 1. Januar 2008 (Übergang von Nutzen und Gefahr) sämtliche Aktien der X. AG an die Genossenschaft Z. Der Kaufpreis für die 100 Namenaktien wurde auf CHF 9.8 Mio. festgesetzt. In Ziff. IV. des Kaufvertrages wurden die "Fälligkeit und Bezahlung des Kaufpreises" wie folgt geregelt:

"1. Der Kaufpreis wird grundsätzlich bei Vollzug des Vertrages gegen Erledigung der in Abschnitt VIII. genannten Vollzugshandlungen fällig und ist mit einem bestätigten und auf eine Schweizer Bank lautenden Bankcheck an den Käufer zu leisten.

2. In Abweichung zu Abschnitt IV./Ziff. 1 ist der Käufer jedoch bereit, der Käuferin die Bezahlung des Kaufpreises in 2 (zwei) Raten zu ermöglichen, und zwar wie folgt:

- bei Vollzug: CHF 5'000'000.00 (Schweizer Franken fünfmillionen)

- am 31. Dezember 2008: CHF 4'800'000.00 (Schweizer Franken viermillionenachthunderttausend)

3. Die Käuferin ist dabei berechtigt, von der 1. Rate im Betrage von CHF 5'000'000.00 die Kontokorrentschuld des Verkäufers gegenüber der Gesellschaft im Betrage von CHF 847'105.10 (per 31. Dezember 2007) in Abzug zu bringen und in dessen Namen resp. auf dessen Rechnung an die Gesellschaft zu überweisen.

4. (Bestimmung zur Festsetzung der Rest-Kontokorrentschuld)

5. Die Kaufpreisrestanz ist im Umfang von CHF 4'800'000.00 (Schweizer Franken viermillionenachthunderttausend) sicherzustellen, und zwar durch ein unwiderrufliches Zahlungsversprechen einer Schweizer Bank (Valuta 31. Dezember 2008). Die Kosten für die Ausstellung resp. für die Gewährung des Zahlungsversprechens gehen dabei zulasten des Verkäufers.

6. (Verzicht auf die Verzinsung der Kaufpreisrestanz)

7. (Verzinsung Kaufpreisrestanz bei Verzug)."

Mit der Vertragsunterzeichnung wurden die obenstehenden Bestimmungen in Bezug auf die am 31. Dezember 2008 fällige Restzahlung handschriftlich abgeändert und anstelle eines Betrages von jeweils CHF 4.8 Mio. ein solcher von CHF 4.5 Mio. eingesetzt. Über die Gründe für die unter den Zahlungsmodalitäten vereinbarte Reduktion um CHF 300'000.00 lässt sich dem Kaufvertrag nichts entnehmen.

3.2.

3.2.1.

Gemäss der Darstellung des Rekurrenten handelte es sich bei dieser Zahlungsmodalität um einen Garantierückbehalt von CHF 300'000.00, welcher ausschliesslich die noch nicht feststehenden Kosten aus der Auseinandersetzung der X. AG mit der Y. absichern sollte. Nach vergleichweisem Abschluss der Auseinandersetzung mit der Y. zum Betrag von CHF 157'725.00 und nach Ablauf der vereinbarten Gewährleistungsfrist von 2 Jahren verlangte der Rekurrent von der Käuferin die Zahlung der Differenz zum Garantierückbehalt von CHF 300'000.00, d.h. CHF 142'275.00.

3.2.2.

Demgegenüber wurde von der Käuferin der Aktien der X. AG die Vereinbarung eines Garantierückbehaltes von CHF 300'000.00 bestritten. Vielmehr wurde behauptet, es handle sich dabei um eine Kaufpreisreduktion, wobei in diesem Betrag neben der Schadenszahlung aus der Auseinandersetzung der X. AG mit der Y. auch das vom Verkäufer zuviel bezogene Salär berücksichtigt worden sei. Die Auseinandersetzung mit der Y. habe entgegen der Auffassung des Verkäufers Kosten von CHF 177'066.00 verursacht. Überdies habe der Rekurrent im Jahr 2008 mehr Lohn als mit Kaufvertrag vom 13. Juni

2008 vereinbart bezogen. Gemäss Kaufvertrag habe ihm lediglich ein Jahressalär von CHF 200'000.00 zugestanden. Bezogen habe er im Jahr 2008 aber CHF 350'784.00 (brutto). Zuzüglich der arbeitgeberseitig bezahlten AHV-Beiträge handle es sich um CHF 158'399.00 zu viel bezogenen Lohn.

3.2.3.

Gemäss der unwidersprochen gebliebenen E-Mail vom 7. Februar 2011 einigten sich die Käuferin und der Rekurrent auf eine Schlusszahlung der Käuferin von CHF 40'000.00. Der Rekurrent interpretierte diese Zahlung als Reduktion seines Einkommens um CHF 118'399.00 (= CHF 158'399.00 – CHF 40'000.00).

3.3.

Grundsätzlich ist in Auslegung des Kaufvertrages vom 13. Juni 2008 davon auszugehen, dass der Lohn des Rekurrenten im Jahr 2008 reduziert wurde. In welchem Umfang das von der Vorinstanz besteuerte Einkommen aus unselbständiger Tätigkeit zu vermindern ist, ist anhand der steuerlichen Bestimmungen und der massgebenden steuerlichen Beweislastregeln festzustellen.

4.

4.1.

Einkommen gilt in dem Zeitpunkt als erzielt, in welchem der Steuerpflichtige einen definitiven Anspruch auf die steuerbare Leistung erworben hat, über den er tatsächlich verfügen kann. Voraussetzung des steuerauslösenden Zuflusses ist demnach ein abgeschlossener Rechtserwerb, welcher Forderungserwerb oder Eigentumserwerb sein kann, wobei der Forderungserwerb in der Regel die Vorstufe des Eigentumserwerbs (Geldzahlung) darstellt. Fälligkeit ist nicht in jedem Fall Voraussetzung des Einkommenszuflusses, da unter Umständen der steuerrechtlich relevante Forderungserwerb schon vor dem Fälligkeitstermin abgeschlossen ist. Die Fälligkeit ist bei Forderungen allerdings der späteste massgebliche Zeitpunkt für die Besteuerung, und zwar selbst dann, wenn die Zahlung später erfolgt. Ausnahmsweise ist auf die tatsächliche Zahlung, also die Erfüllung der Forderung abzustellen, wenn wegen Zahlungsunfähigkeit oder -unwilligkeit des Schuldners die Erfüllung besonders unsicher ist, ebenso dort, wo die Verbuchung nach der sog. Ist-Methode anerkannt

wird (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Auflage, Muri-Bern 2009, § 25 StG N 23 und 24, mit weiteren Hinweisen; VGE vom 6. Mai 2008 in Sachen E. + V.W. [WBE.2008.24], mit zahlreichen Hinweisen).

4.2.

In Anbetracht, dass der Kaufvertrag am 13. Juni 2008 unterzeichnet wurde und auch die Angelegenheit mit der Y. durch Vergleich im Jahr 2008 erledigt wurde, haben sich sämtliche, die Lohnreduktion begründenden Ereignisse im Jahr 2008 verwirklicht. Dies muss auch gelten, obschon die definitive Abrechnung über die CHF 300'000.00 mit einer Schlusszahlung der Käuferin von CHF 40'000.00 erst im Jahr 2011 abgewickelt wurde. Rückwirkend auf das Jahr 2008 bestand ein gegenüber den tatsächlichen Bezügen verminderter Anspruch.

5.

5.1.

Nachfolgend ist auf das Mass der Einkommensreduktion einzugehen. Da es sich dabei um eine steuermindernde Tatsache handelt, ist der Rekurrent dafür beweispflichtig.

5.2.

5.2.1.

Der Rekurrent machte erstmals in seiner E-Mail vom 7. Februar 2011 geltend, insgesamt sei das unselbständige Erwerbseinkommen des Jahres 2008 auf CHF 240'000.00 zu reduzieren. Dabei wird auf die Berechnung im Schreiben der A. AG vom 15. Oktober 2010 – und nicht auf die Lohnausweise vom 1. Dezember 2009 (Steuermeldung der Sektion juristische Personen des KStA) oder 6. Oktober 2009 (zuzüglich Formular 112) abgestellt. Für die Berechnung des zuviel bezogenen Lohnes wird dementsprechend von einem Bruttolohn gemäss Buchhaltung von CHF 350'784.00 abzüglich vertraglich vereinbartem Jahressalär von CHF 200'000.00 zuzüglich AHV-Arbeitgeberbeitrag von 5.05 % (CHF 7'615.00) ausgegangen. Die Schlusszahlung von CHF 40'000.00 wird vom Rekurrenten vollumfänglich von den CHF 158'399.00 in Abzug gebracht. Der Rekurrent beantragt dementsprechend eine Reduktion um CHF 118'399.00. Auf diese Berechnung kann jedoch nicht abgestellt werden, da sie weitere

Forderungen der verkauften Gesellschaft gegen den Rekurrenten aus dem Vergleich mit der Y. ausser Acht lässt. Darauf ist nachfolgend einzugehen.

5.3.

5.3.1.

Der Rekurrent selbst hat durch seinen Rechtsanwalt den Schaden aus dem Rechtsstreit mit der Y. im Schreiben vom 23. September 2010 mit CHF 157'725.00 angegeben. Es wurde eine Schlusszahlung von CHF 142'275.00 verlangt. Wird von der verlangten Schlusszahlung der tatsächlich von der Käuferin bezahlte Betrag von CHF 40'000.00 in Abzug gebracht, ergäbe sich lediglich eine Einkommensminderung um CHF 102'275.00.

5.3.2.

Beachtet werden muss jedoch weiter, dass diese Berechnung des Schadenersatzes betreffend die Rechtsstreitigkeit mit der Y. mit der im Schreiben der A. AG vom 15. Oktober 2010 aufgestellten Forderung der Käuferin über CHF 177'066.00 nicht übereinstimmt. Wird auf diesen Forderungsbetrag abgestellt, ergibt sich für zuviel bezogenen Lohn noch ein Restbetrag von CHF 122'934.00. Wird wiederum die von der Verkäuferin tatsächlich geleistete Schlusszahlung von CHF 40'000.00 eingesetzt, verbleibt lediglich ein Betrag von CHF 82'934.00, welcher auf die Lohnminderung entfallen kann.

5.3.3.

Nach dem Gesagten kann lediglich eine Lohnminderung um CHF 82'934.00 als nachgewiesen gelten, da sich die Angaben des Rekurrenten nur in diesem minimalen Umfang mit denjenigen der Käuferin der Aktien decken. Insbesondere liegt keine Bestätigung der Käuferin über eine Reduktion des Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit auf CHF 240'000.00 vor. Im Gegenteil wird in der E-Mail der A. AG vom 5. Januar 2012 unverändert - wenn auch in Teilen wohl zu Unrecht - von Bezügen von CHF 345'000.00 ausgegangen.

6.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass der Rekurrent im Jahr 2008 keinen Anspruch auf Einkommen im Umfang von CHF 82'934.00 hatte und diesen Betrag im Jahr 2008 dement-

sprechend nicht erzielt hat. Sein steuerbares Einkommen 2008 ist deshalb von CHF 178'751.00 um CHF 82'934.00 auf CHF 95'817.00 zu reduzieren. Der Rekurs ist somit teilweise gutzuheissen.

- 84 Ermessensveranlagung; Verfahrenspflichtverletzung (§ 191 Abs. 3 StG)**
Wenn eine steuerpflichtige Person alle eingeforderten Akten einreicht, kann keine Ermessensveranlagung wegen Verfahrenspflichtverletzung erfolgen.

Aus dem Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 20. Juni 2013 in Sachen H.F. (3-RV.2013.4).

- 85 Gewinnungskosten; Vermögensverwaltungskosten (§ 39 Abs. 1 StG)**
Pauschale Vermögensverwaltungskosten von 3% des Wertes eines Depots; Anwaltskosten zur Sicherung von Vermögenswerten zählen zu den abzugsfähigen Vermögensverwaltungskosten.

Aus dem Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 19. September 2013 in Sachen L. + V.F. (3-RV.2012.152).

Aus den Erwägungen

6.2.

6.2.1.

Gemäss § 39 Abs. 1 StG können bei beweglichem Privatvermögen die Kosten der Verwaltung durch Dritte und die weder rückforderbaren noch anrechenbaren ausländischen Quellensteuern von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden.

(...)

6.2.3.

Gemäss der Rechtsprechung des Spezialverwaltungsgerichtes kann, wenn von Vermögensverwaltern die abziehbaren und die nicht abziehbaren Kosten nicht klar getrennt ausgewiesen werden, die im Kanton Zürich geltende Praxis einen Hinweis darauf geben, wie die