



Obergericht Appenzell Ausserrhoden
2. Abteilung

Urteil vom 14. September 2021

Mitwirkende	Obergerichtsvizepräsident M. Hüsler Oberrichterin J. Lanker Oberrichter M. Winiger, M. Müller, R. Kläger Obergerichtsschreiber M. Giger
Verfahren Nr.	O2V 20 73
Sitzungsort	Trogen
Beschwerdeführer	A1. und A2. vertreten durch: AA.
Vorinstanz	Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden, Gutenberg-Zentrum, 9102 Herisau
Beigeladene	Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Eigerstrasse 65, 3003 Bern
Gegenstand	direkte Bundessteuer 2018 Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 19. November 2020

Rechtsbegehren

a) der Beschwerdeführer (sinngemäss):

Es sei in Bezug auf das Steuerjahr 2018 auf eine Aufrechnung der Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit von Fr. 16'489.-- pro Person zu verzichten und das steuerbare Einkommen entsprechend zu reduzieren.

b) der Vorinstanz:

1. Die Beschwerde sei abzuweisen.
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdeführer.

Sachverhalt

- A. Die B. GmbH ist im kantonalen Handelsregister eingetragen. Sie bezweckt X. Als Gesellschafter mit Einzelunterschrift fungieren A1. und A2. (Handelsregisterauszug; act. 7/5).
- B. Nachdem die kantonale Steuerverwaltung mit Verfügung vom 9. Juni 2020 für das Steuerjahr 2018 in Bezug auf A1. und A2. (nachfolgend: die Beschwerdeführer oder Steuerpflichtigen) Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit für die B. GmbH von je Fr. 16'489.-- ermittelt und veranlagt hatte, erhoben die Steuerpflichtigen am 8. Juni 2020 Einsprache, wobei sie geltend machten, die betreffenden Bezüge seien nachträglich storniert worden. Die Einsprache wurde von der Steuerbehörde mit Entscheid vom 19. November 2020 abgewiesen; im betreffenden Entscheid wurde für die direkte Bundessteuer 2018 von einem steuerbaren Einkommen von Fr. 54'600.-- ausgegangen (act. 2.1).
- C. Gegen den nämlichen Entscheid richtet sich die vorliegende Beschwerde der durch die AA. vertretenen Steuerpflichtigen vom 17. Dezember 2020, mit dem eingangs zitierten Rechtsbegehren (act. 1). Die Vernehmlassung der Vorinstanz mit dem Antrag auf Beschwerdeabweisung folgte am 26. Januar 2021 (act. 6). Die Beschwerdeführer machten von dem ihnen eingeräumten Replikrecht keinen Gebrauch.
- D. Auf weitere Einzelheiten im Sachverhalt und in den Akten sowie die Vorbringen der Parteien in den Rechtschriften wird, soweit für die Beurteilung entscheidrelevant, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen

1. 1.1

Gemäss Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) kann der Einspracheentscheid innert 30 Tagen nach Eröffnung bei einer von der Steuerbehörde unabhängigen Rekurskommission schriftlich mit Beschwerde angefochten werden. Nach Art. 4 der Verordnung vom 26. September 2000 über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer DBG (bGS 625.11) i.V.m. Art. 28 des Justizgesetzes vom 13. September 2010 (bGS 145.31) amtet das Obergericht als Steuerrekurskommission im Sinne von Art. 104 Abs. 3 DBG. Die Zuständigkeit des Obergerichts zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde ist demgemäss zu bejahen. Die übrigen formellen Voraussetzungen zur Beschwerdeerhebung sind ebenso erfüllt. Auf die Beschwerde ist damit einzutreten.

1.2

Weil die Beschwerde die Veranlagung sowohl der direkten Bundessteuer als auch der Staats- und Gemeindesteuern betrifft, wurde sie mit Blick auf die unterschiedlichen Rechtsgrundlagen in zwei formell getrennte, aber gleichzeitig behandelte Verfahren aufgeteilt (O2V 20 71 und O2V 20 73). Das vorliegende Verfahren O2V 20 73 betrifft die direkte Bundessteuer 2018.

2. 2.1

Gemäss Art. 16 Abs. 1 DBG unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte. Steuerbar sind nach Art. 17 Abs. 1 DBG alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen, geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen und andere geldwerte Vorteile.

2.2

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. Die 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 steuerbaren Kapitalgewinns aus der Veräusserung beweglichen Privatvermögens). Das Risiko der Beweislosigkeit liegt somit hinsichtlich jener Tatsachen, aus denen sich die Nichtsteuerbarkeit einer Einkunft ergibt, beim Steuerpflichtigen (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich SB.2010.00149 vom 27. Juni 2012 E. 3.3). 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 die Rekursbehörde keine weitere Untersuchungspflicht. Alsdann wird zu Ungunsten des Steuerpflichtigen angenommen, der betreffende Sachverhalt habe sich nicht verwirklicht (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, N. 53 zu § 147 StG).

3. 3.1

Vorliegend hatte die kantonale Steuerverwaltung – entgegen der entsprechenden Deklaration – in Bezug auf das hier fragliche Steuerjahr 2018 für beide Steuerpflichtige ein Einkommen aus unselbständiger Tätigkeit von je Fr. 16'489.-- veranlagt. Sie stützte sich diesbezüglich auf die Lohnausweise für jenes Jahr (act. 7.2c). Die Beschwerdeführer berufen sich darauf, die Veranlagung der Einkünfte sei zu Unrecht erfolgt, weil sämtliche „Lohn“-Bezüge (sic!) per 31. Dezember 2018 storniert und als Bezüge über das Kontokorrentdarlehen per eben diesem Datum abgebucht worden seien.

3.2

Vorab stellt sich die Frage der Massgeblichkeit der Lohnausweise, in denen jeweils ein Einkommen von Fr. 16'489.-- zugunsten der beiden Beschwerdeführer ausgewiesen ist. Die Beschwerdeführer sind Gesellschafter mit Einzelunterschrift bei der B. GmbH. Diese war ihrerseits von der Steuerverwaltung des Kantons Appenzell Ausserrhoden für das einschlägige Geschäftsjahr (1. September 2017 – 30. September 2018) mit Verfügung vom 19. Mai 2020 veranlagt worden. Der nämlichen Veranlagung lag auch der offizielle Lohnausweis der beiden Beschwerdeführer, mit Datum vom 21. Dezember 2018, zugrunde (act. 7.2a). Nachdem die besagte Veranlagung der B. GmbH anscheinend unangefochten in Rechtskraft erwachsen ist, ohne dass es je zu einer Änderung der Angaben auf den Lohnausweisen kam, bringt dies letztlich auch die Verbindlichkeit der Lohnausweise im Rahmen der Besteuerung der beiden Beschwerdeführer als Gesellschafter der B. GmbH mit sich. In dieser Hinsicht ist allgemein zu beachten, 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 (Urteil des Bundesgerichts 2C_928/2014 vom 9. Juni 2015 E. 6.2). Vorliegend würde eine Relativierung der Angaben auf den Lohnausweisen in diesem Beschwerdeverfahren somit auch die rechtskräftige Veranlagung der B. GmbH in Frage stellen, was nicht hingenommen werden kann. Kommt sodann hinzu, dass der Lohnausweis laut der bundesgerichtlichen Rechtsprechung eine Urkunde im strafrechtlichen Sinne darstellt (BGE 81 IV 166, 167 f.; vgl. auch BLOCH/RIEMER, Der Lohnausweis als Gefahrenherd, TREX Der Treuhandexperte, 1/2018). Soweit die Beschwerdeführer argumentieren, dass ihr Lohn storniert worden sei, liefe dies somit darauf hinaus, dass die B. GmbH – in Anbetracht der Rechtskraft ihrer eigenen Veranlagung – eine unwahre Urkunde ausgestellt hätte.

3.3

Abgesehen vom Lohnausweis stellen sich hier auch Fragen von vorsorge- und versicherungsrechtlicher Seite her. Die Beschwerdeführer wurden in ihrer Eigenschaft als Angestellte der GmbH bis zur Stornierung des Lohnes genau gleich behandelt wie gewöhnliche „Dritt-Arbeitnehmende“ und genossen namentlich vorsorge- und unfallversicherungsrechtlichen Schutz. Dies machen die von der Steuerverwaltung erwähnten Leistungen an die Verbandsausgleichskasse C. deutlich; die betreffenden Zahlungen flossen auf einem monatlichen Bruttoeinkommen von Fr. 1400.--, wobei noch Sozialabzüge hinzukamen (vgl. die Abrechnungen in act. 7.4). Auf der einen Seite wurden hier also gegenüber der Einrichtung Ausgleichskasse C. Löhne deklariert und Prämien abgerechnet und auf der anderen Seite ist über eine buchhalterische Transaktion – Storno des Lohnaufwandes und Gutschrift auf dem Gesellschafterkontokorrent – zugunsten des folgenden Geschäftsjahres eine Lohnkorrektur erfolgt. Der Umstand, dass in Bezug auf die Zahlungen an die Verbandsausgleichskasse offenbar nie eine Anpassung erfolgte, untermauert die Feststellung, dass die nachträgliche buchhalterische Korrektur als nicht zulässig qualifiziert werden muss. Im Übrigen ist anhand der Unterlagen der Ausgleichskasse C. erstellt, dass die Beschwerdeführer gerade im hier fraglichen Zeitraum, also im Jahr 2018, der betreffenden Verbandsausgleichskasse angehörten. Der Eintritt bei dieser Einrichtung erfolgte demnach per 1. August 2017 und der Austritt per 1. Mai 2019.

3.4

Schliesslich sei bemerkt, dass es fragwürdig erscheint, wenn sich die Beschwerdeführer im Nachhinein auf die Rückzahlung einer Darlehensschuld berufen. Letztlich hatte die Leistung von je Fr. 16'800.-- unstreitig als Lohnentgelt gedient, wie sich namentlich aus den betreffenden Lohnausweisen ergibt. In diesem Sinn stellt es sich als ungereimt dar, wenn die Beschwerdeführer einen ursprünglich ordnungsgemäss ausbezahlten, verbuchten und

sozialrechtlich abgerechneten Arbeitslohn in eine – nicht näher bezeichnete Darlehensforderung – umzudeuten versuchen.

3.5

Zusammenfassend misslingt den Beschwerdeführern der Beweis, dass die zugeflossenen Einkünfte kein steuerbares Einkommen darstellen. Der angefochtene Entscheid erweist sich im Ergebnis als rechters, was zur Abweisung der Beschwerde führt.

4. 4.1

Die Kosten des Verfahrens vor der kantonalen Steuerrekurskommission werden der unterliegenden Partei auferlegt. Die Höhe der Kosten des Verfahrens vor der kantonalen Steuerrekurskommission wird durch das kantonale Recht bestimmt (Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG).

4.2

Die 2. Abteilung des Obergerichts hat in der vorliegenden Sache in der Funktion als Verwaltungsgericht entschieden. Vor Verwaltungsgericht betragen die Verfahrenskosten gemäss Art. 4a des Gesetzes vom 25. April 1982 über die Gebühren in Verwaltungssachen (bGS 233.2) grundsätzlich bis zu Fr. 5'000.--. Innerhalb des Gebührenrahmens sind die Gebühren nach dem Zeit- und Arbeitsaufwand, der Bedeutung des Geschäfts sowie nach dem Interesse und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Gebührenpflichtigen zu bemessen (Art. 20 VRPG). Gemäss ständiger Praxis der 2. Abteilung des Obergerichts wird in vergleichbaren Fällen üblicherweise eine Gebühr von Fr. 800.-- festgelegt, was auch im vorliegenden Fall angemessen erscheint. Die Beschwerdeführer sind unterlegen, weshalb sie ausgangsgemäss für die volle Entscheidgebühr im Betrag von Fr. 800.-- aufzukommen haben. Der von ihnen geleistete Kostenvorschuss von gleicher Höhe ist anzurechnen.

4.3

Der obsiegenden Vorinstanz steht als Behörde kein Entschädigungsanspruch zu (Art. 140 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren; Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021) i.V.m. Art. 8 Abs. 5 der Verordnung vom 10. September 1969 über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren; SR 172.041.0); vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N. 44 zu Art. 144 DBG.

Das Obergericht erkennt:

1. Die Beschwerde von A1. und A2. wird abgewiesen.
2. Den Beschwerdeführern wird eine Entscheidgebühr von Fr. 800.-- auferlegt, unter Anrechnung des Kostenvorschusses von gleicher Höhe.
3. Es werden keine Parteientschädigungen zugesprochen.
4. **Rechtsmittel:**
Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit der Zustellung Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erhoben werden. Die Zulässigkeit einer solchen Beschwerde richtet sich nach Art. 82 ff. Bundesgerichtsgesetz (BGG, SR 173.110). Die Beschwerde ist beim Schweizerischen Bundesgericht, Avenue du Tribunal fédéral 29, 1000 Lausanne 14, schriftlich einzureichen. Die Beschwerdeschrift hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten; der angefochtene Entscheid sowie die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind - soweit vorhanden - beizulegen (Art. 42 BGG). Die Beschwerde hat in der Regel keine aufschiebende Wirkung (Art. 103 BGG).
5. Zustellung an die Beschwerdeführer über deren Rechtsvertretung, die Vorinstanz sowie die Beigeladene.

Im Namen der 2. Abteilung des Obergerichts

Der Obergerichtsvizepräsident:

Der Obergerichtsschreiber:

Dr. iur. Manuel Hüsler

lic. iur. Marc Giger

versandt am: 17. September 2021