

---

**Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 12. November 2008****i.S. Ehegatten A. und B.X. (2C\_144/2008)**

---

*Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit (Art. 17 Abs. 1 DBG):  
Zeitpunkt der Besteuerung von Bonuszahlungen an den beherrschenden  
Gesellschafter*

Kann eine unselbstständigwerbende Person dank ihrer beherrschenden Stellung in der Arbeitgeberfirma den Zeitpunkt der Auszahlung ihres Arbeitsentgelts nach Belieben bestimmen, so kann von dem für unselbstständiges Erwerbseinkommen geltenden Grundsatz der Besteuerung im Auszahlungszeitpunkt abgewichen werden. Fehlen in einem solchen Fall unternehmerische Gründe für eine Auszahlung erst nach dem Zeitraum, für den die Arbeitsleistung erbracht wurde, so ist dieser wirtschaftlich nicht einleuchtende Zeitpunkt irrelevant. Diese Ausnahmeregel ist jedoch ihrerseits nur auf eigentliche Missbrauchsfälle anwendbar.

***Sachverhalt (zusammengefasst)***

A.X. ist Eigentümer von 75% des Aktienbestandes der Y. AG. Er ist Präsident der Gesellschaft, seine Ehefrau B.X. zeichnet als Mitglied des Verwaltungsrates. Im Geschäftsabschluss 1998 verbuchte die Y. AG unter der Bezeichnung „Lohnnachträge, Bonus“ den Betrag von CHF 191 500.- - erfolgswirksam (Gegenkonto: Transitorische Passiven), zahlte hingegen

A.X. den Betrag von brutto CHF 105 600.-- und B.X. denjenigen von brutto CHF 85 600.-- erst am 31. März 1999 aus.

Nachdem diese Zahlungen in die ordentliche Veranlagungsverfügung 1999/2000 (Bemessungsjahre 1997 und 1998) des Ehepaars keinen Eingang gefunden hatten, erliess die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer eine Nachsteuerverfügung. Gegenstand dieser Verfügung bildete neben den Salärnachzahlungen auch ein unversteuerter Autoprivatanteil. Die steuerpflichtigen Ehegatten A. und B.X. wurden ferner wegen vollendeter Steuerhinterziehung gebüsst.

Die von A. und B.X. gegen die Nachsteuer- und Steuerstrafverfügung erhobene Einsprache wurde von der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer abgewiesen. Das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz wies die Beschwerde hinsichtlich des Autoprivatanteils ab, betrachtete die Lohnnachzahlungen dagegen als im Jahr 1999 realisiert und hiess die Beschwerde insoweit gut.

Gegen diese Gutheissung erhebt die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Während die Steuerpflichtigen Abweisung der Beschwerde beantragen, schliesst die Eidgenössische Steuerverwaltung auf deren Gutheissung.

### ***Erwägungen***

1. ....

2.

2.1 Nach Art. 17 Abs. 1 DBG steuerbar sind alle 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. Grundsätzlich ist für die Einkommensbesteuerung der Zeitpunkt entscheidend, in welchem die steuerpflichtige Person einen festen Rechtsanspruch auf die Leistung erwirbt, über den sie tatsächlich verfügen kann. Nicht massgebend ist der Forderungserwerb, wenn die Befriedigung des Anspruchs unsicher ist; diesfalls ist mit der Besteuerung bis zur tatsächlichen Erfüllung zuzuwarten (BGE 105 Ib 238 E. 4a S. 242, mit Hinweisen). Bei Geldleistungen wird allerdings regelmässig auf den Zeitpunkt der Auszahlung abgestellt, so insbesondere für unselbständiges Erwerbseinkommen (Urteil 2A.388/1998 vom 3. Mai 2000 E. 3c, publ. in: StR 55, 509, mit Hinweis). Kann hingegen eine unselbständigerwerbende Person dank ihrer beherrschenden Stellung in der Arbeitgeberfirma den Zeitpunkt der Auszahlung oder Gutschrift ihres Arbeitsentgelts nach Belieben bestimmen, und fehlen in einem solchen Fall unternehmerische Gründe für eine Auszahlung oder Gutschrift erst nach dem Zeitraum, für den die Arbeitsleistung erbracht wurde, so ist dieser wirtschaftlich nicht einleuchtende Zeitpunkt irrelevant (Urteil 2A.471/2003 vom 16. Juni 2004 E. 2.3; vgl. auch PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Rz. 65 zu Art. 17 DBG).

2.2 Während die Vorinstanz hier die Realisierung der fraglichen Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit nach Massgabe des Grundsatzes (Auszahlung im Jahre 1999) annimmt, stützen sich die Beschwerdeführerin und die Eidgenössische Steuerverwaltung auf die

letztgenannte Ausnahmeregel (Entgelt für im Jahre 1998 erbrachte Arbeitsleistung, dessen Auszahlung kraft der beherrschenden Stellung willkürlich hinausgeschoben werden konnte). Diese Haltung ist vor allem auch durch den Umstand bedingt, dass die - ordentlichen - Einkünfte der Jahre 1999/2000 im Kanton Schwyz, der auf den 1. Januar 2001 bei natürlichen Personen zur einjährigen Gegenwartsbemessung wechselte, nie zur Steuerbemessung herangezogen werden. Es fragt sich allerdings, ob diese "Missbrauchsregel", die vor allem im Zusammenhang mit Zwischenveranlagungen im System der zweijährigen Vergangenheitsbemessung entwickelt wurde, hier angebracht ist. Denn es ist an sich einleuchtend, dass eine aufgrund des Geschäftsergebnisses festgesetzte Salärnach- bzw. Bonuszahlung erst nach dessen definitiver Kenntnisnahme konkretisiert werden kann. Entsprechend wurden diese Zahlungen in der Y. AG als transitorische Passiven (recte: antizipative Passiven, nämlich Aufwand des alten Jahres, der erst im neuen Jahr ausbezahlt wird, vgl. Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band 1, 1998, S. 167, unter Hinweis darauf, dass die Rechnungslegungspraxis die Unterscheidung zwischen transitorischen und antizipativen Aktiven bzw. Passiven nicht macht) verbucht. Aus dieser - korrekten - Verbuchung darf aber nicht abgeleitet werden, die Beschwerdegegner hätten schon Ende 1998 hinreichend quantifizierbare Rechtsansprüche gehabt, über die sie tatsächlich verfügen konnten. Entsprechend vermag die Auffassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung in ihrer Stellungnahme zuhanden der Vorinstanz vom 24. August 2007 (S. 3) nicht zu überzeugen, wonach in solchen Fällen "das Erfordernis der Bestimmtheit oder Bestimmbarkeit des Arbeitsentgelts durch die beherrschende Stellung des Empfängers ersetzt" werde. Die Antwort, wie ein solcherart "quantifizierter" Anspruch abtretbar sein soll, bleibt sie jedenfalls schuldig (vgl. auch die Bemerkungen von MADELEINE SIMONEK, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des

Bundesgerichts im Jahre 2004, ASA 75 [2006/ 07], S. 3 f. zum Urteil 2A.471/2003 vom 16. Juni 2004). Im Urteil 2A.113/2007 vom 8. November 2007 (E. 3.1.2) wurde sogar bei zugesicherten Boni, über die vor der Fälligkeit nicht verfügt werden konnte, die Realisierung im Zeitpunkt der Auszahlung angenommen. Es kommt hinzu, dass sich der Beschwerdegegner, der erst seit 1997 Mehrheitsaktionär der Y. AG war, im fraglichen Zeitraum erstmals - gemeinsam mit dem Minderheitsaktionär - mit dieser Problematik auseinandersetzen musste. Diese Salärpolitik wurde in den Folgejahren konsequent weitergeführt und nicht etwa nur im Hinblick auf die Bemessungslücke in der Übergangsperiode eingeführt. Schliesslich könnte diese Ausnahmeregel wohl ohnehin nur auf den Mehrheitsaktionär selbst und dessen Bezüge, nicht aber auf die Bezüge der Ehefrau angewandt werden. Ein missbräuchliches Hinausschieben der Auszahlung von Lohnnachträgen und Boni, für welches keine unternehmerischen (d.h. sachlichen) Gründe ins Feld geführt werden können, ist mithin zu verneinen. Diese Ausnahmeregel ist auf eigentliche Missbrauchsfälle zugeschnitten, und ein solcher liegt hier nicht vor (vgl. auch SIMONEK, a.a.O., S. 4). Dass die Beschwerdegegner andererseits die systembedingte Bemessungslücke aus naheliegenden Gründen wenn möglich "ausschöpfen" wollten, liegt zwar ebenso auf der Hand, vermag aber am Ergebnis nichts zu ändern: Mangels Unterversteuerung kann daher weder eine Nachsteuer noch eine Busse erhoben werden.

3. Dem Gesagten zufolge erweist sich die Beschwerde als unbegründet, weshalb sie abzuweisen ist.