



# STEUERREKURSKOMMISSION I DES KANTONS ZÜRICH

1 ST.2009.215  
1 DB.2009.126

## Entscheid

15. Januar 2010

Mitwirkend:

Vizepräsident A. Tobler, Mitglied M. Ochsner, Ersatzmitglied R. Schircks Denzler und Sekretärin E. Surdyka

In Sachen

**A,**

**Rekurrent/  
Beschwerdeführer,**

gegen

**1. Staat Zürich,**

**2. Schweizerische Eidgenossenschaft,**

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

**Rekursgegner,**

**Beschwerdegegnerin,**

betreffend

**Einschätzung 2007 und Direkte Bundessteuer 2007**

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) ist deutscher Staatsangehöriger und wohnt seit dem 15. Juni 2005 in Zürich. Ab dem gleichen Datum ist er im Besitz einer Kurzaufenthaltsbewilligung L, welche immer wieder verlängert wurde, letztmals bis Ende 2009. Er geht hier bei der C einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit nach. Diese Gesellschaft setzt ihn seit April 2005 ununterbrochen für verschiedene Projektarbeiten bei der D ein. Für die dabei erzielten Erwerbseinkünfte unterliegt er der Quellensteuer.

Hinsichtlich der Steuerperiode 2007 führte der Steuerkommissär – wie schon in der Vorperiode – eine nachträgliche Veranlagung durch und schätzte den Pflichtigen am 23. April 2009 für die Staats- und Gemeindesteuern mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 125'000.- sowie einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.- und für die direkte Bundessteuer mit einem steuerbaren Einkommen von ebenfalls Fr. 125'000.- ein. Diese Einschätzungen erfolgten gestützt auf Art. 130 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 139 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) nach pflichtgemäßem Ermessen, weil der Pflichtige trotz öffentlicher Aufforderung und individueller Mahnung des Steueramts der Stadt Zürich vom 16. Januar 2009 keine Steuererklärung 2007 eingereicht hatte.

Die Veranlagung der direkten Bundessteuer wurde mit Steuerrechnung vom 29. Mai 2009 formell eröffnet.

B. Am 2./4. Mai 2009 erhob der Pflichtige gegen die Einschätzung der Staats- und Gemeindesteuern Einsprache. Zur Begründung brachte er vor, da sein Arbeitgeber für ihn die Quellensteuer bezahle und er in der Schweiz kein Vermögen besitze, müsse er gemäss Weisung des kantonalen Steueramts keine Steuererklärung einreichen und dürfe er auch nicht nachträglich veranlagt werden.

Das kantonale Steueramt nahm diese Eingabe auch als (vorzeitige) Einsprache gegen die Veranlagung der direkten Bundessteuer entgegen und wies beide Rechtsmittel am 10. August 2009 ab. Hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern auferlegte es dem Pflichtigen zudem die Kosten von Fr. 150.-. Es erwog, die Einkünfte des Pflichtigen, welche der Besteuerung an der Quelle unterlägen, überschritten mit

brutto Fr. 136'961.- den für eine nachträgliche Veranlagung erforderlichen Betrag von Fr. 120'000.-. Angaben, wonach der Pflichtige sein Hauptsteuerdomizil nicht in Zürich habe, seien der Einsprache nicht zu entnehmen. Somit habe er eine Steuererklärung einreichen müssen und sei die Ermessenseinschätzung mangels Vorliegens einer solchen zu Recht erfolgt. Die Schätzung des steuerbaren Einkommens sei nicht als offensichtlich unrichtig nachgewiesen worden.

C. Mit Rekurs bzw. Beschwerde vom 25. August 2009 beantragte der Pflichtige sinngemäss, den Einspracheentscheid ersatzlos aufzuheben. Er arbeite bei der D als Freelancer und bekomme nur befristete Arbeitsverträge mit einer Dauer von einem halben bis zu einem ganzen Jahr. Vom kantonalen Migrationsamt erhalte er genau für die Dauer der Arbeitsverträge eine Kurzaufenthaltsbewilligung, welche er zwei Wochen vor Ablauf immer wieder neu beantragen müsse. Er gelte damit nicht als Aufenthaltler im Sinn des Ausländerrechts, sondern nur als Kurzaufenthalter, sodass er als Quellensteuerpflichtiger nicht nachträglich veranlagt werden könne. Im Übrigen erreiche er mit seinen Erwerbseinkünften die für die Vornahme einer solchen Veranlagung erforderlichen Fr. 120'000.- nicht, weil er die Arbeitgeberanteile an den Sozialversicherungen selber zahle und diese daher vom Bruttogehalt in Abzug zu bringen seien. Gleiches gelte für die Reisekosten nach Deutschland.

Das kantonale Steueramt schloss am 11. September 2009 auf kostenfällige Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Die Rekurskommission zieht in Erwägung:

1. a) Gemäss Art. 83 Abs. 1 DBG bzw. § 87 Abs. 1 StG werden ausländische Arbeitnehmer, welche die fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung nicht besitzen, im Kanton jedoch steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben, für ihr Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit einem Steuerabzug an der Quelle unterworfen. Der Steuerabzug tritt an die Stelle der im ordentlichen Verfahren vom Erwerbseinkommen zu veranlagenden Steuern (Art. 87 Satz 1 DBG, § 91 Satz 1 StG).

Betragen jedoch die dem Steuerabzug an der Quelle unterworfenen Bruttoeinkünfte eines Steuerpflichtigen in einem Kalenderjahr mehr als den durch das Eidgenössische Finanzdepartement bzw. die (kantonale) Finanzdirektion festgelegten Betrag, wird nach Art. 90 Abs. 2 DBG bzw. § 93 Abs. 2 StG eine nachträgliche (ordentliche) Einschätzung durchgeführt. Die an der Quelle abgezogene Steuer wird dabei angerechnet. Dieser für die Durchführung einer nachträglichen Veranlagung massgebliche Schwellenwert der Erwerbseinkünfte beträgt ab 1. Januar 2006 Fr. 120'000.- (Anhang Ziff. 2 zur Verordnung über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 19. Oktober 1993, nZStB II Nr. 67/011 sowie Randziffern [RZ] 55 und 101 der Weisung der Finanzdirektion zur Durchführung der Quellensteuer für ausländische Arbeitnehmer vom 30. September 2005, nZStB I Nr. 28/051).

b) Die nachträgliche ordentliche Einschätzung ist kein Wahlrecht des Steuerpflichtigen. Übersteigen seine Bruttoeinkünfte den Schwellenwert, ist er zur nachträglichen Einschätzung im ordentlichen Verfahren verpflichtet. Er ist insbesondere gehalten, von sich aus eine Steuererklärung einzureichen und sämtlichen weiteren Verfahrenspflichten im ordentlichen Verfahren nachzukommen. Diese Pflichten hat er nicht erfüllt, wenn er es bei der Besteuerung an der Quelle bewenden lässt (Richter/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 90 N 17 und dies., Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 93 N 21).

c) Für die Staats- und Gemeindesteuern hat die Finanzdirektion in RZ 4 ihrer Weisung über die nachträgliche Veranlagung von quellenbesteuerten Personen im ordentlichen Verfahren vom 18. November 1998 (nZStB I Nr. 28/850) bestimmt, dass Grenzgänger, Kurzaufenthalter und Wochenaufenthalter nicht der nachträglichen Veranlagung unterliegen. Für die direkte Bundessteuer besteht keine entsprechende Regelung bzw. Weisung der Eidgenössischen Steuerverwaltung bzw. des Eidgenössischen Finanzdepartements.

2. a) Der Pflichtige bestreitet nicht, in der Steuerperiode 2007 für seine hier erzielten Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit der Quellenbesteuerung nach Art. 83 Abs. 1 DBG bzw. § 87 Abs. 1 StG zu unterliegen. Dies zu Recht, verfügt er als Ausländer doch nicht über eine fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung, jedoch seit dem Zuzug per 15. Juni 2005 über einen steuerrechtlichen Wohnsitz bzw.

Aufenthalt, sodass gemäss den erwähnten Gesetzesbestimmungen die Quellensteuerpflicht für ihn in der Steuerperiode 2007 gegeben ist. Er wendet sich jedoch gegen die Durchführung einer nachträglichen Veranlagung gemäss Art. 90 Abs. 2 DBG bzw. § 93 Abs. 2 StG primär mit der Begründung, er gelte als Kurzaufenthalter.

b) aa) Hinsichtlich der direkten Bundessteuer fehlt nach dem Gesagten eine Regelung bzw. Weisung, die bei einem Kurzaufenthalter die nachträgliche Veranlagung ausschliesst. Der Pflichtige hat daher bei dieser Steuer selbst dann, wenn er als Kurzaufenthalter gälte, an sich keinen Anspruch auf Unterlassung der nachträglichen Veranlagung. Da jedoch die Steuerbehörden die Quellensteuerpflichtigen in diesem Punkt für beide Steuern gleich, d.h. gemäss Weisung der Finanzdirektion für die Staats- und Gemeindesteuern über den Ausschluss der nachträglichen Veranlagung behandeln, ist die Anwendung dieser Weisung auf den Pflichtigen gleichwohl auch für die direkte Bundessteuer zu überprüfen.

bb) Die Weisung der Finanzdirektion schliesst die Durchführung einer nachträglichen Veranlagung u.a. für "Kurzaufenthalter" aus, ohne zu sagen, was unter einem solchen zu verstehen ist. Mithin ist der Sinn der Bestimmung durch Auslegung zu ermitteln.

Der Inhaber einer fremdenpolizeilichen Kurzaufenthaltsbewilligung L bzw. einer Kurzaufenthaltsbewilligung EG-17/EFTA ist zum hiesigen Aufenthalt nur während der Dauer des Arbeitsverhältnisses berechtigt, wobei das Arbeitsverhältnis nicht länger als ein Jahr dauern darf (vgl. Ausdruck der diesbezüglichen Publikation des kantonalen Migrationsamts auf [www.migrationsamt.zh.ch](http://www.migrationsamt.zh.ch)). Für einen solch kurzen, d.h. gewöhnlich nur wenige Monate dauernden Aufenthalt rechtfertigt es sich regelmässig nicht, eine nachträgliche Veranlagung durchzuführen. Denn der Steuerpflichtige hat im Zeitpunkt der Durchführung einer solchen Veranlagung die Schweiz ja bereits schon wieder verlassen und könnte daher in das nachträgliche Einschätzungsverfahren gar nicht mehr einbezogen werden. Zudem steht vielfach erst nach Ablauf eines Kalenderjahrs fest, ob die Bruttoeinkünfte des Steuerpflichtigen den für die Durchführung einer nachträglichen Veranlagung erforderlichen Schwellenwert von Fr. 120'000.- tatsächlich erreichen oder nicht: Dies deshalb, weil variable Lohnbestandteile oftmals erst am Jahresende fällig werden, sodass bei vorheriger Umrechnung auf ein Jahressalär der Schwellenwert noch nicht erreicht ist und eine nachträgliche Veranlagung zu Unrecht unterbliebe. Kurzaufenthalter im Sinn der regierungsrätlichen Weisung, bei welchen die Durchfüh-

rung einer nachträglichen Veranlagung entfällt, können daher auf jeden Fall nur Quellensteuerpflichtige sein, bei denen die Aufenthaltsdauer derart kurz – in der Regel nur wenige Monate bzw. nicht mehr als ein Jahr – ist, dass die Feststellung, ob der Schwellenwert für eine nachträgliche Veranlagung erreicht ist, nicht verlässlich möglich ist und die bei Durchführung des nachträglichen Einschätzungsverfahrens höchstwahrscheinlich nicht mehr hier anwesend sind. Bei einem mehrjährigen Aufenthalt liegen diese Umstände nicht vor, sodass ein solcher Quellensteuerpflichtiger auch dann nicht als Kurzaufenthalter im Sinn der fraglichen Weisung gilt, wenn er über eine entsprechend lautende fremdenpolizeiliche Bewilligung verfügt.

cc) Der Pflichtige hat sich hier unstreitig nicht nur wenige Monate bzw. nicht weniger als ein Jahr aufgehalten, sondern wesentlich länger, nämlich ununterbrochen schon seit 15. Juni 2005 und damit per Ende 2007 bereits während 2 1/2 Jahren. Zwar wurde ihm die Kurzaufenthaltsbewilligung L den jeweils nahtlos anschliessenden Arbeitseinsätzen entsprechend immer wieder erneuert (vgl. die entsprechende Verlautbarung des Migrationsamts über die unterbrochslose Erneuerung der Kurzaufenthaltsbewilligung), letztmals sogar bis Ende 2009 (Kopie des letzten Ausweises), und mag er damit fremdenpolizeilich nach wie vor als Kurzaufenthalter mit entsprechendem Ausweis und nicht als Person mit (maximal fünfjähriger) Aufenthaltsbewilligung gelten. Indessen greift in einem solchen Fall die rein fremdenpolizeiliche Betrachtungsweise nicht, da sie dem erwähnten Sinn der regierungsrätlichen Weisung über den Ausschluss der nachträglichen Veranlagung nicht gerecht würde. Denn der Pflichtige kann aufgrund seiner mehrjährigen Verweildauer in B keinesfalls mehr als Kurzaufenthalter im Sinn dieser Weisung qualifiziert werden, weil bei ihm die genannten praktischen Hindernisse für die Durchführung einer nachträglichen Veranlagung nicht bestehen. Er gilt damit steuerlich nicht als Kurzaufenthalter und unterliegt insofern der nachträglichen Veranlagung.

c) Der Pflichtige wendet sich weiter gegen eine nachträgliche Einschätzung mit dem Einwand, dass seine Einkünfte den hierfür erforderlichen Schwellenwert von Fr. 120'000.- nicht erreicht hätten.

Indessen übersieht er, dass es sich bei diesem Schwellenwert gemäss Art. 90 Abs. 2 DBG bzw. § 93 Abs. 2 StG um die Bruttoeinkünfte handelt, während er mit den geltend gemachten Abzügen für Reisekosten und Arbeitgeberbeiträge an die Sozialversicherungen ein (tieferes) Nettobetreffnis verfiicht. Mit der Dienstabteilung Quel-

lensteuer des kantonalen Steueramts rechnete seine Arbeitgeberin für die streitbetreffenden Steuerperiode 2007 Bruttoeinkünfte von Fr. 136'961.- ab. Demnach hat er den für die Durchführung einer nachträglichen Veranlagung massgebenden Schwellenwert ohne Zweifel erreicht.

d) Insgesamt sind beim Pflichtigen damit in der Steuerperiode 2007 die Voraussetzungen für eine nachträgliche (ordentliche) Veranlagung gemäss Art. 90 Abs. 2 DBG bzw. § 93 Abs. 2 StG erfüllt. Als Folge davon treffen ihn alle Verfahrenspflichten, die mit diesem Veranlagungsverfahren in Zusammenhang stehen, u.a. die Pflicht zur Einreichung einer Steuererklärung.

3. a) Hat ein Steuerpflichtiger trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Steuerbehörde gemäss Art. 130 Abs. 2 Satz 1 DBG bzw. § 139 Abs. 2 Satz 1 StG die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor. Diese Bestimmung setzt einen Untersuchungsnotstand voraus. Dieser ist im Regelfall dadurch verursacht, dass der Steuerpflichtige trotz formgültiger Mahnung seinen Mitwirkungspflichten mit Bezug auf die Ermittlung der für die Einschätzung massgeblichen Tatsachen nicht oder nur unvollständig nachgekommen ist.

b) Vorliegend hat der Pflichtige trotz öffentlicher Aufforderung und individueller Mahnung des Steueramts der Stadt B vom 16. Januar 2009 die Steuererklärung 2007 nicht eingereicht und damit die grundlegendste aller Mitwirkungspflichten verletzt. Dieser Pflicht konnte er durch Bezahlung der Quellensteuer entgegen seinem Dafürhalten in Rekurs und Beschwerde nicht entgehen. Demnach ist er vom kantonalen Steueramt am 23. April 2009 für die Steuerperiode 2007 zu Recht nach pflichtgemäßem Ermessen eingeschätzt worden.

4. a) Eine zu Recht ergangene Ermessensveranlagung kann der Steuerpflichtige gemäss Art. 132 Abs. 3 DBG bzw. § 140 Abs. 2 StG nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Dabei hat er innert der Einsprachefrist den Nachweis zu erbringen, dass die Ermessensveranlagung offensichtlich unrichtig ist. Ist die Ermessensveranlagung Folge einer versäumten Mitwirkungspflicht, so muss er vorab die versäumten Handlungen nachholen. Unterlässt er dies, kann er den Nachweis des wahren

Sachverhalts nicht erbringen und verbleibt ihm nur noch die Möglichkeit darzulegen und nachzuweisen, dass die angefochtene Einschätzung offensichtlich unrichtig (namentlich zu hoch) ist. Als offensichtlich unrichtig erweist sich eine Schätzung dann, wenn sie sachlich nicht begründbar (z.B. erkennbar pönal oder fiskalisch begründet) ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt oder sonst wie mit den konkreten aktenkundigen Verhältnissen aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbar ist.

b) Der Pflichtige hat die fehlende Steuererklärung 2007 weder im Einsprache- noch im Rekurs-/Beschwerdeverfahren nachgereicht und damit die versäumte Handlung nicht nachgeholt. Demnach hat er den wahren Sachverhalt nicht nachgewiesen, sodass die Ermessenseinschätzungen grundsätzlich Bestand haben und nur noch im Quantitativen überprüfbar sind.

Der Steuerkommissär schätzte das steuerbare Einkommen 2007 auf Fr. 125'000.-. Bei einem vom Arbeitgeber im Rahmen der Quellenbesteuerung abgerechneten Bruttolohn von Fr. 136'961.- erscheint diese Schätzung nicht als offensichtlich unrichtig. Dies gilt umso mehr, als der vom Pflichtigen geltend gemachte Abzug für den Arbeitgeberanteil an den Sozialversicherungsbeiträgen in den vom Arbeitgeber für die Quellensteuer abgerechneten Bruttobetreffnissen schon berücksichtigt ist (vgl. für die Monate Januar und Dezember 2007 die entsprechenden Lohnabrechnungen, sowie die abgerechneten Saläre). Auch hat der Pflichtige Reisekosten als Gewinnungskosten nur behauptet, diese jedoch weder in quantitativer Hinsicht substantiiert noch in irgendeiner Form nachgewiesen. Demnach ist ihm der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Schätzung nicht gelungen, sodass diese zu bestätigen ist.

5. Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Rechtsmittel.

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG).

Die Kostenaufgabe im Einspracheverfahren von Fr. 150.- ist zu bestätigen, da der Pflichtige zu Recht nach pflichtgemäßem Ermessen eingeschätzt worden ist (vgl. § 142 Abs. 2 Satz 2 StG i.V.m. § 18 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 [VO StG]). Die Kostenhöhe ist angemessen (Ziffer 7.1. des Protokolls der Sitzung

vom 16. Dezember 1998 der Kommission für kaufmännisches Steuerrecht i.V.m. § 21 Abs. 2 VO StG)

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.

[...]