

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2011.208
1 ST.2011.285

Entscheid

27. Januar 2012

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiberin Barbara Müller

In Sachen

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

vertreten durch Homburger AG,
Prime Tower,
Hardstrasse 201, Postfach 314, 8037 Zürich,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

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

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

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2008 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2008

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) war bis 2008 Mitglied (...) des Verwaltungsrats der C AG. Mit Termination Agreement vom 2. Oktober 2008 wurde der Arbeitsvertrag per 30. September 2009 aufgelöst; zugleich trat der Pflichtige mit sofortiger Wirkung aus dem Verwaltungsrat zurück. Als Entschädigung (Bonus bzw. Abgangsentschädigung) für die Aufgabe dieses Amtes war ein Betrag von brutto Fr. X vereinbart, welcher ihm am 20. Oktober 2008 in bar ausbezahlt wurde. Am 13. November 2008 erklärte er sich zur Rückvergütung von brutto Fr. X (Fr. X.- nach Abzug von 5,05% AHV/IV/EO) einverstanden; diese erfolgte durch Rückgabe von C-Aktien im entsprechendem Wert. Die Einzelheiten wurden mit Schreiben vom 25. November 2008 noch schriftlich bestätigt.

Der Steuererklärung 2008 legte der Pflichtige einen Lohnausweis mit einem Nettolohn von Fr. X.- bei, deklarierte davon aber nur Fr. X.- als Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit. Er begründete dies damit, dass die Rückgabe der Aktien vom Einkommen in Abzug zu bringen sei.

Am 21. Juni 2011 wurde der Pflichtige und dessen Ehefrau B (nachfolgend zusammen die Pflichtigen) für die direkte Bundessteuer 2008 sowie die Staats- und Gemeindesteuern 2008 eingeschätzt. Darin stellte sich der Steuerkommissär auf den Standpunkt, dass es sich bei der Rückzahlung an die C AG um steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung gehandelt habe. Eine weitere Korrektur betraf die selbstbewohnte Liegenschaft, da der Pflichtige das betreffende Grundstück 2008 im Zusammenhang mit dem Wechsel des Güterstandes von der Errungenschaftsbeteiligung zur Gütertrennung auf die Pflichtige übertragen hatte und das kantonale Steueramt nunmehr für den Vermögenssteuerwert sowie den Eigenmietwert auf den dabei vereinbarten und beurkundeten Übernahmepreis abstellte.

B. Mit Einsprache vom 18. Juli 2011 liessen die Pflichtigen u.a. beantragen, die Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit gemäss Selbstdeklaration festzusetzen, eventualiter den rückerstatteten Betrag als Gewinnungskosten zum Abzug zuzulassen, und den Vermögenssteuerwert sowie den Eigenmietwert der selbstbewohnten Liegenschaft gemäss amtlicher Neubewertung 2005 zu belassen.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen am 1. September 2011 in den vorliegend noch streitigen Punkten ab und schätzte die Pflichtigen für die Steuerperiode 2008 folgendermassen ein:

	Direkte Bundessteuer	Staats- und Gemeindesteuern	
	Einkommen	Einkommen	Vermögen
	Fr.	Fr.	Fr.
steuerbar	X.-	X.-	X.-
satzbestimmend	X.-	X.-	X.-.

C. Hiergegen liessen die Pflichtigen am 3. Oktober 2011 Beschwerde bzw. Rekurs erheben und die Einspracheanträge wiederholen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen.

Das kantonale Steueramt beantragte am 31. Oktober 2011 die Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung schloss sich diesem Antrag am 7. Dezember 2011 hinsichtlich der direkten Bundessteuer an.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Zu den steuerbaren Einkünften aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit gehören gemäss Art. 17 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und § 17 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) 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.

Das Gesetz enthält keine Vorschriften darüber, wann und unter welchen Voraussetzungen Einkünfte als zugeflossen gelten. Nach der Praxis und der Rechtsprechung fliessen sie dem Steuerpflichtigen im Zeitpunkt zu, in welchem der Rechtserwerb vollendet ist; erst dann wird ein fester Rechtsanspruch auf das Vermögensrecht

erworben (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 210 N 22 DBG, und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 50 N 23 StG, je mit Verweisungen, auch zum Folgenden). Voraussetzung des Zuflusses ist somit ein abgeschlossener Rechtserwerb, der Forderungs- oder Eigentumserwerb sein kann, wobei der Forderungserwerb in der Regel die Vorstufe des Eigentumserwerbs darstellt. Massgeblich ist der Zeitpunkt, in welchem der Steuerpflichtige einen festen Rechtsanspruch auf eine Leistung erwirbt, über den er tatsächlich verfügen kann (StE 2009 B 22.1 Nr. 6). Der Einkommenszufluss ist ein faktischer Vorgang, der damit abgeschlossen ist, dass der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die zugeflossenen Vermögenswerte innehat (StE 2003 B 21.2 Nr. 16). Die Fälligkeit des Rechtsanspruchs ist für die Bestimmung des Zeitpunkts des steuerlich massgeblichen Zuflusses – von hier nicht relevanten Ausnahmen (Kapitalzinsen, Mietzinsen) abgesehen – in der Regel nicht erforderlich (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 210 N 32 DBG und § 50 N 27 StG). Die Bedeutung des Zuflussprinzips liegt in der periodengerechten Einkommensabgrenzung (RB 1988 Nr. 29).

In Literatur und Rechtsprechung findet der dargelegte Grundsatz der Einkommensrealisation mit dem Forderungserwerb indessen dann eine Einschränkung, wenn die Erfüllung der Forderung besonders unsicher ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 210 N 6 DBG und § 50 N 24 StG). In diesen Fällen wird auf den Zeitpunkt der Erfüllung des Anspruchs abgestellt. Selbst nach Auszahlung wird bei ungerechtfertigten Vermögenszugängen indessen ein steuerrechtlicher Zufluss abgelehnt, wenn eine Rückerstattungspflicht vorliegt, mit deren Durchsetzung ernsthaft gerechnet werden muss, und somit bereits im Zeitpunkt des Zuflusses ein liquider Anspruch auf Ablieferung besteht (BGr, 6. Juli 2011, 2C_351/2010, sowie Markus Reich, Rückerstattung von übersetzten Boni und anderen Lohnzahlungen, ASA 80, 109 ff., 120).

b) Dem Pflichtigen stand gemäss Ziff. 4 der Vereinbarung vom 10. Februar 2008 eine Entschädigung von brutto Fr. X. in bar zu, welche ihm in der Folge am 20. Oktober 2008 ausbezahlt wurde. Die Auszahlung erfolgte nach der Sachdarstellung der Pflichtigen ohne Vorbehalte; erst im November 2008 stellte sich die Frage der Rückzahlung. Nach den dargelegten steuerrechtlichen Grundlagen ist dem Pflichtigen dieser Betrag damit am 20. Oktober 2008 endgültig zugeflossen. Insbesondere liegt auch kein Fall einer unsicheren Erfüllung einer Forderung vor, entsprach die Auszah-

lung doch einer vertraglichen Regelung und war ein allfälliger Rückerstattungsanspruch auch nach Auffassung der Pflichtigen in keiner Weise liquid.

c) Eine nachfolgende Rückzahlung macht diesen Zufluss nicht ungeschehen:

aa) Die Pflichtigen fordern unter Berufung auf das von ihnen bei Prof. Markus Reich in Auftrag gegebene Rechtsgutachten (wie erwähnt publiziert in ASA 80, 109 ff.) die Berücksichtigung von korrelierenden Vermögensabgängen, bevor ein Vermögenszugang als (steuerlich relevanter) Reinvermögenszugang qualifiziert werden kann. Sie leiten dies aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und dem damit verbundenen Nettoprinzip ab. Nach dem letzteren ist nicht die Summe der in den Steuergesetzen aufgeführten Bruttoeinkünfte Gegenstand der Einkommensbesteuerung, sondern das Nettoeinkommen; dieses ist definiert als das Einkommen, das resultiert, wenn von den Bruttoeinkünften sämtliche damit in qualifizierter Art und Weise zusammenhängenden Aufwendungen, die sogenannten Gewinnungskosten, abgezogen werden (Reich, S. 115).

Dem ist indessen entgegen zu halten, dass der Pflichtige ab dem 20. Oktober 2008 über die Entschädigung von Fr. X uneingeschränkt und im vollen Umfang verfügen konnte und sich damit seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit spätestens ab diesem Zeitpunkt entsprechend erhöht hat. Der Einkommenszufluss als faktischer Vorgang war damit abgeschlossen. Die Berücksichtigung von nachfolgenden Rückleistungen widerspricht dieser - nach herrschender Lehre und Rechtsprechung massgebenden - zeitpunktbezogenen Betrachtungsweise. Eine Aufweichung des Begriffs des Zuflusses durch Einbezug von nachfolgenden Abflüssen ist nach Auffassung des Gerichts indessen auch nicht erforderlich. Wie bereits die Pflichtigen selber geltend machen, sind Vermögensabgänge daraufhin zu prüfen, ob sie als Gewinnungskosten abgezogen werden können. Entsprechend wurde in der Vergangenheit im Zusammenhang mit der Rückgabe von bereits bei Zuteilung besteuerten Mitarbeiteraktien das kausale Gewinnungskostenprinzip zur Lösung herangezogen (StRK II, 17. Mai 2002, 2 ST.2002.5 = ZStP 2002, 302). Aus Sicht des Gerichts besteht deshalb keine Veranlassung, darüber hinaus noch eine weitere Kategorie von steuermindernden bzw. den Zufluss hemmenden Umständen einzuführen.

2. a) Nach Art. 25 DBG bzw. § 25 StG werden zur Ermittlung des Reineinkommens von den gesamten steuerbaren Einkünften die zur Erzielung notwendigen Aufwendungen abgezogen. Abzugsfähig im Bereich der unselbstständigen Erwerbstätigkeit sind (neben den Auslagen für den Arbeitsweg, den Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung und den mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten) die "übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten" (Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 26 Abs. 1 lit. c StG).

Art. 25 DBG bzw. § 25 StG stellen in Bezug auf die abzugsfähigen Gewinnungskosten Generalklauseln dar; alle mit der Einkommenserzielung zusammenhängenden Aufwendungen sind abzugsfähig, auch wenn sie nicht ausdrücklich genannt werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 25 N 4 ff DBG und § 25 N 4 ff StG; auch zum Folgenden). Eine betragsmässige Beschränkung wäre unstatthaft (BGE 128 II 66). Besteuert werden also nicht die als steuerbar erklärten Bruttoeinkünfte, sondern die um die Gewinnungskosten gekürzten Zuflüsse aus allen Einkommensarten; dieses Resultat stellt die objektive Leistungsfähigkeit einer Person dar. Das Gesetz verwirklicht damit das objektive Nettoprinzip.

Abzugsfähig sind aber nicht alle Aufwendungen, die in irgendeiner Beziehung zur Einkommenserzielung stehen, sondern nur solche, die dadurch verursacht werden. Diese umfassen nicht nur Aufwendungen, die zu diesem Zweck gemacht werden (finale Gewinnungskosten), sondern auch solche, die Folge der Einkommenserzielung sind und daher durch die Erzielung von Einkommen verursacht bzw. veranlasst werden (kausale Gewinnungskosten). Gewinnungskosten liegen demnach vor, wenn sie einen inneren wirtschaftlichen Bezug zur Sphäre der Einkommenserzielung aufweisen, wobei ein qualifiziert enger Konnex zwischen den getätigten Ausgaben und den erzielten Einkünften bestehen muss. Der Begriff des qualifiziert engen Zusammenhangs darf dabei aber nicht überspannt werden: ein solcher ist gegeben, wenn ein rechtlich erheblicher (wesentlicher) Zusammenhang zwischen Art, Grund und Zweck der Ausgabe einerseits und der Natur der Tätigkeit andererseits besteht. Als Gewinnungskosten gelten deshalb jene Aufwendungen, die für die Erzielung des Einkommens nützlich sind und nach der Verkehrsauffassung im Rahmen des Üblichen liegen.

Abzugsgrenzen sind die Gewinnungskosten vor allem von den (nicht abzugsfähigen) Lebenshaltungskosten (Art. 34 lit. a DBG bzw. § 33 lit. a StG), die nicht mit der Einkommenserzielung, sondern der Einkommensverwendung zusammenhängen; die-

se sind nicht abzugsfähig (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 25 N 9 DBG, und § 26 N 5 StG, auch zum Folgenden). Aus diesem Grund sind Auslagen, die wohl im Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen stehen, die er aber lediglich wegen eines persönlichen Bedürfnisses oder aus grösserer Bequemlichkeit getätigt hat, den privaten Lebenshaltungskosten zuzuordnen. Dementsprechend sind Kosten für Hauspersonal und sonstige Angestellte reine Lebenshaltungskosten, und zwar auch dann, wenn die Kosten verursacht werden, um ungehindert der beruflichen Tätigkeit nachgehen zu können. Auch wenn gewisse Kosten unerlässliche Voraussetzung für das Erzielen eines Erwerbseinkommens sind (wie z. B. Verpflegungskosten, Wohnkosten), gehören sie nicht zu den Gewinnungskosten, wenn ein qualifiziert enger Konnex zur Einkommenserzielung fehlt.

Das Vorliegen von Gewinnungskosten im Zusammenhang mit der Berufstätigkeit wurde wie bereits erwähnt bejaht bei Mitarbeiteraktien, welche infolge eines Stellenwechsels vor Ablauf der Sperrfrist zurückzugeben waren (StRK II, 17. Mai 2002, 2 ST.2002.5 = ZStP 2002, 302; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 26 N 45 ff. DBG). Unter die übrigen erforderlichen Berufskosten können ferner auch erwerbsbezogene Schadenersatzleistungen fallen (BGr, 16. Dezember 2008, 2C_566 + 567/2008, auch zum Folgenden). Diesfalls geht es um willensunabhängige Ausgaben infolge Eintritts eines mit der Erwerbstätigkeit verbundenen, nicht ohne weiteres vermeidbaren Risikos. Diese Voraussetzungen können nicht nur bei Kausalhaftungen erfüllt sein, sondern auch in Fällen der Verschuldenshaftung (z. B. bei der Organhaftung des Verwaltungsrats). Als genügend enger Zusammenhang verlangt die Praxis ein Betriebsrisiko, das derart eng mit der Erwerbstätigkeit verbunden ist, dass es bei deren Ausübung in Kauf genommen werden muss. Das Herbeiführen des ersatzpflichtigen Schadens bildet somit einen Teil des Risikos, welches die Einkommenserzielung gewöhnlich mit sich bringt, und erscheint als eine nicht ohne weiteres vermeidbare Begleiterscheinung davon. Nicht abzugsfähig sind hingegen Zahlungen, deren Ursache diesen Rahmen sprengt, z. B. wenn eine Haftung auf einem krassen Fehlverhalten beruht, welches grobfahrlässig oder sogar absichtlich herbeigeführt worden ist. Indessen bildet nach der präzisierenden Rechtsprechung des Bundesgerichts das Verschulden nur einen von verschiedenen Aspekten (BGr, 16. Dezember 2008, 2C_566 + 567/2008 = StE 2009 B 22.3 Nr. 99 = StR 2009, 561 = ZStP 2009, 223).

b) Entscheidend ist demnach, aus welchen Gründen der Pflichtige die rund Fr. X seiner Arbeitgeberin zurückbezahlt hat. In Anlehnung an die zitierte Rechtspre-

chung ist deshalb zu prüfen, ob die Rückleistung in dem Sinn unabhängig vom Willen des Pflichtigen erbracht worden war, als ein mit der Erwerbstätigkeit verbundenes, nicht ohne weiteres vermeidbares Risiko eingetreten war.

aa) Den damals erstellten Vereinbarungen lässt sich auf den ersten Blick diesbezüglich wenig Konkretes entnehmen:

In der Rückerstattungsvereinbarung vom 25. November 2008 wird festgehalten, dass es sich um eine freiwillige Rückzahlung des "special payments" vom 20. Oktober 2008 handle. Im Gegenzug bestätigte die C AG, dass die Rückzahlung nicht als Anerkennung einer Verpflichtung ("liability") betrachtet werde, während umgekehrt sie auch nicht auf die Geltendmachung von Ansprüchen aus vergangenen Handlungen oder Unterlassungen verzichte. Sie bestätigte indessen, dass für sie aufgrund der bestehenden Situationen keine Hinweise vorliegen, welche auf eine erfolgreiche Verantwortlichkeitsklage gegen frühere Direktoren oder sonstige Kaderleute hindeuten würden. Der Präsident des Verwaltungsrats der C würde sich deshalb in der anstehenden ausserordentlichen Generalversammlung der C AG gemäss dem Annex A entsprechend äussern.

Im Annex A wird auszugsweise das Referat des Präsidenten des Verwaltungsrats der C an der ausserordentlichen Generalversammlung wiedergegeben. Darin wird zum Thema der Rückzahlung von bereits geleisteten Boni festgestellt, dass keine Hinweise auf Pflichtverletzungen von Führungskräften vorlägen, die Abklärungen aber noch nicht abgeschlossen seien. Unabhängig davon werde aber die Rückzahlungen von Boni begrüsst und gefordert. Darauf erwähnte er die Rückleistung u.a. des Pflichtigen.

bb) Hierzu führten die Pflichtigen aus, dass der Pflichtige bei den Vergleichsverhandlungen unter massivstem Druck gestanden habe. Zweck der Vereinbarung sei es gewesen, die Wahrscheinlichkeit der klageweisen Geltendmachung von Rückforderungsansprüchen herabzusetzen. Die Vereinbarung enthalte denn auch eine Zusicherung der C AG in Form einer Bestätigung, dass eine Klageerhebung nicht ihrer gegenwärtigen Absicht entspreche. Weitergehende Zugeständnisse seien von der C AG nicht zu erwarten gewesen, da sie selbst unter erheblichem Druck gestanden habe, Schritte gegen ehemalige Verwaltungsrats- und Geschäftsleitungsmitglieder einzuleiten. Die Äusserungen des Präsidenten des Verwaltungsrats der C AG anlässlich der General-

versammlung, wonach keine individuellen Pflichtverletzungen der Führungskräfte bekannt seien und für die freiwilligen Rückzahlungen gedankt werde, seien im Licht der Zusagen der Bank im Rahmen des Vergleichs zu sehen. Die Wortwahl in der Vereinbarung, worin die Freiwilligkeit betont werde, sei nicht als Ausdruck des freien Willens des Pflichtigen zu verstehen, sondern in Abgrenzung zur befürchteten klageweisen Durchsetzung. Es habe von ihm jedenfalls nicht ernsthaft erwartet werden können, dass er im Rahmen der Vergleichsverhandlung ein Schuldeingeständnis abgebe, hätte ein solches doch die C AG umso mehr unter Druck gesetzt, gegen ihn Klage zu erheben. Dass es sich bei der Rückerstattung zudem nicht um Imagepflege gehandelt habe, sei schon daraus ersichtlich, dass sie das Resultat harter Verhandlungen unter Beizug von Anwälten gewesen sei; für die Imagepflege hätte es dessen nicht bedurft.

cc) Aus den Umständen ergeben sich tatsächlich eine Reihe von Anhaltspunkten, dass die Rückleistung nicht mehr als privat bzw. freiwillig motiviert zu betrachten ist, sondern die Verwirklichung eines Risikos darstellt, welches sich aus der besondere Situation der C AG sowie der früheren Stellung des Pflichtigen im Verwaltungsrat ergab:

Dem starken öffentlichen Druck, welcher sowohl auf dem Pflichtigen als auch der C AG lastete, kommt hier hohe Bedeutung zu. Die C AG war nach einer turbulenten Entwicklung in ihrer Existenz gefährdet und stand im Mittelpunkt des öffentlichen Interesses und stark in der Kritik (...). Im Zentrum der öffentlichen Kritik standen auch die hohen Bezüge der Topkader. Gerade der Pflichtige (...) war davon besonders betroffen. Vor diesem Hintergrund erscheint die am 20. Oktober 2008 (...) erfolgte Auszahlung der Fr. X an den Pflichtigen als geradezu provozierend. Wenn er sich deshalb bereit erklärte, durch Rückzahlung seiner Bezüge dem öffentlichen Druck vor allem auch auf der C AG zu begegnen, kann der berufliche Zusammenhang nicht verneint werden.

Kommt hinzu, dass er noch bis 30. September 2009 bei der C AG angestellt war, er von ihr weiterhin einen Lohn bezog und ihm deshalb ihr weiteres Schicksal als Einkommensquelle nicht gleichgültig sein konnte. Zwar ist der zurückbezahlte Betrag im Zusammenhang der damaligen finanziellen Probleme der C AG wohl kaum als wesentlich zu bezeichnen. Von höherem Gewicht für die C war aber die Wirkung eines solchen Verzichts ihrer ehemaligen Topkader in der Öffentlichkeit; in dem Sinn hat der

Pflichtige durch die Rückleistung durchaus zur Erhaltung seiner Einkommensquelle beigetragen.

Ein Fehlverhalten des Pflichtigen, welches die C AG zur Rückforderung berechtigt hätte, geht weder aus den Rechtsschriften noch den Vereinbarung hervor, ist doch nicht einmal dargelegt, welches sein Verantwortungsbereich war. Daraus lässt sich aber nicht ohne Weiteres schliessen, dass das Einverständnis nicht im Zusammenhang mit Rückforderungsansprüchen der C AG stand. Vielmehr bestehen Anzeichen, dass der Pflichtige in der Vereinbarung nicht einseitig ein Leistungsversprechen abgab, sondern dass er dafür auch etwas erhielt. Entgegen der Auffassung des Steueramts enthält die Vereinbarung nämlich eine Gegenleistung der C AG, indem eine Zusicherung abgegeben wurde, dass unter der gegebenen Situation keine Klage aus Verantwortlichkeit geplant sei. Das Steueramt interpretiert diese Passage zwar in dem Sinn, dass auch die C AG keine Grundlage für die Rückzahlung erkennen könne. Diese Lesart trifft indessen den Kern der Sache nicht; vielmehr ist dies als eine Zusicherung der C an die Adresse des Pflichtigen als Gegenleistung für seine Rückzahlung zu interpretieren. Mitunter hat sich der Pflichtige ein einstweiliges Stillhalten der C AG und eine positive Würdigung durch diese in der Öffentlichkeit "erkauft". Dem Pflichtigen ist zudem zuzustimmen, dass von ihm ein Schuldeingeständnis tatsächlich nicht erwartet werden konnte, bzw. dass die Vereinbarung wohl letztlich dazu diente, diesen ganzen Fragenkomplex vorderhand zu bereinigen, ohne dass die Frage der Verantwortlichkeit im Detail ausgebreitet werden musste. Eine einverständliche Leistung zu diesem Zweck steht aber nicht weniger in einem engen Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit als etwa ein Vergleich über konkrete Verantwortlichkeitsansprüche selbst. Im Weiteren ist nicht davon auszugehen, dass der Rückzahlung ein grobfährlässiges oder sogar absichtliches Fehlverhalten des Pflichtigen zugrunde lag, da die C AG ansonsten wohl keine öffentliche Bekanntmachungen über nicht erkennbares Fehlverhalten abgegeben hätte. Insgesamt hat sich hier somit ein mit der Erwerbstätigkeit im Verwaltungsrat verbundenes Risiko verwirklicht, welches nicht von seinem Willen abhing.

Die Bezeichnung der Rückzahlung als freiwillig im Wortlaut der Vereinbarung steht zudem einer Qualifizierung als kausale Gewinnungskosten nicht entgegen. Auch wenn für eine Auslage keine rechtliche Verpflichtung im eigentlichen Sinn besteht, kann diese dennoch willensunabhängig sein, weil sie einer beruflichen Notwendigkeit entspricht. So anerkennt die Rechtsprechung auch Anwaltskosten zur Abwehr von Verantwortlichkeitsklagen als kausale Gewinnungskosten (Richner/Frei/Kauf-

mann/Meuter, Art. 26 N 46 DBG); der Beizug des Anwalts beruht dabei nicht auf einer rechtlichen Verpflichtung, sondern einem Erfordernis aus der gegebenen Situation. Anzuführen ist zudem, dass der Abschluss einer Vereinbarung der Annahme einer unfreiwilligen Leistung nicht entgegen stehen muss, d.h. es kann von einem Steuerpflichtigen nicht verlangt werden, dass er sich zwecks späterer steuerlicher Geltendmachung immer auf ein gerichtliches Klageverfahren einlassen muss. Auch eine aussergerichtliche Lösung kann abziehbare Gewinnungskosten zur Folge haben, sofern der berufliche Grund der Leistung aus den Umständen mit hinreichender Klarheit hervorgeht.

Zweifellos diene die Vereinbarung auch der Imagepflege des Pflichtigen, da – wie aus der Aufnahme von Annex A in die Vereinbarung zu schliessen ist – offenkundig auch Wert darauf gelegt wurde, dass die C AG den Pflichtigen als freiwillig zur Rückleistung bereit präsentierte. Diesbezüglich ist der berufliche Bezug weniger klar; grundsätzlich können aber auch Kosten zur beruflichen Imagepflege im Zusammenhang mit beruflicher Tätigkeit stehen. Insbesondere bei Personen in hoher leitender Stellung ist der Ruf von hoher Bedeutung. Von daher ist nicht von der Hand zu weisen, dass eine öffentliche positive Äusserung durch die C AG für die zukünftige berufliche Tätigkeit des Pflichtigen von hoher Bedeutung war. Gemildert wird dies dadurch, dass er sich bereits dem Ruhestand näherte, und das Interesse an einem intakten Ruf auch einem starken privaten Bedürfnis entspricht. Hier dürften sich berufliche und private Interesse getroffen haben.

Insgesamt ist der berufliche Bezug überwiegend zu bejahen und wird durch die vorliegenden Unterlagen auch untermauert. Dies führt dazu, dass die Rückzahlung als Berufskosten zum Abzug gebracht werden kann.

c) Bei den zurückgezahlten Mitarbeiteraktien handelt es sich um X nicht gesperrte C-Aktien, X gesperrte C-Aktien (vested) sowie X gesperrte C-Aktien (unvested). Alle diese Titel sind in den vorangehenden Steuerperioden jeweils bei Zuteilung versteuert worden, insbesondere auch die C-Aktien, welche noch nicht "vested" waren. Dies zeigt sich daraus, dass die Anzahl der in den Beilagen zu den jeweiligen Lohnausweisen aufgeführten Mitarbeiter-Aktien gemäss Plantyp (...) mit den Angaben in den Aufstellungen der zurückgegebenen Aktien übereinstimmen, wobei die jeweiligen Tranchen gemäss Plan immer im folgenden Jahr deklariert wurden. Da demnach sämt-

liche Aktien zuvor steuerlich als zugeflossen behandelt worden waren, steht der Qualifikation der Rückgabe als steuerlicher Abfluss nichts entgegen.

Im Übrigen bestreitet das kantonale Steueramt nicht, dass der Bewertungsstichtag auf den 13. November 2008 (Tag der Verzichtserklärung) anzusetzen ist und die zurückgegebenen Aktien damals einen Wert von Fr. X.- aufwiesen.

d) Die Beschwerde und der Rekurs sind daher in Bezug auf diese Frage gutzuheissen.

3. Streitig sind weiter der Eigenmietwert und der Vermögenssteuerwert der selbstbewohnten Liegenschaft der Pflichtigen (...).

a) Das Vermögen wird zum Verkehrswert bewertet (§ 39 Abs. 1 StG). Für die gleichmässige Bewertung von Grundstücken erlässt der Regierungsrat die notwendigen Dienstanweisungen. Er kann eine schematische, formelmässige Bewertung vorsehen, wobei jedoch den Qualitätsmerkmalen der Grundstücke, die im Fall der Veräusserung auch den Kaufpreis massgeblich beeinflussen würden, angemessen Rechnung zu tragen ist. Die Formel ist so zu wählen, dass die am oberen Rand der Bandbreite liegenden Schätzungen nicht über dem effektiven Marktwert liegen (Abs. 3). Der Formelwert soll in eine Bandbreite von 70 - 100% des Verkehrswerts zu liegen kommen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 39 N 56 StG).

Gestützt auf die genannte Bestimmung hat der Regierungsrat am 19. März 2003 die Weisung an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 2003 (Weisung 2003; ZStB I Nr. 15/501) erlassen, welche für die Steuerperiode 2008 noch Geltung hat. In Randziffer (Rz.) 20 ff. der Weisung 2003 wird die Festsetzung des Verkehrswerts von Einfamilienhäusern geregelt. Massgebende Grössen für die Festlegung des Vermögenssteuerwerts sind der Landwert und der Zeitbauwert (Rz. 20 und 59). Zu deren Bestimmung enthält die Weisung konkrete Vorschriften.

Führt die schematische, formelmässige Ermittlung zu einem Vermögenssteuerwert, der über 100% des Verkehrswerts oder unter 70% desselben liegt, so ist eine individuelle Schätzung des Vermögenssteuerwerts vorzunehmen (Rz. 79).

Bei der individuellen Schätzung des Verkehrswerts ist in einem ersten Schritt auf folgende Grundlagen abzustellen:

- auf den zeitnahen Kaufpreis der Liegenschaft,
- auf den zeitnahen Anlagewert der Liegenschaft,
- auf ein nach anerkannten Bewertungsgrundsätzen erstelltes Privatgutachten (Rz. 80).

Wird der Verkehrswert auf Grund einer individuellen Schätzung ermittelt, ist der Vermögenssteuerwert

- auf 70% des ermittelten Verkehrswerts festzusetzen, wenn der Formelwert weniger als 70% des Verkehrswerts beträgt,
- auf 90% des ermittelten Verkehrswerts, wenn der Formelwert mehr als 100% des Verkehrswerts beträgt (Rz. 82).

b) Zu den steuerbaren Einkünften gehören nach Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG bzw. § 21 Abs. 1 lit. b StG alle Erträge aus unbeweglichem Vermögen, darunter auch "der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen". Nach § 21 Abs. 2 StG erlässt der Regierungsrat die für die durchschnittlich gleichmässige Bemessung des Eigenmietwerts selbstbewohnter Liegenschaften oder Liegenschaftsteile notwendigen Dienstanweisungen. Dabei kann eine schematische, formelmässige Bewertung der Eigenmietwerte vorgesehen werden, allerdings unter Beachtung bestimmter Leitlinien. Der Regierungsrat hat dies mit der erwähnten Weisung 2003 getan.

Die Eigenmietwerte von durch den Pflichtigen und von zu seinem Haushalt gehörenden Personen genutzten Einfamilienhäusern betragen 3,75% des Land- und Zeitbauwerts (Rz. 59 der Weisung 2003).

Führt die schematische, formelmässige Ermittlung zu einem Eigenmietwert, der über 70% der Marktmiete oder unter 60% derselben liegt, so ist eine individuelle Schätzung des Eigenmietwerts vorzunehmen (Rz. 83). Bei einer individuellen Schätzung des Eigenmietwerts ist in einem ersten Schritt auf folgende Grundlagen abzustellen:

- auf für vergleichbare Objekte an ähnlicher Lage bezahlte Mietpreise,

- auf ein nach anerkannten Bewertungsgrundsätzen erstelltes Privatgutachten über die erzielbare Marktmiete (Rz. 84).

In einem zweiten Schritt kann sodann auf die hedonische Methode abgestellt werden, in einem dritten Schritt auf ein amtliches Gutachten (Rz. 85).

Wurde bei Einfamilienhäusern (...) der Vermögenssteuerwert auf Grund einer individuellen Schätzung des Verkehrswerts ermittelt, ist der Eigenmietwert auf Grund des so ermittelten Vermögenssteuerwerts zu bestimmen. Rz. 59 ist sinngemäss anwendbar (Rz. 87).

c) aa) Die amtliche Neubewertung 2005 ergab für die Steuerperiode 2008 einen Verkehrswert der Liegenschaft der Pflichtigen von Fr. X.-. Mit am 8. Februar 2008 beurkundetem und vollzogenem Vertrag übertrug der Pflichtige indessen das Grundstück aus seinem Alleineigentum an die Pflichtige zu einem Preis von Fr. X.-. Gemäss den Bemerkungen auf dem Auszug sollten damit güterrechtliche Ansprüche getilgt werden. Nach der Sachdarstellung der Pflichtigen stand diese Transaktion im Zusammenhang mit dem Wechsel des Güterstands von der Errungenschaftsbeteiligung zur Gütertrennung.

Diese Handänderung bietet einerseits begründete Veranlassung dafür, dass der formelmässig ermittelte Vermögenssteuerwert nicht dem Verkehrswert entspricht, und dient andererseits zugleich als taugliche Grundlage für die individuelle Schätzung dieses Werts nach Rz. 80 der Weisung 2003. Es besteht kein Grund zur Annahme, dass es sich beim vereinbarten Preis nicht um den Marktpreis handeln soll. Die Übertragung der Liegenschaft war zwar Teil einer güterrechtlichen Auseinandersetzung. Dabei ist aber aufgrund der Interessenlage der Parteien von der natürlichen Vermutung auszugehen, dass sie auf den effektiven Wert abstellten, wie sie auch auf dem freien Markt erzielt worden wären, ist doch nicht einzusehen, weshalb die Regeln des Marktes, wonach jeder Vertragspartner in erster Linie seine eigenen ökonomischen Interessen verfolgt, hier nicht gelten sollen. Falls das hier dennoch nicht der Fall gewesen sein sollte, hätte es an den Pflichtigen gelegen, dies im Einzelnen darzulegen. Solche Umstände werden aber keine genannt, betreffen doch die Einwände der Pflichtigen lediglich formelle Fragen zur Anwendung der Weisung 2003. Damit erweist sich sowohl die betreffende Bestimmung als auch ihre Anwendung durch das kantonale Steueramt

als im Einklang mit den gesetzlichen Vorgaben. Mithin kann der genannte Wert ohne Weiteres als Vergleichsbasis gemäss Rz. 80 der Weisung 2003 herangezogen werden.

Davon ausgehend ergibt sich bei Anwendung von Rz. 79 der Weisung 2003 ein unterer Grenzwert (70%) von Fr. X.-. Der bisherige formelmässige Vermögenssteuerwert von Fr. X.- unterschreitet diesen Grenzwert erheblich, weshalb in Anwendung von Rz. 82 auf den neu ermittelten Wert abzustellen ist.

bb) Hinsichtlich des Eigenmietwerts kommt Rz. 87 der Weisung 2003 zum Zug, d.h. der Eigenmietwert ist nach Rz. 59 zu bestimmen. Die Vorinstanz hat den Eigenmietwert auf Fr. X festgesetzt, was 3,75% von Fr. X.- ausmacht. Diese Berechnung entspricht daher den Vorgaben der Weisung.

d) Die Pflichtigen wenden dagegen ein, dass eine güterrechtliche Auseinandersetzung zwischen Ehegatten keinen Grund für eine Neufestsetzung des Vermögenssteuerwerts sei, da sie unverändert in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebten und sich deshalb wirtschaftlich nichts geändert habe. Zudem werde in solchen Fällen die Grundstücksgewinnsteuer aufgeschoben (§ 216 Abs. 3 StG) und würden Schenkungen unter Ehegatten auch von der Schenkungssteuer befreit (§ 11 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes vom 28. September 1986). Änderungen im zivilrechtlichen Eigentum wirkten sich demnach steuerlich nicht aus, wenn sich wirtschaftlich keine Veränderungen ergäben.

Dem ist entgegen zu halten, dass Rz. 79 der Weisung 2003 bezweckt, der Vorschrift von § 39 Abs. 1 StG, wonach das Vermögen zum Verkehrswert besteuert wird, Geltung zu verschaffen. Eine Privilegierung von Ehegatten ist in § 39 Abs. 1 StG nicht vorgesehen. Eine analoge Anwendung der Aufschubgründe bei der Grundstücksgewinnsteuer ist zudem auch sachlich nicht gerechtfertigt. Es handelt sich bei Rz. 79 um eine Korrektornorm zum formelmässig ermittelten Vermögenssteuerwert, welche jeweils unmittelbar zur Anwendung gelangt, wenn die dort angeführten Umstände sichtbar werden. Mithin ist die Handänderung lediglich ein Vorgang, bei welchem sich der wahre Verkehrswert der Liegenschaft offenbart. Es geht demnach um die Feststellung von Tatsachen, nicht um einen steuerauslösenden Tatbestand wie bei der Grundstücksgewinn- und Schenkungssteuer.

Die Pflichtigen sind ferner darauf zu behaften, dass sie lediglich die Zulässigkeit einer individuellen Schätzung bestreiten, nicht aber geltend machen, der neu festgesetzte Vermögenssteuerwert bzw. Eigenmietwert verletzen ihrerseits den Rahmen von Rz. 79 bzw. 83 der Weisung 2003. Es besteht deshalb keine Veranlassung zu weiteren Untersuchungsmassnahmen in Bezug auf die Wertbestimmung (Gutachten).

e) Die Beschwerde und der Rekurs sind daher in Bezug auf diese Positionen abzuweisen.

4. Gestützt auf diese Erwägungen sind der Rekurs bzw. die Beschwerde teilweise gutzuheissen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Parteien anteilmässig aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Den Pflichtigen ist aufgrund ihres weit überwiegenden Obsiegens eine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 bzw. § 152 StG i. V. m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997, VRG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die Beschwerdeführer werden für die Steuerperiode 2008 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. X.- veranlagt (Tarif gemäss Art. 214 Abs. 2 DBG; Verheiratetentarif).
2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Die Rekurrenten werden wie folgt eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 2 bzw. § 47 Abs. 2 StG; Verheiratetentarif):

Steuerperiode		Einkommen	Vermögen
		Fr.	Fr.
2008	steuerbar	X.-	X.-
	satzbestimmend	X .-	X.-.

[...]