

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2012.160
1 ST.2012.181

Entscheid

18. Dezember 2012

Mitwirkend:

Einzelrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiberin Christina Hefti

In Sachen

1. **A**,
Steuergemeinde C,
2. **B**,
Steuergemeinde C,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

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

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

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

betreffend

Direkte Bundessteuer 2009 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2009

hat sich ergeben:

A. Der zuvor im europäischen Ausland wohnhafte A (nachfolgend der Pflichtige) trat per Anfang 2009 neu eine Stelle in der Schweiz als "Executive Direktor" bei der D AG an und entrichtete in der Folge auf seinem Lohn eine Quellensteuer 2009 von Fr. 55'834.-. Am 23. Dezember 2010 reichten er und seine Ehefrau B (nachfolgend zusammen die Pflichtigen) eine Steuererklärung 2009 ein zwecks nachträglicher Veranlagung; darin deklarierten sie ein steuerbares Einkommen von Fr. 225'000.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 224'800.- (Staats- und Gemeindesteuern) sowie ein steuerbares Vermögen von Fr. 3'000.-. Am 14. November 2011 erging gestützt darauf die Schlussrechnung der Stadt Zürich für die Staats- und Gemeindesteuern 1.1. – 31.12.2009 und am 30. November 2011 die Veranlagungsverfügung/Schlussrechnung direkte Bundessteuer 2009.

B. Am 12. Dezember 2011 erhoben die Pflichtigen Einsprache und beantragten, die Gemeindesteuern 2009 auf der Grundlage des Steuerfusses der Gemeinde E festzusetzen. Zur Begründung machten sie geltend, der Pflichtige habe in der Gemeinde C gar nie einen Wohnsitz begründet. Bei Stellenantritt im Januar 2009 hätten sie noch über keine Wohnung in der Schweiz verfügt, weshalb die D AG dem Pflichtigen vorübergehend eine Wohnung in der Gemeinde C zur Verfügung gestellt habe. Der Rest der Familie sei während dieser Zeit im europäischen Ausland verblieben, wo er sie jedes Wochenende besucht habe. Per 1. März 2009 habe er eine Wohnung für sich und seine Familie in der Gemeinde E gefunden und bezogen. Die Familie sei ihm am 17. März 2009 nachgefolgt.

Der Steuerkommissär nahm das Rechtmittel als Einsprache bezüglich der Staats- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer entgegen und verlangte mit Auflage vom 6. Januar 2012 eine Steuererklärung für den Zeitraum von 17. März bis 31. Dezember 2009 sowie einen Nachweis über die in der genannten Zeitspanne abgelieferten Quellensteuern. Zur Begründung verwies er darauf, dass die Pflichtigen gestützt auf ihre Ausführungen erst ab dem 17. März 2009 in der Schweiz steuerpflichtig seien. Die Pflichtigen antworteten am 27. Februar 2012, sie seien für die gesamte Steuerperiode hier steuerpflichtig, da sie bereits per Anfang 2009 Wohnsitz in der

Schweiz nehmen wollten. Die vom kantonalen Steueramt beabsichtigte Einschätzung würde zu einer ungerechtfertigt hohen Steuerbelastung führen, da die Quellensteuern auf dem Lohn in den beiden ersten Monaten nicht mehr zurückgefordert werden könnten. Auf Mahnung vom 2. März 2012 hielten die Pflichtigen mit Eingabe vom 16. April 2012 an ihrem Standpunkt fest. Weiter beantragten sie, das Erwerbseinkommen gemäss Lohnausweis um Fr. 16'080.- zu reduzieren, da es sich dabei um eine Schadenersatzleistung der D AG im Zusammenhang mit der Auflösung eines Fahrzeug-Leasingvertrags gehandelt habe.

Das kantonale Steueramt hiess die Einsprachen am 1. Juni 2012 teilweise gut und schätzte die Pflichtigen für die Steuerperiode 17.03. – 31.12.2009 folgendermassen ein:

	Direkte Bundessteuer	Staats- und Gemeindesteuern	
	Einkommen	Einkommen	Vermögen
	Fr.	Fr.	Fr.
steuerbares	163'600.-	163'400.-	3'000.-
satzbestimmendes	207'400.-	207'200.-	42'000.-.

Das kantonale Steueramt hielt daran fest, dass die Pflichtigen erst ab dem 17. März 2009 kraft Wohnsitz hier steuerpflichtig gewesen seien und deshalb erst für den Zeitraum ab diesem Datum eine nachträgliche Veranlagung erfolgen könne. Die Faktoren wurden 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 pflichtgemäsem Ermessen geschätzt, da die Pflichtigen trotz Auflage und Mahnung keine korrekte Steuererklärung eingereicht hätten. Dabei ging das kantonale Steueramt davon aus, dass die Leistung der Arbeitgeberin im Zusammenhang mit der Auflösung des Leasingvertrags als Lohnnebenleistung steuerbar sei. In Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern auferlegte es den Pflichtigen ferner die Verfahrenskosten von Fr. 500.-.

C. Hiergegen erhoben die Pflichtigen am 3. Juli 2012 Beschwerde bzw. Rekurs und wiederholten die Einspracheanträge. Darin beantragten sie eine Verlängerung

der Rechtsmittelfrist zur Nachreichung einer Begründung. Am 3. August 2012 ging eine ausführliche Beschwerde- bzw. Rekurschrift ein.

Das kantonale Steueramt schloss am 31. August 2012 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Mit Verfügungen vom 20. September und 29. Oktober 2012 führte das Rekursgericht eine Untersuchung zur Frage durch, ob die Schadenersatzleistung im Lohn gemäss Lohnausweis enthalten sei. Die Pflichtigen antworteten am 7. Oktober und am 18. November 2012. Das kantonale Steueramt nahm am 28. November 2012 Stellung.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. Bei der Beschwerde- und der Rekursfrist handelt es sich um gesetzliche Fristen (Art. 140 Abs. 1 DBG, § 147 Abs. 1 StG). Diese können nicht erstreckt werden (Art. 119 Abs. 1 DBG, § 129 Abs. 1 StG). Der Antrag der Pflichtigen auf Erstreckung der Rechtsmittelfrist ist deshalb abzuweisen und die nachgereichte Rechtsschrift vom 2. August 2012 aus dem Recht zu weisen. Da die erste Eingabe vom 3. Juli 2012 einen Antrag und eine zumindest rudimentäre Begründung aufweist, sind die formellen Voraussetzungen an eine Beschwerde-/Rekurschrift dennoch erfüllt und ist auf die Rechtsmittel einzutreten.

2. Die Einsprache vom 12. Dezember 2011 betraf formell lediglich den Gemeindesteuerfuss. Inhaltlich aber machten die Pflichtigen damals geltend, sie hätten erst ab März 2009 in der Schweiz Wohnsitz genommen. Die Frage des Zeitpunkts der Wohnsitznahme ist aber sowohl für die direkte Bundessteuer als auch die Staatssteuer relevant. Inhaltlich richtet sich deshalb die Einsprache gegen die Staats-, Gemeinde- und Bundessteuern, weshalb das kantonale Steueramt zu Recht auch für diese Steuern ein Einspracheverfahren eröffnet hat.

3. a) Laut Art. 83 Abs. 1 DBG und § 87 Abs. 1 StG unterliegen ausländische Arbeitnehmer ohne fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung, die hier ihren Wohnsitz oder Aufenthalt haben, hinsichtlich des Einkommens aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit der Quellensteuer. Der Steuerabzug tritt an die Stelle der im ordentlichen Verfahren vom Erwerbseinkommen zu veranlagenden Steuern (Art. 87 Satz 1 und Art. 99 DBG; § 91 Satz 1 StG). Übersteigen die dem Steuerabzug an der Quelle unterworfenen Bruttoeinkünfte in einem Kalenderjahr den durch das Eidgenössische Finanzdepartement bzw. die kantonale Finanzdirektion festgelegten Betrag, findet nach Art. 90 Abs. 2 DBG bzw. § 93 Abs. 2 StG eine nachträgliche (ordentliche) Einschätzung/Veranlagung statt. Der für die Durchführung einer solchen 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, QStV, ZStB II Nr. 67/011 sowie RZ 55 der Weisung der Finanzdirektion zur Durchführung der Quellensteuer für ausländische Arbeitnehmer vom 30. September 2005, ZStB I Nr. 28/051).

Keine solche nachträgliche Veranlagung wird durchgeführt in Fällen gemäss Art. 91 DBG bzw. § 94 StG, d.h. dann, wenn jemand ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz für kurze Dauer oder als Grenzgänger oder Wochen-aufenthalter in unselbstständiger Stellung erwerbstätig ist. Dies ergibt sich daraus, dass eine Bestimmung über eine nachträgliche ordentliche Veranlagung hier fehlt, und zudem der Verweis auf Art. 83 – 86 DBG bzw. §§ 88 – 90 StG den Art. 90 Abs. 2 DBG bzw. § 93 Abs. 2 StG eben gerade nicht erfasst. Internationale Wochen-aufenthalter haben somit keinen Anspruch auf eine nachträgliche ordentliche Veranlagung.

b) Soweit das kantonale Steueramt demnach die nachträgliche ordentliche Veranlagung erst ab dem Zeitpunkt der Wohnsitznahme vornimmt, entspricht sein Vorgehen grundsätzlich der gesetzlichen Regelung.

4. Damit stellt sich die Frage, ob die Pflichtigen bereits vom 1. Januar bis 16. März 2009 in der Schweiz Wohnsitz hatten, wie sie neu geltend machen, oder ob in diesem Zeitraum ein internationaler Wochen-aufenthalt vorlag.

a) Gemäss Art. 3 Abs. 1 DBG und § 3 Abs. 1 StG ist eine natürliche Person aufgrund persönlicher Zugehörigkeit (unbeschränkt) steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz bzw. im Kanton hat. Wohnsitz hat eine Person dann, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält (Art. 3 Abs. 2 DBG und § 3 Abs. 2 StG).

Der steuerrechtliche Wohnsitzbegriff ist jenem des ZGB nachgebildet (Art. 23 Abs. 1 und Art. 25 ZGB), ohne dass sich diese Begriffe vollständig decken. Er knüpft nach der für das Abgaberecht geltenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise an die tatsächliche Gestaltung der Dinge an. Ob demnach ein Wohnsitz im Sinn des Steuerrechts vorliegt oder nicht, richtet sich nach den äusserlich erkennbaren Umständen des Einzelfalls und damit nach objektiven Kriterien. Subjektive Absichten des Steuerpflichtigen sind nicht beachtlich, wenn sie zur tatsächlichen Gestaltung der Verhältnisse im Widerspruch stehen. Das Steuerrecht stellt folglich auf einen objektiven Wohnsitzbegriff ab (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 3 N 4 DBG und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 3 N 5 StG).

Der steuerrechtliche Wohnsitzbegriff setzt den Aufenthalt mit der Absicht dauernden Verbleibens voraus. Dieser Ort liegt dort, wo sich der Mittelpunkt der persönlichen und wirtschaftlichen Interessen einer Person befindet (BGr, 29. September 1999 = Pra 2000 Nr. 7; BGr, 9. Dezember 1996 = ASA 67, 551 = StE 1998 B 22.3 Nr. 65; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 3 N 7 DBG und § 3 N 8 StG, jeweils auch zum Folgenden). Dies ist jener Ort, zu dem eine Person mit Bezug auf ihre Familienverhältnisse, die Art ihrer Erwerbstätigkeit, die Dauer und den Zweck des Aufenthalts sowie die Wohnverhältnisse gesamthaft die engsten Beziehungen unterhält.

Als eines der Tatbestandsmerkmale des steuerrechtlichen Wohnsitzes wird ein tatsächliches Verweilen verlangt; der blosser Wille zur Wohnsitznahme genügt nicht (BGE 96 I 149 und 94 I 325). Hält sich eine Person abwechslungsweise an zwei verschiedenen Orten auf, so namentlich dann, wenn der Arbeitsort und ihr sonstiger Aufenthaltsort auseinander fallen, bestimmt sich der steuerrechtliche Wohnsitz danach, zu welchem Ort sie die stärkere Beziehung unterhält. Bei unselbstständig erwerbenden Personen ist dies gewöhnlich der Ort, wo sie für längere oder unbestimmte Zeit Aufenthalt nehmen, um von dort aus der täglichen Arbeit nachzugehen (BGE 132 I 36 f.,

auch zum Folgenden). Bei in ungetrennter Ehe lebenden Personen mit Beziehungen zu mehreren Orten gelten die persönlichen und familiären Kontakte zum Ort, wo sich ihre Familie, d.h. der Ehegatte und die Kinder aufhalten, als stärker als diejenigen zum Ort, von wo aus sie ihrer Arbeit regelmässig nachgehen. Doch gilt das nur dann, wenn sie täglich oder wenigstens an den Wochenenden bzw. an den arbeitsfreien Tagen an den Familienort zurückkehren; beim internationalen Wochenaufenthalter kann es allerdings je nach Distanz auch genügen, wenn die Intervalle der Rückkehr grösser sind. Demnach unterstehen verheiratete Pendler oder Wochenaufenthalter grundsätzlich ausschliesslich der (unbeschränkten) Steuerhoheit des Staates bzw. Kantons, in welchem sich ihre Familie aufhält.

Ein Ehegatte kann einen eigenen steuerrechtlichen Wohnsitz haben, d.h. ohne dass deswegen die Ehe als (tatsächlich) getrennt zu betrachten wäre (BGE 121 I 14). Dieser eigene steuerrechtliche Wohnsitz eines einzelnen Ehegatten kann sich auch im Ausland befinden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 3 N 30 DBG). Dies setzt allerdings voraus, dass die äusseren Umstände klar zum Ausdruck bringen, dass der eine steuerrechtliche Wohnsitz nur für einen der beiden Ehegatten bestimmt ist. Das ist zum Beispiel der Fall, wenn ein Ehepartner einen besonderen Haushalt gründet, der offensichtlich nicht beiden Eheleuten gemeinsam dient. Die Annahme eines getrennten steuerrechtlichen Wohnsitzes kann auch dann gerechtfertigt sein, wenn die Ehegatten an verschiedenen Orten im In- oder Ausland beruflich oder geschäftlich tätig sind. Hält sich ein Ehegatte langfristig im Ausland oder in einem andern Kanton auf, dann behält er aber den steuerrechtlichen Wohnsitz bei der Familie bei, solange er am Arbeitsort nicht den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen (und somit seinen eigenen steuerrechtlichen Wohnsitz) begründet.

Steuerpflichtige, die als unselbstständig Erwerbstätige in leitender Funktion arbeiten, unterliegen zudem einem besonderen Steuerregime. Verbringt eine solche Person die Wochenenden und ihre Freizeit bei der Familie, begründet der Arbeitsort das Hauptsteuerdomizil und am Familienort befindet sich ein "sekundärer Steuerwohnsitz" (BGr, 11. September 2007, 2C_112/2007, www.bger.ch). Erforderlich ist eine besondere Verantwortung in einer bedeutenden Unternehmung mit zahlreichem Personal. Die berufliche Beanspruchung muss hier so stark sein, dass die familiären und sozialen Beziehungen in den Hintergrund treten.

b) Gemäss den vorliegenden Anhaltspunkten haben die Pflichtigen erst per 17. März 2009 in der Schweiz einen Wohnsitz begründet:

Sie lebten vor dem Stellenantritt per 2. Januar 2009 unstreitig mit der 2005 geborenen Tochter zusammen in einem Haushalt im europäischen Ausland. Gemäss ihrer Schilderung bezog der Pflichtige per Stellenantritt in der Gemeinde C ein so genanntes "Corporate Housing", was faktisch einem Hotel entsprochen habe. Die Wochenenden habe er jeweils mit seiner Familie im europäischen Ausland verbracht, bis die Familie per 17. März 2009 in die neue Wohnung nachgezogen sei. Mithin lebte die Familie des Pflichtigen bis zum Bezug der Wohnung in der Gemeinde E weiterhin im Ausland. Damit ist es von vornherein ausgeschlossen, dass diese bereits vorher hier einen Wohnsitz begründen konnte, da ein physischer Aufenthalt grundsätzliche Voraussetzung eines solchen bildet. Durch seine wöchentliche Rückkehr brachte der Pflichtige zum Ausdruck, dass trotz der temporären Trennung auch der Mittelpunkt seiner persönlichen Beziehungen bei seiner Familie lag. Es bestand zudem nie die Absicht, hier einen getrennten Wohnsitz nur für den Pflichtigen allein zu begründen, sondern war immer geplant, die Familie so bald als möglich nachzuziehen, sodass auch nicht von einem separaten Wohnsitz des Pflichtigen gesprochen werden kann. Auch die Praxis über den selbstständigen Wohnsitz von Personen in leitender Funktion gelangt hier nicht zur Anwendung, da die vorausgesetzte besonders hohe Verantwortung mit zahlreichem Personal nicht dargetan wurde. Mithin handelte es sich um einen internationalen Wochenaufenthalt.

b) Anzufügen ist, dass internationale Wochenaufenthalter an ihrer hiesigen Wohnadresse auch keinen Aufenthalt gemäss Art. 3 Abs. 3 DBG bzw. § 3 Abs. 3 StG begründen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 3 N 36 DBG und § 3 N 74 StG). Dies ergibt sich unmittelbar aus Art. 91 DBG bzw. § 94 StG, wo Wochenaufenthalter zu den Personen ohne Aufenthalt in der Schweiz gezählt werden. Eine nachträgliche ordentliche Veranlagung gestützt auf steuerrechtlichen Aufenthalt kommt somit in diesen Fällen nicht in Betracht (Art. 83 Abs. 1 DBG bzw. § 87 Abs. 1 StG).

5. a) Der Steuerpflichtige muss das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen, persönlich unterzeichnen und samt den vorgeschriebenen Beilagen fristgemäss der zuständigen Behörde einreichen (Art. 124 Abs. 2

DBG, § 133 Abs. 2 StG). Reicht er die Steuererklärung nicht oder mangelhaft ausgefüllt ein, wird er aufgefordert, das Versäumte innert Frist nachzuholen (Art. 124 Abs. 3 DBG). Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflicht nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor (Art. 130 Abs. 2 Satz 1 DBG, § 139 Abs. 2 StG).

Besteht die Steuerpflicht nur während eines Teils der Steuerperiode, wird die Steuer auf den in diesem Zeitraum erzielten Einkünften erhoben. Dabei bestimmt sich der Steuersatz für regelmässig fliessende Einkünfte nach dem auf zwölf Monate berechneten Einkommen; nicht regelmässig fliessende Einkünfte werden für die Satzbestimmung nicht umgerechnet (Art. 209 Abs. 3 DBG; § 49 Abs. 3 StG).

b) Die Pflichtigen haben zwar eine Steuererklärung 2009 eingereicht; diese erstreckt sich indessen über das gesamte Jahr 2009. Die genauen finanziellen Verhältnisse für den massgebenden Zeitraum ab dem 17. März 2009 gehen daraus nicht hervor. Damit besteht eine Unklarheit im Sachverhalt, ist doch eine korrekte Bestimmung des steuerbaren und des satzbestimmenden Einkommens nicht möglich. Das kantonale Steueramt hat deshalb zu Recht mit Auflage vom 6. Januar und Mahnung vom 2. März 2012 eine Steuererklärung nur für den genannten Zeitraum verlangt. Die Pflichtigen sind dieser Aufforderung nicht nachgekommen. Damit waren die Voraussetzungen für die Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen erfüllt.

6. a) Eine zu Recht ergangene Ermessenseinschätzung kann der Steuerpflichtige laut Art. 132 Abs. 3 DBG bzw. § 140 Abs. 2 StG einzig wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Diese Norm beschränkt die Kognition der Prüfungsinstanzen; diese dürfen die Ermessensveranlagung nur dann aufheben, wenn sie sich als offensichtlich falsch erweist (vgl. Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2000, Art. 130 N 33 DBG). Diesen Nachweis kann der Steuerpflichtige auf zwei Arten erbringen (Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 48 N 46 ff. StHG, auch zum Folgenden):

Vorab kann er den tatsächlichen Sachverhalt dartun und den entsprechenden Nachweis durch Nachholung der versäumten Handlung leisten, mit der Folge, dass die

umstrittene Ermessenseinschätzung durch eine ordentliche Veranlagung ersetzt wird und die Steuerfaktoren nach den für gewöhnliche Einschätzungen geltenden Regeln ermittelt werden.

Kann der Nachweis des wahren Sachverhalts nicht erbracht werden, verbleibt dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, darzulegen und nachzuweisen, dass die angefochtene Einschätzung offensichtlich unrichtig 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 (Zweifel, Art. 48 N 59 StHG, mit Hinweisen). Ist dieser Nachweis geleistet, bleibt es zwar bei einer Ermessensveranlagung, doch wird die angefochtene durch eine neue Schätzung der Rechtsmittelinstanz ersetzt.

Dem Steuerrekursgericht sind – ebenso wie der Einsprachebehörde – weitere Untersuchungen verwehrt. Es hat vielmehr nur jene im Zeitpunkt der Entscheidung vorhandenen Schriftstücke zu berücksichtigen, welche den behaupteten Sachverhalt sofort beweisen oder zumindest als sehr wahrscheinlich erscheinen lassen (VGr, 27. Mai 1986, SB 10/1986 und 11. September 1986, SB 38/1986; Zweifel, S. 144).

b) Weder mit der Beschwerde noch mit dem Rekurs haben die Pflichtigen eine zeitlich korrekt abgegrenzte Steuererklärung eingereicht. Damit haben sie die versäumte Handlung nicht nachgeholt. Die steueramtliche Schätzung unterliegt damit einzig einer auf offensichtliche Unrichtigkeit beschränkten Überprüfung.

c) Aufgrund der eingereichten Steuererklärung für die gesamte Steuerperiode lassen sich die massgebenden Einkünfte und Abzüge weitgehend herleiten. Streitig ist einzig eine Zahlung der D AG von Fr. 16'079.70, welche von der Vorinstanz als Lohnnebenleistung besteuert wird. Nach Auffassung der Pflichtigen handelt es sich dabei um eine nicht steuerbare Schadenersatzleistung im Zusammenhang mit der Aufhebung des monatlichen Zuschusses der D AG an ihr Kader für das Leasing eines Fahrzeugs.

aa) Gemäss Art. 17 Abs. 1 DBG bzw. § 17 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis steuerbar mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile. Diese Bestimmung ist insbesondere auch anwendbar auf freiwillige Leistungen des Arbeitgebers, wie vertraglich nicht vereinbarte Gratifikationen, Boni, Gewinnbeteiligungen, Tantiemen, Jubiläumsabgaben (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 17 N 33 DBG und § 17 N 33 StG).

Schadenersatzleistungen stellen grundsätzlich kein steuerbares Einkommen dar, soweit sie den Umfang des Schadens nicht übersteigen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 16 - 39, N 27 DBG bzw. VB zu §§ 16 - 37, N 7 StG). Da durch den Schadenersatz lediglich eine wirtschaftliche Einbusse ausgeglichen wird, dem Zufluss also ein entsprechend hoher Vermögensabgang gegenübersteht, hat er keine Vermögensvermehrung zur Folge und stellt deshalb beim Empfänger kein steuerbares Einkommen dar. Steuerbar sind indessen Entschädigungen, die wegfallende Erwerbseinkünfte ersetzen (Art. 23 lit. a DBG, § 23 lit. a StG). Schaden ist eine ungewollte Vermögensverminderung (Heierli/Schnyder, Basler Kommentar, Obligationenrecht I, Art. 1 – 529, 5. A., 2011, Art. 41 N 3 OR). Die Pflicht zum Ersatz eines Schadens entsteht namentlich aufgrund eines Verschuldens dessen, welcher einen Schaden angerichtet hat. Dabei kommt u. a. eine unerlaubte Handlung in Betracht, aber auch die Nichterfüllung oder nicht gehörige Erfüllung einer vertraglichen Verpflichtung. Der entsprechende Schädiger wird gestützt auf Art. 41 ff. oder 97 ff. OR schadenersatzpflichtig.

bb) Über die rechtlichen Hintergründe der Ausgleichszahlung geht aus den Akten wenig hervor. Immerhin ist daraus ersichtlich, dass die D AG diese nicht aufgrund einer rechtlichen Verpflichtung, sondern freiwillig leistete:

Gemäss Sachdarstellung der Pflichtigen habe die D AG bestimmten Mitarbeitern als Lohnnebenleistung das Angebot gemacht, die Kosten des Leasings eines Fahrzeugs zu übernehmen. Diese Kostenübernahme sei abhängig gewesen vom Abschluss eines gesonderten Leasingvertrags mit einer Leasinggesellschaft, welche von der D AG vorgegeben gewesen sei. Der Pflichtige habe von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht. Per 31. Oktober 2009 seien indessen diese Zuschüsse von der

Konzernleitung gestrichen worden, worauf er den Leasingvertrag gekündigt habe. Als Folge habe die Leasinggesellschaft einen Schaden von Fr. 16'079.- geltend gemacht, welchen die D AG übernommen habe. Diese Zahlung sei in der Salärabrechnung November 2009 enthalten und dort der Quellensteuer unterstellt worden.

Aus einem Auszug einer internen Mitteilung der D AG geht hervor, dass der Autoleasing-Zuschuss von ihr jederzeit auf jeden beliebigen Zeitpunkt ersatzlos gestrichen werden konnte; dies musste den Mitarbeitern bekannt sein. Damit bestand für die D AG offenkundig keine vertragliche Verpflichtung, für den Wegfall der Zuschüsse eine Entschädigung zu leisten. Kader-Mitarbeiter konnten zudem frei wählen, vom Leasing-Zuschuss (oder alternativ einem SBB-Familien-Generalabonnement 1. Klasse) Gebrauch zu machen oder darauf überhaupt zu verzichten. Weiter führte die Aufhebung des Zuschusses nicht automatisch zur Beendigung des Leasingvertrags, sondern hatte der Pflichtige vielmehr die Möglichkeit, diesen auf eigene Kosten weiterzuführen.

Demnach entsprach sowohl der Abschluss des Leasingvertrags trotz fehlender Garantie, dass der Zuschuss permanent geleistet werde, als auch die Auflösung desselben unter Schadenersatzfolge dem freien Willen des Pflichtigen. Negative finanzielle Folgen eines in freiem Willen gefassten Entscheids stellen aber keinen Schaden im dargelegten Rechtssinn dar. Damit handelt es sich bei der Ausgleichszahlung um eine freiwillige Leistung der D AG, welche nach dem Gesagten vom Pflichtigen zu versteuern ist. Nach den Abklärungen des Steuerrekursgerichts ist diese Leistung im Lohn gemäss Lohnausweis enthalten.

d) Gemäss Lohnausweis sowie Beiblatt setzt sich der Lohn des Pflichtigen demnach aus einem Grundgehalt von Fr. 216'355.-, unregelmässigen Leistungen von Fr. 46'679.- (wovon Fr. 15'667.- auf den Zeitraum nach dem 16. März 2009, somit 290 Tagen, entfallen) sowie "anderen Leistungen" von Fr. 15'832.- zusammen (je brutto).

Dies ergibt folgende Ausscheidung:

	Total	steuerbar	365 Tage
	Fr.	Fr.	Fr.
Grundlohn brutto	216'355.-	171'898.-*	216'355.-
regelmässige Leistungen	15'832.-	12'579.-*	15'832.-
unregelmässige Leistungen	46'679.-	<u>15'667.-**</u>	<u>15'667.-</u>
		200'144.-	247'857.-
./ Sozialversicherung etc. 10,15%		179'830.-	222'697.-.

(* pro rata 290 Tage / ** effektiv)

Die Differenz zur Schätzung (Fr. 185'000.- / Fr. 234'507.-) erscheint zwar gering; nachdem aber die Einkommensbestandteile in der Beilage zum Lohnausweis ausgewiesen werden, lässt sich die Differenz nicht mehr mit dem Unschärfebereich bei Schätzungen begründen und ist deshalb zu korrigieren. Die übrigen Positionen der Einschätzung der Vorinstanz wurden der Steuererklärung entnommen und pro rata umgerechnet; sie geben keinen Anlass zu Bemerkungen.

7. Gestützt auf diese Erwägungen sind die Beschwerde und der Rekurs teilweise gutzuheissen. Ausgangsgemäss sind die Kosten den Parteien anteilmässig aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG).

Zu Recht sind den Pflichtigen im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern sodann auch die Einsprachekosten auferlegt worden, da sie das Einspracheverfahren durch schuldhafte Verletzung von Verfahrenspflichten veranlasst haben (§ 142 Abs. 2 Satz 2 StG i.V.m. § 18 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998, VO StG). Die Kostenfestsetzung ist mit Fr. 500.- nicht zu beanstanden (Ziff. 2.1. des Protokolls der Sitzung vom 18. Januar 2007 der Fachkommission Steuerrecht des kantonalen Steueramts i.V.m. § 21 Abs. 2 VO StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die Beschwerdeführer werden wie folgt veranlagt (Tarif gemäss Art. 214 Abs. 2 DBG, Verheiratetentarif):

Steuerperiode		Einkommen
		Fr.
2009	steuerbar	158'500.-
	satzbestimmend	195'500.-

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.
2009	steuerbar	158'300.-	3'000.-
	satzbestimmend	195'300.-	42'000.-

[...]