

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 QS.2015.1

Entscheid

22. April 2015

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

A,

vertreten durch BDO AG,
Fabrikstrasse 50, 8031 Zürich,

Rekurrent,

gegen

Staat Zürich,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Dienstabteilung Quellensteuer,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Rekursgegner,

betreffend

Quellensteuerpflicht 2008 (1.4. - 31.12.)

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) ist deutscher Staatsangehöriger und lebt zusammen mit seiner Ehefrau und seinen Kindern in Deutschland. Ab 1. April 2008 arbeitete er bei der B AG in der Gemeinde C als Geschäftsführer und zugleich bei der D GmbH in Deutschland. Per 15. April 2008 mietete er in Zürich eine vollständig möblierte 2-Zimmerwohnung.

Mit Auflage vom 20. November 2013 verlangte das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Quellensteuer, von der B AG nähere Angaben zum bezogenen Lohn des Pflichtigen samt Lohnausweisen. Dem kam diese am 18. Dezember 2013 nach. Ebenfalls am 18. Dezember 2013 reichte zudem der Pflichtige u.a. den deutschen Steuerbescheid 2008 ein. Am 27. Januar 2014 verfügte das kantonale Steueramt eine Nachforderung der Quellensteuer infolge Neuveranlagung. Dabei bezog es das Auslandseinkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit des Pflichtigen satzbestimmend ein. Dies ergab bei einem Lohn in der Schweiz von Fr. 127'028.- und einem Auslandseinkommen von Fr. 552'556.- ein satzbestimmendes Einkommen von Fr. 679'584.- und eine Steuerforderung von Fr. 38'159.-; unter Abzug der bereits entrichteten Quellensteuer von Fr. 13'990.- resultierte eine Nachforderung von Fr. 24'169.-.

B. Hiergegen liess der Pflichtige am 27. Februar 2014 Einsprache erheben und beantragen, für die Quellensteuerberechnung lediglich das schweizerische Erwerbseinkommen zu berücksichtigen sowie neu die in der Schweiz bezahlte Miete von total Fr. 19'150.- als Berufsauslage zum Abzug zuzulassen.

Das kantonale Steueramt gewährte den Abzug der Wohnkosten im Umfang von Fr. 8'618.-, was unter Berücksichtigung der bereits im Quellensteuertarif berücksichtigen Berufsauslagen einen zusätzlichen Abzug von Fr. 6'464.- ergab. Zugleich unterwarf es eine Spesenentschädigung von Fr. 3'000.- der Quellensteuer. Im Übrigen wies es die Einsprache ab. Dies ergab neu eine reduzierte Nachforderung von Fr. 23'128.-.

C. Mit Rekurs vom 17. Dezember 2014 beantragte der Pflichtige, sowohl das steuerbare als auch das satzbestimmende Einkommen auf Fr. 110'032.75 festzusetzen und die Quellensteuer auf dieser Grundlage neu zu berechnen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Darin stellte er zunächst die verfahrensrechtliche Grundlage für die Untersuchungshandlungen der Vorinstanz in Frage, insbesondere die Nachforderung an ihn statt an die Arbeitgeberin sowie die Zustellung einer an ihn gerichteten Auflage ins Ausland. Zudem sei eine Nachveranlagung bei internationalen Wochenaufenthalten wie bei ihm unzulässig. Eine gesetzliche Grundlage sei nicht ersichtlich. Die geltend gemachten Kosten der Wohnung seien gesamthaft zum Abzug zuzulassen. Zudem hätten die Spesen nicht ohne vorangehende Untersuchung aufgerechnet werden dürfen; eine solche hätte denn auch ergeben, dass das betreffende Spesenreglement genehmigt worden sei.

Das kantonale Steueramt schloss am 4. Februar 2015 auf Abweisung des Rechtmittels. Der Mangel der Zustellung ins Ausland könne nur vom ausländischen Staat gerügt werden. Mit Verfahrenseinleitung am 20. November 2013 sei die fünfjährige Verjährungsfrist zudem gewahrt worden. Die Nachforderung von Quellensteuern stelle kein nachträgliches Veranlagungsverfahren dar und sei gesetzlich vorgesehen. Eine Eröffnung direkt an den Empfänger der quellensteuerbelasteten Leistung sei zulässig. Die Berechnung des Abzugs für die hiesige Wohnung entspreche der bundesgerichtlich bestätigten Praxis. Die Aufrechnung von Pauschalspesen sei ebenfalls vorgeschrieben, hier zunächst unterlassen, dann aber korrekt nachgeholt worden.

Der Pflichtige nahm mit Replik vom 25. Februar 2015 erneut Stellung. Darin machte er geltend, das Besteuerungsrecht sei verjährt, da die verjährungsunterbrechende Aufforderung vom 20. November 2013 unzulässigerweise ins Ausland adressiert worden sei. Die fehlenden gesetzlichen Grundlagen für eine nachträgliche Veranlagung dürften zudem nicht einfach durch eine Nachforderungsverfügung umgangen werden. Zudem sei eine solche an den Arbeitgeber als Schuldner der steuerbaren Leistung und nicht den Pflichtigen als Arbeitnehmer zu richten.

Das kantonale Steueramt hielt mit Duplik vom 17. März 2015 daran fest, dass die Auflage rechtmässig ergangen sei. Es sei bisher in der Rechtsprechung noch nie bestritten worden, dass die Quellenbesteuerung zum Satz des gesamten Erwerbseinkommens vorgenommen werde. Das Bundesgericht habe zudem erkannt, dass Quasi-Ansässige dieselben Abzüge geltend machen könnten wie die ordentlich veranlagten

Steuerpflichtigen. Es entspreche der Praxis, dass solche Wochenaufenthalter ihre Kosten nachträglich geltend machen könnten. Entsprechend werde eine Rückerstattungsverfügung eröffnet, in welchem Rahmen auch eine gesamthafte Überprüfung der Quellensteuerpflicht erfolge.

Am 1. April 2015 nahm der Pflichtige erneut Stellung und hielt am bisher Vorbrachten fest. Die vom kantonalen Steueramt erwähnten Bundesgerichtsentscheide bezögen sich lediglich auf die nachträgliche Geltendmachung von Abzügen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz sind aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie u.a. in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit ausüben (Art. 5 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990, DBG; Art. 4 Abs. 2 lit. a des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990, StHG; § 4 Abs. 2 lit. a des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, StG). Die Besteuerung erfolgt gemäss den Regeln über die Quellenbesteuerung für natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (Art. 91 ff. DBG; Art. 35 ff. StHG bzw. § 94 ff. StG; Bauer-Balmelli/Omlin, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 5 N 3 DBG).

Gemäss Art. 91 DBG bzw. § 94 StG entrichtet eine Person ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz, die hier für kurze Dauer oder als Grenzgänger oder Wochenaufenthalter in unselbstständiger Stellung erwerbstätig ist, für ihr Erwerbseinkommen die Quellensteuer nach den Art. 83 - 86 DBG bzw. §§ 88 - 90 StG. Die Gesetze weisen demnach internationale Wochenaufenthalter der Kategorie von Personen ohne hiesigen Aufenthalt zu, obschon echte Wochenaufenthalter an sich die Voraussetzungen für einen Aufenthalt nach Art. 3 DBG bzw. § 3 StG an ihrem Arbeitsort erfüllen würden (Bauer-Balmelli/Omlin, Art. 3 N 10 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 3 N 36 DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 3 N 76 StG, auch zum Folgenden).

b) Es ist nicht streitig, dass es sich beim Pflichtigen um einen internationalen Wochenaufenthalter handelt. Demnach erfolgt die Quellenbesteuerung bei ihm nach den Vorschriften von Art. 91 DBG bzw. § 94 StG. Dies bedeutet insbesondere, dass keine eigentliche ergänzende oder nachträgliche ordentliche Veranlagung durchgeführt wird (Art. 90 DBG bzw. § 93 StG).

2. a) Hat der Schuldner der steuerbaren Leistung den Steuerabzug nicht oder ungenügend vorgenommen, verpflichtet ihn das Gemeindesteuernamt oder das kantonale Steueramt zur Nachzahlung. Der Rückgriff des Schuldners auf den Steuerpflichtigen bleibt vorbehalten (Art. 138 Abs. 1 DBG, § 145 Abs. 1 StG). Um diese Nachzahlung verfahrensmässig durchsetzen zu können, erlässt die zuständige Steuerbehörde eine Nachzahlungsverfügung (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 139 N 2 DBG sowie § 145 N 3 StG).

Die Bestimmungen über die Quellensteuer enthalten keine Regelung über die Verjährung des Rechts auf Nachforderung. Es rechtfertigt sich indessen, auf die allgemeinen Bestimmungen zur Veranlagungsverjährung abzustellen (Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Teil III., 2015, Art. 138 N 12 DBG). Gemäss Art. 120 Abs. 1 Satz 1 DBG bzw. § 130 Abs. 1 StG verjährt das Recht, eine Steuer zu veranlagern, fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode. Die Verjährung beginnt neu mit jeder auf die Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichteten Amtshandlung, die einem Steuerpflichtigen oder Mithaftenden zur Kenntnis gebracht wird (je Abs. 3 lit. a). Zu diesen Amtshandlungen gehören alle Handlungen, welche auf Fortführung des Verfahrens gerichtet sind. In Betracht kommt etwa ein Schreiben der Veranlagungsbehörde an die steuerpflichtige Person, mit welchem Unterlagen für die Veranlagung eingefordert werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 120 N 15 DBG und § 130 N 16 StG). Die Unterbrechungshandlung gemäss Art. 120 Abs. 3 lit. a DBG bzw. § 130 Abs. 3 lit. a StG muss von der Behörde vorgenommen werden, welche zur Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung zuständig ist.

b) Vorliegend hat das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Quellensteuer, mit Schreiben vom 20. November 2013 Lohnunterlagen 2008 bezüglich des Pflichtigen verlangt. Entgegen der Behauptung des Pflichtigen war dieses nicht an ihn persönlich an seine Adresse in Deutschland, sondern an die B AG in der Gemeinde C adressiert.

Diese ist zudem – neben ihm – als seine Arbeitgeberin zur Mitwirkung verpflichtet und damit zu Recht Adressatin der Verfügung (Art. 136 DBG; § 143 StG). Wie sich aus dem Antwortschreiben vom 18. Dezember 2013 ergibt, hat sie die Auflage auch erhalten. Die vom Pflichtigen aufgeworfene Problematik der Zustellung ins Ausland stellt sich damit in diesem Zusammenhang gar nicht. Die Auflage ist zudem innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf des vorliegend massgebenden Steuerjahres 2008 ergangen, weshalb der Einwand der Verjährung nicht zutrifft.

3. Der Pflichtige wendet ein, dass das kantonale Steueramt nicht berechtigt sei, von ihm selber eine Nachzahlung zu verlangen, sondern dass die Nachforderung an seine Arbeitgeberin zu richten sei.

a) Wie bereits festgehalten, verpflichtet das Gemeindesteueramt oder das kantonale Steueramt gestützt auf Art. 138 Abs. 1 DBG bzw. § 145 Abs. 1 StG den Schuldner der steuerbaren Leistung, welcher den Steuerabzug nicht oder ungenügend vorgenommen hat, zur Nachzahlung. Gemäss § 16 der Verordnung über die Quellensteuer für ausländische Arbeitnehmer (Quellensteuerverordnung I) vom 2. Februar 1994 (ZStB Nr. 28/012) kann indessen der Steuerpflichtige selber vom kantonalen Steueramt zur Nachzahlung der von ihm geschuldeten Quellensteuer verpflichtet werden, wenn die steuerbare Leistung nicht oder nicht vollständig um die Quellensteuer gekürzt ausbezahlt worden ist und ein Nachbezug beim Schuldner der steuerbaren Leistung nicht möglich ist. Die Quellensteuerverordnung I gelangt gestützt auf § 13 lit. a der Verordnung über die Quellensteuer für natürliche und juristische Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz vom 2. Februar 1994 (Quellensteuerverordnung II, ZStB Nr. 29/012) auch auf ausländische Arbeitnehmer mit hiesigem Wochenaufenthalt zur Anwendung.

Der Steuerpflichtige wird zudem dann Verfügungsadressat, wenn er selber Anstoss zur Einleitung des Verfahrens zur Tarifkorrektur gegeben hat (Art. 137 Abs. 1 DBG; § 144 Abs. 1 StG; Ziff. 45 ff. der Weisung zur Durchführung der Quellensteuer für ausländische Arbeitnehmer, für die Steuerperiode 2008 in der Fassung vom 30. September 2005, nachfolgend Weisung, ZStB I Nr. 28/051, ersetzt ab Steuerperiode 2014 durch die Fassung vom 27. Juni 2013, ZStB Nr. 28/052). Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts gilt die darin enthaltene Befristung auf Ende März des Folgejahres lediglich für die Bestreitung der Quellensteuerpflicht an sich, nicht aber bei Beanstan-

dung der Höhe des Quellensteuerabzugs (BGr, 9. Februar 2009, 2C_673/2008 = BGE 135 II 274 = Pra 2010 Nr. 2).

b) Bei der Schuldnerin der steuerbaren Leistung handelt es sich um die B AG in der Gemeinde C. Gemäss Handelsregister ist diese weiterhin aktiv. Mithin ist kein Grund ersichtlich, weshalb der Nachbezug nicht ihr gegenüber hätte geltend gemacht werden können. Nach dem Wortlaut von § 16 der Quellensteuerverordnung I ist demnach die angefochtene Verfügung an die falsche Partei gerichtet und damit nicht korrekt.

c) Im vorliegenden Fall rechtfertigt es sich indessen, trotz dieses formellen Mangels von der Aufhebung des angefochtenen Entscheids abzusehen:

Der Pflichtige hat mit der Einsprache selbst ein Begehren um Tarifkorrektur gestellt, indem er neu die Mietkosten am Wochenaufenthaltort geltend machte. Demzufolge hätte ohnehin ein Verfahren zur Tarifkorrektur mit ihm als Partei eröffnet werden müssen. Hinzu kommt, dass dem Arbeitnehmer auch im Tarifkorrekturverfahren von Amts wegen Parteistellung zukommt. Dementsprechend hält Art. 139 Abs. 1 DBG fest, dass allgemein der "Betroffene" Einsprache erheben könne; unter dem Betroffenen ist auch der Steuerpflichtige selbst zu verstehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 139 N 1 DBG). Im kantonalen Recht wird in § 146 StG der Steuerpflichtige sogar ausdrücklich als für die Einsprache legitimiert genannt. Bei korrektem Vorgehen der Vorinstanz hätte demnach auch der Pflichtige als eigene Partei gegen die an seine Arbeitgeberin gerichtete Nachzahlungsverfügung Einsprache erheben dürfen. Im Einspracheverfahren wäre er demnach selber als Partei zu behandeln gewesen. Mithin wirkt sich der Fehler der Vorinstanz auf der Ebene des Einspracheverfahrens in keiner Weise aus. Der Einspracheentscheid tritt anstelle der ursprünglichen Nachforderungsverfügung.

Vor diesem Hintergrund würde eine Rückweisung der Sache an das kantonale Steueramt zu einem formalistischen Leerlauf führen, weshalb darauf zu verzichten und der angefochtene Entscheid inhaltlich zu überprüfen ist.

4. a) Streitig ist in erster Linie, ob der satzbestimmende Einbezug des ausländischen Erwerbseinkommens durch das kantonale Steueramt zulässig ist. Diese Frage

wurde vom Steuerrekursgericht erst kürzlich in einem Entscheid rechtskräftig abgehandelt, weshalb die dortigen Erwägungen nochmals wiederzugeben sind (StRK I, 23. Februar 2015, 1 QS.2014.12):

aa) Es stellt sich die Frage, was Bemessungsgrundlage der Quellensteuer darstellt. Das kantonale Steueramt verweist auf Art. 7 Abs. 1 DBG bzw. § 6 Abs. 2 StG und leitet daraus ab, dass der dort festgehaltene Grundsatz des Progressionsvorbehalts auch für die Quellensteuer gelte. Nach diesen Bestimmungen entrichten die natürlichen Personen, die nur für einen Teil ihres Einkommens in der Schweiz steuerpflichtig sind, die Steuer für die in der Schweiz steuerbaren Werte nach dem Satz, der ihrem gesamten Einkommen entspricht. Dem Grundsatz nach wird der Steuersatz unter Einbezug sämtlicher in- und ausländischer Einkommensbestandteile berechnet (Athanas/Giglio, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 7 N 4 f. DBG).

bb) Die Quellensteuer tritt in den Fällen gemäss Art. 91 DBG und § 94 StG an die Stelle der im ordentlichen Verfahren zu veranlagenden direkten Steuern (Art. 99 DBG; Art. 35 Abs. 2 StHG bzw. § 91 StG) und ersetzt damit das ordentliche Veranlagungs- und Bezugsverfahren vollständig (Zigerlig/Jud, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. A., 2008, vor Art. 83 - 101 N 2 DBG, auch zum Folgenden; Zigerlig/Rufener, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Vorbem. zu Art. 32 - 38 N 2 StHG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 99 DBG sowie § 91 N 1 StG). Mithin sind sie hier nach der Konzeption der Steuergesetze als echte Quellensteuern ausgestaltet. Lediglich für Quellensteuerpflichtige mit Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz – wozu nach dem Gesagten die ausländischen Wochenaufenthalter nicht zu zählen sind – bleibt eine nachträgliche ordentliche Veranlagung vorbehalten, soweit die an der Quelle erfassten Bruttoeinkünfte eine bestimmte Höhe übersteigen (Art. 90 DBG; Art. 34 Abs. 2 StHG bzw. § 93 StG). Die Ausgestaltung als echte Quellensteuer bedeutet namentlich, dass die Steuerbehörde Ungenauigkeiten, die mit dem Steuerabzug an der Quelle notwendigerweise verbunden sind, nicht durch eine nachträgliche ordentliche Veranlagung korrigieren darf und dem Steuerpflichtigen kein Anspruch zusteht, eine entsprechende Bereinigung in einem ordentlichen Verfahren zu verlangen.

Im Bereich der Quellensteuer herrscht zudem der Grundsatz der Einzelbetrachtung (Zigerlig/Jud, vor Art. 83 - 101 N 4 DBG). Mit dem Abzug der Steuern an der

Quelle werden notwendigerweise einzelne Einkünfte für sich allein erfasst. Allfällige weitere Einkünfte des Steuerpflichtigen bleiben unberücksichtigt. Das ordentliche Veranlagungsverfahren und der Steuerabzug an der Quelle sind damit konzeptionell völlig unterschiedlich angelegt, so dass eine vollständige Gleichbehandlung von im ordentlichen Verfahren veranlagten Steuerpflichtigen und Quellensteuerpflichtigen zwangsläufig ausgeschlossen bleiben muss. Quellensteuerpflichtige werden deshalb gegenüber im ordentlichen Veranlagungsverfahren veranlagten Personen in mehrfacher Hinsicht unterschiedlich behandelt (vgl. Liste in Zigerlig/Jud, vor Art. 83 - 101 N 12a DBG). Dazu gehört insbesondere, dass die übrigen ausländischen Einkünfte für die Satzbestimmung von beschränkt Steuerpflichtigen nicht berücksichtigt werden (vgl. auch Peter Locher, Kommentar zum DBG, Teil 1, 2001, Art. 7 N 14). Als Ergebnis ist deshalb festzuhalten, dass der Progressionsvorbehalt im Bereich der Quellensteuer nach der Konzeption dieser Steuer nicht zur Anwendung gelangt.

Die Ausgestaltung als echte Quellensteuer wird indessen in mehrfacher Hinsicht durchbrochen. Gemäss Ziff. 49 ff. der Weisung können Kinderbetreuungskosten, Schuldzinsen, nicht im Tarif enthaltene Weiterbildungskosten oder Beiträge an anerkannte Formen der gebundenen Selbstvorsorge separat geltend gemacht werden. Hierzu kann der Arbeitnehmer oder der Arbeitgeber ein entsprechendes Gesuch zur Rückerstattung allfällig zu viel bezahlter Quellensteuern einreichen. Mit Entscheid vom 26. Januar 2010 (2C_319/2009 = BGE 136 II 241 = Pra 2010 Nr. 124) hat das Bundesgericht diesbezüglich festgehalten, dass ein Quellensteuerpflichtiger die gleichen Abzüge soll geltend machen können wie ein Steuerpflichtiger, welcher der ordentlichen Steuer untersteht. Darauf hat die Finanzdirektion die Weisung über die nachträgliche ordentliche Veranlagung von quellensteuerpflichtigen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern vom 28. September 2012 erlassen (ZStB Nr. 28/851). Gemäss deren Ziff. 4 müssen Wochenaufenthalter, Grenzgänger und Kurzaufenthalter bei Erreichen des Schwellenwerts neu eine Steuererklärung einreichen, obschon sie der nachträglichen ordentlichen Veranlagung nicht unterliegen. Dabei ist die erste Seite der Steuererklärung auszufüllen und auf der vierten Seite unterschriftlich zu bestätigen, dass unverändert eine Ansässigkeit im Ausland besteht. Darüber hinaus können diese Personen abzugsfähige Aufwendungen geltend machen, die im Quellensteuertarif nicht oder nur pauschal berücksichtigt werden. Diese zusätzlichen Angaben werden dann als Antrag auf eine Neuveranlagung der Quellensteuer behandelt (nachträgliche Tarifkorrekturen).

Aus dieser vom Bundesgericht gestützt auf den Grundsatz der Gleichbehandlung durchgesetzten Erweiterung der Abzüge kann aber nicht abgeleitet werden, dass damit nun generell auch bei den Einkünften eine Gesamtbetrachtung Platz greift. Der Entscheid des Bundesgerichts ziele auf die Vermeidung einer verfassungswidrigen Diskriminierung von ausländischen Wochenaufenthaltern ab. Auf diesen Grundsatz lässt sich keine Erweiterung der Bemessungsgrundlagen über die gesetzlich vorgesehenen unselbstständigen Erwerbseinkünfte hinaus zum Nachteil des Steuerpflichtigen abstützen. Der Progressionsvorbehalt unter Einbezug weiterer Einkünfte gilt damit im Bereich der Quellensteuer nicht.

cc) Neben diesen allgemeinen Überlegungen ist auch aus der technischen Umsetzung der gesetzlichen Vorgaben in den Tarifbestimmungen zu schliessen, dass ausländische Einkünfte bei der Festsetzung der Quellensteuer eben gerade nicht satzbestimmend zu berücksichtigen sind:

Gemäss Art. 84 Abs. 1 i.V.m. Art. 91 DBG bzw. § 88 Abs. 1 i.V.m. § 94 StG wird die Quellensteuer von den Bruttoeinkünften berechnet. Gemeint sind damit sämtliche Einkünfte aus dem betreffenden Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 84 N 1 DBG und § 88 N 2 StG). Der Steuerabzug wird entsprechend den für die Einkommenssteuer natürlicher Personen geltenden Steuersätzen festgesetzt und umfasst die eidgenössischen, kantonalen und kommunalen Steuern (Art. 33 Abs. 1 StHG; § 89 Abs. 2 StG). Die Finanzdirektion berechnet die Steuersätze entsprechend den für die Einkommenssteuer geltenden Steuersätzen und den Steuerfüssen (§ 89 Abs. 1 Satz 1 StG). In Umsetzung dieses Auftrags hat die Finanzdirektion die bereits erwähnte Weisung erlassen. Gemäss deren Ziff. 16 wird die Quellensteuer auf den Erwerbs- und Ersatzeinkünften aufgrund der nachfolgend aufgelisteten Monatstarife A bis D erhoben. Die geltenden Tarif-Tabellen finden sich in der Verfügung der Finanzdirektion über Tarife der Quellensteuern für ausländische Arbeitnehmer, welche sporadisch angepasst werden. In den Tabellen wird der Steuerbetrag in Prozenten vom Bruttolohn pro Monat festgesetzt. Mithin erfolgt die Berechnung anhand des Bruttoeinkommens aus dem betreffenden Arbeitsverhältnis und dem Tarif, und zwar jeweils im Zeitpunkt der Auszahlung durch den Arbeitgeber. Daraus ergibt sich klar, dass die Quellensteuer ohne Einbezug weiterer Einkommensquellen festgesetzt wird und das jeweilige Bruttoeinkommen sowohl Steuerobjekt als auch Bemessungsgrundlage darstellt.

Hinzuweisen ist zudem auf Ziff. 30 der Weisung, wonach Nebenerwerbseinkünfte mit dem Tarif D besteuert werden, und dies unabhängig von einer Haupterwerbstätigkeit. Mithin erfolgt auch hier kein Einbezug weiterer Einkommensbestandteile zur Satzbestimmung.

dd) Im Übrigen ist nicht einzusehen, weshalb das kantonale Steueramt gestützt auf Art. 7 Abs. 1 DBG bzw. § 6 Abs. 2 StG lediglich zusätzliche unselbstständige Erwerbseinkünfte zur Satzbestimmung einbeziehen will; wenn es schon eine Angleichung an den Progressionsvorbehalt bei der ordentlichen Besteuerung vornehmen will, müssten konsequenterweise sämtliche ausländische Einkünfte (Wertschriften- und Liegenschaftserträge etc.) erfasst werden. Das kantonale Steueramt nimmt eine Abgrenzung vor, welche sich letztlich nicht begründen lässt. Würden aber alle Einkünfte einbezogen, wäre der Schritt zur nachträglichen ordentlichen Veranlagung bzw. Einschätzung nicht mehr weit. Wie aber bereits festgehalten, erfolgt bei Personen, die ihren steuerrechtlichen Wohnsitz bzw. Aufenthalt im Ausland haben, eine solche eben gerade nicht.

b) Die ebenfalls von der Vorinstanz angeführten Ziff. 38 der Weisung sowie Ziff. 47 in deren neuen Fassung (ZStB Nr. 28/052) helfen ihr nicht weiter, handelt es sich doch um reine Berechnungsvorschriften zur Bestimmung des steuerbaren Lohns aus einem bestimmten Arbeitsverhältnis bei unregelmässiger Erwerbstätigkeit; eine Ausdehnung der Bemessungsgrundlage auf Einkünfte von anderen Arbeitgebern ist dort nicht vorgesehen.

c) Damit kommt eine Berücksichtigung der ausländischen Erwerbseinkünfte vorliegend nicht in Frage. Das Rechtsmittel ist demnach in diesem Punkt gutzuheissen.

5. Streitig ist ferner die Höhe der als Berufsauslagen abziehbaren Wohnkosten.

a) Im bereits erwähnten Leitentscheid BGr, 26. Januar 2010, 2C_319/2009 (= BGE 136 II 241 = Pra 2010 Nr. 124) kam das Bundesgericht zum Schluss, dass aus Gründen der Gleichbehandlung für internationale Wochenaufenthalter dieselbe steuerliche Abzugsregelung gelten muss wie bei in der Schweiz wohnhaften Steuerpflichtigen, die der ordentlichen Besteuerung unterliegen. In Anwendung dieses Grundsatzes

ist es vorliegend nicht streitig, dass auch dem Pflichtigen als Berufsauslagen ein Abzug der Mietkosten am Wochenaufenthaltort zu gewähren ist. Streitig ist die Berechnung der Höhe dieses Abzugs.

Gemäss Art. 9 Abs. 3 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) über den Abzug von Berufskosten der unselbstständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 (Berufskostenverordnung, Steuererichter 642.118.1) sind bei Wochenaufenthalt die ortsüblichen Auslagen für ein Zimmer abziehbar. Nach BGr, 25. März 2011, 2C_728/2010 ist diese Vorschrift so zu verstehen, dass der Begriff "Zimmer" grundsätzlich eine 1-Zimmerwohnung bzw. ein Studio mit Bad und kleiner Küche bzw. Kochecke umfasst. Im Folgenden hat es die in der Praxis verwendete Formel (Division des Jahresmietzinses durch die Anzahl Wohnzimmer) als sachgerecht beurteilt und bestätigt. Die Berufskostenverordnung sieht zudem nur den Abzug für Kosten eines Zimmers und nicht eines möblierten Zimmers vor. Demnach handelt es sich beim Mietanteil, der auf die Möblierung des Zimmers entfällt, um nicht abzugsfähige Kosten der Lebenshaltung (Wohnungseinrichtung) und müssen diese damit bei der fraglichen Berechnung des Abzugs ausser Acht bleiben. Das Steuerrekursgericht hat hierfür einen Abzug von 10% der Miete als angemessen beurteilt (STRK I, 21. Januar 2013, 1 QS.2012.5).

b) Bei der vom Pflichtigen gemieteten Wohnung handelt es sich um eine möblierte 2-Zimmerwohnung mit einem Mietzins von Fr. 2'300.- pro Monat vom 15. April bis 31. Oktober 2008 und Fr. 2'100.- pro Monat vom 1. November bis 31. Dezember 2008, insgesamt Fr. 19'150.-. Die zugestandenen Wohnkosten von Fr. 8'617.50 entsprechen den genannten Vorgaben und sind daher zu bestätigen.

6. Gemäss Lohnausweis hat die Arbeitgeberin dem Pflichtigen pauschale Repräsentationsspesen von Fr. 3'000.- ausgerichtet. Die Vorinstanz hat diese als steuerbares Einkommen betrachtet und darauf die Quellensteuer erhoben.

Gemäss Ziff. 10 der Weisung sind Leistungen des Arbeitgebers für Ersatz von Reisespesen und von besonderen Berufsauslagen nur insoweit nicht Bestandteil des steuerbaren Bruttolohns, als ihnen echte Aufwendungen gegenüber stehen. Die Aufwendungen sind zu belegen. Vorbehalten bleiben Pauschalspesen, die aufgrund eines

genehmigten Spesenreglements ausbezahlt werden, das vom Kanton Zürich akzeptiert wird.

Im vom kantonalen Steueramt genehmigten Spesenreglement der Arbeitgeberrin des Pflichtigen sind die Repräsentationsspesen in Ziff. 5.1 und Ziff. 5.2 geregelt. Für die Geschäftsleitung gilt zudem ein ebenfalls genehmigtes Zusatzreglement, welches Pauschalspesen von maximal Fr. 7'200.- pro Jahr vorsieht. Diese sind im Lohnausweis in der Rubrik "Repräsentation", Ziff. 13.2.1, auszuweisen. Bei einem reduzierten Beschäftigungsgrad werden die Pauschalspesen anteilmässig reduziert. Weiter wird festgehalten, dass die genehmigten Pauschalspesen nicht einer allfälligen Quellensteuer unterliegen.

Es ist unbestritten, dass der Pflichtige der Geschäftsleitung der B AG angehört und ihm deshalb die erwähnte Repräsentationsspesenpauschale zusteht. Gemäss Lohnausweis hat er neben den streitigen, in vorgeschriebener Weise unter Ziff. 13.2.1 deklarierten Repräsentationsspesen keine weiteren solchen erhalten. Damit sind diese aber auch nicht als Lohnbestandteil aufzurechnen, und ist der Rekurs auch in diesem Punkt gutzuheissen.

7. Gestützt auf diese Erwägungen ergibt sich folgende Quellensteuerberechnung (Tarif B2 mit Kirchensteuer gemäss Verfügung der Finanzdirektion über Tarife der Quellensteuern für ausländische Arbeitnehmer vom 23. Oktober 2007, in Kraft ab 1. Januar 2008, ZStB Nr. 28/405):

	Bruttolohn	BerAusl	QSt-pfl. Lohn	Satz	Quellensteuer
	Fr.	Fr.	Fr.	%	Fr.
April	12'500.-	- 718.22	11'781.78	7.70	907.20
Mai	12'500.-	- 718.22	11'781.78	7.70	907.20
Juni	12'500.-	- 718.22	11'781.78	7.70	907.20
Juli	12'500.-	- 718.22	11'781.78	7.70	907.20
August	12'500.-	- 718.22	11'781.78	7.70	907.20
September	12'500.-	- 718.22	11'781.78	7.70	907.20
Oktober	12'500.-	- 718.22	11'781.78	7.70	907.20
November	12'500.-	- 718.22	11'781.78	7.70	907.20
Dezember	<u>27'028.75</u>	<u>- 718.22</u>	<u>26'310.53</u>	19.80	<u>5'209.50</u>

Total	127'028.75	- 6'463.98	120'564.77	12'467.10.
bereits bezahlt				13'990.15
Rückerstattung				1'523.05.

8. Damit ist der Rekurs teilweise gutzuheissen. Aufgrund seines nahezu vollständigen Unterliegens sind die Kosten des Verfahrens vollumfänglich dem Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Dem Pflichtigen ist aufgrund seines 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. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Rückerstattungsanspruch für die Quellensteuer, Steuerperiode 2008, wird auf Fr. 1'523.05 festgesetzt.

[...]