

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 QS.2018.1

Entscheid

23. August 2018

Mitwirkend:

Einzelrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiberin Andrea Schmid

In Sachen

A,

vertreten durch B AG,

Rekurrentin,

gegen

Staat Zürich,

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

Rekursgegner,

betreffend

Rückerstattung der Quellensteuer 2014

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend die Pflichtige) ist spanische Staatsbürgerin und war ab ... 2013 bei der C AG, D, angestellt. Sie verfügt über keine fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung. Für das Jahr 2014 nahm die Arbeitgeberin auf dem Bruttolohn von Fr. 84'409.- einen Quellensteuerabzug von Fr. 7'076.90 vor (Tarif A0 mit Kirchensteuer für Alleinstehende ohne Unterhaltsleistungen).

Mit Eingabe vom 18. März 2015 liess sie beim kantonalen Steueramt, Dienstabteilung Quellensteuer, einen Antrag stellen auf nachträgliche Tarifkorrektur. Darin ersuchte sie um zusätzliche Berücksichtigung der Beiträge an die Säule 3a von Fr. 6'739.- sowie von Weiterbildungs- und Umschulungskosten von Fr. 1'695.-.

Am 31. Juli 2017 gewährte das kantonale Steueramt eine Rückerstattung der Quellensteuer von Fr. 160.65. Darin ging es von im Quellensteuertarif bereits pauschal berücksichtigten Berufsauslagen von Fr. 8'441.- aus und stellte diese den effektiven Berufsauslagen von Fr. 3'984.- gegenüber. Dadurch erhielt es einen Negativsaldo von Fr. 4'457.-, welche es mit den Beiträgen an die Säule 3a verrechnete, sodass sich ein zusätzlicher Abzug von netto Fr. 2'282.- ergab.

B. Hiergegen liess die Pflichtige am 29. August 2017 Einsprache erheben mit dem Antrag, auf die Kürzung der Berufsauslagenpauschale sei zu verzichten.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprache am 21. November 2017 ab. Es sei Praxis, dass ein negativer Berufskostenüberhang zur Verrechnung gebracht werde, wenn die steuerpflichtige Person eine Überprüfung der Berufskosten verlange, und sofern mindestens in der Höhe des negativen Berufskostenüberhangs weitere Aufwendungen steuermindernd zu gewähren seien.

C. Mit Rekurs vom 21. Dezember 2017 wiederholte die Pflichtige den Einspracheantrag, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Sie machte geltend, die Verrechnung mit dem negativen Berufskostenüberhang entspreche nicht den rechtlichen

Grundlagen, zudem stelle das Vorgehen des kantonalen Steueramts eine unzulässige Praxisänderung dar.

Ein mit Verfügung vom 8. Januar 2018 von der Pflichtigen verlangter Kostenvorschuss von Fr. 600.- wurde am 18. Januar 2018 geleistet.

Das kantonale Steueramt schloss am 2. Februar 2018 auf Abweisung des Rechtsmittels.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) aa) Ausländische Arbeitnehmer, welche die fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung nicht besitzen, in der Schweiz jedoch steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben, werden für ihr Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit einem Steuerabzug an der Quelle unterworfen (Art. 83 Abs. 1 Satz 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990, DBG). Für das kantonale Recht enthält § 87 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) eine gleichlautende Bestimmung. Der Steuerabzug tritt – unter Vorbehalt der nachträglichen Veranlagung bzw. Einschätzung – an die Stelle der im ordentlichen Verfahren vom Erwerbseinkommen zu veranlagenden direkten Bundessteuer bzw. Staats- und Gemeindesteuern (Art. 87 DBG, § 91 StG).

Laut Art. 84 Abs. 1 DBG bzw. § 88 Abs. 1 StG wird die Quellensteuer von den Bruttoeinkünften berechnet. Aus Praktikabilitätsüberlegungen werden keine Abzüge für AHV/IV, ALV, UVG und BVG vorgenommen. Die Gewinnungskosten und andere Abzüge werden jedoch im Tarif berücksichtigt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 84 N 4 DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 88 N 5 StG). Damit wird dem in Art. 85 Abs. 1 DBG bzw. § 89 Abs. 1 StG verankerten Grundsatz Rechnung getragen, dass die Belastung eines Ansässigen mit einer Quellensteuer, die entsprechend deren Ausgestaltung als echte Quellensteuer grundsätzlich definitiver Natur ist, nicht wesentlich anders ausfallen darf, als diejenige einer im ordentlichen Verfahren veranlagten steuerpflichtigen Person

(Gleichbehandlungsgebot gemäss Art. 8 Abs. 1 und 127 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999, BV; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 86 N 10 DBG, § 90 N 1 StG).

Die erwähnten, im Tarif pauschal zu berücksichtigenden Abzüge sind in Art. 86 Abs. 1 DBG und § 90 Abs. 1 StG aufgezählt. Demnach sind bei Festsetzung der (Quellen-)Steuertarife Pauschalen für Berufskosten (Art. 26 DBG, § 26 StG) und Versicherungsprämien (Art. 33 Abs. 1 lit. d, f und g DBG, § 31 Abs. 1 lit. d, f und g StG) sowie Abzüge für Familienlasten (Art. 35 und 36 DBG, § 34 und 35 StG) zu berücksichtigen. Auch ist dem Abzug von Zweiverdienerhepaaren (Art. 33 Abs. 2 DBG, § 31 Abs. 2 StG) pauschal Rechnung zu tragen (Art. 86 Abs. 2 DBG, § 90 Abs. 2 StG).

Diese Vorgaben des Gesetzgebers hat die beauftragte Eidgenössische Steuerverwaltung bzw. die kantonale Finanzdirektion (vgl. Art. 85 Abs. 1 DBG, § 89 Abs. 1 StG) auf diese Weise umgesetzt, als sie vier Tarife vorsehen, und zwar für Alleinstehende (Tarif A), Verheiratete (Tarif B), verheiratete Zweiverdiener (Tarif C) und im Nebenerwerb Erwerbstätige (Tarif D). Die in den Tarifen eingebauten Abzüge können grundsätzlich individuell nicht mehr berücksichtigt werden. Immerhin sind noch Tarifkorrekturen möglich. Bei unüblich grossen Auslagen der steuerpflichtigen Person muss daher allenfalls eine Speziallösung getroffen werden, so z.B. bei Einkäufen in die berufliche Vorsorge (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 86 N 14 DBG, § 90 N 9 StG).

Alle anderen Abzüge sind jedoch zusätzlich abzugsfähig, da sie in den Tarifen nicht enthalten sind. Es handelt sich dabei um Schuldzinsen, Alimente, Krankheits-, Unfall- und Behindertenkosten sowie Zuwendungen oder Beiträge an die gebundene Selbstvorsorge bzw. die Säule 3a. Diese können gestützt auf Art. 137 DBG bzw. § 144 StG geltend gemacht werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 86 N 15 DBG, § 90 N 10 StG).

bb) Das Vorgehen zur Geltendmachung solcher Tarifkorrekturen bzw. zusätzlichen Abzügen war mit Bezug auf die vorliegend streitige Steuerperiode 2014 in lit. C.IV der Weisung der Finanzdirektion zur Durchführung der Quellensteuer für Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer vom 27. Juni 2013 (ZStB Nr. 28/052, nachfolgend Weisung, mittlerweile ersetzt durch Fassung vom 22. April 2016) geregelt. Gemäss Rz. 54 der Weisung können quellensteuerpflichtige Arbeitnehmende mit steuerrechtli-

chem Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton aus den erwähnten Gründen bis Ende März des Folgejahres beim kantonalen Steueramt eine Neuveranlagung ihrer Quellensteuer beantragen.

b) Die Pflichtige hat mit Antrag auf Neuveranlagung vom 18. März 2015 die Berücksichtigung von zusätzlichen Weiterbildungskosten von Fr. 1'695.- verlangt, dabei aber übersehen, dass das Total ihrer effektiven Berufsauslagen samt den neu beantragten Weiterbildungskosten immer noch unter dem im Tarif pauschal berücksichtigten Berufsauslagen von Fr. 8'441.- liegt. In der Einsprache sowie im Rekurs hat sie deshalb sinngemäss beantragt, auf die Aufrechnung der Differenz zu verzichten, d.h. auf die Berufsauslagenpauschalen abzustellen.

Pauschalierungen dienen der administrativen Vereinfachung und sollen den Aufwand für die Einschätzung der steuerpflichtigen Person in vertretbaren Rahmen halten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 26 N 110 StG). Die Regelung der Pauschalierung der Berufsauslagen in der Quellensteuer findet ihre Entsprechung im Recht der direkten Steuern. Gemäss Art. 26 Abs. 3 DBG bzw. § 26 Abs. 3 StG legt das Eidgenössische Finanzdepartement bzw. die kantonale Finanzdirektion mit Bezug auf Berufsauslagen Pauschalansätze fest, und steht der steuerpflichtigen Person der Nachweis höherer Kosten offen. Die steuerpflichtige Person kann immer den entsprechenden Pauschalabzug geltend machen, auch wenn sie keine oder nur geringere Auslagen gehabt hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 26 N 116 DBG bzw. § 26 N 114 StG). Die Wahl der Pauschale anstelle der effektiven Kosten begründet die unwiderlegbare Vermutung, die Pauschale entspreche den in der Bemessungsperiode tatsächlich entstandenen Kosten. Verfahrensrechtlich kann die steuerpflichtige Person im Recht der direkten Steuern vor Eintritt der Rechtskraft – unter der Beachtung allfälliger Fristvorschriften – ihren Anspruch auf Gewährung der Pauschale jederzeit geltend machen. Hat sie z.B. in der Steuererklärung lediglich die tieferen effektiven Berufsauslagen aufgeführt, ist es ihr unbenommen, noch im Einschätzungsverfahren vor Erlass des Einschätzungsentscheids, mit der Einsprache oder dem Rekurs die Gewährung der höheren Berufskostenpauschalen zu beantragen.

Es besteht keine Veranlassung, im Quellensteuerverfahren anders zu entscheiden. Vielmehr gilt hier der Grundsatz, dass mit der Pauschalierung verfahrensrechtliche Vereinfachungen angestrebt werden, sogar noch verstärkt. Es ist deshalb

nicht einzusehen, weshalb die Pflichtige nicht mehr die volle Berufskostenpauschale sollte verlangen dürfen, nachdem sie im Antrag auf Neuveranlagung irrtümlich der Auffassung war, die Wahl der effektiven Abzüge fallen zu ihren Gunsten aus. Dieser Schluss wird dadurch untermauert, dass dann, wenn die Pflichtige im Antrag auf Neuveranlagung nur die Berücksichtigung der Beiträge an die Säule 3a verlangt hätte, die Vorinstanz wohl kaum die effektiven Berufsauslagen einer Überprüfung unterzogen hätte zwecks Eruierung von Verrechnungspotential. Dem Gericht ist auch keine steueramtliche Praxis bekannt, gemäss welcher die Stellung eines Antrags auf Nachveranlagung jeweils zum Anlass genommen würde, um eine umfassende Überprüfung sämtlicher pauschalierter Abzüge vorzunehmen. Die im vorliegenden Fall angewandte Praxis der Vorinstanz führt zu einer rechtsungleichen Behandlung von steuerpflichtigen Personen in den gleichen finanziellen Verhältnissen, ohne dass hierfür ein Grund ersichtlich wäre. Auf die Kürzung des Abzugs Säule 3a wegen des "negativen Berufskostenüberhangs" von Fr. 4'457.- ist deshalb zu verzichten.

c) Dies führt zu folgender Korrektur (Tarif A0 mit Kirchensteuer):

...

Bezahlt wurden Quellensteuern von Fr. 7'076.90, sodass sich eine Gutschrift zugunsten der Pflichtigen von Fr. 825.- ergibt.

2. Gestützt auf diese Erwägungen ist der Rekurs gutzuheissen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens dem Rekursgegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Der Pflichtigen ist aufgrund ihres Obsiegens eine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959, VRG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen. Der steuerbare Bruttolohn 2014 wird auf Fr. 77'670.45 und der Rückerstattungsanspruch auf Fr. 825.- festgesetzt.

[...]