

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 QS.2018.7

Entscheid

28. August 2018

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner, Steuerrichterin
Christina Hefti und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

A AG,

Rekurrentin,

gegen

Staat Zürich,

Rekursgegner,

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

betreffend

Quellensteuerpflicht (Nichtbetriebsunfall - Beiträge Arbeitgeber)

hat sich ergeben:

A. Mit Schreiben vom 4. Juli 2017 teilte der Chef der Dienstabteilung Quellensteuer des kantonalen Steueramts der A AG (nachfolgend A) mit, eine Quellensteuerkontrolle habe ergeben, dass die von deren Angestellten geschuldeten NBUV-Beiträge arbeitgeberseitig bezahlt würden. Eine solche Leistungsübernahme sei als Lohnbestandteil zu qualifizieren und dementsprechend beim quellensteuerpflichtigen Bruttolohn hinzuzurechnen. Gemäss Aktenlage habe die A dies nicht getan. Sie werde deshalb gebeten, für die ab dem 1. Januar 2017 zu wenig bezahlten Quellensteuern eine Nachberechnung einzureichen und inskünftig eine korrekte Quellenbesteuerung sicherzustellen. Abschliessend wurde der A die Gelegenheit eingeräumt, sich zu diesem Schreiben vernehmen zu lassen und gegebenenfalls eine anfechtbare Verfügung zu verlangen.

Die A antwortete mit Schreiben vom 25. Juli 2017 dahingehend, dass NBUV-Beiträge nur dann zum quellensteuerpflichtigen Lohn gehörten, wenn diese explizit für einzelne Mitarbeiter aufgrund individueller Vereinbarungen übernommen würden. Übernahme der Arbeitgeber – wie in ihrem Fall – aufgrund einer internen Policy die NBUV-Beiträge für alle Mitarbeiter, so gehörten diese genau so wenig zum quellensteuerpflichtigen Bruttolohn, wie sie zum AHV-pflichtigen Lohn gehörten. Arbeitgeber seien verpflichtet, ihre Mitarbeiter auch für Nichtbetriebsunfälle zu versichern; die diesbezüglichen Prämien könnten sie den Mitarbeitern vom Gehalt abziehen, müssten dies aber nicht. Die Aufrechnung der nicht abgezogenen NBUV-Prämien bei der Quellensteuer sei schon systematisch falsch, weil diese Prämien im Rahmen der ordentlichen Veranlagung in vollem Umfang abzugsfähig bzw. nicht steuerbar seien. Zu verweisen sei sodann auf einen Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 13. Dezember 2012 (1 QS.2012.4); dieser halte fest, dass nicht entrichtete Sozialversicherungsbeiträge bei der Quellensteuer nicht aufzurechnen seien.

Am 29. Januar 2018 erliess das kantonale Steueramt in der Folge eine anfechtbare (Feststellungs-)Verfügung, in welcher es erkannte, dass arbeitgeberseitige NBUV-Prämienzahlungen Bestandteil des quellensteuerpflichtigen Bruttolohns bildeten und die Pflichtige als Schuldnerin der steuerbaren Leistung für Fälligkeiten ab 1. Januar 2017 die insoweit zu wenig bezahlten Quellensteuern innert 30 Tagen abzurechnen habe. Zur Begründung wurde im Wesentlichen auf Randziffer 11 der Weisung der Fi-

nanzdirektion zur Durchführung der Quellensteuer für Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer vom 22. April 2016 (nachfolgen Weisung Quellensteuer) verwiesen. Festgehalten wird dort, dass Leistungen der Arbeitgebenden an Prämien für Kranken-, Unfall-, Alters- und Hinterlassenenversicherungen und für die berufliche Vorsorge etc., welche diese anstelle der Arbeitnehmenden erbrächten, sowie die Bezahlung der Quellensteuern (Nettolohnvereinbarung) Bestandteile des steuerbaren Bruttolohns bildeten.

B. Die hiergegen am 12. Februar 2018 erhobene Einsprache, mit welcher die A an ihrer Sichtweise festhielt und die rechtliche Verbindlichkeit der steuerbehördlich angerufenen Weisung Quellensteuer in Abrede stellte, wies das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 19. März 2018 ab.

C. Mit Rekurs vom 6. April 2018 beantragt die A, die streitbetroffene Feststellungsverfügung sei aufzuheben bzw. sei festzustellen, dass vom Arbeitgeber übernommene NBUV-Beiträge nicht zum quellensteuerpflichtigen Lohn gehörten und deshalb nicht aufzurechnen seien; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen.

Das kantonale Steueramt schloss mit Stellungnahme vom 27. April 2018 auf Abweisung des Rekurses. Die A reichte am 25. Mai 2018 von sich aus eine Replik ein und hielt dabei an ihrem Standpunkt fest. Die Vorinstanz verzichtete auf das Einreichen einer Duplik.

Auf die Ausführungen der Parteien ist – soweit erforderlich – in den nachstehenden Erwägungen einzugehen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) 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 Bundes-

gesetzes 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).

Aus dieser Ordnung ergibt sich, dass bei der Quellensteuer diejenige Person Steuerpflichtiger ist, welche die Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit erhält. Obwohl damit das Steuersubjekt vorhanden ist, tritt an dessen Stelle jedoch ein Dritter (Steuersubstitution), und zwar der Arbeitgeber als Schuldner der steuerbaren Leistung. Dieser ist für die Steuererhebung verantwortlich. Er hat die Quellensteuer von der geschuldeten Leistung in Abzug zu bringen, dem Steuerpflichtigen darüber eine Bestätigung auszustellen und die Steuer periodisch der zuständigen Steuerbehörde abzuliefern (Art. 88 Abs. 1 DBG, § 92 Abs. 1 StG).

b) Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die A als Arbeitgeberin von bei ihr beschäftigten quellensteuerpflichtigen Personen die ihr diesbezüglich obliegende Steuererhebung bzw. Steuerberechnung mit Blick auf von ihr für diese Personen übernommene NBUV-Prämien korrekt vorgenommen hat.

2. a) Laut Art. 84 Abs. 1 DBG bzw. § 88 Abs. 1 StG wird die Quellensteuer von den Bruttoeinkünften berechnet. Dies erfolgt aus Praktikabilitätsüberlegungen, wobei keinerlei Abzüge für AHV/IV, ALV, UVG und BVG zulässig sind. 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).

Mit der Berücksichtigung der Gewinnungskosten und der Abzüge über den Tarif 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). Wird da-

her die Quellensteuer von den Bruttoeinkünften berechnet, ist den Abzügen, wie sie den ordentlich veranlagten Steuerpflichtigen zustehen, bei der Tarifierung der Quellensteuer angemessene Rechnung zu tragen.

b) Art. 86 Abs. 1 DBG und § 90 Abs. 1 StG schreiben vor, dass 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 sind. 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 Finanzdirektion (vgl. Art. 85 Abs. 1 DBG, § 89 Abs. 1 StG) zur Bildung von vier Tarifen geführt, und zwar für Alleinstehende (Tarif A), Verheiratete (Tarif B), verheiratete Zweiverdiener (Tarif C) und im Nebenerwerb Erwerbstätige (Tarif D). Die Tarife sind in den Quellensteuerverordnungen des Bundes und des Kantons bzw. den Anhängen dazu enthalten (Verordnung über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer vom 19. Oktober 1993, SR 642.118.2, und kantonale Verordnung über die Quellensteuer für ausländische Arbeitnehmer vom 2. Februar 1994, ZStB-Nr. 87.1).

c) Bei der Tariffestsetzung ist dem Umstand Rechnung zu tragen, dass die quellenbesteuerte Person individuelle Aufwendungen und Auslagen hat, die ihr steuerbares Einkommen beeinflussen. Die Aufwendungen werden dabei nicht beim Einkommen durch einen entsprechenden Abzug berücksichtigt (wie dies beim ordentlichen Verfahren der Fall ist); die Quellenbesteuerung stellt auf die Bruttoeinkünfte ab. Damit die Aufwendungen trotzdem berücksichtigt werden, muss dies also in den Quellensteuertarifen selbst geschehen. Zu diesem Zweck werden die abzugsfähigen Aufwendungen in pauschalisierter Form in die Quellensteuertarife eingerechnet (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 86 N 10 DBG, § 90 N 6 StG).

In den Tarifen A - C sind dabei aufgrund der abschliessenden Aufzählung in Art. 86 Abs. 1 DBG bzw. § 90 Abs. 1 StG folgende Kosten und Abzüge pauschal berücksichtigt: Die Berufskosten nach Art. 26 DBG bzw. § 26 StG, die Versicherungsprämien gemäss Art. 33 Abs. lit. d, f, g DBG bzw. § 31 Abs. 1 lit. d, f, g StG, der Kin-

der-, Unterstützungs- und Verheiratetenabzug nach Art. 35 Abs. 1 DBG bzw. § 34 Abs. 1 StG sowie der Grund-/Verheiratetenabzug gemäss Art. 36 DBG bzw. § 35 StG.

In den pauschal berücksichtigten Versicherungsprämien sind auch die Sozialversicherungsbeiträge für AHV/IV, ALV, UVG und BVG enthalten, da die Quellensteuer von diesen Beiträgen mit einschliessendem Bruttolohn und nicht wie bei der ordentlichen Besteuerung vom Nettolohn berechnet wird (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 86 N 12 DBG und § 90 N 7 StG).

Sind all diese Abzüge in den Tarifen eingebaut, können sie 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-, Behindertenkosten, und Zuwendungen oder Beiträge an die gebundene Selbstvorsorge bzw. die Säule 3a. Geltend zu machen sind diese gestützt auf Art. 137 DBG bzw. § 144 StG (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 86 N 15 DBG, § 90 N 10 StG).

3. a) Wie jeder Arbeitgeber versichert die A ihre Angestellten gestützt auf das Bundesgesetz über die Unfallversicherung vom 20. März 1981 (UVG) obligatorisch auch gegen Nichtberufsunfälle. Nach eigenen Angaben im Rekurs übernimmt sie dabei bei neu eintretenden Angestellten in den ersten fünf Jahren die Hälfte der Prämien und danach die vollen Prämien. Der Sachverhalt ist insoweit unbestritten. Das kantonale Steueramt ist nun aber der Meinung, dass die arbeitgeberseitig übernommenen NBUV-Prämien dem Bruttolohn der Quellensteuerpflichtigen hinzuzurechnen seien. Es stützt sich dabei vorab auf die bereits erwähnte Weisung Quellensteuer, welche in Randziffer 11 festhält:

"Leistungen der Arbeitgebenden an Prämien für Kranken-, für Unfall-, für Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV) und für die berufliche Vorsorge etc., die

diese an Stelle der Arbeitnehmenden erbringen, sowie die Bezahlung der Quellensteuern (Nettolohnvereinbarung) bilden Bestandteile des steuerbaren Bruttolohnes."

b) Um die rechtsgleiche Behandlung der Bürger durch die Behörden sicherzustellen, kann die Exekutive an Letztere gerichtete Dienstanweisungen erlassen. Bei der von der Finanzdirektion erlassenen vorerwähnten Weisung Quellensteuer handelt es sich um eine sogenannte Verwaltungsverordnung (vgl. StE 1995, A 21.2 Nr. 2). Verwaltungsverordnungen sind keine Gesetze, auf welche sich der Bürger berufen könnte, sondern richten sich einzig an die Behörden. Jedoch kann die Missachtung einer Verwaltungsverordnung zu einer Verletzung der Rechtsgleichheit führen, so dass der Bürger sich unter diesem Titel auf die Verwaltungsverordnung berufen kann. Der Richter soll Verwaltungsverordnungen bei seiner Entscheidung mitberücksichtigen, sofern sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen (BGE 121 II 473 E. 2b S.478). Verwaltungsverordnungen können als Meinungsäusserung von Sachverständigen über die Auslegung des Gesetzes im Interesse der rechtsgleichen Behandlung berücksichtigt werden, sofern sie die dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung des Bundesrechts weder vereiteln noch erschweren und nicht über eine blossе Konkretisierung der bundesrechtlich vorgeschriebenen Voraussetzungen hinausgehen. Die Verwaltungsverordnung stellt mit anderen Worten für die Steuerjustizbehörden eine nicht verbindliche Anweisung zur Auslegung des Steuergesetzes dar. Sie wird vom Richter dann berücksichtigt, wenn sie im konkreten Einzelfall eine sachgerechte Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmung erlaubt (StRK, 26. September 2000, ST.2000.209).

Ob Letzteres der Fall ist, ist nachfolgend zu prüfen:

c) In die Quellensteuertarife ist wie erwähnt einkommensmindernd und pauschal einkalkuliert, dass der Quellensteuerpflichtige Beiträge an die hiesigen Institutionen des Sozialversicherungsrechts zu entrichten hat. Dies rechtfertigt sich aufgrund der Erfahrungstatsache, dass auch Quellensteuerpflichtige bei Ausübung einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit hierorts regelmässig dem schweizerischen Sozialversicherungsrecht unterstehen und sich daher im Normalfall den Abzug diesbezüglicher Beiträge von ihrem Bruttolohn gefallen lassen müssen. Dieser Umstand ist übereinstimmend mit den Intentionen des Gesetzgebers bei Festlegung der Tarife in pauschalierter Form berücksichtigt worden.

d) aa) Im von den Pflichtigen angeführten Entscheid des Steuerrekursgerichts (1 QS.2012.4) war ein Fall zu beurteilen, bei welchem der Quellensteuerpflichtige keine Schweizer AHV-Beiträge zu bezahlen hatte, jedoch geringfügigere deutsche Rentenbeiträge. Die Steuerbehörde wollte deshalb die AHV-Beiträge, vermindert um die deutschen Rentenbeiträge, aufrechnen. Der Einzelrichter des Rekursgerichts verwarf dieses Ansinnen mit der Begründung, dass es dem Wesen der Pauschalierung entspreche, dass der (die Abzüge berücksichtigende) Tarif auch von einer quellensteuerpflichtigen Person beansprucht werden könne, die ausnahmsweise keine Sozialversicherungsbeiträge an die hiesigen Institutionen abzuführen habe. Die betroffene Person fahre derart zwar besser als ein Quellensteuerpflichtiger mit hiesigen Sozialversicherungsbeiträgen, aber auch besser als eine der ordentlichen Einkommensbesteuerung unterliegenden Person mit solchen Beiträgen. Dies sei hinzunehmen, denn jede Pauschalierung nehme Unschärfen und Vereinfachungen in Kauf, die nicht nur vom Steuerpflichtigen, sondern auch vom Fiskus zu tragen seien. Beiden gereiche zum Vorteil, dass ihnen bei der Veranlagung durch die Pauschalierung nur ein reduzierter Aufwand erwachse. Sofern ein Steuerpflichtiger aufgrund der Pauschalregelung Aufwendungen abziehen könne, die ihm gar nicht erwachsen seien, habe sich der Fiskus mit diesem Vorteil zu begnügen. Eine Aufrechnung von nicht entrichteten Sozialbeiträgen beim Bruttolohn falle als Ausfluss der von Gesetzes wegen bloss pauschal berücksichtigten Sozialversicherungsbeiträge zwingend ausser Betracht. Demnach sei die vom kantonalen Steueramt vorgenommene Aufrechnung der Differenz zwischen den nach schweizerischen und deutschen Sozialversicherungsrecht berechneten Beiträgen fallen zu lassen. Was das kantonale Steueramt dagegen vorbringe, überzeuge nicht. So treffe es zwar zu, dass mit der gesetzlichen Ordnung der Quellenbesteuerung letztlich auf die einkommensteuerliche Erfassung nur des Nettolohns abgezielt werde, um die Gleichbehandlung mit den im ordentlichen Verfahren veranlagten Steuerpflichtigen zu garantieren. Indessen knüpfe die Quellenbesteuerung bei Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz kraft gesetzlicher Vorschrift eben am Bruttolohn an und sei den Abzügen der im ordentlichen Verfahren veranlagten Steuerpflichtigen jedenfalls bei den Versicherungsprämien gestützt auf weitere Vorschrift nur in pauschalierter Form und damit losgelöst von den im jeweiligen Fall tatsächlichen Prämien bzw. Beiträgen Rechnung zu tragen. Derart sei der Vorteil von Quellensteuerpflichtigen, die – wie im zu beurteilenden Fall – keine schweizerischen Sozialversicherungsbeiträge entrichten müssten, vom Gesetzgeber gewollt bzw. geduldet und daher von den rechtsanwendenden Behörden hinzunehmen.

bb) Im damals beurteilten Fall ging es um einen hierorts tätigen internationalen Wochenaufenthalter mit Wohnsitz in Deutschland, welcher in der gegebenen Konstellation in der Schweiz keine AHV-Beiträge zu leisten, jedoch in Deutschland entsprechende Beiträge an dortige Sozialversicherungswerke abzuliefern hatte. Damit ist zunächst gesagt, dass sich der Fall nicht mit dem vorliegenden vergleichen lässt, sind doch in diesem Fall nicht Schweizer AHV-Beiträge arbeitgeberseitig übernommen worden. Schweizer AHV-Beiträge waren gar nicht geschuldet, weshalb keine Rückrechnung auf einen Bruttolohn (inkl. AHV-Beiträge) zur Diskussion stand; der hiesige Nettolohn (ohne AHV-Beiträge) war dergestalt gleichzeitig der Bruttolohn, welcher allerdings noch durch in Deutschland zu leistende Rentenversicherungsbeiträge geschmälert wurde. Mit Blick auf den konkreten Fall ist daher das Ergebnis des Einzelrichterentscheids aus dem Jahr 2012 vertretbar. Indes erscheinen die damaligen Erwägungen aus heutiger Sicht als zu verallgemeinernd bzw. als zu weitgehend. Jedenfalls sind sie nicht auf den vorliegenden Fall übertragbar, in welchem die Aufrechnung nicht erfolgt, weil der Quellensteuerpflichtige der obligatorischen Nichtbetriebsunfall-Versicherungspflicht (ausnahmsweise) nicht untersteht, sondern weil entsprechende Prämien vom Arbeitgeber getragen werden und sich die Frage stellt, ob letztere Leistungen zum Bruttolohn gehören.

e) Die in den Quellensteuertarifen berücksichtigten einkommensmindernden Pauschalen für berufsbedingte Gewinnungskosten der Quellensteuerpflichtigen gehen vom Regelfall und damit vom normalüblichen Bruttolohn aus. Dies ist mithin der Lohn, wie er im Lohnausweis unter Ziff. 8 als "Bruttolohn total" aufgeführt ist. Nicht abgezogen sind bei diesem Bruttolohn also die üblichen Beiträge an die Sozialversicherungen (AHV/IV/EQ/ALV/NBUV) und die berufliche Vorsorge, welche in Ziff. 9 und 10 aufgeführt sind und durch Subtraktion von Ziff. 8 zum (bei der ordentlichen Veranlagung zu deklarierenden) Nettolohn von Ziff. 11 führen.

Um die Gleichbehandlung mit den im ordentlichen Verfahren zu veranlagenden Steuerpflichtigen herzustellen, werden wie gesagt bei der Quellensteuer über den Tarif pauschalisierte Abzüge für alle einzelnen Versicherungsbeiträge (AHV/IV/EQ/ALV/NBUV) gewährt. Im Ergebnis wird damit auch bei der Quellensteuer annäherungsweise der Nettolohn besteuert. Damit liegt aber auf der Hand, dass Versicherungsbeiträge, welche Arbeitgeber ausnahmsweise für die Arbeitnehmer übernehmen, bei der Quellensteuererhebung dem ausgewiesenen Bruttolohn hinzuzufügen sind, denn andernfalls resultierte gegenüber der ordentlichen Veranlagung ein nicht gerecht-

fertigter doppelter Abzug (einmal effektiv und einmal über den Tarif). Dies zeigt folgendes vereinfachtes Beispiel mit AHV-Beiträgen:

Normalfall	Ausnahmefall
Arbeitnehmer zahlt AHV-Beiträge	Arbeitgeber übernimmt AHV-Beiträge
Vereinbarter Lohn Fr. 100'000.-	Vereinbarter Lohn Fr. 95'000.- + übernommene AHV-Beiträge Fr. 5'000.-
Bruttolohn Fr. 100'000.-	Effektiver Bruttolohn Fr. 100'000.-
./ 5% AHV Fr. 5'000.-	./ 5% AHV Fr. 5'000.-
Nettolohn Fr. 95'000.-	Nettolohn Fr. 95'000.-
ordentliche Veranlagung nimmt Mass am Nettolohn von Fr. 95'000.-	ordentliche Veranlagung nimmt Mass am Nettolohn von Fr. 95'000.-
Quellensteuer nimmt Mass am Bruttolohn von Fr. 100'000.- und gewährt Pauschal-AHV-Abzug im Tarif	Quellensteuer nimmt Mass am effektiven Bruttolohn von Fr. 100'000.- (nicht Fr. 95'000.-) und gewährt Pauschal-AHV-Abzug im Tarif

Im diesem Beispielfall gehören die arbeitgeberseitig bezahlten AHV-Beiträge ohne weiteres zum quellensteuerpflichtigen Bruttolohn (so auch: Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 86 N 14 DBG, § 90 N 9 StG). Verallgemeinernd lässt sich sagen, dass bei Nettolohnvereinbarungen stets durch Aufrechnung der arbeitgeberseitig übernommenen Nebenleistungen der quellensteuerpflichtige Bruttolohn zu ermitteln ist.

f) aa) Die A hält dafür, dass dieser Nettolohnvereinbarungen betreffende Bruttolohn-Aufrechnungsmechanismus für NBUV-Beiträge nicht gelten könne. Solche Beiträge seien von den Angestellten nämlich gar nicht geschuldet und würden entsprechend nicht vom Arbeitgeber übernommen. Das UVG statuiere in Art. 91 Abs. 2 zwar, dass NBUV-Prämien zulasten der Arbeitnehmer gingen, halte gleichzeitig aber fest, dass auch abweichende Vereinbarungen zulässig seien. Dieses Gesetz sehe auch nicht vor, dass die Übernahme der Prämien durch den Arbeitgeber einen geldwerten Vorteil darstelle und zum versicherten Verdienst zu addieren sei. Gleiches gelte in Bezug auf das Steuerrecht und die AHV-Gesetzgebung. Das UVG nehme hinsichtlich der steuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Folgen der Tragung der NBUV-Prämien durch den Arbeitgeber eine Sonderstellung ein. Die Übernahme der Prämien durch den Arbeitgeber stelle gerade keine Nettolohnvereinbarung dar, weshalb die Aufrechnung der Prämien nicht zulässig sei.

bb) Gemäss Art. 91 UVG trägt der Arbeitgeber die Prämien für die obligatorische Versicherung der Berufsunfälle und Berufskrankheiten (Abs. 1). Die Prämien für die obligatorische Versicherung der Nichtberufsunfälle gehen zu Lasten des Arbeitnehmers, wobei abweichende Abreden zugunsten des Arbeitnehmers vorbehalten bleiben (Abs. 2).

Es trifft nun zu, dass NBUV-Prämien, welche (im Ausnahmefall) vom Arbeitgeber übernommen werden, im Rahmen der ordentlichen Veranlagung nicht als steuerpflichtige Einkünfte qualifizieren. Das liegt aber schlicht daran, dass die ordentliche Veranlagung am Nettolohn Mass nimmt. Eine Aufrechnung der Prämien würde zu einem Bruttolohn führen, von welchem diese Versicherungsprämien alsdann gestützt auf Art. 33 Abs. 1 lit. f DBG bzw. § 31 Abs. 1 lit. f StG sogleich wieder abgezogen werden könnten, was einem Nullsummenspiel gleich käme. Die von der A angesprochene Regelung geht deshalb dahin, dass vom Arbeitgeber übernommene NBUV-Prämien einerseits keine steuerpflichtigen Einkünfte darstellen und deshalb auch im Lohnausweis nicht aufzuführen sind (vgl. Ziff. 37 der Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. der Rentenbescheinigung; herausgegeben von der Schweizerischen Steuerkonferenz und der Eidgenössischen Steuerverwaltung); andererseits – und dies blendet die A aus – dürfen die Beiträge dann aber auch nicht durch den Arbeitnehmer abgezogen werden (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 17 N 43 DBG; § 17 N 43 StG).

Das Argument der nicht steuerbaren NBUV-Prämien hilft der A folglich nicht weiter, denn bei der Quellensteuer werden diese Prämien systembedingt in jedem Fall über den entsprechenden Pauschalabzug im Tarif abgezogen. Die Nichtaufrechnung zum Bruttolohn, an welchem die Quellensteuer Mass nimmt, würde also zu einem ungerechtfertigten Abzug und nicht (wie bei der ordentlichen Veranlagung) zu einem Nullsummenspiel führen.

g) aa) Die A bringt weiter vor, der Gesetzgeber sei sich bewusst gewesen, dass die im Quellensteuertarif berücksichtigten Gehaltsabzüge, insbesondere auch die Beiträge an die NBUV, wie aber auch diejenigen an die Pensionskasse, aufgrund der sehr unterschiedlichen Ausgestaltung je nach Arbeitgeber und Mitarbeiter, nur annäherungsweise Berücksichtigung finden würden. Die Quellensteuergesetzgebung von Bund und Kanton würden nicht vorsehen, dass der Schuldner der steuerbaren Leistung korrigierend in den Tarif eingreifen müsse oder dürfe.

bb) Dem ist entgegenzuhalten, dass es hier nicht um einen Eingriff in den Tarif geht. Die Quellensteuertarife sind vorgegeben und schliessen einen pauschalen Abzug für die NBUV-Prämien (nach Angabe der Vorinstanz im Umfang von 1.3% des Bruttolohns) mit ein. Dass ein Pauschalabzüge enthaltender Tarif nicht jeder individuellen Situation exakt Rechnung tragen kann, versteht sich von selbst; Sinn und Zweck eines jeden Pauschalabzug ist es ja gerade, nicht jede individuelle Situation abklären zu müssen und stattdessen einen vertretbaren gemittelten Abzug anzuwenden. Bei der hier umstrittenen Bruttolohnaufrechnung geht es sodann gar nicht darum, dem Auseinanderklaffen zwischen einem individuell möglichen und dem pauschaliertem Abzug entgegenzuwirken. Es geht vielmehr um die Frage, ob vom Arbeitgeber übernommene NBUV-Prämien dem quellensteuerpflichtigen Bruttolohn des Arbeitnehmers hinzuzurechnen sind. Dies ist der Fall, weil im System der Quellensteuer über den Tarif ein entsprechender Abzug vorgesehen ist.

h) aa) Die A bringt weiter vor, dass die steuerbehördlich verlangte Aufrechnung nicht eine Ungerechtigkeit beseitige (gemeint ist der Pauschalabzug der NBUV-Prämien im Tarif bei Quellensteuerpflichtigen, welche keine solchen Prämien zu bezahlen haben, weil sie der Arbeitgeber übernimmt), sondern bloss neue Ungerechtigkeiten schaffe. Die NBUV-Grundtarife der SUVA würden nämlich 150 verschiedene Prämienstufen vorsehen. In der öffentlichen Verwaltung schwanke der Satz beispielsweise zwischen 1.08% und 2.48%. Wenn nun die Prämien im Sinn der steuerbehördlichen Auffassung beim Bruttolohn aufgerechnet würden, könne angesichts des Pauschalabzugs im Tarif von 1.3% ein Angestellter mit dem Satz 1.08% noch immer einen ungerechtfertigten Abzug von 0.22% machen, während der Angestellte mit dem Satz 2.48% im Umfang von 1.18% zu wenig abziehen könne.

bb) Auch insoweit verkennt die A wiederum das Wesen eines Pauschalabzugs. Die besagte Ungerechtigkeit – oder besser Ungenauigkeit – besteht nach dem vorstehend Gesagten im Rahmen eines Pauschalabzugs tatsächlich. Dies gilt aber auch im Normalfall, in welchem der Arbeitgeber die NBUV-Prämien nicht übernimmt. Auch in diesem Normalfall ergeben sich also die Konsequenzen des von der A angeführten Beispiels. Dies ist bei einer Pauschalregelung, welche auf Gründen der Veranlagungsökonomie beruht, naturgemäss in Kauf zu nehmen. Die hier umstrittene Aufrechnung hat denn auch gar nicht das Ziel, diese Pauschalierungskonsequenz zu beseitigen. Sie beseitigt vielmehr die Ungerechtigkeit, die entstünde, wenn arbeitgeberseitige Leistungen wie die Übernahme von (im Regelfall vom Arbeitnehmer zu tra-

gende) NBUV-Prämien nicht im Bruttolohn erfasst würden, obwohl sie im Rahmen der vorgegebenen Quellensteuertarife in jedem Fall (pauschal) in Abzug gebracht werden können.

h) aa) Schliesslich macht die A geltend, dass wenn die Steuerbehörde vom Schuldner der steuerbaren Leistung verlange, Korrekturen zu Ungunsten des Steuerpflichtigen vorzunehmen, sie ihn auch verpflichten müsste, Korrekturen zu dessen Gunsten zu veranlassen. Zu denken sei etwa an eine Reduktion der Quellensteuer bei älteren Arbeitnehmern aufgrund höherer Beiträge an die beruflicher Vorsorge oder die Berücksichtigung höherer steuerlicher Abzüge infolge fehlender vergünstigter Verpflegungsmöglichkeit. Eine solche Individualisierung der pauschal ausgerichteten Quellensteuersystems strebe die Steuerbehörde mit Bestimmtheit nicht an.

bb) Letzteres trifft ohne weiteres zu. Vorliegend geht es jedoch wie vorstehend erwähnt nicht um individuelle Korrekturen bzw. Anpassungen von Pauschalabzügen an die tatsächlichen Verhältnisse, sondern darum, dass vom Arbeitgeber übernommene Versicherungsbeiträge, hinsichtlich welcher dem Quellensteuerpflichtigen ein (pauschalierter) Abzug zusteht, dem Bruttolohn hinzuzurechnen sind.

i) Nach alledem steht fest, dass die Regelung von Randziffer 11 der Weisung Quellensteuer, welche vorsieht, dass Leistungen der Arbeitgebenden im Rahmen von Nettolohnvereinbarungen (Übernahme von Sozialversicherungsbeiträgen; Übernahme der Quellensteuer selbst) dem Bruttolohn des Quellensteuerpflichtigen hinzuzurechnen sind, mit Blick auf die gebotene Gleichstellung mit Steuerpflichtigen im ordentlichen Verfahren zu einer sachgerechten Auslegung des Quellensteuerrechts und damit zu einer korrekten Besteuerung der Quellensteuerpflichtigen führt. Wenn die Vorinstanz ausführt, es entspreche langjähriger Praxis, nach Massgabe dieser Weisung NBUV-arbeitgeberseitige Prämienzahlungen der Quellenbesteuerung zu unterwerfe A als Schuldnerin der steuerbaren Leistungen zu Recht angehalten, ihre Steuerabrechnungen entsprechend anzupassen bzw. ab dem 1. Januar 2017 über die zu wenig bezahlten Quellensteuern abzurechnen.

4. Nach alledem ist der Rekurs abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens der Rekurrentin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und ist Letzterer

keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]