

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 QS.2012.4

Entscheid

13. Dezember 2012

Mitwirkend:

Einzelrichter Anton Tobler und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

A,
im Ausland,
Steuergemeinde B,

vertreten durch PricewaterhouseCoopers AG,
Birchstrasse 160, 8050 Zürich,

Rekurrent,

gegen

Staat Zürich,

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

Rekursgegner,

betreffend

Rückerstattung der Quellensteuer 2009

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) war seit 1. Januar 2009 bei der C Ltd in der Gemeinde B in leitender Funktion angestellt. Seinen Wohnsitz hat er in Deutschland, wo er über ein Einfamilienhaus verfügt und zusammen mit seiner Familie (Ehefrau und zwei Kinder) lebt. An derstrasse in der Gemeinde B bewohnte er unter der Woche eine 3-Zimmerwohnung und kehrte an den Wochenenden zu seiner Familie nach Deutschland zurück. Als internationaler Wochenaufenthalter unterliegt er hier für sein Salär von der C Ltd. der Quellenbesteuerung.

Mit Eingabe vom 8. März 2010 verlangte der Pflichtige die Rückerstattung von zu viel bezahlten Quellensteuern der Steuerperiode 2009. Nach Einforderung von Unterlagen verfügte das kantonale Steueramt am 26. Mai 2011 jedoch die Ablieferung zusätzlicher Quellensteuern im Umfang von Fr. 12'028.85. Dabei rechnete es zum Bruttolohn des Pflichtigen die nach gesetzlicher Vorschrift berechneten, von diesem aber nicht geschuldeten Sozialversicherungsbeiträge für AHV/IV etc. auf und zog davon die von ihm in Deutschland für die dortigen Sozialversicherungswerke entrichteten Beiträge ab. Einkommensmindernd berücksichtigte es sodann auch die Reisekosten für die regelmässige Rückkehr nach Hause sowie einen Anteil der hiesigen Mietkosten.

B. Hiergegen liess der Pflichtige am 30. Juni 2011 Einsprache erheben und um Reduktion der Quellensteuern gemäss Eingabe vom 8. März 2010 ersuchen. Das kantonale Steueramt hiess die Einsprache am 20. August 2012 teilweise gut, indem es die zurückzuerstattenden Quellensteuern auf Fr. 5'019.05 festsetzte. Dieser Betrag ergab sich aus der Anwendung eines tieferen Steuertarifs (ohne Kirchensteuer, zwei Kinder). An der (Netto-)Aufrechnung für nicht geschuldete schweizerische Sozialversicherungsbeiträge hielt es jedoch fest.

C. Mit Rekurs vom 12. September 2012 liess der Pflichtige beantragen, auf die Aufrechnung der schweizerischen Sozialversicherungsbeiträge zu verzichten, eventualiter die Aufrechnung nur für das satzbestimmende Einkommen vorzunehmen.

Das kantonale Steueramt schloss am 25. September 2012 auf Abweisung des Rekurses.

Der vom Pflichtigen verlangte Kostenvorschuss wurde geleistet.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. Vorliegend ist nicht streitig, dass der Pflichtige als internationaler Wochen-aufenthalter mit ausländischem Wohnsitz für sein im Kanton Zürich von der C Ltd. erzieltetes Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit nach Art. 91 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 94 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) der Quellensteuerbesteuerung unterliegt.

Die Quellensteuer von solchen Personen wird gemäss diesen Bestimmungen nach den Art. 83 - 86 DBG bzw. §§ 88 - 90 StG ermittelt.

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 (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009 Art. 84 N 4 DBG und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 88 N 5 StG, beide auch zum Folgenden).

Die Gewinnungskosten und andere Abzüge werden jedoch im Tarif berücksichtigt. 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). Wird daher die Quellensteuer von den Bruttoeinkünften berechnet, ist den Abzügen,

wie sie den ordentlich veranlagten Steuerpflichtigen zustehen, bei Berechnung der Quellensteuer angemessene Rechnung zu tragen. Es sind daher unterschiedliche Tarife für Alleinstehende, Verheiratete etc. vorzusehen.

b) Art. 86 Abs. 1 DBG und § 90 Abs. 1 StG schreiben vor, dass bei Festsetzung der 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 gesetzliche Regelung hat seine Grundlage in Art. 33 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG), wonach Berufskosten, Versicherungsprämien sowie der Abzug für Familienlasten und bei Erwerbstätigkeit beider Ehegatten pauschal berücksichtigt werden.

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 I Nr. 28/011). Bei den Tarifen A - C wird der Umstand, dass die quellensteuerpflichtige Person mit Kindern und Unterstützungsbedürftigen zusammen lebt, durch entsprechende Tarifstufen berücksichtigt.

c) Der individuellen Situation der quellensteuerpflichtigen Person ist aber nicht nur mittels der Tarife und der entsprechenden Tarifstufen Rechnung zu tragen, sondern analog den Verhältnissen bei der ordentlichen Besteuerung auch damit, dass die quellensteuerpflichtige Person Aufwendungen und Auslagen hat, die ihr steuerbares Einkommen beeinflussen.

aa) Ein Teil der Aufwendungen werden aber nicht durch entsprechende Abzüge berücksichtigt, sondern – da die Quellenbesteuerung an die Bruttoeinkünfte anknüpft – wiederum nur in den Tarifen selber. Zu diesem Zweck werden die betroffenen abzugsfähigen Aufwendungen in pauschalierter 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 Kinder-, Unterstützungs- und Verheiratetenabzug nach Art. 213 Abs. 1 DBG bzw. § 34 Abs. 1 StG sowie der Grund-/Verheiratetentarif gemäss Art. 214 DBG bzw. § 35 StG. In den Versicherungsprämien sind auch die Sozialversicherungsbeiträge für AHV/IV, ALV, UVG und BVG enthalten, da die Quellensteuer vom 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). Im Tarif C ist sodann der Zweiverdienerabzug laut Art. 212 Abs. 2 DBG bzw. § 31 Abs. 2 StG eingebaut.

All diese Abzüge können grundsätzlich individuell nicht mehr in Abzug gebracht werden, da sie vorschriftsgemäss in den Tarifen eingebaut sind (Art. 87 DBG, § 91 StG). 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). Die pauschalierte Berücksichtigung der im Gesetz ausdrücklich genannten Kosten, u.a. die Berufsauslagen und die Versicherungsprämien, hat aber auf der andern Seite auch zur Konsequenz, dass sie mittels Tarif einer quellensteuerpflichtigen Person auch dann zu gewähren ist, wenn sie gar keine entsprechenden Aufwendungen gehabt hat. Dies ist vor allem bei Vorsorgebeiträgen, die vollständig der Arbeitgeber trägt, d.h. bei patronaler Finanzierung, aber auch bei weiteren Abzügen, bei denen keine entsprechenden Kosten angefallen sind, zu beachten. In einem solchen Fall darf keine Aufrechnung beim Bruttolohn erfolgen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 86 N 14 DBG). Dies entspricht dem Wesen einer jeden Pauschale, die der Steuerpflichtige beanspruchen kann, ohne entsprechende tatsächliche Kosten nachweisen zu müssen, so z.B. bei den übrigen Berufsauslagen nach Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 26 Abs. 1 lit. c StG oder den

Liegenschaftsunterhaltskosten bei Objekten des Privatvermögens gemäss Art. 32 Abs. 2 DBG bzw. § 30 Abs. 2 StG und weiteren pauschalieren Abzügen.

bb) Alle andern 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 (Säule 3a; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 86 N 15 DBG, § 90 N 10 StG).

cc) Zu berücksichtigen ist schliesslich auch die Konfessionszugehörigkeit einer quellensteuerpflichtigen Person; im Kanton Zürich gelangt ein tieferer Tarif ohne Kirchensteueranteil zur Anwendung (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 90 N 12 StG).

3. a) Der Pflichtige erzielte bei der C Ltd. im Jahr 2009 ein Bruttosalär gemäss Lohnausweis von Fr. 353'190.-. Beiträge für die AHV/IV, ALV, UVG und das BVG wurden ihm nicht abgezogen, da er dem hiesigen Sozialversicherungsrecht unstrittig nicht unterstand. Die Vorinstanz nahm dies zum Anlass, um den Bruttolohn um die entsprechenden (geschätzten) Beiträge von Fr. 58'099.75 zu erhöhen, lediglich reduziert um die in Deutschland an die dortigen Sozialversicherungseinrichtungen entrichteten Beiträge von Fr. 11'106.25. Netto verblieb so eine Erhöhung des Bruttolohns von Fr. 46'993.50.

b) Für die Berechnung der vom Pflichtigen zu entrichtenden Quellensteuer ist der Tarif B für Verheiratete (ohne Kirchensteuer) anwendbar. Dem Umstand, dass er zwei Kinder mit den Jahrgängen 1989 und 1992 hat, wovon das ältere noch in Ausbildung ist, ist mit der Einordnung in die Stufe zwei dieses Tarifs Rechnung zu tragen. Dies ist nicht strittig.

In diesen Tarif ist gleich wie bei den andern Tarifen einkommensmindernd und pauschal eingebaut, dass der Quellensteuerpflichtige an die hiesigen Institutionen des Sozialversicherungsrechts entsprechende Beiträge 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 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.

Nun entspricht es aber nach dem Gesagten dieser Pauschalierung, dass der derart gestaltete Tarif auch von einer quellensteuerpflichtigen Person beansprucht werden kann, die ausnahmsweise keine Sozialversicherungsbeiträge an die hiesigen Institutionen abzuführen hat. Die betroffene Person fährt derart zwar besser als ein Quellensteuerpflichtiger mit hiesigen Sozialversicherungsbeiträgen, aber auch besser als eine der ordentlichen Einkommensbesteuerung unterliegende Person mit solchen Beiträgen. Indessen ist dies hinzunehmen: Jede Pauschalierung nimmt Unschärfen und Vereinfachungen in Kauf, die nicht nur vom Steuerpflichtigen, sondern auch vom Fiskus zu tragen sind. Beiden gereicht wohl zum Vorteil, dass ihnen bei der Veranlagung durch die Pauschalierung nur ein reduzierter Aufwand erwächst. Sofern ein Steuerpflichtiger aufgrund der Pauschalregelung Aufwendungen abziehen kann, die ihm gar nicht erwachsen sind, hat sich der Fiskus aber mit diesem Vorteil zu begnügen. Eine Aufrechnung von nicht entrichteten Sozialbeiträgen beim Bruttolohn fällt als Ausfluss der von Gesetzes wegen bloss pauschal berücksichtigten Sozialversicherungsbeiträge zwingend ausser Betracht. Demnach ist die vom kantonalen Steueramt vorgenommene Aufrechnung der Differenz zwischen den nach schweizerischen und deutschen Sozialversicherungsrecht berechneten Beiträgen fallen zu lassen.

c) Was das kantonale Steueramt dagegen vorbringt, überzeugt nicht. So trifft es zwar zu, dass mit der gesetzlichen Ordnung der Quellenbesteuerung letztlich auf die einkommensteuerliche Erfassung nur des Nettolohns abgezielt wird, um die Gleichbehandlung mit den im ordentlichen Verfahren veranlagten Steuerpflichtigen zu garantieren. Indessen knüpft die Quellenbesteuerung bei Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz kraft gesetzlicher Vorschrift in DBG und StG bzw. StHG (Art. 35 Abs. 1 lit. a) eben am Bruttolohn an und ist 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 ist der Vorteil von Quellensteuerpflichtigen, die – wie hier – keine schweizerischen Sozialversicherungsbeiträge entrichten müssen, vom Gesetzgeber gewollt bzw. geduldet und

daher von den rechtsanwendenden Behörden – weil in Bundesgesetzen (StHG und DBG) verankert – hinzunehmen (vgl. Art. 190 BV).

4. Der quellensteuerpflichtige Lohn ist demnach um die aufgerechneten Sozialversicherungsbeiträge von netto Fr. 46'993.50 zu reduzieren. Daraus resultiert eine verminderte Quellensteuer von Fr. 64'993.59. Der Arbeitgeber des Pflichtigen hat jedoch Fr. 86'924.50 abgeliefert, sodass sich der Betrag, welcher dem Pflichtigen zurückzuerstatten ist, auf Fr. 21'930.91 beläuft.

5. Diese Erwägungen führen zur Gutheissung des Rekurses. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens dem Rekursgegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Eine Parteientschädigung ist dem Pflichtigen nicht zuzusprechen, da er keine verlangt hat (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen. Die Quellensteuer für die Steuerperiode 2009 wird dem Rekurrenten im Umfang von Fr. 21'930.91 zurückerstattet.

[...]