

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 QS.2012.5

Entscheid

21. Januar 2013

Mitwirkend:

Einzelrichter Anton Tobler und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

A,

vertreten durch Tax Partner AG,
Talstrasse 80, 8001 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) ist bei der B AG in der Gemeinde C angestellt. Seinen Wohnsitz hat er in Deutschland, wo er über ein Eigenheim verfügt und zusammen mit seiner Familie (Ehefrau und zwei Kinder) lebt. An derstrasse in der Gemeinde C bewohnte er unter der Woche eine möblierte 2-Zimmerwohnung und ab 1. August 2009 eine möblierte 3½-Zimmerwohnung. An den Wochenenden kehrte er zu seiner Familie nach Deutschland zurück. Als internationaler Wochenaufenthalter unterliegt er hier für sein Salär von der B AG der Quellenbesteuerung.

Mit Eingabe vom 25. März 2010 verlangte der Pflichtige die Rückerstattung von zu viel bezahlter Quellensteuer der Steuerperiode 2009. Nach Einforderung von Unterlagen verfügte das kantonale Steueramt am 30. Juni 2011 die Rückerstattung der Quellensteuer im Umfang von Fr. 783.65. Dabei zog es vom Bruttolohn des Pflichtigen einen Teil der hiesigen Mietkosten von Fr. 503.82 pro Monat ab.

B. Hiergegen liess der Pflichtige am 14. Juli 2011 Einsprache erheben und um Reduktion des Bruttolohns für Mietkosten von Fr. 1'500.- ersuchen. Das kantonale Steueramt hiess die Einsprache am 20. August 2012 teilweise gut, indem es die Mietkosten mit monatlich Fr. 567.- berücksichtigte und die zurückzuerstattende Quellensteuer auf Fr. 849.80 erhöhte.

C. Mit Rekurs vom 19. September 2012 liess der Pflichtige den Einspracheantrag wiederholen, eventualiter seien die Mietkosten mit Fr. 1'220.- (Januar - Juli 2009) bzw. Fr. 1'133.- (August - Dezember 2009) pro Monat zu berücksichtigen. Zudem verlangte er die Zusprechung einer Parteientschädigung.

Das kantonale Steueramt schloss am 9. November 2012 auf teilweise Gutheissung des Rekurses, indem Mietkosten von monatlich Fr. 910.80 (Januar - Juli 2009) bzw. Fr. 728.75 (August - Dezember 2009) abzuziehen seien, was eine zurückzuerstattende Quellensteuer von Fr. 2'197.40 ergebe.

Im angeordneten zweiten Schriftenwechsel hielten die Parteien an ihren Anträgen fest.

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 B AG er-
zieltes Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit nach Art. 91 des Bundesge-
setzes 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
(aus Gründen der Praktikabilität) von den Bruttoeinkünften berechnet (Richner/Frei/
Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009 Art. 84 N 4 DBG und Kom-
mentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 88 N 5 StG, beide
auch zum Folgenden).

Die Gewinnungskosten und andere Abzüge werden jedoch im Tarif berück-
sichtigt. 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 Quel-
lensteuer, die entsprechend deren Ausgestaltung als echte Quellensteuer grundsätz-
lich 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]),
BGE 136 II 124 = Pra 99, 819). Wird daher die Quellensteuer von den Bruttoeinkünften
berechnet, ist den Abzügen, wie sie den ordentlich veranlagten Steuerpflichtigen zu-

stehen, bei Berechnung der Quellensteuer angemessen Rechnung zu tragen. Es sind daher vorab 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 weiter 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 Zweiverdienerehepaaren (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.

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 u.a. 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-/Verheiratetenabzug gemäss Art. 214 DBG bzw. § 35 StG und im Tarif C 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 enthalten 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). 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).

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) Vorliegend geht es um die Berücksichtigung von Mietkosten des Pflichtigen als internationaler Wochenaufenthalter, welche diesem für das Wohnen am hiesigen Arbeitsort in der Gemeinde C unter der Woche erwachsen sind. Dabei handelt es sich um abzugsfähige Berufsauslagen im Sinn von Art. 26 DBG bzw. § 26 StG (Art. 9 Abs. 3 der Verordnung des EFD über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 [VBK, SR 642.118.1], welche Verordnung auch für die Staats- und Gemeindesteuern anwendbar ist).

b) Berufsauslagen sind nach dem Gesagten aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Bestimmung von Art. 86 Abs. 1 DBG und § 90 Abs. 1 StG schon pauschal in den anzuwendenden Quellensteuertarifen eingerechnet, sodass die streitigen Mietkosten des Pflichtigen für die hiesige Wohnstätte an sich vom Bruttolohn individuell nicht mehr in Abzug gebracht werden könnten. Allerdings besteht zwischen den Parteien Einigkeit darüber, dass diese Kosten im Sinn einer Tarifkorrektur trotzdem zusätzlich zu berücksichtigen sind, in der Annahme, dass es sich um unübliche Auslagen handelt, für welche eine Speziallösung zu treffen ist. Dem ist insofern beizupflichten, als die Mietkosten von Wochenaufenthaltern am Arbeitsort auch bei den im ordentlichen Verfahren veranlagten Personen in der allgemeinen Berufspauschale gemäss Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 26 Abs. 1 lit. c StG nicht enthalten sind, sondern zusätzlich zu dieser geltend gemacht werden können (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 26 N 50 DBG, § 26 N 44 StG). Damit muss aber auch den der Quellenbesteuerung unterliegenden Personen ein entsprechender zusätzlicher Abzug offen stehen, da diese – wie erwähnt – Anspruch auf Gleichbehandlung gegenüber den im ordentlichen Verfahren veranlagten Steuerpflichtigen haben.

Demnach steht dem Pflichtigen der streitige Abzug für die hiesigen Mietkosten zusätzlich zu den bereits im anwendbaren Tarif (B2 mit Kirchensteuer) berücksichtigten weiteren Berufsauslagen grundsätzlich zu. Dies ist nicht streitig.

4. a) Nach der bundesgerichtlichen Praxis gelten als Gewinnungskosten diejenigen Auslagen, deren Vermeidung der steuerpflichtigen Person nicht zumutbar ist (BGE 124 II 29 E. 3a) und die wesentlich durch die Erzielung von Einkommen verursacht bzw. veranlasst sind (Urteil vom 26. Oktober 2004, 2A.224/2004, E. 6.3, www.bger.ch mit Hinweisen; vgl. auch Urteil vom 25. Januar 2007, 2P_251/2006, E. 3.1, www.bger.ch). Gemäss der vorliegend analog anwendbaren VBK (Art. 9) sind bei auswärtigem Wochenaufenthalt als solche Gewinnungskosten die Mehrkosten für den auswärtigen Aufenthalt abziehbar (Abs. 1). Für die Unterkunft können dabei die ortsüblichen Auslagen für ein Zimmer geltend gemacht werden (Abs. 3).

Auch wenn nur die (ortsüblichen) Kosten für ein Zimmer abziehbar sind, ist es der steuerpflichtigen Person unbenommen, eine ganze Wohnung am Wochenaufent-

haltsort zu mieten. Bei den Kosten, welche diejenigen eines Zimmers übersteigen, handelt es sich dann aber um nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 26 N 50 DBG). Nach Rechtsprechung des Bundesgerichts ist sodann unter dem Begriff "Zimmer" gemäss VBK unstreitig eine 1-Zimmerwohnung bzw. ein Studio mit Nasszelle und Kochgelegenheit zu verstehen (BGr, 25. März 2011, 2C_728/2010, E. 2.1, www.bger.ch). Mithin ist bei Ermittlung der abzugsfähigen Kosten für ein Zimmer in einer grösseren Wohnung ein Betrag festzulegen, der höher liegt als der Anteil für ein Zimmer ohne diese Nebenräume (z.B. für ein Arbeitszimmer). Anzuknüpfen ist dabei an den tatsächlichen Kosten, d.h. an denjenigen für die ganze Wohnung, da nicht "Sollkosten", sondern nur die tatsächlichen Kosten abzugsfähig sind (BGr, 22. April 2009, 2C_14/2009, www.bger.ch). Demnach ist von der gesamten Wohnungsmiete der Anteil für ein Zimmer samt den erwähnten Nebenräumen auszuscheiden. Dies ist ebenfalls nicht streitig. Die Meinungen der Parteien gehen lediglich darüber auseinander, wie dieser Anteil zu berechnen ist.

b) Der Pflichtige wohnte in der Steuerperiode 2009 bis Ende Juli an derstrasse in der Gemeinde C vorerst in einer möblierten 2-Zimmerwohnung und wechselte danach an der gleichen Adresse in eine möblierte 3 1/2-Zimmerwohnung. Für das erste Objekt bezahlte er eine Monatsmiete von Fr. 2'024.- und für das zweite eine solche von Fr. 2'834.-, je inkl. Nebenkosten.

Der Pflichtige verfiht einen Abzug von monatlich Fr. 1'500.-, weil dies der ortsüblichen Miete für eine 1-Zimmerwohnung bzw. ein Studio mit Bad und Kochgelegenheit in der Gemeinde C entspreche. Demgegenüber beantragt das kantonale Steueramt im vorliegenden Verfahren, den Abzug wie folgt neu zu berechnen: Von der monatlichen Bruttomiete von Fr. 2'024.- bzw. Fr. 2'834.- sei ein Abzug von 10% für Nebenkosten vorzunehmen und der Rest von Fr. 1'821.60 bzw. Fr. 2'550.60 durch die Anzahl Zimmer, d.h. durch 2 bzw. 3,5 zu teilen. Ein Abzug für die Möblierung sei dagegen nicht angebracht. Damit ermittelt es einen Abzug von monatlich Fr. 910.80 bzw. Fr. 728.75.

c) aa) Das Bundesgericht hat die Art der Berechnung der abzugsfähigen Mietkosten für ein Zimmer bei Wochenaufenthalten mit einer Mehrzimmerwohnung unlängst klargestellt (Entscheid vom 25. März 2011, 2C_728/2010, www.bger.ch). Da-

nach ist von der Bruttomiete, d.h. der Miete inkl. Nebenkosten auszugehen und diese durch die Anzahl Zimmer zu teilen (E. 2.2).

Die Begründung des Bundesgerichts dazu leuchtet ein: Indem der gesamte Mietzins anteilmässig auf die Anzahl der Wohnzimmer verlegt wird, wird auch ein Anteil an der Küche und am Badezimmer der Wohnung mitberücksichtigt (dies etwa im Unterschied zur Berechnung der Kosten eines blossen Arbeitszimmers, wo die Küchen- bzw. Badbenützung keine Rolle spielt und deshalb zur Bestimmung des Divisors die Anzahl der Wohnzimmer um gewisse Einheiten erhöht wird). Dass das Badezimmer und die Küche auf diese Weise nicht vollumfänglich sondern eben nur anteilmässig abgesetzt werden können, erscheint nicht als stossend, zumal diese Räumlichkeiten in Mehrzimmerwohnungen oftmals grösser und besser ausgestattet sind, als dies in einem Studio oder in einer 1-Zimmerwohnung der Fall ist. Mithin erweist sich das entsprechend beantragte Vorgehen des kantonalen Steueramts in der Rekursantwort grundsätzlich als sachgerecht.

bb) Nicht zu folgen ist dem Pflichtigen bzw. dessen Vertreter, welcher die ortsübliche Miete einer 1-Zimmerwohnung bzw. eines Studios (von Fr. 1'500.-) abgezogen haben will. Mit dem Bundesgericht ist festzuhalten, dass es für die Bemessung der Mehrkosten für die auswärtige Unterkunft eben stets auf die tatsächlichen Kosten ankommt und nicht auf hypothetische Vergleichskosten (E. 2.3 des erwähnten Bundesgerichtsentscheids). Zu verwerfen ist aber auch die vom Pflichtigen mit dem Eventualantrag verfochtene alternative Berechnungsweise, die Mitbenützung von Bad und Küche mit folgender Formel zu berücksichtigen: $(\text{Monatsmiete} : \text{Anzahl Zimmer} + 1) \times 2$. Denn damit würde ein zu hoher Anteil für die Benützung von Bad und Küche bzw. ein gleich hoher Abzug wie derjenige für zwei Arbeitszimmer resultieren, was nicht sachgerecht ist.

Dass sodann die gemäss Bundesgericht anzuwendende Berechnung bei der 2-Zimmerwohnung zu einem höheren Abzug führt als bei der 3½-Zimmerwohnung ist hinzunehmen, hängt dies doch lediglich damit zusammen, dass die Miete für eine grössere Wohnung regelmässig nicht einfach im Verhältnis der zusätzlichen Zimmer höher ausfällt. Insofern sind wiederum nur die tatsächlichen Kosten massgebend.

d) Das kantonale Steueramt will die Bruttowohnungsmiete von monatlich Fr. 2'034.- bzw. Fr. 2'834.- für die Berechnung des abzugsfähigen Zimmeranteils sodann um die Nebenkosten von (geschätzten) 10% reduzieren. Dem ist nicht zu folgen, handelt es sich doch bei den Nebenkosten um mit der Unterkunft unmittelbar zusammenhängende Auslagen, so insbesondere bei den schwergewichtig anfallenden Heizungskosten. Dementsprechend hat denn auch das Bundesgericht in der erwähnten Entscheidung vom 25. März 2011 die Berechnung ohne Abzug der Nebenkosten als rechtens erklärt.

Das kantonale Steueramt verzichtete im Einspracheverfahren demgegenüber auf einen Abzug von der Bruttomiete (von 10%) für die Möblierung der Wohnungen des Pflichtigen, offenbar in der Meinung, dass den diesbezüglichen Kosten die Qualität von abzugsfähigen Unterkunftskosten bzw. Berufsauslagen zukomme. Dem ist wiederum nicht zuzustimmen, sieht die VBK den Abzug doch nur 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 ausser Acht bleiben.

e) Im Ergebnis erweist sich die Berechnung des kantonalen Steueramts damit gleichwohl als gesetzmässig, da der nicht zulässige Abzug für Nebenkosten durch denjenigen für die Möblierung ersetzt wird. Die Schätzung des Letzteren mit 10% blieb vom Pflichtigen (im Einspracheverfahren) unbestritten.

An diesem Ergebnis vermag auch nichts zu ändern, dass andere Kantone allenfalls eine grosszügigere Regelung kennen, und dass auch eine andere Berechnung der absetzbaren Kosten für die auswärtige Unterkunft bundesrechtskonform sein kann (BGr, 25. März 2011, 2C_728/2010, E. 2.4, www.bger.ch).

f) Die aufgrund des höheren Abzugs für die Kosten der auswärtigen Unterkunft von monatlich Fr. 910.80 (Januar - Juli 2009) bzw. Fr. 728.75 (August - Dezember 2009) zurückzuerstattende Quellensteuer beläuft sich gemäss korrekter Berechnung des kantonalen Steueramts auf Fr. 2'197.40 und ist unbestritten geblieben.

5. Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung des Rekurses. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Parteien anteilmässig aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Eine Parteientschädigung ist dem Pflichtigen nicht zuzusprechen, da er nur zum geringeren Teil (1/4) obsiegt (§ 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 teilweise gutgeheissen. Die Quellensteuer für die Steuerperiode 2009 wird dem Rekurrenten im Umfang von Fr. 2'197.40 zurückerstattet.

[...]