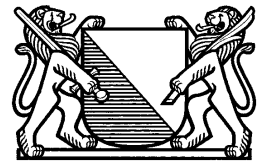


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 QS.2014.8

Entscheid

20. August 2014

Mitwirkend:

Einzelrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiberin Vivienne Blunshi

In Sachen

A,

Rekurrent,

gegen

Staat Zürich,

Rekursgegner,

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

betreffend

Quellensteuer 2010 - 2012

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) ist verheiratet und hat mit seiner Ehefrau drei Kinder (Jahrgänge 2008, 2009 und 2012). Er besass ursprünglich die Aufenthaltsbewilligung B und erhielt am ... Februar 2014 die Niederlassungsbewilligung. Am 26./27. September 2013 stellte er einen Antrag auf Rückzahlung von zwischen dem ... Januar 2010 und dem ... September 2013 zu viel bezahlten Quellensteuern. Zur Begründung machte er geltend, dass der jeweils angewandte Tarif A nicht korrekt gewesen sei. Mit Verfügungen vom 29. November 2013 trat das kantonale Steueramt auf die Anträge in Bezug auf die Quellensteuern 2010 bis 2012 nicht ein, da sie verspätet eingereicht worden seien.

B. Hiergegen erhob der Pflichtige am 21. Dezember 2013 Einsprache mit dem Antrag, die Verfügungen aufzuheben. Das kantonale Steueramt wies diese am 4. März 2014 ab.

C. Am 11./12. April 2014 reichte der Pflichtige Rekurs ein mit dem sinngemässen Antrag, den angefochtenen Entscheid aufzuheben und die Sache materiell zu behandeln. Zudem stellte er ein Gesuch um unentgeltliche Prozessführung. Das kantonale Steueramt schloss am 5. Mai 2014 auf Abweisung des Rechtsmittels. Am 27./28. Mai 2014 reichte der Pflichtige eine Replik ein, und am 22. Juli 2014 das kantonale Steueramt eine Duplik.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. Erhebt ein Steuerpflichtiger gegen einen Nichteintretensentscheid der Einsprachebehörde Rekurs, so ist dem Rekursgericht die materielle Prüfung des Streitgegenstands verwehrt. Es darf nur untersuchen, ob die Vorinstanz zu Recht auf die Einsprache nicht eingetreten ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum

DBG, 2. A., 2009, Art. 144 N 44 DBG und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 147 N 43 StG). Würde sich der Nichteintretensentscheid der Vorinstanz als gesetzwidrig erweisen, wären die Akten zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs zur materiellen Überprüfung der Einschätzung an jene zurückzuweisen (RB 1979 Nr. 57). Dementsprechend ist auf den Rekurs nur insofern einzutreten, als der Pflichtige die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids verlangt. Nicht zu behandeln sind die gegen die Höhe des Quellensteuerabzugs vorgebrachten Rügen.

2. 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 Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990, DBG, bzw. § 87 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, StG). Der Steuerabzug tritt – unter Vorbehalt der nachträglichen Veranlagung bzw. Einschätzung – an die Stelle der vom Erwerbseinkommen im ordentlichen Verfahren zu veranlagenden direkten Bundessteuer bzw. Staats- und Gemeindesteuern (Art. 87 DBG, § 91 StG). Die steuerbare Leistung besteht im Fall von Art. 83 DBG bzw. § 87 StG aus sämtlichen Einkünften aus Arbeitsverhältnis mit Einschluss aller Nebeneinkünfte (Art. 84 DBG, § 88 StG).

Steuerpflichtiger ist diejenige Person, welcher die Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit zustehen. Für die Steuererhebung verantwortlich ist indessen der Arbeitgeber als Schuldner der steuerbaren Leistung, welcher dadurch an dessen Stelle tritt (Steuersubstitution). 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) Ist der Steuerpflichtige oder der Schuldner der steuerbaren Leistung mit dem Steuerabzug nicht einverstanden, so kann er bis Ende März des auf die Fälligkeit folgenden Kalenderjahres von der Veranlagungsbehörde eine Verfügung über Bestand und Umfang der Steuerpflicht verlangen (Art. 137 Abs. 1 DBG; § 144 Abs. 1 StG; keine Befristung enthält indessen Art. 49 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990,

StHG). Hat der Schuldner der steuerbaren Leistung den Steuerabzug nicht oder ungenügend vorgenommen, verpflichtet ihn die Veranlagungsbehörde zur Nachzahlung. Der Rückgriff des Schuldners auf den Steuerpflichtigen bleibt vorbehalten (Art. 138 Abs. 1 DBG, § 145 Abs. 1 StG). Hat der Schuldner der steuerbaren Leistung einen zu hohen Steuerabzug vorgenommen, so muss er dem Steuerpflichtigen die Differenz zurückzahlen (Art. 138 Abs. 2 DBG; § 145 Abs. 2 StG). Wurde diesfalls bereits mit der zuständigen Steuerbehörde abgerechnet, so kann diese den Differenzbetrag direkt der oder dem Steuerpflichtigen zurückerstatten (Art. 16 der Verordnung des Bundesrats über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer vom 19. Oktober 1993, QStV).

Mit Entscheid BGr, 9. Februar 2009, 2C_673/2008 (= BGE 135 II 274 = Pra 2010 Nr. 2) hat das Bundesgericht über den Anwendungsbereich der Bestimmungen des DBG bzw. des entsprechenden kantonalen Rechts einen Leitentscheid gefällt. Demnach war die zeitliche Beschränkung von Art. 137 Abs. 1 DBG im ursprünglichen Gesetzesentwurf nicht vorgesehen, sondern erst in der parlamentarischen Beratung eingefügt worden. Die Bedeutung dieser Frist blieb indessen kontrovers. In der Folge unterschied das Bundesgericht zwischen den Fällen, bei denen eine Verfügung nach Art. 137 Abs. 1 DBG ergangen ist, und solchen, bei denen das nicht geschah. Mit Bezug auf letztgenannte Variante ist Ausgangspunkt die Überlegung, dass eine Selbstveranlagung keine "Verfügung in eigener Sache" darstellt, da weder der Steuerpflichtige noch der Schuldner der steuerbaren Leistung Verfügungsbefugnis haben. Es erscheint deshalb auf dem Gebiet der Quellensteuer nicht angebracht, die Selbstveranlagung mit einer in Rechtskraft erwachsenen Verfügung gleichzustellen. Angemessener ist stattdessen die für die anderen auf dem Grundsatz der Selbstveranlagung begründeten Bundessteuern geltende Regelung, gemäss welcher die zu Unrecht bezahlten Steuern immer zurückerstattet werden müssen. Die Gesetzesbestimmungen müssen demzufolge in dem Sinn ausgelegt werden, dass nach dem Ablauf der Frist bis Ende März einzig keine Einwendungen zur Steuerpflicht an sich erhoben werden können, es hingegen möglich bleiben muss, den Umfang der zurückbehaltenen Steuer zu beanstanden, und dies sowohl zu Gunsten des Fiskus als auch zu Gunsten des Steuerpflichtigen.

Art. 138 DBG ist daher nach dem Bundesgericht im Verhältnis zu Art. 137 DBG als *lex specialis* zu betrachten. Denn Letzterer befasst sich lediglich mit dem Problem eines zu hohen oder zu tiefen Steuerabzugs. Da aufgrund von Art. 138 Abs. 1

DBG der Fiskus die Möglichkeit hat, auch nach Ablauf der Frist auf erleichterte Weise die Nachzahlung von zu wenig abgezogenen Quellensteuern zu verlangen, muss eine analoge auf Art. 138 Abs. 2 DBG gestützte Möglichkeit auch zugunsten des Steuerpflichtigen bzw. des Schuldners der steuerbaren Leistung anerkannt werden. Mit Entscheidung BGr, 21. Dezember 2010, 2C_601/2010 hat das Bundesgericht diese Rechtsprechung nochmals bestätigt.

c) aa) Mit der Tarilmeldung vom 9. Dezember 2009 hat das Gemeindesteueramt B die Arbeitgeberin des Pflichtigen zwar darüber informiert, dass dieser der Quellensteuer unterstehe und die Veranlagung nach dem Tarif A vorzunehmen sei. Wie das kantonale Steueramt richtig erkannt hat, wurde die Überprüfungsmöglichkeit der Tarifeinstufung jedoch in dieser Mitteilung falsch bezeichnet: Korrekterweise hätte nicht von "Einsprache", sondern "Überprüfung der Tarifeinstufung" die Rede sein müssen (vgl. hierzu die korrekte Bezeichnung). Gleichwohl vertritt es die Ansicht, dass dieser Umstand den Pflichtigen in der Ausübung seiner Rechte keineswegs gehindert habe. Denn aufgrund des Wortlauts dieser Bestimmung habe er die Möglichkeit, die Tarifeinstufung anzufechten, erkennen können. Somit wäre es ihm möglich gewesen, die Frist bis 31. März des Folgejahres zu wahren.

bb) Vorliegend ist indessen keine Verfügung gemäss Art. 137 Abs. 1 DBG bzw. § 144 Abs. 1 StG ergangen. Denn bei der Tarilmeldung handelt es sich offenkundig nicht um eine solche. Zum einen setzt eine Verfügung eine vorgängige Bestreitung der Quellensteuerpflicht bzw. deren Höhe voraus, was hier nicht erfolgt ist. Zum anderen entspricht auch die Rechtsmittelbelehrung nicht der einer Verfügung, indem für die Einsprache nicht eine dreissigtägige Frist angesetzt wird (vgl. § 27 der Verordnung des Regierungsrats über die Quellensteuer für ausländische Arbeitnehmer vom 2. Februar 1994), sondern die Einsprache bis spätestens 31. März des Folgejahres einzureichen ist. Eine solche Regelung der Einsprache ist im Gesetz indessen nicht vorgesehen, und bei der Möglichkeit, einen Entscheid zu verlangen, handelt es sich nicht um eine Einsprache. Dasselbe gilt mit Bezug auf die Tarilmeldungen vom 17. September 2012 bzw. vom 10. Januar 2013. Damit kann nach der angeführten bundesgerichtlichen Rechtsprechung die besagte Frist dem Pflichtigen nicht entgegengehalten werden, da er nur die Berechnung des Quellensteuerabzugs rügt, nicht aber die Quellensteuerpflicht als solche.

d) Des Weiteren möchte das kantonale Steueramt die Anwendung der obgenannten Regelung auf jene Fälle beschränken, bei denen Umsetzungsversehen des Arbeitsgebers bei der Tarifierung zu einer überhöhten Quellenbesteuerung geführt haben, und verweist hierzu auf einen Entscheid des Bundesgerichts (vgl. BGr, 5. März 2013, 2C_684/2012, www.bger.ch). Da die Arbeitgeberin lediglich die Anweisungen in der Tarifierung umgesetzt und daraus den korrekten Quellensteuerbetrag ermittelt habe, treffe dies vorliegend gerade nicht zu. Somit sei die Frist von Ende März des Folgejahres massgebend. Hinweise auf diese enge Betrachtungsweise lassen sich indessen den Präjudizien nicht entnehmen. Vielmehr spricht das Bundesgericht in E. 5.4 des Entscheids vom 9. Februar 2009 generell von zu hohen oder ungenügenden Steuerabzügen, ohne den Grund und die Person des Irrtums weiter zu präzisieren. Überdies ist nicht einzusehen, weshalb ein zu hoher Quellensteuerabzug wegen eines Irrtums des Arbeitsgebers soll korrigiert werden können, nicht aber aufgrund einer falschen Tarifierung des Steueramts. Dafür sind keine sachlichen Gründe ersichtlich.

e) aa) Das kantonale Steueramt bringt weiter vor, dass dem Pflichtigen die Tarifmitteilung bekannt gewesen sein müsse. Schliesslich wurde sie dessen Arbeitgeberin mit der Auflage zugestellt, ihm ein Exemplar auszuhändigen. Damit stellt sich die Frage, ob das Fristversäumnis nicht seiner eigenen Nachlässigkeit zuzuschreiben ist und ob dieser Umstand einer nachträglichen Überprüfung der Quellensteuerabzüge entgegensteht.

bb) Der Pflichtige bestreitet nicht, die betreffenden Tarifmitteilungen erhalten zu haben, reicht er sie doch als Beilagen ein. Sinngemäss macht er indessen geltend, dass seine Arbeitgeberin diese in seinen Kleiderkasten gelegt habe, wo er sie erst beim Aufräumen am 30. Juli 2013 gefunden habe, weshalb die Zustellung erst zu diesem Zeitpunkt erfolgt sei. Entscheidend ist damit, wann ihm diese zur Kenntnis gelangt sind. Entsprechend dem Grundsatz, dass die Beweislast für die rechtswirksame Eröffnung einer Verfügung bzw. für den Zeitpunkt ihrer Mitteilung die zustellende Behörde trägt, ist auch hier davon auszugehen, dass die Steuerbehörden eine solche rechtzeitige Kenntnisnahme zu beweisen haben (RB 1985 Nr. 49; 1970 Nr. 35; BGE 61 I 6 und 92 I 257; StE 1991 B 93.6 Nr. 10).

An einem solchen Beweis fehlt es hier. Aus den Ausführungen des Pflichtigen ist immerhin zu schliessen, dass seine Arbeitgeberin ihm diese Dokumente hat zu-

kommen lassen. Ob dies aber jeweils unmittelbar nach Zusendung vom Gemeindesteueramt geschehen war oder erst zu einem späteren Zeitpunkt, z.Bsp. bei Auflösung des Arbeitsverhältnisses, geht aus den Akten nicht hervor. Die Bestreitung des Pflichtigen, die Tarifmitteilungen bereits früher erhalten zu haben, lässt sich damit nicht widerlegen. Dies muss zulasten der beweisbelasteten Steuerbehörde ausfallen; zudem hat diese den Weg der Zustellung via Arbeitgeber gewählt, weshalb sie auch die Folgen der daraus resultierenden Schwierigkeiten bei der Beweisleistung zu tragen hat. Damit fehlt es an einem Beweis, dass der Pflichtige vor Ablauf der jeweiligen Fristen von den Tarifmeldungen Kenntnis erhalten hat, so dass ihm keine Nachlässigkeit vorgeworfen werden kann.

cc) Hinzu kommt, dass nach dem Bundesgericht in Fällen wie vorliegend die Frist gemäss Art. 137 Abs. 1 DBG bzw. § 144 Abs. 1 StG für Einwendungen gegen die Berechnung des Quellensteuerabzugs eben gerade nicht läuft. Davon ausgehend schadet es deshalb nicht, wenn dem Steuerpflichtigen bereits vor Ablauf der Frist Mängel bei der Berechnung der Höhe des Abzugs zu Kenntnis gebracht worden sind. Entsprechend hat auch das Bundesgericht in E. 6.3 des zitierten Leitentscheids eine Nachlässigkeit des Schuldners der steuerbaren Leistung (welche im betreffenden Fall Rückerstattung der zu viel zurückbehaltenen Steuer an sich selber forderte) als nicht schädlich betrachtet.

3. Gestützt auf diese Erwägungen ist der Rekurs gutzuheissen und die Sache zur materiellen Prüfung der Gesuche an das kantonale Steueramt zurückzuweisen. Bei diesem Ausgang sind die Kosten des Verfahrens dem Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Das Gesuch um unentgeltliche Prozessführung ist damit gegenstandslos geworden.

Demgemäss verfügt der Einzelrichter:

Das Gesuch um unentgeltliche Prozessführung wird als gegenstandslos geworden
abgeschrieben;

und erkennt:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen. Die Einspracheentscheide vom 4. März 2014
betreffend die Quellensteuern 2010, 2011 und 2012 werden aufgehoben und die
Sache zur materiellen Behandlung an das kantonale Steueramt, Dienstabteilung
Quellensteuer, zurückgewiesen.

[...]