

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 QS.2015.10

Entscheid

11. März 2016

Mitwirkend:

Einzelrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

A,

vertreten durch RA lic.iur. Felix Stieger,
Steuer- & Anwaltskanzlei Stieger,
Archstrasse 2, Postfach 2416, 8401 Winterthur,

Rekurrent,

gegen

Staat Zürich,

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

Rekursgegner,

betreffend

Quellensteuer 2011

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) ist deutscher Staatsbürger und in Deutschland ansässig, aber in B für die C AG erwerbstätig und verfügt dort über ein gemietetes 1,5-Zimmer-Appartement als Wochenaufenthalter. Er hat zwei Kinder (Jahrgänge 19XX und 19XX), welche mit seiner Ehefrau in Deutschland leben. Seine Arbeitgeberin hat von seinem Einkommen jeweils die Quellensteuer nach dem Tarif A2 ohne Kirchensteuer abgerechnet. Mit Auflage vom 8. August 2014 verlangte das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Quellensteuer, von ihm für den Zeitraum 1.1. – 31.12.2011 diverse Unterlagen, welche er in der Folge einreichte.

Am 9. September 2014 erstellte die Dienstabteilung Quellensteuer eine neue korrigierte Steuerberechnung. Dabei setzte es den Tarif AoK fest, d.h. den Tarif A ohne Kinder und ohne Kirchensteuer. Dies ergab eine Nachforderung von Fr. 1'855.30.

B. Hiergegen erhob der Pflichtige am 6. Oktober 2014 Einsprache mit dem Antrag, nach dem Tarif A2 für zwei Kinder und ohne Kirchensteuer abzurechnen. Er sei für die Kinder unterhaltspflichtig.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprache am 2. November 2015 ab.

C. Hiergegen liess der Pflichtige am 10. Dezember 2015 Rekurs erheben und beantragen, den Einspracheentscheid aufzuheben und das kantonale Steueramt anzuweisen, den Pflichtigen für das Jahr 2011 nach dem Quellensteuertarif A2 ohne Kirchensteuer zu veranlagern, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen.

Das kantonale Steueramt schloss am 18. Dezember 2015 auf Abweisung des Rekurses.

Mit Verfügung vom 8. Januar 2016 verlangte das Steuerrekursgericht vom Pflichtigen aufgrund seines ausländischen Wohnsitzes eine Kautionsleistung. Diese wurde fristgerecht geleistet.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz sind aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie u.a. in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit ausüben (Art. 5 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990, DBG; Art. 4 Abs. 2 lit. a des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990, StHG; § 4 Abs. 2 lit. a des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, StG). Die Besteuerung erfolgt gemäss den Regeln über die Quellenbesteuerung für natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (Art. 91 ff. DBG; Art. 35 ff. StHG bzw. § 94 ff. StG; Bauer-Balmelli/Omlin, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 5 N 3 DBG).

Gemäss Art. 91 DBG bzw. § 94 StG entrichtet eine Person ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz, die hier für kurze Dauer oder als Grenzgänger oder Wochenaufenthalter in unselbstständiger Stellung erwerbstätig ist, für ihr Erwerbseinkommen die Quellensteuer nach den Art. 83 - 86 DBG bzw. §§ 88 - 90 StG. Die Gesetze weisen demnach internationale Wochenaufenthalter der Kategorie von Personen ohne hiesigen Aufenthalt zu, obschon echte Wochenaufenthalter an sich die Voraussetzungen für einen Aufenthalt nach Art. 3 DBG bzw. § 3 StG an ihrem Arbeitsort erfüllen würden (Bauer-Balmelli/Omlin, Art. 3 N 10 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 3 N 36 DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 3 N 76 StG).

b) Es ist nicht streitig, dass es sich beim Pflichtigen um einen internationalen Wochenaufenthalter handelt, der sich hier nur zu Erwerbszwecken aufhält. Demnach erfolgt die Quellenbesteuerung bei ihm nach den Vorschriften von Art. 91 DBG bzw. § 94 StG, welche Bestimmungen ihrerseits auf Art. 83 – 86 DBG bzw. §§ 88 – 90 StG verweisen. Ferner gelten auf ihn die Vorschriften der kantonalen Verordnung über die Quellensteuer für ausländische Arbeitnehmer vom 2. Februar 1994 (Quellensteuerver-

ordnung I, in der für 2011 noch geltenden Fassung mit Änderungen vom 1. August 2010, ZStB Nr. 28/011; vgl. Verweis in § 13 lit. a der Verordnung über die Quellensteuer für natürliche und juristische Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz vom 2. Februar 1994, Quellensteuerverordnung II, ZStB Nr. 29/012).

2. a) aa) Laut Art. 84 Abs. 1 DBG bzw. § 88 Abs. 1 StG wird die Quellensteuer von den Bruttoeinkünften berechnet (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 84 N 4 DBG und § 88 N 5 StG, beide auch zum Folgenden). Mit Bezug auf die Ausgestaltung des Tarifs gemäss Art. 85 Abs. 1 DBG bzw. § 89 Abs. 1 StG ist dem Grundsatz Rechnung zu tragen, dass die Belastung 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; BGE 136 II 124 = Pra 99, 819). Die zur Berechnung der Quellensteuer von den Bruttoeinkünften anwendbaren Tarife sind demnach so auszugestalten, dass die Abzüge, wie sie den ordentlich veranlagten Steuerpflichtigen zustehen, angemessen berücksichtigt sind.

Art. 86 Abs. 1 DBG und § 90 Abs. 1 StG zählen die einschlägigen Abzüge auf. Demnach sind 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. Damit ist festzuhalten, dass nach der gesetzlichen Konzeption mit den Tarifen insbesondere der Kinder-, Unterstützungs- und Verheiratenabzug nach Art. 213 Abs. 1 DBG bzw. § 34 Abs. 1 StG sowie der Grund-/Verheiratetentarif gemäss Art. 214 DBG bzw. § 35 StG bereits berücksichtigt sind. All diese Abzüge können individuell nicht mehr in Abzug gebracht werden.

bb) Diese Vorgaben des Gesetzgebers hat die beauftragte Eidgenössische Steuerverwaltung bzw. die Finanzdirektion (vgl. Art. 85 Abs. 1 DBG, § 89 Abs. 1 StG) für das Jahr 2011 durch Bildung von verschiedenen Tarifen (A, B, C, D, G) umgesetzt. 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; für das kantonale Recht in der Quellensteuerverordnung I sowie in der Weisung der Finanzdirektion zur Durchführung der Quellensteuer für ausländische Arbeitnehmer vom 30. September 2005, nachfolgend Weisung, ZStB Nr. 28/051, ersetzt ab Steuerperiode 2014 durch die Fassung vom 27. Juni 2013, ZStB Nr. 28/052).

Gemäss Ziff. 15 der Weisung werden die Quellensteuern auf dem Erwerbs- und dem Ersatzeinkommen aufgrund folgender Monatstarife erhoben:

Tarif A für alleinstehende Steuerpflichtige (ledige, tatsächlich oder rechtlich getrennt lebende, geschiedene und verwitwete Steuerpflichtige).

Tarif B für verheiratete, in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Alleinverdiener sowie verwitwete, tatsächlich oder rechtlich getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige, die mit Kindern zusammen leben.

Tarif C für verheiratete, in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Ehegatten, die beide hauptberuflich erwerbstätig sind.

Tarif D für im Nebenerwerb tätige Steuerpflichtige.

Tarif G für Grenzgänger.

In Ziff. 16 der Weisung wird diese Regelung in einem wichtigen Punkt weiter verdeutlicht. Demnach kommt der Tarif A auch zur Anwendung bei verheirateten Doppelverdienern mit einem im Ausland wohnhaften Ehegatten. In Ziff. 26 wird ergänzt, dass der Tarif C für Doppelverdiener eine hauptberufliche Erwerbstätigkeit beider Ehegatten in der Schweiz voraussetzt.

Die konkreten Tarife 2011 sind in der Verfügung der Finanzdirektion über Tarife der Quellensteuern für ausländische Arbeitnehmer vom 17. Januar 2011 (ZStB Nr. 28/406) enthalten, welche weitere Ausführungen über deren Anwendung enthält. Gemäss Ziff. 2 dieser Verfügung sind innerhalb der Tarife A, B und C die Ansätze abgestuft nach der Belastung des Arbeitnehmers durch Unterhaltsleistungen und Unterstützungen. In diesen Tarifen ist insbesondere der Abzug für Kinder berücksichtigt, deren Unterhalt der Steuerpflichtige bestreitet, sofern sie minderjährig sind oder noch in der beruflichen Ausbildung stehen (Ziff. 2 Abs. 2 lit. b der Verfügung).

cc) Darüber hinaus kann der Steuerpflichtige weitere im Gesetz vorgesehene Abzüge im Verfahren der nachträglichen Tarifkorrektur separat geltend machen, indem

er bis Ende März des Folgejahres ein entsprechendes Gesuch beim kantonalen Steueramt einreicht (Ziff. 49 f. der Weisung). Genannt werden Kinderbetreuungskosten, Schuldzinsen, nicht im Tarif enthaltene Weiterbildungskosten, Beiträge an anerkannte Formen der gebundenen Selbstvorsorge (3. Säule a) sowie durch Krankheit, Unfall oder Invalidität verursachte Aufwendungen. In diesen Fällen erfolgt eine Neuberechnung der geschuldeten Quellensteuer mit Rückerstattung der zu viel abgezogenen Beträge.

b) Der Pflichtigen lebt mit seiner Ehefrau in ungetrennter Ehe in Deutschland; sein Aufenthalt in der Schweiz gilt lediglich als Wochenaufenthalt zu Erwerbszwecken. Gemäss dem Steuerbescheid 2011 der Finanzverwaltung D versteuerte die Ehefrau einen Nettolohn von EUR 76'903.-, während der Lohn des Pflichtigen auf Fr. 182'950.- brutto belief. Damit handelt es sich um Doppelverdiener mit Wohnsitz des Ehegatten im Ausland, sodass Tarif A zur Anwendung gelangt. Beide Kinder (Jahrgänge 19XX und 19XX) waren 2011 noch minderjährig, sodass sich der Tarif A2 ergibt.

c) Das kantonale Steueramt wendet dagegen ein, dass bei der Besteuerung des Lohneinkommens bloss die organischen Abzüge (Gewinnungskosten) steuermindernd zu berücksichtigen seien. Bei den Kinderabzügen handle es sich um Sozialabzüge, die gemäss dem Bundesgerichtsentscheid vom 26. Januar 2010, 2C_319/2009, im Quellensteuerverfahren nur zu berücksichtigen seien, wenn der quellensteuerpflichtige Arbeitnehmer den Status eines Quasi-Ansässigen habe. Davon werde dann gesprochen, wenn der Steuerpflichtige mehr als 90% seines weltweiten Familieneinkommens in der Schweiz versteuere. Dies sei hier nicht der Fall.

Diese Argumentation überzeugt nicht. Gemäss Art. 86 Abs. 1 DBG und § 90 Abs. 1 StG wurden bei Festsetzung der Steuertarife die Familienlasten gemäss Art. 35 und 36 DBG, § 34 und 35 StG mitberücksichtigt. Darin enthalten sind insbesondere die mit Kindern im Zusammenhang stehenden finanziellen Belastungen, welche bei den direkten Steuern durch Kinderabzüge berücksichtigt werden. Es ist offensichtlich, dass die bei den Quellensteuern vorgenommenen Tarifabstufungen nach Anzahl Kinder demselben Zweck dienen, und demnach auf diese Weise der Auftrag des Gesetzgebers umgesetzt wurde. Das Gesetz macht diesbezüglich keine weiteren Einschränkungen, sodass diese Regelungen uneingeschränkt für alle Quellensteuerpflichtigen gelten, welche den betreffenden gesetzlichen Bestimmungen unterstehen.

An dieser Vorgabe ändert auch der von der Vorinstanz herangezogene bundesgerichtliche Leitentscheid vom 26. Januar 2010 nichts. Darin kam das Bundesgericht zum Schluss, dass die Nichtberücksichtigung gewisser Abzüge bei einem in der Schweiz quasi-ansässigen Quellensteuerpflichtigen zu einer Ungleichbehandlung gegenüber ordentlich besteuerten Steuerpflichtigen führe, welche diese Abzüge geltend machen können (vgl. E. 15.1 des bundesgerichtlichen Entscheids). Dabei ging es aber immer um Abzüge, welche gemäss der vorstehend dargestellten Regelung im Tarif explizit nicht berücksichtigt werden und welche auch im Verfahren der nachträglichen Tarifkorrektur nicht geltend gemacht werden dürfen. Keinesfalls ist aus diesem Entscheid der umgekehrte Schluss zu ziehen, dass einem nicht quasi-ansässigen Quellensteuerpflichtigen deshalb Tarifabstufungen vorzuenthalten wären. Eine solche Interpretation des bundesgerichtlichen Präjudizes ist nicht haltbar.

Der angefochtene Entscheid widerspricht damit den gesetzlichen Bestimmungen und ist deshalb aufzuheben.

3. Damit ist der Rekurs gutzuheissen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens dem Rekursgegner aufzuerlegen und ist dem Pflichtigen eine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 151 Abs. 1 StG und § 152 StG i. V. m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997, VRG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen. Der Einspracheentscheid des kantonalen Steueramts, Dienstabteilung Quellensteuer, vom 2. November 2015 und die Korrekturberechnung vom 9. September 2014 werden aufgehoben. Es wird festgestellt, dass die Quellensteuer 2011 nach dem Tarif A2 ohne Kirchensteuer abzurechnen ist.

[...]