

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 QS.2017.23

Entscheid

25. September 2018

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner, Ersatzrichter
Claude Treyer und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

A AG,

vertreten durch PricewaterhouseCoopers AG,
Birchstrasse 160, Postfach, 8050 Zürich,

Rekurrentin,

gegen

Staat Zürich,

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

Rekursgegner,

betreffend

Quellensteuer 2012 und 2013 (Mitarbeiter B, Revision)

hat sich ergeben:

A. 1. B (nachfolgend der Pflichtige) arbeitete in den Jahren 2012 und 2013 als Kadermitarbeiter für die A Gruppe, einem internationalen Konzern in der Nahrungsmittelbranche. Er verfügte über gesplittete lokale Arbeitsverträge sowohl mit dem im Kanton Zürich domizilierten Konzernhauptsitz, der A AG, (40%), als auch mit der ausländischen Konzerngesellschaft A N.V. Seinen Wohnsitz behielt er am ausländischen Wohnort seiner Familie mit zwei Kindern bei.

2. Die A AG, Zürich, führte in den Jahren 2012 und 2013 als Schuldnerin der steuerbaren Leistung aus dem schweizerischen Arbeitsvertrag für den Lohn des Pflichtigen samt Bonuszahlungen sowie für realisierte Erträge aus Mitarbeiterbeteiligungsplänen Quellensteuern im Umfang von Fr. 30'620.- bzw. Fr. 32'542.- an das kantonale Steueramt ab. Dabei unterstellte sie sämtliche Lohnbestandteile aus dem lokalen Arbeitsvertrag vollumfänglich der schweizerischen Quellensteuerpflicht und liess die Unterhaltslast für die beiden Kinder bei der Tarifwahl unberücksichtigt.

Die für die Lohnbuchhaltung und Quellensteuerkorrekturen zuständige C AG reichte am 14. Dezember 2015 eine Korrekturabrechnung für den Pflichtigen für die Steuerperioden 2012 und 2013 ein. Darin beantragte sie die Rückerstattung zu viel bezahlter Quellensteuern von Fr. 13'142.95 pro 2012 und Fr. 19'646.30 pro 2013. Nach Eingang der eingeforderten definitiven ausländischen Steuerbescheide erachtete das kantonale Steueramt die Rückerstattungsbegehren für die Quellensteuern 2012 und 2013 mit Schreiben vom 29. April 2016 als verwirkt, da diese nicht innert 90 Tagen nach Erhalt der definitiven ausländischen Steuerbescheide gestellt worden seien. Die hiergegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt am 23. Februar 2017 ab. Das Steuerrekursgericht qualifizierte das Schreiben vom 29. April 2016 als nichtige Verfügung und wies das Verfahren am 18. Mai 2017 in Gutheissung des Rekurses der A AG, Zürich, zur rechtsgültigen Eröffnung eines Entscheids/einer Verfügung an das kantonale Steueramt zurück.

3. In der Folge nahm das kantonale Steueramt das Korrekturbegehren für die Quellensteuern 2012 und 2013 als Revisionsgesuch entgegen und trat auf dieses mit förmlichem Entscheid vom 4. Juli 2017 zufolge Nichteinhaltung der 90-tägigen Revisi-

onsfrist seit Kenntnisnahme der definitiven ausländischen Steuerbescheide 2012 und 2013 nicht ein.

B. Die hiergegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt nach weiteren Abklärungen und Stellungnahmen der A AG mit Entscheid vom 17. November 2017 ab.

C. Mit Rekurs vom 18. Dezember 2017 hielt die A AG (nachfolgend die Rekurrentin), an den Rückerstattungsbegehren für die Quellensteuer 2012 und 2013 fest. Im Eventualstandpunkt verfocht sie die Ermittlung der Quellensteuer aufgrund der eingereichten Korrekturabrechnungen, jedoch ohne satzbestimmende Berücksichtigung des ausländischen Erwerbseinkommens. Zudem beantragte sie eine Parteientschädigung.

Das kantonale Steueramt schloss mit Rekursantwort vom 4. Januar 2018 auf Abweisung des Rechtsmittels. Die Rekurrentin liess sich hierzu mit Stellungnahme vom 20. Juni 2018 vernehmen. Das kantonale Steueramt verzichtete mit Eingabe vom 26. Juni 2018 auf eine weitere Stellungnahme.

Auf die Parteivorbringen wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen zurückgekommen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Zwischen den Parteien ist unbestritten, dass der Pflichtige seinen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt nicht in der Schweiz, sondern bei seiner Familie im Ausland hat und aufgrund seiner unselbstständigen Erwerbstätigkeit bei der Rekurrentin in der Schweiz gemäss Art. 91 i.V.m. Art. 83 - 86 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 94 i.V.m. mit §§ 88 - 90 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) für das daraus zugeflossene Erwerbseinkommen grundsätzlich der Quellenbesteuerung unterliegt. Streitig ist hingegen, in welchem Verfahren die Rekurrentin als Schuldnerin der steuerbaren Leistung unter Einhal-

tung welcher Fristen welche nachträglichen Korrekturen an ihren ursprünglichen Quellensteuerabrechnungen für die Steuerperioden 2012 und 2013 ihres quellensteuerpflichtigen Kadermitarbeiters beantragen kann.

Da die beantragten Korrekturen verschiedene Lohnbestandteile sowie die familiären Lasten des Pflichtigen zum Gegenstand haben, rechtfertigt sich eine gesonderte Prüfung jeder einzelnen beantragten Korrektur.

2. Bezüglich des in den Steuerperioden 2012 und 2013 gemäss schweizerischen Lohnausweisen dem Pflichtigen aus dem schweizerischen Anstellungsverhältnis zugeflossenen Grundlohns von Fr. 82'417.- bzw. Fr. 85'302.- und des Cash-Bonus von Fr. 24'099.- und Fr. 31'182.- macht die Rekurrentin geltend, diese Lohnbestandteile hätten nicht nur schweizerische Arbeitstage, sondern auch ausländische Arbeitstage abgegolten. Die für letztere abgeführten Quellensteuern seien deshalb nicht geschuldet und zurückzuerstatten.

a) Art. 137 Abs. 1 DBG bzw. § 144 Abs. 1 StG sehen für den Fall, dass der Steuerpflichtige oder der Schuldner der steuerbaren Leistung mit dem Steuerabzug nicht einverstanden sind, vor, dass diese bis Ende März des auf die Fälligkeit der Leistung folgenden Kalenderjahrs von der Veranlagungs- bzw. Einschätzungsbehörde eine Verfügung über Bestand und Umfang der Steuerpflicht verlangen können. Zudem sieht Art. 138 DBG bzw. § 145 StG für ungenügende oder übersetzte Quellensteuerabzüge spezielle Nachforderungs- bzw. Rückerstattungsrechte (inkl. Regressmöglichkeiten) vor, welche nach Lehre und Rechtsprechung in Anlehnung an die Regeln der Veranlagungsverjährung (Art. 120 Abs. 1 DBG bzw. 130 StG) bzw. der generellen Rückforderung irrtümlich zu viel bezahlter, indes teilweise oder vollständig nicht geschuldeter Steuern (Art. 168 Abs. 2 DBG) innert fünf Jahren nach Ablauf der Steuerperiode bzw. des Zahlungsjahrs geltend gemacht werden müssen (vgl. Jud/Rufener, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 137 N 3; Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art 138 N 12 und 18; Andrea Pedroli, in: Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, 2. A, 2017, Art. 138 N 8; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2. A., 2018, S. 337).

b) Das Schweizerische Bundesgericht hat das Verhältnis zwischen Art. 137 und Art. 138 DBG bzw. zwischen entsprechenden Regelungen in kantonalen Steuergesetzgebungen mit mehreren Entscheiden ab 2009 näher geklärt:

Mit Leitentscheid vom 9. Februar 2009 hat es erwogen, dass das Quellensteuersystem auf dem Grundsatz der Selbstveranlagung beruhe und sich somit merklich vom System der gemischten Veranlagung unterscheide. Die Rückerstattung von Quellensteuern richte sich nach Art. 137 und 138 DBG. Für die sich nach dem Ablauf der Frist von Art. 137 Abs. 1 DBG ergebenden Konsequenzen sei zu differenzieren zwischen Fällen, in denen eine Verfügung ergangen sei und solchen, in welchen keinerlei formeller Entscheid ergangen sei. Sei der Erlass einer Verfügung gemäss Art. 137 Abs. 1 DBG fristgerecht verlangt worden, erwachse diese Verfügung in Rechtskraft, sofern sie nicht angefochten werde. Habe es der Quellensteuerpflichtige oder der Schuldner der steuerbaren Leistung hingegen unterlassen, innert der vorgesehenen Frist eine Verfügung zu verlangen, so erscheine es auf dem Gebiet der Quellensteuer nicht angebracht, die Selbstveranlagung einer in Rechtskraft erwachsenen Verfügung gleichzustellen. Demzufolge seien Art. 137 und Art. 138 DBG so auszulegen, dass nach dem Ablauf der Frist bis Ende März des Folgejahres keine Einwendungen zum Grundsatz der Steuerpflicht mehr erhoben werden können, es aber möglich sei, den Umfang der zurückbehaltenen Steuer zu beanstanden. Kraft des Grundsatzes der Waffengleichheit gelte dies sowohl zugunsten des Fiskus als auch zugunsten des Steuerpflichtigen. Art. 138 DBG sei daher im Verhältnis zu Art. 137 DBG als *lex specialis* zu betrachten. Im Übrigen schade es nicht, wenn dem Steuerpflichtigen oder dem Schuldner der steuerbaren Leistung eine Verletzung der eigenen Sorgfaltspflichten vorgeworfen werden könne, da der für das gemischte Veranlagungsverfahren konzipierte Art. 147 Abs. 2 DBG nicht analog auf ein Verfahren übertragen werden könne, das auf dem Grundsatz der Selbstveranlagung gründe. Damit komme es also darauf an, ob eine Verfügung i.S.v. Art. 137 DBG erlassen worden und in Rechtskraft erwachsen sei oder nicht. Ebenso sei der Gegenstand der Anfechtung von Bedeutung. Wo keine Verfügung betreffend Bestand und Umfang der Steuerpflicht ergangen sei und es nur noch um die Höhe des Quellensteuerabzugs gehe, könne der Quellensteuerabzug nicht in Rechtskraft erwachsen. Weder der Quellensteuerpflichtige noch der Schuldner der steuerbaren Leistung könne in eigener Sache verfügen. Dementsprechend könne bzw. müsse innerhalb von fünf Jahren zulasten des Steuersubjekts nachgefordert bzw. zu seinen Gunsten rückerstattet werden (BGr, 9. Februar 2009, 2C_673/2008 = Pra 2010 Nr. 2). Nachdem das Bundesgericht auch Fragen der Tarifierung dieser

Frist unterstellt hatte (BGr, 21. Dezember 2010, 2C_601/2011), gewährte es diese Frist nicht für die individuelle Gewährung von nicht im Tarif berücksichtigten Abzügen, da in einem solchen Fall das System der Selbstveranlagung verlassen werde. Während derjenige Steuerpflichtige, dessen Arbeitgeber einen Fehler bei der Bemessungsgrundlage oder dem Tarif unterlaufe, in gewisser Weise Opfer des Selbstveranlagungssystems werde, müsse derjenige, der nach dem rechtszeitigen Erhalt der Bescheinigung über den Quellensteuerabzug zusätzliche Abzüge geltend machen wolle, selbst aktiv werden.

Die Finanzdirektion des Kantons Zürich hat in ihrer anlässlich der Einführung der Quellensteuerordnung 2014 erlassenen überarbeiteten Weisung zur Durchführung der Quellensteuer für Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern vom 23. Juni 2013 (gültig ab 1. Januar 2014, aZStB Nr. 28/052, nachfolgend Weisung FD) dieser Rechtsprechung insoweit Rechnung getragen, als gemäss Rz. 65 für zu hohe Quellsteuerabzüge als Folge von Fehlern des Arbeitgebers oder des Versicherers bei der Ermittlung des steuerbaren Bruttomonatslohns oder bei der Tarifierung vom Arbeitgeber, Versicherer oder vom Quellensteuerpflichtigen selbst innert fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahrs, in welchem der Quellensteuerabzug erfolgt ist, Rückerstattungsansprüche geltend gemacht werden können.

Die Rekurrentin begründet den Rückerstattungsanspruch denn auch damit, dass sie in der ursprünglichen Quellensteuerabrechnung mangels Ausscheidung von Auslandsarbeitstagen einen innert dieser Frist im sog. "Arbeitgeberverfahren" korrekturefähigen Fehler bei der Ermittlung des steuerbaren Bruttomonatseinkommens begangen habe.

c) Dieser Argumentation der Rekurrentin kann in Anbetracht der jüngsten bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht gefolgt werden. So hat das Bundesgericht festgestellt, dass das Korrekturbegehren eines in Grossbritannien ansässigen, in der Schweiz aufgrund eines schweizerischen Arbeitsvertrags quellensteuerpflichtigen internationalen Wochenaufhalters, in welchem die Herabsetzung des Quellensteuerbetrags damit begründet worden war, er habe seine Arbeitstage nur teilweise in der Schweiz verbracht, nicht den Umfang der schweizerischen Quellensteuerpflicht, sondern deren Bestand zum Gegenstand habe. Für ein solches Begehren stehe lediglich die kürzere Frist gemäss Art. 137 Abs. 1 DBG bzw. der einschlägigen Gesetzesbestimmung des kantonalen Rechts, nicht indes die aus Art. 138 Abs. 2 DBG bzw. kanto-

nalem Recht abgeleitete Fünfjahresfrist zur Verfügung, weshalb die im März 2013 eingereichten Korrekturbegehren für die Quellensteuern 2008 bis 2011 verspätet gewesen seien (BGr, 9. März 2017, 2C_1017/2015).

Aufgrund dieser Rechtsprechung kann der in Rz. 65 der Weisung verwendete Begriff des steuerbaren Bruttoeinkommens die Ausscheidung des Einkommensanteils aus schweizerischer Quelle für Auslandsarbeitstage nicht mitumfassen. Dabei kann es keine Rolle spielen, ob dieses Begehren vom Schuldner der steuerbaren Leistung oder aber – wie im Bundesgerichtsentscheid – vom Quellensteuerpflichtigen selbst gestellt wird, ansonsten bei Bestandesfragen auf die Person des Korrekturantragstellers abzustellen wäre, wofür weder in der Gesetzgebung noch in der Rechtsprechung eine Grundlage ersichtlich ist. Auch ist nicht einzusehen, weshalb für den Quellensteuerpflichtigen selbst strengere Fristerfordernisse gelten sollten als für den Schuldner der steuerbaren Leistung, selbst wenn es sich bei der Ermittlung der Auslandsarbeitstage um einen der wenigen Aspekte bei der Quellenbesteuerung handelt, den der Quellensteuerpflichtige womöglich besser kennt als der Arbeitgeber. Ein spezielles "Arbeitgeberverfahren" mit einer Fünfjahresfrist für alle Korrekturbegehren, wie es die Rekurrentin vertritt, existiert nicht und ist auch nicht in Rz. 65 der Weisung vorgesehen, gilt die darin festgehaltene Fünfjahresfrist für die Geltendmachung von Nichtbestandesfragen doch auch für den Quellensteuerpflichtigen.

d) Das am 14. Dezember 2015 durch die für die Lohnbuchhaltung und Quellensteuerkorrekturen der Rekurrentin zuständige C AG eingereichte Korrekturbegehren für die Quellensteuern 2012 und 2013 des Pflichtigen erweist sich daher in Bezug auf den Aspekt der Auslandsarbeitstage als verspätet, da diesbezügliche Korrekturen in Anwendung von Art. 137 Abs. 1 DBG bzw. § 144 Abs. 1 StG bis zum 31. März 2013 bzw. 31. März 2014 beim kantonalen Steueramt hätten eingereicht werden müssen. Eine Entbindung von dieser Frist unter dem Aspekt des Vertrauensschutzes wird von der Rekurrentin nicht beantragt. Es ist auch nicht ersichtlich, inwiefern die Einführung von Rz. 65 der Weisung diesbezüglich eine hinreichende individuelle Vertrauensgrundlage gebildet hätte. Ebenfalls keine Rolle kommt in diesem Zusammenhang dem mit dem kantonalen Steueramt abgeschlossenen Ruling vom 13. Dezember 2013 (T-act. 55-63) zu, zumal in diesem für die Korrektur für ausserhalb der Schweiz verbrachte Arbeitstage ohnehin die sich als gesetzmässig erweisende Frist bis zum 31. März des Folgejahrs vereinbart worden ist (vgl. Ziff. 3.1.4 am Schluss).

e) Soweit das kantonale Steueramt in den formellen Erwägungen 3a und 3b des (Revisions-)Entscheids vom 4. Juli 2017 auf Verspätung des Korrekturbegehrens für ein vereinfachtes Korrekturverfahren gemäss Art. 137 Abs. 1 DBG bzw. § 144 Abs. 1 StG sowie auf Nichtanwendbarkeit der längeren Fünfjahresfrist in Auslegung von Art. 138 DBG bzw. § 145 StG für ein vereinfachtes Rückerstattungsbegehren geschlossen hat und das Korrekturbegehren lediglich im Sinn eines – nachstehend noch zu erörternden – ordentlichen Revisionsbegehrens zufolge einer allfälligen internationalen Doppelbesteuerung entgegengenommen hat, ist dies im Ergebnis nicht zu beanstanden.

f) Sobald bei Quellensteuerpflichtigen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz die definitive Steuerveranlagung derselben Steuerperiode des Ansässigkeitsstaats vorliegt, besteht gemäss Praxis des kantonalen Steueramts die Möglichkeit, in einem ordentlichen Revisionsverfahren gemäss Art. 147 ff. DBG bzw. §§ 155 ff. StG eine allfällige internationale Doppelbesteuerung zu beanstanden. Gemäss Art. 148 DBG bzw. § 156 StG ist ein entsprechendes Begehren innert 90 Tagen nach Entdeckung des Revisionsgrundes einzureichen.

Das kantonale Steueramt ist auf das Korrekturbegehren der C AG vom 14. Dezember 2015 wegen Verspätung nicht eingetreten. Es begründet dies damit, dass die definitiven ausländischen Steuerveranlagungen des Pflichtigen (zusammen mit seiner Ehefrau) für die Steuerperioden 2012 und 2013 am 11. bzw. 22. Juni 2015 versandt worden und dem Pflichtigen in der Folge zugegangen seien, weshalb zwischen der Kenntnismahme der ausländischen Steuerveranlagungen und der Eingabe des Korrekturbegehrens deutlich mehr als 90 Tage vergangen seien. Auch diese Feststellung ist nicht zu beanstanden und der Nichteintretensentscheid zu bestätigen.

3. Des Weiteren macht die Rekurrentin geltend, die in den Steuerperioden 2012 und 2013 gemäss schweizerischen Lohnausweisen und Anhängen dem Pflichtigen zugeflossenen Erträge zufolge Vestings von Mitarbeiteroptionen im Umfang von Fr. 53'830.- bzw. Fr. 45'093.- hätten ihren Rechtsgrund nicht nur im schweizerischen Arbeitsverhältnis mit ihr selbst, sondern auch im Arbeitsverhältnis des Pflichtigen mit der ausländischen Konzerngesellschaft A N.V. Sie habe deshalb fälschlicherweise Erwerbseinkommen in der Schweiz der Quellenbesteuerung unterworfen, welches nicht

aus dem schweizerischen Arbeitsverhältnis stamme und somit per se in der Schweiz nicht steuerpflichtig sei.

a) Wenn es sich gemäss aktueller bundesgerichtlicher Rechtsprechung (vgl. E. 2c vorstehend) bereits bei der Ausscheidung von Auslandstagen bei einem schweizerischen Anstellungsverhältnis um eine Bestandesfrage handelt, bei welcher für einen Korrekturantrag die Frist gemäss Art. 137 Abs. 1 bzw. § 144 Abs. 1 StG bis zum März des Folgejahres zu beachten ist, so muss dies erst recht für das Vorbringen der Rekurrentin gelten, ein Teil des quellenbesteuerten Mitarbeiteroptionsertrags basiere auf dem Arbeitsvertrag mit der ausländischen Konzerngesellschaft. Wenn die Rekurrentin darlegt, der auf dem ausländischen Arbeitsverhältnis abgestützte Anteil des Mitarbeiteroptionsertrags unterliege per se nicht der schweizerischen Steuerpflicht, ist darauf zu schliessen, dass basierend auf dieser ausländischen Anstellung auch keine Arbeitstage in der Schweiz absolviert worden sind.

b) Aufgrund dieser Qualifikation ist auf die vorstehende Erwägung 2 zu verweisen und festzustellen, dass die Rekurrentin auch diesbezüglich sowohl die einschlägige Frist gemäss Art. 137 Abs. 1 DBG bzw. § 144 Abs. 1 StG bis zum 31. März 2013 bzw. 31. März 2014 als auch die ordentliche 90-tägige Revisionsfrist ab Kenntnisnahme der definitiven ausländischen Veranlagungsentscheide 2012 und 2013 verpasst hat und das kantonale Steueramt deshalb zurecht auf das entsprechende Begehren nicht eingetreten ist.

4. Die Rekurrentin beantragt schliesslich die Korrektur des anzuwendenden Tarifs. Aufgrund des jeweiligen Betrags der im Selbstveranlagungsverfahren abgerechneten beiden Quellensteuerbeträge für die Steuerperioden 2012 und 2013 ist davon auszugehen, dass die Rekurrentin den steuerbaren Bruttolohn des Pflichtigen dem in den Jahren 2012 und 2013 geltenden Tarif A0 ohne Kirchensteuer und ohne Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen gegenüber seinen beiden Kindern unterworfen hat. Die Rekurrentin verfiert die Anwendung des Tarifs A2 ohne Kirchensteuer unter Berücksichtigung der familiären Lasten des Pflichtigen im Ausland.

a) Vorab ist in verfahrensrechtlicher Hinsicht festzuhalten, dass gemäss geltender Rechtsprechung für einen solchen Tarifkorrekturantrag im vereinfachten Verfahren die kurze Verwirkungsfrist bis Ende März des auf die Fälligkeit der Leistung folgen-

den Kalenderjahrs gemäss Art. 137 Abs. 1 DBG bzw. § 144 Abs. 1 StG – unabhängig davon, ob der als falsch erachtete Tarif irrtümlich vom Schuldner der steuerbaren Leistung stammt oder vom zuständigen Gemeindesteuernamt übermittelt worden ist – nicht gilt (BGr, 21. Dezember 2010, 2C_601/2010; VGr, 14. Januar 2015, SB.2014.00096/SB.2014.00097). Solche nachträgliche Korrektur- und damit verbundene Rückerstattungsbegehren für zu viel bezahlte Quellensteuern können innerhalb einer Frist von fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres der Fälligkeit der Leistung beantragt werden. Das Tarifkorrekturbegehren vom 14. Dezember 2015 für die Quellensteuern 2012 und 2013 ist daher rechtzeitig gestellt worden.

b) Das kantonale Steueramt verweigert die Anwendung des beantragten Tarifs A2 ohne Kirchensteuer unter Hinweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung (BGr, 26. Januar 2010, 2C_319/2009) damit, dass eine solche Tarifkorrektur für familiäre Lasten Quellensteuerpflichtigen mit Auslandwohnsitz nur beim Vorliegen einer sogenannten "Quasiansässigkeit" zu gewähren sei. Eine Quasiansässigkeit liege vor, wenn eine solche Person 90% des weltweiten Familieneinkommens in der Schweiz versteuere. Vorliegend könne dem Pflichtigen mangels Nachweises einer Quasiansässigkeit in der Schweiz keine Tarifkorrektur unter Berücksichtigung von Kinderabzügen für seine beiden mit ihm und seiner Ehefrau im Ausland wohnhaften Kinder gewährt werden. Bei den Kinderabzügen handle es sich nicht um mit dem Erwerbseinkommen zusammenhängende objektbezogene Aufwendungen, sondern um Sozialabzüge, welche grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat geltend zu machen seien.

c) Dieser Auffassung ist das Steuerrekursgericht in seiner jüngeren Rechtsprechung (StRG, 26. April 2018, 1 QS.2017.19, mit Verweis auf StRG, 23. Februar 2015, 1 QS.2014.12) nicht gefolgt:

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 ge-

setzlichen 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.

Das Steuerrekursgericht hält an dieser Beurteilung weiterhin fest, zumal die jüngere bundesgerichtliche Rechtsprechung zu dieser Frage als uneinheitlich erscheint (BGr, 30. Mai 2017, 2C_140/2016, insb. E. 4.3 einerseits, welcher vom Erfordernis der Quasi-Ansässigkeit auch bei der Quellensteuertarifabstufung nach Anzahl Kinder ausgeht; BGr, 26. Juni 2018, 2C_450/2017, insb. E. 3.2 i.V.m. E. 7.3 andererseits, in welche hiervon abgesehen wird).

d) Der Rekurs gegen die Verweigerung der Tarifabstufung aufgrund von Familienlasten ist daher in dem Sinn teilweise gutzuheissen, als eine solche Tarifabstufung bei Erfüllung der hierfür erforderlichen Voraussetzungen grundsätzlich auch "nicht quasi-ansässigen" Quellensteuerpflichtigen zusteht. Ob vorliegend die spezifischen Voraussetzungen für die Gewährung des Tarifs A2 ohne Kirchensteuer erfüllt sind, ist vom kantonalen Steueramt bisher nicht untersucht worden. Auch wenn hierfür aufgrund der Aktenlage (insb. ausländisch Steuerbescheide und Versicherungsausweise) gewisse Hinweise bestehen, ist das Verfahren diesbezüglich zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid an das kantonale Steueramt zurückzuweisen. Eine Rückweisung rechtfertigt sich auch deshalb, weil bei der allfälligen Anwendung des Tarifs A2 ohne Kirchensteuer zur Erstellung einer vollständigen Korrekturabrechnung – trotz indirekten Hinweisen bei den satzbestimmenden Einkommen gemäss den Korrekturanträgen vom 14. Dezember 2015 – noch näher zu untersuchen sein wird, in welchen konkreten Monaten die Rekurrentin insbesondere die der Quellensteuer unterliegenden unregelmässigen Lohnbestandteile wie Bonus und Zuflüsse aus

Mitarbeiterbeteiligungen tatsächlich ausbezahlt und quellensteuerrechtlich abgerechnet hat.

5. Abschliessend ist – obwohl das kantonale Steueramt im Rahmen des Rekursverfahrens nicht mehr eine entsprechende Verböserung in Aussicht gestellt hat – ergänzend anzumerken, dass im Rahmen der nach der Verfahrensrückweisung zu erstellenden Korrekturabrechnung kein Raum für eine im Vergleich zur ursprünglichen Quellensteuerabrechnung zusätzliche satzbestimmende Berücksichtigung des ausländischen Konzerneinkommens des Pflichtigen aufgrund des Anstellungsvertrags mit der ausländischen A N.V. besteht. Zwar ist eine solche im Rahmen des Rulings vom 13. Dezember 2013 entsprechend der damaligen Praxis des kantonalen Steueramts vereinbart worden (vgl. Ziff. 3.1.3 zweites Lemma). Gemäss jüngerer kantonaler Rechtsprechung besteht indes bei Quellensteuerpflichtigen ohne Wohnsitz/Ansässigkeit/Aufenthalt in der Schweiz nach der 2012 und 2013 geltenden Quellensteuerordnung keine hinreichende gesetzliche Grundlage für eine solche satzbestimmende Erfassung ausländischen Erwerbseinkommens im Rahmen der Quellenbesteuerung (VGr, 16. Dezember 2015, SB.2015.00056; StRG, 22. April 2015, 1 QS.2015.1 und 23. Februar 2015, 1 QS.2014.12). Dabei kann es keine Rolle spielen, ob das ausländische Erwerbseinkommen von einer vom schweizerischen Arbeitgeber vollständig unabhängigen ausländischen Arbeitgeberin oder aber von einer abhängigen ausländischen Konzerngesellschaft stammt, sofern die damit abgegoltene Erwerbstätigkeit tatsächlich nicht in der Schweiz, sondern im Ausland stattgefunden hat.

Begründet ist die Nichtberücksichtigung des ausländischen Erwerbseinkommens bei der Satzbestimmung darin, dass im Bereich der Quellensteuer der Grundsatz der Einzelbetrachtung herrscht, indem einzelne Einkünfte für sich allein erfasst werden. Allfällige weitere Einkünfte des Steuerpflichtigen bleiben unberücksichtigt (Jud/Rufener, Vorbemerkungen zu Art. 83-101 N 9 DBG). Dementsprechend lässt die Quellensteuerordnung auch nur Abzüge zu, die mit den an der Quelle erfassten Einkünften in direktem Zusammenhang stehen (Jud/Rufener, Art. 91 N 1 DBG). Für die tarifliche Erfassung der Erwerbseinkünfte an der Quelle müssen die der Quellensteuer unterliegenden Einkünfte isoliert betrachtet werden. Das führt dazu, dass die übrigen ausländischen Einkünfte für die Satzbestimmung von beschränkt Steuerpflichtigen nicht berücksichtigt werden (Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Teil 1, Basel 2001, Art. 7 DBG N 14). Mit der Besteuerung ein-

zelner Einkünfte an der Quelle wird die progressive Wirkung der Gesamtreineinkommensbesteuerung durchbrochen, weshalb der Progressionsvorbehalt bei der Quellensteuer von im Ausland wohnhaften Quellensteuerpflichtigen, welche teilweise auch in der Schweiz arbeiten, nicht zur Anwendung kommt (Jud/Rufener, Art. 90 N 3 a.E. DBG). Bei der Quellensteuer für Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz gilt die Ausgestaltung des Quellensteuerabzugs als echte Quellensteuer uneingeschränkt. Er tritt an die Stelle der im ordentlichen Verfahren zu veranlagenden Staats- und Bundessteuer (Art. 99 DBG; § 91 StG). Diese entrichten gemäss Art. 91 DBG bzw. § 94 StG für ihr Erwerbseinkommen die Quellensteuer nach den Artikeln 83-86 DBG bzw. §§ 88-90 StG. Ein Verweis auf den Vorbehalt der ordentlichen nachträglichen und ergänzenden Veranlagung nach Art. 90 DBG und § 93 StG fehlt. Eine nachträgliche Veranlagung ist damit ausgeschlossen. Die in Art. 90 Abs. 1 DBG bzw. § 93 Abs. 1 StG vorgesehene Berücksichtigung der Gesamtprogression, indem für die Ermittlung der massgebenden Progression die Bestimmung von Art. 7 DBG bzw. § 6 StG sinngemäss als anwendbar erklärt wird, gilt damit nur einseitig für die ergänzende ordentliche Veranlagung (Jud/Rufener, Art. 90 N 3 a.E. DBG).

6. Die vorstehenden Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung des Rekurses (Rückweisung). Der Einspracheentscheid vom 17. November 2017 ist aufzuheben und die Sache im Sinn der Erwägungen zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid betreffend die Anwendbarkeit des Tarifs A2 ohne Kirchensteuer an das kantonale Steueramt zurückzuweisen.

Unter Berücksichtigung des Eventualantrags der Rekurrentin, welcher über den Hauptantrag hinausgeht, unterliegt diese mit Ausnahme der Prüfung der Anwendung des Tarifs A2 ohne Kirchensteuer vollumfänglich. Selbst bei Gewährung dieses Tarifs im Rahmen des Neuentscheids würde die Rekurrentin in einem Umfang von rund 80% unterliegen. In Anbetracht des noch nicht definitiven Ausgangs dieses Tarifneuentscheids rechtfertigt es sich, die Gerichtskosten in Anwendung von § 151 Abs. 1 StG zu 4/5 der Rekurrentin und zu 1/5 der Rekursgegnerin aufzuerlegen. Der Rekurrentin steht überdies keine Parteientschädigung zu (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

7. Der vorliegende Rückweisungsentscheid stellt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts einen Zwischenentscheid dar (BGE 133 II 409 E. 1.2). Solche sind nach § 19a Abs. 2 VRG i.V.m. Art. 93 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 vor Verwaltungsgericht nur dann anfechtbar, wenn sie einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken können (lit. a) oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (lit. b).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 17. November 2017 wird aufgehoben und die Sache im Sinn der Erwägungen zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid betreffend die Anwendbarkeit des Tarifs A2 ohne Kirchensteuer an das kantonale Steueramt zurückgewiesen.

[...]