

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2014.33 vom 23. Mai 2014

ZH Steuerrekursgericht, 2014-05-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2014.33

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2014.33 du 23 mai 2014

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2014.33 del 23 maggio 2014

Regeste

Zuständiger Kanton bei Wohnsitzwechsel, welcher mit der Aufnahme einer quellensteuerpflichtigen Erwerbstätigkeit zusammenfällt. Bei der direkten Bundessteuer ist das Beschwerdeverfahren zu sistieren, da der Entscheid in die Zuständigkeit der ESTV fällt und der Pflichtige bereits mit der Einsprache eine Klärung der Zuständigkeitsfrage auf der Ebene der Verwaltungsbehörden beantragt hat. Bei den Staats- und Gemeindesteuern ist eine Sistierung abzulehnen, da der Entscheid der ESTV hier nicht präjudizierend ist. Zuständig ist der Zuzugskanton, da der Pflichtige bis Zuzug als ordentlich besteuert gilt und damit die allgemeine Regelung von Art. 68 StHG gilt.

Erwägungen

E. 1

Schweizerische Eidgenossenschaft, Beschwerdegegnerin,

E. 2

a) Die Frage der Zuständigkeit für die Erhebung der direkten Bundessteuer ist in Art. 216 und Art. 107 DBG geregelt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 107 N 5 DBG). Ist der Ort der Veranlagung im Einzelfall ungewiss oder streitig, so wird er, wenn mehrere Kantone in Frage kommen, von der Eidgenössischen Steuerverwaltung bestimmt (Art. 108 Abs. 1 DBG). Die Feststellung des Veranlagungsorts kann von der Veranlagungsbehörde, von der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer und von den Steuerpflichtigen verlangt werden (Art. 108 Abs. 2 DBG). Erfährt eine Veranlagungsbehörde (oder eine Rechtsmittelinstanz) von einem konkurrierenden Anspruch eines anderen Kantons, so ist es an den beteiligten Kantonen, allenfalls an der steuerpflichtigen Person, vor weiteren Veranlagungshandlungen die ESTV anzugehen, um die Zuständigkeit festlegen zu lassen, soweit sich die beteiligten Kantone und die steuerpflichtige Person nicht ausdrücklich einigen. Bis zum Entscheid der ESTV ist das Verfahren zu sistieren. Der steuerpflichtigen Person steht es offen, die Zuständigkeit der Veranlagungsbehörde auf dem ordentlichen Rechtsweg gegen die Veranlagung zu bestreiten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 108 N 8 DBG). b) Das kantonale Steueramt war bereits vor Erlass der Veranlagungsverfügung über die am 12. Oktober 2010 im Kanton St. Gallen erfolgte Veranlagung für die direkte Bundessteuer 1.1. - 30.6.2010 informiert. Aus den Akten geht weiter hervor, 1 DB.2014.33 1 ST.2014.40

- 6 - dass die befassten Steuerbehörden des Kantons St. Gallen sich auch weiterhin als zuständig erachten. Der Pflichtige hat zudem sowohl mit der Einsprache als auch mit der Beschwerde unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass er eine Lösung des Konflikts auf der Ebene der Veranlagungsbehörden anstrebt und ein Rechtsmittelverfahren als

unzumutbar betrachtet bzw. vermeiden will. Es wäre deshalb Sache des kantonalen Steueramts gewesen, den Fall der ESTV vorzulegen, was bisher nicht erfolgt ist. Dies würde es an sich rechtfertigen, die angefochtenen Entscheide mit Bezug auf die direkte Bundessteuer aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen. Aus prozessökonomischen Gründen liegt es stattdessen nahe, das Beschwerdeverfahren zu sistieren und den Antrag auf Bestimmung des zuständigen Kantons der hierfür allein zum Entscheid befähigten ESTV vorzulegen. Gleichzeitig ist das Beschwerdeverfahren abzutrennen.

E. 3

Zu behandeln sind damit im Folgenden einzig noch die Staats- und Gemeindesteuern. Der Pflichtige beantragt diesbezüglich eventualiter, das Verfahren zu sistieren und die Vorinstanz anzuhalten, die Frage der Zuständigkeit zu klären. Richtig verstanden handelt es sich um einen vorgängig zu behandelnden Antrag, da bei einem materiellen Entscheid des Rekursgerichts eine Sistierung keinen Sinn mehr machen würde. Die Sistierung eines Verfahrens ist in den Steuergesetzen nicht geregelt. Nach der Praxis kommt eine solche in erster Linie in Betracht, wenn der Entscheid vom Ausgang eines anderen Verfahrens abhängt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 141 N 17 StG). Sie steht in einem Spannungsverhältnis zum Gebot der beförderlichen Prozessledigung. Ein Anspruch auf Sistierung besteht im Allgemeinen nicht. Die Steuerbehörden der Kantone Zürich und St. Gallen sind bereits vor Fällung des Einschätzungsentscheids vom 22. Oktober 2013 bezüglich der Frage der Zuständigkeit miteinander in Kontakt getreten, haben sich aber nicht einigen können. Das kantonale Steueramt besteht im vorliegenden Rechtsmittelverfahren auf seinem Standpunkt, ebenso die veranlagende Steuerbehörde des Kantons St. Gallen. Es ist 1 DB.2014.33 1 ST.2014.40

- 7 - nicht zu erwarten, dass sich an dieser Situation etwas ändert, weshalb für ein weiteres Zuwarten kein Grund besteht. Weiter ist der für die direkte Bundessteuer zu erwartende Entscheid der ESTV für den Ausgang des Rekursverfahrens nicht präjudiziell. Die streitige interkantonale Doppelbesteuerung resultiert aus unterschiedlicher Auslegung der massgebenden Zuständigkeitsbestimmungen im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern von Kantonen und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) durch die involvierten kantonalen Steuerbehörden. Der Wohnsitzwechsel des Pflichtigen per 1. Juli 2010 ist dagegen unbestritten. Im Unterschied zu den üblichen Fällen von Zuständigkeitskonflikten ist deshalb keine Würdigung des Sachverhalts vorzunehmen, welche für beide Steuerarten zweckmässigerweise gleich ausfallen sollte. Vielmehr geht es um die Auslegung von verfahrenstechnischen Vorschriften im Spannungsreich Quellenbesteuerung und ordentliche Besteuerung, die bei der direkten Bundessteuer und den Staats- und Gemeindesteuern unterschiedlich lauten. Überdies ist das Verfahren hier bereits weiter fortgeschritten und die Sache spruchreif. Zudem beantragt auch die ESTV, den Entscheid bei den Staats- und Gemeindesteuern vorzuziehen. Der Antrag auf Sistierung ist deshalb abzuweisen.

E. 4

Im Hauptantrag verlangt der Pflichtige, dass die angefochtenen Entscheide aufgehoben werden, bringt aber keine Gründe vor, welche gegen die Besteuerungshoheit des Kantons Zürich sprechen. Sinngemäss macht er lediglich geltend, es sei ihm nicht zuzumuten, dass Zuständigkeitskonflikte zwischen den Kantonen auf seine Kosten ausgefochten würden. a)

Sind sich kantonale Steuerbehörden über die Steuerhoheit bei den Staats- und Gemeindesteuern nicht einig, besteht kein anderer Weg zur Lösung des Konflikts, als die Frage durch die Gerichte entscheiden zu lassen. Letzte Instanz ist dabei das Bundesgericht. Nach der bis Ende 2006 geltenden bundesrechtlichen Regelung musste bei Beschwerden wegen behaupteter Doppelbesteuerung der kantonale Instanzenzug nicht ausgeschöpft werden (Beusch/Broger, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Recht, 2011, § 43 N 2). Auf den 1. Januar 2007 ist das Bundesgerichtsgesetz vom 17. Juni 2005 (BGG) in Kraft getreten. Gemäss Art. 86 1 DB.2014.33 1 ST.2014.40

- 8 - Abs. 1 lit. d BGG können beim Bundesgericht nur Entscheide letzter kantonalen Instanzen angefochten werden. Dies gilt neu ausdrücklich auch für Doppelbesteuerungsbeschwerden (BGr, 21. September 2007, 2C_346/2007, auch zum Folgenden). Das Bundesgericht anerkennt, dass damit der Rechtsschutz für den mehrfach Besteuereten erschwert wird. Immerhin erklärt es ihn aber nicht für verpflichtet, in jedem der betroffenen Kantone den Instanzenzug zu durchlaufen. Es genügt, wenn er dies bloss in einem Kanton tut; gegen den dort erwirkten letztinstanzlichen gerichtlichen Entscheid kann er Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht erheben und dabei auch die früher ergangenen rechtskräftigen Entscheide in anderen Kantonen anfechten, selbst wenn diese nicht letztinstanzlich sind. b) Vor diesem Hintergrund erweist sich das vom kantonalen Steueramt gewählte Vorgehen als rechtmässig, und ist die Durchführung des vorliegenden Rechtsmittelverfahrens zwingend. Es liegt deshalb kein Grund vor, den Einschätzungs- bzw. Einspracheentscheid aufzuheben (oder das vorliegende Verfahren zu sistieren).

E. 5

Auch wenn der Pflichtige die vom Kanton Zürich beanspruchte Besteuerungshoheit für die Staats- und Gemeindesteuern während der gesamten Steuerperiode inhaltlich nicht in Frage stellt, drängt es sich auf, diesen Punkt zu klären. a) Bei Wechsel des steuerrechtlichen Wohnsitzes innerhalb der Schweiz besteht die Steuerpflicht auf Grund persönlicher Zugehörigkeit für die laufende Steuerperiode im Kanton, in welchem der Steuerpflichtige am Ende dieser Periode seinen Wohnsitz hat (Art. 68 Abs. 1 Satz 1 StHG in der bis 31. Dezember 2013 gültigen Fassung). Mit dieser Bestimmung statuierte der Gesetzgeber den Grundsatz der Einheit der Steuerperiode; dieser hat zur Folge, dass bei einer Änderung der Besteuerungsorte die Steuerperiode nicht in Zeitabschnitte zerlegt wird (Ziff. 21 des Kreisschreibens Nr. 15 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 31. August 2001 über die Koordination und Vereinfachung des Veranlagungsverfahrens für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis). b) Eine Abweichung zu dieser Zuständigkeitsregelung besteht bei der Quellensteuer. 1 DB.2014.33 1 ST.2014.40

- 9 - Gemäss Art. 32 Abs. 1 Satz 1 StHG werden ausländische Arbeitnehmer, welche die fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung nicht besitzen, im Kanton jedoch steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben, für ihre Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit einem Steuerabzug an der Quelle unterworfen. Die der Quellensteuer unterliegenden Personen werden für Vermögen und für das übrige Einkommen im ordentlichen Verfahren veranlagt (ergänzende ordentliche Veranlagung; Art. 34 Abs. 1 StHG). Betragen die dem Steuerabzug an der Quelle unterworfenen Bruttoeinkünfte des Steuerpflichtigen (...) in einem Kalenderjahr mehr als den vom kantonalen Recht festgelegten Betrag, so wird eine nachträgliche Veranlagung durchgeführt. Die an der Quelle abgezogene Steuer wird dabei angerechnet (nachträgliche

ordentliche Veranlagung, Art. 34 Abs. 2 StHG). Verlegt nun eine nach den Art. 32, 33 und 34 Abs. 2 StHG (quellen-) steuerpflichtige natürliche Person innerhalb der Schweiz ihren Wohnsitz oder Aufenthalt, so steht dem jeweiligen Wohnsitz- oder Aufenthaltskanton das Besteuerungsrecht im Verhältnis zur Dauer der Steuerpflicht zu (Art. 38 Abs. 4 StHG). Der Wechsel des steuerrechtlichen Wohnsitzes in einen anderen Kanton hat auf die Besteuerung des Einkommens aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit von Personen, die nach den Art. 32, 33 und 34 Abs. 2 StHG (quellen-) steuerpflichtig sind, die gleiche Auswirkungen wie ein Wegzug aus der Schweiz oder die Begründung eines Wohnsitzes in der Schweiz (Art. 4 des Verordnung des Bundesrats über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis vom 9. März 2001, VO StHG). Damit wird für sämtliche quellensteuerpflichtige Personen der Grundsatz der Pro-Rata-Temporis-Besteuerung statuiert (Zigerlig/Rufener, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 38 N 2a StHG). Diese Ausnahme vom Grundsatz der Einheit der Steuerperiode wird damit begründet, dass Überweisungen von Quellensteuern zwischen kantonalen Verwaltungen auf ein Minimum begrenzt werden sollen (Botschaft des Bundesrats vom 24. Mai 2000 zur Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis, BBl 2000, 3898, S. 3910, www.admin.ch/opc/de/federal-gazette/2000/3898.pdf; Rütsche/Fischer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2011, § 35 N 30). Gemäss Ziff. 2 des Kreisschreibens Nr. 14 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 6. Juli 2001 über den interkantonalen Wohnsitzwechsel von quellenbesteuerten Personen, die nachträglich ordentlich veranlagt werden, ist in den Fällen von 1 DB.2014.33 1 ST.2014.40

- 10 - Art. 38 Abs. 4 StHG bei den Staats- und Gemeindesteuern so vorzugehen, dass der Zuzugskanton das steuerbare und das satzbestimmende Einkommen sowie das steuerbare Vermögen für den Zuzugs- und den Wegzugskanton festsetzt. Gestützt auf diese Veranlagung berechnen sowohl der Zuzugskanton als auch der Wegzugskanton gemäss ihren Tarifen die geschuldeten Staats- und Gemeindesteuern und beziehen die Steuern unter Anrechnung der ihnen abgelieferten bzw. geschuldeten Quellensteuern. c) Der Pflichtige war in der ersten Jahreshälfte 2010 bei einer liechtensteinischen Anstalt tätig und erzielte ein Erwerbseinkommen von brutto Fr. 147'685.-. Weitere Erwerbseinkünfte waren während dieser Zeit nicht vorhanden. Damit unterstand er aber in der ersten Jahreshälfte nicht der schweizerischen Quellensteuer, da bei einem ausländischen Erwerbseinkommen zwangsläufig keine solche anfällt. Nach den zitierten Bestimmungen war er demnach im Zeitpunkt des Zuzugs in den Kanton Zürich als ordentlich zu besteuender Steuerpflichtiger zu betrachten, welcher kraft Wohnsitz bzw. Aufenthalt hier unbeschränkt steuerpflichtig war. Daraus ergibt sich, dass das kantonale Steueramt irrt, wenn es den Pflichtigen für die erste Jahreshälfte als ergänzend ordentlich zu veranlagend qualifiziert; denn wo keine Quellensteuer erhoben wird, gibt es auch nichts ergänzend zu veranlagend. Damit entfällt aber bereits die grundlegende Voraussetzung für die Anwendung der Sonderbestimmung von Art. 38 Abs. 4 StHG. Sein Umzug in den Kanton Zürich ist steuerrechtlich nicht anders zu behandeln als bei jeder anderen ordentlich zu besteuerten Person. Damit kommt die allgemeine Zuständigkeitsordnung von Art. 68 StHG zum Tragen, und steht die Besteuerungshoheit für die gesamte Steuerperiode dem Kanton Zürich zu. Daran ändert nichts, dass der Pflichtige in der zweiten Jahreshälfte hier der Quellensteuer unterstand. Ab 1. Juli 2010 war er bei einer Unternehmung in G/ZH angestellt und erhielt dafür gemäss Lohnausweis einen quellenbesteuerten Bruttolohn von Fr. 95'990.-. Bei der

vorgeschriebenen Hochrechnung auf die gesamte Steuerperiode ist demnach eine nachträgliche ordentliche Veranlagung vorzunehmen (Schwellenwert Fr. 120'000.-; § 9 Abs. 1 und 2 der Verordnung des Regierungsrats über die Quellensteuer für ausländische Arbeitnehmer vom 2. Februar 1994, ZStB I Nr. 28/011, sowie Lit. A Ziff. I Abs. 1 der für 2010 noch geltenden Weisung der Finanzdirektion über die nachträgliche Veranlagung von quellenbesteuerten Person im ordentlichen 1 DB.2014.33 1 ST.2014.40

- 11 - Verfahren vom 18. November 1998, vormals ZStB I Nr. 28/850). Dieser Umstand führt nur zur Anwendung von Art. 38 Abs. 4 StHG auf die zweite Jahreshälfte, wo sich aber das Problem des Auseinanderfallens von Wohnsitz- und Quellensteuerkanton gerade nicht stellt und eine diesbezügliche Aufteilung daher nicht erforderlich ist. Es liegen keine Gründe für eine Rückwirkung dieser Bestimmung auch auf die erste Jahreshälfte bzw. eine Qualifikation des steuerrechtlichen Status des Pflichtigen als während der ganzen Steuerperiode quellenbesteuert vor. Die Zuständigkeit des Kantons Zürichs wäre offensichtlich, wenn der Pflichtige nach dem Umzug weiterhin bei seinem liechtensteinischen Arbeitgeber tätig gewesen wäre oder überhaupt keiner Erwerbstätigkeit mehr nachgegangen wäre; weshalb sich wegen Antritt einer neuen Stelle mit Quellensteuerpflicht im Kanton Zürich etwas ändern sollte, ist nicht ersichtlich. Etwas anderes lässt sich auch nicht aus Art. 4 VO StHG ableiten. Darin wird zwar der Wechsel des steuerrechtlichen Wohnsitzes in einen anderen Kanton einem Wegzug aus der Schweiz oder der Begründung eines Wohnsitzes in der Schweiz gleichgesetzt. Indessen bezieht sich dies lediglich auf "die Besteuerung des Einkommens aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit", nicht auf die Besteuerung allgemein. Dies deutet darauf hin, dass es sich hier lediglich um eine bemessungsrechtliche Vorschrift mit Bezug auf die von der Quellensteuer betroffenen unselbstständigen Erwerbseinkünfte handelt. Über die Besteuerungshoheit selbst will die Bestimmung indessen keine Aussage machen.

E. 6

Im Quantitativen ist die Einschätzung nicht streitig und erweist sich als gesetzmässig (§ 149 Abs. 2 StG).

E. 7

a) Gestützt auf diese Erwägungen ist das Beschwerdeverfahren zu sistieren, während der Rekurs abzuweisen ist. Gleichzeitig ist ersteres Verfahren abzutrennen. b) Das Rechtsmittelverfahren in Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern ist Folge eines zwischen zwei Kantonen bestehenden Zuständigkeitskonflikts. Dem Pflichtigen ist einzuräumen, dass die Austragung eines solchen auf Kosten eines Steuerpflichtigen als unbillig erscheint, zumal wenn sich dieser – wie hier – mit der Besteuerungshoheit des einen oder des anderen Kantons abfinden kann. Dies rechtfertigt es, 1 DB.2014.33 1 ST.2014.40

- 12 - hier von besonderen Verhältnissen auszugehen und deshalb von einer vollständigen Kostenaufteilung abzugehen (§ 151 Abs. 3 StG). Umgekehrt ist aber nicht ausser Acht zu lassen, dass der Pflichtige mit seinem Hauptantrag die Notwendigkeit des Rechtsmittelverfahrens überhaupt in Frage stellt, mit welcher Ansicht er nicht durchdringt. Zudem stellt er eine Reihe von Verfahrensanträgen, welche abzuweisen sind. Unter Berücksichtigung dieser Umstände erscheint eine hälftige Kostenaufteilung als angemessen. Mangels Obsiegens sind die Voraussetzungen für die Zusprechung einer Parteischädigung an den Pflichtigen nicht erfüllt (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Ver-

waltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997). c) Über die Kosten- und Entschädigungsfolgen bei der direkten Bundessteuer wird im Zeitpunkt des Vorliegens des Entscheids der ESTV zu befinden sein.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.