

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2025.85 vom 6. November 2024

ZH Steuerrekursgericht, 2024-11-06, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2025.85

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2025.85 du 6 novembre 2024

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2025.85 del 6 novembre 2024

Regeste

Quellensteuerpflichtige internationale Wochenaufenthalter können bis 31. März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres unter den gesetzlichen Voraussetzungen eine nachträgliche ordentliche Besteuerung beantragen. Die Einreichungsfrist ist eine nicht erstreckbare Verwirkungsfrist. Die Parteien stellen sich auf den Standpunkt, der Erhalt des Steuererklärungsformulars habe beim Pflichtigen ein Vertrauen darauf begründet, dass die Einreichung der Steuererklärung frist- und formwährend sei, auch wenn die gesetzliche Frist schon lange abgelaufen ist. Dem ist zu widersprechen: zum einen war der Pflichtige fachmännisch Vertreten, zum anderen wird in der Wegleitung zur Steuererklärung darauf hingewiesen, dass quellensteuerpflichtige Wochenaufenthalter nur dann eine Steuererklärung einzureichen haben, wenn sie zuvor einen Antrag auf nachträgliche ordentliche Besteuerung gestellt haben, und wird betreffend den Antrag auf www.zh.ch/quellensteuer hingewiesen, wo ausführliche Informationen zu Antragsfrist und Antragsform zu finden sind. Abweisung.

Erwägungen

E. 1

Die zu beurteilende rechtliche Frage ist von grundsätzlicher Bedeutung, weshalb trotz des geringen Streitwerts in Dreierbesetzung zu entscheiden ist (§ 114 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, StG).

E. 2

Nach Art. 99a Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 101a Abs. 1 StG können Personen, die nach Art. 91 DBG bzw. § 94 StG der Quellensteuer unterliegen – somit unter anderem im Ausland wohnhafte Arbeitnehmer, die in der Schweiz Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit erzielen – , für jede Steuerperiode bis am 31. März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragen, wenn: a) Der überwiegende Teil ihrer weltweiten Einkünfte, zu denen auch die Einkünfte des Ehegatten zu zählen sind, in der Schweiz steuerbar ist; b) Ihre Situation mit derjenigen einer in der Schweiz wohnhaften steuerpflichtigen Person vergleichbar ist; oder c) Eine solche Veranlagung erforderlich ist, um Abzüge geltend zu machen, die in einem Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen sind. Bei der Einreichungsfrist handelt es sich um eine nicht erstreckbare Verwirkungsfrist (Botschaft Quellenbesteuerung, BBl 2015 682; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. A., 2023, Art. 89a N 5 f. i.V.m Art. 99a N 6 DBG und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 93a N 5 f. i.V.m. § 101a N 6 StG; Di Giulio/Grüter, Steuerliche Ansässigkeit und Stolperfalle Tarifkorrektur – Das muss ab der

Steuerperiode 2021 beachtet werden, TREX 2022, S. 18 ff., Ziff. 2.1). Wird ein Antrag auf freiwillige nachträgliche ordentliche Veranlagung nicht fristgerecht eingereicht, bleibt es für die betreffende Steuerperiode bei der Quellensteuer. Ein gestellter Antrag kann nicht mehr zurückgezogen werden (Art. 14 Abs. 1 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer vom 11. April 2018, QStV). Für eine nachträgliche ordentliche Veranlagung nach Art. 99a Abs. 1 lit. a DBG bzw. § 101a Abs. 1 lit. a StG muss eine steuerpflichtige Person in der Regel mindestens 90% ihrer weltweiten Bruttoeinkünfte in der Schweiz versteuern (sog. Quasi-DB.2025.85 1 ST.2025.105

- 5 - Ansässigkeit; Jud/Meier, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., 2022, Art. 99a N 8 ff. auch zum Folgenden; Art. 14 QStV). Gemäss Art. 14 Abs. 2 QStV prüft die zuständige Steuerbehörde im Veranlagungsverfahren zunächst, ob der Quellensteuerpflichtige im Steuerjahr den quantitativen Schwellenwert erreicht und somit die Voraussetzungen der Quasi-Ansässigkeit nach Abs. 1 lit. a erfüllt sind. Dazu ermittelt sie zuerst die weltweiten Bruttoeinkünfte der steuerpflichtigen Person sowie des allfälligen Ehegatten, wobei die einschlägigen DBG-Bestimmungen massgebend sind. Anschliessend wird das nach internationalen Zuteilungsregeln in der Schweiz steuerbare Einkommen ins Verhältnis zu den weltweiten Einkünften gesetzt. Zur Ermittlung der Bruttoeinkünfte werden alle nach Schweizer Recht steuerbaren Einkünfte berücksichtigt, auch wenn diese im Ausland nicht steuerbar sind (z.B. Eigenmietwert auf selbstgenutztem Wohneigentum). Umgekehrt werden im Ausland steuerbare Einkünfte nicht berücksichtigt, wenn sie nach Schweizer Recht steuerfrei bleiben. Wenn die Voraussetzungen nach lit. a nicht erfüllt sind, jedoch aufgrund niedriger Gesamteinkünfte nach dem Steuerrecht des Wohnsitzstaates die quellensteuerpflichtige Person nicht steuerpflichtig ist und deshalb die persönliche Situation sowie der Familienstand dort steuerlich nicht berücksichtigt werden können, kann eine nachträgliche ordentliche Veranlagung nach Art. 99a Abs. 1 lit. b DBG bzw. § 101a Abs. 1 lit. b StG beantragt werden. Kein eigenständiger Grund für eine nachträgliche ordentliche Veranlagung auf Antrag nach lit. b sind durch den Quellensteuerpflichtigen getätigte Einkäufe in die 2. Säule oder Beiträge in die Säule 3a. Wer als gebietsfremde Person in Übereinstimmung mit der EuGH-Rechtsprechung zusätzliche und damit ausserhalb des Quellensteuertarifs stehende Abzüge beantragt, hat diese Aufwendungen im Wohnsitzstaat geltend zu machen. Dies gilt insbesondere für die Berufskosten und Vorsorgebeiträge der 2. Säule, welche die in den Quellensteuertarifen berücksichtigten Pauschalen übersteigen. In der Schweizer Quellensteuergesetzgebung ist nicht vorgesehen, dass bei Nicht-Ansässigen (anders als bei Quasiansässigen) bei Einkäufen in die Vorsorge immer eine nachträgliche ordentliche Veranlagung vorzunehmen ist. Sind die Voraussetzungen nach Art. 99a Abs. 1 lit. a, b oder c DBG bzw. § 101a Abs. 1 lit. a, b oder c StG nicht erfüllt, ist eine Ungleichbehandlung mit Ansässigen somit hinzunehmen, zumal der Gesetzgeber in der Quellensteuerrevision 2021 bewusst eine Schlechterstellung im Vergleich zur 2020 gelebten Verwaltungspraxis mit damaligen Tarifkorrekturen für Vorsorgebeiträge in Kauf genommen hat. Vorbehalten bleiben abweichende Bestimmungen 1 DB.2025.85 1 ST.2025.105

- 6 - in den anwendbaren DBA nach lit. c (welche vorliegend aber unbestrittenermassen nicht vorliegen).

E. 3

Wenn der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen konnte.

E. 4

Wenn er im Vertrauen auf die Richtigkeit und Vollständigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können.

E. 5

Im Weiteren erblickt der Pflichtige in einer Fristerstreckung unbekanntem Datum (sie sei vor Ende März 2021 eingereicht worden) einen Antrag auf nachträgliche ordentliche Veranlagung. Besagte Fristerstreckung ist nicht aktenkundig. Im Gegenteil wurde der Pflichtige bereits am 13. Mai 2022 zur Einreichung der Steuererklärung 2021 gemahnt unter Hinweis darauf, er hätte bis 31. März 2022 Zeit zur Einreichung der Steuererklärung gehabt. Zugunsten der Darstellung des Pflichtigen spricht allerdings eine weitere Mahnung vom 23. Dezember 2022, in welcher auf die bis 30. November 2022 laufende Frist zur Einreichung der Steuererklärung 2021 Bezug genommen wird. Letztlich kann die Frage, ob der Pflichtige vor Ende März 2022 um Fristerstreckung zur Einreichung der Steuererklärung 2021 ersuchte, offen bleiben, da nicht ersichtlich ist und vom Pflichtigen auch nicht vorgebracht wird, inwiefern ein Fristerstreckungsgesuch als Antrag auf nachträgliche ordentliche Veranlagung gedeutet werden kann. Vielmehr setzt ein solcher Antrag voraus, dass der Wille, ordentlich veranlagt zu werden, zum Ausdruck gebracht wird, was bei einem Friststreckungsgesuch nicht der Fall ist. Im Übrigen muss nach dem Gesagten sowohl dem Pflichtigen als auch dessen Vertreterin bewusst gewesen sein, dass die Antragsfrist nicht erstreckt werden kann und dass der Antrag grundsätzlich über das elektronische Formular zu erfolgen hat (oder von Gesetzes wegen schriftlich und von beiden Ehegatten unterschrieben).

E. 6

Damit ist der Pflichtige nicht im Vertrauen auf sich aus der Steuererklärung samt Wegleitung ergebenden Zusicherungen zu schützen, da keine solchen gemacht wurden.

E. 7

Ferner ist zu klären, ob das Verhalten der Steuerbehörden in den Vorjahren dazu geeignet war, eine Vertrauensgrundlage zu schaffen, da auch infolge der am 21. Juli 2021 eingereichten Steuererklärung 2020 des Pflichtigen ein Einschätzungsscheid des kantonalen Steueramts erging, in welchem dieser darüber informiert wurde, dass keine nachträgliche ordentliche Veranlagung erfolge. Dies wurde damit begründet, dass gemäss Weisung der Finanzdirektion über die nachträgliche ordentliche Veranlagung von quellensteuerpflichtigen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer quellenbesteuerter Arbeitnehmer mit Ansässigkeit im Ausland nicht der nachträglichen ordentlichen Veranlagung unterlägen. Bei Erreichen des massgeblichen Schwellenwerts hätten sie aber trotzdem jährlich eine Steuererklärung einzureichen. Die Prüfung der eingereichten 1 DB.2025.85 1 ST.2025.105

- 12 - Unterlagen habe ergeben, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Pflichtigen im Ausland befinde. Die Steuerakten würden zur Prüfung einer allfälligen Korrektur der Quellensteuer an die zuständige Stelle weitergeleitet. Diese Auskunft bezieht sich auf die vor 1. Januar 2021 geltende gesetzliche Regelung, wonach Abzüge, die nicht in den Quellensteuertarifen gemäss Art. 86 aDBG (alt DBG; für die Staats- und Gemeindesteuern § 90 Abs. 1 aStG) enthalten waren, gestützt auf Art. 137 Abs. 1 aDBG (bzw. § 144 Abs. 1

aStG) im Rahmen einer nachträglichen Tarifkorrektur geltend zu machen waren. Ob das Vorgehen des kantonalen Steueramts im Vorjahr richtig war, muss vorliegend nicht beurteilt werden: Da zwischen diesem Vorgehen (der ■Auskunftserteilung■) und der zu beurteilenden Steuerperiode 2021 eine Gesetzesänderung in Kraft getreten ist, weswegen wie erwähnt 2021 erstmals entsprechende Erklärungen in die Wegleitung zur Steuererklärung aufgenommen wurden, kann sich der Pflichtige gestützt auf vergangenes Verhalten der Steuerbehörden nicht auf Vertrauensschutz berufen.

E. 8

a) Der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung geht dem Rechtsgleichheitsprinzip im Konfliktfall in der Regel vor (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. A., 2020, N 599, auch zum Folgenden). Wenn eine Behörde in einem Fall eine vom Gesetz abweichende Entscheidung getroffen hat, gibt es den Privaten, die sich in der gleichen Lage befinden, grundsätzlich keinen Anspruch darauf, ebenfalls abweichend von der Norm behandelt zu werden. Dies gilt allerdings nur dann, wenn die abweichende Behandlung lediglich in einem einzigen oder einigen wenigen Fällen erfolgt ist. Besteht hingegen eine eigentliche ständige gesetzwidrige Praxis und lehnt es die Behörde ab, diese aufzugeben, so können Private verlangen, dass die widerrechtliche Begünstigung, die Dritten zuteilwurde, auch ihnen gewährt werde (sog. Gleichbehandlung im Unrecht). b) Da die neue gesetzliche Regelung erst am 1. Januar 2021 in Kraft getreten ist und die ersten Fälle erst dieses Jahr vor Gericht zur Beurteilung gelangen, kann (noch) nicht von einer ständigen gesetzwidrigen Praxis gesprochen werden, sodass sich der Pflichtige auch nicht auf Gleichbehandlung im Unrecht berufen kann. Das kantonale Steueramt wird dennoch aufgefordert, die gesetzwidrige Praxis so schnell wie möglich aufzugeben. 1 DB.2025.85 1 ST.2025.105

- 13 -

E. 9

a) Damit steht fest, dass das kantonale Steueramt auf den verspäteten Antrag nicht hätte eintreten dürfen. b) Bei einer Nichteintretensentscheidung der Vorinstanz hätte das Steuerrekursgericht einzig überprüfen dürfen, ob dieser zu Recht ergangen ist; eine materielle Überprüfung wäre ihm versagt gewesen. Dies muss auch für den vorliegenden Fall gelten, ansonsten dem Pflichtigen aus dem Verfahrensfehler der Vorinstanz ein Vorteil erwachsen würde. Dementsprechend ist auf den Antrag des Pflichtigen auf deklarationsgemässe nachträgliche Veranlagung nicht einzutreten. Im Sinne dieser Erwägungen sind Beschwerde und Rekurs im Übrigen abzuweisen.

E. 10

Gemäss Art. 99b Abs. 1 DBG und § 101b Abs. 1 StG können die Steuerbehörden bei stossenden Verhältnissen, insbesondere betreffend die im Quellensteuersatz einberechneten Pauschalabzüge, von Amtes wegen eine nachträgliche ordentliche Veranlagung zugunsten oder zuungunsten der steuerpflichtigen Person vornehmen. Art. 99b Abs. 1 DBG (bzw. der gleichlautende § 101b Abs. 1 StG) zielt auf Konsellationen ab, in denen Personen über verschiedene in der Schweiz steuerbare Einkommensbestandteile (oder im Fall der Staats- und Gemeindesteuern auch über steuerbares Vermögen) verfügen, die teilweise im Quellensteuerverfahren (v.a. Lohn Einkommen) und teilweise im ordentlichen Verfahren (z.B. selbstständige Erwerbstätigkeit, Eigenmietwert, sonstiger Liegenschaftsertrag) besteuert werden (Kreisschreiben Nr. 45 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 12.

Juni 2019 über die Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens von Arbeitnehmern, Ziff. 11.5; Jud/Meier, Art. 99b N 2 DBG, auch zum Folgenden). Eine nachträgliche ordentliche Veranlagung soll in diesen Fällen insbesondere sicherstellen, dass die Besteuerung gesamtheitlich erfolgt und sämtliche Einkünfte und Vermögensbestandteile in die Satzbestimmung einfließen. In solchen Konstellationen dürfte die nachträgliche ordentliche Veranlagung in der Regel zuungunsten der steuerpflichtigen Person ausfallen und eine Nachzahlung zur Folge haben. Zugunsten der steuerpflichtigen Person kann sich Art. 99b Abs. 1 DBG (bzw. § 101b Abs. 1 StG) zum Beispiel auswirken, wenn die quellensteuerpflichtige Person zusätzlich eine Ferienwohnung im Kanton Graubünden hat, deren Eigenmietwert Fr. 24'000.- beträgt. Muss nun in der streitigen Steuerperiode die Wohnung für Fr. 50'000.- umfassend saniert werden, kann der überschüssende Gewinnungskostenanteil mit dem Erwerbseinkommen 1 DB.2025.85 1 ST.2025.105

- 14 - verrechnet und so die Steuerlast reduziert werden (Tamara Tormen, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. A., 2023, § 125 N 3 StG AG). Aus der Steuererklärung des Pflichtigen ist ersichtlich, dass keine Konstellation vorliegt, welche eine nachträgliche ordentliche Veranlagung von Amtes wegen rechtfertigen würde, weswegen es bei der Quellenbesteuerung sein Bewenden hat.

E. 11

a) Der Vollständigkeit halber ist kurz zu schildern, weswegen der Antrag des Pflichtigen auch materiell aussichtslos wäre: aa) Im Gegensatz zum Steuerveranlagungs- und Einspracheverfahren rechtfertigt sich für das Beschwerde- und Rekursverfahren, das die Überprüfung eines bereits (zweimal durch die Steuerbehörde) festgestellten Sachverhalts zum Gegenstand hat, eine Erweiterung der Mitwirkung in dem Sinn, dass die steuerpflichtige Person den von ihr geforderten Nachweis durch eine substantiierte Sachdarstellung und durch Beschaffung oder Bezeichnung von Beweismitteln für die Richtigkeit ihrer Darstellung in der Rekursschrift anzutreten hat (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 147 N 54 StG). Fehlt es an einer hinreichenden Sachdarstellung, so trifft das Steuerrekursgericht keine weitere Untersuchungspflicht (VGr, 2. Oktober 2013, SB.2013.00031, E. 2.2). Es hat den Steuerpflichtigen weder zur Ergänzung seiner mangelhaften Sachdarstellung noch zur Beibringung besserer Beweismittel anzuhalten. Weiter hat auch eine Beweisabnahme zu unterbleiben mit der Wirkung, dass der Nachweis der fraglichen Aufwendung zuungunsten des hierfür beweisbelasteten Pflichtigen als gescheitert zu betrachten ist (RB 1987 Nr. 35). Genügend substantiiert ist eine Sachdarstellung, welche hinsichtlich Art, Motiv und Rechtsgrund all jene Tatsachenbehauptungen enthält, die ohne weitere Untersuchung, aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung, die rechtliche Würdigung der geltend gemachten Steueraufhebung oder -minderung erlauben (RB 1992 Nr. 32). bb) Der Pflichtige führt zwar vor Steuerrekursgericht unter Berufung auf Art. 99a Abs. 1 lit. b DBG und § 101a Abs. 1 lit. b StG aus, in Deutschland werde bei der Besteuerung weder der Familienstand noch die persönliche Situation berücksichtigt und bestünde keine Möglichkeit, Sozialabzüge geltend zu machen, versäumt es aber darzulegen, welche konkreten Abzüge, die ihm zustünden, ihm aufgrund geringfügiger Einkünfte 1 DB.2025.85 1 ST.2025.105

- 15 - in Deutschland verwehrt bleiben, weswegen eine Beurteilung des Sachverhalts gar nicht möglich ist. Allein deswegen wären die Rechtsmittel auch materiell abzuweisen. b) Der Pflichtige begründet ferner seinen Antrag unter Ausklammerung der Einkünfte seiner Ehegattin, da sich die Ehegatten in Deutschland für eine Individualveranlagung nach § 26a

des Einkommenssteuergesetzes vom 16. Oktober 1934 (EstG) entschieden hätten. aa) Nach Art. 99a Abs. 1 lit. a DBG und Art. 35a Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990, StHG, (für die Staats- und Gemeindesteuern) ist der Einbezug der Einkünfte des Ehegatten vorgeschrieben, wobei die Schweizer Gerichte auf allen Ebenen daran gebunden sind (Art. 190 BV), sodass das Vorbringen des Pflichtigen diesbezüglich ins Leere läuft. bb) Aber auch der Vergleich mit dem Schweizer Steuersystem nach Art. 99a Abs. 1 lit. b DBG bzw. § 101a Abs. 1 lit. b StG bedingt, dieselbe Ausgangslage zu schaffen, weswegen die Einkünfte von Ehegatten in ungetrennter Ehe zwingend zusammenzuzählen sind, werden diese doch in der Schweiz von Gesetzes wegen zusammenrechnet (Faktorenaddition gemäss Art. 9 Abs. 1 DBG bzw. § 7 Abs. 1 StG). Einzig auf das steuerbare Einkommen des Pflichtigen abzustellen, liefe auf eine ungerechtfertigte, das Gleichheitsgebot verletzende Besserstellung von Nicht-Ansässigen hinaus. Damit stand das steuerbare Einkommen der Ehegattin von EUR 27'616.- für allfällige Abzüge zur Verfügung und hätten diese aus Schweizer Perspektive berücksichtigt werden können.

E. 12

Diese Erwägungen führen zur Abweisung von Beschwerde und Rekurs, soweit darauf einzutreten ist. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens dem Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG). 1 DB.2025.85 1 ST.2025.105

- 16 -

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