

ZH_STEUERREKURSGERICHT QS.2017.23 vom 25. September 2018

ZH Steuerrekursgericht, 2018-09-25, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_QS.2017.23

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT QS.2017.23 du 25 septembre 2018

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT QS.2017.23 del 25 settembre 2018

Regeste

Fristen zur Geltendmachung von Korrekturen im vereinfachten Korrekturverfahren. Ordentliche Revisionsfrist bei internationaler Doppelbesteuerung. Wird seitens der schweizerischen Schuldnerin der steuerbaren Leistung geltend gemacht, Lohnbestandteile aus einem schweizerischen Arbeitsvertrag unterstünden deshalb teilweise nicht der schweizerischen Quellenbesteuerung, weil ein Teil der Arbeitstage im Ausland absolviert worden seien, handelt es sich um eine Bestandesfrage, die gemäss Art. 137 Abs. 1 DBG bzw. 144 Abs. 1 StG bis Ende März des Folgejahres hätte geltend gemacht werden müssen. Dasselbe gilt für die Beanstandung, ein Teil des in der Schweiz ausbezahlten Ertrags aus Mitarbeiterbeteiligungen habe seine Grundlage in einem ausländischen Arbeitsvertrag. Die längere Fünfjahresfrist gemäss Art. 138 DBG, § 145 StG bzw. Rz. 65 der Weisung ist nicht anwendbar. Die relative 90-Tagefrist für ein ordentliches Revisionsbegehren beginnt mit Kenntnisnahme der konkurrierenden Steuerbescheide des Ansässigkeitsstaats. Da die Rekurrentin beide Fristen ungenutzt hat verstreichen lassen, ist das Steueramt zu recht nicht auf die Begehren eingetreten. Rügen betreffend Tarifabstufungen aufgrund von Unterhaltsverpflichtungen gegenüber Kinder können bei fehlender bisheriger Verfügung innert fünf Jahren erhoben werden. Eine solche Tarifabstufung steht auch nicht Quasiansässigen Arbeitnehmenden mit Auslandwohnsitz zu. Rückweisung zur Prüfung der Anwendbarkeit des Tarifs A2 ohne Kirchensteuer und Neuberechnung der Quellensteuer. Obiter dictum zur Nichtberücksichtigung eines ausländischen Erwerbseinkommens zur Satzbestimmung bei der Quellensteuer für Arbeitnehmende mit Auslandwohnsitz.

Erwägungen

E. 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, Rekurrentin, vertreten durch PricewaterhouseCoopers AG, Birchstrasse 160, Postfach, 8050 Zürich, gegen Staat Zürich, Rekursgegner, vertreten durch das kant. Steueramt, Dienstabteilung Quellensteuer, Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich, betreffend Quellensteuer 2012 und 2013 (Mitarbeiter B, Revision)

- 2 - 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.

E. 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.

E. 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 1 QS.2017.23

- 9 - 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.

E. 4

Die Rekurrentin beantragt schliesslich die Korrektur des anzuwendenden Tarifs. Aufgrund des jeweiligen Betrags der im Selbstveranlagungsverfahren abgerechneten beiden Quellensteuerbetreffnisse 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 verfiucht 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 Verwirklichungsfrist bis Ende März des auf die Fälligkeit der Leistung folgenden Jahres zu beachten ist (1 QS.2017.23

- 10 - 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 Gemeindesteueramt 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 Auslandswohnsitz 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- 1 QS.2017.23

- 11 - 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 füh- re, 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 vorzuenthal- ten wären. Eine solche Interpretation des bundesgerichtlichen Präjudizes ist nicht halt- bar. 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 aus- geht; BGr, 26. Juni 2018, 2C_450/2017, insb. E. 3.2 i.V.m. E. 7.3 andererseits, in wel- che hiervon abgesehen wird). d) Der Rekurs gegen die Verweigerung der Tarifabstufung aufgrund von Fami- lienlasten 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 auf- grund der Aktenlage (insb. ausländisch Steuerbescheide und Versicherungsausweise) gewisse Hinweise bestehen, ist das Verfahren diesbezüglich zur weiteren Untersu- chung 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 Korrek- turanträgen vom 14. Dezember 2015 – noch näher zu untersuchen sein wird, in wel- chen konkreten Monaten die Rekurrentin insbesondere die der Quellensteuer unterlie- genden unregelmässigen Lohnbestandteile wie Bonus und Zuflüsse aus 1 QS.2017.23

- 12 - Mitarbeiterbeteiligungen tatsächlich ausbezahlt und quellensteuerrechtlich abgerechnet hat.

E. 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 ursprüngli- chen 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 Steuer- amts 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 Quellen- steuerordnung keine hinreichende gesetzliche Grundlage für eine solche satzbestim- mende Erfassung ausländischen Erwerbseinkommens im Rahmen der Quellenbesteu- erung (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- 1 QS.2017.23

- 13 - zelter Einkünfte an der Quelle wird die progressive Wirkung der Gesamteinkommensbesteuerung 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).

E. 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). 1 QS.2017.23

- 14 -

E. 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).

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