

ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2016.288 vom 26. März 2019

ZH Steuerrekursgericht, 2019-03-26, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_ST.2016.288

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2016.288 du 26 mars 2019

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2016.288 del 26 marzo 2019

Regeste

Steuerrechtlicher Wohnsitz im Kanton Zürich eines bis anhin der Quellensteuer unterworfenen internationalen Wochenaufhalters aufgrund der einschlägigen Kriterien verneint. Daraus ergibt sich, dass der Pflichtige zu Recht der hiesigen Quellensteuerpflicht unterliegt und als internationaler Wochenaufhalter mangels gesetzlicher Grundlage keinen Anspruch auf eine nachträgliche ordentliche Veranlagung hat. Verstösse gegen das überstaatliche Diskriminierungsverbot und Gleichheitsgebot sind aufgrund der Maxime, dass für Quellensteuerpflichtige das gleiche Regime der steuerlichen Abzüge wie für solche Steuerpflichtige gilt, die der ordentlichen Steuer unterliegen, mittels individuellen Tarifkorrekturen bei der Quellensteuer zu beheben. Abweisung.

Erwägungen

E. 2

ST.2016.288

- 5 - Im internationalen Verhältnis sind die Regeln des Bundesgerichts zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot nur bedingt anwendbar, weil einzelne Kriterien wie die "regelmässige Rückkehr an den Familienort" oder des "leitenden Angestellten" im internationalen Verhältnis kaum Sinn ergeben (BGr, 1. Juli 2013, 2C_1267/2012, E. 4.1). Hier ist entscheidend, ob im Rahmen einer Gesamtbetrachtung die wirtschaftlichen Interessen in einem Staat die persönlichen Interessen im andern Staat derart überwiegen, dass gesagt werden kann, der Mittelpunkt der Lebensinteressen befinde sich dort, wo die stärkeren wirtschaftlichen Interessen bestünden (VGr, 20. April 2016, SB.2015.00134/135 mit Hinweisen, www.vgrzh.ch). d) Behauptet der als internationaler Wochenaufhalter der Quellensteuer unterworfenen Pflichtige, dass sich sein steuerrechtlicher Wohnsitz im Kanton befindet, obliegt es ihm, die Umstände darzutun und zu beweisen, aus denen folgt, dass sich der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen an den Arbeitsort verschoben hat.

E. 3

a) Der Pflichtige erhielt im Verfahren betreffend eine (allfällige) nachträgliche ordentliche Veranlagung Gelegenheit, die Umstände darzulegen, aus denen sich ergibt, dass sich der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen im Jahr 2013 in der zürcherischen Gemeinde D befunden hat. Auf entsprechende Fragen des Steuerkommissärs erklärte er, dass er von Deutschland herkommend am ... 2012 in die Schweiz gezogen sei. Dort habe er bei der zürcherischen Institution der öffentlichen Hand als Gutachter gearbeitet. Gewohnt habe er zunächst in einem B&B-Zimmer in der aargauischen Gemeinde C. Ab 2013 habe er an der ...strasse 20 in der zürcherischen Gemeinde D eine selbstmöblierte 3-Zimmerwohnung zu einem monatlichen Mietzins von brutto Fr. 2'180.- bezogen, die er allein bewohne. Seine

Ehefrau und seine damals noch minder- jährige Tochter (Jg. 1996) lebten im gemeinsam bewohnten Eigenheim in den Nieder- landen, welches er im Jahr 2007 erworben habe. Die Trennung von der Familie habe arbeitstechnische Hintergründe. Die Ehe sei noch intakt. Er unterstütze seine Ehefrau und seine Tochter regelmässig auf einvernehmlicher mündlicher Basis. Es gebe keine schriftliche Trennungsvereinbarung. Ferner besuche er seine Familie regelmässig und lege die Strecke zwischen der zürcherischen Gemeinde D und der Wohnortgemeinde der Familie in den Niederlanden mit dem Auto zurück. Sein Lebensmittelpunkt habe sich aufgrund seiner Arbeitsstätte im Jahr 2013 ganz klar in der zürcherischen Ge- meinde D befunden. Ausländische Steuerbescheide pro 2013 bzw. Bestätigungen, 2 ST.2016.288

- 6 - dass er im Ausland (un)beschränkt steuerpflichtig sei, gebe es nicht. Weitere sachdienliche Informationen, die den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in der zürcherischen Gemeinde D belegen, nannte er nicht. b) Aufgrund dieser Hinweise folgte das kantonale Steueramt zu Recht, dass sich der Lebensmittelpunkt des Pflichtigen in der Steuerperiode 2013 am Wohnsitz seiner Familie in den Niederlanden befunden habe. Denn im internationalen Verhältnis werden den familiären und gesellschaftlichen Bindungen i.d.R. mehr Gewicht beige- messen als denjenigen, die sich aus der beruflichen Tätigkeit ergeben. Wirtschaftliche Interessen in einem Staat sind für die Ermittlung des Lebensmittelpunkt nur dann aus- schlaggebend, wenn sie die persönlichen Interessen im andern Staat derart überwie- gen, so dass gesagt werden kann, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen am Arbeitsort befinde. Derartiges vermochte der Pflichtige vor der Vorinstanz nicht aufzu- zeigen. Auch im Rekursverfahren setzte sich der Pflichtige nicht eingehend mit den Erwägungen im Einspracheentscheid bezüglich der Wohnsitzfrage auseinander. Zwar lässt er durch seinen neuen Vertreter in Ziffer 29 des Rekurses vorbringen, dass er von seiner Ehefrau getrennt sei und nur sporadischen Kontakt mit seiner Ehefrau und sei- ner Tochter habe. Damit setzt er sich allerdings in Widerspruch zu seiner früheren Erklärung. Aufgrund dessen, dass er vom ... 2012 bis ... 2014 (rund 14 Monate) mit seinem Privatfahrzeug rund 73'500 km zurücklegte, erscheint es wahrscheinlicher, dass er seine Familie in den Niederlanden häufiger als lediglich "sporadisch" besuchte. Eine wöchentliche Heimkehr an den Familienort mit dem Privatfahrzeug kann einem internationalen Wochenaufenthalter bei einer Fahrstrecke von 1'680 km und einer Fahrzeit von rund 17 Stunden für Hin- und Rückweg nicht zugemutet werden. Auch wenn die im Jahr 2013 auf 64'880 km bezifferte Wegstrecke an den Familienort etwas hoch erscheint, weil er mutmasslich auch in den Jahren 2012 und 2014 Fahrten an den Familienort absolvierte und davon auszugehen ist, dass er sein Auto auch für andere Zwecke (z.B. für Einkäufe, Ausflüge und Ferien) nutzte, ist eine häufige Heimkehr an den Familienort glaubhaft dargetan worden. Daraus lässt sich auch ableiten, dass er an seinem Arbeitsort nicht besonders integriert war, sondern vornehmlich wirtschaftli- che Interessen verfocht. Dies spricht für eine Ansässigkeit in den Niederlanden. Die blossе physische Präsenz in der zürcherischen Gemeinde D, um hier einer Arbeit nachzugehen wie auch die Anmeldung in dieser Gemeinde genügen für die Annahme eines steuerrechtlichen Wohnsitzes jedenfalls nicht. Mithin ist ihm der Nachweis, dass er seinen Wohnsitz von den Niederlanden – via Deutschland, wo er nur sieben Monate 2 ST.2016.288

- 7 - verbrachte und nicht arbeitete – in die zürcherische Gemeinde D verlegte, nicht gelun- gen. Somit bleibt es bei der Feststellung des kantonalen Steueramts, dass sich der steuerrechtliche Wohnsitz des Pflichtigen im Jahr 2013 in den Niederlanden befunden hat

und er somit aufgrund seiner arbeitsbedingten Präsenz in der zürcherischen Gemeinde D als internationaler Wochenaufenthalter einzustufen ist. Dies hat gemäss §§ 4 Abs. 2 lit. a und 94 StG zur Folge, dass seine Einkünfte ohne Rücksicht auf die Staatsangehörigkeit einem Steuerabzug an der Quelle unterliegen (§ 2 der Verordnung über die Quellensteuer für ausländische Arbeitnehmer vom 2. Februar 1994 (in der Fassung vom 30. Juni 2010), Quellensteuerverordnung I, ZStB Nr. 28/011). Die Quellensteuerpflicht ist dabei auf das Einkommen begrenzt, welches im Zusammenhang mit der in der Schweiz ausgeübten Erwerbstätigkeit steht (§ 4 Abs. 2 lit. a StG). c) Anzumerken ist, dass eine steuerpflichtige Person am Ort, an welchem sich ihre Arbeitsstätte befindet und wo sie sich deswegen die meiste Zeit des Jahres aufhält, nicht gleichzeitig den steuerrechtlichen Wohnsitz und den Wochenaufenthalterstatus beanspruchen kann. Würde sich der Lebensmittelpunkt des Pflichtigen entgegen dem oben Gesagten in der zürcherischen Gemeinde D befinden, könnte er die in seiner Steuererklärung deklarierten Mehrkosten bei auswärtigem Wochenaufenthalt (Fr. 55'542.-) nicht in Abzug bringen. Ausserdem müsste er in diesem Fall nicht nur das Einkommen im Zusammenhang mit seiner in der zürcherischen Gemeinde D ausgeübten Erwerbstätigkeit versteuern, sondern – zumindest steuersatzbestimmend – sämtliche weltweit erzielten Einkünfte und darüber hinaus auch sämtliche weltweit vorhandenen Vermögenswerte, u.a. auch den Eigenmietwert und Verkehrswert seiner Liegenschaft in den Niederlanden. Diesbezüglich hat er in seiner Steuererklärung nichts deklariert. Das weltweite Einkommen und Vermögen wird dabei nicht nur mit der zürcherischen Staats- und Gemeindesteuern, sondern (allerdings ohne Vermögenswerte und Passiven) auch mit der direkten Bundessteuer erfasst. Zwar ist die Ehefrau des Pflichtigen aufgrund ihres eigenen Wohnsitzes in den Niederlanden in der Schweiz nicht steuerpflichtig. Bei tatsächlicher Trennung und gemeinsamer Mittelverwendung hätte der in der Schweiz wohnhafte Ehegatte aber nicht nur sein eigenes Einkommen und Vermögen, sondern satzbestimmend und zum Verheiratetentarif auch das Einkommen und Vermögen seiner Ehefrau zu besteuern. Sodann könnte er die Unterhaltsbeiträge an seine Ehefrau und Tochter (Fr. 25'224.-) nicht abziehen. Inwiefern ein steuerrechtlicher Wohnsitz in der zürcherischen Gemeinde D und damit einhergehend 2 ST.2016.288

- 8 - die unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz für den Pflichtigen vorteilhafter wäre als die nur auf das Erwerbseinkommen in der zürcherischen Gemeinde D beschränkte Quellenbesteuerung mit den noch vorzunehmenden Tarifkorrekturen, liegt nicht auf der Hand.

E. 4

a) Gemäss § 93 Abs. 2 StG wird bei Personen, deren Einkünfte der Quellensteuer unterliegen, eine nachträgliche Einschätzung durchgeführt, wenn die dem Steuerabzug an der Quelle unterworfenen Bruttoeinkünfte in einem Jahr mehr als den durch die Finanzdirektion festgelegten Betrag (Fr. 120'000.- für die Steuerperiode 2013) betragen. Die an der Quelle abgezogene Steuer wird dabei angerechnet. Keine solche nachträgliche Veranlagung wird durchgeführt in Fällen gemäss § 94 StG, d.h. dann, wenn jemand ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz für kurze Dauer oder als Grenzgänger oder Wochenaufenthalter in un- selbstständiger Stellung erwerbstätig ist. Dies ergibt sich daraus, dass eine Bestimmung über eine nachträgliche ordentliche Veranlagung hier fehlt, und zudem der Verweis auf §§ 88 - 90 StG die Anwendung von § 93 Abs. 2 StG eben gerade nicht erfasst. Internationale Wochenaufenthalter haben somit keinen

Anspruch auf eine nach- trägliche ordentliche Veranlagung (siehe auch die identische Regelung in Art. 91 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 sowie Rz. 4 der Weisung der Finanzdirektion über die nachträgliche ordentliche Veranlagung von quellensteuerpflichtigen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern vom 28. September 2012 [ZStB Nr. 28/851]; VGr, 16. Dezember 2015, SB.2015.00056, E. 4.2, www.vgrzh.ch und VGr, 23. Oktober 2013, SB.2013.00007, www.vgrzh.ch). b) Der Pflichtige hält diese Regelung für diskriminierend. Ausserdem erblickt er darin einen Verstoss gegen das Gleichbehandlungsgebot. Er macht im Wesentli- chen geltend, dass die fiskalische Belastung unter dem Regime der Quellensteuer bei ihm massiv höher ausfalle als bei seinen schweizerischen Berufskollegen. Dies wider- spreche in stossender Weise dem Diskriminierungsverbot resp. Gleichbehandlungsge- bot von Art. 24 des Musterabkommens (OECD-MA), Art. 14 der Europäischen Men- schenrechtskonvention (EMRK), Art. 26 des internationalen Pakts über bürgerliche und politische Rechte (UNO-Pakt II) und Art. 9 Abs. 2 Anhang 1 bzw. Art. 2 des Freizügig- keitsabkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäi- schen Gemeinschaft. 2 ST.2016.288

- 9 - c) Die Kritik des Pflichtigen mag berechtigt sein. Sie zielt aber ins Leere, weil die genannten Diskriminierungsverbote und Gleichbehandlungsgebote, welche dem entgegenstehenden kantonalen und Bundesrecht vorgehen, bei der Quellensteuer um- zusetzen sind. In einem Entscheid vom 26. Januar 2010 (BGE 136 II 241 = Pra 99 Nr. 124) erwog das Bundesgericht, dass für einen Quellensteuerpflichtigen das gleiche Regime der steuerlichen Abzüge gilt wie für solche Steuerpflichtige, die der ordentli- chen Steuer unterliegen. Diese Ungleichheiten werden bei der Quellensteuer in Form einer nachträglichen Tarifkorrektur behoben, indem im Tarif nicht berücksichtigte Ab- züge individuell gewährt werden (Verordnung über die Quellensteuer für ausländische Arbeitnehmer (Art. 2 lit. e der Verordnung des EFD über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer vom 19. Oktober 1993 [QStV]). Gleiches muss in Nachachtung der vertikalen Steuerharmonisierung für die kantonalen Bestimmungen gelten (VGr, 16. Dezember 2015, SB.2015.00056, E. 4.2, www.vgrzh.ch). Dagegen ergibt sich bei der vorliegenden Konstellation aus dem überstaatlichen Diskriminierungsverbot und Gleichbehandlungsgebot und dem genannten Bundesgerichtsentscheid kein Anspruch auf Durchführung einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung anstelle der Quellen- besteuierung. d) Im vorliegenden Fall erstattete der Steuerkommissär gleichzeitig mit dem Einschätzungsentscheid vom 1. Juni 2016 eine Meldung an die Dienstabteilung Quel- lensteuer zur Vornahme einer Tarifkorrektur infolge internationalem Wochenaufenthalt, Schuldzinsen und Unterstützungsabzug. Die Tarifkorrekturen konnten bis anhin jedoch noch nicht vorgenommen werden, weil der Pflichtige mit der im Einsprache- und Re- kursverfahren aufgeworfenen Wohnsitzfrage das Quellensteuerverfahren blockierte. Insoweit erweisen sich die vorgebrachten Rügen als verfrüht, weil für den Fall, dass die Quellensteuerpflicht infolge fehlenden Wohnsitzes in der zürcherischen Gemeinde D gegebenenfalls höchstrichterlich bestätigt wird, immer noch die Möglichkeit für eine Tarifkorrektur bei der Quellensteuer besteht. Unter diesen Umständen erübrigt sich ei- ne vertiefte Auseinandersetzung mit den vorgebrachten Rügen im vorliegenden Re- kursverfahren. Dies führt zur Abweisung des Rekurses. 2 ST.2016.288

- 10 -

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und steht ihm die beantragte Parteientschädigung nicht zu (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]).

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