

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00096 vom 14. Januar 2015

ZH Verwaltungsgericht, 2015-01-14, DE

Quelle: https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2014.00096

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00096 du 14 janvier 2015

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00096 del 14 gennaio 2015

Regeste

Quellensteuer 2010-2012 | Quellensteuer: Tarifkorrektur und Steuerrückerstattung
Entsprechend den individuellen Tarifmitteilungen des Gemeindesteueramts nahm die Arbeitgeberin des verheirateten Quellensteuerpflichtigen (3 Kinder) den Quellensteuerabzug für die Jahre 2010-2012 zum Tarif A0 (lediger/getrenntlebender/geschiedener/verwitweter Alleinverdiener ohne Kinder) vor. Auf sein Begehren um Tarifkorrektur und Steuerrückerstattung trat das KStA nicht ein, da die Verwirkungsfrist vom 31. März des auf die Fälligkeit der Leistung folgenden Kalenderjahrs (§ 144 I StG; Art. 137 I DBG) bereits abgelaufen sei. Nach der Rspr. des BGer zu Art. 137 I DBG ergeht im Quellensteuerverfahren als Selbstveranlagungsverfahren (Steuerbezug durch die Arbeitgeberin des Pflichtigen) grds. keine "Verfügung in eigener Sache", wenn es der Steuerpflichtige oder der Schuldner der steuerbaren Leistung (Arbeitgeberin) es unterlässt, innert der vorgesehenen Frist eine Verfügung zu verlangen. Art. 137 und 138 DBG sind so auszulegen, dass nach Ablauf der Frist bis Ende März keine Einwendungen zur Quellensteuerpflicht mehr erhoben werden können, die Beanstandung des Umfangs der Quellensteuer aber nach wie vor möglich ist. Das KStA stellt sich in seiner Beschwerde auf den Standpunkt, diese Praxis gelte nur für den Bereich der Selbstveranlagung. Im Kt. ZH werde das Quellensteuerverfahren aufgeteilt in einen Teil der Selbstveranlagung (Tarifanwendung, Ermittlung Bruttolohn durch den Arbeitgeber) und in einen Teil ausserhalb der Selbstveranlagung (Tariffestsetzung durch die Gemeindesteuerämter gemäss § 17 Abs. 3 der Quellensteuerverordnung I [QVO I]). Indem das Gemeindesteueramt der Arbeitgeberin des Pflichtigen den anwendbaren (und mutmasslich falschen) Tarif mitgeteilt habe, handle es sich nicht um einen Selbstveranlagungsfehler, weshalb der Pflichtige die Verwirkungsfrist bis Ende März des Folgejahrs hätte einhalten müssen. Entgegen der Ansicht des KStA kommt den Tarifmitteilungen des Gemeindesteueramts weder in materieller noch in formeller Hinsicht Verfügungscharakter im Sinn von Art. 5 I VwVG zu. Da der Pflichtige bis Ende März des auf die Fälligkeit folgenden Kalenderjahrs keine anfechtbare Verfügung über die Tarifeinstufung nach § 24 ff. QVO I verlangt hat, ist er seines allfälligen Rückerstattungsanspruchs bzw. seines Anspruchs um Überprüfung des Tarifs nicht verlustig gegangen. Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2014.00096 SB.2014.00097 Urteil der 2. Kammer vom 14. Januar 2015
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Leana Isler, Verwaltungsrichterin Tamara Nüssle, Gerichtsschreiberin Jsabelle Mayer. In Sachen 1. Staat Zürich, 2. Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale

Steueramt, Dienstabteilung Recht, Beschwerdeführende, gegen Z, Beschwerdegegner, betreffend Quellensteuern 2010–2012, hat sich ergeben: I. Z (nachfolgend: der Pflichtige) ist mit einer ausländischen Staatsangehörigen verheiratet. Das Paar hat drei gemeinsame Töchter (geboren 2008, 2009 und 2012). In den Jahren 2010–2012 übte der Pflichtige für die C AG eine unselbständige Erwerbstätigkeit aus, wobei er als ausländischer Staatsangehöriger mit Aufenthaltsbewilligung EG/EFTA (heute: ausländischer Staatsangehöriger mit Niederlassungsbewilligung) und Wohnsitz in der Schweiz bzw. im Kanton Zürich der Quellensteuerpflicht unterworfen war. Dabei teilte das Gemeindesteueramt B der Arbeitgeberin jeweils vorgängig in einem Schreiben mit, anhand welchen Quellensteuertarifs der Steuerbezug vorzunehmen sei. Im Fall des Pflichtigen erklärte es für die fragliche Zeitspanne den "Tarif A Alleinverdiener/in (Ledige, Verwitwete, Geschiedene, Getrenntlebende) + Anzahl Kinder gemäss ausbezahlten Kinderzulagen" für anwendbar, unter Bejahung der Kirchensteuerpflicht. Die Besteuerung erfolgte schliesslich zum Quellensteuertarif A0 ohne Berücksichtigung von Tarifstufen für Kinder. Nachdem der Pflichtige dem Gemeindesteueramt B mit E-Mail vom 25. September 2013 mitteilte, mit dem Tarif A sei er überbesteuert, gelangte er mit einer als "Antrag auf Steuer Revision" betitelten Eingabe vom 26. September 2013 (Poststempel: 27. September 2013) an das kantonale Steueramt. Unter Hinweis darauf, dass er verheirateter Alleinverdiener sei und unter Beilage der Geburtsurkunden der Kinder machte er für die Zeitspanne vom 1. Januar 2010 bis 30. September 2013 einen Steuerrückerstattungsanspruch geltend. Mit separaten Verfügungen trat das kantonale Steueramt am 29. November 2013 auf das Gesuch um Tarifkorrektur in Bezug auf die Quellensteuern 2010–2012 nicht ein. Denn im Zeitpunkt der Gesuchseinreichung am 27. September 2013 seien die jeweiligen Verwirklichungsfristen vom 31. März des auf die Fälligkeit der Leistung folgenden Kalenderjahrs bereits abgelaufen gewesen. Mit Entscheid vom 4. März 2014 verwarf es die Einsprache des Pflichtigen mit dem sinngemässen Antrag, es sei auf das Begehren um Besteuerung zum Quellensteuertarif für verheiratete Alleinverdiener mit drei Kindern einzutreten. II. Einen hiergegen erhobenen Rekurs hiess das Steuerrekursgericht mit Entscheid vom 20. August 2014 gut und wies die Sache zur materiellen Behandlung an das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Quellensteuer, zurück. III. Mit Beschwerde n vom 23. September 201

E. 2.1

Ausländische Arbeitnehmer, welche die fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung nicht besitzen, im Kanton jedoch steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben, werden für ihr Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit einem Steuerabzug an der Quelle unterworfen (vgl. § 87 Abs. 1 StG; Art. 83 Abs. 1 DBG; Art. 32 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG]). Der Steuerabzug wird entsprechend den für die Einkommenssteuer natürlicher Personen geltenden Steuersätzen festgesetzt und umfasst die eidgenössischen, kantonalen und kommunalen Steuern (Art. 33 Abs. 1 StHG). Die Quellensteuer wird von den Bruttoeinkünften berechnet (Art. 84 Abs. 1 DBG; § 88 Abs. 1 StG). Der Schuldner der Leistung ist der Arbeitgeber des Steuerpflichtigen. Er hat die Quellensteuer von der geschuldeten Leistung in Abzug zu bringen, dem Pflichtigen darüber eine Bestätigung auszustellen und die Steuer periodisch der zuständigen Steuerbehörde abzuliefern (vgl. Art. 37 Abs. 1 StHG; Art. 88 Abs. 1 DBG; § 92 Abs. 1 StG). Bei der direkten Bundessteuer hat der Schuldner der steuerbaren Leistung alle Steuerabzüge nach den Tarifen und Weisungen seines Wohnsitz-, Sitz- oder Betriebsstättkantons

vorzunehmen und diesem gleichen Kanton abzuliefern (Art. 14 Abs. 1 Satz 1 der Verordnung des EFD vom 19. Oktober 1993 über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer [Quellensteuerverordnung, QStV]). Die für den Kanton Zürich und den vorliegenden Fall massgebende Rechtsquelle ist die Verordnung über die Quellensteuer für ausländische Arbeitnehmer vom 2. Februar 1994 (Quellensteuerverordnung I; QVO I [LS 631.41 sowie ZStB I Nr. 28/011]). Heranzuziehen ist sodann die bis am 31. Dezember 2013 gültige Weisung der Finanzdirektion zur Durchführung der Quellensteuer für ausländische Arbeitnehmer vom 30. September 2005 [Weisung FD]; ZStB I Nr. 28/051).

E. 2.2

Laut § 17 Abs. 3 QVO I teilen die Gemeindesteuerämter den Schuldner der steuerbaren Leistung mit, aufgrund welchen Tarifs der Quellensteuerabzug vorzunehmen ist. Ist der Steuerpflichtige, der Schuldner der steuerbaren Leistung oder die Gemeinde mit dem Steuerabzug nicht einverstanden, können sie bis Ende März des auf die Fälligkeit der Leistung folgenden Kalenderjahrs vom kantonalen Steueramt einen Entscheid über Bestand und Umfang der Steuerpflicht verlangen (§ 144 Abs. 1 StG). Eine § 144 Abs. 1 StG entsprechende Bestimmung enthält Art. 137 Abs. 1 DBG. Hat der Schuldner der steuerbaren Leistung den Steuerabzug nicht oder ungenügend vorgenommen, verpflichtet ihn das Gemeindesteueramt oder das kantonale Steueramt (bzw. die Veranlagungsbehörde) zur Nachzahlung. Der Rückgriff des Schuldners auf den Steuerpflichtigen bleibt vorbehalten (§ 145 Abs. 1 StG; Art. 138 Abs. 1 DBG). Sodann sieht § 145 Abs. 2 StG vor, dass der Schuldner der steuerbaren Leistung, der einen zu hohen Steuerabzug vorgenommen hat, dem Steuerpflichtigen die Differenz zurückzahlen muss. Eine gleichlautende Bestimmung enthält Art. 138 Abs. 2 DBG.

E. 2.3

Sodann statuieren die in der Quellensteuerverordnung I enthaltenen Ausführungsbestimmungen zum Steuergesetz unter dem Titel "Überprüfung der Tarifeinstufung", dass der Steuerpflichtige oder der Schuldner der steuerbaren Leistung, der mit der Mitteilung des anwendbaren Quellensteuertarifs oder der Sozialabzüge nicht einverstanden ist, bis Ende März des auf die Fälligkeit der Leistung folgenden Kalenderjahrs vom Gemeindesteueramt eine Überprüfung verlangen kann (§ 24 QVO I). Sind der Steuerpflichtige oder der Schuldner der steuerbaren Leistung mit dem aufgrund der Überprüfung mitgeteilten Quellensteuertarif oder den Sozialabzügen nicht einverstanden, können sie ebenfalls bis Ende März des auf die Fälligkeit folgenden Kalenderjahrs innert 30 Tagen seit Mitteilung vom kantonalen Steueramt einen Entscheid verlangen (vgl. § 25 QVO I mit der Marginale "Verfahren; Entscheid über Tarifeinstufung"). Hiergegen besteht schliesslich eine Einsprachemöglichkeit (vgl. § 27 QVO I). 3. Der Pflichtige unterlag in den Jahren 2010–2012 unstreitig der Quellensteuerpflicht. Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist einzig, ob sein Begehren um Steuerrückerstattung bzw. um Korrektur der angewandten Quellensteuertarife 2010–2012 am 27. September 2013 rechtzeitig oder verspätet gestellt wurde. 3.1 Unter Berufung auf die neuere Rechtsprechung des Bundesgerichts erwog das Steuerrekursgericht, es müsse im Hinblick auf die zeitliche Beschränkung von Art. 137 Abs. 1 DBG danach unterschieden werden, ob eine Verfügung im Rechtssinn ergangen sei oder nicht. Da die Selbstveranlagung der Quellensteuer – mangels Verfügungsbefugnis des Steuerpflichtigen oder des Schuldners – keine "Verfügung in eigener Sache" darstelle, erscheine es nicht angebracht, jene mit einer rechtskräftigen Verfügung gleichzustellen. Die Frist gemäss Art. 137 Abs. 1 DBG sei nur

anzuwenden, wenn Einwendungen gegen die Quellensteuerpflicht als solche erhoben würden, nicht aber, wenn die zurückbehaltene Steuer ihrem Umfang nach beanstandet werde. Da die Bestimmung von Art. 138 Abs. 1 DBG dem Fiskus ermögliche, auch nach Ablauf der Frist die Nachzahlung von zu wenig bezogenen Quellensteuern zu verlangen, müsse eine analoge auf Art. 138 Abs. 2 DBG gestützte Möglichkeit auch zugunsten des Steuerpflichtigen bzw. des Schuldners der steuerbaren Leistung anerkannt werden. Vorliegend sei keine Verfügung ergangen: Offenkundig handle es sich bei der Tarilmeldung des Gemeindesteueramts nicht um eine solche. Dem Pflichtigen, der nur die Berechnung des Quellensteuerabzugs rüge, nicht aber die Quellensteuerpflicht als solche, könne die besagte Frist im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht entgegengehalten werden. Entgegen der Auffassung des kantonalen Steueramts seien keine sachlichen Gründe ersichtlich, die genannte Regelung auf Fälle zu beschränken, bei denen ein Umsetzungsversehen des Arbeitgebers bei der Tarifierstellung zu einer überhöhten Quellenbesteuerung geführt habe. Es sei nicht einzusehen, weshalb ein zu hoher Quellensteuerabzug wegen eines Irrtums des Arbeitgebers korrigiert werden können soll, nicht aber aufgrund einer falschen Tarilmeldung des Steueramts. 3.2 Hiergegen bringt das kantonale Steueramt im Wesentlichen vor, im Kanton Zürich seien laut § 17 Abs. 3 QVO I die Gemeindesteuerämter damit betraut, die Tarifierstellung der Steuerpflichtigen (Tarifmitteilung) festzulegen und an die Arbeitgeber zuzustellen. Die Ermittlung des anwendbaren Tarifs sei nicht Teil des Selbstveranlagungsverfahrens, sondern erfolge von Amtes wegen. Im Rahmen der Selbstveranlagung obliege dem Arbeitgeber lediglich noch die Pflicht, den Steuerbehörden das Bruttogehalt des Quellensteuerpflichtigen mitzuteilen und den von den Steuerbehörden mitgeteilten Tarif bei der Berechnung der abzuziehenden Quellensteuer korrekt anzuwenden. Mit anderen Worten werde das Quellensteuerverfahren im Kanton Zürich aufgeteilt in einen Teil der Selbstveranlagung (Tarifierstellung, Ermittlung Bruttolohn) und in einen Teil ausserhalb der Selbstveranlagung (Tarifierstellung durch die Gemeindesteuerämter). Ausserhalb des Selbstveranlagungsverfahrens seien zudem Abzüge, welche nicht oder nur pauschal im Quellensteuertarif enthalten seien (z.B. Alimente oder Einkäufe in die 2. Säule), geltend zu machen. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung beziehe sich einzig auf den Bereich der Selbstveranlagung. Gestützt darauf werde den Quellensteuerpflichtigen nach der Praxis im Kanton Zürich die Möglichkeit gewährt, Einwände innerhalb der Selbstveranlagung auch noch nach Ablauf der Frist vom 31. März des Folgejahrs zu erheben. Mithin könne die falsche Anwendung des (richtig mitgeteilten) Tarifs noch während fünf Jahren beanstandet werden. Handle es sich – wie vorliegend – um einen Fehler bei der Tarifierstellung durch die Steuerbehörden und eben gerade nicht um einen Selbstveranlagungsfehler, hätte der Pflichtige die endgültige Frist bzw. die Verwirklichungsfrist vom 31. März des Folgejahrs einhalten müssen. Die am 27. September 2013 erfolgte Eingabe sei daher verspätet.

E. 4

beantragte das kantonale Steueramt namens des Staats Zürich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft dem Verwaltungsgericht, es sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und der Einspracheentscheid vom 4. März 2014 zu bestätigen; unter Kostenfolge zulasten des Beschwerdegegners. Mit Beschwerdeantwort vom 10. Oktober 2014 beantragte der Beschwerdegegner sinngemäss, es sei die Beschwerde abzuweisen und der vorinstanzliche Entscheid zu bestätigen. Ferner sei ihm die unentgeltliche Prozessführung zu gewähren und eine Umtriebsentschädigung zuzusprechen. Das Steuerrekursgericht verzichtete auf Vernehmung. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht

vernehmen. Die Einzelrichterin hat die Fälle an die 2. Kammer überwiesen. Die Kammer erwägt:

1. 1.1 In den Beschwerdeverfahren bezüglich Quellensteuern 2010–2012 ist sowohl über den Quellensteuerabzug desselben Pflichtigen für die Staats- und Gemeindesteuern 2010–2012 (SB.2014.00096) als auch über die im Steuerabzug mit umfasste direkte Bundessteuer 2010–2012 (SB.2014.00097) zu befinden und es ist dieselbe Sach- und Rechtslage betroffen, weshalb die Verfahren zu vereinigen sind.
- 1.2 Gegen den Entscheid des Steuerrekursgerichts kann gemäss § 153 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) bzw. Art. 145 Abs. 1 und 2 i. V. m. Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) innert 30 Tagen nach Zustellung Beschwerde beim Verwaltungsgericht erhoben werden. Laut § 25 der Verordnung über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 4. November 1998 (LS 634.1) richtet sich das Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren nach den für die kantonrechtlichen Quellensteuern massgebenden kantonalen Verfahrensvorschriften, wenn der streitige Quellensteuerabzug – wie im vorliegenden Fall – sowohl auf Bundesrecht als auch auf kantonalem Recht beruht (Art. 139 Abs. 2 DBG).
- 1.3 Durch Beschwerde anfechtbar sind Endentscheide, womit ein Verfahren abgeschlossen wird; hierzu gehören Sachurteile und Nichteintretensentscheide. Zwischenentscheide sowie prozessleitende Verfügungen und Beschlüsse sind hingegen grundsätzlich nicht selbständig anfechtbar, sondern bloss in Verbindung mit der Beschwerde gegen den verfahrenserledigenden Entscheid. Vor- und Zwischenentscheide sind indessen anfechtbar, wenn sie einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken können (vgl. Art. 93 Abs. 1 lit. a des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG] und § 19a Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]) 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 (vgl. Art. 93 Abs. 1 lit. b BGG). Ein nicht wiedergutzumachender Nachteil ist anzunehmen, wenn eine beschwerdebefugte Verwaltungsbehörde durch einen Rückweisungsentscheid gezwungen wird, einen ihrer Ansicht nach rechtswidrigen Entscheid zu erlassen, den sie selber nicht anfechten kann (vgl. BGE 134 II 124 E. 1.3; VGr, 25. September 2014, SB.2014.00060/61, E. 2.1; 2. Februar 2011, SB.2010.00137 = StE 2011 B 96.21 Nr. 16 E. 1). Mit Entscheid vom 20. August 2014 hiess das Steuerrekursgericht den Rekurs des Pflichtigen gut, hob den Einspracheentscheid auf und wies die Sache zur materiellen Beurteilung an das kantonale Steueramt zurück. Das kantonale Steueramt teilt die vom Steuerrekursgericht vertretene Rechtsauffassung nicht und wäre folglich durch den Rückweisungsentscheid gezwungen, eine materielle Überprüfung des Quellensteuertarifs vorzunehmen, obwohl es den vom Pflichtigen gestellten Antrag auf Überprüfung und Rückerstattung für verspätet erachtet. In diesem Umstand liegt ein nicht wiedergutzumachender Nachteil (vgl. dazu BGE 133 II 409 E. 1.2; BGE 133 V 477 E. 5.2). Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.
- 1.4 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend Staats- und Gemeindesteuern können laut § 153 Abs. 3 StG alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Bei der Überprüfung eines Rückweisungsentscheids des Steuerrekursgerichts beschränkt sich das Verwaltungsgericht auf die Beurteilung der Frage, ob das Steuerrekursgericht die Sache zu Recht an die Steuerbehörde zurückgewiesen hat (vgl. RB 2000 Nr. 130 E. 3; RB 2001 Nr. 93).

E. 4.1

In seinem wegleitenden Entscheid BGE 135 II 274 (Pra 99 [2010] Nr. 2) hielt das Bundesgericht im Fall eines quellenbesteuerten Italieners, dem von seiner Arbeitgeberin eine zu hohe Quellensteuer belastet wurde und der sein Gesuch um Rückzahlung des zu viel bezahlten Betrags erst nach Ablauf der in Art. 137 Abs. 1 DBG statuierten Frist stellte, wichtige Eckpunkte zur Rückerstattung überhöht bezogener Quellensteuern fest: Ausgangspunkt bildete zum einen der allgemeine Grundsatz, dass Zuwendungen, die jemand ohne jeden gültigen Grund erhalten hat, zurückerstattet werden müssen, zum andern das System der Quellenbesteuerung. Letzteres beruhe auf dem Grundsatz der Selbstveranlagung und unterscheidet sich merklich vom System der gemischten Veranlagung. 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, wie im zu beurteilenden Fall, 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 Steuerpflichtige 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 keine Einwendungen zum Grundsatz der Steuerpflicht mehr erhoben werden können, es aber möglich sei, den Umfang der zurückbehaltenen Steuer zu beanstanden. Kraft dem Grundsatz 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.

E. 4.2

Diese Auffassung hat das Bundesgericht in weiteren Urteilen bestätigt (siehe BGr, 21. Dezember 2010, 2C_601/2010 sowie 5. März 2013, 2C_684/2012). In 2C_684/2012 präzisierte es seine Rechtsprechung dahingehend, dass der Pflichtige, welcher die individuelle Gewährung von nicht im Tarif berücksichtigten Abzügen verlange (z. B. nach Art. 2 Abs. 1 lit. e QStV), das System der Selbstveranlagung verlasse. Während derjenige Pflichtige, dessen Arbeitgeber ein Fehler bei der Bemessungsgrundlage oder dem Tarif unterlaufe, in gewisser Weise Opfer des Selbstveranlagungssystems werde, müsse derjenige, der zusätzliche Abzüge geltend mache, selbst aktiv werden und an die Steuerbehörde gelangen. Verpasse er dann die in Art. 137 Abs. 1 DBG statuierte Frist, verletze er seine Sorgfaltspflichten und müsse die Konsequenzen tragen.

E. 4.3

Anders als im hier zu beurteilenden Fall lag den vom Bundesgericht beurteilten Fällen (mit Ausnahme von 2C_684/2012) ein Irrtum des Arbeitgebers zugrunde, welcher schliesslich zu einem überhöhten Quellensteuerabzug führte. Vorliegend teilte jedoch das Gemeindesteuernamt B dem Arbeitgeber einen – mutmasslich – falschen Tarif mit. Zu prüfen ist, ob das Quellensteuerverfahren den Rahmen der Selbstveranlagung dadurch verlasse, dass das Gemeindesteuernamt dem Arbeitgeber von Amtes wegen – kraft § 17

Abs. 3 QVO I – den auf den Pflichtigen anwendbaren Quellensteuertarif mitteilt bzw. somit nur noch die Tarifierung und die Ermittlung des Bruttolohns innerhalb eines Selbstveranlagungsverfahrens stattfinden. Und bejahendenfalls, ob die Quellensteuerpflichtigen im Kanton Zürich – wie in § 24 QVO I vorgesehen – bis Ende März eine Überprüfung des Quellensteuertarifs verlangen müssen, andernfalls sie ihrer Rückerstattungsrechte verlustig gehen.

E. 4.4

Im Selbstveranlagungsverfahren der Quellensteuer ist dem Schuldner der steuerbaren Leistung die Aufgabe des Steuerbezugs übertragen. Er muss von sich aus handeln und die für den gesetzeskonformen Steuerbezug notwendigen Sachverhaltsabklärungen selbst vornehmen (Rainer Zigerlig/Adrian Rufener in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, 2. A., Basel 2002, Vorbem. zu Art. 32–38 StHG N. 1; Botschaft Steuerharmonisierung, BBl 1983 III 1, 197). Im Einklang hierzu hält § 13 Abs. 1 lit. a QVO I fest, der Schuldner der steuerbaren Leistung sei u. a. verpflichtet, vor Auszahlung der steuerbaren Leistung die Quellensteuerpflicht und den anwendbaren Tarif festzustellen (vgl. auch Ziff. 60 Weisung FD). Die Gemeindesteuerämter sind dagegen verpflichtet, bei der Quellensteuererhebung mitzuwirken (§ 17 Abs. 1 Satz 1 QVO I); sie haben den Schuldner der steuerbaren Leistung den anwendbaren Quellensteuertarif mitzuteilen (§ 17 Abs. 3 QVO I). Anders als im gemischten Veranlagungsverfahren entfällt daher grundsätzlich eine Steuerveranlagung durch amtliche Verfügung; einzig bei Berichtigungen oder Nachforderungen ergeht eine Verfügung (Martin Zweifel/Hugo Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, Basel 2008, § 3 N. 4 und § 22 N. 6 und 15).

E. 4.5

Mit Schreiben vom 9. Dezember 2009, 17. September 2012 und 10. Januar 2013 teilte das Gemeindesteueramt B der damaligen Arbeitgeberin des Pflichtigen den jeweils anwendbaren Tarif für den Quellensteuerabzug mit. Verfügungscharakter kommt diesen Mitteilungen weder in materieller noch in formeller Hinsicht zu: Die Rechtsfigur der Verfügung stellt entsprechend der bundesgesetzlichen Legaldefinition in Art. 5 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG) eine individuell-konkrete Anordnung, d. h. einen individuellen, an den Einzelnen gerichteten Hoheitsakt dar, durch welchen eine konkrete verwaltungsrechtliche Rechtsbeziehung rechtsgestaltend oder feststellend in verbindlicher und erzwingbarer Weise geregelt wird (BGE 135 II 38 E. 4.3; 121 II 473 E. 2a). Mit der Verbindlichkeit und Erzwingbarkeit der Verfügung geht einher, dass sie vollstreckt werden kann, ohne dass hierfür noch weitere Konkretisierungen notwendig wären (Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. A., Zürich/St. Gallen 2010, N. 864). Gewiss erfüllt die Tarifmitteilung die materiellen Anforderungen an eine Verfügung dahingehend, dass eine von Amtes wegen erfolgende Anordnung des Gemeindesteueramts vorliegt, welche auf den konkreten Einzelfall des Quellensteuerpflichtigen bezogen ist und in Anwendung von Verwaltungsrecht (Steuerrecht) erfolgt. Indessen wird dadurch die konkrete Rechtsbeziehung nicht definitiv verbindlich bzw. abschliessend festgelegt, dass die Mitteilung ohne Weiteres vollstreckbar wäre. Denn der Arbeitgeber ist nach wie vor kraft Gesetzes (vgl. § 92 StG in Verbindung mit § 13 Abs. 1 lit. a QVO I) verpflichtet, den anwendbaren Tarif selbst festzustellen (siehe E. 4.4). Von dieser Pflicht wird er selbst dann nicht entbunden, wenn im Zeitpunkt der ersten Lohnzahlung eine entsprechende Mitteilung

des Gemeindesteueramts über den Tarif fehlt: Diesfalls hat er den anwendbaren Tarif aufgrund der von ihm kontrollierten Angaben des Arbeitnehmers und die anwendbare Tarifstufe aufgrund der ausbezahlten Kinderzulagen zu bestimmen (vgl. Ziff. 20 Weisung FD). Da die Tarifmitteilung laut Ziff. 18 Weisung FD ohne Berücksichtigung der "Kinderabzüge" (recte wohl: Tarifstufen für Kinder) erfolgt, hat der Arbeitgeber nebst dem anwendbaren Tarif – gestützt auf die ihm vom Arbeitnehmer mitgeteilte Anzahl Kinder – anhand der Tarif Tabellen auch die Tarifstufen für die Kinder festzulegen. Unter Umständen ist der Arbeitgeber zudem gehalten, weitergehende Abklärungen zu treffen: Da für den Steuerabzug die Verhältnisse im Zeitpunkt der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung der steuerbaren Leistung massgebend sind (vgl. Art. 1 Abs. 2 QStV; § 6 Abs. 3 QVO I), muss der mitgeteilte Tarif gegebenenfalls an die veränderten tatsächlichen Verhältnisse (z. B. Aufnahme des Getrenntlebens durch den Arbeitnehmer; Ehepaar neu Doppelverdiener) angepasst werden (vgl. Ziff. 23 Satz 2 Weisung FD). Die Tarifmitteilung erweist sich daher als konkretisierungs- bzw. als anpassungsbedürftig. Ein hoheitlicher Akt, der ohne Weiteres vollstreckt werden könnte bzw. eine Verfügung im materiellen Sinn liegt damit nicht vor.

E. 4.6

Auch in formeller Hinsicht vermag die Tarifmitteilung des Gemeindesteueramts keine Verfügung darzustellen: Die Vorinstanz weist zu Recht auf die irreführende Angabe in der Tarifmitteilung vom 9. Dezember 2009 hin, in welcher die "Einsprache" als Rechtsmittel aufgeführt ist. Auch fehlt in allen Tarifmitteilungen eine Begründung, womit die gesetzlichen Formvorschriften (vgl. Art. 116 Abs. 1 DBG in Verbindung mit Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV], § 126 StG und Art. 41 Abs. 3 StHG) nicht erfüllt sind.

E. 4.7

Trotz des fehlenden Verfügungscharakters der Tarifmitteilung hat der Arbeitgeber vom darin angekreuzten Tarif auszugehen. Ist er oder der Arbeitnehmer hiermit nicht einverstanden, hat er bei der zuständigen Gemeinde ein Begehren um Mitteilung eines anderen Tarifs oder einer anderen Tarifstufe zu stellen bzw. kann er eine Überprüfung verlangen (vgl. § 24 QVO I; Ziff. 48 Weisung FD). Eine Verfügung im Rechtssinn über den anwendbaren Tarif ergeht jedoch erst, wenn der Pflichtige oder der Schuldner der steuerbaren Leistung mit dem auf sein Verlangen hin ausgestellten Überprüfungsbescheid nicht einverstanden ist und einen – mit Einsprache anfechtbaren – Entscheid gemäss § 25 QVO I verlangt. Im Licht der neuen bundesgerichtlichen Rechtsprechung erweist sich die Regelung von Ziff. 48 Weisung FD (gültig bis 31. Dezember 2013), wonach der Arbeitnehmer sein Begehren um Überprüfung bis Ende März des Folgejahrs einzureichen hat und im Säumnisfall eines allfälligen Anspruchs auf Rückerstattung verlustig geht, als rechtswidrig. Denn ohne entsprechendes Überprüfungsbegehren (bzw. wenn nach Ergehen des Überprüfungsbescheids kein anfechtbarer Entscheid verlangt wurde) ist nie eine Verfügung ergangen. In der neuen Weisung der Finanzdirektion zur Durchführung der Quellensteuer für Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer vom 27. Juni 2013 (Weisung FD 2014), gültig ab 1. Januar 2014, fehlt ein solcher Hinweis auf etwaige Säumnisfolgen zu Recht (siehe Ziff. 40 Weisung FD 2014). Nach dem Gesagten ist § 144 Abs. 1 StG – und damit auch § 24 und § 25 QVO I – im Einklang zur höchstrichterlichen Praxis zum inhaltlich gleichlautenden Art. 137 Abs. 1 DBG dergestalt auszulegen, dass der Steuerpflichtige, der mit der Mitteilung des anwendbaren Quellensteuertarifs nicht

einverstanden ist, seinen Anspruch auf Tarifkorrektur und Rückerstattung der zu viel bezahlten Steuern nicht verliert, wenn er bis Ende März des auf die Fälligkeit der Leistung folgenden Kalenderjahrs keine Überprüfung bzw. nach dem Überprüfungsbescheid keinen anfechtbaren Entscheid betreffend den Umfang der Quellensteuer verlangt hat (vgl. auch Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 144 N. 7). Vorbehalten bleibt die Rechtsprechung zur Geltendmachung individuelle r, nicht im Tarif berücksichtigte r Abzüge (siehe E. 4.2).

E. 4.8

Im vorliegenden Fall hat der Pflichtige bis Ende März des auf die Fälligkeit folgenden Kalenderjahrs keine anfechtbare Verfügung über die Tarifeinstufung verlangt. Wie das Steuerrekursgericht zutreffend erwog, sind daran keine Säumnisfolgen im Hinblick auf die Tarifüberprüfung bzw. den Rückerstattungsanspruch zu knüpfen. Das angefochtene Urteil ist vollumfänglich zu bestätigen. Dies führt zur Abweisung der Beschwerden betreffend die Quellensteuern 2010–2012.

E. 5

Die Gerichtskosten der Verfahren SB.2014.000 96 sowie SB.2014.000 97 sind den unterliegenden Beschwerdeführenden aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG). Da dem Beschwerdegegner keine Kosten auferlegt werden, wird sein Gesuch um unentgeltliche Prozessführung gegenstandslos. Dem Beschwerdegegner steht sodann eine angemessene Umtriebsentschädigung zu (§ 17 Abs. 2 lit. a VRG in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

E. 6

Zur nachstehenden Rechtsmittelbelehrung ist Folgendes auszuführen: Nach der Regelung in Art. 90 ff. BGG sind letztinstanzliche Rückweisungsentscheide bzw. Entscheide, welche den Rückweisungsentscheid der Vorinstanz bestätigen, als Zwischenentscheide im Sinn von Art. 93 BGG zu qualifizieren, sofern sie der unteren Instanz einen Entscheidungsspielraum belassen (BGE 134 II 124 E. 1.3). Sie sind daher vor Bundesgericht nur direkt 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.