

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00067 vom 10. November 2021

ZH Verwaltungsgericht, 2021-11-10, DE

Quelle: https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2021.00067

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00067 du 10 novembre 2021

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00067 del 10 novembre 2021

Regeste

Quellensteuerpflicht 2015 und 2016 | Verwirkung des Anspruchs auf Neuveranlagung der Quellensteuer bei Ansässigkeit im Ausland. Verfahrensgegenstand ist allein die vorinstanzliche Beurteilung der Eintretensfrage bzw. die Frage, ob rechtzeitig die Neuveranlagung der Quellensteuer beantragt wurde (E. 1.3 und 2.1). Internationale Wochenaufenthalter mit Ansässigkeit im Ausland bleiben auch bei Überschreitung des Schwellenwerts von Fr. 120'000.- quellensteuerpflichtig und unterliegen nicht der ordentlichen Veranlagung. Sie haben bis spätestens Ende März des auf die Fälligkeit der Leistung folgenden Kalenderjahres vom kantonalen Steueramt einen Entscheid über Bestand und Umfang der Steuerpflicht zu verlangen, ansonsten ihr Anspruch auf Neuveranlagung der Quellensteuer verwirkt ist (E. 2.4). Weder die behördliche Zustellung einer Steuererklärung noch die Strittigkeit eines internationalen Wochenaufenthalts vermögen diese Verwirkungsfrist hinauszuzögern (E. 2.6.1) und die Berücksichtigung von im Quellensteuertarif nicht berücksichtigten Abzügen erfolgt weder von Amtes wegen, noch besteht diesbezüglich eine behördliche Aufklärungspflicht (E. 2.6.3 f.). Die gesetzlich statuierte Verwirkungsfrist ist konform mit freizügigkeitsrechtlichen Vorgaben und stellt keine blosser Ordnungsvorschrift dar (E. 2.6.5 f.). Ausgangs- und aufwandgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen (E. 3). Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2021.00067 Urteil der 2. Kammer vom 10. November 2021 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiber Felix Blocher. In Sachen A, vertreten durch B AG, Beschwerdeführer, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Quellensteuerpflicht 2015 und 2016, hat sich ergeben: I. A (nachfolgend: der Pflichtige) ist internationaler Wochenaufenthalter mit Ansässigkeit im Land D. Mit Schreiben vom 26. August 2016 sowie 20. Juni 2017 beantragte er die Neuveranlagung bzw. Korrekturberechnung der Quellensteuer für die Steuerperiode 2015 und 2016 und machte dabei verschiedene im Quellensteuertarif nicht oder bloss pauschal berücksichtigte Abzüge geltend, worauf das kantonale Steueramt am 28. Mai 2020 zufolge Fristversäumnis nicht eintrat. Die hiergegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt am 27. August 2020 ab. II. Den hiergegen erhobenen Rekurs wies das Steuerrekursgericht am 23. März 2021 ab. III. Mit Beschwerde vom 4. Mai 2021 liess der Pflichtige dem Verwaltungsgericht beantragen, es sei der steueramtliche Nichteintretensentscheid vom 28. Mai 2020 aufzuheben und es sei das kantonale Steueramt anzuweisen, auf die Gesuche vom 26. August 2016 und 20. Juni 2017 um Neuveranlagung

der Quellensteuern 2015 und 2016 einzutreten und diese materiell zu prüfen. Überdies wurde um die Zusprechung einer Parteientschädigung ersucht. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, beantragte das kantonale Steueramt die Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 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 über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (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 (VO DBG) richtet sich das Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren nach den für die kantonalrechtlichen 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). 1.2 Mit der Beschwerde 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. 1.3 Richtet sich die Beschwerde gegen einen Nichteintretensentscheid des kantonalen Steueramts oder gegen einen Entscheid, mit dem das Steuerrekursgericht einen Nichteintretensentscheid des kantonalen Steueramts bestätigt hat, prüft das Verwaltungsgericht lediglich, ob die vorinstanzliche Beurteilung der Eintretensfrage an beschwerdefähigen Rechtsmängeln leidet; einen weitergehenden, materiell-rechtlichen Entscheid nimmt es dagegen nicht vor (vgl. VGr, 10. Juni 2020, VB.2020.00003, E. 2.2, unter Verweis auf BGr, 26. Juli 2012, 2C_499/2012, E. 1.2; BGr, 26. Mai 2004, 2A.495/2003, E. 1.3; RB 1999 Nr. 152). Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet damit allein die vorinstanzliche Beurteilung der (erstinstanzlichen) Eintretensfrage, während eine darüberhinausgehende materielle Prüfung unbestrittenermassen weder Gegenstand des steuerrekursgerichtlichen noch des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens war und ist.

E. 2.1

Die in der Schweiz erzielten Einkünfte des Pflichtigen unterlagen in den zur Beurteilung stehenden Steuerperioden unstrittig der Quellenbesteuerung. Strittig und näher zu erörtern ist vorliegend deshalb allein, ob rechtzeitig die Neuveranlagung der Quellensteuer beantragt wurde oder der entsprechende Anspruch bei Antragsstellung bereits verwirkt war.

E. 2.2

Überschreiten die quellensteuerpflichtigen Bruttoeinkünfte in einem Kalenderjahr Fr. 120'000.-, unterliegen quellensteuerpflichtige Arbeitnehmende mit inländischem Wohnsitz oder Aufenthalt der nachträglichen ordentlichen Veranlagung, während im Ausland ansässige Arbeitnehmende jährlich eine vereinfachte Steuererklärung einzureichen haben, jedoch weiterhin quellensteuerpflichtig bleiben. Die Steuererklärung der im Ausland ansässigen Arbeitnehmenden gilt hierbei als Antrag auf Neuveranlagung der Quellensteuern, wenn in der (vereinfachten) Steuererklärung abzugsfähige Aufwendungen geltend gemacht werden, die im Quellensteuertarif nicht oder bloss pauschal berücksichtigt werden. Ansonsten dient die Einreichung der Steuererklärung bei Überschreitung des Grenzwerts bei im Ausland ansässigen Arbeitnehmenden allein der Bestätigung von deren Lebenssituation und ausländischen Ansässigkeit, weshalb sie auch nur die erste Seite der Steuererklärung auszufüllen und auf der vierten Seite unterschriftlich zu bestätigen haben,

dass unverändert Ansässigkeit im Ausland besteht (vgl. Rz. 1 und 4 der bis Ende 2020 gültigen Weisung der Finanzdirektion über die nachträgliche ordentliche Veranlagung von quellensteuerpflichtigen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer vom 28. September 2012 [ZStB 93.2], mit Verweis auf die bis Ende 2020 gültigen Fassungen von § 93 Abs. 2 StG und Art. 90 Abs. 2 DBG i.V.m. Ziffer 2 im Anhang zur Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer vom 19. Oktober 1993 [QStV]). Wie sich bereits aus der systematischen Stellung der relevanten Gesetzesbestimmungen zur nachträglichen ordentlichen Veranlagung (§ 93 Abs. 2 StG und Art. 90 Abs. 2 DBG [in der bis Ende 2020 geltenden Fassung]) erschliesst, beziehen sich diese ausschliesslich auf "[n]atürliche Personen mit steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz" (vgl. den jeweils ersten Titel des vierten Teils des StG und DBG), nicht aber auf im Ausland ansässige Steuerpflichtige. Mit der Einreichung der (vereinfachten) Steuererklärung verlassen die im Ausland ansässigen quellensteuerpflichtigen Arbeitnehmenden damit grundsätzlich noch nicht das System der Selbstveranlagung, sondern legen lediglich dar, dass die Voraussetzungen für eine Besteuerung an der Quelle weiterhin gegeben sind.

E. 2.3

Laut der bis Ende 2020 in Kraft stehenden Fassung von § 17 Abs. 3 der Verordnung über die Quellensteuer für ausländische Arbeitnehmer vom 2. Februar 1994 (Quellensteuerverordnung I; 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, ansonsten ihr Anspruch auf Neuveranlagung der Quellensteuer verwirkt ist (§ 144 Abs. 1 StG bzw. Art. 137 Abs. 1 DBG sowie § 24 QVO I [in der bis Ende 2020 in Kraft stehender Fassung]). Dies gilt zumindest in denjenigen Fällen, wo lediglich die individuelle Gewährung von im Tarif nicht berücksichtigten Abzügen verlangt wird, da in diesen Fällen die steuerpflichtigen Personen den Bereich der Selbstveranlagung verlassen bzw. selbst aktiv werden und innert der genannten Frist an die Steuerbehörde gelangen müssen, ansonsten sie ihre Sorgfaltspflicht verletzen und die Konsequenzen tragen müssen (VGr, 14. Januar 2015, SB.2014.00096/97, E. 4.2, mit weiteren Hinweisen; BGr, 5. März 2013, 2C_684/2012, E. 5.4; Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. A., Zürich 2016, Art. 138 DBG N. 5a). Anders als im gemischten Veranlagungsverfahren entfällt in diesen Fällen ansonsten eine Steuerveranlagung durch amtliche Verfügung (VGr, 14. Januar 2015, SB.2014.00096/97, E. 4.4).

E. 2.4

Da im Ausland ansässige Arbeitnehmer auch bei Überschreitung des erwähnten Schwellenwerts von Fr. 120'000.- quellensteuerpflichtig bleiben und nicht der ordentlichen Veranlagung unterliegen, sind die Vorschriften zum Steuererklärungsverfahren gemäss Rz. 16 ff. der erwähnten Weisung der Finanzdirektion über die nachträgliche ordentliche Veranlagung von quellensteuerpflichtigen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer vom 28. September 2012 auf sie nicht anwendbar, welche sich gemäss Rz. 16 allein auf quellensteuerpflichtige Personen beziehen, die der nachträglichen ordentlichen Veranlagung unterliegen und deshalb eine vollständig ausgefüllte Steuererklärung gemäss

den Bestimmungen des ordentlichen Verfahrens einzureichen und ihr gesamtes Einkommen und Vermögen zu deklarieren haben. Damit ist insbesondere auch die in Rz. 22 der erwähnten Weisungen enthaltene Frist zur Einreichung der Steuererklärung auf internationale Wochenaufenthalter (mit ausländischer Ansässigkeit) nicht anwendbar und haben diese im dargelegten Sinn unabhängig von der behördlichen Zustellung eines Steuerformulars spätestens bis Ende März des auf die Fälligkeit der Leistung folgenden Kalenderjahrs vom kantonalen Steueramt einen Entscheid über Bestand und Umfang der Steuerpflicht zu verlangen, ansonsten ihr Anspruch auf Neuveranlagung der Quellensteuer verwirkt ist. Aufgrund der klaren gesetzlichen Vorgaben in § 144 Abs. 1 StG bzw. Art. 137 Abs. 1 DBG (in der bis Ende 2020 in Kraft stehenden Fassung) stünde es den kantonalen Behörden ohnehin nicht zu, die Frist zur Beantragung der Neuveranlagung der Quellensteuer von der Zustellung der Steuererklärung abhängig zu machen. Quellensteuerpflichtige internationale Wochenaufenthalter haben zur Geltendmachung ihrer im Tarif nicht berücksichtigten Abzüge damit in jedem Fall die genannte Verwirkungsfrist einzuhalten und bis spätestens Ende März des Folgejahres die Neuveranlagung der Quellensteuer zu beantragen, ansonsten sie ihren entsprechenden Anspruch verwirkt haben.

E. 2.5

Der Pflichtige hatte seinen Lebensmittelpunkt in den vorliegend interessierenden Steuerperioden 2015 und 2016 unstrittig in C/Land D, während er im Kanton Zürich als Verwaltungsratsmitglied bzw. Geschäftsführer einer ... tätig war und hierbei einen Jahresbruttolohn von Fr. ... bzw. Fr. ... erzielte. Er war damit stets quellensteuerpflichtig und unterlag unabhängig von der Überschreitung des Schwellenwerts von Fr. 120'000.- quellensteuerpflichtiger Bruttoeinkünfte pro Kalenderjahr nie der nachträglichen ordentlichen Veranlagung. Sodann hat er unstrittigerweise nicht innerhalb der Verwirkungsfristen von § 144 Abs. 1 StG bzw. Art. 137 Abs. 1 DBG (in der bis Ende 2020 in Kraft stehenden Fassung), d.h. bis Ende März 2016 bzw. Ende März 2017, die Neuveranlagung der Quellensteuer beantragt. Sein diesbezüglicher Anspruch ist damit verwirkt.

E. 2.6

Was der Pflichtige hiergegen ausführt, vermag nicht zu überzeugen:

E. 2.6.1

Wie bereits dargelegt wurde, vermag die blosser Pflicht, bei Überschreitung des Schwellenwerts von Fr. 120'000.- jährlich eine (vereinfachte) Steuererklärung nachreichen zu müssen, den Fristenlauf von § 144 Abs. 1 StG bzw. Art. 137 Abs. 1 DBG (in der bis Ende 2020 in Kraft stehenden Fassung) nicht zu beeinflussen. Insbesondere trifft es aufgrund der klaren gesetzlichen Grundlage und der ebenfalls klar formulierten Weisung nicht zu, dass erst die behördliche Zustellung einer Steuererklärung den Fristenlauf auslösen würde. Ebenso wenig beeinflusst es den Fristenlauf, dass das kantonale Steueramt die Durchführung von nachträglichen ordentlichen Veranlagungen mit definitivem Einschätzungsentscheid vom 7. Dezember 2020 aufgrund der Ansässigkeit des Pflichtigen im Ausland ablehnte. So liess der Pflichtige bereits mit Schreiben vom 28. August 2016 dem Steueramt der Gemeinde E mitteilen, dass sein Lebensmittelpunkt in C liege, womit er von Anfang an selbst davon ausging, als internationaler Wochenaufenthalter zu qualifizieren, weshalb eine nachträgliche ordentliche Veranlagung ausser Betracht fällt und

er seine Abzüge innert der Verwirkungsfristen von § 144 Abs. 1 StG bzw. Art. 137 Abs. 1 DBG (in der bis Ende 2020 in Kraft stehenden Fassung) hätte geltend machen müssen. Auch in der Beschwerdeschrift wird ausdrücklich festgehalten, dass der Pflichtige seine Quellensteuerpflicht nie infrage stellte. Überdies ist auch nicht ersichtlich, weshalb die Verwirkungsfristen bei strittigem internationalem Wochenaufenthalt herausgezögert werden sollten oder bis zu einem rechtskräftigen Entscheid hierüber auf einen späteren Fristablauf vertraut werden darf.

E. 2.6.2

Sodann trifft es zwar zu, dass der Gesetz- und Verordnungsgeber internationale Wochenaufenthalter bei Überschreitung des Schwellenwerts von Fr. 120'000.- in verfahrensrechtlicher Hinsicht anders behandeln wollte als internationale Wochenaufenthalter, die diesen Schwellenwert nicht überschreiten. Jedoch beschlägt die verfahrensrechtliche Ungleichbehandlung allein die Pflicht zur Nachreichung einer (vereinfachten) Steuererklärung, ohne dass sich hieraus Hinweise auf einen abweichenden Lauf der Verwirkungsfristen von § 144 Abs. 1 StG bzw. Art. 137 Abs. 1 DBG (in der bis Ende 2020 in Kraft stehenden Fassung) ergeben. Anders als bei in der Schweiz ansässigen Quellensteuerpflichtigen wird bei im Ausland ansässigen Quellensteuerpflichtigen das System der Selbstveranlagung auch bei Überschreitung des Schwellenwerts nicht automatisch verlassen und bleiben die Quellensteuerpflichtigen selbst für die fristgerechte Geltendmachung von im Quellensteuertarif nicht berücksichtigten Abzügen verantwortlich: Mit der Einreichung der vereinfachten Steuererklärung wird bei internationalen Wochenaufenthaltern überprüft, ob diese weiterhin im Ausland ansässig und damit weiterhin quellensteuerpflichtig sind. Nur wenn dies nicht mehr der Fall ist oder fristgerecht im Quellensteuertarif nicht berücksichtigte Abzüge geltend gemacht werden, wird mittels Verfügung ins ordentliche Veranlagungsverfahren gewechselt bzw. ein Veranlagungsentscheid gefällt, ansonsten eine Steuerveranlagung durch amtliche Verfügung entfällt.

E. 2.6.3

Wie dargelegt wurde, muss ein im Ausland ansässiger Quellensteuerpflichtiger selbst aktiv die Berücksichtigung von im Quellensteuertarif nicht berücksichtigten Abzügen geltend machen. Entgegen den Ausführungen in der Beschwerdeschrift sind diese nicht "von Amtes wegen" zu berücksichtigen.

E. 2.6.4

Da der Pflichtige die Neuveranlagung der Quellensteuer jeweils verspätet beantragt hatte, bestand keine Pflicht der Steuerbehörde, ihn hierauf zeitnah aufmerksam zu machen, da er die Verwirkungsfrist ohnehin nicht mehr einhalten konnte. Der Pflichtige kann entsprechend hieraus auch nichts zu seinen Gunsten ableiten und das späte Handeln der Behörde vermag auch keine Vertrauensgrundlage für die Säumnisse des Pflichtigen zu bilden. Sodann vermag der blosse Umstand, dass dem Beschwerdeführer die Verpassung der Verwirkungsfrist für die Steuerperiode 2015 nicht schon vor Ablauf der entsprechenden Verwirkungsfrist für die Steuerperiode 2016 angezeigt wurde, keine Vertrauensgrundlage für einen längeren Fristenlauf in anderen Steuerperioden bilden, zumal das Steueramt nie den Eindruck erweckt hatte, dass die Verwirkungsfrist in der Steuerperiode 2015 eingehalten worden sein könnte.

E. 2.6.5

Eine Verletzung freizügigkeitsrechtlicher Bestimmungen ist nicht ersichtlich, zumal der Gesetzgeber innerhalb der Fristen von § 144 Abs. 1 StG bzw. Art. 137 Abs. 1 DBG (in der bis Ende 2020 in Kraft stehenden Fassung) ausdrücklich Korrekturmöglichkeiten vorsieht und das Freizügigkeitsrecht die zeitliche Beschränkung der Geltendmachung von Ansprüchen keineswegs ausschliesst. Sodann ist es freizügigkeitsrechtlich nicht schon diskriminierend, wenn ein Mitgliedstaat Nichtansässigen gewisse Steuervorteile vorenthält, die er den Ansässigen gewährt, solange sich die zwei Kategorien von Steuerpflichtigen nicht in einer vergleichbaren Lage befinden (BGr, 26. Juni 2018, 2C_450/2017 = Pr 108 [2019] Nr. 38, E. 3.1). Während ein im Ausland ansässiger Steuerpflichtiger in der Schweiz nur beschränkt steuerpflichtig wird und die hiesige Infrastruktur während seiner Aufenthalte im Ansässigkeitsstaat nicht mehr in Anspruch nimmt, ist ein im Inland ansässiger Steuerpflichtiger in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig, weshalb er sich zweifellos nicht mehr in einer vergleichbaren Lage befindet und auch freizügigkeitsrechtlich abweichend behandelt werden darf.

E. 2.6.6

Der Rechtsvertreter des Pflichtigen behauptet im Beschwerdeverfahren sodann erneut, dass die Fristen von § 144 Abs. 1 StG bzw. Art. 137 Abs. 1 DBG (in der bis Ende 2020 in Kraft stehenden Fassung) in anderen von ihm betreuten Fällen als blosse Ordnungsvorschriften gehandhabt worden seien. Soweit damit eine Gleichbehandlung im Unrecht verlangt wird, ist vollumfänglich auf die vorinstanzlichen Erwägungen zu verweisen, nachdem der Pflichtige auch vor Verwaltungsgericht eine gesetzeswidrige Praxis der Steuerbehörden nicht substantiiert darzulegen vermag und erneut keine näheren Angaben zu den angeblich abweichend beurteilten Verfahren gemacht hat. Es wäre dem Pflichtigen bzw. seinem Rechtsvertreter ohne Weiteres zumutbar gewesen, wenigstens in anonymisierter Form entsprechende Belege für eine abweichende bzw. gesetzeswidrige Praxis einzureichen. Sodann bestehen auch keinerlei Hinweise darauf, dass die Steuerbehörde inskünftig eine der Rechtsauffassung des Pflichtigen entsprechende Praxis etablieren wollen. Demgemäss ist die Beschwerde abzuweisen.

E. 3

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und steht ihm keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG). Bei der Gebührenfestsetzung ist überdies zu berücksichtigen, dass sich die vorliegende Überprüfung auf die (erstinstanzliche) Eintretensfrage beschränken konnte (vgl. §§ 4 Abs. 3 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 3. Juli 2018 [GebV VGr]).

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