

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2021.103 vom 16. Mai 2022

ZH Steuerrekursgericht, 2022-05-16, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2021.103

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2021.103 du 16 mai 2022

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2021.103 del 16 maggio 2022

Regeste

Konkubinatspartnern steht - im Gegensatz zu Ehepartnern - mangels Bestands einer Beistandspflicht und zwecks Verbesserung der sozialversicherungsrechtlichen Situation des ausschliesslich haushaltsführenden Partners die Möglichkeit offen, einen "Haushaltslohn" zu vereinbaren, auszubezahlen und mit den Sozialversicherungen abzurechnen. Wird ein solches Modell gewählt, stellt der entsprechende "Netto-Haushaltslohn" steuerbares Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit gemäss Art. 17 Abs. 1 DBG/§ 17 Abs. 1 StG dar. Im Jahr der Heirat eines Konkubinatspaars ist indes nicht nur für die Periode nach der Heirat, sondern auch für die Periode vor der Heirat auf eine einkommenssteuerliche Erfassung dieses Haushaltungslohns zu verzichten. Dies deshalb, weil die mit der für das ganze Jahr geltenden Faktorenaddition und Tarifierung von der Fiktion einer ganzjährig bestehenden Ehe auch im Sinn einer wirtschaftlichen Einheit ausgegangen wird und diese Fiktion daher auch bezüglich des "Haushaltslohns" zu gelten hat. Grundsätzliche Gutheissung der Rechtsmittel. Rückweisung an die Steuerbehörden zwecks Abklärung im Zusammenwirken mit dem Sozialversicherungs- bzw. Vorsorgergeträger der 2. Säule, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang in dieser speziellen Situation zusätzlich nach Gesetz und Reglement geschuldete Sozialversicherungsbeiträge abgezogen werden können.

Erwägungen

E. 1

A,

E. 2

In materiellrechtlicher Hinsicht ist im vorliegenden Beschwerde- bzw. Re- kursverfahren die steuerrechtliche Behandlung des in der Steuerperiode 2019 vor und nach der Heirat im August 2019 gemäss Lohnausweis vom Pflichtigen an die Pflichtige entrichteten und mit den Sozialversicherungen abgerechneten Lohns für eine unselbst- ständige Erwerbstätigkeit der Pflichtigen im Sinn der Führung des Haushalts am ge- meinsamen Wohnsitz an derstrasse 41 in der Gemeinde D zwischen den Parteien streitig. Während die Pflichtigen nunmehr eine vollständigen Nichtsteuerbar- keit während der ganzen Steuerperiode vertreten, hält das kantonale Steueramt an einer ebensolchen vollständigen Steuerbarkeit fest.

E. 3

In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob die Führung des (gemeinsamen) Haushalts überhaupt als unselbstständige Erwerbstätigkeit im Sinn von Art. 17 Abs. 1 DGB bzw. § 17 Abs. 1 StG zu qualifizieren ist bzw. ob eine solche Qualifikation unter- schiedlich ausfallen

kann, je nachdem, ob die (entgeltliche) Haushaltsführung im Rahmen eines Anstellungsverhältnisses ohne weitere persönliche Verbindung zwischen der haushaltsführenden Person und der Arbeitgeberschaft (Haushälter/Haushälterin) oder aber im Rahmen der Aufgabenteilung zwischen Konkubinats- oder Ehepartnern erfolgt. a) Unproblematisch erscheint die Qualifikation als unselbstständige Erwerbstätigkeit, sofern eine entgeltliche Haushaltsführung im Rahmen eines Anstellungsverhältnisses ohne weitere persönliche Verbindung zwischen der haushaltsführenden Person und der Arbeitgeberschaft ausgeübt wird. Sofern eine solche Haushälterin oder eine solcher Haushälterin permanent im Haushalt der Arbeitgeberschaft wohnt, sind nebst Lohnbestandteilen in Form von Geld auch solche in Form von Naturalleistungen (Kost & Logie) zu berücksichtigen. b) Nicht als vollständig geklärt erscheint die Rechtslage hingegen bei der Haushaltsführung durch den einen Partner im Rahmen eines Konkubinatsverhältnisses. aa) Arbeitsrechtlich wird davon ausgegangen, dass für Arbeiten im gemeinsamen Haushalt in der Regel kein Arbeitsverhältnis im Sinn einer Abschlussvermutung gemäss Art. 320 Abs. 2 OR angenommen werden könne. Dies insbesondere deshalb, 1 DB.2021.103 1 ST.2021.145

- 8 - weil bei Tätigkeiten im häuslichen Bereich meist am hierfür notwendige Unterstellungsverhältnis des haushaltsführenden Konkubinatspartners fehle und in der Regel auch keiner der Partner einen Lohn erwarte und die Tätigkeit damit nicht im Hinblick auf vermögenswerte Vorteile erbracht werde, sondern sich nach der Überzeugung und dem Willen der Parteien aufgrund ihrer Gemeinschaft die beiderseitigen Leistungen die Waage halten würden (Portmann/Rudolf, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht I,

E. 7

A., 2020, Art. 320 N 21 OR; Streiff/Von Kaenel/Rudolph, Arbeitsvertrag, Praxiskommentar zu Art. 319-362 OR, 7. A., 2012, Art. 320 N 6; Adrian Staehelin, in: Zürcher Kommentar, 2006, Art. 320 N 25 OR, Frank Vischer, Schweizerisches Privatrecht VII/4, Der Arbeitsvertrag, 3. A, 2005, S. 79). Eine ausdrückliche vertragliche Vereinbarung eines Arbeitslohns für die Hausarbeit eines Konkubinatspartners wird indes in der arbeitsrechtlichen Literatur verschiedentlich dennoch als möglich erachtet (Streiff/Von Kaenel/Rudolph, Art. 320 N 6; Vischer, S. 79). bb) Im Bereich des Sozialversicherungsrechts hat das Eidgenössische Versicherungsgericht mit Leitentscheid vom 18. Juni 1999 festgestellt, dass eine in einem Konkubinatspartnerschaft lebende Frau, welche ausschliesslich den gemeinsamen Haushalt führt und dafür von ihrem Partner Naturalleistungen (in Form von Kost und Logis) und allenfalls zusätzlich ein Taschengeld erhält, AHV-Beitragsrechtlich als Nichterwerbstätige zu betrachten sei mit der Folge, dass diese Naturalleistungen sowie das allfällige Taschengeld keinen massgebenden Lohn im Sinn der AHV-Gesetzgebung darstelle (BGE 125 V 205). In einem unfallversicherungsrechtlichen Entscheid vom 19. August 2004 hat dasselbe Gericht indes auch festgehalten, dass es den Konkubinatspartnern, deren eheähnliche Gemeinschaft nicht im ZGB geregelt sei, freistehe, die Beziehungen unter sich durch vertragliche Vereinbarungen zu bestimmen und damit die von Ihnen gewünschten gegenseitigen Rechte und Pflichten verbindlich vorzusehen. Insbesondere sei diesen nicht verwehrt, die von der einen Seite für die andere verrichteten Tätigkeiten arbeitsvertraglich zu regeln. Dass ein Arbeitsvertrag ein Unterordnungsverhältnis zwischen Arbeitgeber und -nehmer voraussetze, stehe dem nicht entgegen, weshalb auch kein begründeter Anlass bestehe, die Tätigkeit der Haushaltsführung im Konkubinatspartnerschaft anders zu behandeln. Arbeitsvertragliche

Vereinbarungen zwischen den Konkubinatspartnern auch über die Haushaltsführung seien daher zulässig und hätten – da hierfür über Naturalleistungen (Kost und Logis) sowie ein allfälliges Taschengeld hinaus im Rahmen eines Arbeitsvertrags einen Barlohn ausgerichtet und mit der AHV abgerechnet worden sei, die Unterstellung der Arbeitnehmerseite unter 1 DB.2021.103 1 ST.2021.145

- 9 - das Unfallversicherungsobligatorium zur Folge (BGE 130 V 553, E. 3.5.1 ff., teilweise kritisch dazu Thomas Gächter, Der haushaltsführende Konkubinatspartner als Arbeitnehmer, Bemerkungen zum BGE U307/03 des Eidgenössischen Versicherungsgerichts vom 19. August 2004, in: Jusletter 1-11, welcher präzisiert, dass eine solche arbeitsvertragliche Regelung nur unter der Beschränkung Bestand habe, dass es sich um eine in einer partnerschaftlichen Beziehung üblichen Rahmen überschreitende, auf einen eigentlichen Erwerb gerichtete Tätigkeit handle, mit anderen Worten der Arbeitsvertrag nicht bloss fiktiv sein dürfe). cc) Auch im Bereich des Steuerrechts herrscht in Lehre und Rechtsprechung insofern Einigkeit, dass die Haushaltsführung durch den einen Konkubinatspartner unter Gewährung von Naturalleistungen (Unterkunft, Verpflegung, Taschengeld etc.) kein Arbeitsverhältnis begründe mit der Folge, dass diese Naturalleistungen steuerrechtlich weder als Einkommen unter der Einkommensgeneralklausel von Art. 16 DBG / § 16 StG noch als solches aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit gemäss Art. 17 DBG / § 17 StG zu erfassen seien (Verwaltungsgericht des Kantons Freiburg, 8. Oktober 1999, StE 2000 B 26.24 Nr. 1; Verwaltungsrekurskommission SG, 9. Dezember 2010, St. Galler Steuerentscheide 2010, Nr. 30; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. A. 2019, Art. 16 N 45 sowie Art. 17 N 9 und 31 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 16 N 81 DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 16 N 88 und § 17 N 23 StG; Yves Noël, in: Commentaire Romand, Impôt fédérale direct, 2. Ed., 2017, Art. 16 N 55 LIFD; Andreas Schorno, in: Kommentar zum Basler Steuergesetz, 2019, § 21 N 10 StG BS; Martin Plüss, in: Kommentar zum Basler Steuergesetz, § 2 N 15 StG BS). Auch im Zusammenhang mit der steuerrechtlichen Beurteilung von Entschädigungen für den Ausfall der den Haushalt führenden Person (Haushaltsschaden) hat das Bundesgericht – zumindest bei Verheirateten – auf deren Nichtsteuerbarkeit geschlossen, da der Wert der Haushaltsarbeit steuerrechtlich ebenfalls nicht als Einkommen erfasst werde (BGE 117 Ib 1). Weitestgehend unbeantwortet geblieben ist indes bislang die Frage, ob für Konkubinatspaare analog zum Obligationen- bzw. Sozialversicherungsrecht die Möglichkeit der Vereinbarung eines mit den Sozialversicherungsträgern abzurechnenden Haushaltungslohns offensteht mit der steuerrechtlichen Folge, dass aufgrund dieser Vereinbarung auch ein steuerbares Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit erzielt wird. Die steuerrechtliche Rechtsprechung hat sich – soweit ersichtlich – noch 1 DB.2021.103 1 ST.2021.145

- 10 - gar nicht mit dieser Fragestellung auseinandergesetzt. Unklar scheint auch die Position der Steuerrechtslehre zu dieser Möglichkeit. Zwar wird verschiedentlich festgehalten, dass bei Konkubinatspartnern ein Arbeitsverhältnis nur ausserhalb der Haushaltsführung als möglich erscheine (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 17 N 23 i.V.m. § 16 N 88 StG; Locher, Art. 17 N 9 DBG i.V.m. Art. 16 N 45 und Art. 17 N 31 DBG). Als Haushaltsführung wird indes wiederum einzig eine solche gegen Naturallohn ohne ausdrückliche arbeitsrechtliche Vereinbarung verstanden, für welche keine Abschlussvermutung gemäss Art. 320 Abs. 2 OR besteht. Weshalb indes Konkubinatspaaren – gerade im Hinblick auf die fehlende Beistandspflicht und einem allfälligen Bedürfnis der

Schaffung einer besseren sozialversicherungsrechtlichen Situation des ausschliesslich haushaltsführenden Partners – die Möglichkeit einer arbeitsvertraglichen Regelung der (allenfalls auch nur über das übliche hinausgehende) Haushaltsarbeit zum Preis der damit zusammenhängenden und ausdrücklich in Kauf genommenen nachteiligen einkommenssteuerlichen und auch sozialversicherungsbeitragsrechtlichen Konsequenzen verwehrt bleiben muss, erschliesst sich dabei jedoch nicht. Unter dem Vorbehalt des Rechtsmissbrauchs – z.B. bei einer nicht marktformen sehr hohen Festsetzung des Haushaltungslohns, welche im Umfang des ungerichtfertigten Überschusses wohl schenkungssteuerrechtlich zu erfassen wäre – achtet das Steuerrekursgericht daher beim Konkubinats diese Möglichkeit mit den sich daraus ergebenden steuerrechtlichen Konsequenzen der Besteuerung als unselbstständiges Erwerbseinkommen als gegeben. c) Grundsätzlich anders ist die Rechtslage bei Ehepaaren. Gemäss Art. 159 ZGB werden die Ehegatten mit der Heirat zur ehelichen Gemeinschaft verbunden und verpflichtet sich, das Wohl der Gemeinschaft in einträchtigem Zusammenwirken zu wahren und – sofern vorhanden – für die Kinder gemeinsam zu sorgen, wobei sie einander Treue und Beistand schulden. Gemäss Art. 163 Abs. 1 ZGB sorgen die Ehegatten gemeinsam, ein jeder nach seinen Kräften, für den gebührenden Unterhalt der Familie. Hierzu verständigen sie sich über den Beitrag, den jeder von ihnen leistet, namentlich durch Geldzahlungen, Besorgen des Haushalts, Betreuen der Kinder oder durch Mithilfe im Beruf oder Gewerbe des andern. Sofern ein Ehegatte im Beruf oder Gewerbe des andern erheblich mehr mitgearbeitet hat, als sein Beitrag an den Unterhalt es verlangt, hat dieser hierfür einen eherechtlichen Anspruch auf angemessene Entschädigung. Dieser eherechtliche Unterhaltscharakter der Haushaltsarbeit der Ehe-

- 11 - gatten schliesst einen Erwerbscharakter von vornherein weitestgehend aus. Zudem ist ein Unterordnungsverhältnis des haushaltsführenden Ehegatten als Merkmal für das Vorliegen einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit aufgrund der gesetzlich ausdrücklich vorgesehenen gleichberechtigt vereinbarten Aufgabenteilung im Rahmen des ehelichen Unterhalts kaum denkbar. Dementsprechend sind in Art. 165 Abs. 1 ZGB bereits eherechtlich besondere Entschädigungsansprüche lediglich im Bereich der die eheliche Beistandspflicht überschreitenden ausserordentlichen Beiträge eines Ehegatten, welcher im Beruf oder im Gewerbe des andern erheblich mehr mitarbeitet, als es seinem Betrag an den Unterhalt der Familie verlangt, geregelt. Gemäss Art. 165 Abs. 3 ZGB sind vertragliche Vereinbarungen in diesem Bereich möglich und gehen dem eherechtlichen Entschädigungsanspruch vor. Auch hieraus ist zu schliessen, dass eine arbeitsvertragliche Regelung der Haushaltsarbeit im gemeinsamen Haushalt vom Gesetzgeber weder vorgesehen noch gewollt ist. Die Arbeit im gemeinsamen Haushalt ist daher im Rahmen von Art. 163 ZGB unentgeltlich (Portmann/Rudolf, Art. 320 N 20 a. E. OR; Streiff/Von Kaenel/Rudolph, Art. 320 N 6 OR). Steuerrechtlich werden in der Folge einzig Entschädigungen, welche ein Ehegatte für die die eheliche Beistandspflicht überschreitende Mitarbeit im Beruf oder Geschäft des anderen Ehegatten aufgrund eines Arbeitsvertrags bezieht (Art. 165 Abs. 3 ZGB), als steuerbares Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit erfasst (Plüss, § 26 N 13 StG BS; Locher, Art. 17 N 29 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 17 N 22 DBG; Richner/Kaufmann/Frei/Rohner, § 17 N 22 StG). d)