

# ZH\_STEUERREKURSGERICHT WE.2022.4 vom 11. Mai 2022

ZH Steuerrekursgericht, 2022-05-11, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_steuerekursgericht\\_WE.2022.4](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_WE.2022.4)

FR: ZH\_STEUERREKURSGERICHT WE.2022.4 du 11 mai 2022

IT: ZH\_STEUERREKURSGERICHT WE.2022.4 del 11 maggio 2022

## Regeste

Ermittlung des Reineinkommens bei einem verheirateten Ersatzpflichtigen. Der Zweiverdienerabzug hat den Charakter eines Sozialabzuges, nicht von Gewinnungskosten. Dessen ungeachtet ergibt eine Auslegung von Art. 12 Abs. 1 lit. b WPEG, dass nur Sozialabzüge im engeren Sinn gemäss Art. 35 DBG zur Ermittlung des ersatzabgabepflichtigen Einkommens heranzuziehen sind. Der Zweiverdienerabzug gemäss Art. 33 Abs. 2 DBG kann damit unter dem WPEG nicht berücksichtigt werden.

## Erwägungen

### E. 1

WE.2022.4

- 4 - Art. 12 Abs. 1 lit. b WPEG sieht im Weiteren vor, dass vom Reineinkommen die Sozialabzüge nach den für das Ersatzjahr geltenden Bestimmungen für die direkte Bundessteuer abgezogen werden. In der bis 31. Dezember 2009 gültigen Fassung des WPEG sah Art. 12 Abs. 1 lit. a WPEG ein Abzug für Ehegatten vor. Da das DBG – auf welches das WPEG in Art. 11 bezüglich Gegenstand der Abgabe schon damals verwies – auch einen Verheiratetenabzug kannte, wurde dieser Abzug im WPEG zur Vermeidung von Doppelspurigkeiten per Ende 2009 aufgehoben (vgl. Botschaft zur Änderung der Bundesgesetze über den zivilen Ersatzdienst und über die Wehrpflichtersatzabgabe vom 27. Februar 2008; BBl 2007 2749).

### E. 2

Vorliegend ist unbestritten, dass der Pflichtige für das Jahr 2018 ersatzabgabepflichtig ist. Der verfügte Betrag in Höhe von Fr. 3'828.- wurde zur Vermeidung von Verzugszinsen vom Pflichtigen auch bereits bezahlt. Streitig ist allerdings, ob die Ersatzabgabe korrekt berechnet worden ist. Der Pflichtige stellt sich diesbezüglich auf den Standpunkt, dass der Zweiverdienerabzug gemäss Art. 33 Abs. 2 DBG zu gewähren sei, während der Beschwerdeführer argumentiert, dass dieser Abzug vor dem Hintergrund der getrennten Besteuerung des Pflichtigen für Ersatzabgabezwecke nicht berücksichtigt werden könne. Im Ergebnis stellt sich damit die Frage, wie das taxpflichtige Einkommen, welches gemäss Art. 11 WPEG Grundlage für die Berechnung der Ersatzabgabe bildet, zu ermitteln ist. Konkret ist zu klären, ob sich eine Berücksichtigung auch des Zweiverdienerabzugs auf Art. 12 Abs. 1 lit. b WPEG abstützen lässt.

### E. 3

a) Das WPEG äussert sich wie erwähnt nicht eindeutig zu dieser Fragestellung. Dem Gesetz kann diesbezüglich nur entnommen werden, dass die Sozialabzüge nach den für das Ersatzjahr geltenden Bestimmungen für die direkte Bundessteuer vom Reineinkommen

abgezogen werden. Der normative Sinn dieser Rechtsnorm ist damit über deren Auslegung zu ermitteln. b) aa) Ausgangspunkt der Auslegung einer Gesetzesnorm bildet ihr Wortlaut, wobei die Formulierungen in den drei Amtssprachen Deutsch, Französisch und Italienisch dabei gleichwertig sind (BGE 142 II 100 E. 4.1 mit Hinweis). Ist der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Auslegungen möglich, so muss das Gericht unter Be-

1 WE.2022.4 - 5 - rücksichtigung aller Auslegungselemente nach der wahren Tragweite der Norm suchen. Dabei hat es insbesondere den Willen des Gesetzgebers zu berücksichtigen, wie er sich namentlich aus den Gesetzesmaterialien ergibt (historische Auslegung). Weiter hat das Gericht nach dem Zweck, dem Sinn und den dem Text zu Grunde liegenden Wertungen zu forschen, namentlich nach dem durch die Norm geschützten Interesse (teleologische Auslegung). Wichtig ist auch der Sinn, der einer Norm im Kontext zukommt, und das Verhältnis, in welchem sie zu anderen Gesetzesvorschriften steht (systematische Auslegung). Das Bundesgericht befolgt bei der Auslegung von Gesetzen einen pragmatischen Methodenpluralismus und lehnt es ab, die einzelnen Auslegungselemente einer Prioritätsordnung zu unterstellen (BGE 146 III 217 E. 5; 145 III 324 E. 6.6 mit Hinweisen) bb) Art. 11 WPEG hält fest, dass für die Bemessung der Ersatzabgabe das Reineinkommen des Ersatzpflichtigen im In- und Ausland heranzuziehen ist. Damit ist ausgehend vom Wortlaut zunächst klar – und auch nicht bestritten – dass im Ersatzabgaberecht, anders als im Recht der direkten Steuern, eine getrennte Besteuerung des Ersatzabgabepflichtigen erfolgt. Somit ist das Einkommen des nicht ersatzabgabepflichtigen Ehegatten von der Bemessungsgrundlage auszunehmen und das nach der Gesetzgebung über die direkte Bundessteuer ermittelte Reineinkommen in entsprechendem Umfang zu reduzieren. Mindestens implizit statuiert Art. 11 WPEG damit auch, dass Kosten, welche im Zusammenhang mit der Erzielung des von der Bemessungsgrundlage ausgenommenen Einkommens angefallen sind (und damit Gewinnungskosten darstellen), für die Zwecke der Ersatzabgabe nicht zum Abzug zugelassen werden können. Diese sind deshalb im Sinne einer Gegenkorrektur zum Reineinkommen wieder hinzuzurechnen. cc) Art. 12 Abs. 1 lit. b WPEG hält weiter fest, dass vom Reineinkommen die Sozialabzüge nach den für das Ersatzjahr geltenden Bestimmungen für die direkte Bundessteuer abgezogen werden können ("les déductions sociales pour chaque année d'assujettissement, selon les dispositions en vigueur pour l'impôt fédéral direct" und "le deduzioni sociali secondo le disposizioni vigenti per l'imposta federale diretta, nell'anno di assoggettamento"). Sinn und Zweck der Sozialabzüge ist die Berücksichtigung der verminderten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, die sich durch die sittliche oder rechtliche Pflicht zur 1 WE.2022.4

- 6 - Unterstützung von der steuerpflichtigen Person nahestehenden Personen ergibt, wobei diese Berücksichtigung in schematischer Weise erfolgt. Über diesen Zweck hinaus verfolgt der Verheiratetenabzug gemäss Art. 35 Abs. 1 lit. c DBG das Ziel, zwischen Alleinstehenden, Verheirateten (inkl. eingetragenen Partnern) und Halbfamilien weitergehend zu differenzieren, als es der Doppeltarif zulässt (Richner/Frei/Kaufmann/Mueller, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 35 N 2 DBG). Die Sozialabzüge verfolgen insofern den Zweck, das Steuermass an die spezifische wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einer bestimmten Kategorie von Steuerpflichtigen anzupassen. Die im Bereich der privaten Lebenshaltung bestehenden Unterschiede sollen ausgeglichen werden, um damit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in verfeinertem Mass zum Durchbruch zu verhelfen (vgl. Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18.

April 1999 [BV]). Dadurch soll den persönlich- individuellen Verhältnissen der einzelnen steuerpflichtigen Person (Anzahl der Kinder, sittliche oder rechtliche Verpflichtungen zur Unterstützung sowie Tatsache des Verheiratetseins) angemessen Rechnung getragen werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 35 N 8 DBG; Baumgartner/Eichenberger, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 35 N 1 ff. DBG). Von der Bemessungsgrundlage werden durch die Sozialabzüge pauschalierte, d.h. für sämtliche Steuerpflichtige geltende Beträge in Abzug gebracht, welche weder einen Bezug zu bestimmten Einkommensquellen noch zu tatsächlich getätigten Aufwendungen haben (Baumgartner/Eichenberger, Art. 35 N 1c DBG). Vor diesem Hintergrund, und weil Art. 12 Abs. 1 lit. b WPEG die Sozialabzüge gemäss den für das Ersatzjahr geltenden Bestimmungen für die direkte Bundessteuer auch für die Zwecke der Ersatzabgabe explizit als abzugsfähig erklärt, ist dem Umstand, dass ein Ersatzabgabepflichtiger verheiratet ist, bei der Bemessung der Abgabe somit kraft WPEG Rechnung zu tragen. Dies wurde auch durch den Beschwerdegegner nicht bestritten und der Verheiratetenabzug entsprechend gewährt. Offen bleibt nun allerdings, wie mit allgemeinen Abzügen – darunter dem Zweiverdienerabzug – zu verfahren ist. Vor dem Hintergrund, dass nur das Reineinkommen des Ersatzabgabepflichtigen für die Bemessung der Abgabe heranzuziehen ist, ist der blosse Verweis des WPEG auf die Gesetzgebung über die direkte Bundessteuer hier nur beschränkt hilfreich. dd) Wie gezeigt entspricht es der ratio legis des WPEG, die subjektive Leistungsfähigkeit bei der Abgabebemessung zu berücksichtigen. Vor dem Hintergrund, 1 WE.2022.4

- 7 - dass der Verheiratetenabzug bis zur Bereinigung des WPEG in diesem Punkt per 1. Januar 2010 in Art. 12 Abs. 1 lit. a WPEG aufgeführt war, darf zudem davon ausgegangen werden, dass dieses Verständnis auch dasjenige des historischen Gesetzgebers war. Damit stellt sich im Wesentlichen die Frage, welches Ziel mit der Einführung des Zweiverdienerabzugs verfolgt wurde, bzw. ob dieser Gewinnungskostencharakter aufweist, oder ob er als Sozialabzug zu qualifizieren ist, welcher unter den Verweis im WPEG subsumiert werden kann. Hätte der Abzug Gewinnungskostencharakter, müsste für die Zwecke der Ersatzabgabe in jedem Fall eine Aufrechnung dieses Abzugs erfolgen. Historisch betrachtet war seit dem Entscheid des Bundesgerichts im Fall Hegetschweiler (BGE 110 Ia 7) klar, dass die steuerliche Mehrbelastung von Verheirateten gegenüber Konkubinatspaaren an verfassungsmässige Grenzen stiess. Der Bundesgesetzgeber versuchte diesem Umstand mit der Einführung des Doppeltarifs (Art. 36 DBG) und dem Zweiverdienerabzug Abhilfe zu schaffen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 35 N 5 DBG). Damit reiht sich der Zweiverdienerabzug ein in die Massnahmen, welche die Heiratsstrafe eindämmen sollten. Er bezweckte die steuerliche Entlastung der in ungetrennter Ehe lebenden Steuerpflichtigen und sollte die bestehende verfassungswidrige Ungleichbehandlung von Zweiverdienerhepaaren gegenüber gleich situierten Konkubinatspaaren abbauen und dabei die erhöhten Lebenshaltungskosten ausgleichen, welche durch die Berufstätigkeit beider Ehegatten verursacht werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 33 N 186 DBG; Hunziker/Mayer-Knobel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 33 N 37 f. DBG; BBl 2006 4475). Der Zweiverdienerabzug knüpft an die Tatsache der Erzielung von Erwerbseinkünften durch beide Ehegatten an und auch die Berechnung des Abzugs selbst erfolgt mit Bezug auf das niedrigere Erwerbseinkommen der beiden Ehegatten. Der Gesetzgeber wollte diesen Abzug allerdings nicht mit Blick auf den Umfang der Einkünfte festsetzen, sondern vielmehr unter

Berücksichtigung der durch die Doppelerwerbstätigkeit anfallenden, erhöhten Lebenshaltungskosten beider Ehegatten, was sich in einer geminderten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auswirkt. Daher beschlägt der Zweiverdienerabzug das gesamte Einkommen der Ehegatten und nicht allein deren Erwerbseinkommen. Der Abzug ist vor diesem Hintergrund entsprechend als allgemeiner Abzug bzw. als Sozialabzug konzipiert (Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 33 N 38b DBG). 1 WE.2022.4

- 8 - ee) Zusammenfassend wird mit dem Zweiverdienerabzug gemäss Art. 33 Abs. 2 DBG ein identisches Ziel wie mit dem Sozialabzug gemäss Art. 35 Abs. 1 lit. c DBG verfolgt. Zu beachten ist allerdings, dass der Zweiverdienerabzug – anders als der Verheiratetenabzug – die Erwerbstätigkeit beider Ehegatten voraussetzt und insofern auch bei Einverdiener-Ehepaaren keine Anwendung findet. Vor dem Hintergrund, dass die Ersatzabgabe alleine auf dem Reineinkommen des Ersatzpflichtigen berechnet wird, erscheint die Berücksichtigung eines Zweiverdienerabzugs – nach entsprechender Ausscheidung des Einkommens der Ehegattin – für die Berechnung der Ersatzabgabe somit als nicht gerechtfertigt. Gegen eine Abzugsfähigkeit auch des Zweiverdienerabzugs unter Art. 12 Abs. 1 lit. b WPEG spricht sodann wie erwähnt, dass dieser Abzug – anders als der Verheiratetenabzug – nicht explizit im WPEG aufgeführt war, ehe Art. 12 WPEG per 1. Januar 2010 diesbezüglich bereinigt wurde. Dies, obschon der Verheiratetenabzug und der Zweiverdienerabzug damals beide existierten. Der Zweiverdienerabzug ist schliesslich im DBG auch in systematischer Hinsicht nicht im Kapitel Sozialabzüge, sondern bei den allgemeinen Abzügen geregelt. Auch dies legt das Verständnis nahe, dass mit dem Verweis in Art. 12 Abs. 1 lit. b WPEG auf die Sozialabzüge nach den für das Ersatzjahr geltenden Bestimmungen für die direkte Bundessteuer lediglich ein Verweis auf die Sozialabzüge im engeren Sinn gemeint sein kann und für Ersatzabgabe-Zwecke nur die im 4. Kapitel in Art. 35 DBG geregelten Sozialabzüge abzugsfähig sind. c) Im Ergebnis wurde damit der Zweiverdienerabzug gemäss Art. 33 Abs. 2 DBG für die Ermittlung des ersatzabgabepflichtigen Einkommens des Pflichtigen zu Recht aufgerechnet bzw. nicht unter Art. 12 Abs. 1 lit. b WPEG zum Abzug vom Reineinkommen zugelassen.

#### **E. 4**

Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten ist. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Pflichtige kostenpflichtig (Art. 31 Abs. 2 WPEG) und bleibt ihm eine Parteientschädigung verwehrt (Art. 31 Abs. 2bis WPEG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997 [VRG]). 1 WE.2022.4

- 9 - Demgemäss erkennt der Einzelrichter: 1. Die Beschwerde wird abgewiesen. [...] 1 WE.2022.4

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