

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00112 vom 15. Januar 2021

ZH Verwaltungsgericht, 2021-01-15, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2020.00112

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00112 du 15 janvier 2021

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00112 del 15 gennaio 2021

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2017 | Privilegierte Dividendenbesteuerung / Kein Verstoss gegen Schlechterstellungsverbot [Die Pflichtigen haben ihren Wohnsitz im Kanton X und sind im Kanton Zürich aufgrund Liegenschaftenbesitzes beschränkt steuerpflichtig. Im Jahr 2017 bezogen sie von einer Immobiliengesellschaft, an welcher sie mehr als 10 % halten, eine Dividende. Die Dividende wurde gemäss dem im Wohnsitzkanton geltenden Teileinkünfteverfahren vollumfänglich privilegiert besteuert. Die Pflichtigen sehen in der Tatsache, dass der Kanton Zürich keine Entlastung gewährte, einen Verstoss gegen das aus Art. 127 BV abgeleitete Schlechterstellungsverbot.] Das Bundesgericht hat in seiner langjährigen Rechtsprechung ein System von Zuteilungsnormen und Steuerausscheidungsregeln aufgestellt, welches den Kantonen den Rahmen vorgibt, in welchem sie ihre Steuerhoheit wahrnehmen dürfen. So werden die Erträge aus beweglichem Privatvermögen dem Hauptsteuerdomizil des Eigentümers zur Besteuerung zugewiesen (E. 2.1.5). Ein Kanton darf ein Steuersubjekt grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten, weil es nicht im vollen Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge seiner territorialen Beziehungen auch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (Schlechterstellungsverbot, E. 2.2). Solange der Ertrag aus qualifizierter Beteiligung nach dem im Hauptsteuerdomizil geltenden Entlastungsmechanismus vollständig entlastet werden konnte – was vorliegend zutrifft –, besteht kein Anspruch auf eine zusätzliche Entlastung in einem Nebensteuerdomizil (E. 3.3.2). Dass die Pflichtigen vom vorteilhafteren Entlastungsmechanismus im Kanton Zürich nicht profitieren können, ergibt sich nicht aus einer Bestimmung des Kantons Zürich, welche Steuerpflichtige mit ausserkantonalem Wohnsitz schlechterstellt, sondern aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur interkantonalen Steuerausscheidung, wonach Ertrag aus beweglichem Vermögen dem Hauptsteuerdomizil zur Besteuerung zugewiesen wird. Eine verpönte Schlechterstellung, welche gegen das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot verstossen würde, ist bei dieser Sachlage nicht zu erkennen (E. 3.3.3). Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2020.00112 Urteil des Einzelrichters vom 15. Januar 2021 Mitwirkend: Verwaltungsrichter Andreas Frei, Gerichtsschreiberin Corinna Bigler. In Sachen 1. A, 2. B, beide vertreten durch RA C und RA D, Beschwerdeführende, gegen Staat Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Recht, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2017, hat sich ergeben: I. A. A und B (nachfolgend: die Pflichtigen) haben ihren Wohnsitz in der Gemeinde E im Kanton F. In der Gemeinde G im Kanton Zürich verfügen sie über mehrere Liegenschaften. Im Jahr 2017

erhielten sie von der I AG, bei welcher es sich unbestrittenermassen um eine qualifizierte Beteiligung handelt, eine Dividende von Fr. ... Mit Veranlagungsverfügung vom 21. März 2019 beanspruchte das kantonale Steueramt des Kantons F die Steuerhoheit über die Dividende in Höhe von Fr. ... Zugleich gewährte es einen Abzug betreffend "Ermässigung qualifizierte Beteiligung" in Höhe von Fr. ... Aus Sicht des Kantons F resultierte die folgende interkantonale Steuerauscheidung: Einkommen 2017 (in Fr.) Total Kanton F Gemeinde E ZH Gemeinde G Einkommen Liegenschaften (netto) Erträge Wertschriften Privat- und Geschäftsschuldzinsen Unselbständige Erwerbstätigkeit Nettoeinkommen I Berufsauslagen Vorsorgebeiträge (2. und 3. Säule) Nettoeinkommen II Sozialabzüge Steuerbares Einkommen Ermässigung qual. Beteiligung Steuerbares Nettoeinkommen Im Einschätzungsentscheid vom 19. März 2020 betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2017 wies das kantonale Steueramt Zürich die Dividende der I AG vollumfänglich dem Kanton F zur Besteuerung zu und sah entsprechend auf dem eigenen Steuersubstrat keine Milderung des Steuersatzes wegen qualifizierter Beteiligung vor. Aus Sicht des Kantons Zürich resultierte die folgende interkantonale Steuerauscheidung: Einkommen 2017 (in Fr.) Total ZH Gemeinde G Kanton F Gemeinde E Nettoertrag aus Liegenschaften Nettoertrag bewegliches Vermögen Schuldzinsen Unselbständiger Erwerb Berufsauslagen Vorsorgebeiträge (2. und 3. Säule) Versicherungsprämien Weitere quotenmässige Abzüge Sozialabzüge Steuerbares Einkommen gerundet B. Gegen den Einschätzungsentscheid vom 19. März 2020 erhoben die Pflichtigen am 22. April 2020 Einsprache. Neben einem vorliegend nicht mehr strittigen Punkt beantragten die Pflichtigen, die von der I AG bezogene Dividende von Fr. ... sei im Kanton Zürich zwecks Vermeidung einer Schlechterstellung zur Satzbestimmung lediglich im Umfang von Fr. ..., das heisst zu 50 %, zu berücksichtigen. Mit Einschätzungsvorschlag vom 7. Mai 2020 korrigierte das kantonale Steueramt die Einschätzung in dem vorliegend nicht mehr strittigen Punkt und stellte ein steuerbares Einkommen von Fr. ... und ein satzbestimmendes Einkommen von Fr. ... in Aussicht. Mit Schreiben vom 5. Juni 2020 lehnten die Pflichtigen den Einschätzungsvorschlag ab. Neu beantragten sie, der Kanton Zürich habe den Betrag von Fr. ... (Fr. ... abzüglich dem Kanton F zugewiesene Einkünfte von Fr. ... [recte: Fr. ...]) lediglich zum halben Satz zu versteuern, ansonsten die Einkünfte aus qualifizierter Beteiligung nicht gänzlich privilegiert besteuert würden und ein Verstoß gegen das Schlechterstellungsverbot vorliege. Mit Entscheid vom 26. Juni 2020 hiess das kantonale Steueramt die Einsprache hinsichtlich des vorliegend nicht mehr strittigen Punkts gut und wies sie in Bezug auf die Frage des Teilsatzes ab. Es setzte die Steuerfaktoren wie bereits im Einschätzungsvorschlag vom 7. Mai 2020 auf Fr. ... (steuerbares Einkommen) und Fr. ... (satzbestimmendes Einkommen) fest. II. Gegen den Einspracheentscheid vom 26. Juni 2020 betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2017 erhoben die Pflichtigen am 24. Juli 2020 Rekurs beim Steuerrekursgericht und beantragten, das steuerbare Einkommen sei auf Fr. ..., davon Ertrag aus qualifizierter Beteiligung von Fr. ..., und das satzbestimmende Einkommen sei auf Fr. ... festzusetzen. Das Steuerrekursgericht wies das Rechtsmittel mit Entscheid vom 30. Oktober 2020 ab. III. Mit Beschwerde vom 4. Dezember 2020 liessen die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht beantragen, der Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 30. Oktober 2020 sei aufzuheben. Das steuerbare Einkommen sei auf Fr. ... festzusetzen, davon Ertrag aus qualifizierter Beteiligung von Fr. ... Das satzbestimmende Einkommen sei auf Fr. ...

festzusetzen; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Beschwerdegegners. Das steuerbare Vermögen von Fr. ... sowie das satzbestimmende Vermögen von Fr. ... wurden nicht bestritten. Während das kantonale Steueramt die Abweisung der Beschwerde beantragte und das Steuerrekursgericht auf eine Vernehmlassung verzichtete, liess sich das Steueramt der Gemeinde G nicht vernehmen. Der Einzelrichter erwägt: 1. Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend die Staats- und Gemeindesteuern können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden.

E. 2.1.1

Gemäss der bis am 31. Dezember 2019 gültigen Fassung von Art. 7 Abs. 1 Satz 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG) können die Kantone bei Dividenden, Gewinnanteilen, Liquidationsüberschüssen und geldwerten Vorteilen aus Beteiligungen aller Art, die mindestens 10 % des Grund- und Stammkapitals ausmachen (qualifizierte Beteiligungen), die wirtschaftliche Doppelbelastung von Körperschaften und Anteilshabern mildern.

E. 2.1.2

Erreicht wird die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung dadurch, dass die Beteiligungserträge auf Ebene der Anteilshaber in vermindertem Umfang erfasst werden. Den Kantonen steht es nach Art. 7 Abs. 1 Satz 3 StHG frei, davon Gebrauch zu machen. Ergreifen die Kantone die Möglichkeit, müssen sie die Vorgaben des Bundesrechts einhalten. So schreibt das Harmonisierungsrecht eine Mindestbeteiligungsquote von 10 % vor. Was das Ausmass und die Methode der Teilbesteuerung betrifft, bestehen keine harmonisierungsrechtlichen Vorgaben (BGr, 6. November 2015, 2C_429/2014, E. 2.2.1 f.; BGr, 9. Oktober 2014, 2C_750/2013, E. 2.4.2 = ASA 83 S. 305; BGr, 16. August 2013, 2C_599/2012, E. 2.3 = ASA 82 S. 145; je mit weiteren Hinweisen). Hinsichtlich der Methode stehen zwei Modelle im Vordergrund: Beim Teileinkünfteverfahren wird die Milderung der Doppelbelastung dadurch erreicht, dass das Steuerobjekt nicht vollumfänglich in die Steuerbemessung einbezogen wird. Möglich ist aber auch ein Teilsatzverfahren (BGr, 6. November 2015, 2C_429/2014, E. 2.2.2; BGr, 16. August 2013, 2C_599/2012, E. 2.3), bei dem die Beteiligungserträge vollständig, aber zu einem tieferen Steuersatz besteuert werden (Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 35 StG N. 63; Markus Reich/Markus Weidmann in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Steuerharmonisierungsgesetz, 3. A., Basel 2017, Art. 7 StHG N. 59b).

E. 2.1.3

In der streitbetroffenen Steuerperiode 2017 milderte der Kanton Zürich die wirtschaftliche Doppelbelastung mittels Teilsatz- bzw. Halbsatzverfahren. Nach § 35 Abs. 4 StG werden ausgeschüttete Gewinne aus Kapitalgesellschaften und Genossenschaften mit Sitz in der Schweiz zur Hälfte des für das steuerbare Gesamteinkommen anwendbaren Steuersatzes besteuert, sofern die steuerpflichtige Person mit wenigstens 10 % am Aktien-, Grund- oder Stammkapital beteiligt ist (aufgehoben per 31. Dezember 2019 mit Gesetz vom 1. April 2019).

E. 2.1.4

Der Kanton F setzt Art. 7 Abs. 1 Satz 3 StHG mittels des Teilbesteuerungs- bzw. Teileinkünfteverfahren um. Gemäss § 16 Abs. 1 bis des Steuergesetzes des Kantons F vom ... (in der Fassung vom ..., in Kraft seit ...) sind Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteilen und Partizipationsscheinen (einschliesslich Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen usw.) im Umfang von 60 % steuerbar, wenn diese Beteiligungsrechte mindestens 10 % des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft darstellen.

E. 2.1.5

Das Bundesgericht hat in seiner langjährigen Rechtsprechung ein System von Zuteilungsnormen und Steuerausscheidungsregeln aufgestellt, welches den Kantonen den Rahmen vorgibt, in welchem sie ihre Steuerhoheit wahrnehmen dürfen (Peter Mäusli-Allenspach in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Peter Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 1. A., Basel 2011, § 1 N. 8). So werden die Erträge aus beweglichem Privatvermögen dem Hauptsteuerdomizil des Eigentümers zur Besteuerung zugewiesen (Kurt Locher/Peter Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil, Interkantonale Doppelbesteuerung, Basel [Loseblattwerk], § 6, I A, Nr. 1, 2 und 12). Solche Erträge sind insbesondere Dividenden sowie andere geldwerte Leistungen an die Inhaber von Beteiligungsrechten (Locher/Locher, § 6, I A, Nr. 14) und Zinsen. Zu dem am Hauptsteuerdomizil des Anteilsinhabers steuerbaren Ertrag aus beweglichem Vermögen gehören grundsätzlich auch die Dividenden sowie die geldwerten Leistungen von Immobiliengesellschaften (Locher/Locher, § 6, I A, Nr. 18 = StR 65, 138; vgl. zum Ganzen: Mäusli-Allenspach, § 16 N. 7 f.).

E. 2.2

Ein Verstoß gegen das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung im Sinne von Art. 127 Abs. 3 BV liegt vor, wenn ein Steuersubjekt von zwei oder mehreren Kantonen (Steuerhoheiten) für das gleiche Steuerobjekt und dieselbe Steuerperiode zur Besteuerung herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung). Ausserdem darf ein Kanton ein Steuersubjekt grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten, weil es nicht im vollen Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge seiner territorialen Beziehungen auch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (Schlechterstellungsverbot; BGE 140 I 114 E. 2.3.1; BGE 138 I 297 E. 3.1; BGr, 1. Mai 2013, 2C_243/2011, E. 1.3 = StE 2013 A 24.43.1 Nr. 23).

E. 3

Da der Kanton Zürich die Dividende dem Kanton F zur Besteuerung zugewiesen und von seiner eigenen Bemessungsgrundlage ausgenommen hat, liegt weder eine aktuelle noch eine virtuelle Doppelbesteuerung vor. Zwischen den Parteien ist einzig strittig, ob die Besteuerung durch den Kanton Zürich das aus Art. 127 Abs. 3 BV abgeleitete Schlechterstellungsverbot verletzt.

E. 3.1.1

Das Steuerrekursgericht erwog, die Dividende sei im Kanton F vollständig steuerlich entlastet worden, weshalb für den Kanton Zürich keine Veranlassung bestehe, als Nebensteuerdomizil die Dividende ebenfalls zu entlasten. Da am Hauptsteuerdomizil kein Milderungsdefizit vorliege, was vom Nebensteuerdomizil zu kompensieren wäre, unterscheide sich der vorliegende Fall auch von dem von den Pflichtigen angerufenen Entscheid des Steuerrekursgerichts (StRG, 19. April 2016, 1 ST.2016.33 = ZStP 2016, S. 162 ff.). Auch der Entscheid des Bundesgerichts vom 25. Juli 2012 (2C_482/2012), in welchem es darum ging, dass bei einer juristischen Person ein Beteiligungsabzug am Hauptsteuerdomizil nicht in vollem Umfang habe berücksichtigt werden können, sei auf den vorliegenden Sachverhalt nicht anwendbar.

E. 3.1.2

Weiter führte das Steuerrekursgericht aus, es treffe zu, dass in Fällen, in welchen zu den steuerbaren Einkünften auch eine Dividende aus qualifizierter Beteiligung gehöre, das steuerbare Einkommen am Nebensteuerdomizil trotz Ausscheidung der Dividende in der Regel höher liege als der Anteil der übrigen Einkünfte (ohne Dividende) am steuerbaren Einkommen bei unbeschränkter Steuerpflicht am gleichen Ort. Dies erscheine widersprüchlich, da im ersteren Fall das steuerbare Einkommen die Dividende überhaupt nicht enthalte. Diese Auffälligkeit sei darauf zurückzuführen, dass bei der interkantonalen Ausscheidung ein Anteil der Abzüge auf das Einkommen am Hauptsteuerdomizil, somit auch auf die Dividende aus qualifizierter Beteiligung, verlegt werde. Dies wirke sich so aus, dass das steuerbare Einkommen am Nebensteuerdomizil entsprechend weniger Abzüge tragen müsse und sich erhöhe. Bei der Teilbesteuerung von Dividenden würden demgegenüber keine Abzüge auf diese verlegt; diese würden vielmehr im Bruttobetrag privilegiert besteuert. Dies zeige auf, dass der Kern des Problems nicht in der Besteuerung zum Teilsatz liege, sondern darin, dass das Recht zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung den Umstand der privilegierten Besteuerung von Erträgen aus qualifizierten Beteiligungen bei der Verlegung der Abzüge nicht berücksichtige. Es sei demnach eine direkte Folge der nach den bundesrechtlich vorgegebenen Regeln erfolgten Steuerausscheidung. Betrachte man das Problem im Gesamtzusammenhang der interkantonalen Steuerausscheidung, könne von einer Schlechterstellung nicht die Rede sein. Der Einwand, dass bei der Beurteilung nach dem Schlechterstellungsverbot nur auf die Verhältnisse im Nebensteuerdomizil abzustellen sei, treffe nicht zu. Vielmehr zeige der Fall auf, dass bei einer behaupteten Schlechterstellung aufgrund der Anwendung der Regeln zur Vermeidung einer interkantonalen Doppelbesteuerung eine Gesamtbetrachtung unter Einbezug der Verhältnisse der anderen Kantone anzustellen sei.

E. 3.2

Mit Verweis auf das Kreisschreiben der Schweizerischen Steuerkonferenz Nr. 32 vom 1. Juli 2009 betreffend die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung und ihre Auswirkungen auf die interkantonale Steuerausscheidung (nachfolgend: KS SSK Nr. 32) bringen die Pflichtigen dagegen vor, eine Entlastung mittels Teileinkünfteverfahren im Nebensteuerdomizil wirke sich auch auf das satzbestimmende Einkommen aus. Folgerichtig resultiere am Nebensteuerdomizil erst dann ein zu berücksichtigendes Milderungsdefizit, wenn und soweit die aus Sicht des Nebensteuerdomizils dem Hauptsteuerdomizil zugewiesenen Einkünfte tiefer seien als die gemäss den Regeln des Nebensteuerdomizils zu gewährende Entlastung für Dividendeneinkünfte aus qualifizierenden Beteiligungen. Entlaste das Nebensteuerdomizil Dividendeneinkünfte aus

qualifizierten Beteiligungen wie vorliegend mittels Teilsatzverfahren, so berücksichtige es diese Entlastung bei der Festlegung des satzbestimmenden Einkommens nicht. Daher resultiere bei Entlastung von Dividenden aus qualifizierten Beteiligungen mittels Teilsatzverfahren bereits dann ein vom Nebensteuerdomizil zu berücksichtigendes Milderungsdefizit, wenn und soweit die aus Sicht des Nebensteuerdomizils dem Hauptsteuerdomizil zugewiesenen Einkünfte tiefer seien als die gemäss den Regeln des Nebensteuerdomizils privilegiert zu steuernden Dividendeneinkünfte. Wie sich dem einschlägigen Beispiel Nr. 6 des KS SSK Nr. 32 entnehmen lasse, beurteilte sich die Frage, ob und in welchem Umfang ein vom Nebensteuerdomizil zu berücksichtigendes Milderungsdefizit vorliege ausschliesslich nach dem Recht des jeweiligen Nebensteuerdomizils. Für die Frage des Milderungsdefizits sei es unerheblich, ob und wie das Hauptsteuerdomizil bzw. allfällige weitere Nebensteuerdomizile Dividendeneinkünfte aus privilegierten Beteiligungen entlasten würden, zumal im Rahmen der interkantonalen Steuerauscheidung jeder Kanton das gesamte Einkommen, Vermögen und den anzuwendenden Tarif ausschliesslich nach seinem Recht ermittle. Entgegen der Behauptung des Steuerrekursgerichts sei in diesem Kontext gerade keine Gesamtbetrachtung unter Einbezug der Verhältnisse der anderen betroffenen Kantone anzustellen, da andernfalls das Schlechterstellungsverbot ins Leere laufen würde. Demzufolge habe der Kanton Zürich – unter Berücksichtigung eines satzbestimmenden Einkommens von Fr. ... – den Betrag von Fr. ... von den ihm zur Besteuerung zugewiesenen Einkünften von Fr. ... zum halben Satz zu besteuern.

E. 3.3.1

Sowohl dem von den Pflichtigen angerufenen Entscheid des Steuerrekursgerichts (StRG, 19. April 2016, 1 ST.2016.33) als auch dem Beispiel Nr. 6 des KS SSK Nr. 32 liegt der Sachverhalt zu Grunde, dass der Ertrag aus qualifizierter Beteiligung im Hauptsteuerdomizil nicht voll entlastet werden konnte. Im Entscheid des Steuerrekursgerichts betrug das im Kanton des Hauptsteuerdomizils (Kanton Aargau) steuerbare Einkommen Fr. ... und damit weniger als der Ertrag aus qualifizierter Beteiligung von Fr. ... Da der Kanton Aargau das Teilsatzverfahren anwendete, konnte im Hauptsteuerdomizil nicht der gesamte Ertrag aus qualifizierter Beteiligung von Fr. ... zum privilegierten Satz besteuert werden. Das Steuerrekursgericht ist in dieser Konstellation zu Recht zum Schluss gekommen, dass der Betrag, welcher im Hauptsteuerdomizil mangels ausreichendem steuerbarem Einkommen, nicht entlastet werden konnte (Fr. ...), in den Nebensteuerdomizilen als Ertrag aus qualifizierter Beteiligung privilegiert zu besteuern ist. Im Beispiel Nr. 6 des KS SSK Nr. 32 wendet das Hauptsteuerdomizil (Kanton XA) ein Teilbesteuerungsverfahren zu 60 % an, das Nebensteuerdomizil des Kantons XE ein Teilbesteuerungsverfahren zu 70 % und das Nebensteuerdomizil des Kantons XC sieht keinen Teilbesteuerungsmechanismus vor. Da im Hauptsteuerdomizil bereits vor der Reduktion wegen wirtschaftlicher Doppelbelastung kein steuerbares Einkommen mehr verfügbar war, führte die Reduktion wegen wirtschaftlicher Doppelbelastung von Fr. ... (40 % des Ertrags aus qualifizierter Beteiligung von Fr. ...) zu einem Milderungsdefizit. Das Beispiel zeigt zutreffend auf, dass das Milderungsdefizit von Fr. ... in den Nebensteuerdomizilen steuermindernd zu berücksichtigen ist. Anders als im Entscheid des Steuerrekursgerichts und im Beispiel Nr. 6 des SSK KS Nr. 31 konnte im vorliegenden Fall die Dividende von Fr. ... durch den steuermindernden Abzug von Fr. ... (Teilbesteuerung von 60 % bzw. Reduktion von 40 %) im Kanton F vollumfänglich entlastet werden. Auch nach der Entlastung verbleibt im Kanton F ein steuerbares Einkommen von Fr. ... Ein Milderungsdefizit, welches vom

Kanton Zürich als Nebensteuerdomizil zu übernehmen wäre, liegt in dieser Konstellation nicht vor.

E. 3.3.2

Die Pflichtigen nehmen die Sichtweise des Kantons Zürich ein und sehen ein Milderungsdefizit darin begründet, da die vom Kanton Zürich dem Kanton F zugewiesenen Einkünfte (Fr. ...) tiefer seien als die gemäss den Regeln des Nebensteuerdomizils privilegiert zu steuernden Dividendeneinkünfte aus massgebenden Beteiligungen (Fr. ...). Dieser Argumentation liegt die Annahme der Pflichtigen zugrunde, die Frage, ob und in welchem Umfang ein vom Nebensteuerdomizil zu berücksichtigendes Milderungsdefizit vorliege, beurteilte sich ausschliesslich nach dem Recht des jeweiligen Nebensteuerdomizils. Entgegen der Ansicht der Pflichtigen lässt sich diese Annahme nicht aus dem Beispiel Nr. 6 ableiten. Denn die im Beispiel Nr. 6 von den beiden Nebensteuerdomizilen Kanton XC und XE zu übernehmenden Anteile am Milderungsdefizit von Fr. ... berechnen sich anhand des im jeweiligen Kanton noch steuerbaren Einkommens im Verhältnis zum gesamthaften steuerbaren Einkommen und sind nicht auf die in diesen Kantonen unterschiedlich hohen Entlastungsmechanismen zurückzuführen. Letzteres kann schon deshalb ausgeschlossen werden, weil der Kanton XC, welcher keine Teilbesteuerung kennt, auch einen Teil des Milderungsverlusts übernehmen muss. Da der im Hauptsteuerdomizil steuerbare Ertrag aus qualifizierter Beteiligung von Fr. ... nach dem im Kanton F geltenden Teileinkünfteverfahren von 60 % vollumfänglich entlastet werden konnte, resultiert vorliegend kein Milderungsdefizit, welches durch den Kanton Zürich zu übernehmen wäre. Vielmehr würde die von den Pflichtigen beantragte Teilsatzbesteuerung von Fr. ... im Kanton Zürich zu einer zusätzlichen Entlastung führen. Solange der Ertrag aus qualifizierter Beteiligung nach dem im Hauptsteuerdomizil geltenden Entlastungsmechanismus vollständig entlastet werden konnte, besteht keinen Anspruch auf eine zusätzliche Entlastung in einem Nebensteuerdomizil.

E. 3.3.3

Wie das Steuerrekursgericht zu Recht aufgezeigt hat, würden die Pflichtigen bei einem Wohnsitz im Kanton Zürich einer rund Fr. ... tieferen gesamthaften Steuerbelastung unterliegen. Es ging dabei von den folgenden Steuerfaktoren aus und verzichtete auf die Berücksichtigung der Kirchensteuer: Wohnsitz Kanton F (Beträge in Fr.) Steuerbares Einkommen ZH ... Satzbestimmendes Einkommen ZH ... Total Staats- und Gemeindesteuern Kanton Zürich ... Steuerbares Einkommen Kanton F ... Satzbestimmendes Einkommen Kanton F .. Total Staats- und Gemeindesteuern Kanton F ... Gesamthafte Steuerbelastung ... Annahme: Wohnsitz Zürich (Beträge in Fr.) Steuerbares Einkommen ... Davon Einkünfte aus qualifizierter Beteiligung ... Satzbestimmendes Einkommen ... Gesamthafte Steuerbelastung ... Die Differenz in der Steuerbelastung von rund Fr. ... ist auf verschiedene Faktoren zurückzuführen. Einerseits ist die Steuerbelastung in der Gemeinde G unabhängig von der Entlastung für Erträge aus qualifizierten Beteiligungen etwas tiefer als in der Gemeinde E. Der Unterschied beträgt jedoch vorliegend lediglich rund Fr. ... Andererseits führt das Halbsatzverfahren gemäss § 35 Abs. 4 StG im vorliegenden Fall zu einer tieferen Steuerbelastung als das Teileinkünfteverfahren von 60 % im Kanton F. Während die Reduktion des steuerbaren Einkommens im Kanton F von Fr. ... um Fr. ... auf Fr. ... zu einer Steuerreduktion von rund Fr. ... führt, würde das Halbsatzverfahren im Kanton Zürich eine solche von rund Fr. ... bewirken (Differenz zwischen Steuerbelastung mit und ohne Halbsatzverfahren). Die

geringere Steuerbelastung bei einem Wohnsitz im Kanton Zürich ist demzufolge fast ausschliesslich auf das im vorliegenden Fall vorteilhaftere Halbsatzverfahren im Kanton Zürich zurückzuführen. Dass die Pflichtigen von diesem nicht profitieren können, ist zwar auf ihren ausserkantonalen Wohnsitz zurückzuführen, ergibt sich jedoch nicht aus einer Bestimmung des Kantons Zürich, welche Steuerpflichtige mit ausserkantonalem Wohnsitz schlechterstellt, sondern aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur interkantonalen Steuerauscheidung, wonach Ertrag aus beweglichem Vermögen dem Hauptsteuerdomizil zur Besteuerung zugewiesen wird. Eine verpönte Schlechterstellung, welche gegen das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot verstossen würde, ist bei dieser Sachlage nicht zu erkennen. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

E. 4

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und es steht ihnen keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

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