

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00115 vom 21. August 2023

ZH Verwaltungsgericht, 2023-08-21, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2022.00115](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2022.00115)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00115 du 21 août 2023

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00115 del 21 agosto 2023

## Regeste

kommunale Steuerauscheidung 2019 (2. Rechtsgang) | [Interkommunale Steuerauscheidung: Die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten haben jeweils einen eigenen steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton Zürich. Umstritten ist, wie das Erwerbseinkommen der Pflichtigen aufzuteilen ist.] Es ist für die Ehegattenbesteuerung Voraussetzung, dass eine rechtlich und tatsächlich ungetrennte Ehe mit gemeinsamer Mittelverwendung vorliegt. Es wurde im Einschätzungsverfahren rechtskräftig festgestellt, dass dies bei den Pflichtigen der Fall ist (E. 2.3.2). Die in der Einschätzung festgelegten Steuerfaktoren sind für die interkommunale Steuerauscheidung verbindlich, weshalb auch in diesem Verfahren von einer gemeinsamen Mittelverwendung auszugehen ist. Bei weitgehend getrennt lebenden Ehegatten, welche die Kosten für Lebensunterhalt und Wohnung indessen aus gemeinsamen Mitteln bestreiten, ist das beiden Eheleuten zufließende Erwerbseinkommen und das ihnen gehörende bewegliche Vermögen hälftig aufzuteilen. Die interkommunale Steuerauscheidung erweist sich als korrekt (E. 2.3.3). Abweisung der Beschwerde.

## Erwägungen

### E. 2

Vorliegend ist unbestritten, dass die Pflichtigen in einer rechtlich und tatsächlich ungetrennten Ehe leben und während der hier zu beurteilenden Steuerperiode ihren Wohnsitz an unterschiedlichen Domizilen im Kanton Zürich hatten. Umstritten ist jedoch, wie das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit der Pflichtigen aufzuteilen ist.

#### E. 2.1.1

Die interkommunale Steuerauscheidung wird im Kanton Zürich in einem dem Einschätzungsverfahren nachgelagerten Verfahren (sog. Steuerauscheidungsverfahren) festgelegt (§ 193 StG). Dabei bilden die im Einschätzungsverfahren festgesetzten Steuerfaktoren die Grundlage für die Ermittlung der interkommunalen Ausscheidungsgrundlagen (vgl. Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 194 N. 5).

#### E. 2.1.2

Rechtlich und tatsächlich in ungetrennter Ehe lebende Ehegatten werden als Einheit besteuert und ihr Einkommen und Vermögen werden ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammengerechnet (sog. Faktorenaddition; § 7 Abs. 1 StG). Die Faktorenaddition findet ihre Rechtfertigung darin, dass die Ehe nicht nur eine sittliche und rechtliche, sondern auch – und dies ist für das Steuerrecht, das wirtschaftliche Vorgänge zu beurteilen hat, in erster Linie wichtig – eine wirtschaftliche Einheit darstellt, indem die Ehepartner die vorhandenen

Mittel gemeinsam verwenden (gemeinsame Mittelverwendung). Die wirtschaftliche Einheit wird in der Regel erst bei einer (rechtlichen oder tatsächlichen) Trennung aufgehoben (vgl. Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 7 N. 1 ff.). Eine tatsächliche Trennung liegt bei einer räumlichen Trennung vor, die mit der getrennten Verwendung der Mittel verbunden ist. Beide Voraussetzungen müssen kumulativ gegeben sein, wobei zusätzlich verlangt wird, dass die Trennung (in räumlicher und finanzieller Hinsicht) auf eine längere Dauer (mind. ein Jahr) angelegt ist. Diesfalls fehlen die Grundlagen, welche die Gemeinschaft der Ehegatten als wirtschaftliche Einheit im Sinn einer Erwerbs- oder Verbrauchsgemeinschaft erscheinen lassen (vgl. Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 7 N. 8 ff.).

### **E. 2.1.3**

Bei Ehegatten, welche zwar rechtlich in ungetrennter Ehe leben (und somit gemeinsam eingeschätzt werden, mit der Folge, dass die beiden Ehegatten wie eine steuerpflichtige Person behandelt werden), jeder Ehegatte aber über einen eigenen steuerrechtlichen Wohnsitz innerhalb des Kantons verfügt, kommen die interkantonalen Ausscheidungsgrundsätze nach § 7 Abs. 2 StG zur Anwendung (Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 191 N. 3). Bei getrennten Hauptsteuerdomizilen mit gleichzeitigem Weiterbestehen der ehelichen Gemeinschaft ist das beiden Eheleuten zufließende Erwerbseinkommen und das ihnen gehörende bewegliche Vermögen (inkl. Erträgen) zwischen den betroffenen Kantonen aufzuteilen (Repartition). Dabei werden die Faktoren gestützt auf die Ehegattenbesteuerung zusammengezählt. In der Regel besteht diese Ausscheidung in einer quotenmässigen, zumeist hälftigen Teilung der Steuerhoheit. Diese umfasst alle der Besteuerung unterliegenden Elemente mit Ausnahme ausserkantonaler Geschäftsbetriebe und Betriebsstätten und ausserkantonalen Grundeigentums (vgl. Art. 4 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [ StHG]). Die hälftige Teilung rechtfertigt sich namentlich für weitgehend getrennt lebende Ehegatten, welche die Kosten für Lebensunterhalt und Wohnung indessen aus gemeinsamen Mitteln bestreiten. Dieselbe Ausscheidung scheint angemessen, wenn einer der Gatten über kein Erwerbseinkommen verfügt (vgl. BGE 121 I 14 E. 6c mit weiteren Hinweisen). Von der hälftigen Teilung kann in Sonderfällen (wenn z. B. gemeinsame Kinder am Wohnsitz eines der beiden Ehegatten eine Schule besuchen, bei Erwerbstätigkeit beider Ehegatten und nur beschränkter Zusammenlegung der Mittel) abgewichen werden. Hat einer der Ehegatten ein Spezialdomizil (Geschäftsort, Liegenschaft), ist das Vermögen und der Ertrag daraus ausschliesslich dem Kanton zuzuweisen, in welchem das Spezialsteuerdomizil besteht. In der Praxis zum interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht wird die Steuerteilung bei getrennten Hauptsteuerdomizilen mitunter auch so vorgenommen, dass der Wohnsitzkanton jedes Ehegatten das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit und das bewegliche Vermögen (inkl. Erträgen) des auf seinem Gebiet wohnenden Ehegatten zum Gesamtsteuersatz besteuern kann. Diese Art der Besteuerung findet jedoch nur dann Anwendung, wenn jeder Ehegatte den Unterhalt im Wesentlichen aus seinem Einkommen bestreitet (vgl. BGE 121 I 14 E. 6c; BGr, 7. Januar 2004, 2P.2/2003, E. 2.5; Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 7 N. 32).

### **E. 2.2**

Die Pflichtigen machen geltend, dass die Vorinstanz fälschlicherweise davon ausgehe, dass die Frage, ob die Hälfte des schweizerischen Erwerbseinkommens der Pflichtigen, wohnhaft in E, der Stadt D zugeteilt werden soll, im Einschätzungsverfahren zu entscheiden

sei. Die Zuteilung habe jedoch im Rahmen der interkommunalen Steuerausscheidung zu erfolgen. Das kantonale Gesetz habe hierzu keinerlei Vorschriften, weshalb subsidiär das interkantonale Recht zur Anwendung gelange. Gemäss interkantonalem Recht würden, wenn jeder Ehegatte seinen Lebensunterhalt im Wesentlichen aus seinem Einkommen bestreite, die Wohnsitzkantone das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit und das bewegliche Vermögen (inkl. Erträge) des jeweiligen Ehegatten zum Gesamtsteuersatz besteuern (mit Verweis auf das Urteil des Bundesgerichts StE A 24.24.3 Nr. 2). Das gelte daher auch für die interkommunale Steuerausscheidung. Die Pflichtigen hätten beide über genügend Einkommen verfügt, weshalb das Einkommen der Pflichtigen nur der Gemeinde E zuzuweisen sei.

### **E. 2.3.1**

Entgegen dem Einwand der Pflichtigen trifft nicht zu, dass die Zuteilung des schweizerischen Einkommens der Pflichtigen bereits im Einschätzungsverfahren vorgenommen wurde. Im Einschätzungsverfahren wurde lediglich die Frage beantwortet, ob sich die Pflichtigen in einer rechtlich und tatsächlich ungetrennten Ehe befinden und ihre Mittel gemeinsam nutzen. Wie die Vorinstanz sowie die Beschwerdegegnerin zutreffend festgehalten haben, ist Voraussetzung für die Ehegattenbesteuerung, dass eine rechtlich und tatsächlich ungetrennte Ehe mit gemeinsamer Mittelverwendung besteht (vgl. § 7 Abs. 1 StG). Die Pflichtigen wurden im rechtskräftig abgeschlossenen Einschätzungsverfahren als Ehegatten eingeschätzt, weshalb mit der Vorinstanz festzustellen ist, dass die Ehe der Pflichtigen in der hier zu beurteilenden Steuerperiode nicht nur rechtlich und tatsächlich ungetrennt war, sondern die Pflichtigen auch ihre Mittel gemeinsam nutzten. Es wäre an den rechtskundig vertretenen Pflichtigen gelegen, im Einschätzungsverfahren geltend zu machen und mit entsprechenden Beweismitteln zu belegen, dass keine gemeinsame Mittelverwendung vorliegt. Entgegen den Ausführungen der Pflichtigen ergibt sich solches nicht bereits aus den Angaben in der Steuererklärung. Die Pflichtigen haben auch kein Rechtsmittel gegen den Einschätzungsentscheid erhoben, womit diese Frage rechtskräftig beantwortet worden ist.

### **E. 2.3.2**

In einem weiteren Schritt stellt sich die Frage nach der interkommunalen Steuerausscheidung. Die in der Einschätzung festgelegten Steuerfaktoren sind für die interkommunale Steuerausscheidung verbindlich, ansonsten es, wie die Beschwerdegegnerin zurecht einwendet, zu Diskrepanzen zwischen dem Einschätzungsentscheid und dem Entscheid über die interkommunale Steuerausscheidung kommen kann (vgl. E 2.1.1). Es kann deshalb im nachgelagerten Steuerausscheidungsverfahren nicht mehr darüber befunden werden und ist für die Steuerausscheidungsgrundlagen daher von einer gemeinsamen Mittelverwendung auszugehen. Wie die Vorinstanz zutreffend festgestellt hat, zielen die Pflichtigen mit ihrem Vorbringen, wonach jeder der beiden Ehegatten im Wesentlichen für seinen Lebensunterhalt aufkommt, somit am zulässigen Streitgegenstand vorbei. Im Fall von gemeinsam besteuerten Ehegatten mit selbständigem Wohnsitz in verschiedenen Kantonen bestimmen die Regeln zur interkantonalen Steuerausscheidung, dass den beteiligten Kantonen jeweils die Hälfte des beweglichen ehelichen Einkommens und Vermögens zur Besteuerung zuzuweisen ist. Eine abweichende Aufteilung kommt nur in Sonderfällen in Frage (vgl. E. 2.1.3). Das Vorliegen eines solchen machen die Pflichtigen jedoch nicht geltend. Selbst wenn im Rahmen der Steuerausscheidungsgrundlagen von der Einschätzung

abgewichen und die Frage, ob eine gemeinsame Mittelverwendung besteht, erneut geprüft würde, wäre den Pflichtigen nicht zu folgen: Wie die Beschwerdegegnerin zutreffend einwendet, wäre die Erfüllung der Voraussetzung für eine vom Regelfall abweichende Beurteilung nach der allgemeinen Beweislastverteilung im Steuerrecht von den Pflichtigen nachzuweisen gewesen, da die abweichende Beurteilung eine geringfügige Steuerersparnis zur Folge hätte (vgl. BGE 144 II 427 E. 8.3.1; BGr, 10. März 2021, 2C\_596/2020, E. 2.3.1). Die Pflichtigen haben jedoch keinen Nachweis für ihre Ansicht erbracht und dieser wäre im vorliegenden Beschwerdeverfahren aufgrund des Novenverbots auch nicht mehr zulässig (vgl. E. 1.2). Nach dem Gesagten ist festzustellen, dass sich die Zuweisung des hälftigen Einkommens und Vermögens im Rahmen der interkommunalen Steuerauscheidung als korrekt erweist. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

### **E. 3**

Die Kosten sind den unterliegenden Beschwerdeführenden aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 196 StG), und es steht ihnen keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152, § 153 Abs. 4 und § 196 StG). Weil der Aufwand für das vorliegende Verfahren nicht über das Mass hinausgegangen ist, das von einer Amtsstelle im Rahmen ihrer gewöhnlichen Tätigkeit erwartet werden darf, ist der Antrag der Stadt D auf Zusprechung einer Parteientschädigung ebenfalls abzuweisen (§ 17 Abs. 2 lit. a VRG, § 152 StG in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 196 StG).

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