



STEUERREKURSKOMMISSION I DES KANTONS ZÜRICH

1 GS.2010.1

Entscheid

4. November 2010

Mitwirkend:

Präsident Anton Tobler, Mitglied Michael Ochsner, Ersatzmitglied Rhea Schircks
Denzler und Sekretärin Barbara Müller

In Sachen

A,

Rekurrent,

gegen

Stadt B,

vertreten durch Steueramt der Stadt B,

Rekursgegnerin,

und

Gemeinde C,

vertreten durch das Gemeindesteueramt C,

Mitbeteiligte,

betreffend

kommunale Steuerausscheidung 2007

hat sich ergeben:

A. A (der Pflichtige) und seine Ehefrau D (die Pflichtige) sind in B wohnhaft. Per 17. April 2007 erbt der Pflichtige den hälftigen Anteil einer Liegenschaft in der Gemeinde C. In der Steuererklärung 2007 wurde in Ziff. 60 angemerkt: "Vorbehalt der interkantonalen Doppelbesteuerung, Antrag auf interkommunale Ausscheidung mit C (ZH)".

Das kantonale Steueramt, Division Nord, schätzte die Pflichtigen mit Entscheidung vom 12. Oktober 2009 für die Staats- und Gemeindesteuern 2007 ein.

Mit Entscheidung vom 31. März 2010 wies das kantonale Steueramt, Team Gemeindesteuerausscheidungen, den Antrag des Pflichtigen auf Steuerauscheidung ab dem Steuerjahr 2007 ab.

B. Mit Einsprache vom 30. April 2010 stellte der Pflichtige folgende Anträge:

- " 1. Der Entscheid vom 31.3.2010 sei aufzuheben.
2. Die E Liegenschaftserträge **seien – wie in der Steuererklärung 2007 beantragt – ab Zugang** der Liegenschaft bzw. deren Erträge, d.h. ab 17.4.2007 **interkommunal der Belegenheitsgemeinde C** und nicht der Sitzgemeinde B zuzuteilen (und nicht erst wie mündlich zugesichert auf Bemessungsjahr = Steuerjahr 2008).
3. Es sei entsprechend die hierfür notwendige interkommunale Steuerauscheidung 2007 vorzunehmen und die Gemeinde B zu verpflichten auf den E Anteilen an Einkommen und Vermögen den E Steuerfuss anzuwenden und die Differenz den Steuerpflichtigen zurückzubezahlen.
4. Verfahrensantrag
Die Einsprache sei nicht von der Abteilung für Gemeindesteuerausscheidungen zu behandeln, die offensichtlich einfach nach Massgabe der Arbeitsvermeidung entscheiden, sondern von einer Abteilung, die ausreichende Kenntnisse der verfassungsmässigen Rechte der Steuerpflichtigen hat."

Das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Inventarkontrolle/Erbschaftsteuer/Gemeindesteuerausscheidungen, wies die Einsprache mit Entscheidung vom 8. Juni 2010 ab.

C. Der Pflichtige erhob dagegen am 24. Juni 2010 Rekurs und wiederholte im Wesentlichen die im Einspracheverfahren gestellten Anträge 1 bis 3. Der Rekursantrag 3 lautete nun: " Es sei festzustellen, dass Einsprachen von Steuerpflichtigen betr. Steuerhoheiten / verfassungswidriger Besteuerung künftig von einer Abteilung des Steueramtes zu behandeln seien, welche über die notwendigen Grundkenntnisse der Anforderungen an eine verfassungsmässige gesetzliche Besteuerung verfügt". Weiter beantragte er eine Prozessentschädigung.

Das Steueramt der Stadt B verzichtete mit Eingabe vom 23./24. August 2010 auf Rekursantwort. Die Gemeinde C liess sich nicht vernehmen.

Die Rekurskommission zieht in Erwägung:

1. Im Zusammenhang mit Rekursantrag 3 beantragt der Pflichtige sinngemäss – wie sich aus der Rekursbegründung ergibt – die Aufhebung des Einspracheentscheids wegen Verweigerung des rechtlichen Gehörs, da sein "Verfahrensantrag auf Ausstand" im Einspracheverfahren unkorrekt behandelt worden sei. Auf diese formelle Rüge ist vorweg einzugehen.

2. a) Das rechtliche Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) dient einerseits der Sachaufklärung, andererseits stellt es ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht beim Erlass eines Entscheids dar, welcher in die Rechtsstellung des Einzelnen eingreift. Dazu gehört insbesondere das Recht des Betroffenen, sich vor Erlass eines solchen Entscheids zur Sache zu äussern, erhebliche Beweise beizubringen, Einsicht in die Akten zu nehmen, mit erheblichen Beweis- anträgen gehört zu werden und an der Erhebung wesentlicher Beweise entweder mitzuwirken oder sich zumindest zum Beweisergebnis zu äussern, wenn dieses geeignet ist, den Entscheid zu beeinflussen. Der Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst als Mitwirkungsrecht somit alle Befugnisse, die einer Partei einzuräumen sind, damit sie in einem Verfahren ihren Standpunkt wirksam zur Geltung bringen kann (BGE 135 II 286 E. 5.1, mit Hinweisen).

Aus dem Gehörsanspruch ist zudem abzuleiten, dass die Behörde die Vorbringen des vom Entscheid in seiner Rechtsstellung Betroffenen auch tatsächlich hört, prüft und in der Entscheidungsfindung berücksichtigt. Daraus folgt die Verpflichtung der Behörde, ihren Entscheid zu begründen. Dabei ist es nicht erforderlich, dass sie sich mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt (BGE 134 I 83, E. 4.1, mit Hinweisen).

b) Der Pflichtige erklärt, nachdem er aufgrund von Telefongesprächen habe feststellen müssen, dass der Abteilung für Gemeindesteuerausscheidungen offensichtlich die Kenntnis fehle, dass auch Steuerpflichtigen gewisse verfassungsmässige Rechte zukämen, habe er in der Einsprache den (eingangs erwähnten) Verfahrens Antrag gestellt. Anstatt den "Verfahrensantrag auf Ausstand" von einer unabhängigen Stelle behandeln zu lassen, habe sie (die Abteilung) darüber gleich in eigener "(Un-) Kompetenz" entschieden. In der unkorrekten Behandlung des Ausstandsbegehrens sieht der Pflichtige eine Verweigerung des rechtlichen Gehörs.

c) In ihrer Einspracheentscheid vom 8. Juni 2010 hat die Vorinstanz den "Verfahrensantrag" behandelt, wenn auch nicht ausführlich. Sie ist damit ihrer Begründungspflicht grundsätzlich nachgekommen. Weitere Aspekte, die auf eine Verletzung des Gehörsanspruchs hindeuten würden, sind – im Licht der vorstehend wiedergegebenen Rechtsprechung zu Art. 29 Abs. 2 BV – weder ersichtlich noch werden solche im Einzelnen geltend gemacht. Allerdings fragt sich, ob die Dienstabteilung Gemeindesteuerausscheidungen zur Behandlung des erwähnten Verfahrens Antrags zuständig war.

3. In der Rekurschrift bezeichnet der Pflichtige den von ihm im Einspracheverfahren gestellten "Verfahrensantrag" als Ausstandsbegehren.

a) aa) Wer bei Vollzug des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) in einer Sache zu entscheiden oder an einer Verfügung oder Entscheidung in massgeblicher Stellung mitzuwirken hat, ist verpflichtet, in den Ausstand zu treten, wenn er an der Sache ein persönliches Interesse hat (§ 119 Abs. 1 lit. a StG); mit einer Partei in gerader Linie oder in der Seitenlinie bis zum dritten Grad verwandt oder verschwägert oder durch Ehe, Verlobung oder Kindesannahme verbunden ist (lit. b); Vertreter einer Partei ist oder für eine Partei in der gleichen Sache tätig war (lit. c) oder aus andern Gründen in der Sache befangen sein könnte (lit. d). Die Nichtbeachtung der Ausstandspflicht stellt regelmässig eine schwerwiegende Verletzung von Verfahrensvorschriften dar und hat ungeachtet der materiellen Interessenlage die Kassation des unter Mitwirkung des ausstandspflichtigen Behördenmitglieds gefassten Entscheids zur Folge (Kölz/Bosshart/Röhl, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 2. A., 1999, § 5a N 7).

bb) Ist ein Ausstandsgrund streitig, entscheidet die vorgesetzte Behörde, bei Mitgliedern von Kollegialbehörden die Kollegialbehörde (§ 119 Abs. 3 StG). Dies gilt allerdings nur, wenn überhaupt ein gültiges Ausstandsbegehren gestellt wurde. Ein Ausstandsbegehren, das sich gegen eine Behörde als solche richtet, ist von vornherein ungültig, da die Ausstandspflicht immer nur Einzelpersonen und nicht die ganze Behörde trifft (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 119 N 7, mit Hinweisen). Bei einem ungültigen Ausstandsbegehren fehlt die Voraussetzung zur Durchführung eines Ausstandsverfahrens und ist auf das Begehren nicht einzutreten. Das Ausstandsverfahren darf namentlich nicht missbraucht werden und zur Ausschaltung der Rechtspflegeinstanz und damit zur Lahmlegung der Justiz führen. Die Eignung der geltend gemachten Ausstandsgründe ist deshalb vorab nach dem Zweck des Ablehnungsverfahrens zu beurteilen. Dieser besteht darin, eine objektive Rechtsprechung durch unabhängige Richter zu gewährleisten (vgl. BGE 105 Ib 301 E. 1b). Diese Grundsätze lassen sich auch auf das verwaltungsinterne Verfahren anwenden.

b) Vorab unterliess es der – offenbar rechtskundige – Pflichtige, in seiner Einsprache auch nur anzudeuten, dass es ihm mit seinem Verfahrensantrag um Ausstands- bzw. Ablehnungsgründe gehe. Sodann hätte er im Einzelnen substantiiert darlegen müssen, weswegen und welche der Mitglieder der mit seiner Angelegenheit befassten Dienstabteilung in den Ausstand hätten treten sollen (vgl. VGr, 10. September 2003, SB.2003.00029, E. 1a Abs. 3). Stattdessen begnügte er sich damit, die Be-

handlung der Einsprache von einer anderen Abteilung als derjenigen für Gemeindesteuerausscheidungen zu beantragen, da diese nach seiner Auffassung "nach Massgabe der Arbeitsvermeidung entscheiden" würde bzw. ihr die erforderlichen Kenntnisse fehlten. Damit brachte er aber nicht im entferntesten Ausstandsgründe vor. Vielmehr betrafen seine Vorwürfe implizit einerseits die fehlende Zuständigkeit der betreffenden Dienstabteilung, andererseits die aus seiner Sicht mangelhafte Arbeitsführung.

Zur in Frage stehenden Zuständigkeit ist Folgendes auszuführen: Nach § 194 Abs. 1 StG ermittelt das Steueramt der Einschätzungsgemeinde oder, auf sein Verlangen, das kantonale Steueramt die Ausscheidungsgrundlagen gestützt auf die Einschätzung für die Staatssteuer und allfällige weitere Erhebungen. Alle Zürcher Gemeinden haben die Ermittlung der Steuerausscheidungsgrundlagen an das kantonale Steueramt delegiert (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 194 N 4). Gemäss Kreisschreiben des kantonalen Steueramts an die Gemeindesteuerämter über die Durchführung der Steuerausscheidungen für Gemeindesteuern vom 5. Oktober 1998 (ZStB I Nr. 35/400) wurde die Gruppe für Gemeindesteuerausscheidungen des kantonalen Steueramts mit den entsprechenden Arbeiten beauftragt. Damit ist Zuständigkeit der Dienstabteilung Inventarkontrolle/Erbschaftssteuer/Gemeindesteuerausscheidungen zu bejahen.

Was den Vorwurf der mangelhaften Arbeitsführung anbelangt, so ist einzig darauf hinzuweisen, dass dem Pflichtigen der Weg über die Aufsichtsbeschwerde im Sinn von § 111 StG offen stünde.

c) Nach dem vorstehend Gesagten kann es der Vorinstanz nicht zum Vorwurf gereichen, wenn sie den "Verfahrensantrag" nicht als Ausstandsbegehren erkannte. Da zudem kein gültiges Ausstandsbegehren vorlag, ist die Vorinstanz zu Recht sinngemäss nicht darauf eingetreten. Sie war zudem befugt, über diesen Punkt selbst zu entscheiden. Damit ist auf den im Rekursverfahren gestellten Antrag 3 nicht weiter einzugehen.

4. Materiell geht es vorliegend insbesondere um die Frage, ob die Liegenschaftserträge der vom Pflichtigen im April 2007 geerbten Liegenschaft für die Steuerperiode 2007 durch die Wohnsitzgemeinde B oder die Belegenheitsgemeinde C zu besteuern sind (interkommunale Steuerausscheidung).

a) aa) Die Vorinstanz führt aus, grundsätzlich müssten die Gemeinden gemäss § 193 StHG (recte: StG) ihren Ausscheidungsanspruch rechtzeitig anmelden. Die Frist zur Anmeldung sei eine Verwirkungsfrist. Gegenüber dem Steuerpflichtigen träten aber bei unterlassener Anmeldung keine Verwirkungsfolgen ein, da er einen gesetzlichen Anspruch auf die korrekte interkommunale Steuerausscheidung und die Anwendung der massgeblichen Steuerfüsse habe. Der Pflichtige habe sinngemäss Antrag auf Steuerausscheidung gestellt, welcher durch die Einschätzungsgemeinde zu behandeln sei. Dieser "Vorgabe" stehe nichts im Weg, da sich das Gemeindesteueramt B nach telefonischer Rückfrage einverstanden erklärt habe, die Steuerfussdifferenz für das Steuerjahr 2008 zu übernehmen. Der Antrag auf eine Ausscheidung des Steuerjahres 2007 sei jedoch abzulehnen. Letzteres begründet die Vorinstanz im Wesentlichen damit, dass § 190 StG analog auf die Begründung, Verlegung oder Aufgabe eines speziellen Steuerdomizils anwendbar sei.

bb) Der Pflichtige bringt dagegen zusammengefasst vor, § 190 StG sei nicht anzuwenden, da diese Bestimmung einen Wohnsitzwechsel voraussetze, eine Liegenschaft aber ihren steuerlichen Wohnsitz nicht wechseln könne, sondern immer am gleichen Belegenheitsort steuerbar sei. Die Besteuerung des ganzen Bemessungsjahres sei verfassungswidrig (Verletzung von Art. 8, 9 und 127 BV) und verletze auch Art. 68 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG).

b) aa) Vorab ist festzuhalten, dass die Vorinstanz zu Recht (implizit) auf den Antrag des Pflichtigen auf kommunale Steuerausscheidung auch betreffend die Steuerperiode 2007 eingetreten ist, da er diesen Anspruch unabhängig von einer allfälligen von der Einschätzungsgemeinde zu verantwortenden Verwirkung eigenständig durchsetzen kann (vgl. StRK II, 29. April 2002, E. 2b/bb = StE 2003 B 11.4 Nr. 2).

bb) Die Bestimmungen über die Steuerpflicht für die Staatssteuern gelten nach § 189 StG auch für die Gemeindesteuern; vorbehalten bleiben anderslautende Spezialvorschriften. Demnach ist eine natürliche Person qua Verweisung aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz in der Gemeinde hat (§ 3 Abs. 1 und 2 i.V.m. § 5 Abs. 1 StG; Hauptsteuerdomizil). In anderen Gemeinden ist sie beschränkt steuerpflichtig, falls sie dort (u.a.) an Grundstücken Eigentum, dingliche Rechte oder diesen wirtschaftlich

gleichkommende persönliche Nutzungsrechte hat (§ 4 Abs. 1 lit. b i.V.m. § 5 Abs. 2 StG; Spezialsteuerdomizil). Ist eine Person in zwei oder mehreren Gemeinden steuerpflichtig, so ist eine Steuerausscheidung vorzunehmen (§ 191 Abs. 1 StG); aus Praktikabilitätsgründen ist indes auf eine Ausscheidung – insofern – zu verzichten, als der auf die Gemeinde(n) mit beschränkter Steuerhoheit entfallende Anteil an der einfachen Staatssteuer weniger als Fr. 2'000.- beträgt.

cc) Der steuerrechtliche Wohnsitz des Pflichtigen befand sich in der hier relevanten Steuerperiode 2007 (und danach) unbestrittenermassen in B. Folglich bestand aufgrund persönlicher Zugehörigkeit eine unbeschränkte Steuerpflicht am Hauptsteuerdomizil. Am 16. April 2007 verstarb der Vater des Pflichtigen und hinterliess diesem (und soweit ersichtlich dessen Bruder) unter anderem eine Liegenschaft in C. Der Pflichtige wurde daher an sich im Jahr 2007 aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit in C beschränkt steuerpflichtig. Bereits ab der Steuerperiode 2007 war der Pflichtige folglich sowohl an seinem Wohnsitz als auch am Belegenheitsort der geerbten Liegenschaft und damit in zwei Zürcher Gemeinden steuerpflichtig, weshalb eine Gemeindesteuerausscheidung Platz greift.

c) aa) Die Steuerausscheidung im interkommunalen Verhältnis richtet sich unter Vorbehalt besonderer Bestimmungen nach den Regeln über die interkantonale Ausscheidung. Dies ergibt sich aufgrund der Verweisung in § 189 Abs. 1 StG (VGr, 10. September 2003, SB.2003.00021, E. 2, mit Hinweis). Nach § 10 Abs. 3 StG werden die Folgen des Beginns, der Änderung und des Endes der Steuerpflicht aufgrund persönlicher und wirtschaftlicher Zugehörigkeit im interkantonalen Verhältnis durch das Steuerharmonisierungsgesetz bestimmt.

bb) Mit dem Bundesgesetz zur Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis vom 15. Dezember 2000 (Vereinfachungsgesetz; in Kraft seit dem 1. Januar 2001) wurden verschiedene Änderungen beim Steuerharmonisierungsgesetz vorgenommen.

Primär ist mit dem Vereinfachungsgesetz eine Abstimmung der Zuständigkeit der Veranlagung der direkten Bundessteuer und der kantonalen und kommunalen Steuern angestrebt worden (Ivo Baumgartner, Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren, FStr 2001 S. 137 ff., S. 143). Eine der Leitlinien der Revision des Steuerharmonisierungsgesetzes bildete die Einheit der Steuerperiode. Der Bun-

desrat führte in der Botschaft dazu aus, der grossmehrheitliche Wechsel zum Postnumerandosystem für juristische und natürliche Personen und die angestrebte Vereinfachung des interkantonalen Verhältnisses rechtfertigten es, die bisherigen Regeln der Rechtsprechung – nämlich die Pro-rata-temporis-Besteuerung bei einer Veränderung der Steuerpflicht – zu Gunsten der Einheit der Steuerperiode aufzugeben. Nach diesem neuen Grundsatz führe ein Wechsel des Steuerdomizils (durch Verlegung des Sitzes oder des Wohnsitzes, durch Begründung oder Aufgabe eines Spezialsteuerdomizils) nicht mehr zu einer Aufspaltung der Steuerperiode. Die Ausscheidung unter den beteiligten Kantonen beziehe sich also auf die Elemente der ganzen Steuerperiode (Botschaft zur Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis vom 24. Mai 2000, BBl 3898 ff., S. 3902 f.; vgl. auch Baumgartner, S. 142). Die Schweizerische Steuerkonferenz (SSK) führt in ihren einschlägigen Kreisschreiben aus, der Grundsatz der Einheit der Steuerperiode habe zur Folge, dass bei einer Änderung der Besteuerungsorte die Steuerperiode nicht in Zeitabschnitte zerlegt werde. Das Besteuerungsrecht der Kantone erstrecke sich vielmehr auf die ganze Steuerperiode. Art. 68 Abs. 2 StHG regle die Folgen einer Änderung der Steuerpflicht im Lauf einer Steuerperiode bezüglich einer wirtschaftlichen Zugehörigkeit ausserhalb des Wohnsitzkantons. Diese (revidierte) Bestimmung untersage eine zeitliche Aufteilung der Steuerperiode in Fällen der Begründung, der Änderung oder der Aufhebung eines Spezial- oder Nebensteuerdomizils. Habe die wirtschaftliche Zugehörigkeit während der Steuerperiode bestanden, gelte die beschränkte Steuerpflicht für die ganze Periode. Sei die Dauer einer wirtschaftlichen Zugehörigkeit in einem anderen Kanton kürzer als eine ganze Steuerperiode, werde der Grundsatz nach Art. 66 Abs. 4 StHG (Besteuerung des Vermögens im Verhältnis zur Dauer der Zugehörigkeit) nicht durch eine Herabsetzung des Steuerbetrages umgesetzt, sondern durch eine betragsmässige Herabsetzung der dem Nebensteuerdomizil zugewiesenen Vermögensteile (vgl. SSK, Kreisschreiben Nr. 15 vom 31. August 2001 über die Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis und Kreisschreiben Nr. 18 vom 27. November 2001 über die interkantonale Ausscheidung bei Änderungen der Steuerpflicht während der Steuerperiode im System der einjährigen Postnumerandobesteuerung mit Gegenwartsbemessung [Natürliche Personen], dort insbesondere Beispiel 12 zur Liegenschaftsabtretung durch Erbschaft, [beide Kreisschreiben unter www.steuerkonferenz.ch]).

cc) Der Grundsatz der Einheit der Steuerperiode hat zur Wirkung, dass auch die Bemessungsperiode einheitlich ist und damit keine Aufteilung mehr erfährt. Soweit verschiedene Kantone ein Besteuerungsrecht für die gleiche Steuerperiode geltend machen, hat eine Aufteilung der Faktoren und nicht mehr der Bemessungsperiode zu erfolgen (Baumgartner, S. 143). Soweit kein anderes Vorgehen sinnvoller ist, hat eine Pro rata-Faktoren-Aufteilung stattzufinden (vgl. Botschaft, S. 3908 f., Baumgartner, S. 223 ff, S. 228).

dd) Obschon das Steuerharmonisierungsgesetz nicht auf interkommunale Sachverhalte wie Wechsel des Wohnsitzes bzw. Sitzes Anwendung findet, können die durch das Vereinfachungsgesetz eingeführten Änderungen unter Umständen auch auf dieser Ebene Auswirkungen haben. Dies insoweit, als im kantonalen Recht bestimmt wird, dass im interkommunalen Verhältnis die Regeln des Bundesrechts für interkantonale Verhältnisse zur Anwendung kommen (Baumgartner, S. 141). Letzteres trifft wie gesehen auf das zürcherische Recht zu (§ 189 Abs. 1 StG).

d) Nach den vorstehenden Ausführungen spricht daher vieles dafür, dass im vorliegenden Fall schon für die Steuerperiode 2007 eine Steuerauscheidung zwischen der Wohnsitzgemeinde und der Liegenschaftengemeinde unter Vornahme einer Pro rata-Faktoren-Aufteilung stattzufinden hat.

5. a) Die Vorinstanz wendet sich gegen diesen Schluss unter Berufung auf eine analoge Anwendung von § 190 StG. Gemäss dieser Bestimmung dauert die Steuerhoheit der Wegzugsgemeinde für die laufende Steuerperiode unverändert fort, wenn der Steuerpflichtige seinen steuerrechtlichen Wohnsitz in eine andere zürcherische Gemeinde verlegt. Sie stützt ihre Auffassung auf den Kommentar von Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, worin festgehalten wird, § 190 StG sei analog auch auf die Begründung, Verlegung oder Aufgabe eines speziellen Steuerdomizils (Betriebsstätte oder Liegenschaft) anwendbar. Solche Verlegungen eines Spezialdomizils würden erst auf Beginn der nächsten Steuerperiode wirksam (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 190 N 4). Zur Begründung dieser Auffassung verweist der Kommentar auf einen älteren Entscheid des Verwaltungsgerichts sowie einen Entscheid der Finanzdirektion.

aa) Im erwähnten Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 20. Mai 1970 ging es um den Inhaber einer Einzelfirma, der diese am Wohnort und als Zweignieder-

lassung in einer anderen Gemeinde betrieb. Im Dezember 1966 verlegte er die Einzel-firma in eine dritte Gemeinde und hob die Zweigniederlassung auf. Das Verwaltungs-gericht hielt fest, § 138 des Gesetzes über die direkten Steuern vom 8. Juli 1951 (aStG) normiere seinem Wortlaut nach einzig Beginn und Ende der Gemeindesteu-erplicht bei Verlegung des steuerlichen Wohnsitzes oder Sitzes. Diese Vorschrift sei analog auch auf die Begründung, Verlegung oder Aufgabe eines speziellen Steuerdo-mizils (Betriebsstätte oder Liegenschaft) anwendbar. Hier verwies das Verwaltungsge-richt auf Reimann/Zuppinger/Schärer (Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Band, 1966, § 138 N 4; bzw. den dort zitierten Handkommentar von Pestalozzi, 1952). § 138 aStG wolle als Sonderbestimmung für das interkommunale Verhältnis von der interkantonal wirksamen Regelung für die Staatssteuerpflicht bewusst abweichen, so dass hier § 13 aStG über die Dauer der Steuerpflicht nicht zur Anwendung komme. Die erstgenannten Kommentatoren halten fest, die Praxis, wonach § 138 aStG auch auf sekundäre Steuerdomizile Anwendung finde, sei begründet. Wenn aus Gründen der Vereinfachung für den Entscheid über die primäre Steuerpflicht auf die Verhältnisse zu Beginn des Jahres abgestellt werde, so sei dies umso eher beim Entscheid über die sekundäre Steuerpflicht am Platz.

Letztere Auffassung von Reimann/Zuppinger/Schärer, welche dem Ausle-gungsgrundsatz von "in maiore minus" entspricht, ist nicht zu teilen. So geht es bei der Neubegründung eines Nebensteuerdomizils unter Beibehaltung des Hauptsteuerdomi-zils nicht um einen Unterfall der Verlegung des Hauptsteuerdomizils, sondern um einen davon zu unterscheidenden andern Sachverhalt. Dementsprechend ist denn auch bei Verlegung des Hauptsteuerdomizils keine Steuerauscheidung vorzunehmen, bei Neubegründung eines Nebensteuerdomizils dagegen sehr wohl. Damit überzeugt der genannte verwaltungsgerichtliche Entscheid bzw. die darauf basierende Meinung von Richner/Frei/Kaufmann/Meuter für eine analoge Anwendung von § 190 StG bei Neu-begründung eines Nebensteuerdomizils nicht.

bb) Auch mit dem von Richner/Frei/Kaufmann/Meuter ebenfalls zitierten Ent-scheid der Finanzdirektion vom 6. Juli 1959 lässt sich die von diesen Kommentatoren vertretene Auffassung nicht untermauern: Dort ging es um die Steuerauscheidung zwischen Wohnsitz- und Liegenschaftengemeinde bei Veränderung des Liegenschaf-tenbestands im Lauf des Bemessungsjahres. Die Finanzdirektion stellte fest, nach dem klaren Wortlaut von § 138 aStG bewirke einzig die Verlegung des Wohnsitzes oder Sitzes zwischen zürcherischen Gemeinden eine frühere Verlegung der Gemeindesteu-

erpflcht – und dies auch erst nach Ablauf des betreffenden Steuerjahres. Eine analoge Anwendung von § 138 aStG auf die Begründung, Verlegung oder Aufgabe eines sekundären Steuerdomizils (Liegenschaften, Betriebsstätten) sei abzulehnen (ZBI [1960], S. 277).

b) Nach dem klaren Wortlaut von § 190 StG regelt diese Bestimmung allein die Verlegung des Wohnsitzes oder Sitzes des Steuerpflichtigen. So lautet auch die Marginalie. Änderungen bei Nebensteuerdomizilen werden nicht erwähnt. Die Gesetzssystematik ist wie folgt aufgebaut: Zweiter Teil/Gemeindesteuern, Erster Abschnitt/Allgemeine Gemeindesteuern, Ziffer I. Steuerpflicht: 1. Steuerarten (§ 187), 2. Steuerfuss (§ 188), 3. Bestand und Umfang der Steuerpflicht, a) Im Allgemeinen (§ 189) b) Bei Verlegung des Wohnsitzes oder Sitzes (§ 190) und c) Bei Steuerpflicht in mehreren Gemeinden (§ 191). Aus der Systematik ergibt sich damit ebenso wenig wie aus dem Wortlaut, dass sich § 190 StG auch auf die Änderung der Verhältnisse hinsichtlich der Spezialsteuerdomizile bezieht. Liegt eine Änderung der Verhältnisse bei Spezialsteuerdomizilen vor, sind nach Wortlaut und Systematik vielmehr nur §§ 189 und 191 StG anwendbar, nicht aber § 190 StG.

c) Eine Betrachtung der Materialien führt zu keinem anderen Ergebnis. Es war – soweit ersichtlich – nie die Absicht, unter (dem heutigen) § 190 StG Änderungen von Nebensteuerdomizilen zu subsumieren bzw. diese Vorschrift auf solche Änderungen analog anzuwenden, wie im Folgenden aufzuzeigen ist:

aa) Gemäss Weisung vom 23. Juni 1949 zum Gesetz über die direkten Steuern bestimmte sich Inhalt und Umfang der Steuerpflicht (betr. Allgemeine Gemeindesteuern) sinngemäss nach den Vorschriften über die Staatssteuer. Bei Verlegung des Wohnsitzes oder Sitzes in eine andere zürcherische Gemeinde und bei Steuerpflicht in mehreren zürcherischen Gemeinden seien besondere Bestimmungen massgebend: Die Wohnsitz- oder Sitzverlegung in eine andere zürcherische Gemeinde sei für die Steuerpflicht des laufenden Jahres ohne Einfluss. Die Ausscheidung werde nach den nämlichen Regeln erfolgen, wie sie das Steuergesetz von 1917 aufgestellt habe (ABI 1949, S. 774; Letzteres bezog sich insbesondere auf die Höhe des minimalen Steuerbetrages, der erforderlich war, damit überhaupt eine Steuerausscheidung zwischen den Gemeinden an Hand genommen würde, siehe dazu nachstehend). Zur Begründung oder Änderung eines Spezialsteuerdomizils äusserte sich der Regierungsrat in der Weisung damit nicht (ebenso wenig später im Beleuchtenden Bericht, ABI 1951,

S. 648 ff., S. 716). An der Kantonsratssitzung vom 20. November 1950 wurde zum damaligen § 134 erläutert, wenn während eines Steuerjahres von einem Steuerpflichtigen sein Domizil innerhalb des Kantons verlegt werde, trete keine Verlegung der Steuerhoheit ein. Die Steuern würden für das ganze Jahr von der veranlagenden Gemeinde erhoben, während bisher bei Wohnsitzwechsel vor dem 1. Juli die Steuern für das zweite Halbjahr von der neuen Wohnsitzgemeinde bezogen worden sei. Die Anwendung der Steuerausscheidung (damaliger § 135) erfuhr insofern eine Änderung zum früheren Recht, dass eine Ausscheidung nur vorgenommen werden sollte, wenn der auf eine Gemeinde entfallende Teil der einfachen Staatssteuer mindestens Fr. 50.- betrage. Die beiden Bestimmungen wurden vom Rat so beschlossen und in der Sitzung vom 19. März 1951 diskussionslos genehmigt (KR-Prot. S. 2822 und S. 3209).

bb) Im Zusammenhang mit der Totalrevision des Steuergesetzes von 1997 und dem damit einhergehenden Wechsel von der Vergangenheits- zur Gegenwartsbemessung führte der Regierungsrat in der Weisung vom 13. Juli 1994 zum damaligen § 186 (Wechsel in eine andere zürcherische Gemeinde während der Steuerperiode) aus, die Gegenwartsbemessung habe zwangsläufig zur Folge, dass das Steuererklärungsverfahren erst nach Ablauf der Steuerperiode durchgeführt werden könne, da erst dann die Bemessungsgrundlage feststehe. Von daher läge es nahe, bei einem Wechsel in eine andere zürcherische Gemeinde die Steuerhoheit für die ganze laufende Steuerperiode der Zuzugsgemeinde zuzuweisen. Es dürfe jedoch nicht übersehen werden, dass schon in der Steuerperiode selber eine Akontozahlung zu erheben sei. Sei eine solche Zahlung vor dem Wegzug in eine andere zürcherische Gemeinde erfolgt, der für die ganze Steuerperiode das Besteuerungsrecht zukäme, so müsste die Wegzugsgemeinde die erhaltene Akontozahlung an die Zuzugsgemeinde überweisen, was mit entsprechendem Verwaltungsaufwand verbunden wäre. Insbesondere der Verband der Gemeindesteuerämter habe daher im Vernehmlassungsverfahren verlangt, trotz der Einführung der Gegenwartsbemessung die bisherige Regelung beizubehalten, wonach der Wechsel in eine andere zürcherische Gemeinde die Steuerhoheit der Wegzugsgemeinde für die laufende Steuerperiode unverändert fort dauere. Diesem begründeten Begehren trage § 186 V nunmehr Rechnung (unter Hinweis auf Art. 22 und 68 StHG). Zum damaligen § 187 (Steuerpflicht in mehreren Gemeinden) erklärte der Regierungsrat, es verhalte sich grundsätzlich nicht anders als im interkantonalen Verhältnis, auch wenn die vom Bundesgericht zum Verbot der Doppelbesteuerung gemäss Art. 46 Abs. 2 BV entwickelten Regeln im interkommunalen Verhältnis an sich nicht direkt verbindlich seien. Bezüglich der sekundären Gemeindesteuerpflicht

äusserte sich die Weisung nur zur Anmeldefrist betreffend Ausscheidungsanspruch (ABI 1994 S. 1528 f.).

In der Kantonsratskommission wurde zum damaligen § 186 ausgeführt, diese Bestimmung regle den Fall, wenn jemand innerhalb der Steuerperiode von einer Gemeinde in die andere ziehe. Entscheidend sei, wo der Steuerpflichtige zu Beginn der Steuerperiode ansässig sei. Die Steuerhoheit liege bei der Wegzugsgemeinde. Das entspreche auch der (damaligen) interkantonalen Regelung gemäss StHG. Die Bestimmung trage dem Umstand Rechnung, dass in der Steuerperiode bereits ein provisorischer Bezug erfolge. Ein Kommissionsmitglied erkundigte sich nach der Praktikabilität dieser Lösung. Da die Steuererklärung für das laufende Jahr erst im folgenden Jahr auszufüllen sei, würden sich die Steuerpflichtigen fragen, weshalb die Wegzugsgemeinde zuständig sei. Der damalige Rechtskonsulent und Stellvertreter des Chefs des Kantonalen Steueramts erläuterte, dass diese Frage berechtigt sei. Im Vernehmlassungsentwurf habe man vorgesehen, dass die Ansässigkeit der Steuerpflichtigen am Ende der Steuerperiode massgebend sei. Man habe diese Variante verlassen und sich für den Beginn der Steuerperiode entschieden (Protokoll der 15./16. Sitzung der Kantonsratskommission vom 30. März 1995, S.192). Betreffend die Gemeindesteuern war in weiteren Sitzungen insbesondere die Anhebung des Minimalbetrages bei der Gemeindesteuerausscheidung von Fr. 2'000.- Thema (Kommissionssitzungen vom 8. Dezember 1995, S. 370 und vom 31. Januar 1996, S. 385 f.). Schliesslich wurden keine massgebenden Änderungen der Bestimmungen betreffend die Gemeindesteuern bzw. der Gemeindesteuerausscheidung vorgenommen (vgl. 69. Sitzung vom 16. September 1996, KR-Prot. S. 4909 f.).

cc) Im Wesentlichen und zusammenfassend kann den Materialien zu § 190 StG demnach entnommen werden, dass die Beibehaltung der Steuerhoheit der Wegzugsgemeinde auch nach Umstellung auf das Postnumerandosystem insbesondere administrative Gründe hatte und vornehmlich der Vermeidung umständlicher Akonto-Rückzahlungen dienen sollte. Eine analoge Anwendung dieser für (Wohn-)Sitzwechsel geltenden Grundsätze auf die Änderung der Verhältnisse bei Nebensteuerdomizilen war nicht beabsichtigt. Dies zu Recht, da hier das Hauptsteuerdomizil weiterbesteht und dieses damit ohnehin einen Steuerbezug durchführen muss, sodass die unerwünschte Folge bei Wegzug – Auseinanderfallen von Bezugs- und Veranlagungsgemeinde – eben gerade nicht eintritt.

d) Zu berücksichtigen ist sodann – wie der Pflichtige zu Recht vorbringt – die Revision von Art. 68 StHG.

aa) In der bis Ende 2000 geltenden Fassung sah Art. 68 StHG vor, dass bei Wechsel des steuerrechtlichen Wohnsitzes innerhalb der Schweiz die Steuerpflicht hinsichtlich der Einkommens- und Vermögenssteuer für das laufende Steuerjahr am bisherigen Steuerort unverändert bleibe (Wegzugskanton; vgl. zu dieser "verunglückten" Fassung Dieter Weber in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 68 N 1 f. StHG). In der revidierten Fassung, die seit dem 1. Januar 2001 in Kraft ist (AS 2001, 1052), ist nun in Angleichung an Art. 216 DBG bei Wohnsitzwechsel der Zuzugskanton massgeblich. Nach dem neuen Abs. 2 der Bestimmung besteht die beschränkte Steuerpflicht in einem anderen als dem Wohnsitzkanton für die ganze Steuerperiode. Für die Steuerausscheidung wird auf die pro rata-Faktorenaufteilung abgestellt (Weber, Art. 68 N 15 ff. StHG; vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 10 N 47 und oben E. 4c/cc).

bb) Nach der Revision von Art. 68 StHG wurde in § 10 und § 59 StG mit Gesetz (Steuergesetz/Änderung) vom 11. September 2000 ein Abs. 3 bzw. Abs. 4 eingefügt (in Kraft seit dem 1. Januar 2001), der für die Änderung und das Ende der Steuerpflicht aufgrund persönlicher und wirtschaftlicher Zugehörigkeit im interkantonalen Verhältnis auf das Steuerharmonisierungsgesetz verweist. § 190 StG blieb nach der StHG-Revision allerdings unverändert.

e) Zusammenfassend ist § 190 StG auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar und der Pflichtige damit für die Steuerperiode 2007 sowohl in der Wohnsitz- als auch in der Liegenschaftengemeinde steuerpflichtig, weshalb eine Steuerausscheidung zwischen den Gemeinden B und C stattzufinden hat (pro rata-Aufteilung der Steuerfaktoren bezüglich des Nebensteuerdomizils). Folglich ist die Angelegenheit zur Vornahme der Gemeindesteuerausscheidung und gegebenenfalls weiterer Ermittlung des Sachverhalts an die Vorinstanz ins erstinstanzliche Verfahren zurückzuweisen.

6. Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung des Rekurses. Die Kosten des Verfahrens werden der unterliegenden Partei auferlegt; wird der Rekurs teilweise gutgeheissen, werden sie anteilmässig auferlegt (§ 151 Abs. 1 StG). Nachdem der Pflichtige zu einem grossen Teil obsiegt (mit Ausnahme des "Verfahrensan-

trags"), rechtfertigt es sich, die Verfahrenskosten zu 9/10 der Rekursgegnerin und zu 1/10 dem Pflichtigen aufzuerlegen. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen, da der Pflichtige nicht vertreten ist, die Abfassung der Rekurs-/Beschwerdeschrift keinen besonderen Aufwand erforderte und der Einspracheentscheid auch nicht offensichtlich unbegründet ist, d.h. nicht willkürlich oder fahrlässig getroffen wurde (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1954/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 8. Juni 2010 wird aufgehoben. Die Sache wird im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt ins erstinstanzliche Verfahren zurückgewiesen.

[...]