

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2021.103
1 ST.2021.145

Entscheid

16. Mai 2022

Mitwirkend:

Einzelrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiber Claude Treyer

In Sachen

1. **A,**

2. **B,**

vertreten durch Dr.oec.publ. C,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

Kanton Zürich,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Süd,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerde-/
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2019 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2019

hat sich ergeben:

A. Die Ehegatten A und B (nachfolgend der/die Pflichtige bzw. die Pflichtigen) deklarierten in ihrer ersten gemeinsamen Steuererklärung vom 3. November 2020 nach ihrer Heirat im August 2019 für die direkte Bundessteuer 2019 ein steuerbares Einkommen von Fr. 268'400.- und für die Staats- und Gemeindesteuern 2019 ein steuerbares bzw. satzbestimmendes Einkommen von Fr. 169'249.- bzw. 271'340.- und ein steuerbares bzw. satzbestimmendes Vermögen von Fr. 5'695'361.- bzw. Fr. 7'681'993.-. Die Pflichtigen legten der Steuererklärung einen durch den Ehemann am 1. März 2020 ausgestellten Lohnausweis zuhanden der Ehefrau mit einem Nettolohn von Fr. 36'563.- bei. Unter Ziff 1.1 der Steuererklärung beantragten diese indes, auf die Besteuerung dieses Betrags als Einkunft der Ehefrau aus unselbständiger Erwerbstätigkeit zu verzichten mit der Folge, dass unter Ziff. 11.2 auch keine Berufsauslagen der Ehefrau abzuziehen seien. Bei den Bemerkungen unter Ziff. 60 begründeten die Pflichtigen diesen Antrag damit, dass der Ehemann der Ehefrau auch nach der Heirat am 18. August 2019 weiterhin einen "Haushaltslohn" ausbezahlt habe.

Das kantonale Steueramt veranlasse die Pflichtigen für die direkte Bundessteuer 2019 mit Verfügung vom 3. Mai 2021 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 307'400.-. Mit Einschätzungsverfügung gleichen Datums schätze es die Pflichtigen – in Abweichung von der Steuererklärung – mit einem steuerbaren bzw. satzbestimmenden Einkommen von Fr. 202'300.- (davon Ertrag aus qualifizierten Beteiligungen Fr. 5'000.-) bzw. Fr. 310'300.- sowie – deklarationsgemäss – mit einem steuerbaren bzw. satzbestimmenden Vermögen von Fr. 5'695'000.- bzw. Fr. 7'681'000.- ein. Die Abweichung beim steuerbaren/satzbestimmenden Einkommen war in erster Linie auf die steuerrechtliche Erfassung des "Haushaltslohns" der pflichtigen Ehegattin von Fr. 36'563.- unter Gewährung des Abzugs der Berufskosten- bzw. Aus-/Weiterbildungspauschalen von Fr. 2'000.- bzw. Fr. 500.-, daneben auch auf eine geringfügige und vorliegend nicht mehr streitige Reduktion der abzugsfähigen Vermögensverwaltungskosten zurückzuführen.

B. Die Einsprache der Pflichtigen vom 27. Mai 2021, in welcher diese unter Hinweis auf die Faktorenaddition im Jahr der Heirat, die dieser zugrundeliegende wirt-

schaftliche Betrachtungsweise sowie den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit die Nichtbesteuerung dieses "Haushaltslohns" zumindest ab dem Datum der Heirat beantragen liessen, wies das kantonale Steueramt mit Einspracheentscheiden vom 20. Juli 2021 ab, ohne – wie beantragt – vorgängig einen Einschätzungsvorschlag im Einspracheverfahren zu unterbreiten.

C. Mit Beschwerde/Rekurs vom 18. August 2021 liessen die Pflichtigen die vollständige Nichterfassung des "Haushaltslohns", die Zusprechung einer Parteientschädigung sowie die Durchführung einer Parteibefragung beantragen. In verfahrensrechtlicher Hinsicht rügten sie überdies die Verweigerung des rechtlichen Gehörs und beantragten sinngemäss die Rückweisung des Verfahrens an das kantonale Steueramt.

Das kantonale Steueramt schloss in seiner Beschwerde- und Rekursantwort vom 13. September 2021 auf kostenpflichtige Abweisung der Rechtsmittel.

Auf die Parteivorbringen wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. Die Pflichtigen rügen verschiedene Verletzungen der ihnen zustehenden Verfahrensrechte. Diese sind vorab zu prüfen.

a) Die Pflichtigen rügen, ihnen sei trotz entsprechendem Begehren kein Veranlagungs- bzw. Einschätzungsvorschlag im Einspracheverfahren eröffnet und damit sinngemäss die Möglichkeit verwehrt geblieben, ihre Mitwirkungsrechte im Anschluss an einen solchen Vorschlag (z.B. mündliche Vorsprache zu den aus ihrer Sicht massgebenden tatsächlichen Verhältnissen) wahrzunehmen.

aa) Hierzu ist zum einen festzuhalten, dass der Erlass eines Veranlagungs- bzw. Einschätzungsvorschlags – sei es im Rahmen des Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahrens oder aber auch im Rahmen eines darauffolgenden Einspracheverfahrens – lediglich (aber immerhin) ein Instrument der bürgernahen Verwaltung darstellt, dessen Einsatz sich in bestimmten Situationen aus Gründen der Verhältnismässigkeit und der Verfahrenswirtschaftlichkeit anbietet, etwa dann, wenn die der Einschätzung/Veranlagung zugrundeliegenden Tatsachen nicht oder nur unter unverhältnismässig grossen Schwierigkeiten abgeklärt werden können. Ein Anspruch der Steuerpflichtigen auf den Erlass eines Veranlagungs- bzw. Einschätzungsvorschlags bzw. eine spiegelbildliche Verpflichtung der Steuerbehörden, in allen Fällen, in denen es die Veranlagung bzw. Einschätzung in Abweichung von der Steuererklärung vornimmt, zunächst einen Veranlagungs- bzw. Einschätzungsvorschlag zuzustellen, besteht nicht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 131 N 34 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 139 N 23 StG, jeweils mit Hinweis auf RB 2001 Nr. 91). Vielmehr liegt es im Ermessen des kantonalen Steueramts, Abweichungen von der Steuererklärung als Veranlagungs-/Einschätzungsvorschlag oder als Veranlagungs-/Einschätzungsentcheid zu eröffnen (Art. 131 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG] bzw. § 139 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG] i.V.m. § 44 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 [StV]). Nichts Anderes gilt im Einspracheverfahren, in welchem das kantonale Steueramt über dieselben Befugnisse verfügt wie im Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren (Art. 134 Abs. 1 DBG bzw. § 140 Abs. 1 StG). Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs liegt daher nicht vor.

bb) Zum andern wäre es den Pflichtigen freigestanden, bereits im Rahmen der Einspracheerhebung bzw. jederzeit danach bis zum Abschluss des Einspracheverfahrens eine ihnen gemäss § 141 Abs. 2 StG zustehende mündliche Vertretung ihrer Einsprache (mit Wirkung auch für den Bereich der direkten Bundessteuer, bei welcher die Möglichkeit der mündlichen Vertretung in Art. 134 DBG nicht mehr vorgesehen ist) ausdrücklich zu beantragen, was indes nicht geschehen ist. Dementsprechend liegt auch diesbezüglich keine Gehörsverletzung vor.

b) Des Weiteren rügen die Pflichtigen Verletzungen der Begründungspflicht durch das kantonale Steueramt sowohl im Veranlagungs-/Einschätzungsverfahren wie

auch im Einspracheverfahren. So sei der in der Steuererklärung enthaltene Nichtbesteuerungsantrag des "Haushaltslohns" i.V.m. dem Hinweis auf die Heirat in der Steuerperiode gemäss der einschlägigen Bemerkung im Rahmen des Einschätzungsverfahrens schlicht ignoriert worden und habe sich das kantonale Steueramt auch nicht mit dem in der Einsprache enthaltenen Vorbringen der Nichtbesteuerung zumindest ab dem Heiratsdatum auseinandergesetzt.

aa) Gemäss dem in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) garantierten Anspruch auf rechtliches Gehör bedürfen Endentscheide einer hinreichenden Begründung. Die wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Entscheidungsgründe müssen darin enthalten sein (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 131 N 28 DBG). Indessen dürfen die Anforderungen an die Begründungspflicht nicht überspannt werden. Ihr ist Genüge getan, wenn der Verfügungsadressat durch die Begründung in die Lage versetzt wird, die Tragweite der Entscheidung zu beurteilen und diese in voller Kenntnis der Umstände mit einem Rechtsmittel weiterzuziehen. Nicht notwendig ist, dass sich die zuständige Behörde mit jeder tatbestandlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand des Rechtssuchenden auseinandersetzt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 131 N 31 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 139 N 33 StG, je mit Hinweisen).

In der Veranlagungsverfügung bzw. im Einschätzungsentscheid setzt die zuständige Behörde die Steuerfaktoren, den Steuersatz/-tarif und die Steuerbeträge fest (Art. 131 Abs. 1 DBG und § 139 Abs. 1 StG). Das kantonale Recht sieht zudem explizit vor, dass die Entscheide den Beteiligten mit Begründung schriftlich mitgeteilt werden (§ 126 Abs. 1 StG). Abweichungen von der Steuererklärung hat die Einschätzungs- bzw. Veranlagungsbehörde dem Steuerpflichtigen bekannt zu geben (Art. 131 Abs. 2 DBG und § 126 Abs. 1 StG). Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung genügt dies den Minimalanforderungen, wie sie gestützt auf Art. 29 Abs. 2 BV an Massenverwaltungsakte gestellt werden (statt vieler BGr, 19. März 2013, 2C_596/2012, E. 4.1; vgl. auch Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 131 N 7-9 DBG), wobei praxisgemäss eine kurze Grundangabe angebracht wird und auch allfällige Erläuterungen in ergangenen Auflagen, welche auf Abweichungen von der Deklaration der Pflichtigen hinweisen, als Begründung zu berücksichtigen sind (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 131 N 33 DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 139 N 35 StG).

bb) Das kantonale Steueramt hat in seiner Berechnungsmitteilung zum Einschätzungsentscheid vom 3. Mai 2021 die Erfassung des "Haushaltslohns" der Ehegattin dahingehend begründet, dass es sich hierbei um einen Nettolohn gemäss Lohnausweis handle. Gemäss § 17 Abs. 1 StG seien sämtliche unselbständigen Erwerbseinkünfte steuerbar. Vorliegend seien für die Ehefrau AHV- und Beiträge an die berufliche Vorsorge bezahlt worden, womit bereits allein auf dem Lohnausweis basierend zweifellos ein unselbständiger Erwerb vorliegen würde und diese Einkünfte sinngemäss steuerbar seien. Damit setzt sich das kantonale Steueramt zwar nicht ausdrücklich mit dem von den Pflichtigen in der Steuererklärung 2019 in Kürzestform geltend gemachten Umstand der Heirat der Pflichtigen während der Steuerperiode 2019 auseinander. Mit der Qualifikation dieser Einkünfte als solche aus unselbständiger Erwerbstätigkeit und dem Hinweis auf die generelle Steuerbarkeit solcher Einkünfte gemäss § 17 Abs. 1 StG gibt das kantonale Steueramt indes zu verstehen, dass es der Heirat der Pflichtigen in der Steuerperiode aufgrund der Rechtsnatur der streitbetreffenden Einkünfte keine rechtserhebliche Bedeutung beimisst. Damit hat es das Begründungserfordernis – wenn auch nur sehr knapp – erfüllt. Nichts Anderes gilt hinsichtlich der Begründung des Einspracheentscheids. In diesem wird an der Rechtsnatur als Einkunft aus unselbständiger Erwerbstätigkeit und der zwingenden Steuerbarkeit gemäss § 17 Abs. 1 StG festgehalten und die Rüge der Verletzung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Pflichtigen unter Hinweis auf die unübliche Ausgestaltung des Einkommenszuflusses der Ehegattin in Form eines "Haushaltslohns" des Ehegatten verworfen mit der Folge, dass aus Sicht des kantonalen Steueramts eine Nichtbesteuerung dieser Einkünfte (weder für die ganze Steuerperiode 2019 noch für die Teilperiode ab dem Heiratsdatum) nicht infrage kommt.

Da keine Verletzung der Begründungspflicht durch das kantonale Steueramt vorliegt, ist der sinngemässe Rückweisungsantrag der Pflichtigen abzuweisen.

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 unselbstständige Erwerbstätigkeit der Pflichtigen im Sinn der Führung des Haushalts am gemeinsamen Wohnsitz an derstrasse 41 in der Gemeinde D zwischen den Parteien streitig. Während die Pflichtigen nunmehr eine vollständigen Nichtsteuerbarkeit während der ganzen Steuerperiode vertreten, hält das kantonale Steueramt an einer ebensolchen vollständigen Steuerbarkeit fest.

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 unterschiedlich 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 ein 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,

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, 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 Konkubinat 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 Konkubinat 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

das Unfallversicherungspflichtobligatorium 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 Haushaltelohns 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

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 marktkonformen sehr hohen Festsetzung des Haushaltungslohns, welche im Umfang des un gerechtfertigten Überschusses wohl schenkungssteuerrechtlich zu erfassen wäre – erachtet das Steuerrekursgericht daher beim Konkubinat 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 verpflichten 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-

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) Aus diesen Erwägungen ergibt sich, dass der gemäss Lohnausweis vom 1. März 2020 vom Pflichtigen an die Pflichtige für die ganze Periode ausgerichtete Nettolohn, welcher gemäss unwidersprochen gebliebenen Ausführungen der Pflichtigen in der Steuerklärung 2019 einen Haushaltslohn darstellt, in der Periode vom 1. Januar bis zum Datum der Heirat (18. August 2019) grundsätzlich als steuerbares Erwerbseinkommen der Pflichtigen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit zu qualifizieren ist. Dabei macht es keinen Unterschied, ob die Pflichtige – was eher unwahrscheinlich erscheint – lediglich in einem Bedienstetenverhältnis oder aber – deutlich wahrscheinlicher – in einem Konkubinatsverhältnis zum Pflichtigen gestanden ist. Ab dem Heiratszeitpunkt indes gilt die Haushaltsführung der Pflichtigen als Ehegattin des Pflichtigen in jedem Fall als Beitrag an den ehelichen Unterhalt und kann daher – trotz Miterfassung auch dieser Periode im Lohnausweis und entgegen der Auffassung des

kantonalen Steueramts – nicht mehr als steuerbares Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit qualifiziert werden. Der Umstand der ganzjährigen Erfassung des Haushaltslohns im Lohnausweis als Urkunde sowie deren – gemäss Vorbringen der Pflichtigen ohnehin nur vorläufigen – ganzjährige Abrechnung dieses Lohns mit den Sozialversicherungen allein vermag diese gesetzliche Folge der Heirat nicht aufzuheben. Der von den Pflichtigen beschrittene Weg der Lohnausweiserstellung und provisorischen Sozialversicherungsabrechnungen erscheint aufgrund der bislang steuerrechtlichen wie wohl auch sozialversicherungsrechtlich nicht vollständig geklärten Rechtslage in dieser Situation als nachvollziehbar. Denn es obliegt letztlich den Steuer- und Sozialversicherungsbehörden, den massgebenden Sachverhalt aufgrund der Gesamtheit der angegebenen Informationen im Zusammenwirken mit den Pflichtigen zu ermitteln sowie steuer- bzw. sozialversicherungsrechtlich zu qualifizieren.

4. In einem zweiten Schritt ist – entsprechend der Vorbringen der Pflichtigen – zu prüfen, ob und gegebenenfalls inwieweit der Wechsel von der bisherigen Individualbesteuerung zur Familienbesteuerung der beiden Pflichtigen in der Steuerperiode 2019 zufolge ihrer Heirat am 18. August 2019 die vorstehende Qualifikation des Haushaltslohns im Sinn eines Erwerbseinkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit bis zum Heiratszeitpunkt umzustossen vermag.

a) Gemäss Art. 9 Abs. 1 DBG bzw. § 7 Abs. 1 StG wird das Einkommen der Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammengerechnet. Art. 42 Abs. 1 DBG bzw. § 52 Abs. 2 StG, welcher die Vorgaben von Art. 18 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) umsetzt, sehen dabei vor, dass die Ehegatten bei Heirat für die ganze Steuerperiode gemeinsam besteuert werden. Mit dieser Regelung erklärt das Gesetz bei Heirat den Zivilstand und die familiären Verhältnisse am Ende der Steuerperiode für massgebend (König/Maduz, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 42 N 3 DBG sowie in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., 2017, Art. 18 N 3 StHG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 42 N 4 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 52 N 7 StG). Dies steht im Einklang mit dem Grundsatz, wonach für die Festlegung sowohl der

Sozialabzüge wie auch der Steuertarife die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode massgebend sind (Art. 35 Abs. 2 DBG bzw. §§ 34 Abs. 2 und 35 Abs. 3 StG).

b) Der Zusammenrechnung der Einkommen der beiden Ehegatten (Faktorenaddition) für die ganze Steuerperiode liegt unabhängig vom Datum der Eheschliessung die Fiktion einer ganzjährigen Ehe nicht zuletzt auch im Sinn einer wirtschaftlichen Einheit zugrunde. Dieser Fiktion folgen wohl auch die Minderung des sich durch diese Faktorenaddition ergebenden nachteiligen Progressionseffekts durch die ebenfalls vom unterjährigen Heiratszeitpunkt unabhängige ganzjährigen Gewährung des Verheiratedentarifs bzw. die vollständige Gewährung des besonderen Sozialabzugs für Verheiratete gemäss Art. 35 Abs. 1 lit. c DBG bzw. bei entsprechender Tätigkeit der Ehegatten zusätzlich auch des Doppelverdienerabzugs gemäss § 31 Abs. 2 StG.

c) Auf Grundlage dieser Fiktion einer ganzjährigen Ehe auch im Sinn einer wirtschaftlichen Einheit rechtfertigt es sich auch für den vorliegenden Spezialfall der Ausrichtung einer "Haushaltslohn" im Heiratsjahr, diesen nicht nur ab dem Heiratszeitpunkt, sondern für die ganze Steuerperiode der Heirat einkommenssteuerrechtlich nicht zu erfassen. Bei dieser Rechtslage kann auf die von den Pflichtigen beantragte Parteibefragung verzichtet werden.

5. a) Ist der an die Pflichtige ausgerichtete "Haushaltslohn" während der ganzen Steuerperiode 2019 nicht als Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit zu qualifizieren, sind als Folge dieser Qualifikation die vom kantonalen Steueramt als Gewinnungskosten zum Abzug zugelassenen Berufsauslagen (Berufsauslagenpauschale Fr. 2'000.- sowie Aus-/Weiterbildungspauschale Fr. 500.-) entsprechend dem Antrag der Pflichtigen zu streichen.

b) Gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG sowie § 31 Abs. 1 lit. d StG können die gemäss Gesetz, Statut oder Reglement geleisteten Einlagen, Prämien und Beiträge an die Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung und an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge von den Einkünften abgezogen werden. Über die Anträge der Pflichtigen hinaus zu prüfen verbleibt daher, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang in der vorliegenden speziellen Konstellation der Ausrichtung eines "Haushaltslohn" im Heiratsjahr trotz der steuerrechtlichen Nichterfassung als Einkommen aus unselbst-

ständiger Erwerbstätigkeit die von den Pflichtigen mit den Sozialversicherungen bzw. dem Träger der beruflichen Vorsorge gemäss Lohnausweis abgerechneten "Arbeitnehmerbeiträge" für diesen "Haushaltslohn" nach den sozialversicherungs- und vorsorgerechtlichen Regelungen geschuldet sind (vgl. betreffend AHV-Beiträge z.B. Art. 28 Abs. 4 der Verordnung über die Alters- und Hinterlassenenversicherung vom 31. Oktober 1947, AHVV, in der Fassung vom 20. September 2002, in Kraft seit 1. Januar 2003) und deshalb abzugsfähig bleiben. Eine solche Beurteilung kann indes nicht durch das Steuerrekursgericht erfolgen, sondern ist den zuständigen Vorsorgeträgern der 1. und 2. Säule vorbehalten. Das Verfahren ist aus diesem Grund zur weiteren Untersuchung (im Sinn der Einforderung dieser Beurteilung durch die Vorsorgeträger) und Entscheid betreffend die zusätzliche Abzugsfähigkeit bzw. den Umfang der zusätzlichen Abzugsfähigkeit der Sozialversicherungsbeiträge der Pflichtigen in der Steuerperiode 2019 inkl. allenfalls daraus folgender interkantonalen Steuerauscheidung an das kantonale Steueramt zurückzuweisen.

6. Gestützt auf diese Erwägungen sind die Rechtsmittel gutzuheissen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens dem Beschwerde-/Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Den Pflichtigen ist aufgrund ihres Obsiegens eine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 bzw. § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959, VRG).

Soweit eine Partei den vorliegenden Entscheid einzig mit Bezug auf die Rückweisung mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht anfechten will, ist darauf hinzuweisen, dass dies nur möglich ist, soweit der Entscheid einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (§ 19a Abs. 2 VRG i.V.m. Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird im Sinn der Erwägungen gutgeheissen. Das Verfahren wird zur weiteren Untersuchung und Entscheid betreffend die zusätzliche Abzugsfähigkeit bzw. den Umfang der zusätzlichen Abzugsfähigkeit der Sozialversicherungsbeiträge der Pflichtigen in der Steuerperiode 2019 an das kantonale Steueramt zurückgewiesen.

2. Der Rekurs wird im Sinn der Erwägungen gutgeheissen. Das Verfahren wird zur weiteren Untersuchung und Entscheid betreffend die zusätzliche Abzugsfähigkeit bzw. den Umfang der zusätzlichen Abzugsfähigkeit der Sozialversicherungsbeiträge der Pflichtigen in der Steuerperiode 2019 an das kantonale Steueramt zurückgewiesen.

[...]