

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 ST.2016.33

Entscheid

19. April 2016

Mitwirkend:

Einzelrichter Walter Balsiger und Gerichtsschreiberin Christina Hefti

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

Rekurrenten,

vertreten durch Prof. Dr.iur. C,

gegen

Staat Zürich,

Rekursgegner,

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

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern 2011

hat sich ergeben:

A. Die Eheleute A und B (nachfolgend die Pflichtigen) sind aufgrund ihres Wohnsitzes in D im Kanton Aargau unbeschränkt steuerpflichtig. Beschränkt steuerpflichtig sind sie zudem in den Kantonen Zürich, Thurgau und Graubünden; dies aufgrund eines hiesigen Geschäftsbetriebs und Grundeigentum in allen genannten Kantonen.

Am 22. Juli 2014 wurden die Pflichtigen an ihrem Hauptsteuerdomizil für die Steuerperiode 2011 mit einem satzbestimmenden Gesamteinkommen von Fr. 676'100.- und einem im Kanton Aargau steuerbaren Einkommen von Fr. 421'800.- veranlagt; letzteres gestützt auf eine interkantonale Ausscheidungsberechnung mit Einkommensquoten von 62.40% (Kanton Aargau), 20.43% (Kanton Zürich), 17.17% (Kanton Thurgau) und 0% (Kanton Graubünden). Weil die Pflichtigen im Kalenderjahr 2011 einen Ertrag aus qualifizierter Beteiligung in der Höhe von Fr. 480'000.- erzielt hatten, besteuerte die Aargauer Steuerbehörde das gesamte am Hauptsteuerdomizil steuerbare Einkommen zu 40% des Gesamtsatzes; dies gestützt auf das bei solchen Erträgen im Kanton Aargau anzuwendende Teilsatzverfahren.

Bereits zuvor hatte die hiesige Steuerbehörde den Pflichtigen mit Einschätzungsentscheid vom 23. April 2014 ein steuerbares Einkommen von Fr. 136'900.- und ein satzbestimmendes Einkommen von Fr. 670'500.- eröffnet; die Teilsatzbesteuerung, welche für Erträge aus qualifizierter Beteiligung auch im Kanton Zürich zur Anwendung kommt, wurde dabei nicht gewährt.

B. Mit gegen den letzteren Entscheid am 6. Mai 2014 erhobener Einsprache liessen die Pflichtigen geltend machen, weil ihr Ertrag aus qualifizierter Beteiligung grösser sei als das im Wohnsitzkanton steuerbare Einkommen, habe der Kanton Zürich für einen Teil des dort steuerbaren Einkommens ebenfalls das Teilsatzverfahren anzuwenden, ansonsten eine Schlechterstellung bzw. ein Verstoss gegen das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot resultiere.

Das Einspracheverfahren wurde in der Folge sistiert, weil sich die gleiche Problematik auch im Kanton Thurgau stellte und die dortige Steuerverwaltung die Schweizerische Steuerkonferenz (SSK) um eine Stellungnahme ersucht hatte. Nachdem die Letztere bzw. deren Arbeitsgruppe Steuerausscheidung (AGAUS) anlässlich ihrer Sitzung vom 11. November 2015 die Auffassung vertreten hatte, die Kantone hätten im Zusammenhang mit der Teilbesteuerung von Erträgen aus qualifizierter Beteiligung keine Rücksicht auf das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot zu nehmen, weshalb im konkreten Fall keine verbotene Schlechterstellung resultieren könne, nahm das kantonale Steueramt das Verfahren wieder auf. Im Ergebnis der Auffassung der AGAUS folgend, wies es mit Entscheid vom 4. Januar 2016 die Einsprache ab.

C. Hiergegen liessen die Pflichtigen am 1. Februar 2016 Rekurs erheben und beantragen, die Einkommenssteuerfaktoren in Anwendung des Teilsatzverfahrens wie folgt festzulegen:

	Fr.
Steuerbares Einkommen	136'900.-
- Davon steuerbares Einkommen zum Gesamtsteuersatz	105'300.-
- Davon steuerbares Einkommen aus qualifizierter Beteiligung	31'600.-
Satzbestimmendes Einkommen	670'500.-.

Zudem wurde die Zusprechung einer Parteientschädigung verlangt.

In der Begründung wurde daran festgehalten, dass in der vorliegenden Konstellation die Nichtberücksichtigung des Teilsatzverfahrens in Nebensteuerdomizilen eine verbotene Schlechterstellung nach sich ziehe. Zu deren Beseitigung werde folgender Lösungsansatz vorgeschlagen: Sobald als Folge der interkantonalen Steuerausscheidung die am Wohnsitz steuerbaren Einkünfte tiefer seien als die für die Teilbesteuerungsverfahren qualifizierenden Beteiligungserträge, müssten ausnahmsweise auch die Nebensteuerdomizile das Teilbesteuerungsverfahren zur Anwendung bringen, soweit ein solches nach kantonalem Recht vorgesehen sei. Im Fall der Pflichtigen sei folglich davon auszugehen, dass in den Kantonen Zürich und Thurgau die steuerbaren Einkünfte qualifizierte Beteiligungserträge von Fr. 58'200.- enthielten (= gesamter Beteiligungsertrag von Fr. 480'000.- ./). das im Kanton Aargau steuerbare Einkommen von

Fr. 421'800.-). Gestützt auf seine unbestrittene Ausscheidungsquote habe der Kanton Zürich hiervon einen Anteil von Fr. 31'600.- zu übernehmen.

Das kantonale Steueramt schloss mit Vernehmlassung vom 15. Februar 2016 auf Rekursabweisung.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Mit Beschluss vom 23. März 2007 änderte die Bundesversammlung im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II verschiedene steuerrechtliche Bestimmungen des Bundes. Unter anderem fügte sie in Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG) vom 14. Dezember 1990 den folgenden zweiten Satz ein:

"Bei Dividenden, Gewinnanteilen, Liquidationsüberschüssen und geldwerten Vorteilen aus Beteiligungen aller Art, die mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals ausmachen (qualifizierte Beteiligungen), können die Kantone die wirtschaftliche Doppelbelastung von Körperschaften und Anteilsinhabern mildern."

Parallel dazu ergingen die Art. 18b sowie Art. 20 Abs. 1 lit. c und Abs. 1bis des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG), die eine Milderung der Steuerbelastung bei der direkten Bundessteuer durch eine bloss teilweise Besteuerung des Dividendenertrags aus qualifizierter Beteiligung vorsehen. Nachdem gegen die Unternehmenssteuerreform II ein Referendum zustande gekommen war, wurde die Gesetzesnovelle in der eidgenössischen Volksabstimmung vom 24. Februar 2008 angenommen; sie trat alsdann am 1. Januar 2009 in Kraft.

b) Im Kanton Zürich wurde die harmonisierungsrechtlich vorgegebene Teilbesteuerung der Erträge aus qualifizierter Beteiligung in § 35 Abs. 4 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) umgesetzt und dabei anders ausgestaltet als auf Ebene der direkten Bundessteuer, indem solche Erträge zur Hälfte des für das steuerbare Gesamteinkommen anwendbaren Steuersatzes besteuert werden. Die Teilbesteuerung

wird dergestalt im Rahmen eines Teilsatzverfahrens vollzogen, während auf Bundesebene das vorerwähnte Teileinkünfteverfahren gilt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 35 N 63).

Auch der Kanton Aargau führte die Teilbesteuerung im Rahmen eines Teilsatzverfahrens ein; mit 40% ist der Besteuerungssatz 10% tiefer als im Kanton Zürich angesetzt (vgl. § 45a des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998). Die meisten anderen Kantone führten die Teilbesteuerung ebenfalls ein, wobei das Teilsatzverfahren gegenüber dem Teileinkünfteverfahren leicht überwiegt (vgl. Übersicht in: Rolf Benz, Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung, Aktueller Stand der Gesetzgebung und deren Gültigkeit im Lichte der vier Urteile des Bundesgerichts vom 25. September 2009; abrufbar über www.benzlaw.ch).

2. a) Ist eine natürliche Person z.B. qua Liegenschaftenbesitz in mehreren Kantonen steuerpflichtig, so hat sie den Ertrag aus qualifizierter Beteiligung am Ort der unbeschränkten Steuerpflicht, also im Wohnsitzkanton, zu versteuern (Art. 5 StG). Entsprechend hat der Wohnsitzkanton nach Massgabe seiner kantonalen Steuergesetzgebung in Bezug auf den Beteiligungsertrag das Teilbesteuerungsverfahren anzuwenden, soweit er (wie die im vorliegenden Fall betroffenen Kantone) ein solches eingeführt hat.

b) Dem vorliegenden Fall liegt zugrunde, dass der im Gesamteinkommen der Pflichtigen (rund Fr. 670'000.-) enthaltene Ertrag aus qualifizierter Beteiligung (Fr. 480'000.-) deren im Wohnsitzkanton steuerbares Einkommen (rund Fr. 420'000.-) übersteigt; dementsprechend konnte der das Teilsatzverfahren anwendende Wohnsitzkanton den Ertrag aus qualifizierter Beteiligung nur in diesem letzteren Umfang der Teilbesteuerung zuführen. Die Pflichtigen lassen die Auffassung vertreten, dass in dieser Konstellation im Umfang des nicht satzprivilegierten Rest-Ertragsanteils (rund Fr. 60'000.-) auch die Kantone mit Nebensteuerdomizilen das Teilbesteuerungsverfahren nach Massgabe ihrer Milderungsregelungen anzuwenden haben. Zur Begründung wird vorgebracht, dass andernfalls eine Schlechterstellung bzw. ein Verstoß gegen das in Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung (BV) verankerte interkantonale Doppelbesteuerungsverbot resultiere.

c) Eine Doppelbesteuerung, die gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstösst, liegt vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung); sie ist aber auch gegeben, wenn ein Kanton die geltenden Kollisionsnormen verletzt, dadurch seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem andern Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung). Ausserdem darf ein Kanton eine steuerpflichtige Person grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten, weil sie nicht in vollem Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern wegen ihrer territorialen Beziehungen auch noch in einem andern Kanton steuerpflichtig ist (Schlechterstellungsverbot; vgl. zum Ganzen BGE 131 I 249 E. 3.1 S. 253; ASA 73 S. 247 E. 2.1, je mit Hinweisen).

d) Auch die Schweizerische Steuerkonferenz (SSK) bzw. deren Arbeitsgruppe Steuerauscheidung (AGAUS) hat sich anlässlich einer Sitzung vom 11. November 2015 mit der hier im Streit liegenden interkantonalen Problematik befasst und dabei die Auffassung vertreten, dass kein Anwendungsfall des Schlechterstellungsverbots vorliege. Zunächst falle es in die Kompetenz der Kantone, ob sie die wirtschaftliche Doppelbelastung von Körperschaften und Anteilshabern mildern wollten; Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG sei dementsprechend eine Kann- und nicht eine Mussvorschrift. Weil die qualifizierten Beteiligungserträge im Privatvermögensbereich grundsätzlich nur dem Hauptsteuerdomizil zu Besteuerung zustünden, bestehe für die Liegenschaften- und Betriebsstättenkantone keine Pflicht, ein allfälliges am Hauptsteuerdomizil resultierendes "Milderungsdefizit beim Teilsatzverfahren" (ein solches bestehe, wenn das am Hauptsteuerdomizil steuerbare Einkommen kleiner sei, als der qualifizierte Beteiligungsertrag) zu übernehmen. Zwar habe das Bundesgericht in einem Entscheid vom 25. Juli 2012 (2C_482/2011) bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften eine unzulässige Schlechterstellung angenommen, wenn der Belegenheitskanton der Kapitalanlageliegenschaft die Erträge stärker besteuere, als er dies aufgrund des Instituts des Teilungsabzugs tun könnte, wenn die Unternehmung dort ihren Sitz hätte. Aus diesem Entscheid könne jedoch nichts zugunsten von Verhältnissen bei natürlichen Personen abgeleitet werden, denn die Gewährung des Teilungsabzugs auf qualifizierten Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften beruhe nicht auf einer "Kann-", sondern auf einer "Muss-Vorschrift". Aufgrund der Freiwilligkeit der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung im Bereich der natürlichen Personen bestehe in Teilsatzkantonen kein Anspruch auf volle Ausschöpfung der Milderung

und Übernahme des "Milderungsdefizits" durch Liegenschafts- und Betriebsstättekantone, falls die steuerbaren Einkünfte am Hauptsteuerdomizil dazu nicht ausreichen. Ein am Hauptsteuerdomizil eines Teilsatzkantons resultierendes "Milderungsdefizit" sei von Liegenschafts- und Betriebsstättekantonen folglich nicht zu berücksichtigen (vgl. Sitzungsprotokoll der AGAUS).

e) Die Vorinstanz lehnte im Einspracheentscheid das Vorliegen einer Schlechterstellung ebenfalls ab. Dabei erwog sie, beim sowohl im Kanton Zürich wie auch im Kanton Aargau anwendbaren Teilsatzverfahren handle es sich um eine Milderungsmassnahme, die ihren Ausdruck in der Tarifgestaltung finde, indem die im steuerbaren Einkommen enthaltenen Erträge aus qualifizierter Beteiligung zu einem reduzierten Satz besteuert würden. Art. 1 Abs. 3 StHG halte ausdrücklich fest, dass der Steuertarif Sache der Kantone sei. Die unterschiedliche Ausgestaltung der Tarife sei somit nicht Gegenstand der interkantonalen Ausscheidungsregeln und finde daher im vorliegenden Fall keine Berücksichtigung.

f) aa) Nicht zu überzeugen vermag zunächst die vorinstanzliche Begründung. Vorliegend geht es nicht um die Tarifautonomie der Kantone. Der Kanton Zürich hatte die Autonomie, die Teilbesteuerung von Erträgen aus qualifizierten Beteiligungen einzuführen (oder nicht). Er tat dies mittels gesetzlicher Verankerung des Teilsatzverfahrens, welches die angestrebte Milderung über den Tarif (50% des Gesamtsatzes) bewerkstelligt. In dieser Ausgangslage geht es nun um die Frage, ob er das Teilsatzverfahren auch als Nebensteuerdomizil auf hierorts steuerbare Einkünfte anzuwenden hat, wenn einerseits im Gesamteinkommen von hier beschränkt Steuerpflichtigen solche grundsätzlich am Wohnsitz zu versteuernde Erträge enthalten sind und andererseits aber das im Wohnsitzkanton vorhandene steuerbare Einkommen nicht ausreicht, um das dort ebenfalls gesetzlich verankerte Teilsatzverfahren auf dem vollständigen Beteiligungsertrag anzuwenden. Mit anderen Worten geht es um die Frage, ob ein Steuerpflichtiger bei Steuerpflicht in mehreren Kantonen mit Teilsatzverfahren Anspruch darauf hat, dass der gesamte Beteiligungsertrag (satz-)gemildert besteuert wird, wenn das Gesamteinkommen grösser ist als der Beteiligungsertrag.

bb) Das Bundesgericht hatte in dem von der AGAUS erwähnten Entscheid über die Frage einer Schlechterstellung im Zusammenhang mit dem in Art. 28 Abs. 1 StHG bzw. § 72 StG geregelten Beteiligungsabzug bei Kapitalgesellschaften und Ge-

nossenschaften zu befinden. In diesen Bestimmungen ist legiferiert, dass sich die Gewinnsteuer einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft im Verhältnis des Nettoertrags aus qualifizierten Beteiligungsrechten zum gesamten Reingewinn ermässigt. Die dahinter stehende Zielsetzung ist die Vermeidung der Doppel- und Vielfachbesteuerung im Fall von Gesellschaften, die ihrerseits Tochtergesellschaften bzw. Beteiligungen besitzen. Nach dem System des Beteiligungsabzugs werden dabei die Beteiligungserträge nicht freigestellt, sondern es wird die Gewinnsteuer nach einem bestimmten Schlüssel herabgesetzt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 72 N 2 ff. StG). In besagten Entscheid hat das Bundesgericht im interkantonalen Sachverhalt eine unzulässige Schlechterstellung angenommen, wenn der Belegenheitskanton einer Kapitalanlageliegenschaft die Erträge stärker besteuert als er dies aufgrund des Instituts des Beteiligungsabzugs tun könnte, wenn die Unternehmung dort ihren Sitz hätte; betrage die Beteiligungsabzug des Gesamtunternehmens weniger als 100%, im Sitzkanton aber mehr als 100%, so habe der Kapitalanlageliegenschaften-Kanton auf dem im Sitzkanton überschüssenden Beteiligungsertrag den Beteiligungsabzug zu gewähren und zwar im Verhältnis zu dem im Kapitalanlageliegenschaften-Kanton steuerbaren Gewinn.

Diese Beteiligungsabzugs-Regelung zur Milderung der Doppel- und Vielfachbesteuerung auf Gesellschaftsebene ist im StHG vorgegeben und war folglich von allen Kantonen zu übernehmen. Wenn nun die AGAUS argumentiert, dass im Gegensatz dazu die Milderung der Doppelbesteuerung auf Ebene der Anteilseigner bzw. der natürlichen Personen im Rahmen der Teilbesteuerung der Erträge aus qualifizierter Beteiligung den Kantonen freigestellt sei, weshalb sich aus dem Bundesgerichtsentscheid für den hier zu beurteilenden Fall nichts gewinnen lasse, kann dem nicht beigespflichtet werden. Tatsache ist, dass nahezu alle Kantone eine solche Teilbesteuerung eingeführt haben. Ist aber (wie im vorliegenden Fall) die Milderungsregelung in allen von einer Steuerausscheidung betroffenen Kantonen gesetzlich verankert, so stellt sich die Frage der Schlechterstellung im konkreten Fall unabhängig davon, ob diese gestützt auf eine "Muss-" oder eine "Kann-Regelung" ins kantonale Recht aufgenommen worden ist. Auch in dieser Konstellation gilt der sich aus Art. 127 Abs. 3 BV ableitende Grundsatz, dass ein Kanton eine steuerpflichtige Person grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten darf, weil sie nicht in vollem Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern wegen ihrer territorialen Beziehungen auch noch in einem andern Kanton steuerpflichtig ist.

Letzteres tritt jedoch im vorliegenden Fall ein, wenn dem Antrag der Pflichtigen nicht entsprochen wird. Wären Letztere nämlich mit ihrem Gesamteinkommen von rund Fr. 670'000.- nur im Kanton Zürich steuerpflichtig, so wäre die Teilsatzbesteuerung von 50% auf dem gesamten Beteiligungsertrag von Fr. 480'000.- zu gewähren. Wenn der Kanton Zürich den Pflichtigen das Teilsatzverfahren in Bezug auf einen Anteil des (im Wohnsitzkanton nicht vollständig teilbesteuerbaren) Beteiligungsertrags versagt, behandelt er sie also schlechter als Steuerpflichtige, welche mit exakt gleichen Einkommensverhältnissen in vollem Umfang der hiesigen Steuerhoheit unterliegen würden; es liegt mithin eine Schlechterstellung im Sinn der Verweigerung eines Steuervorteils vor. Unter diesen Umständen ist kein Grund ersichtlich, der Linie des Bundesgerichts nicht zu folgen, zumal die Ausgangslage mit derjenigen des vorerwähnten Präzedenzfalls vergleichbar ist. Wie sodann die interkantonale Steuerauscheidung des Kantons Aargau zeigt, ist das im Wohnsitzkanton steuerbare Einkommen der Pflichtigen vorab deshalb kleiner als der grundsätzlich dort steuerbare Beteiligungsertrag, weil im Rahmen der üblichen Ausscheidungsregeln abzugsseitig Liegenschaftenerhaltung aus Nichtwohnsitzkantonen sowie Schuldzinsen (welche wohl liegenschaftsbezogen sind und nicht die Beteiligung betreffen) auf den Wohnsitzkanton verlegt worden sind. Von daher ist es ausscheidungsrechtlich folgerichtig, dass umgekehrt in einer Konstellation wie der vorliegenden einkommensseitig die dem Beteiligungsertrag folgende Teilbesteuerungsmilderung auch auf die Nichtwohnsitzkantone umgelegt werden kann. Der Beteiligungsertrag ist für die Letzteren nämlich ungeachtet der grundsätzlichen Ausscheidung in den Wohnsitzkanton insoweit nicht unbeachtlich, als er im Gesamteinkommen enthalten ist und dergestalt den Steuersatz für das steuerbare Einkommen in den Nichtwohnsitzkantonen entsprechend anhebt; unter diesem Aspekt ist für die Letzteren eine blosser Satzreduktion beschränkt auf den "Milderungsverlust" im Wohnsitzkanton nicht ungerechtfertigt, sondern logische Folge einer konsequenten interkantonalen Ausscheidung.

cc) Was die rechnerische Umsetzung der Umlegung des "Milderungsverlusts" betrifft, ist dem Antrag der Pflichtigen zu folgen. Wird dieser nach Massgabe der einkommensseitigen Ausscheidungsquoten auf die Nichtwohnsitzkantone mit Teilbesteuerungsregelung verlegt, entspricht dies den allgemeinen Ausscheidungsregeln. Dies bedeutet, dass der Kanton Zürich vom Milderungsdefizit von Fr. 58'200.- nach Massgabe seiner unbestrittenen Quote einen Anteil von Fr. 31'600.- zu übernehmen bzw. als Ertrag aus qualifizierter Beteiligung zu besteuern hat; dies selbstredend nach der

hierorts geltenden Teilbesteuerungsregelung, d.h. nach dem Teilsatzverfahren zum halben Gesamtsatz.

3. a) Nach alledem ist der Rekurs gutzuheissen und sind die Steuerfaktoren antragsgemäss festzusetzen.

b) Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens dem Rekursgegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG).

c) Die Pflichtigen lassen die Zusprechung einer Parteientschädigung beantragen; dies unter Verweis auf die Kostennote ihres Vertreters, welche einen Betrag von Fr. 6'674.30 ausweist.

aa) Nach § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997 (VRG) ist der obsiegenden Partei eine *angemessene* Entschädigung für deren Umtriebe zuzusprechen. Die Entschädigung muss jedoch nicht kostendeckend sein. Das bedeutet, dass dem Berechtigten nicht jeder erdenkliche, sondern grundsätzlich nur ein Teil des aufgrund der Umstände des Falls notwendigen Rechtsverfolgungsaufwands zu entschädigen ist (RB 1998 Nr. 8 = ZBl 99, 524). Notwendig sind solche Umtriebe, deren Vermeidung der Partei nicht zuzumuten war, da sie zur sachgerechten und wirksamen Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung aufgrund der besonderen Umstände des Einzelfalls objektiv unerlässlich waren (RB 1981 Nr. 5). Eine volle Entschädigung in dem Sinn, dass sämtliche mit dem Prozess irgendwie zusammenhängenden, auch indirekt durch diesen verursachten Umtriebe abzugelten wären, lässt sich demgegenüber sachlich nicht rechtfertigen (RB 2005 Nr. 93). Zu den entschädigungsberechtigten Umtrieben im Rekursverfahren gehören namentlich die Auslagen für die Beratung, die Vertretung oder die Ausarbeitung der Rekurschrift, ferner der Zeitaufwand und die Kosten, die durch Teilnahme an Verhandlungen, die Instruktion des Beraters oder Vertreters und die Beschaffung von Beweismitteln, Unterlagen, Literatur und Gerichtsentscheiden entstanden sind (RB 2007 Nr. 5, auch zum Folgenden). Die Festsetzung der Parteientschädigung durch das Steuerrekursgericht hat nach pflichtgemäßem Ermessen zu erfolgen.

bb) Gemäss Kostennote des Vertreters benötigte dieser für die Abklärung der Rechtsprechung und die Ausarbeitung des Rekurses im Zeitraum 1. Januar bis 17. Februar 2016 rund 15 Stunden, was die besagten Gesamtkosten von gut Fr. 6'500.- ergab. Zu beachten ist dabei einerseits, dass der Vertreter als Steuerrechtskonsultent und renommierter Spezialist in Sachen des interkantonalen Steuerrechts erst für das Rekursverfahren beigezogen worden war. Andererseits ist aber bekannt, dass er schon zuvor (im Kalenderjahr 2015) im Zusammenhang mit der Einschätzung 2011 der Pflichtigen im Kanton Thurgau die ganze Problematik im Detail aufgearbeitet hatte. Dies zeigt sich etwa in dessen Mail an die Steuerverwaltung Thurgau vom 10. Dezember 2015, in welchem er unter Bezugnahme auf die Stellungnahme der AGAUS am Vorliegen einer Schlechterstellung der Pflichtigen festhält und ausführt, alles versucht zu haben, die Frage ohne Gericht zu klären, die Kantone aber offenbar ein Gerichtsurteil wollten. Bei dieser Lage konnte er sich nach seinem Beizug für das vorliegende Zürcher Rekursverfahren, in welchem der Streitwert lediglich rund Fr. 3'800.- beträgt, auf all diese Vorarbeiten stützen, um auf deren Basis die von der AGAUS verworfene Schlechterstellung zu verfechten und so vom Kanton Zürich das gewünschte Gerichtsurteil zu erhalten. Unter diesen Umständen rechtfertigt es sich nicht, den Pflichtigen eine Umtriebsentschädigung in Höhe der vorgelegten Kostennote zuzusprechen; als angemessen erscheint ein Betrag von insgesamt Fr. 2'000.- (Mehrwertsteuer inbegriffen).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen. Die Rekurrenten wird wie folgt eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 2 bzw. § 47 Abs. 2 StG; Verheiratetentarif):

Steuerperiode 2011	Einkommen	Vermögen
	Fr.	Fr.
steuerbar	136'900.-	921'000.-
davon aus qualifizierter Beteiligung im Sinn von § 35 Abs. 4 StG	31'600.-	
satzbestimmend	670'500.-	4'023'000.-.

[...]