

Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich

1. Abteilung



---

1 ST.2020.145

**Entscheid**

30. Oktober 2020

Mitwirkend:

Einzelrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

1. **A,**

2. **B,**

vertreten durch RA lic.iur. C,

**Rekurrenten,**

gegen

**Staat Zürich,**

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

**Rekursgegner,**

betreffend

**Staats- und Gemeindesteuern 2017**

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend die Pflichtigen) haben ihren Wohnsitz in D im Kanton Wallis und verfügen im Kanton Zürich über Grundeigentum in F. 2017 bezogen sie von der G AG, bei der es sich um eine qualifizierte Beteiligung handelt, eine Dividende von Fr. 200'000.-. In seiner Aufstellung vom 21. März 2019 für die Staats- und Gemeindesteuern 2017 rechnete das kantonale Steueramt Wallis die Dividende dem dort steuerbaren Einkommen hinzu und nahm die folgende Steuerauscheidung vor (Teileinkünfteverfahren):

Einkommen 2017	Total Fr.	Kt. Wallis	ZH
		D Fr.	F Fr.
Nettoeinkommen II	978'132.-	168'244.-	809'888.-
Sozialabzüge	- 211'490.-	- 36'376.-	
Nettoeinkommen	<u>766'642.-</u>	<u>131'868.-</u>	
Ermässigung qualifizierte Beteiligung	<u>- 80'000.-</u>	<u>- 80'000.-</u>	
Steuerbares Nettoeinkommen	686'642.-	51'868.-	
Satzbestimmendes Einkommen	686'600.-.		

Das kantonale Steueramt Zürich traf am 19. März 2020 für die Staats- und Gemeindesteuern 2017 folgende Steuerauscheidung:

	Total	ZH	Kt. Wallis
	Fr.	Fr.	Fr.
Nettoeinkommen	772'750.-	636'995.-	135'755.-
Steuerbares Einkommen		636'900.-	
Satzbestimmendes Einkommen	772'700.-.		

Eine Milderung des Steuersatzes wegen qualifizierter Beteiligung (Teilsatzverfahren) gestützt auf § 35 Abs. 4 des Steuergesetzes vom 8. Juli 1997 (StG) sah es nicht vor, da die Dividende dem Kanton Wallis zur Besteuerung zugeteilt wurde.

B. Hiergegen erhoben die Pflichtigen am 22. April 2020 Einsprache und beantragten u.a., sie mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 636'900.- und einem satzbestimmenden Einkommen von Fr. 666'700.- einzuschätzen. Das steuerbare bzw. satzbestimmende Vermögen war nicht streitig. Sie machten geltend, dass aus dem Nebeneinander von Teileinkünfte- und Halbsatzverfahren ein Milderungsverlust resultiere, da der Kanton Zürich auf den ihm zur Besteuerung zugewiesenen Einkommensbestandteilen keine Entlastung gewähre und das Hauptsteuerdomizil die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung nicht zur Gänze auf die Dividendenerträge, sondern in reduzierter Form auf sämtliche Einkommensbestandteile verteile. Zwecks Vermeidung einer Schlechterstellung habe deshalb der Kanton Zürich eine Entlastung mittels dem Teileinkünfteverfahren zu gewähren.

Mit Vorschlag vom 7. Mai 2020 korrigierte das kantonale Steueramt die Einschätzung in einem vorliegend nicht mehr streitigen Punkt und stellte die Einschätzung mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 635'900.- und einem satzbestimmenden Einkommen von Fr. 766'700.- in Aussicht.

Die Pflichtigen lehnten den Vorschlag am 5. Juni 2020 ab. Neu machten sie geltend, der Kanton Zürich habe im Umfang eines Ertrags aus qualifizierter Beteiligung von Fr. 69'200.- den Teilsatz zu gewähren, da es diesen Anteil der Dividende von Fr. 200'000.- nicht entlastet habe.

Das kantonale Steueramt hiess die Einsprache hinsichtlich dem nicht mehr streitigen Punkt gut und wies sie in Bezug auf die Frage des Teilsatzes ab. Dies ergab eine Einschätzung gemäss Vorschlag.

C. Mit Rekurs vom 24. Juli 2020 liessen die Pflichtigen beantragen, sie mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 635'900.-, davon Ertrag aus qualifizierter Beteiligung von Fr. 69'200.-, und einem satzbestimmenden Einkommen von Fr. 766'700.- einzuschätzen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Das steuerbare Vermögen wurde nicht angefochten. Darin wiederholten sie im Wesentlichen die bereits gemachten Ausführungen.

Das kantonale Steueramt schloss am 25. August 2020 auf Abweisung des Rekurses.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. Gemäss Art. 7 Abs. 1 Satz 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG; in der Fassung vom 27. September 2013, in Kraft seit 1. Januar 2016 [geändert mit Gesetz vom 28. September 2018, in Kraft seit 1. Januar 2020]) können die Kantone bei Dividenden, Gewinnanteilen, Liquidationsüberschüssen und geldwerten Vorteilen aus Beteiligungen aller Art, die mindestens 10% des Grund- oder Stammkapitals ausmachen (qualifizierte Beteiligungen), die wirtschaftliche Doppelbelastung von Körperschaften und Anteilsinhabern mildern.

a) Im Kanton Zürich wurde die harmonisierungsrechtlich vorgegebene Teilbesteuerung der Erträge aus qualifizierter Beteiligung in § 35 Abs. 4 StG (in der Fassung vom 9. Juli 2007, in Kraft seit 1. Januar 2008 [aufgehoben mit Gesetz vom 1. April 2019, in Kraft seit 1. Januar 2020]) umgesetzt, indem solche Erträge zur Hälfte des für das steuerbare Gesamteinkommen anwendbaren Steuersatzes besteuert werden. Die Teilbesteuerung wird dergestalt im Rahmen eines Teilsatzverfahrens vollzogen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 35 N 63 StG).

Demgegenüber wählte der Kanton Wallis eine Entlastung durch das sogenannte Teileinkünfteverfahren. Gemäss § 16 Abs. 1<sup>bis</sup> des kantonalen Steuergesetzes des Kantons Wallis vom 10. März 1976 (in der Fassung vom 10. September 2010, in Kraft seit 1. Januar 2011) sind Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteilen und Partizipationsscheinen (einschliesslich Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen usw.) im Umfang von 60% steuerbar, wenn diese Beteiligungsrechte mindestens 10% des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft darstellen. Bei der direkten Bundessteuer gilt

ebenfalls das Teileinkünfteverfahren (Art. 20 Abs. 1<sup>bis</sup> des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG]; in der Fassung vom 23. März 2007, in Kraft seit 1. Januar 2009 [geändert mit Gesetz vom 28. September 2018, in Kraft seit 1. Januar 2020]).

b) Natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton sind aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie im Kanton Geschäftsbetriebe oder Betriebsstätten unterhalten, Grundstücke besitzen, nutzen, vermitteln oder damit handeln (wirtschaftliche Zugehörigkeit; Art. 4 Abs. 1 StHG). § 4 Abs. 1 StG übernimmt diese Regelung für das kantonale Recht.

Bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt sich die Steuerpflicht auf die Teile des Einkommens und Vermögens, für die gemäss § 4 StG eine Steuerpflicht im Kanton besteht. Die Steuerauscheidung für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke erfolgt im Verhältnis zu anderen Kantonen und zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (§ 5 Abs. 2 und Abs. 3 Satz 1 StG). Das bewegliche Privatvermögen und die Erträge daraus sind dem Hauptsteuerdomizil zur Besteuerung zuzuweisen (Peter Mäusli-Allenspach, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2011, § 36 N 1).

Bei der Ausscheidung des Einkommens wird dieses in der Regel zunächst objektmässig auf die beteiligten Kantone ausgeschieden. Abzüge werden darauf je nach ihrem Charakter objektmässig, proportional nach Lage der Aktiven oder proportional nach Massgabe der Nettoeinkommensanteile verlegt (Philipp Betschart, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2011, § 24 N 1).

2. a) Ein Vergleich der Steuerbelastung der Pflichtigen im Kanton Zürich bei Wohnsitz im Kanton Wallis und unter der Annahme eines Wohnsitzes in Zürich ergibt folgende Beträge (nur Einkommenssteuern, Ergebnisse gemäss Online-Steuerrechner der Kantone Zürich und Wallis):

<u>Wohnsitz Wallis:</u>	Fr.
Steuerbares Einkommen ZH	635'900.-
Satzbestimmendes Einkommen ZH	766'700.-
Total Staats- und Gemeindesteuern Kanton Zürich	161'481.55
Steuerbares Einkommen Wallis	51'868.-
Satzbestimmendes Einkommen Wallis	686'600.-
Total Staats- und Gemeindesteuern Kanton Wallis	13'189.15

<u>Annahme: Wohnsitz Zürich:</u>	
steuerbares Einkommen	766'700.-
davon Einkünfte aus qualifizierter Beteiligung	200'000.-
Satzbestimmendes Einkommen	766'700.-
Total Staats- und Gemeindesteuern	169'301.85.

b) Die Pflichtigen rügen, dass für sie aufgrund ihres ausserkantonalen Wohnsitzes eine steuerliche Mehrbelastung resultiere, da bei einem Wohnsitz in Zürich lediglich der Einkommensanteil bis Fr. 566'700.- zum Normalsatz von 11,086% (einfache Staatssteuer) besteuert werde. Die darüber hinausgehende Differenz von Fr. 69'200.- zum steuerbaren Einkommen von Fr. 635'900.- gemäss Ausscheidung wäre auf die Dividende entfallen und lediglich zum halben Steuersatz erfasst worden. Dieser Anteil werde demnach einzig wegen ihres ausserkantonalen Wohnsitzes stärker besteuert.

c) Es trifft zu, dass in Fällen, in welchen zu den steuerbaren Einkünften auch eine Dividende aus qualifizierter Beteiligung gehört, das steuerbare Einkommen am Nebensteuerdomizil trotz Ausscheidung der Dividende in der Regel höher liegt als der Anteil der übrigen Einkünfte (ohne Dividende) am steuerbaren Einkommen bei unbeschränkter Steuerpflicht am gleichen Ort. Dies erscheint als widersprüchlich, da im ersteren Fall das steuerbare Einkommen die Dividende überhaupt nicht enthält. Diese Auffälligkeit ist darauf zurückzuführen, dass bei der interkantonalen Ausscheidung ein Anteil der Abzüge auf das Einkommen am Hauptsteuerdomizil, somit auch auf die Dividende aus qualifizierter Beteiligung, verlegt wird. Dies wirkt sich so aus, dass das steuerbare Einkommen am Nebensteuerdomizil entsprechend weniger Abzüge tragen muss und sich erhöht. Bei der Teilbesteuerung von Dividenden werden demgegenüber

keine Abzüge auf diese verlegt; diese werden vielmehr im Bruttobetrag privilegiert besteuert.

Dies zeigt auf, dass der Kern des Problems nicht in der Besteuerung zum Teilsatz liegt, sondern darin, dass das Recht zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung den Umstand der privilegierten Besteuerung von Erträgen aus qualifizierter Beteiligung bei der Verlegung der Abzüge nicht berücksichtigt.

d) Eine Doppelbesteuerung, die gegen Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (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; ASA 73, 247 E. 2.1, je mit Hinweisen; Peter Mäusli-Allenspach, § 3 N 37).

aa) Vorweg ist festzuhalten, dass vorliegend weder eine aktuelle noch eine virtuelle Doppelbesteuerung vorliegt. Der Kanton Zürich hat die Dividende dem Kanton Wallis zur Besteuerung zugewiesen und von seiner eigenen Bemessungsgrundlage ausgenommen. Das im Kanton Zürich steuerbare Einkommen von Fr. 635'900.- gemäss Ausscheidung enthält nur dem Kanton Zürich zugeteilte Einkünfte (Einkommensanteile Kanton Zürich Fr. 810'164.-, vgl. Anhang zum Einspracheentscheid). Die Dividende ist im Kanton Wallis vollständig steuerlich entlastet worden, konnte die aufgrund des dort geltenden Teileinkünfteverfahrens resultierende Reduktion um Fr. 80'000.- doch in voller Höhe in Anschlag gebracht werden. Daraus ergibt sich, dass für den Kanton Zürich keine Veranlassung besteht, als Nebensteuerdomizil ebenfalls die Dividende zu entlasten, wie es die Pflichtigen beantragen.

Darin unterscheidet sich der vorliegende Fall von dem von den Parteien zitierten Entscheid StRG, 19. April 2016 (1 ST.2016.33, [www.strgzh.ch](http://www.strgzh.ch)), wo am Hauptsteuerdomizil ein "Minderungsdefizit" vorlag und das Nebensteuerdomizil dies kompensie-

ren musste. Auch im Urteil des Bundesgerichts vom 25. Juli 2012, 2C\_482/2012, konnte bei einer juristischen Person ein Beteiligungsabzug am Hauptsteuerdomizil nicht in vollem Umfang berücksichtigt werden. Die beiden Entscheide sind deshalb auf den vorliegenden Sachverhalt nicht anwendbar.

bb) Damit stellt sich die Frage, ob eine unzulässige Schlechterstellung im Vergleich zu Steuerpflichtigen mit Wohnsitz im Kanton Zürich vorliegt.

Wie bereits festgestellt, ist der von den Pflichtigen kritisierte Umstand Folge der Verlegung von Abzügen auf die privilegierte Dividende. Er ist demnach eine direkte Folge der nach den bundesrechtlich vorgegebenen Regeln erfolgten Steuerauscheidung. Betrachtet man deshalb das Problem unter dem Gesamtzusammenhang der interkantonalen Steuerauscheidung, kann von einer Schlechterstellung nicht die Rede sein:

Wird die Steuerauscheidung von den involvierten Kantonen korrekt vorgenommen, sind die vom Nebensteuerdomizil auf die Dividende verlegten Abzüge im Wesentlichen identisch mit denjenigen, die das Hauptsteuerdomizil seinerseits auf das dort steuerbare Einkommen verlegt. Dementsprechend wird auch hier im Kanton Wallis die Dividende von Fr. 200'000.- als Teil des steuerbaren Einkommens nicht etwa nur um Fr. 80'000.- (Teilsatz 60%) gekürzt, sondern wird sie im Ergebnis durch weitere Abzüge zusätzlich reduziert, sodass ein steuerbares Einkommen von Fr. 51'868.- verbleibt.

Unter diesem Blickwinkel führt aber eine Fixierung nur auf die Situation am Nebensteuerdomizil in Zürich zu einem verzerrten Bild. Dies wird sofort klar, wenn man allfällige Gegenmassnahmen prüft. Diese müssten vor allem in der Reduktion der auf die Dividende zu verlegenden Abzüge oder sogar in einer vollständigen Freistellung bestehen. Mithin müsste das Nebensteuerdomizil die an sich auf die Dividende zu verlegenden Abzüge selber tragen. Dies würde aber zu einer Privilegierung des Steuerpflichtigen führen, da die selben Abzüge ebenfalls beim steuerbaren Einkommen am Hauptsteuerdomizil in Abzug gebracht werden und diese damit doppelt berücksichtigt würden. Der Einwand, dass bei der Beurteilung nach dem Schlechterstellungsverbot nur auf die Verhältnisse im Nebensteuerdomizil abzustellen ist, verfängt deshalb nicht. Vielmehr zeigt dieser Fall gerade, dass bei einer behaupteten Schlechterstellung auf-

grund der Anwendung der Regeln zur Vermeidung einer interkantonalen Doppelbesteuerung eine Gesamtbetrachtung unter Einbezug der Verhältnisse der anderen betroffenen Kantone anzustellen ist.

Mithin ist das von den Pflichtigen kritisierte Problem Ausfluss der interkantonalen Ausscheidung, wird aber durch die Ausscheidungsregeln wieder ausgeglichen. Damit ist ein korrigierendes Eingreifen nicht erforderlich.

3. Aufgrund dieser Erwägungen ist der Rekurs abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und ist ihnen keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. [...]