



Entscheidinstanz:	Steuerrekurskommissionen
Geschäftsnummer:	StRK_1ST.2001.454
Datum des Entscheids:	26. September 2002
Rechtsgebiet:	Steuerrecht
Stichwort:	Ehegattenbesteuerung, internationales Verhältnis
verwendete Erlasse:	§ 3 Abs. 1 und 2 Steuergesetz § 7 Abs. 2 StG Art. 8 Abs. 1 Bundesverfassung

Zusammenfassung:

Ehegattenbesteuerung im internationalen Verhältnis. Ist die gemeinsame Veranlagung der in ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten nicht möglich, weil ein Ehegatte im Ausland wohnt, ist nach neuem Recht der im Kanton wohnhafte Ehegatte – vorbehältlich ausserkantonaler Liegenschaften und Betriebsstätten sowie anderslautender Bestimmungen des anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens – hier für sein gesamtes Einkommen und Vermögen steuerpflichtig. Diese Regelung, welche die nach altem Recht als gesetzmässig erkannte Steuerteilung ersetzt, erweist sich im Übrigen sowohl als bundesrechts- als auch als verfassungskonform.

Anonymisierter Entscheidtext:

Sachverhalt:

- A. P. X. (nachfolgend der Pflichtige) ist von Beruf Pilot und war im hier massgebenden Bemessungsjahr 1999 bei der damaligen Swissair AG in Kloten angestellt. Er lebt in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe. Seine Ehefrau und die beiden gemeinsamen, minderjährigen Kinder haben (seit dem 17. November 1998) Wohnsitz in den Niederlanden (Datum geändert). Die Ehefrau ist nicht erwerbstätig.
- In seiner Steuererklärung 1999 B deklarierte der Pflichtige ein gemeinsames steuerbares Vermögen der Ehegatten von Fr. 0.- sowie ein gemeinsames (satzbestimmendes) Einkommen von Fr. 180'000.-. Allerdings schied er rund die Hälfte des deklarierten Erwerbseinkommens, d.h. Fr. 90'000.-, als nicht in der Schweiz steuerpflichtig aus. Er kam so auf ein in der Schweiz steuerbares Einkommen von Fr. 91'600.- (Zahlen geändert).
- Mit Entscheid vom 23. Mai 2001 legte die Steuerkommissärin das hier steuerbare und satzbestimmende Einkommen des Pflichtigen und seiner Ehefrau auf je Fr. 200'000.- fest. Das steuerbare Vermögen akzeptierte sie mit Fr. 0.-. Zwar schied sie den Nettoertrag der Liegenschaft in den Niederlanden aus. Zufolge des Schuldzinsenüberschusses resultierte jedoch kein in die Niederlande



auszuscheidendes Einkommen. Die Zuweisung von 50% des Erwerbseinkommens ans Ausland – wie vom Pflichtigen beantragt – lehnte sie ab, weil dies unter dem neuen, seit dem 1. Januar 1999 in Kraft stehenden Steuergesetz vom 8. Juni 1997 (StG) nicht mehr zulässig sei. Zudem rechnete sie die Beiträge an die Pensionskasse im Betrag von Fr. 12'000.- auf, da dem Vorsorgeplan Xplus das Element der Kollektivität und Solidarität abgehe.

- B. Dagegen liessen der Pflichtige und seine Ehefrau rechtzeitig Einsprache erheben. Sie beantragten, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 100'000.- bzw. mit einem satzbestimmenden Einkommen von Fr. 200'000.- besteuert zu werden. Das steuerbare bzw. satzbestimmende Vermögen blieb unbestritten. Zur Begründung beriefen sie sich auf den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 25. Februar 1998. Ferner führten sie aus, dass der Pflichtige nur gelegentlich während seiner Arbeitszeit hier übernachtete, seine ganze Freizeit jedoch bei seiner Familie in den Niederlanden verbringe. Selbst während der Arbeitszeit übernachtete er häufiger im Ausland oder im Flugzeug als in der Schweiz. Man könne sich bei dieser Sachlage sogar überlegen, ob der Kanton Zürich überhaupt irgend etwas besteuern dürfe. Es werde beantragt, hier in der Schweiz nur 50% zu besteuern oder alternativ auf eine Besteuerung ganz zu verzichten. Die Aufrechnung betreffend die Pensionskassenbeiträge wurde nicht beanstandet.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprache mit Entscheid vom 11. September 2001 ab und bestätigte die Einschätzung. Zur Begründung wurde § 7 Abs. 2 StG angeführt, der die Frage der Besteuerung bei getrenntem Wohnsitz der Ehegatten ausführlich regle. Zudem stehe das Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 12. November 1951 (nachfolgend: DBA-NL; SR 0.672.963.61) einer vollumfänglichen Besteuerung des Erwerbseinkommens des Ehegatten nicht entgegen. Der beantragte gänzliche Verzicht auf eine Besteuerung wurde unter Hinweis auf den Wohnsitz des Pflichtigen in der Schweiz sinngemäss abgelehnt.

- C. Gegen diesen Einspracheentscheid liessen der Pflichtige und seine Ehefrau am 3. Oktober 2001 Rekurs erheben. Sie wiederholten den Einspracheantrag und vertraten die Meinung, dass der früher angeführte und nur wenige Monate vor dem Inkrafttreten des neuen Steuergesetzes ergangene Entscheid des Verwaltungsgerichts auch unter dem neuen Gesetz Geltung haben müsse, da das Verwaltungsgericht dies ansonsten ausdrücklich gesagt hätte. Sie warfen der Einschätzungsabteilung .. zudem vor, sich ab dem Steuerjahr 1999 als einzige Einschätzungsabteilung nicht an den Entscheid des Verwaltungsgerichts zu halten. Der in der Einsprache gestellte Eventualantrag auf grundsätzliche Verneinung der Steuerpflicht wurde nicht wiederholt.

Das kantonale Steueramt schloss in seiner Rekursantwort vom 30. Oktober 2001 auf Abweisung des Rechtsmittels.

Die Rekurskommission hat den Rechtsstandpunkt des kantonalen Steueramts mit folgender Begründung geschützt:



Erwägungen:

2. a) Natürliche Personen sind im Kanton Zürich unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben (§ 3 Abs. 1 StG). Steuerrechtlichen Wohnsitz hat eine Person, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält (§ 3 Abs. 2 StG).

Diese Definition deckt sich mit den Regeln, welche sich aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 46 Abs. 2 der alten Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (aBV) ergeben. Der steuerrechtliche Wohnsitz einer natürlichen Person befindet sich dort, wo sie sich mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält bzw. wo sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet (BGE 123 I 289 E. 2 S. 293 f. mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Dies beurteilt sich nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, die diese Interessen erkennen lassen, und nicht nach den bloss erklärten Wünschen der steuerpflichtigen Person; die formellen Kriterien der Hinterlegung der Schriften oder der Ausübung der politischen Rechte bilden nur dann Indizien für den steuerrechtlichen Wohnsitz, wenn auch das übrige Verhalten der Person dafür spricht. Hält sich eine Person abwechslungsweise an verschiedenen Orten auf, kommt es darauf an, zu welchem Ort die stärkeren Bindungen bestehen.

- b) Gemäss Art. 2 Abs. 2 DBA-NL hat eine natürliche Person da Wohnsitz, wo sie eine ständige Wohngelegenheit hat. Unter mehreren derartigen Orten gilt derjenige als Wohnsitz, zu dem die stärksten persönlichen Beziehungen bestehen (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Mithin geht auch das Kollisionsrecht von den gleichen Abgrenzungskriterien aus, wie das interne Recht.
- c) Der Pflichtige bestreitet nicht (mehr), seinen steuerlichen Wohnsitz früher in Z. und jetzt in O. (beide im Kanton Zürich) zu haben. Er unterhielt in der hier massgebenden Zeit sowohl im Kanton Zürich als auch in den Niederlanden eine ständige Wohnstätte. An beiden Orten hatte er Wohneigentum erworben. Während seine Frau, mit welcher er in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebt, und seine zwei Kinder seit ihrem Wegzug von Z. per 17. November 1998 in den Niederlanden wohnen, ging der Pflichtige von seiner sich zunächst in Z. und später in O. befindlichen Wohnstätte wie bis anhin seiner beruflichen Tätigkeit als Pilot bei der Swissair AG mit "home base" in Zürich-Kloten nach. Seine arbeitsfreien Tage verbrachte er mit seiner Familie in den Niederlanden. Vorliegend bestreitet der Pflichtige gar nicht, im Kanton Zürich steuerlichen Wohnsitz zu haben und verweist hierzu auf eine arbeitsvertragliche Bedingung der Arbeitgeberin, wonach die Berufsausübung einen sich hier befindlichen Wohnsitz voraussetze. Damit scheint der Pflichtige selbst davon auszugehen, dass sich sein Mittelpunkt der Lebensinteressen nach wie vor im Kanton Zürich befindet. Im Übrigen hat der Pflichtige nicht einmal andeutungsweise vorgebracht, geschweige denn mittels entsprechender Belege dargetan, dass der niederländische Staat ihn als in den Niederlanden ansässig betrachte und dementsprechend sein bei der Swissair AG erwirtschaftetes Einkommen ebenfalls zur Besteuerung heranziehen wolle. Für die Rekurskommission besteht unter diesen Umständen kein Anlass, diesbezüglich zu einem anderen Schluss als die Vorinstanz zu kommen. Der Pflichtige unterliegt



demnach zufolge Wohnsitzes grundsätzlich der unbeschränkten Steuerpflicht im Kanton Zürich.

3. Der Umfang der Steuerpflicht ist bei persönlicher Zugehörigkeit eines Steuerpflichtigen grundsätzlich unbeschränkt (§ 5 Abs. 1 StG). Davon ausgenommen sind einzig Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke ausserhalb des Kantons. Im Folgenden ist zu prüfen, ob die Steuerpflicht bei in ungetrennter Ehe lebenden Ehepaaren – im Sinn der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung zum alten Steuergesetz – weiterhin (durch eine interne Ausscheidungsregel) eingeschränkt wird oder nicht.

- a) Die Steuerkommissärin verweist zur Frage des Umfangs der Steuerpflicht im Wesentlichen auf § 7 Abs. 2 StG. Dort heisst es wörtlich:

"Leben Ehegatten in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe, hat jedoch nur ein Ehegatte seinen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton, während der andere Ehegatte in einem anderen Kanton wohnt, richtet sich die Steuerpflicht des im Kanton wohnhaften Ehegatten nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. Wohnt der andere Ehegatte im Ausland, ist der im Kanton wohnhafte Ehegatte für sein gesamtes Einkommen und Vermögen steuerpflichtig; vorbehalten bleiben auch in diesem Fall die auf eine ausserkantonale Liegenschaft oder Betriebsstätte entfallenden Einkommens- und Vermögenswerte oder eine Einschränkung durch ein Doppelbesteuerungsabkommen."
(...)

Diese Regelung ist neu und war im alten, bis zum 31. Dezember 1998 geltenden Steuergesetz nicht enthalten. Demnach wird neu ab dem 1. Januar 1999 bei Ehegatten in ungetrennter Ehe, jedoch mit getrennten Wohnsitzen ausdrücklich unterschieden zwischen Fällen, in denen ein Ehegatte in einem anderen Kanton wohnt, und solchen, in denen er im Ausland Wohnsitz hat.

- b) Der Pflichtige beruft sich für seinen Antrag auf Besteuerung lediglich des halben Einkommens auf den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 25. Februar 1998 (RB 1998 Nr. 131 = StE 1998 B 11.3 Nr. 11). Das Verwaltungsgericht hat darin im Wesentlichen festgehalten, § 8 des Steuergesetzes vom 8. Juli 1951 (aStG) schreibe vor, das Einkommen und Vermögen von in ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten sei zusammenzurechnen. Sofern eine gemeinsame Veranlagung der Ehegatten jedoch nicht möglich sei, weil ein Ehegatte hier keinen Wohnsitz oder Aufenthalt habe, dürfe der andere Ehegatte, der hier nach § 3 Abs. 1 aStG grundsätzlich unbeschränkt steuerpflichtig sei, nur für einen Teil des Einkommens und Vermögens besteuert werden. Andernfalls würde er sachwidrig und willkürlich gleich besteuert wie ein Alleinstehender, was in Anbetracht der gemeinsamen Mittelverwendung unter dem Gesichtspunkt der Einheit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit unzulässig wäre.

Auf die ausführlichen Erwägungen der Steuerrekurskommission I in ihrem, diesen Fall betreffenden Entscheid vom 6. März 1997, I 35/1996, in denen sich die Kommission mit der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit einer Ungleichbehandlung von Ehepaaren im interkantonalen und internationalen Verhältnissen befasste (E. 4), ging das Verwaltungsgericht nicht ein. Statt dessen warf es der Kommission vor, keine nähere



Begründung für ihre, von einem früheren Entscheid des Verwaltungsgerichts (VGr, 14. September 1993 = StE 1994 B 11.3 Nr. 8; dieser Entscheid befasste sich mit der Überprüfung eines Entscheids der Steuerrekurskommission IV vom 7. April 1993 = StE 1993 B 11.3 Nr. 6) abweichende Ansicht gegeben zu haben (E. 3a).

- c) In der Zwischenzeit hat sich auch das Bundesgericht mit der Frage des Umfangs der Steuerpflicht von in ungetrennter Ehe lebenden Ehepaaren mit getrennten Wohnsitzen im internationalen Verhältnis befasst (BGr, 11. Mai 2001 = StE 2001 B 11.3 Nr. 12). Es hat dabei (in Auslegung der Art. 6 und 9 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer, DBG) entschieden, dass für eine Steuerteilung, wie sie im interkantonalen Recht Anwendung findet, im internationalen Verhältnis kein Raum bestehe. Der Familienbesteuerung mit Faktorenaddition sei lediglich auf der Steuersatzebene Rechnung zu tragen. Die Steuerpflichtigen würden nicht wie allein stehende Personen oder getrennt lebende Ehegatten behandelt, da auf sie der Ehegattentarif angewendet werde. Zudem würde die Besteuerung nur des hälftigen ehelichen Einkommens und Vermögens in der Schweiz zu einer nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung gegenüber anderen in ungetrennter Ehe lebenden Steuerpflichtigen führen, weil der ausländische Staat aufgrund des DBA den in der Schweiz unbesteuerten Teil nicht besteuern dürfe.

Damit teilt das Bundesgericht die seinerzeitigen Überlegungen der Steuerrekurskommission I weitgehend.

4. Das Verwaltungsgericht hat in seinem Entscheid vom 25. Februar 1998 die nunmehr Gesetz gewordene Regelung als Verstoß gegen die Rechtsgleichheit und die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit betrachtet. Auf die damals schon bekannte, bevorstehende Gesetzänderung (vgl. OS 54, 193) hat es keinen Bezug genommen. Obwohl nunmehr der kantonale Gesetzgeber mit dem neuen § 7 Abs. 2 StG unzweideutig seinen Willen erklärt hat, den hier steuerpflichtigen Ehegatten – mit Ausnahme von ausserkantonalen Liegenschaften oder Betriebsstätten bzw. Einschränkungen durch ein DBA – vollumfänglich der hiesigen Besteuerung zu unterwerfen, müsste die Anwendung dieser Bestimmung bei einem Verstoß gegen Bundesrecht, welches Bundesverfassungsrecht mit einschliesst, wegen seiner derogatorischen Kraft gegenüber kantonalem Recht versagt bleiben (Art. 49 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999, BV; vgl. dazu Rainer J. Schweizer, Homogenität und Vielfalt im schweizerischen Staatsrecht, in: Thürer/ Aubert/Müller (Hrsg.), Verfassungsrecht der Schweiz, Zürich 2001, § 10 N 10). Mithin ist § 7 Abs. 2 StG vorfrageweise auf seine Verfassungsmässigkeit hin zu überprüfen:

- a) Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung verletzt ein Erlass den Grundsatz der rechtsgleichen Behandlung (Art. 8 Abs. 1 BV; Art. 4 Abs. 1 aBV), wenn er rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder wenn er Unterscheidungen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen. Die Rechtsgleichheit ist insbesondere verletzt, wenn Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich oder Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird; vorausgesetzt ist, dass sich der unbegründete Unterschied oder die unbegründete Gleichstellung auf eine wesentliche Tatsache bezieht (statt vieler: BGE 114 Ia 221 E. 2b).



- b) Während die Rekurskommission I (in ihrem Entscheid vom 6. März 1997) als "zu regelnde Verhältnisse" einerseits Sachverhalte mit Anknüpfungspunkten in verschiedenen Kantonen, andererseits solche mit Anknüpfungspunkten in verschiedenen Staaten, angesehen hat, verglich das Verwaltungsgericht Ehepaare mit Alleinstehenden. Mit anderen Worten erblickte das Verwaltungsgericht eine unzulässige Gleichbehandlung von Ungleichen (Ehepaaren/Alleinstehenden), während die Rekurskommission eine Ungleichheit konstatierte (getrennter Wohnsitz im Inland/getrennter Wohnsitz im In-/Ausland) und deshalb eine Ungleichbehandlung für gerechtfertigt hielt. Beide Instanzen blendeten dabei jeweils ein Kriterium aus und prüften die Angelegenheit nur anhand des ihnen allein relevant erscheinenden anderen Kriteriums. Eine umfassende Prüfung der Rechtslage hat indessen den Rechtsgleichheitsgrundsatz hinsichtlich aller relevanten Kriterien anzuwenden.
- c) Dabei ist – mit dem Bundesgericht (StE 2001 B 11.3 Nr. 12 E. 3e) – zu konstatieren, dass die verwaltungsgerichtliche Feststellung, Verheiratete würden bei einer Unterlassung der hälftigen Aufteilung des Einkommens gleich wie Alleinstehende behandelt, nicht zutrifft. So erfolgt die Besteuerung zum günstigeren Verheiratetentarif und die allgemeinen Abzüge (insbesondere der Versicherungsabzug, ev. Doppelverdienerabzug) sind – zumindest anteilmässig im Verhältnis seines Einkommens zum Gesamteinkommen des Ehepaares – in der für Verheiratete zugelassenen Höhe zu gewähren. Insofern geht das Verwaltungsgericht in seinen Erwägungen von falschen Voraussetzungen aus.
- d) Demgegenüber liegt ein wesentlicher Unterschied in der Tatsache, ob der hier nicht steuerpflichtige Ehegatte ebenfalls in der Schweiz oder eben im Ausland wohnt. Sämtliche Kantone erheben eine allgemeine Einkommens- und Vermögenssteuer (vgl. Art. 2 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, StHG), deren Faktoren – zumindest seit der gegebenenfalls unmittelbaren Anwendbarkeit des StHG (gemäss Art. 72 Abs. 2 StHG ab 1. Januar 2001) – weitgehend einheitlich umschrieben sind. Damit ist im interkantonalen Verhältnis eine vollumfängliche Besteuerung ohne Lücken sichergestellt. Wenn das Bundesgericht somit im interkantonalen Verhältnis die Besteuerungsbefugnis für das nichtliegenschaftliche Einkommen je hälftig zwischen dem primären und sekundären Steuerdomizil aufteilt, so kann es sich darauf verlassen, dass in den betreffenden Kantonen jeweils eine interne Rechtsgrundlage für die Besteuerung der zugeteilten Hälfte besteht.

Dagegen ist eine vollumfängliche Besteuerung des gesamten ehelichen Einkommens im internationalen Verhältnis weder rechtlich noch tatsächlich sichergestellt. Im Gegenteil: In den DBA wird das Besteuerungsrecht für Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit dem Wohnsitzstaat zugewiesen (Art. 15 Abs. 1 des Musterabkommens auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen [von 1977] der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung, OECD-MA). Da der hier erwerbstätige Pflichtige auch hier Wohnsitz hat, dürfte der ausländische Staat – allein aufgrund der DBA-Bestimmungen – sein Einkommen nicht besteuern (Befreiungsmethode). Eine Steuerteilung ist im internationalen Verhältnis nicht vorgesehen (vgl. auch Arnold/Meier/Spinnler, Steuerpflicht bei Auslandsbezug, in: ASA 70, S. 1 ff., Rz 29 und 54).



Ob die meist auf Individualbesteuerung beruhenden ausländischen Steuergesetze eine Besteuerung des Einkommens eines im Ausland wohnhaften Ehegatten zur Besteuerung des im Inland ansässigen Ehegatten heranziehen würden, muss zumindest bezweifelt werden. Die Frage kann jedoch offen bleiben, da dessen Besteuerung im Ausland bei einer allfälligen bestehenden internen Rechtsgrundlage wegen des diesfalls anwendbaren Kollisionsrechts (DBA-NL) ausgeschlossen ist (vgl. E. 5).

Im Übrigen würde eine einseitig hälftige Freistellung durch den Kanton Zürich auch sonst zu einem stossenden Ergebnis führen. Es ist nämlich nicht einzusehen, weshalb bei einem hier erwerbstätigen, jedoch nicht ansässigen, in ungetrennter Ehe lebenden Steuerpflichtigen das Erwerbseinkommen vollumfänglich besteuert (so § 4 Abs. 2 lit. a StG und die entsprechenden Bestimmungen zur Erhebung der Quellensteuer), bei einem hier allein wohnenden, in ungetrennter Ehe lebenden Steuerpflichtigen jedoch die Hälfte seines Einkommens von der Besteuerung ausgenommen werden soll.

- e) Im Hinblick auf die nunmehr vom Bundesgericht für die Anwendung von Art. 6 und 9 DBG festgelegten Regeln sowie die verfassungsrechtlich vorgeschriebene Harmonisierung, insbesondere mit Bezug auf die Steuerpflicht (vgl. Art. 129 Abs. 2 BV), kann daher die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts zum alten (bis Ende 1998 gültigen) Steuergesetz nicht mehr aufrecht erhalten werden. § 7 Abs. 2 StG steht in Einklang mit den bundesrechtlichen Bestimmungen, verstösst nicht gegen Verfassungsgrundsätze und ist dementsprechend – unter Vorbehalt des Grundsatzes der speziellen Rechtsgleichheit (vgl. E. 6) – uneingeschränkt anzuwenden.
5. Diesem Resultat stehen auch die (in § 7 Abs. 2 StG vorbehaltenen) Bestimmungen des hier konkret anwendbaren DBA nicht entgegen: Gemäss Art. 2 Abs. 1 DBA-NL werden Vermögen und Einkommen nur im Wohnsitzstaat besteuert. Ausgenommen davon sind u.a. das unbewegliche Vermögen und die Einkünfte daraus, die der Besteuerung im Belegenheitsstaat unterliegen (Art. 3 DBA-NL). Ferner werden Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit nur in dem Staat besteuert, "in dessen Gebiet die persönliche Tätigkeit ausgeübt wird" (Art. 6 Abs. 1 DBA-NL). Das DBA-NL enthält zwar – im Gegensatz zu Art. 15 Abs. 3 OECD-MA – keine speziellen Bestimmungen für Besatzungen von Schiffen und Luftfahrzeugen. Dennoch hat vorliegend Kloten als Arbeitsort des Pflichtigen zu gelten, hat er doch – wie die ihm angeblich auferlegte "Wohnsitzpflicht" zeigt – beruflich zu keinem anderen Ort grössere Beziehungen (vgl. auch Weisung der Finanzdirektion zur Durchführung der Quellensteuer vom 1. Juli 1998, ZStB I Nr. 28/050, Rz 4).

Unzweifelhaft von der Besteuerung auszunehmen sind dagegen vorliegend Einkommen und Vermögen aus der Liegenschaft in den Niederlanden sowie – mangels Wohnsitzes – allfälliges Vermögen, welches der Ehefrau des Pflichtigen gehört, und der Ertrag daraus. Solches ist hier laut Deklaration allerdings nicht vorhanden.

6. Der Pflichtige macht in Übereinstimmung mit der Selbstdeklaration nicht geltend, dass der Besteuerung unterworfenen Vermögenswerte oder Einkommensteile der hier nicht steuerpflichtigen Ehefrau gehörten oder von ihr vereinnahmt worden seien. Es ist daher davon auszugehen, dass sämtliche deklarierten Einkünfte und Vermögensteile ihm zuzurechnen sind. Da aufgrund des Schuldzinsenüberschusses kein nach den



Niederlanden auszuscheidendes Einkommen aus Liegenschaftenbesitz resultiert, erweist sich die Einschätzung, welches das gesamte Einkommen der Steuerpflicht im Kanton Zürich unterstellt, als rechtsbeständig:

Der Pflichtige lässt für den nun eingetretenen Fall, dass die Rekurskommission den von der Vorinstanz eingenommenen Rechtsstandpunkt schütze, einwenden, die Einschätzungsabteilung .. halte sich als einzige Amtsstelle bei Anwendung des neuen Rechts nicht an den Entscheid des Verwaltungsgerichts. Er beruft sich damit sinngemäss auf den Grundsatz der speziellen Rechtsgleichheit. Indessen vermag er diesbezüglich keinerlei konkrete Fälle ins Feld zu führen. Im Weiteren zeigt ja gerade das vorliegende Verfahren, dass die Behörden nunmehr gewillt sind, ihrer besseren Erkenntnis zu folgen, d.h. dem Recht ausnahmslos zum Durchbruch zu verhelfen. Unter diesen Umständen hat der Pflichtige keinen Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht. ..."