



Entscheidinstanz:	Steuerrekurskommissionen
Geschäftsnummer:	StRK_2GS.2000.4
Datum des Entscheids:	29. April 2002
Rechtsgebiet:	Steuerrecht
Stichwort:	Kommunale Steuerauscheidung, gesetzlicher Anspruch fehlendes ausdrückliches Begehren
verwendete Erlasse:	§ 191 Steuergesetz (§ 139 aStG) § 193 Steuergesetz (§ 141 aStG)

Zusammenfassung:

Kommunale Steuerauscheidung. Der Steuerpflichtige hat einen gesetzlichen Anspruch auf die korrekte interkommunale Steuerauscheidung und die Anwendung des massgeblichen Steuerfusses. Diesen Anspruch muss er grundsätzlich eigenständig durchsetzen können, d.h. unabhängig vom Ausscheidungsbegehren der Ausscheidungsgemeinde. Dabei muss es genügen, dass er im Einschätzungsverfahren die Grundlagen für die Steuerauscheidung korrekt deklariert. § 141 aStG beschlägt lediglich die Ebene zwischen Einschätzungs- und Ausscheidungsgemeinde. Dementsprechend liegt eine echte Gesetzeslücke vor.

Anonymisierter Entscheidtext:

Sachverhalt:

- A. Die Pflichtige mit Wohnsitz in X. ist Eigentümerin verschiedener Liegenschaften im Kanton Zürich, u.a. in Z. Die Liegenschafteneinkünfte Z. wurden jeweils korrekt in der Steuererklärung angegeben. Per 1. Oktober 1996 reichte die Pflichtige eine Steuererklärung für eine Zwischeneinschätzung wegen Erbgangs bzw. Wegfalls einer Nutznießungsbelastung ein. Per 1. März 1997 ergab sich erneut eine Zwischeneinschätzung wegen Aufnahme einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit.

Für die Steuerjahre 1986/87 verlangte das Gemeindesteueramts Z. fristgerecht die interkommunale Steuerauscheidung des Liegenschafteneinkommens. Die Abteilung Gemeindesteuerauscheidung des kantonalen Steueramts stellte daraufhin fest, dass der auf die Gemeinde Z. entfallende Ausscheidungsbetrag den Schwellenwert der einfachen Staatssteuer von Fr. 500.- nicht übersteige, weshalb auf eine Steuerauscheidung zu verzichten sei. Für die Steuerjahre 1990/91 stellte die Gemeinde Z. erneut das Ausscheidungsbegehren. In der Verfügung dazu hielt das kantonale Steueramt wiederum fest, der erforderliche Schwellenwert von (neu) Fr. 2'000.- werde für die angesprochenen Jahre nicht erreicht. Zusätzlich fand sich darin die Bemerkung, dass der Ausscheidungsfall am Register zu streichen sei, weil für die kommenden Jahre keine



Änderungen der Verhältnisse erwartet werden könnten. Falls sich die Verhältnisse später ändern sollten, sei ein neues Ausscheidungsbegehren gemäss § 141 des Steuergesetzes vom 8. Juli 1951 (aStG) zu stellen. Anfangs 2000 schliesslich machte die Gemeinde Z. aufgrund veränderter Verhältnisse für die Steuerperiode 1999 ihren Steueranspruch mittels Ausscheidungsbegehren geltend.

- B. In den vom kantonalen Steueramt, Abteilung für Gemeindesteuerausscheidungen, eröffneten interkommunalen Ausscheidungsgrundlagen für die Steuerjahre 1996 (ab 1.10.), 1997 und 1998 wurden die Netto-Liegenschafteneinkünfte sowie der Vermögenssteuerwert Z. mangels eines entsprechenden Gesuchs der Standortgemeinde nicht der Gemeinde Z., sondern der Wohnsitzgemeinde X. zur Besteuerung zugewiesen.

Mit Einsprache liess die Pflichtige die Steuerausscheidungsgrundlagen 1996 – 1998 anfechten und beantragen, die Liegenschaft Z. sowie die entsprechenden Erträge seien im Rahmen der interkommunalen Steuerausscheidung der Gemeinde Z. zur Besteuerung zuzuweisen.

In der Folge wies das kantonale Steueramt die Einsprache ab. Dabei erwog es, die Gemeinde Z. habe ihren Ausscheidungsanspruch gemäss § 193 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) verwirkt, weshalb die nicht ausgeschiedenen Anteile der Einschätzungsgemeinde verblieben.

- C. Gegen den Einspracheentscheid liess die Pflichtige Rekurs erheben, welcher die Steuerrekurskommission II aus folgenden Gründen guthiess:

Erwägungen:

[...]

- 2.a) Gemäss § 139 Abs. 1 aStG (in der hier massgeblichen Fassung vom 23. September 1990) wird zwischen den beteiligten Gemeinden eine Steuerausscheidung vorgenommen, sofern eine Person in mehreren zürcherischen Gemeinden steuerpflichtig ist und der auf eine Gemeinde, in welcher nur eine beschränkte Steuerpflicht besteht, entfallende Teil der einfachen Staatssteuer mindestens Fr. 2'000.- beträgt. Laut § 141 aStG haben Gemeinden, die erstmals eine Steuerausscheidung verlangen, ihren Anspruch gegenüber dem Steuerpflichtigen und der Einschätzungsgemeinde im Steuerjahr oder innert der zwei darauf folgenden Jahre anzumelden. Später angemeldete Ansprüche sind verwirkt. Das Steueramt der Einschätzungsgemeinde oder, auf sein Verlangen, das kantonale Steueramt ermittelt alsdann die Ausscheidungsgrundlagen gestützt auf die Einschätzung für die Staatssteuer und allfällige weitere Erhebungen (§ 142 Abs. 1 aStG). Gegen die Festsetzung der Ausscheidungsgrundlagen können der Steuerpflichtige und die beteiligten Gemeinden Einsprache bzw. Rechtsmittel erheben (§§ 143 und 145 aStG).

§ 141 aStG entspricht dem Grundsatz nach der im interkantonalen Verhältnis geltenden Regel, wonach konkurrierende Steueransprüche, die nicht im Steuerjahr geltend gemacht werden, unter Vorbehalt bestimmter Fälle verwirken. Denn auch jene Regel dient der Rechtssicherheit; Steuerpflichtige und Wohnsitzkanton sollen sich darauf verlassen dürfen, dass nicht nach Jahr und Tag noch Steueransprüche gestellt werden,



die für den Steuerpflichtigen zu einer erhöhten Steuerbelastung und für den Wohnsitzkanton zu einer Rückgabe bezogener Steuern führen würden. Es liegt daher nahe, für die Auslegung von § 141 aStG die Grundsätze des interkantonalen Steuerrechts heranzuziehen, auch wenn die Frist nicht die gleiche ist (Reimann/Zuppinger/Schärfer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Band, 1966, § 141 N 2; StRK I, 9. Juni 1999, 1 GS.1999.1).

b)

aa) In einem neueren Entscheid vom 9. Juni 1999 hat die Steuerrekurskommission I ausführlich zu Sinn und Zweck von § 141 aStG Stellung genommen (1 GS.1999.1). Aus den Erwägungen ist Folgendes festzuhalten: Die genannte Bestimmung diene der Rechtssicherheit, grundsätzlich unbekümmert darum, ob der Steuerpflichtige durch eine Steuerausscheidung zwischen den beteiligten Gemeinden begünstigt oder benachteiligt werde. Habe die Ausscheidungsgemeinde ihr Recht auf Vornahme einer Ausscheidung verwirkt, würden die nicht ausgeschiedenen Anteile der Einschätzungsgemeinde verbleiben. Die Verwirkung sei daher ein Institut zugunsten der steuererhebenden Gemeinde und nicht zugunsten des Steuerpflichtigen. Nach der ratio legis der interkommunalen Steuerausscheidung, welche der Rechtssicherheit zwischen den beteiligten Gemeinden dienen soll, sei bei der erstmaligen Geltendmachung des Ausscheidungsanspruchs nur die Ausscheidungsgemeinde am Verfahren beteiligt. Der Steuerpflichtige habe demgegenüber nach dem Wortlaut von § 141 aStG, welcher an die Regeln über den Ausscheidungsanspruch der Ausscheidungsgemeinde im Sinn von § 139 Abs.1 aStG anschliesse, keine selbstständige Befugnis, das Ausscheidungsverfahren gegenüber der Einschätzungsgemeinde in Gang zu setzen. Der Abrechnungsanspruch des Steuerpflichtigen sei lediglich vom Ausscheidungsanspruch der Gemeinde abgeleitet. Werde dieser verwirkt, beziehe sich diese Verwirkung auch auf das Verhältnis des Steuerpflichtigen zur Einschätzungsgemeinde. Das Gesetz weise mithin keine Lücke auf, sondern schweige in Bezug auf die Geltendmachung des Ausscheidungsanspruchs in qualifizierter Weise.

bb) Diese rechtliche Beurteilung kann aus folgenden Überlegungen im vorliegenden Verfahren nicht vollumfänglich übernommen werden: Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige gemäss § 139 aStG einen gesetzlichen Anspruch auf die korrekte interkommunale Steuerausscheidung und die Anwendung der jeweiligen massgeblichen kommunalen Steuerfüsse auf die entsprechenden Einkommens- und Vermögensteile hat. Diesen Anspruch muss er eigenständig durchsetzen können.

Der Steuerpflichtige kann seinen Anspruch einmal durchsetzen, indem er gemäss § 143 aStG die auf ein Ausscheidungsbegehren einer Gemeinde folgende Feststellungsverfügung des kantonalen Steueramts betreffend die Vornahme der interkommunalen Ausscheidung oder die Festsetzung der Ausscheidungsgrundlagen anfechtet. Das aber setzt voraus, dass die Gemeinde überhaupt fristgerecht ein Begehren gestellt hat. Indes kann der Steuerpflichtige das Ausscheidungsbegehren der Ausscheidungsgemeinde im Licht von §§ 141 ff. aStG nicht erzwingen; ebenso wenig kann er die Unterlassung des Begehrens anfechten. Mit Blick auf die Wahrung des rechtlichen Gehörs bzw. des verfassungsmässigen Anspruchs auf gesetzmässige Besteuerung müssen dem Steuerpflichtigen unter solchen Umständen andere Mittel zur Durchsetzung seines Interesses an der korrekten Besteuerung, welche auch die richtige Anwendung der



kommunalen Steuersätze einschliesst, zur Verfügung stehen. Er besitzt einen eigenständigen Anspruch gegenüber Einschätzungs- und Ausscheidungsgemeinde auf korrekte Ausscheidung. Mangels einer gesetzlichen Regelung seines Rechtsschutzes muss es genügen, dass er in seiner fristgerecht eingereichten Steuererklärung oder anderweitig im Einschätzungsverfahren die Grundlagen für die interkommunale Steuerausscheidung korrekt deklariert und damit konkludent die interkommunale Steuerausscheidung geltend macht. Wird die Einschätzung nicht gemäss Deklaration vorgenommen, steht dem Steuerpflichtigen der Rechtsmittelweg offen. Mithin ist festzuhalten, dass insofern eine echte Gesetzeslücke vorliegt, welche es vom Richter zu schliessen gilt.

Etwas anderes kann weder dem Wortlaut noch dem Sinn von § 141 aStG entnommen werden. Insbesondere besagt diese Bestimmung nicht, dass der rechtzeitig erhobene Anspruch des Steuerpflichtigen auf gesetzmässige Besteuerung durch ein verspätetes oder unterlassenes Ausscheidungsbegehren der Ausscheidungsgemeinde verwerke. Eine solche Konsequenz könnte nicht Sinn und Zweck von § 141 aStG entsprechen und würde mit dem Willkürverbot gemäss Art. 9 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) kollidieren. Ausdrücklich erwähnt ist im Gesetz nur die Verwirkung des Anspruchs der Ausscheidungsgemeinde. Mit anderen Worten befasst sich diese Bestimmung lediglich mit der einen Ebene, nämlich derjenigen von Einschätzungs- zu Ausscheidungsgemeinde, währenddem sie das Verhältnis zwischen Steuerpflichtigem und Einschätzungs- bzw. Ausscheidungsgemeinde nicht beschlägt. Das Stillschweigen des Gesetzes über die Geltendmachung der Steuerausscheidung durch den Steuerpflichtigen ist daher kein qualifiziertes. Vielmehr wird stillschweigend auf die §§ 71 und 72 aStG verwiesen, wonach der Steuerpflichtige sowohl das Recht und die Pflicht hat, die Steuerausscheidung im Rahmen des Einschätzungsverfahrens ordnungsgemäss geltend zu machen. Insofern kommt denn auch dem Steuerpflichtigen nicht ein abgeleiteter, sondern ein selbstständiger Abrechnungsanspruch zu.

Anzumerken bleibt, dass der Anspruch des Steuerpflichtigen klarerweise der Einschränkung von § 139 Abs. 1 aStG unterliegt. Mithin kann er keine Ausscheidung durchsetzen, falls die dortige Limite nicht erreicht ist.

- cc) Der im Zusammenhang mit der interkommunalen Steuerausscheidung erwähnte Verwirkungsanspruch der steuererhebenden Gemeinde findet also dort seine Grenzen, wo der Steuerpflichtige seinen Anspruch auf die korrekte kommunale Besteuerung seiner Einkünfte und Vermögensteile rechtzeitig geltend macht. Der Verwirkungsanspruch soll die steuererhebende Gemeinde vor unerwarteten Steuerforderungen einer Ausscheidungsgemeinde schützen. Nur insoweit greift der Vergleich mit der Regelung im interkantonalen Kollisionsrecht (Art. 46 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 29. Mai 1874 [aBV]; Art. 127 Abs. 3 BV). Dieser Schutz ist aber dort nicht angezeigt, wo der Steuerpflichtige in seiner fristgerecht eingereichten Steuererklärung auf die interkommunalen Verhältnisse hinweist. Es wäre nicht haltbar, wenn die steuererhebende Gemeinde trotz Kenntnis der ausserkommunalen Einkünfte und Vermögensteile die Ausscheidung mit Verweis auf § 141 aStG verweigert. Anders mögen die Verhältnisse zu beurteilen sein, wenn der Pflichtige kein derartiges Ausscheidungsbegehren stellt, so z.B. wenn er mangels Steuererklärung integral nach Ermessen eingeschätzt wird, diese Veranlagung in Rechtskraft erwächst und er auch danach keine Ausscheidung verlangt. Denn



die Einschätzungsbehörde ist gestützt auf §§ 71 f. aStG nicht verpflichtet, nach allfälligen Ausscheidungsansprüchen zu forschen. Die steueramtliche Betrachtungsweise zu teilen hiesse, den Steuerpflichtigen auf Gedeih und Verderben dem Verhalten, allenfalls sogar der Willkür der Ausscheidungsgemeinde auszuliefern.

- c) Die Pflichtige hat in ihrer Steuererklärung 1995 wie auch in den Steuererklärungen 1997 und 1998 durch separate Deklaration der Liegenschafteneinkünfte und Liegenschaftswerte – namentlich hinsichtlich des Objekts in Z. – das Begehren um interkommunale Ausscheidung den Steuerbehörden gegenüber ausreichend artikuliert. Die erwähnten Steuererklärungen sind auch rechtzeitig eingereicht worden. Unter diesen Umständen gilt das Ausscheidungsbegehren als formell richtig gestellt und ist durch die Einschätzungsbehörde materiell zu behandeln.
- 3.a) Doch selbst wenn – entgegen der hier vertretenen Auffassung – dem Steuerpflichtigen kein von der Ausscheidungsgemeinde gesonderter Anspruch auf Steuerauscheidung zustünde, könnte im vorliegenden Fall der Pflichtigen die Verwirkung gemäss § 141 aStG nicht entgegengehalten werden.

Zunächst ist festzuhalten, dass es nicht angeht, wenn das kantonale Steueramt in seiner Verfügung betreffend die Abweisung des Ausscheidungsbegehrens der Gemeinde Z. anfügt, "bei veränderten Verhältnissen (in qualitativer und quantitativer Hinsicht) wäre gemäss § 141 StG ein neues Ausscheidungsbegehren zu stellen". Denn das Steueramt der Gemeinde Z. konnte von solchen Veränderungen der Verhältnisse ohne Information durch die Einschätzungsbehörde oder die Pflichtige gar keine Kenntnisse erlangen. Die Gemeinde Z. wäre bei dieser Sachlage, um Rechtsnachteile zu vermeiden, gezwungen (gewesen), regelmässig ein Ausscheidungsbegehren im Sinn von § 141 aStG zu stellen, um die Steuerverhältnisse zu klären. Ein solches Vorgehen ist aus verfahrensökonomischen Gründen jedenfalls dann abzulehnen, wenn der Einschätzungsgemeinde der Ausscheidungsanspruch des anderen Gemeinwesens aufgrund der vom Steuerpflichtigen erhaltenen Informationen ohne weiteres bekannt ist. Die Einschätzungsgemeinde würde sich vielmehr pflichtwidrig verhalten, wenn sie die Ausscheidungsgemeinde unter den erwähnten Umständen nicht informiert und sich schliesslich auf die Verwirkung gemäss § 141 aStG beruft (vgl. Reimann/Zuppinger/Scharrer, § 141 N 5 f. mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Eine Verwirkung wäre nur dann gerechtfertigt, wenn die Ausscheidungsgemeinde die für die Begründung der sekundären Steuerpflicht relevanten Tatsachen kennt oder hätte kennen müssen, jedoch gleichwohl nicht agiert hat. Dabei wird man bei der Prüfung der Frage, ob eine Gemeinde die massgebenden Verhältnisse hätte kennen müssen, nicht allzu strenge Massstäbe anlegen dürfen. Da vorliegend die Gemeinde Z. ihren ab Oktober 1996 bestehenden Ausscheidungsanspruch gar nicht rechtzeitig hat kennen können, drängt es sich somit auf, die Verwirkung nicht eintreten zu lassen.

- b) [...]
- c) Dazu kommt, dass der auf der Mitteilung über die Abweisung des Ausscheidungsbegehrens angebrachte Vermerk, wonach der Ausscheidungsfall am Register zu streichen sei und bei veränderten Verhältnissen (seitens der Ausscheidungsgemeinde) ein neues Ausscheidungsbegehren gemäss § 141 aStG zu stellen wäre, als höchst problematisch erscheint. Gemäss § 141 aStG haben die Gemeinden, die erstmals eine



Steuerausscheidung verlangen, ihren Anspruch gegenüber dem Steuerpflichtigen und der Einschätzungsgemeinde im Steuerjahr oder innert der zwei darauf folgenden Jahre anzumelden. In den folgenden Jahren hat die Einschätzungsgemeinde bzw. das kantonale Steueramt die Steuerausscheidung jeweils von Amts wegen vorzunehmen (Reimann/Zuppinger/Schärfer, § 141 N 8, mit Verweis). Somit muss nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes das Begehren um Steuerausscheidung nur bei erstmaliger Geltendmachung angemeldet werden. Diese Voraussetzung hat aber die Gemeinde Z. unbestrittenermassen erfüllt, indem sie erstmals für das Steuerjahr 1986 ein Begehren für die Gemeindesteuerausscheidung bei der Wohnsitzgemeinde X. deponierte. Der in der Verfügung enthaltene Hinweis auf Streichung des Ausscheidungsfalls am Register findet somit im Gesetz keine Stütze. Daran ändert auch nichts, dass eine solche Massnahme im Kreisschreiben des kantonalen Steueramtes an die Gemeindesteuerämter über die Durchführung der Steuerausscheidungen für Gemeindesteuern vom 5. Oktober 1998 (nZStB I Nr. 35/400) in Rz 11 explizit genannt wird, handelt es sich doch bei ersterem um eine Verwaltungsverordnung, welche keine von der gesetzlichen Ordnung abweichende Bestimmungen vorsehen kann. Folglich kommt der genannten Bemerkung rechtlich keine Bedeutung zu, weshalb die steuererhebende Wohnsitzgemeinde daraus weder etwas zulasten der Ausscheidungsgemeinde noch zulasten der Pflichtigen ableiten könnte. Bei solcher Lage der Dinge hat der fristgerecht angemeldete Ausscheidungsanspruch der Gemeinde Z. ungeachtet des Vermerks auch Wirkungen für die folgenden Jahre entfaltet. Ob sich die Gemeinde Z. unter solchen Umständen die Verwirkungseinrede gefallen lassen müsste, mag hier offen bleiben. [...]