

**BStP | 2022 | Nr. 3**

Betreff:	Einkommenssteuer, Zweiverdienerabzug
Instanz:	Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Stadt
Entscheidungsdatum:	29. Januar 2022
Verfahrensnummer:	VD.2021.159 und 160

Der Zweiverdienerabzug bezweckt die steuerliche Entlastung, wenn Ehegatten in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben und beide ein Erwerbseinkommen erzielen. Unter dem Erwerbseinkommen eines Ehegatten ist die Gesamtheit seines Einkommens aus selbständiger und unselbständiger, haupt- und nebenberuflicher Erwerbstätigkeit zu verstehen. Erträge aus optierten Beteiligungen stellen steuerrechtlich Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit dar. Resultiert aus der Erwerbstätigkeit des einen Ehegatten ein Verlust, kann der Zweiverdienerabzug nicht steuermindernd geltend gemacht werden. In casu ist das Einkommen aus optierten Beteiligungen bei der Bestimmung des Erwerbseinkommens zu berücksichtigen und ist ein Zweiverdienerabzug ausgeschlossen, da die Summe des Erwerbseinkommens eines Ehegatten unter Mitberücksichtigung eines Verlusts aus optierten Beteiligungen negativ ist. Der Zweiverdienerabzug bezweckt nicht nur den Ausgleich des nicht mehr vorhandenen Schatteneinkommens des bisher haushaltführenden Ehegatten, sondern auch die Minderung der Progression und des Abhalteeffekts, weshalb auch das Einkommen aus optiertem Geschäftsvermögen relevant ist.

Sachverhalt:

A. (Rekurrent 1 und Beschwerdeführer 1 [nachfolgend Rekurrent]) und B. (Rekurrentin 1 und Beschwerdeführerin 2 [nachfolgend Rekurrentin]) (zusammen nachfolgend Rekurrierende) deklarierten in ihrer Steuererklärung pro 2017 unter Ziff. 660 "Abzug bei Erwerbstätigkeit beider Ehegatten" einen Abzug von CHF 1'000.-- (kantonale Steuern) bzw. CHF 13'400.-- (direkte Bundessteuer). Die Steuerverwaltung liess diesen Abzug in der Folge nicht zu (Veranlagungsverfügung vom 17. Oktober 2019). Die dagegen erhobene Einsprache wies sie mit Entscheid vom 17. März 2020 ab. Die Rekurrierenden erhoben hiergegen Rekurs und Beschwerde, welche die Steuerrekurskommission mit Entscheiden vom 3. Dezember 2020 abwies.

Am 23. Juli 2021 erhoben die Rekurrierenden gegen die beiden Entscheide Rekurs bzw. Beschwerde. Damit beantragten sie, die beiden angefochtenen Entscheide betreffend Veranlagungsverfügung pro 2017 aufzuheben und die Steuerverwaltung anzuweisen, bei der Neuveranlagung den Zweiverdienerabzug von CHF 1'000.-- für die kantonalen Steuern und CHF 13'400.-- für die direkte Bundessteuer zu gewähren.

Der Verfahrensleiter des Verwaltungsgerichts vereinigte die beiden Verfahren VD.2021.159 und VD. 2021.160 mit Verfügung vom 30. Juli 2021. Auf die Einholung von Vernehmlassungen wurde verzichtet. Die Tatsachen und Vorbringen der Parteien ergeben sich aus den angefochtenen Entscheiden und den nachfolgenden Erwägungen.

Das vorliegende Urteil ist unter Beizug der Vorakten ergangen.

Erwägungen:

2.1 Im vorliegenden Fall ist den Steuerpflichtigen der Doppelverdienerabzug verweigert worden, weil der Ehemann in der Steuerperiode 2017 ein negatives Einkommen erzielt hatte. Die Rekurrierenden wenden hiergegen ein, dass dieses negative Ergebnis einzig aus einem Verlust aus gewillkürtem Geschäftsvermögen resultiere, welcher bei der Frage nach der Berechtigung des Zweiverdienerabzugs für die Ermittlung des selbständigen Erwerbseinkommens aber unberücksichtigt bleiben müsse.

2.2 Gemäss Art. 33 Abs. 2 DBG werden vom niedrigeren Erwerbseinkommen 50 %, jedoch mindestens CHF 8'100.-- und höchstens CHF 13'400.-- abgezogen, wenn Ehegatten in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben und beide ein Erwerbseinkommen erzielen. Gemäss § 32 Abs. 2 StG werden vom niedrigeren Erwerbseinkommen CHF 1'000.-- abgezogen, wenn Ehegatten in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben und beide eine vom Beruf, Geschäft oder Gewerbe des andern unabhängige Erwerbstätigkeit ausüben. In Art. 33 Abs. 2 DBG wird ausdrücklich festgehalten, dass die steuerbaren Einkünfte aus unselbständiger oder selbständiger Erwerbstätigkeit als Erwerbseinkommen gelten. Unter dem Erwerbseinkommen eines Ehegatten ist die Gesamtheit seines Einkommens aus selbständiger und unselbständiger, haupt- und nebenberuflicher Erwerbstätigkeit zu verstehen, wie es sich grundsätzlich aus der Steuererklärung ergibt (vgl. Botschaft zu den Sofortmassnahmen im Bereich der Ehepaarbesteuerung vom 17. Mai 2006, in: BBI 2006, S. 4471 ff., 4492; BGer 2A.481/2005 vom 1. September 2005 E. 4.1; Eidgenössische Steuerverwaltung, Kreisschreiben Nr. 30 Ehepaar- und Familienbesteuerung nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG] vom 21. Dezember 2010, Ziff. 9.2; HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht. Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 33 N 37; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 33 N 194). In § 32 Abs. 2 StG wird der Begriff des Erwerbseinkommens nicht näher definiert. Es besteht aber kein Grund, weshalb er anders ausgelegt werden sollte als in Art. 33 Abs. 2 DBG. Zudem ergibt sich aus der Systematik des StG (vgl. §§ 18 und 19 StG) zweifelsfrei, dass der Begriff des Erwerbseinkommens im Sinn von § 32 Abs. 2 StG sowohl das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit als auch das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit umfasst. Dementsprechend ist es auch gemäss dem Kommentar zum StG nicht massgebend, ob das Erwerbseinkommen mittels selbständiger oder unselbständiger Erwerbstätigkeit erzielt wird (HÄFELI, in: Tarolli Schmidt et al. [Hrsg.], Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, § 32 N 61). Resultiert aus der Erwerbstätigkeit des einen Ehegatten ein Verlust, so kann der Zweiverdienerabzug nicht steuermindernd geltend gemacht werden (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 33 N 202). Beteiligungen von mindestens 20 % am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gelten gemäss Art. 18 Abs. 2 DBG und § 19 Abs. 2 StG als Geschäftsvermögen, sofern der Eigentümer sie im Zeitpunkt des Erwerbs zum Geschäftsvermögen erklärt. Solche Beteiligungen werden als optiertes oder gewillkürtes Geschäftsvermögen bezeichnet (REICH/VON AH, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht. Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 18 N 57). Erträge aus optierten Beteiligungen stellen steuerrechtlich Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit dar (Eidgenössische Steuerverwaltung, Kreisschreiben Nr. 23a Teilbesteuerung der Einkünfte aus Beteiligungen im Geschäftsvermögen und zum Geschäftsvermögen erklärte Beteiligungen, Bern 31. Januar 2020 [nachfolgend Kreisschreiben Nr. 23a], Ziff. 3.4; REICH/VON AH, a.a.O., Art. 18 N 63). Entsprechend können Kapitalverluste auf optierten Beteiligungen bei der Ermittlung des steuerbaren Einkommens berücksichtigt werden. Zudem können auf optierten Beteiligungen Abschreibungen vorgenommen werden (REICH/VON AH, a.a.O., Art. 18 N 63; vgl. Kreisschreiben Nr. 23a, Ziff. 3.4). Aus den vorstehenden Erwägungen folgt, dass das Einkommen aus optierten Beteiligungen bei der Bestimmung des Erwerbseinkommens im Sinn von Art. 33 Abs. 2 DBG und § 32 Abs. 2 StG zu berücksichtigen ist und dass ein Zweiverdienerabzug ausgeschlossen ist, wenn die Summe des Erwerbseinkommens eines Ehegatten unter Mitberücksichtigung eines Verlusts aus optierten Beteiligungen negativ ist.

2.3 Die Rekurrierenden bestreiten nicht, dass optiertes Geschäftsvermögen steuerrechtlich grundsätzlich als selbständige Erwerbstätigkeit zu qualifizieren ist (vgl. Rekurs und Beschwerde, Rz 20 und 28). Sie machen jedoch geltend, bei der Bestimmung des Erwerbseinkommens im Sinn von Art. 33 Abs. 2 DBG und § 32 Abs. 2 StG dürften Einkünfte und Verluste aus optierten Beteiligungen nach Sinn und Zweck des Gesetzes bzw. des Zweiverdienerabzugs nicht berücksichtigt werden (vgl. Rekurs und Beschwerde, Rz 19 f. und 24-28).

Der Zweiverdienerabzug bezweckt die steuerliche Entlastung der in ungetrennter Ehe lebenden Steuerpflichtigen (HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, a.a.O., Art. 33 N 37; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 33 N 186). Zu seiner Rechtfertigung werden mehrere sachliche Gründe genannt. Wenn nur ein Ehegatte einer Erwerbstätigkeit nachgeht und der andere Ehegatte ohne Entschädigung die in der Ehe anfallenden Arbeiten, insbesondere die Haushaltarbeiten, erledigt, führen beide Tätigkeiten zu einer Wertschöpfung und erhöhen beide Tätigkeiten die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Ehepaars. Besteuert wird aber nur die erste Tätigkeit. Die Wertschöpfung aus der zweiten Tätigkeit stellt kein Einkommen im Sinn des Steuerrechts dar. Die durch die Haushaltarbeit entstehende Wertschöpfung führt daher zu einem Schatteneinkommen (REICH/VON AH, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht. Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3. Auflage, Basel 2017, Art. 11 N 15). Bei Erwerbstätigkeit beider Ehegatten fallen normalerweise Haushaltmehrkosten an (REICH/VON AH/BRAWAND, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht. Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3. Auflage, Basel 2017, Art. 9 StHG N 54). Mit dem Zweiverdienerabzug wird das Fehlen des Schatteneinkommens des haushaltführenden Ehegatten ausgeglichen und den Haushaltmehrkosten Rechnung getragen (vgl. Bericht der Expertenkommission zur Überprüfung des schweizerischen Systems der Familienbesteuerung [Kommission Familienbesteuerung], Bern 1998 [nachfolgend Bericht Familienbesteuerung], S. 32; REICH/VON AH/BRAWAND, a.a.O., Art. 9 N 54; vgl. ferner kritisch HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, a.a.O., Art. 33 N 37). Auf diese Weise bewirkt der Zweiverdienerabzug, dass die Progression und damit der Abhalteeffekt gemindert werden (Bericht Familienbesteuerung, S. 32; vgl. kritisch HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, a.a.O., Art. 33 N 37). Dieser Effekt besteht darin, dass die Besteuerung eines Zusatzeinkommens zu einem hohen Grenzsteuersatz den nicht erwerbstätigen Ehegatten von der Aufnahme einer Erwerbstätigkeit abhalten kann, weil ihm Kosten und Nutzen in einem unvorteilhaften Verhältnis erscheinen (vgl. Bericht Familienbesteuerung, S. 32).

Die Rekurrierenden machen geltend, die Qualifikation des optierten Geschäftsvermögens als selbständige Erwerbstätigkeit sei eine Fiktion. Tatsächlich beruhen die Einkünfte und Verluste aus optiertem Geschäftsvermögen nicht auf einer effektiven Erwerbstätigkeit im Sinn von Arbeitsleistung. Daher werde ein Ehegatte durch optiertes Geschäftsvermögen nicht an der Ausübung der Haushaltstätigkeit gehindert und habe optiertes Geschäftsvermögen keinen Einfluss auf das Vorhandensein von Schatteneinkommen. Folglich sei Einkommen aus optiertem Geschäftsvermögen nicht als Erwerbseinkommen im Sinn von Art. 33 Abs. 2 DBG und § 32 Abs. 2 StG zu berücksichtigen (vgl. Rekurs und Beschwerde, Rz 19 f. und 24-28). Der Umstand allein, dass er Eigentümer von optiertem Geschäftsvermögen ist, hindert einen Ehegatten tatsächlich nicht an der Ausübung der Haushaltstätigkeit und damit an der Erzielung eines Schatteneinkommens. Im Hinblick auf einen Zweck des Zweiverdienerabzugs erscheint das blosses Halten optierten Geschäftsvermögens damit unerheblich. Der Zweiverdienerabzug bezweckt aber nicht nur den Ausgleich des nicht mehr vorhandenen Schatteneinkommens des bisher haushaltführenden Ehegatten, sondern auch die Minderung der Progression und des Abhalteeffekts. Diesbezüglich ist auch das Einkommen aus optiertem Geschäftsvermögen relevant. Wenn die Summe des Erwerbseinkommens eines Ehegatten unter Mitberücksichtigung eines Verlusts aus optierten Beteiligungen negativ ist, hat seine Erwerbstätigkeit keine Auswirkungen auf die Progression. Damit entfällt ein Grund für den Zweiverdienerabzug. Der Umstand, dass der Zweiverdienerabzug auch bei einem negativen Einkommen eines Ehegatten eine Reduktion des Gesamteinkommens der beiden Ehegatten zur Folge hätte, ändert entgegen der Ansicht der Rekurrierenden (vgl. Rekurs und Beschwerde, Rz 29) nichts

daran, dass für eine solche Reduktion im Hinblick auf die Progression kein Grund besteht, wenn das Gesamteinkommen aufgrund des negativen Erwerbseinkommens des einen Ehegatten durch dessen Erwerbstätigkeit nicht erhöht, sondern wie im vorliegenden Fall (vgl. Veranlagungsprotokoll, Akten STRK.2020.42 S. 43) sogar vermindert wird. Aus den vorstehenden Gründen ist die Berücksichtigung des Einkommens aus optiertem Geschäftsvermögen bei der Bestimmung des Erwerbseinkommens im Sinn von Art. 33 Abs. 2 DBG und § 32 Abs. 2 StG entgegen der Ansicht der Rekurrierenden mit Sinn und Zweck dieser Bestimmungen vereinbar. Damit besteht kein Anlass, das Einkommen aus optiertem Geschäftsvermögen entgegen dem Wortlaut und der Systematik des Gesetzes nicht zu berücksichtigen.

3. Aus den vorstehenden Erwägungen folgt, dass der Rekurs und die Beschwerde abzuweisen sind. [Kosten]

Demgemäss erkennt das Verwaltungsgericht (Dreiergericht):

1. Der Rekurs und die Beschwerde werden abgewiesen.

[...]