B-Publikation
[AZA 0/4]
2P.155/2000/bie

II. OEFFENTLICHRECHTLICHE ABTEILUNG **********

15. März 2001

Es wirken mit: Bundesrichter Wurzburger, Präsident der
II. öffentlichrechtlichen Abteilung, Bundesrichter Hartmann, Betschart, Hungerbühler, Bundesrichterin Yersin und Gerichtsschreiberin Marantelli.

_____

In Sachen
C. und B. J._____, Beschwerdeführer, vertreten durch WEY & SPIESS, Treuhand- und Revisionsgesellschaft, Gotthardstrasse 18, Zug, substituiert durch Rechtsanwältin Dr. Suzanne Wettenschwiler, Stadlin Advokatur, Baarerstrasse 12, Zug,

gegen
Steuerverwaltung des Kantons Schwyz, Steuerverwaltung des Kantons Z u g,

betreffend
Art. 127 Abs. 3 BV,
A.- C.J._____ wohnt zusammen mit seiner Ehefrau B.J._____ in X._____, Kanton Schwyz. Im Kanton Zug ist er an der in Zug domizilierten Kollektivgesellschaft Z._____, beteiligt. Im Jahre 1998 leistete C.J._____ bei der Sammelstiftung BVG der L._____ neben dem ordentlichen BVG-Beitrag zugunsten der 2. Säule einen Betrag von Fr. 245'000.– zum Einkauf von Beitragsjahren. Die entsprechenden Bescheinigungen der Sammelstiftung BVG der L._____ legten C. und B.J._____ sowohl im Kanton Schwyz als auch im Kanton Zug der jeweiligen Steuererklärung bei.

B.- Die für die ordentlichen Beiträge vorgenommenen Abzüge wurden vom Kanton Zug und vom Kanton Schwyz anteilmässig zugelassen; dabei wurden 50 % der Beiträge als Geschäftsaufwand (Arbeitgeberanteil) und 50 % als Arbeitnehmeranteil betrachtet.

Den für den Einkaufsbeitrag geltend gemachten Abzug vom Einkommen wies die Kantonale Steuerverwaltung Zug in der Veranlagungsverfügung vom 2. März 2000 im Rahmen der interkantonalen Steuerausscheidung vollumfänglich dem Kanton Schwyz zu. Sie begründete dies damit, dass der Beitrag keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand der Kollektivgesellschaft darstelle, sondern eine private, freiwillige Leistung von C.J._____.

Der Kanton Schwyz indessen ging davon aus, dass der Einkaufsbeitrag nach Massgabe der Besteuerung des aus der Kollektivgesellschaft stammenden Einkommens in den Kantonen Schwyz und Zug zum Abzug zuzulassen sei. Er wies daher dem Kanton Zug in der Veranlagungsverfügung bzw. interkantonalen Steuerausscheidung vom 17. Mai 2000 einen Anteil zum Abzug zu.
C.- Mit Eingabe vom 13. Juli 2000 erheben C. und B.J._____ gegen die am 14. Juni 2000 versandte Veranlagungsverfügung des Kantons Schwyz staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV). Sie beantragen, es sei festzustellen, in welchem Verhältnis der Domizilkanton der Kollektivgesellschaft resp. der Wohnsitzkanton der Ehegatten den im Jahre 1998 zugunsten der 2. Säule geleisteten Einkaufsbeitrag in der Höhe von Fr. 245'000.– (Durchschnitt Fr. 122'500.–) und gegebenenfalls in welchem Umfang zum Abzug vom Einkommen zuzulassen habe.

Aus den Erwägungen:

2.- a) Eine verfassungswidrige Doppelbesteuerung 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) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zustehen würde (virtuelle Doppelbesteuerung; BGE 125 I 54 E. 1b S. 55 f., mit Hinweis).

b) Das Bundesgericht hat aus der Verfassung (Art. 46 Abs. 2 aBV; heute Art. 127 Abs. 3 BV) neben dem Verbot der effektiven und der virtuellen Doppelbesteuerung auch ein Schlechterstellungsverbot abgeleitet. Nach diesem Grundsatz dürfen die Kantone Steuerpflichtige, die nur für einen Teil ihres Vermögens oder Einkommens steuerpflichtig sind, nicht anders belasten als die ausschliesslich im Kanton steuerpflichtigen Personen (vgl. BGE 120 Ia 361 E. 2a S. 363; 116 Ia 127 E. 2a S. 130, je mit Hinweisen). Ein Verstoss gegen das Schlechterstellungsverbot liegt dann vor, ẅenn ein Kanton einen Steuerpflichtigen deshalb anders und stärker belastet, weil er nicht in vollem Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge seiner territorialen Beziehungen noch in einem andren Kanton steuerpflichtig ist(̈Locher, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht in: Praxis der Bundessteuern, III. Teil: § 1 II A, Nr. 15b, 18, 20).

c) Vorliegend ist eine unzulässige Doppelbesteuerung gegeben, da grundsätzlich sowohl der Kanton Zug als auch der Kanton Schwyz die volle Abzugsfähigkeit des im Jahre 1998 geleisteten Einkaufsbeitrages an die berufliche Vorsorge im Betrag von Fr. 245'000.– anerkennen, dieser infolge der in den jeweiligen Steuerausscheidungen vorgenommenen Zuweisungen aber gesamthaft gesehen dennoch nur teilweise zum Abzug zugelassen worden ist. Die Beschwerdeführer werden somit schlechter gestellt, als wenn sie ausschliesslich in einem der beiden Kantone steuerpflichtig gewesen wären.

3.- Wie soeben erwähnt, wird die Abzugsfähigkeit des Einkaufsbeitrages grundsätzlich von beiden Kantonen anerkannt. Unbestritten ist auch, dass es sich bei den Fr. 245'000.– um eine Leistung an die berufliche Vorsorge handelt, die neben den ordentlichen periodischen Beiträgen bezahlt wurde. Nicht einig sind sich die Kantone jedoch darüber, wo und in welchem Umfang der für den Einkaufsbeitrag geltend gemachte Abzug zuzulassen ist.

a) Nach Art. 66 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge [BVG; SR 831. 40]und 331 Abs. 3 OR hat der Arbeitgeber sich an der beruflichen Vorsorge seiner Arbeitnehmer mit einem Beitrag zu beteiligen, der mindestens gleich hoch sein muss wie die gesamten Beiträge, zu deren Leistung seine Arbeitnehmer verpflichtet sind (sog. paritätische Beitragspflicht; Carl Helbling, Personalvorsorge und BVG, 7. Auflage, Bern 2000, S. 184; Jürg Brühwiler, Obligatorische Berufliche Vorsorge, in: Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht, Band III/7, Rz. 61 S. 28 f.). Diese Regeln werden trotz Fehlens eines Arbeitgebers analog auch auf den freiwillig versicherten Selbstständigerwerbenden angewendet: 50 % der von einem Selbstständigerwerbenden geleisteten Beiträge an die berufliche Vorsorge entsprechen daher dem Arbeitgeber- und 50 % dem Arbeitnehmeranteil (Markus Reich/ Marina Züger, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, Rz. 50 zu Art. 27 DBG; Wolfgang Maute/Martin Steiner/Adrian Rufener, Steuern und Versicherungen, Überblick über die steuerliche Behandlung von Versicherungen, 2. Aufl. , Muri-Bern 1999, Fn 199 S. 154; Konferenz staatlicher Steuerbeamter, Kommission BVG, Berufliche Vorsorge und Steuern, Anwendungsfälle, Bern 1992, Fall Nr. 37 S. 143).

Der als Arbeitgeberleistung zu betrachtende Anteil der Versicherungsbeiträge eines Selbstständigerwerbenden kann bei den direkten Steuern gemäss Art. 81 Abs. 1 BVG als Geschäftsaufwand vom Geschäftsgewinn, somit am Geschäftsort bzw. im Betriebsstättekanton, abgezogen werden (Carl Helbling, a.a.O., S. 309; Markus Reich/Marina Züger, a.a.O., Rz. 50 zu Art. 27 DBG; Wolfgang Maute/Martin Steiner/Adrian Rufener, a.a.O., S. 48, 138; Gotthard Steinmann, Steuerliche Behandlung der drei Säulen im neuen Recht der direkten Bundessteuer im Vergleich zum bisherigen Recht, in: Schweizerische Zeitschrift für Sozialversicherung und berufliche Vorsorge, 1991, S. 241 ff., insbes. S. 247; Konferenz staatlicher Steuerbeamter, a.a.O., Fall Nr. 23 S. 85; Samuel Tanner, Interkantonale Behandlung der Beiträge und Leistungen in der beruflichen Vorsorge - Steuerplanung durch Wohnsitzwahl, in: Schweizer Personalvorsorge, 1988, S. 369 ff., insbes. S. 371). Für das kantonale Recht

ergibt sich dies auch aus Art. 10 Abs. 1 StHG (Markus Reich in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht Band I/1 Rz. 26 zu Art. 10).

Im Übrigen sind die Beiträge an die berufliche Vorsorge als persönliche Abzüge des Selbstständigerwerbenden geltend zu machen (Markus Reich/Marina Züger, a.a.O., Rz. 50 zu Art. 27 DBG; Gotthard Steinmann, a.a.O, S. 247; Carl Helbling, a.a.O., S. 309).

b) Die paritätische Beitragspflicht nach Art. 66 Abs. 1 BVG beschränkt sich jedoch auf die obligatorischen Beiträge, soweit nicht die Statuten weiterreichende Beiträge des Arbeitgebers vorsehen (124 II 570 E. 3c S. 576; 122 V 142 E. 5b S. 147). Zusätzliche zum Zwecke des Einkaufs bezahlte Beiträge stellen daher grundsätzlich ausschliesslich Arbeitnehmerleistungen dar (BGE 122 V 142 E. 5b S. 147; 118 V 229 E. 6 S. 233 ff.); eine Art. 66 Abs. 2 BVG entsprechende Beitragspflicht der Arbeitgeber ist gesetzlich nicht vorgesehen.

Die Praxis, welche 50 % der Beiträge, die von einem Selbstständigerwerbenden an die berufliche Vorsorge geleistet werden, wie den Arbeitgeber- und 50 % wie den Arbeitnehmerbeitrag eines Unselbstständigerwerbenden behandelt (vgl. vorangehende E. 3a), ist daher in der Regel auf die ordentlichen periodischen Leistungen eines Selbstständigerwerbenden zu beschränken. Zusätzlich einbezahlte Einkaufsbeiträge können folglich von einem Selbstständigerwerbenden, gleich wie von einem Arbeitnehmer, nur als persönlicher Abzug, somit nur vom Erwerbseinkommen, abgezogen werden. Ein Abzug vom Geschäftsgewinn (Art. 81 Abs. 1 BVG) ist nicht möglich.

c) Unselbstständigerwerbende versteuern ihr Einkommen grundsätzlich am Hauptsteuerdomizil, in der Regel am Wohnort. Selbstständigerwerbende werden für ihre Einkünfte am Geschäftsort mit der Steuer erfasst (Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, Bern 1999, S. 79 ff.). Als persönliche Abzüge (vgl. vorangehende E. 3a f.) sind Abzüge für zusätzliche Einkaufsbeiträge daher von Unselbständigerwerbenden in der Regel am Wohnort und von Selbstständigerwerbenden am Geschäftsort geltend zu machen (siehe dazu auch Peter Locher, a.a.O., S. 100; Wolfgang Maute/ Martin Steiner/ Adrian Rufener, a.a.O., S. 47 f.).

d) Die Einkünfte des Gesellschafters aus einer kaufmännischen Kollektivgesellschaft bestehen regelmässig aus dem Entgelt für seine persönliche Arbeit, den Zinsen für seine Kapitaleinlage und einem Anteil am Gesellschaftsertrag (vgl. Art. 559 OR). Sie sind, soweit sie aus dem Ertragsanteil und den Zinsen stammen, nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung am Sitz der Gesellschaft zu versteuern; das Entgelt für die persönliche Arbeit wird jedoch im Wohnsitzkanton des Gesellschafters erfasst (BGE 107 Ia 41, E. 2 S. 43, mit Hinweisen; Urteil des BGer vom 30. September 1999 E. 3b publ. in: StrR 55 2000 569 S. 571; Locher, a.a.O.,§ 8, IV A 2 Nr. 1, 3, 5, 7, 8, 9, 12, 13, 14, 17; Peter Locher, a.a.O., S. 85 und 129 f.; Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Auflage, Bern 2000, S. 192 ff., 318 und S. 546).

Es rechtfertigt sich daher, den von einem Kollektivgesellschafter für einen zusätzlich geleisteten Einkaufsbeitrag geltend gemachten persönlichen Abzug sowohl dem Sitzkanton der Gesellschaft als auch dem Wohnsitzkanton des Gesellschafters zuzuweisen und zwar im gleichen Verhältnis, wie diese dazu berechtigt sind, das aus dem Arbeitsentgelt und dem Ertragsanteil stammende Einkommen aus der Gesellschaft (ohne Berücksichtigung des Eigenkapitalzinses) zu besteuern.
e) Der im Jahre 1998 geleistete Einkaufsbeitrag ist daher - entsprechend der anteilmässigen Zuweisung des soeben erwähnten, aus der Kollektivgesellschaft stammenden Einkommens zur Besteuerung - sowohl im Kanton Schwyz als auch im Kanton Zug zum Abzug zuzulassen. Dass die den Beschwerdeführern dereinst aus der beruflichen Vorsorge zukommenden Einkünfte allein im Wohnsitzkanton besteuert werden (BGE 99 Ia 223 E. 2 S. 228, mit Hinweisen; Urteil des BGer vom 3. März 2000 E. 2a, publ. in: Pra 2000/136 809 und StR 55 505), ist dabei nicht entscheidend, zumal keineswegs feststeht, dass der jetzige Wohnsitz bis zur Pensionierung beibehalten wird.
Lausanne, 15. März 2001