[AZA 0/4]
2P.252/1998/bmt
OEFFENTLICHRECHTLICHE ABTEILUNG
****
16. März 2000
Es wirken mit: Bundesrichter Wurzburger, Präsident der II. öffentlichrechtlichen Abteilung, Hartmann, Betschart, Hungerbühler,
Bundesrichterin Yersin und Gerichtsschreiberin Diarra.

In Sachen
H._____, Beschwerdeführerin, vertreten durch Rechtsanwalt Dr. J. Säuberli, Nordstrasse 19, Zürich,

gegen
Kanton A a r g a u, vertreten durch das Kantonale Steueramt,

betreffend
Art. 4, Art. 46 Abs. 2 aBV
(Kapitalleistung für Alimente), hat sich ergeben:

A.- Gestützt auf das Urteil des Bezirksgerichts Zürich vom 17. März 1995 betreffend Ehescheidung erhielt H._____, wohnhaft in Spreitenbach/AG, von ihrem Ehemann, wohnhaft in Dietikon/ZH, eine einmalige Auszahlung unter allen Titeln, namentlich von Alimenten (Art. 151 Abs. 1 ZGB) in Form einer Kapitalzahlung von Fr. -.–. Gemäss definitiver Steuerveranlagung 1995 betreffend Staats- und Gemeindesteuer vom 28. November 1996 erhob die Steuerkommission der Gemeinde Spreitenbach auf dieser Auszahlung eine Jahressteuer von Fr. -.–. Die Einsprache der Steuerpflichtigen wies die Steuerkommission Spreitenbach mit Entscheid vom 7. Mai 1998 ab.

B.- Mit staatsrechtlicher Beschwerde vom 10. Juli 1998 wegen Verletzung des Verbots der Doppelbesteuerung beantragt H._____, den
Einspracheentscheid der Steuerkommission Spreitenbach vom 7. Mai 1998 aufzuheben.
(...)
Das Bundesgericht heisst die Beschwerde gut, soweit es darauf eintritt.

Aus dem Erwägungen:

2.- a) Gemäss § 34 Abs. 1 lit. b des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 13. Dezember 1983 (StG/AG) unterliegen Kapitalzahlungen für wiederkehrende Leistungen, insbesondere solche, die an Stelle von Alimenten an den geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten treten, der getrennt vom übrigen Einkommen berechneten Jahressteuer, wobei der Empfänger der Kapitalleistung steuerpflichtig ist.
Im Unterschied zum aargauischen Recht (§ 24 lit. c Ziff. 2 StG/AG) kann nach § 25 Abs. 1 lit. e des hier noch anwendbaren Zürcher Gesetzes vom 8. Juli 1951 über die direkten Steuern der Schuldner von Kapitalzahlungen zur Abgeltung von laufenden Alimentenzahlungen diese nicht zum Abzug bringen (vgl. StE 1984 A 21.12 Nr. 1). Die Verschiedenheit der beiden Gesetzgebungen hat zur Folge, dass die fragliche Kapitalzahlung sowohl bei der Empfängerin im Kanton Aargau als auch beim leistenden Ehegatten im Kanton Zürich besteuert wird.

3.- Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung liegt eine verfassungswidrige Doppelbesteuerung (Art. 46 Abs. 2 aBV bzw. Art. 127 Abs. 3 BV) dann vor, wenn ein Steuerpflichtiger von zwei oder mehreren Kantonen für das nämliche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zur Steuerleistung herangezogen wird. Eine Doppelbesteuerung setzt somit in der Regel voraus, dass ein und derselbe Steuerpflichtige von einer mehrfachen Belastung betroffen wird. Von diesem Erfordernis der Identität des Steuersubjektes kann abgesehen werden, wenn Steuerpflichtige mit Bezug auf einen bestimmten Sachverhalt rechtlich und wirtschaftlich in besonderem Masse verbunden sind. Eine solche besondere Beziehung erblickte das Bundesgericht zwischen Eigentümer und Nutzniesser, zwischen einer Personengesellschaft und den Gesellschaftern (BGE 115 Ia 164 E. 3c und d S. 164

ff., mit Übersicht über die Rechtsprechung; Locher, Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Doppelbesteuerung, Band I, §1, II A Nr. 3, 5, 7 und 17), zwischen dem schenkenden Vater und dem beschenkten Sohn (ASA 47 S. 624) und zwischen dem zahlungspflichtigen Vater einerseits und den seiner elterlichen Gewalt entzogenen Kindern sowie dem getrennt lebenden oder geschiedenen Ehegatten anderseits (BGE 118 Ia
277 E. 2 S. 280; 121 I 150 E. 1 c/bb S. 153).
In Bezug auf den Unterhalt besteht somit gemäss neuerer Rechtsprechung und Gesetzgebung (vgl. E. 4a) auch nach der Scheidung eine besondere rechtliche und wirtschaftliche Verbundenheit der Ehegatten, in der die frühere Ehe noch Folgen zeitigt. Dies trifft - entgegen der Auffassung des Steueramtes des Kantons Aargau sowie der Finanzdirektion des Kantons Zürich - auch dann zu, wenn der Unterhalt in Form einer einmaligen Kapitalabfindung ausgerichtet wird. Die Kapitalabfindung tritt an Stelle der periodischen Unterhaltsleistungen, wobei die Verbundenheit zwischen den Ehegatten mit der Ausrichtung der Kapitalabfindung endet. Die Zahlung der Kapitalabfindung beruht indessen noch auf dieser Steuersubjektverbundenheit. Dieser Umstand rechtfertigt es, auf das formale Erfordernis der Steuersubjektidentität zu verzichten. Damit kommt es zur Anwendung des Doppelbesteuerungsverbotes, denn das gleiche Vermögen und der gleiche daraus resultierende Ertrag werden sowohl im Kanton Zürich wie im Kanton Aargau für den gleichen Zeitraum besteuert.

4.- Zu prüfen bleibt, welchem Kanton die Besteuerung zusteht.
a) Periodische Unterhaltsbeiträge für den geschiedenen Ehegatten sind nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung im interkantonalen Verhältnis als Aufwendungen vom steuerbaren Einkommen des Unterhaltsverpflichteten abziehbar, vom Unterhaltsberechtigten jedoch als Einkommen zu versteuern (BGE 121 I 150). Auf Bundesebene sind gemäss Gesetz über die direkte Bundessteuer die sich aus der Unterhaltszahlung ergebenden Einkünfte ebenfalls beim Leistungsempfänger zu besteuern (Art. 23 lit. f und Art. 33 Abs. 1 lit. c DGB). Im Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642. 14) verankerte der Gesetzgeber gleich wie bei der direkten Bundessteuer die Abzugsfähigkeit von Unterhaltsbeiträgen (Art. 7 Abs. 4 lit. g und Art. 9 Abs. 2 lit. c StHG; vgl. auch Botschaft zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, BBl 1983 III S. 91 und 94).

b) Die Frage der steuerlichen Behandlung von Unterhaltsleistungen in Form der Kapitalzahlung wurde im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden nicht speziell geregelt. Im Übrigen enthält auch das Gesetz über die direkte Bundessteuer diesbezüglich keine ausdrückliche Bestimmung.
In den Kantonen werden Kapitalabfindungen nicht einheitlich behandelt. Während etwa die Kantone Luzern (StE 1996 B. 27.2 Nr. 17), Basel-Stadt, Basel-Landschaft und Wallis (vgl. dazu Patrick Holtz, Steuerrechtliche Folgen der Ehescheidung, Diss. St. Gallen, 1989, S. 166) entsprechende Leistungen beim Verpflichteten zum Abzug zulassen, wird dieser dem Steuerpflichtigen beispielsweise in den Kantonen Bern (vgl. Mitteilungen der Steuerverwaltung des Kantons Bern vom Februar 1997, in: NStP 1997 S. 25 f.; NStP 1980 S. 102 und 223), Freiburg (RDAF 1990, 467; StE 1990 B. 26.22 Nr. 1), Genf (StR 49 99, 44 89; RDAF 1988, 200; 1971, 59), Schwyz (StPS 2/98 S. 76 ff.), St. Gallen (GVP SG 1978 Nr. 64, S. 143 = StR 34 273), Waadt (StR 42 207, insbes. S. 214) und Zürich (StR 43 166; StE 1988 B 27.2 Nr. 7) nicht gewährt. Das Bundesgericht hat im Übrigen sowohl die Praxis des Kantons Zürich (Urteil des Bundesgerichts vom 13. Dezember 1983, publiziert in: StE 1984 A. 21.12 Nr. 1; unveröffentlichtes Urteil des Bundesgerichts vom 10. Juni 1996 i.S. F.) als auch diejenige des Kantons Genf (Urteil des Bundesgerichts vom 31. Januar 1984, publiziert in RDAF 1984, 132) als nicht willkürlich geschützt.
Die Abzugsfähigkeit der durch die Scheidung begründeten Unterhaltsleistungen stellt in Bezug sowohl auf die übrigen Lebenshaltungskosten als auch auf die sich aus dem Familienrecht ergebenden finanziellen Verpflichtungen die Ausnahme und nicht die Regel dar (vgl. auch Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 5. Auflage, Zürich 1995, S. 222 f.; Peter Locher, Auswirkungen der Scheidung im Bereich der Steuern, in: AJP 3/98 S. 284 f.; Christine Jaques, De divers aspects du régime de déduction et d'imposition des Pensions alimentaires, in: RDAF 1998, S. 331) und wird von der Mehrheit der Kantone nur auf periodische Leistungen, nicht auch auf Kapitalzahlungen angewendet. Im Interesse der vertikalen Steuerharmonisierung zwischen Bund und Kantonen hat das Bundesgericht in Bezug auf die direkte Bundessteuer entschieden, diese Ausnahme nicht auf Kapitalleistungen auszudehnen (BGE 125 II 183 E. 6g S. 190). Es besteht kein triftiger Grund, im interkantona-

len Verhältnis eine andere Lösung vorzuziehen. Es rechtfertigt sich somit auch im interkantonalen Verhältnis, die beiden im Zivilrecht zur Verfügung gestellten Formen der Unterhaltsleistung steuerlich unterschiedlich zu behandeln. Damit wird im Übrigen auch dem Grundsatz Rechnung
getragen, gemäss welchem sich die Steuerbelastung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen zu richten hat und dieser nach Massgabe der ihm zustehenden Mittel gleichmässig zu belasten ist (BGE 125 II 183 E. 7b S. 190, mit Hinweis). Der als Kapitalleistung ausgerichtete Betrag an den Unterhalt des geschiedenen Ehegatten kann folglich - anders als periodisch ausgerichtete Rentenzahlungen - vom Verpflichteten nicht vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden; der Begünstigte wiederum muss diesen nicht als Einkommen versteuern.
Der Kanton Aargau hat somit seine Steuerhoheit überschritten, indem er die Beschwerdeführerin bezüglich der ihr vom geschiedenen, im Kanton Zürich wohnhaften Ehegatten ausgerichteten Kapitalleistung besteuert hat.

Lausanne, 16. März 2000