Urteilskopf

104 Ia 256

41. Urteil vom 5. Juli 1978 i.S. X. gegen Kantone Zug und Zürich
Regeste (de):
Art. 46 Abs. 2 BV.

Grundsätze über die Behandlung der Abzüge vom Reineinkommen der natürlichen Personen im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht (Erw. 4, Zusammenfassung der Praxis), insbesondere des Abzuges für gemeinnützige Zuwendungen (Erw. 5).

Regeste (fr):
Art. 46 al. 2 Cst.

Principes applicables, en matière de double imposition intercantonale, aux montants à déduire du revenu net des personnes physiques (consid. 4, résumé de la jurisprudence), notamment aux montants affectés à des buts d'utilité publique (consid. 5).

Regesto (it):
Art. 46 cpv. 2 Cost.

Principi applicabili, in materia di doppia imposizione intercantonale, alle deduzioni dal reddito netto delle persone fisiche (consid. 4, sintesi della giurisprudenza), in particolare alle deduzioni relative ad elargizioni destinate a scopi di utilità pubblica (consid. 5).

Sachverhalt ab Seite 256

Der im Kanton Zug wohnhafte X. erzielte im Durchschnitt der Jahre 1973/74 ein steuerbares Einkommen von rund 1,8 Millionen Franken. Er ist in Zürich für zwei dort gelegene Liegenschaften steuerpflichtig, deren Rendite sich in runden Ziffern auf Fr. 350'000.- beläuft. In den Jahren 1973 und 1974 tätigte X. gemeinnützige Vergabungen von durchschnittlich Fr. 173'000.- (1973: 144'500.-; 1974: Fr. 201'500.-). Die Steuerverwaltung des Kantons Zug liess in der Veranlagung vom 20. April 1976 zur Kantonssteuer 1975/76 den Abzug dieser Aufwendungen nach Massgabe des Verhältnisses der in den beiden Kantonen steuerpflichtigen Einkünfte zu, was im Durchschnitt der beiden Jahre einen abzurechnenden Betrag von aufgerundet Fr. 150'000.- ergibt. Der Steuerkommissär des kantonalen Steueramtes Zürich verweigerte in seinen Einschätzungsentscheiden vom 22. Juni 1977 für die Steuerjahre 1974 und 1975 dagegen jeglichen Abzug für gemeinnützige Zuwendungen. Mit staatsrechtlicher Beschwerde wegen Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV beantragt X., es seien die angefochtenen Veranlagungen aufzuheben und die Kantone Zürich und Zug anzuweisen, die vom Beschwerdeführer in den Bemessungsjahren getätigten gemeinnützigen Zuwendungen in vollem Umfange zum Abzug zuzulassen, in dem Sinne, dass der Abzug der gesamten gemeinnützigen Zuwendungen vom gesamten -

unter den beiden Kantonen aufzuteilenden - Einkommen zu gewährleisten sei. Die Zuordnung des Abzuges bzw. der anteilsmässigen Abzüge habe nach der Regelung zu geschehen, welche das Bundesgericht für diesen Fall treffen werde.

Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Eine staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV ist spätestens im Anschluss an die Geltendmachung des zweiten der einander allenfalls ausschliessenden Steueransprüche zu erheben, wobei der kantonale Instanzenzug nicht erschöpft zu werden braucht, aber gegenüber dem angefochtenen Entscheid die dreissigtägige Beschwerdefrist einzuhalten ist (Art. 86 Abs. 2 und 89 Abs. 3 OG; BGE 98 Ia 89 E. 1 mit Verweisungen). Im vorliegenden Fall decken sich die Steuerbemessungsperioden teilweise, nämlich für das Jahr 1974. Die Beschwerde ist im Anschluss an die zweite Veranlagung (diejenige des Kantons Zürich) rechtzeitig eingereicht worden. Infolgedessen ist auch die frühere, im Kanton Zug ergangene Veranlagung in das Verfahren einbezogen (BGE 98 Ia 89 E. 1; LOCHER, Doppelbesteuerung, § 12 III B, 2, Nr. 24).

2. Sowohl der Kanton Zürich als auch der Kanton Zug folgt dem System der allgemeinen Reineinkommenssteuer. Beide Kantone sehen vor, dass vom Einkommen gewisse Auslagen und Freibeträge abgezogen werden können. a) § 20 des zugerischen Gesetzes über die Kantons- und Gemeindesteuern vom 7. Dezember 1946 (ZG StG) zählt verschiedene zulässige Abzüge vom Roheinkommen wie Berufsauslagen, Abschreibungen, Geschäftsverluste, gesetzliche Beiträge an Versicherungen oder Sozialwerke, Gebäudeunterhaltskosten oder Krankheitskosten auf. Gemäss § 20 Ziff. 12 ZG StG können vom rohen Einkommen namentlich abgezogen werden: "Zuwendungen an den Kanton und seine Anstalten, an zugerische Gemeinden und ihre Anstalten und Werke sowie an Institutionen, die eine gemeinnützige, wohltätige, kirchliche, wissenschaftliche oder kulturelle Tätigkeit ausüben, bis zu höchstens 10 Prozent des Jahreseinkommens, soweit diese Zuwendungen insgesamt den Betrag von Fr. 500.- pro Jahr übersteigen und im Einzelfall mindestens Fr. 100.- betragen."

§ 23 ZG StG sieht unter dem Randtitel "Sozialabzüge" gewisse, meist ziffernmässig festgesetzte Abzüge vom reinen Einkommen, namentlich für familiäre Lasten und für Beiträge an freiwillige Personenversicherungen, vor. § 34 ZG StG lässt in ähnlicher Weise bestimmte Abzüge vom reinen Vermögen zu. b) Unter dem Randtitel "2. Abzüge a) Im allgemeinen" erwähnt § 25 des zürcherischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 8. Juli 1951 (ZH StG) als Abzüge von den steuerbaren Einkünften beispielsweise Berufs- und Geschäftsauslagen, Kosten für den Liegenschaftenunterhalt, Schuldzinsen, Alimente, Versicherungsprämien, Spareinlagen für unmündige Kinder und Beiträge an politische Parteien. Laut § 25 lit. m ZH StG können auch abgezogen werden: "Zuwendungen an den Kanton und seine Anstalten, an zürcherische Gemeinden und ihre Anstalten und an andere juristische Personen, welche im Hinblick auf gemeinnützige Zwecke von der Steuerpflicht im Kanton befreit sind, bis zu höchstens 20% des Reineinkommens." § 31 ZH StG führt unter dem Marginale "5. Steuerberechnung a) steuerfreie Beträge" gewisse zahlenmässig bestimmte Abzüge vom Reineinkommen an, nämlich einen persönlichen Abzug sowie Alters-, Kinder- und Unterstützungsabzüge. Unter demselben Randtitel sieht § 41 ZH StG auch gewisse Abzüge vom Reinvermögen vor. c) Die Abzüge, welche die beiden Steuergesetze vorsehen, stimmen im wesentlichen überein. Während der Kanton Zürich Zuwendungen an gemeinnützige In-

stitutionen bis zu einem Betrag von 20% des Reineinkommens zum Abzug zulässt, begrenzt der Kanton Zug diesen Abzug bei 10% des Jahreseinkommens. Dagegen bindet die zürcherische Regelung den Abzug sachlich an engere Voraussetzungen als der Kanton Zug.

3. Der Kanton Zürich verweigert dem Beschwerdeführer jeglichen Abzug für gemeinnützige Zuwendungen von dem im Kanton Zürich steuerpflichtigen Einkommen. Er stützt sich dabei auf § 7 Abs. 1 ZH StG, welcher unter dem Marginale "Steuerberechnung bei beschränkter Steuerpflicht" bestimmt, dass beschränkt Steuerpflichtigen "steuerfreie Beträge ... anteilsmässig gewährt" werden. Er folgert daraus, dass diese anteilsmässige Anrechnung nur für die in den §§ 31 (für die Einkommenssteuer) und 41 (für die Vermögenssteuer) unter den

übereinstimmenden Randtiteln "Steuerberechnung a) steuerfreie Beträge" erwähnten Steuervergünstigungen gilt. Die in § 25 ZH StG unter dem Marginale "Abzüge a) Im allgemeinen" figurierenden Steuererleichterungen sollen nach Auffassung der zürcherischen Steuerbehörden nur zur Berechnung des für die Festsetzung des Steuersatzes massgebenden Gesamteinkommens des im Kanton Zürich beschränkt Steuerpflichtigen dienen, nicht aber anteilsmässig von der im Kanton Zürich steuerbaren Einkommensquote abgezogen werden können. Die Zürcher Behörden berufen sich auf einen Präzedenzfall, in welchem ein im Kanton Schaffhausen wohnhafter Steuerpflichtiger, der im Kanton Zürich eine Liegenschaft besass, seiner geschiedenen Frau Alimente zu bezahlen hatte. Der Kanton Zürich hatte zwar bei der Errechnung des steuerbaren Gesamteinkommens die an die Ehefrau geleisteten Alimente abgezogen, weigerte sich aber mit der erwähnten Begründung, von der im Kanton Zürich steuerpflichtigen Einkommensquote (Liegenschaftsertrag abzüglich der Unterhaltskosten und eines Anteils der Passivzinsen) einen verhältnismässigen Abzug zu gewähren. Das Bundesgericht wies eine gegen diesen Entscheid gerichtete staatsrechtliche Beschwerde ab (nicht veröffentlichtes Urteil vom 1. Dezember 1954 in Sachen F.). Es prüfte die Frage allerdings nur unter dem beschränkten Gesichtswinkel der Willkür und wies lediglich am Rande auf das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht hin. Es führte dazu aus, dass es nach den Grundsätzen des Doppelbesteuerungsrechts Sache des Wohnsitzkantons wäre, die Alimentenschuld bei der Festsetzung des steuerbaren Einkommens voll abzuziehen. Wenn dieser Kanton nach seiner gesetzlichen Ordnung einen solchen Abzug nicht vorsehe, könne daraus nicht abgeleitet werden, dass der Kanton Zürich die Alimentenzahlung nicht nur bei der Bemessung des Gesamteinkommens, sondern auch noch - anteilsmässig - bei der Festsetzung des im Kanton Zürich steuerbaren Einkommens zu berücksichtigen habe. Es kann dahingestellt bleiben, ob das Bundesgericht sich in dieser Angelegenheit zu Recht auf eine Willkürprüfung beschränkte. Jedenfalls kann dieser Fall nicht als Präjudiz in einem Doppelbesteuerungsstreit herangezogen werden, da es sich bei dem kurzen Exkurs zu dieser Frage lediglich um ein obiter dictum handelt, das nicht näher begründet worden ist. Die Frage, wie § 7 Abs. 1 ZH StG auszulegen ist, kann ebenfalls

offen bleiben. Soweit diese Bestimmung eine interkantonale Kollisionsnorm enthalten sollte, muss sie vor den vom Bundesgericht gestützt auf Art. 46 Abs. 2 BV entwickelten Regeln, auf welche übrigens § 6 Abs. 1 ZH StG ausdrücklich verweist, zurücktreten.

4. Aus dem Doppelbesteuerungsverbot des Art. 46 Abs. 2 BV folgt nach feststehender Rechtsprechung des Bundesgerichts, dass die wirtschaftliche Zugehörigkeit eines Steuerpflichtigen zu mehreren Kantonen für ihn

nicht besondere, mit der Teilung nicht notwendig verbundene Nachteile zur Folge haben darf. Insbesondere geht es nicht an, das ein Kanton einen Steuerpflichtigen für die ihm unterstehenden Steuerobjekte oder Teile von solchen deswegen stärker belastet, weil der Steuerpflichtige wirtschaftlich mit der Gesamtheit seiner Steuerobjekte nicht nur zu ihm, sondern auch noch zu einem anderen Kanton gehört und teilweise unter dessen Steuerhoheit steht (BGE 98 Ia 578 E. 3 mit Verweisungen; ASA 30 S. 239 ff.; GYGAX, Schweizerisches Steuer-Lexikon, 10. Auflage, Zürich 1977, Bd. II, S. 110, N. 3; BLUMENSTEIN, System des Steuerrechts, 3. Auflage, Zürich 1971, S. 79; REIMANN, Das Steuerdomizil natürlicher Personen im schweizerischen Steuerrecht, ZBl 1951 S. 497). Vielmehr sollen Personen, die in mehreren Kantonen steuerpflichtig sind, die Vorteile und Nachteile der Steuersysteme jedes dieser Kantone soweit geniessen oder tragen, als sie seiner Steuerhoheit unterstehen (nicht veröffentlichtes Urteil vom 3. Dezember 1937 in Sachen Z., S. 5/6). Das Bundesgericht hat aus diesem Grundsatz abgeleitet, dass ein Kanton mit Reinvermögenssteuersystem einem Steuerpflichtigen, dessen Vermögen noch der Steuerhoheit anderer Kantone unterworfen ist, den Abzug der Schulden verhältnismässig, entsprechend dem seiner Steuerhoheit unterliegenden Teil sämtlicher Vermögensgegenstände des Steuerpflichtigen, gewähren muss (BGE 99 Ia 677 E. 3c; HÖHN, Doppelbesteuerungsrecht, Bern 1973, S. 295; LOCHER, Doppelbesteuerung, Bd. 3, § 9 I A). Bei der Verlegung der Abzüge vom Einkommen auf die betroffenen Kantone ist im Anwendungsbereich der allgemeinen Reineinkommenssteuer nach Lehre und Praxis auf die Art dieser Abzüge abzustellen und der besonderen Verbundenheit gewisser Einnahmen und Ausgaben Rechnung zu tragen (BGE 63 I 71; BLUMENSTEIN, a.a.O., S. 90). In der bundesgerichtlichen

Rechtsprechung lassen sich namentlich folgende Fälle unterscheiden: a) Auslagen, welche direkt mit der Erzielung bestimmter Einkünfte verbunden sind, werden demjenigen Kanton zum Abzug zugewiesen, der diese Einkünfte besteuert. Die Kosten für den Unterhalt von Gebäuden beziehen sich immer auf einzelne Liegenschaften. Als Belastung des Ertrages dieser Liegenschaften sind sie daher objektmässig auszuscheiden, d.h. vom Liegenschaftskanton zu tragen (HÖHN, a.a.O., S. 294). b) Schuldzinsen werden als besondere Belastung des Vermögensertrages betrachtet, weil die Praxis den inneren Zusammenhang zwischen Vermögen und Kredit als massgebend ansieht (BGE 63 I 72). Sie sind daher in erster Linie vom Vermögensertrag abzuziehen und werden quotenmässig, im Verhältnis der in den einzelnen Kantonen gelegenen Aktiven, den betroffenen Kantonen zum Abzug zugewiesen (BGE 97 I 40 f. E. 2 mit Verweisungen; ASA 39 S. 327 E. 3 mit Verweisungen; HÖHN, a.a.O., S. 295; vgl. die Kritik bei PASCHOUD, L'imposition des immeubles et de leur rendement en droit fiscal intercantonal, Diss. Lausanne 1970, S. 138, 152 ff.). Dieser Grundsatz wurde durch das Bundesgericht analog auf eine Rente ausgedehnt, welche die Ehefrau eines Steuerpflichtigen ihrer Mutter als Gegenleistung für Vermögen ausrichten musste, das sie von ihrem Vater geerbt hatte und das in verschiedenen Kantonen lag (BGE 85 I 15 E. 3; kritisch: PASCHOUD, a.a.O., S. 147). c) Eine dritte Kategorie bilden die Sozialabzüge. Sie stehen in aller Regel nicht in einem organischen Zusammenhang mit der Erzielung eines bestimmten Teiles der Einkünfte, sondern betreffen das ganze Einkommen ohne Unterschied. Im Falle eines Steuerpflichtigen, der im Kanton Thurgau wohnte und teils dort, teils im Kanton Schaffhausen erwerbstätig war, hiess das Bundesgericht eine staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV gut, weil sich der Kanton Schaffhausen geweigert hatte, die im schaffhauserischen Steuergesetz nur für Kantonseinwohner vorgesehenen Sozialabzüge verhältnismässig auf den in diesem Kanton steuerbaren Einkommensteil anzurechnen (nicht veröffentlichtes Urteil vom 3. Dezember 1937 in Sachen Z.). Wie das Bundesgericht ausführte, sind solche Abzüge, soweit sie in den massgebenden Steuergesetzen überhaupt vorgesehen sind, anteilsmässig auch denjenigen

Steuerpflichtigen zu gewähren, die mit ihrem Einkommen auch noch der Steuerhoheit anderer Kantone unterstehen, da ein besonderer Zusammenhang zwischen solchen Abzügen und der Art des steuerpflichtigen Einkommens im allgemeinen nicht angenommen werden könne. Eine Abweichung von dieser Regel rechtfertige sich nur, wenn hiefür wichtige Gründe sprechen (S. 7). Der Grundsatz der verhältnismässigen Anrechnung von Sozialabzügen wird auch in der Rechtslehre vertreten (HÖHN, a.a.O., S. 279 unter Hinweis auf LOCHER, Doppelbesteuerung, § 9 III Nr. 1-3; GYGAX, a.a.O., Bd. II, S. 121, N. 23; SCHLUMPF/DÜRR, Bundesgerichtspraxis zum Doppelbesteuerungsverbot, 3. Auflage, Zürich 1963, S. 26; PASCHOUD, a.a.O., S. 148 f.). Er gilt nach der Bundesgerichtspraxis auch dann, wenn sich die Unterwerfung eines Steuerpflichtigen unter die Steuerhoheit zweier Kantone daraus ergibt, dass er im einen Kanton wohnt, im anderen dagegen für eine Liegenschaft steuerpflichtig ist (nicht veröffentlichtes Urteil vom 2. April 1947 in Sachen J.). Aus dieser Praxis ergibt sich folgende Regel: Sozialabzüge sind, da sie nicht in einem organischen Zusammenhang mit der Erzielung eines bestimmten Teiles der Einkünfte stehen, sondern ohne Unterschied das ganze Vermögen betreffen, kollisionsrechtlich den interessierten Kantonen im Verhältnis der dort steuerbaren Einkommensquoten zum Abzug zuzuweisen, wobei die Art der Anknüpfung der kantonalen Steuerhoheit keine Rolle spielt (vgl. PASCHOUD, a.a.O., S. 149). Soweit ein Kanton derartige Abzüge vorsieht, muss er sie auch den beschränkt steuerpflichtigen Auswärtigen gewähren, wenn nicht wichtige Gründe eine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen. Unerheblich ist, dass ein Kanton den fraglichen Abzug nicht zu den Sozialabzügen zählt, sondern ihn im Gesetz gleich wie Gewinnungskosten, Unkosten, Abschreibungen oder Unterhaltskosten behandelt (nicht veröffentlichtes Urteil vom 2. April 1947 in Sachen J., E. 2). Behandelt er Auswärtige ohne zureichende Gründe abweichend von den Einheimischen, so verstösst er gegen Art. 46 Abs. 2 BV.

5. Es bleibt zu prüfen, ob die unter der vorstehenden Ziffer 4/c dargelegten Regeln über die Behandlung der Sozialabzüge auch auf andere Arten von Steuererleichterungen angewendet werden können, die nicht in besonderem Zusammenhang mit bestimmten Teilen des Einkommens stehen. Diese Frage ist grundsätzlich zu bejahen. Doppelbesteuerungsrechtlich

ist allein die Natur der Abzüge und ihre Verbundenheit mit der Erzielung bestimmter Einkommensteile massgebend. Sowohl der Kanton Zug als auch der Kanton Zürich sieht Abzüge für gemeinnützige Zuwendungen vor. Diese Zuwendungen stehen in keinem Zusammenhang mit bestimmten Einkommensteilen (vgl. BLUMENSTEIN, a.a.O., S. 224 Ziff. 5). Wichtige Gründe, die gebieten würden, sie allein dem Wohnsitzkanton aufzubürden, sind nicht ersichtlich und werden auch nicht geltend gemacht. Es rechtfertigt sich daher, sie kollisionsrechtlich im Verhältnis der steuerpflichtigen Einkommensquoten auf die betroffenen Kantone zu verlegen. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde gegenüber dem Kanton Zug.
Für den Kanton Zürich folgt aus diesen Ausführungen, dass die im zürcherischen Steuergesetz vorgesehenen Abzüge für gemeinnützige Zuwendungen den im Kanton Zürich beschränkt steuerpflichtigen Auswärtigen nach Massgabe des in Zürich steuerpflichtigen Einkommensanteils in gleicher Weise zu gewähren ist wie den ausschliesslich im Kanton Zürich steuerpflichtigen Bürgern. Soweit das zürcherische Steuergesetz, so wie es von den zürcherischen Steuerbehörden im vorliegenden Fall ausgelegt wurde, den Auswärtigen diesen Abzug schlechthin verweigert, verstösst es gegen Art. 46 Abs. 2 BV. Der Kanton Zürich wird daher zu prüfen haben, welcher Teil der gesamten gemeinnützigen Zuwendungen des Beschwerdeführers den etwas einschränkenderen Voraussetzungen des § 25 lit. m ZH StG genügt. Eine diesem Verhältnis entsprechende Quote des doppelbesteuerungsrechtlich ihm zum Abzug zugewiesenen Anteils der gemeinnützigen Vergabungen des Beschwerdeführers muss er zum Abzug zulassen. Gegenüber dem Kanton Zürich ist die Beschwerde daher im Sinne der vorstehenden Erwägungen gutzuheissen.

Dispositiv

Demnach erkennt das Bundesgericht:
Die Beschwerde wird gegenüber dem Kanton Zürich im Sinne der Erwägungen gutgeheissen, und die Einschätzungsentscheide der Steuerkommissärs des kantonalen Steueramtes Zürich vom 22. Juni 1977 für die Steuerjahre 1974 und 1975 werden aufgehoben; soweit sich die Beschwerde gegen den Kanton Zug richtet, wird sie abgewiesen.