Urteilskopf

118 Ia 277

38. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 4. Dezember 1992 i.S. X. gegen Steuerverwaltung des Kantons Aargau und Steuerkommission Rheinfelden (staatsrechtliche Beschwerde)
Regeste (de):
Art. 46 Abs. 2 BV; Kinderalimente.

Kinderalimente sind im interkantonalen Verhältnis beim Empfänger zu besteuern und beim Verpflichteten zum Abzug zuzulassen (Änderung der Rechtsprechung).

Regeste (fr):
Art. 46 al. 2 Cst.; contributions pour l'entretien des enfants.

Dans les rapports intercantonaux, les contributions versées pour l'entretien des enfants doivent être imposées auprès du parent qui les reçoit et admises en déduction chez celui qui est astreint à les payer (changement de la jurisprudence).

Regesto (it):
Art. 46 cpv. 2 Cost.; contributo per il mantenimento dei figli.

Nei rapporti intercantonali, i contributi per il mantenimento dei figli devono essere tassati presso il genitore che li riceve e vanno ammessi in deduzione presso colui che è obbligato a versarli (cambiamento di giurisprudenza).

Sachverhalt ab Seite 277

BGE 118 Ia 277 S. 277

X. ist in Rheinfelden, Kanton Aargau, unbeschränkt und im Kanton Bern infolge Grundeigentums beschränkt steuerpflichtig. Er ist verpflichtet, an seine geschiedene Ehefrau, die sich in Bern niedergelassen hat, und an die ihr zugeteilten Kinder monatliche Unterhaltsbeiträge zu bezahlen. Nach § 24 lit. c Ziff. 2 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 13. Dezember 1983 können die dem geschiedenen Ehegatten bezahlten Alimente vom Roheinkommen abgezogen werden; die Unterhaltsbeiträge für die Kinder sind demgegenüber nicht abzugsberechtigt, werden aber anderseits auch nicht beim empfangenden Elternteil besteuert (§ 23 lit. d). Der Kanton Bern seinerseits hat sein

BGE 118 Ia 277 S. 278

Steuergesetz auf den 1. Januar 1991 geändert. Danach sind Unterhaltsbeiträge, die der geschiedene Ehegatte für sich und die unter seiner elterlichen Gewalt stehenden Kinder erhält, von den Einkünften des Verpflich-

teten abzuziehen und beim Empfänger zu besteuern (Art. 29 Abs. 1 und 2 in Verbindung mit Art. 18 Abs. 7 lit. a und b, Art. 38 Abs. 2 Steuergesetz, Fassung vom 7. Februar 1990). Diese Regelung hatte für X. zur Folge, dass bei der Veranlagung der kantonalen Steuern 1991/92 die aargauischen Steuerbehörden nur die persönlichen Beiträge an die geschiedene Ehefrau, nicht aber die Kinderalimente zum Abzug zuliessen, obwohl diese Beiträge vom Kanton Bern bei der geschiedenen Ehefrau besteuert werden. Eine Einsprache gegen diese Veranlagung wies die Steuerkommission Rheinfelden am 17. Dezember 1991 ab. Sie hob hervor, gemäss § 24 lit. c Ziff. 2 des aargauischen Steuergesetzes könnten vom Einkommen nur die für den geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten, nicht jedoch die für die Kinder bezahlten Alimente abgezogen werden. Eine Doppelbesteuerung liege nicht vor, weil in den beteiligten Kantonen Aargau und Bern verschiedene Personen zu Steuern herangezogen würden. Mit rechtzeitiger staatsrechtlicher Beschwerde beantragt der Steuerpflichtige, den Einspracheentscheid der Steuerkommission Rheinfelden aufzuheben, das steuerbare Einkommen um Fr. ... im Durchschnitt der Bemessungsjahre zu kürzen und die Steuerbehörden anzuweisen, die zuviel bezahlten Steuern zurückzuerstatten. Mit Hinweis auf das Doppelbesteuerungsverbot (Art. 46 Abs. 2 BV) macht er geltend: Zwischen dem Vater, der die Unterhaltsbeiträge bezahle, und den Kindern, welche die Leistungen erhielten, bestehe eine derart enge Verbindung, dass von einer Identität der Steuersubjekte gesprochen werden müsse. Das Urteil des Bundesgerichts vom 19. April 1940 (vgl. LOCHER, Doppelbesteuerungsrecht, § 1, II A, Nr. 6), wonach es am Erfordernis desselben Steuersubjektes fehle, wenn der Verpflichtete die seinen Kindern geschuldeten Alimente von den Einkünften nicht abziehen könne, obschon diese beim empfangenden Elternteil im andern Kanton besteuert würden, könne wegen veränderter tatsächlicher Verhältnisse heute nicht mehr massgebend sein. Auszugehen sei vom Urteil vom 19. Oktober 1977 (ASA 47 S. 624), wonach vom Erfordernis der Identität des Steuersubjekts abgesehen werden könne, wenn Steuerpflichtige mit Bezug auf einen bestimmten Sachverhalt rechtlich und wirtschaftlich in engem Masse verbunden seien, wie das beispielsweise zwischen schenkendem Vater und beschenktem Sohn zutreffe. Durch die Scheidung der

Ehegatten X. seien die verwandtschaftlichen Bande zwischen dem Vater und den Kindern nicht gelockert worden. Das Steueramt des Kantons Aargau beantragt, die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. Die Steuerkommission Rheinfelden verzichtete auf eine Vernehmlassung. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern, die ebenfalls eingeladen wurde, eine Stellungnahme einzureichen, enthielt sich eines Antrages, da sich die staatsrechtliche Beschwerde ausdrücklich nur gegen den Kanton Aargau richte.

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

2. Nach dem Recht der direkten Bundessteuer (Art. 21 Abs. 3 BdBSt) und einiger Kantone sind familienrechtliche Unterstützungsleistungen an den geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten und die seiner elterlichen Gewalt unterstellten Kinder steuerfrei und können dafür vom Leistenden nicht abgezogen werden. Das aargauische Steuergesetz (§ 23 lit. d) folgt diesem Grundsatz hinsichtlich der Unterhaltsbeiträge an Kinder. Demgegenüber besteuert der Kanton Bern nach seinem Steuergesetz seit 1. Januar 1991 solche Beiträge beim Empfänger und lässt den Abzug beim Verpflichteten zu (Art. 29 Abs. 1 und 2 in Verbindung mit Art. 18 Abs. 7 lit. a und b, Art. 38 Abs. 2, in der Fassung vom 7. Februar 1990). In beiden Ordnungen wirkt der Gedanke der Familienbesteuerung nach, indem Alimente an die getrennt lebenden Kinder als Verwendung des Einkommens innerhalb der Familie betrachtet, d.h. nicht mehrmals besteuert werden (BGE 90 I 295 /6). Die Verschiedenheit der beiden Gesetzgebungen hat allerdings zur Folge, dass ein Steuerpflichtiger im Kanton Aargau die an seine geschiedene Ehefrau in Bern bezahlten Beiträge an den Unterhalt der Kinder nicht vom

steuerbaren Einkommen abziehen kann, obschon der Kanton Bern sie bei der Ehefrau besteuert. Das Bundesgericht hat das Vorliegen einer Doppelbesteuerung in solchen Fällen bisher jedoch verneint. Massgebend hierfür ist die Erwägung, dass bei Scheidung oder Trennung der gemeinsame Haushalt aufgelöst wird, d.h. keine Gemeinschaftlichkeit der Mittel mehr besteht, sondern die Unterstützung des einen Ehegatten durch den andern in Form von Geldleistungen erfolgt; die Ehegatten bilden wirtschaftlich keine Einheit mehr und sind gerade deshalb als eigenständige Steuersubjekte zu behandeln (BGE 90 I 293 ff.; Urteile vom 17. Juni 1946 und

BGE 118 Ia 277 S. 280

27. Februar 1947 in ZBl 47/1946 S. 425 und 48/1947 S. 304/5; LOCHER, Doppelbesteuerungsrecht, § 3, III C, 3, Nr. 6; nicht publiziertes Urteil vom 27. Juni 1984 in Sachen P.). Diese Rechtsprechung bezieht sich jedoch vorwiegend auf das Verhältnis zwischen den geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten und betrifft in erster Linie Unterhaltsbeiträge, die ein Ehegatte für sich selbst erhält. Sie berücksichtigt zuwenig die besondere Beziehung zwischen dem geschiedenen Ehegatten und den ihm nicht zugeteilten Kindern. Durch Scheidung oder Trennung wird das Kindesverhältnis nicht berührt. Aus Art. 156 Abs. 1 und 2 ZGB folgt nur, dass im Scheidungsurteil über die Kinderzuteilung und die damit unmittelbar zusammenhängenden Fragen zu befinden ist. Die Scheidung macht zwar die Neuordnung der Elternrechte und -pflichten notwendig, sie hebt aber das Verhältnis zwischen dem Kind und dem Elternteil, dem die elterliche Gewalt entzogen ist, nicht auf (SPÜHLER/FREI-MAURER, Berner Kommentar, Ergänzungsband 1991, N 107 zu Art. 156 ZGB; vgl. BGE 96 II 73 ff.). Dieser hat nach wie vor Anspruch auf angemessenen persönlichen Verkehr mit dem unmündigen Kind, das nicht unter seiner elterlichen Gewalt steht, und ist zum Unterhalt des Kindes verpflichtet, den er durch Geldzahlung leistet (Art. 273, 276 Abs. 2 ZGB). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung kann vom Erfordernis der Identität des Steuersubjekts ausnahmsweise abgesehen werden, wenn Steuerpflichtige mit Bezug auf einen bestimmten Sachverhalt rechtlich und wirtschaftlich in besonderem Masse verbunden sind, wie das beispielsweise zwischen Eigentümer und Nutzniesser oder einer Personengesellschaft und den Gesellschaftern der Fall ist (BGE 115 Ia 164 E. 3c mit Übersicht über die Rechtsprechung zum Doppelbesteuerungsverbot bei wirtschaftlich und rechtlich miteinander verbundenen Steuersubjekten). Eine besondere rechtliche und wirtschaftliche Beziehung muss aber auch im vorliegenden Fall zwischen dem Beschwerdeführer und den seiner elterlichen Gewalt entzogenen Kindern bejaht werden. Es erscheint daher natürlich und sachlich begründet, in Fällen wie dem Vorliegenden in Abweichung von der bisherigen Rechtsprechung auf das Merkmal der Identität zwischen den Steuersubjekten zu verzichten. Verhält es sich aber so, dann liegt darin, dass der Beschwerdeführer im Kanton Aargau für sein Einkommen voll, d.h. einschliesslich der von ihm bezahlten Kinderalimente, und die Mutter im Kanton Bern für diese besteuert wird, eine vor Art. 46 Abs. 2 BV unzulässige Doppelbesteuerung.

BGE 118 Ia 277 S. 281

3. Zu prüfen bleibt, welcher Kanton seine Steuerhoheit überschritten hat; hier angefochten ist einzig die Veranlagung des Kantons Aargau. a) Am 1. Januar 1993 tritt das neue Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) in Kraft. Es sieht vor, dass nach einer Übergangsfrist von acht Jahren alle Kantone ihre Gesetzgebungen angepasst haben werden (Art. 72). Nach Art. 7 Abs. 4 lit. g dieses Gesetzes sind Unterhaltsbeiträge, die ein geschiedener Ehegatte für sich und die unter seiner elterlichen Gewalt stehenden Kinder erhält, beim Empfänger steuerbar; der leistende Ehegatte kann sie aber von seinen Einkünften abziehen (Art. 9 Abs. 2 lit. c StHG). Doppelbesteuerungsrechtlich rechtfertigt sich keine andere Lösung. Von der Steuerrechtslehre wurden gegenüber dieser Regelung zwar Vorbehalte angebracht. Vor allem wurde eingewendet, dass der getrennt lebende oder geschiedene Ehegatte, der für die bezahlten Kinderalimente den Abzug geltend machen könne, gegenüber dem in ungetrennter Ehe lebenden Familienvater bevorteilt werde,

weil diesem der gleiche Abzug nicht zustehe (vgl. ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Steuerharmonisierung, Bern 1984, S. 50/51). Das bildet indessen nicht einen genügenden Grund, hier eine andere Lösung zu wählen; es liesse sich nicht rechtfertigen, doppelbesteuerungsrechtlich solche Alimentenzahlungen bis zum Inkrafttreten des neuen Gesetzes und während der Übergangsfrist davon abweichend zu behandeln. Die im Steuerharmonisierungsgesetz aufgestellte Regel entspricht auch derjenigen, wie sie im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (Art. 23 lit. f, Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG), das am 1. Januar 1995 in Kraft treten wird, und in den Gesetzgebungen einer Reihe von Kantonen (z.B. Bern, Freiburg, Waadt, Genf, Wallis, Tessin oder Basel-Stadt) bereits enthalten ist. b) Sind somit Unterhaltsbeiträge für die Kinder beim Empfänger zu besteuern und beim Verpflichteten zum Abzug zuzulassen, so hat der Kanton Aargau seine Steuerhoheit überschritten, indem er den Beschwerdeführer einschliesslich der bezahlten Kinderalimente besteuerte. Die Beschwerde gegenüber dem Kanton Aargau ist somit gutzuheissen und der Einspracheentscheid der Steuerkommission Rheinfelden aufzuheben. Diese wird unter Berücksichtigung der dargelegten Grundsätze - Abzug der Kinderalimente beim leistenden Ehegatten - einen neuen Entscheid fällen müssen. Sie wird dabei berücksichtigen können, dass der Beschwerdeführer noch für Grundeigentum im Kanton Bern steuerpflichtig ist und Alimente im

interkantonalen Verhältnis gleich wie Sozialabzüge, d.h. nach Massgabe des in den verschiedenen Kantonen erzielten Einkommens, zu verlegen sind (LOCHER, a.a.O., § 9, III, Nr. 6). c) Über den Antrag, die Steuer auf einen bestimmten Betrag festzusetzen, ist hier hingegen nicht zu entscheiden. Es wird Sache der aargauischen Steuerbehörden sein, nach den dargestellten Grundsätzen die Steuerfaktoren neu zu berechnen und allenfalls zuviel bezahlte Steuern zurückzuzahlen.