Urteilskopf

121 I 14

2. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 3. Februar 1995 i.S. Eheleute X. gegen Kantone Tessin und Zürich (staatsrechtliche Beschwerde)
Regeste (de):
Art. 46 Abs. 2 BV; Interkantonale Doppelbesteuerung; Teilung der Steuerhoheit.

Steuerdomizil, wenn Familienort und Arbeitsort nicht zusammenfallen. Teilung der Steuerhoheit (E. 4).

Bestimmung des Steuerdomizils bei getrenntem Wohnsitz der Ehegatten. Auswirkungen des neuen Eherechts (E. 5).

Grundsätze für die Steuerausscheidung bei geteilter Steuerhoheit (E. 6).

Regeste (fr):
Art. 46 al. 2 Cst.; double imposition intercantonale; partage des compétences fiscales.

Domicile fiscal, lorsque le lieu de résidence de la famille et le lieu de travail ne coïncident pas. Partage de la souveraineté fiscale (consid. 4).

Détermination du domicile fiscal lorsque les époux ont des domiciles séparés. Incidence du nouveau droit matrimonial (consid. 5).

Principes pour la répartition de l'impôt en cas de partage des compétences fiscales (consid. 6).

Regesto (it):
Art. 46 cpv. 2 Cost.; doppia imposizione intercantonale; ripartizione della sovranità fiscale.

Domicilio fiscale, quando il luogo di domicilio della famiglia e il luogo di lavoro non coincidono. Ripartizione della sovranità fiscale (consid. 4).

Determinazione del domicilio fiscale quando i coniugi hanno domicili separati. Ripercussioni del nuovo diritto matrimoniale (consid. 5).

Principi per il riparto dell'imposta in caso di ripartizione della sovranità fiscale (consid. 6).

Sachverhalt ab Seite 14

X. wohnt seit vielen Jahren in Zürich, wo er eine als Einzelfirma eingetragene Garage betreibt. In L., Kanton Tessin, besitzt er Grundeigentum.

BGE 121 I 14 S. 15

Seit 1986 ist X. in zweiter Ehe mit X.-Y. verheiratet, die schon vor der Heirat ihren Wohnsitz in L. hatte. Die Ehegatten leben in dem Sinne räumlich getrennt, dass der Ehemann sich zur Hauptsache in Zürich aufhält, wo er sein Geschäft führt, während die nicht erwerbstätige Ehefrau in L. in einer vom Ehemann gemieteten Wohnung lebt. Die Ehegatten wurden bis und mit dem Steuerjahr 1989 von den beiden Kantonen in der Weise getrennt veranlagt, dass der Kanton Tessin die Ehefrau für die ihr gehörenden Wertschriften und den Wertschriftenertrag selbständig besteuerte, während der Kanton Zürich den Ehemann für das Geschäftseinkommen und das entsprechende Geschäftsvermögen sowie die ihm gehörenden Wertschriften und deren Ertrag einschätzte. Die Liegenschaften im Kanton Tessin und der Liegenschaftenertrag wurden von diesem Kanton besteuert. Ab dem Steuerjahr 1990 forderte die Steuerverwaltung des Kantons Tessin eine gemeinsame Veranlagung der Ehegatten. Der Tessiner Steuerbeamte unterbreitete zu diesem Zweck dem zürcherischen Steuerkommissär am 26. Juli 1990 einen Vorschlag zur Teilung der Steuerfaktoren. In der Folge besteuerte der Kanton Zürich die Ehegatten für die Steuerjahre 1990 und 1991 gemeinsam in der Weise, dass er das Gesamteinkommen und Gesamtvermögen - einschliesslich der Liegenschaften im Kanton Tessin und den daraus fliessenden Liegenschaftenertrag - zur Hälfte erfasste. Der Kanton Tessin seinerseits erfasste bei der Veranlagung 1990 und 1991/92 das hälftige Geschäftseinkommen sowie das halbe Geschäftsvermögen des Ehemannes. Gleich verfuhr er hinsichtlich des Privatvermögens (Wertschriften) der beiden Ehegatten und des entsprechenden Vermögensertrags. Die im Kanton gelegenen Liegenschaften nahm er von der Steuerteilung aus und besteuerte sie wie auch den Liegenschaftenertrag voll. Gegen die beiden Veranlagungsverfügungen des Kantons Tessin vom 25. Oktober und 22. November 1993 für die Steuerjahre 1990 und 1991/92 erhoben die Ehegatten X. gemeinschaftlich je eine staatsrechtliche Beschwerde. Die Einschätzungen des Kantons Zürich betreffend die Steuerjahre 1990 und 1991 wurden in die Beschwerden einbezogen. Die Beschwerdeführer rügen eine Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots (Art. 46 Abs. 2 BV) und beantragen dem Bundesgericht, die im vorliegenden Fall massgebenden Ausscheidungsgrundsätze verbindlich festzulegen.

BGE 121 I 14 S. 16

Die Steuerverwaltung des Kantons Tessin schliesst in ihrer Stellungnahme auf Abweisung der Beschwerden, soweit sie sich gegen den Kanton Tessin richten. Die Kantonale Finanzdirektion Zürich schlägt eine neue Steuerausscheidung vor für den Fall, dass sich die Beschwerden gegenüber dem Kanton Zürich als begründet erweisen. Das Bundesgericht hebt die Veranlagungen beider Kantone auf.

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

4. a) Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 46 Abs. 2 BV steht die Besteuerung des Einkommens und Vermögens natürlicher Personen dem Kanton zu, in dem sich ihr Steuerdomizil befindet. Darunter ist in der Regel der zivilrechtliche Wohnsitz (Art. 23 Abs. 1 ZGB), d.h. der Ort zu verstehen, wo sich die betreffende Person mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält (BGE 111 Ia 41 S. 42, BGE 108 Ia 252 S. 254). Das Bundesgericht stellt allerdings in seiner Praxis zur interkantonalen Doppelbesteuerung auf den Wohnsitz nicht im Sinne einer starren Regelung ab, sondern misst den wirtschaftlichen Gegebenheiten ein etwas grösseres Gewicht bei, als sie es bei der Bestimmung des zivilrechtlichen Wohnsitzes hätten. So haben Personen, die einer Erwerbstätigkeit nachgehen, in der Regel ihr Steuerdomizil am Arbeitsort (Urteil vom 9. Dezember

1992, ASA 62 S. 445 E. 3, mit Hinweisen; weitere Nachweise bei LOCHER, Doppelbesteuerung, § 3, I B, 1a). Hält sich eine Person abwechslungsweise an verschiedenen Orten auf, so gilt als Steuerdomizil derjenige Ort, zu dem die Person die stärkeren Beziehungen hat. Dabei werden die sich aus den familiären Banden ergebenden persönlichen und familiären Beziehungen im allgemeinen als stärker erachtet als diejenigen, die sich aus der beruflichen Tätigkeit ergeben (LOCHER, a.a.O., § 3, I B, 2a und 2b). Der Steuerpflichtige, der täglich oder an den Wochenenden und in der freien Zeit regelmässig zu seiner Familie zurückkehrt, ist daher ausschliesslich an dem vom Arbeitsort verschiedenen Aufenthaltsort seiner Familie zu besteuern. Wenn jedoch der Steuerpflichtige im Beruf im Sinne der Rechtsprechung eine leitende Stellung bekleidet, können die zum Arbeitsort bestehenden Beziehungen an Stärke diejenigen zum Familienort überwiegen (BGE 104 Ia 264 S. 270; LOCHER, a.a.O., § 3, I B, 1b). Anders verhält es sich jedoch gewöhnlich dann, wenn der in leitender Stellung erwerbstätige Steuerpflichtige täglich an den vom Arbeitsort verschiedenen Wohnort zurückkehrt (HÖHN, Interkantonales Steuerrecht, 3. Aufl., § 7 Ziff. 35 S. 122).

BGE 121 I 14 S. 17

b) Abweichend vom Grundsatz, dass der Steuerpflichtige nur ein einziges aufgrund persönlicher Zugehörigkeit begründetes Steuerdomizil hat, wird eine Teilung der Steuerhoheit namentlich dann als zulässig erachtet, wenn eine auf Dauer berechnete, vom Wohnsitz des Steuerpflichtigen getrennte Familienniederlassung besteht. Das Bundesgericht hat diese Regel für den Fall entwickelt, dass der Steuerpflichtige dauernd von der Familie getrennt lebt und seinen zivilen Wohnsitz am Arbeitsort begründet hat (BGE 40 I 221 S. 227/28; 47 I 64 S. 66 E. 3; weitere Nachweise bei LOCHER, a.a.O., § 3, I B, 3). Unter dieser Voraussetzung rechtfertigt sich die Aufteilung der Steuerhoheit zwischen dem Arbeitsort als primärem und dem Familienort als sekundärem Steuerdomizil. Diese Praxis beruht auf der Überlegung, dass sich die ökonomische Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen in zwei Kantonen manifestiere und jeder Kanton sich diese Leistungsfähigkeit in dem Umfange zunutze machen dürfe, welcher der auf seinem Gebiet entfallenden Wirtschaftstätigkeit entspreche (BGE 101 Ia 557 S. 561 mit Hinweis auf BGE 40 I 221 S. 229). Sodann hat das Bundesgericht eine Teilung der Steuerhoheit auch dann befürwortet, wenn der verheiratete Steuerpflichtige im Hinblick auf seine leitende Stellung den Wohnsitz am Arbeitsort begründet hat, jedoch von seiner Familie nicht dauernd getrennt lebt, sondern sich regelmässig an den Wochenenden und freien Tagen zu ihr begibt (vgl. die bei LOCHER, a.a.O., § 3, I B, 1b, Nr. 12 und § 3, I B, 3 Nr. 15-17, zitierten Entscheide). c) Die dargestellten Grundsätze wurden vom Bundesgericht vor allem im Hinblick auf die Steuerpflicht von unselbständig erwerbenden Personen aufgestellt. Sie können aber weitgehend auch bei der Bestimmung des Steuerdomizils Selbständigerwerbender angewendet werden (Urteil vom 20. Dezember 1972, ASA 42 S. 489 E. 2; ferner LOCHER, a.a.O., § 3, I C, 1 Nr. 1). Wie beim unselbständig Erwerbstätigen befindet sich auch beim Selbständigerwerbenden das Hauptsteuerdomizil am Aufenthaltsort der Familie, zu der er täglich oder an den Wochenenden und in der freien Zeit zurückkehrt. Begibt sich der Selbständigerwerbende nicht in diesem Sinn regelmässig zu seiner Familie zurück, so fällt sein Hauptsteuerdomizil wie beim Unselbständigerwerbenden mit dem Arbeitsort zusammen. In diesem Fall stellt der Ort der Familienniederlassung ein sekundäres Steuerdomizil dar.

5. a) Nach diesen Grundsätzen ist davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer das Hauptsteuerdomizil in Zürich hat. Gemäss seiner

BGE 121 I 14 S. 18

Darstellung, die nicht bestritten ist, wohnt er seit über 40 Jahren in der Stadt Zürich, was sich auch nach seiner Heirat im Jahre 1986 mit der Beschwerdeführerin nicht änderte. Seit seiner Wohnsitznahme in der Stadt

Zürich war er dort erwerbstätig, vorerst als Unselbständigerwerbender, seit 1963 als Selbständigerwerbender und Inhaber der im Handelsregister als Einzelfirma eingetragenen Garage. Seine Ehefrau in L. besucht er nicht regelmässig. Auch wenn sich der Beschwerdeführer gegenüber früher im Hinblick auf seine Gesundheit und sein Alter vermehrt im Kanton Tessin aufhält, wird von den Tessiner Behörden nicht behauptet, die Beziehungen zum Kanton Tessin hätten sich derart verdichtet, dass von einem Wohnsitzwechsel gesprochen werden müsste. Die Stellung des Beschwerdeführers ist derjenigen eines unselbständig Erwerbstätigen, der nicht regelmässig zu seiner Familie zurückkehrt und der sein Hauptsteuerdomizil am Arbeitsort besitzt (vgl. E. 4a), vergleichbar. Die Auffassung der beteiligten Steuerverwaltungen, dass sich das Hauptsteuerdomizil des Beschwerdeführers in Zürich befinde, entspricht den tatsächlichen Gegebenheiten. b) Die Beschwerdeführerin begründete im Jahre 1981 zivilrechtlichen Wohnsitz in L. und hielt sich auch nach ihrer Heirat mit dem Beschwerdeführer im Jahre 1986 überwiegend in L. auf. Da sie keiner Erwerbstätigkeit nachgeht, findet sie die nötige Zeit, die Arbeiten für die Liegenschaften im Kanton Tessin, die der Beschwerdeführer geerbt hat, zu besorgen. In der Regel haben Ehegatten ein gemeinsames Steuerdomizil. Nach altem Recht hatte die Ehefrau nur in Ausnahmefällen einen selbständigen, im Normalfall jedoch einen vom Wohnsitz des Ehemannes abgeleiteten Wohnsitz (Art. 25 Abs. 1 aZGB). Nachdem jedoch mit dem Inkrafttreten des neuen Eherechts auf den 1. Januar 1988 diese Einschränkung entfallen ist und sich der Wohnsitz für jeden Ehegatten selbständig nach Art. 23 ff. ZGB bestimmt (BGE 115 II 120 S. 121), besteht in doppelbesteuerungsrechtlicher Hinsicht kein Grund, den selbständigen Wohnsitz der Beschwerdeführerin nicht als Steuerdomizil zu anerkennen.
Die Praxis zur interkantonalen Doppelbesteuerung kannte schon unter dem alten Recht die Anknüpfung am Ort der Familienniederlassung. Damit konnten die Unzulänglichkeiten, die sich im interkantonalen Verhältnis aufgrund des abgeleiteten Wohnsitzes der Ehefrau ergaben, vermieden werden. Wie dargestellt (vorn E. 4b), galt schon früher der Ort der Familienniederlassung als sekundäres Steuerdomizil, sofern am Arbeitsort des Ehemannes das primäre Steuerdomizil begründet war. In dieser Hinsicht hat das neue Eherecht im interkantonalen Steuerrecht keine grundlegende

Änderung bewirkt. Immerhin stellt nun der selbständige Wohnsitz für die Ehefrau ein Hauptsteuerdomizil dar (so auch D. YERSIN, Le domicile des époux et la double imposition intercantonale, Steuer Revue 43/1988 S. 346). c) Der Umstand, dass die Beschwerdeführer je über ein eigenes Hauptsteuerdomizil verfügen, bedeutet im übrigen nicht, dass eine getrennte Ehe vorliegt, die zu einer getrennten Besteuerung der Ehegatten führen müsste. Im Hinblick auf die zwischen den Beschwerdeführern bestehende Gemeinschaftlichkeit der Mittel für Wohnung und Lebensunterhalt sind die Grundsätze der Familienbesteuerung zu beachten, d.h. ihre Faktoren sind zusammenzurechnen. Im interkantonalen Verhältnis sind Mann und Frau nicht bereits dann als getrennte Steuersubjekte zu behandeln, wenn die Ehegatten getrennt leben, sondern nur dann, wenn überdies keine Gemeinschaftlichkeit der Mittel für Wohnung und Unterhalt besteht, d.h. die Unterstützung des einen an den andern Ehegatten sich in ziffernmässig bestimmten Beiträgen erschöpft (YERSIN, a.a.O., S. 344 f.; P. LOCHER, Neues Eherecht und Ehegattenbesteuerung, ASA 56 S. 18). So verhielt es sich bereits in der bisherigen Praxis zur interkantonalen Doppelbesteuerung (LOCHER, Doppelbesteuerung, § 3, III C, 3), und auch die sich aus dem neuen Eherecht ergebenden Änderungen rechtfertigen kein Abweichen von dieser Praxis. Das den Beschwerdeführern zufliessende Gesamteinkommen und das ihnen zustehende Gesamtvermögen müssen deshalb zwischen den Kantonen Tessin und Zürich ausgeschieden werden.

6. Der Kanton Zürich nahm die Steuerausscheidung in der Weise vor, dass er das Erwerbseinkommen des Ehemannes aus selbständiger Erwerbstätigkeit sowie das bewegliche und unbewegliche Geschäfts- und Privatvermögen (einschliesslich der Liegenschaften im Tessin) und den Ertrag daraus je zur Hälfte besteuerte. Demgegenüber erfasste der Kanton Tessin das hälftige Geschäftseinkommen sowie das halbe Geschäftsvermögen. Gleich verfuhr er hinsichtlich des Privatvermögens beider Ehegatten. Die im Kanton Tessin gelegenen Liegenschaften und den Liegenschaftenertrag nahm er von der Steuerteilung aus und besteuerte sie voll. Wie es

sich damit nach den doppelbesteuerungsrechtlichen Ausscheidungsregeln verhält, ist im folgenden zu prüfen. a) Nach der Praxis des Bundesgerichts begründet ein Steuerpflichtiger, der ausserhalb seines Wohnsitzkantons in ständigen Einrichtungen eine selbständige Erwerbstätigkeit ausübt, ein Spezialdomizil für das im

Geschäft investierte Vermögen und das daraus fliessende Einkommen. Das bedeutet, dass Vermögen und Einkommen aus dem Geschäft vom Kanton des Geschäftsortes und nur von diesem besteuert werden können, soweit die Unternehmung nicht in anderen Kantonen Betriebsstätten unterhält (Urteil vom 22. Juli 1987, ASA 57 S. 586 mit Hinweisen). Vorliegend fallen allerdings der Wohnsitz des Beschwerdeführers und der Geschäftsort zusammen; zudem begründet der Wohnsitz der Ehefrau im Kanton Tessin für den Beschwerdeführer ein Nebensteuerdomizil, vergleichbar der Familienniederlassung. Das bedeutet indessen nicht, dass das Einkommen des Beschwerdeführers aus selbständiger Erwerbstätigkeit und das in der Unternehmung investierte Geschäftsvermögen zwischen den beiden Kantonen aufzuteilen wäre. Der Geschäftsort begründet unabhängig davon, ob daneben ein sekundäres Domizil der Familienniederlassung besteht, ein Spezialdomizil für das im Geschäft investierte Vermögen und das daraus fliessende Einkommen. Aus diesem Grund darf der Kanton Tessin das Einkommen des Beschwerdeführers aus selbständiger Erwerbstätigkeit und das Geschäftsvermögen nicht besteuern. Die Veranlagungen des Kantons Tessin verletzen in dieser Hinsicht das Doppelbesteuerungsverbot und sind aufzuheben. b) Bei den dem Beschwerdeführer gehörenden Liegenschaften im Kanton Tessin handelt es sich um solche des Privatvermögens. Solche Liegenschaften wie auch ihr Ertrag sind doppelbesteuerungsrechtlich ausschliesslich am Ort der gelegenen Sache steuerbar (BGE 119 Ia 46 S. 48; LOCHER, a.a.O., § 7, I A, 1 und 2). Kein Kanton darf deshalb Liegenschaften ausserhalb seines Gebiets besteuern. Gegen diese Regel hat der Kanton Zürich verstossen, indem er die Tessiner Liegenschaften zur Hälfte besteuert. Die Doppelbesteuerungsbeschwerde ist somit auch gegenüber dem Kanton Zürich begründet. c) Was im übrigen das private Wertschriftenvermögen der beiden Ehegatten und den Ertrag daraus betrifft, so rechtfertigt sich eine hälftige Teilung, wie sie auch von den beiden Kantonen in ihren Steuerausscheidungen vorgenommen wurde. Diese Lösung entspricht der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, wenn Arbeitsort und Familienniederlassung dauernd getrennt sind und eine Teilung der Steuerhoheit eintritt (LOCHER, a.a.O., § 3, I B, 3 Nr. 1, 2, 7, 13, 14; vgl. vorn E. 4b). Dass die Beschwerdeführerin seit dem Inkrafttreten des neuen Eherechts über einen selbständigen Wohnsitz verfügt, der für sie ein Hauptsteuerdomizil darstellt, rechtfertigt es nicht, von dieser Rechtsprechung abzuweichen.

In der Praxis zum interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht wird zwar die Steuerteilung mitunter auch so vorgenommen, dass der Wohnsitzkanton jedes Ehegatten das bewegliche Vermögen des auf seinem Gebiet wohnenden Ehegatten besteuern kann. Diese Art der Besteuerung findet jedoch nur dann Anwendung, wenn jeder Ehegatte den Unterhalt aus seinem Einkommen bestreitet. In diesem Fall darf überdies jeder Kanton das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit des auf seinem Gebiet lebenden Ehegatten besteuern (vgl. LOCHER, a.a.O., § 3, I B, 3 Nr. 3, 5). Die Verhältnisse liegen hier insofern anders, als die Beschwerdeführerin über kein Erwerbseinkommen verfügt. Im Sinne der bisherigen Rechtsprechung ist daher das bewegliche Vermögen beider Ehegatten und der daraus fliessende Ertrag dem Kanton Tessin und dem Kanton Zürich je zur Hälfte zuzuteilen. d) Was schliesslich die Schulden und Schuldzinsen betrifft, so sind sie im Verhältnis der den beiden Kantonen zur Besteuerung zustehenden Aktiven zu verlegen, wobei nicht zwischen privaten und geschäftlichen Schulden bzw. Schuldzinsen zu unterscheiden ist (vgl. HÖHN, a.a.O., § 19 Ziff. 11 S. 254 f.).