Urteilskopf

121 I 75

10. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 21. April 1995 i.S. J. D. gegen Kantonale Steuerverwaltung Thurgau und Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau (staatsrechtliche Beschwerde)
Regeste (de):
Art. 4 BV; Art. 46 Abs. 2 BV; Kinderalimente.

Kinderalimente stehen im interkantonalen Verhältnis dem Wohnsitzkanton des Empfängers zur ausschliesslichen Besteuerung zu; selbst wenn dieser Kanton sie nicht besteuert, muss sie der Wohnsitzkanton des Verpflichteten zum Abzug von dessen steuerbarem Einkommen zulassen (E. 2).

Im innerkantonalen Verhältnis steht es den Kantonen bis zur vollen Wirksamkeit des Steuerharmonisierungsgesetzes frei, die Kinderalimente beim Verpflichteten nicht zum Abzug zuzulassen (E. 3).

Regeste (fr):
Art. 4 Cst.; 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 exclusivement dans le canton de domicile du parent qui les reçoit; même si ce canton ne les impose pas, le canton de domicile de celui qui est astreint à les payer doit admettre qu'elles soient déduites de son revenu imposable (consid. 2).

Dans les rapports internes, les cantons peuvent toutefois, jusqu'à ce que la loi fédérale sur l'harmonisation fiscale devienne pleinement effective, refuser d'admettre la déduction des contributions pour l'entretien des enfants par celui qui est astreint à les payer (consid. 3).

Regesto (it):
Art. 4 Cost.; art. 46 cpv. 2 Cost.; contributi per il mantenimento dei figli.

Nei rapporti intercantonali, i contributi per il mantenimento dei figli devono essere tassati esclusivamente nel cantone di domicilio del genitore che li riceve; anche se questo cantone non li impone, il cantone di domicilio di colui che è obbligato a versarli deve ammettere che vengano dedotti dal reddito imponibile (consid. 2).

Nei rapporti interni, i cantoni possono rifiutare, sino alla completa entrata in vigore della legge federale sull'armonizzazione fiscale, di ammettere la deduzione dei contributi per il mantenimento dei figli da parte di colui che è obbligato a versarli (consid. 3).

Sachverhalt ab Seite 76

BGE 121 I 75 S. 76

J. D. ist im Kanton Thurgau wohnhaft und bezahlte Alimente für seine drei Kinder aus erster Ehe, B. und S., die ebenfalls im Kanton Thurgau wohnen, sowie A., die im Kanton Aargau wohnhaft ist. Die Steuerkommission S. veranlagte J. D. und G. D. für die Veranlagungsperiode 1993/94 mit einem steuerbaren Einkommen

von Fr. 51'300.-. Auf Einsprache hin setzte sie dieses auf Fr. 46'800.- herab. Im Rekursverfahren reduzierte die Steuerrekurskommission das steuerbare Einkommen mit Entscheid vom 17. Februar 1994 erneut, und zwar auf Fr. 45'300.-. Das Begehren J. D.'s, dass die an seine Kinder aus erster Ehe bezahlten Unterhaltsbeiträge zum Abzug zugelassen werden, wurde jeweils abgewiesen. Mit Urteil vom 22. Juni 1994 (zugestellt am 5. Juli 1994) wies auch das Verwaltungsgericht die Beschwerde der Steuerpflichtigen ab. Mit Eingabe vom 7. August 1994 haben J. D. und G. D. staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots (Art. 46 Abs. 2 BV) und der Rechtsgleichheit (Art. 4 BV und § 3 der thurgauischen Kantonsverfassung) erhoben. Sie beantragen, den Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 22. Juni 1994 aufzuheben und den steuerlichen Abzug von Kinderalimenten zuzulassen. Das Bundesgericht heisst die Beschwerde teilweise gut,

Erwägungen

aus folgenden Erwägungen:

2. a) Es stellt nach der in BGE 118 Ia 277 eingeleiteten Praxis des Bundesgerichts eine unzulässige Doppelbesteuerung dar, wenn der Schuldner von Kinderalimenten diese in seinem Wohnsitzkanton nicht vom steuerbaren Einkommen abziehen kann, der in einem anderen Kanton wohnhafte Empfänger sie aber als Einkommen versteuern muss. Das Bundesgericht argumentierte, da das neue Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) in Art. 7 Abs. 4 lit. g und in Art. 9 Abs. 2 lit. c vorsehe, dass Unterhaltsbeiträge, die ein geschiedener Ehegatte für sich und die unter seiner elterlichen Gewalt stehenden Kinder erhält, beim Empfänger steuerbar seien, der leistende Ehegatte sie aber von seinem Einkommen abziehen könne, rechtfertige sich doppelbesteuerungsrechtlich keine andere Lösung (E. 3a S. 281). Das

Bundesgericht stellte daher gestützt auf Art. 46 Abs. 2 BV die Kollisionsregel auf, dass Kinderalimente im interkantonalen Verhältnis dem Kanton zur Besteuerung zugewiesen werden, in dem der Empfänger seinen Wohnsitz hat, und beim Verpflichteten zum Abzug zuzulassen sind (E. 3 S. 281). b) Das Verwaltungsgericht erwog, die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes in BGE 118 Ia 277 sei damit begründet worden, dass aufgrund des Doppelbesteuerungsverbots Unterhaltsleistungen nur einmal besteuert werden dürften. Es kam daher zum Schluss, der Wohnsitzkanton des Alimentenschuldners müsse die Alimente nur dann zum Abzug zulassen, wenn die Unterhaltszahlungen beim Empfänger tatsächlich besteuert würden (wie dies in BGE 118 Ia 277 der Fall war). Im vorliegenden Fall würden die Unterhaltszahlungen bei den Kindern B. und S., die im Kanton Thurgau wohnen, und bei der Tochter A., die im Kanton Aargau Wohnsitz hat, nach dem Steuerrecht der betreffenden Kantone nicht besteuert, so dass der Kanton Thurgau die Alimentenzahlungen nicht abziehen müsse. Das Verwaltungsgericht führte weiter aus, die Regelung des Steuerharmonisierungsgesetzes, wonach die Kinderunterhaltsbeiträge beim Empfänger zu besteuern und beim Verpflichteten zum Abzug zuzulassen seien, gelte noch nicht unmittelbar; sondern die Kantone hätten nach Art. 72 Abs. 4 lit. g (recte: Art. 72 Abs. 1) StHG für die Einführung dieser Lösung bis zum 1. Januar 2001 Zeit. Bis zu diesem Zeitpunkt seien die Kantone noch frei zu bestimmen, bei wem solche Unterhaltszahlungen zu besteuern seien. Falls nach den geltenden kantonalen Gesetzesbestimmungen eine Zahlung sowohl beim Verpflichteten als auch beim Empfänger besteuert würde, sei somit eine der beiden Zahlungen zum Abzug zuzulassen. c) Dem kann nicht gefolgt werden. Die Praxis gemäss BGE 118 Ia 277 beruht nicht auf der Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes, dessen Wirkung das Bundesgericht nicht entgegen Art. 72 Abs. 1 StHG vorverlegen dürfte, sondern auf dem Doppelbesteuerungsverbot von Art. 46 Abs. 2 BV. Das Bundesgericht hatte gestützt auf diese Bestimmung zu

entscheiden, welchem Kanton bei der Leistung von Kinderunterhaltsbeiträgen der Besteuerungsanspruch zusteht und welcher Kanton entsprechend die Beiträge zum Abzug zuzulassen hat. Wenn es sich dabei für die gleiche Lösung entschied, die auch dem Steuerharmonisierungsgesetz zugrundeliegt, geschah dies nicht in Anwendung dieses Gesetzes, das damals noch gar nicht in Kraft stand und seine volle Wirkung erst ab dem 1. Januar 2001 entfalten wird,

BGE 121 I 75 S. 78

sondern um zweckmässigerweise zu vermeiden, dass die Kinderalimente während der Übergangszeit bis zur vollen Wirksamkeit dieses Gesetzes anders besteuert werden, als dies nach dem harmonisierten Steuerrecht der Fall sein wird. Wenn nach Art. 46 Abs. 2 BV Kinderalimente dem Wohnsitzkanton des Empfängers zur Besteuerung zugewiesen sind und beim Leistenden zum Abzug zugelassen werden müssen, gilt dies nicht nur, wenn der Wohnsitzkanton des Empfängers der Kinderunterhaltsbeiträge deren Besteuerung vorsieht. Art. 46 Abs. 2 BV verbietet nicht nur die aktuelle, sondern auch die virtuelle Doppelbesteuerung. Er schliesst also nicht bloss aus, dass zwei oder mehrere Kantone den gleichen Steuerpflichtigen für die gleiche Zeit und für das gleiche Steuerobjekt heranziehen (aktuelle Doppelbesteuerung), sondern auch, dass ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnorm seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, zu deren Erhebung ein anderer Kanton zuständig wäre (virtuelle Doppelbesteuerung) (vgl. BGE 117 Ia 516 E. 2 S. 518; BGE 116 Ia 127 E. 2a S. 130; vgl. dazu auch THOMAS KOLLER, Die Besteuerung von Unterhaltsleistungen an Kinder im Lichte von BGE 118 Ia 277 ff. [= ASA 61 S. 741 ff.]und deren Auswirkungen auf das Zivilrecht, in: ASA 62 S. 289 ff., S. 303 f.; ERNST HÖHN, Interkantonales Steuerrecht, 3. Aufl. 1993, N. 4 zu § 4 S. 67 f.; ERNST HÖHN, Kommentar BV, N. 33 zu Art. 46 Abs. 2 BV; a. M. BRUNO KNÜSEL, AJP 1993 S. 330). d) Da die Kinderalimente dem Wohnsitzkanton des Empfängers zur ausschliesslichen Besteuerung zustehen, kann der Kanton Thurgau die vom Beschwerdeführer 1 an seine im Kanton Aargau wohnhafte Tochter A. bezahlten Kinderalimente nicht besteuern, sondern er muss diese zum Abzug zulassen. Insoweit ist die Beschwerde wegen Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV gutzuheissen. e) Dagegen wirkt sich das Doppelbesteuerungsverbot von Art. 46 Abs. 2 BV im innerkantonalen Verhältnis nicht aus. Dieses steht daher der Besteuerung der Kinderalimente, die der Beschwerdeführer an die im Kanton Thurgau wohnhaften Kinder B. und S. bezahlt hat, durch den Kanton Thurgau nicht entgegen. Das Steuerharmonisierungsgesetz wirkt sich für diese Alimente noch nicht aus.

3. Somit sind in bezug auf die Alimentenzahlungen an die im Kanton Thurgau wohnhaften Kinder die weiteren Rügen zu prüfen, soweit deren Begründung den Anforderungen von Art. 90 Abs. 1 lit. b OG genügt. Die Beschwerdeführer berufen sich diesbezüglich auf die Rechtsgleichheit (Art. 4 BV und § 3 der thurgauischen Kantonsverfassung).

BGE 121 I 75 S. 79

a) Zunächst machen sie geltend, im Vergleich zu einem Steuerpflichtigen, der Kinderalimente an einen Empfänger in einem Kanton zahlt, der die Besteuerung beim Empfänger vorsieht, ergebe sich für sie eine steuerliche Mehrbelastung von 47%, was durch nichts, insbesondere nicht durch eine höhere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, gerechtfertigt sei. Beim Vergleich von alleinstehenden Steuerpflichtigen mit drei Kindern ergebe sich sogar eine steuerliche Mehrbelastung von 95%. Diesem Vergleich ist die Grundlage entzogen, da er nicht berücksichtigt, dass ein Abzug - wie in E. 2 dargestellt - generell zugelassen werden muss, soweit die Alimente an einen Empfänger ausserhalb des Wohnsitzkantons des Alimentenschuldners gezahlt werden. Die Rüge dringt daher schon aus diesem Grunde nicht durch. Um eine rechtsungleiche Besteuerung im Vergleich zu anderen Steuerpflichtigen aufzuzeigen, könnte die Steuerbelastung im übrigen nicht - wie dies die Beschwerdeführer tun

- isoliert aus Sicht des Leistenden betrachtet werden, sondern müsste auch die Steuerlast beim Empfänger der Leistung mitberücksichtigt werden. Einen solchen Vergleich stellen die Beschwerdeführer jedoch nicht an; die Frage ist im Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde nicht von Amtes wegen zu prüfen (Art. 90 Abs. 1 lit. b OG). b) Weiter sehen die Beschwerdeführer sinngemäss eine Verletzung der Rechtsgleichheit darin, dass der Alimentenschuldner die Alimente nur abziehen kann, wenn er diese an einen Empfänger in einem anderen Kanton zahlt, nicht aber wenn er sie an einen Empfänger im gleichen Kanton leistet. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit sei aber in beiden Fällen die gleiche. Diese Rüge ist - soweit sie überhaupt genügend klar erhoben ist und darauf eingetreten werden kann - ebenfalls nicht stichhaltig. Die Zahlungen von Alimenten an Empfänger im gleichen oder in einem anderen Kanton sind unterschiedliche Sachverhalte, die wegen der unterschiedlichen Steuerhoheit, der sie unterliegen, auch unterschiedlich besteuert werden können. Kinderalimentenzahlungen an einen Empfänger in einem anderen Kanton unterliegen nach der dargestellten doppelbesteuerungsrechtlichen Kollisionsregel der Steuerhoheit dieses Kantons. Der Wohnsitzkanton des Alimentenschuldners kann jedoch für Alimentenzahlungen, die an einen Empfänger im gleichen Kanton fliessen, auch eine Besteuerungsordnung aufstellen, die sich nicht an der entsprechenden Lösung anderer Kantone orientiert. Wenn Art. 46 Abs. 2 BV zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung verlangt, dass Alimentenzahlungen an einen Empfänger, der in einem anderen

Kanton besteuert wird, abgezogen werden können, so lässt sich daraus nicht der Schlussziehen, dies müsse auch für Zahlungen an einen Empfänger im gleichen Kanton gelten. Ein solcher Eingriff in ein rein innerkantonales Besteuerungsverhältnis würde über die Tragweite des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots hinausgehen. Die Rechtsgleichheit schliesst nicht aus, dass die Kantone die Wahl des Systems der Besteuerung der Kinderalimente - entweder Besteuerung als Einkommen beim Schuldner oder Besteuerung beim Empfänger mit Abzug beim Schuldner - frei wählen können. Dass nach dem thurgauischen Steuerrecht die Alimentenzahlungen an Empfänger im Kanton Thurgau anders als Zahlungen an Empfänger in einem anderen Kanton behandelt werden, ist die Reflexwirkung der Doppelbesteuerungsregel, wonach der Alimentenschuldner die Zahlungen im interkantonalen Verhältnis abziehen kann, und als Folge des noch nicht voll harmonisierten Steuerrechts hinzunehmen.