Urteilskopf

92 I 361

63. Urteil vom 23. November 1966 i.S. Hauser gegen Stadt Zürich und Kanton Thurgau.
Regeste (de):
Staatsrechtliche Beschwerde wegen Doppelbesteuerung; Beginn der Beschwerdefrist (Erw. 2).

Doppelbesteuerung. Rechtsnatur der "Abgabe" von 2% der Besoldung, welche die Stadt Zürich von den ausserhalb des Kantons Zürich wohnenden städtischen Beamten erhebt. Anwendbarkeit des Art. 46 Abs. 2 BV auf diese "Abgabe (Erw. 3).

Regeste (fr):
Recours de droit public en matière de double imposition; point de départ du délai de recours (consid. 2).

Double imposition. Nature juridique de la déduction de 2% que la ville de Zurich opère sur le salaire des fonctionnaires communaux domiciliés en dehors du canton. Applicabilité de l'art. 46 al. 2 Cst. à cette déduction (consid. 3).

Regesto (it):
Ricorso di diritto pubblico in materia di doppia imposizione; inizio della decorrenza del termine di ricorso (consid. 2).

Doppia imposizione. Natura giuridica del tributo corrispondente al 2% dello stipendio, che la città di Zurigo preleva dai funzionari comunali abitanti fuori Cantone. Applicabilità dell'art. 46 cpv. 2 CF a questo tributo (consid. 3).

Sachverhalt ab Seite 361

BGE 92 I 361 S. 361

A.- Die Gemeindeordnung der Stadt Zürich vom 15. Januar 1933 bestimmt in dem gemäss Art. 133 lit. b auch auf vollbeschäftigte Lehrkräfte der städtischen Schulen anwendbaren Art. 111: "Die Beamten, ständigen Angestellten und ständigen Arbeiter, deren Dienstkreis nicht ausserhalb des Stadtgebietes liegt, sind verpflichtet, in der Stadt zu wohnen. Der Stadtrat ist berechtigt, Ausnahmen zu bewilligen."
Nach den vom Stadtrat am 30. März 1951 in Anlehnung an eine frühere Regelung erlassenen "Grundsätzen für den Wohnsitz des Personals und der Lehrerschaft" wurde die Bewilligung zum Wohnen ausserhalb des Stadtgebiets von der Entrichtung einer Abgabe von 2% der Besoldung abhängig gemacht. Diese Bedingung wurde im Hinblick auf die Wohnungsnot und den Personalmangel wiederholt gelockert, so im

BGE 92 I 361 S. 362

Jahre 1960 in dem Sinne, dass zwischen Beamten mit Wohnsitz innerhalb und ausserhalb des Kantons Zürich unterschieden wurde und die Abgabe von 2% der Besoldung von den ersteren nur zu entrichten war, wenn sie in einer zürcherischen Gemeinde mit niedrigerem Steuerfuss als die Stadt Zürich wohnten. Am 17. Dezember 1965 beschloss der Stadtrat, für die innerhalb des Kantons Zürich wohnenden städtischen Bediensteten auf die in den "Grundsätzen" vorgeschriebene Abgabe von 2% der Besoldung für solange, als sich der Leerwohnungsbestand in der Stadt Zürich nicht wesentlich erhöhe, zu verzichten, wogegen ausserhalb des Kantons Zürich Wohnende die Abgabe weiterhin zu entrichten hätten. Zur Begründung dieser unterschiedlichen Behandlung führt der Beschluss aus, dass "die Stadt und der Kanton aus den Steuern der ausserhalb des Kantons Zürich wohnenden Bediensteten keinerlei Nutzen ziehen kann, während die Steuern der auf zürcherischem Kantonsgebiet Wohnenden in Form von Staatsbeiträgen wenigstens teilweise der Stadt zufliessen".

B.- Der Beschwerdeführer Karl Hauser ist verheiratet und bewohnt mit seiner Familie ein eigenes Einfamilienhaus in Frauenfeld. Er ist von Beruf Gewerbelehrer und war bis Ende April 1964 an einer Schule in Frauenfeld tätig. Dann wurde er als Hauptlehrer an die Gewerbeschule der Stadt Zürich gewählt. Er erhielt die Bewilligung, weiterhin in Frauenfeld zu wohnen, und reist an jedem Schultag mit der Bahn nach Zürich. Am 30. März 1965 teilte ihm das Personalamt der Stadt Zürich mit, als ausserhalb des Kantons Zürich wohnender Funktionär habe er nach den geltenden Bestimmungen vom zweiten Dienstjahr an eine "Abgabe an die Kosten des Gemeinwesens" zu entrichten, die 2% seiner Besoldung betrage und von dieser monatlich abgezogen werde. Demgemäss wurden ihm in den Monaten Mai bis Dezember 1965 monatlich Fr. 52.40 oder insgesamt Fr. 419.20 von der Besoldung abgezogen. Inzwischen hatte er dem Gemeindesteueramt Frauenfeld am 27. Februar 1965 auf Grund des Einkommens der Jahre 1963/64 die Steuererklärung für 1965/66 eingereicht. Am 21. April 1966 erhielt er die Veranlagung für 1965 mit der Steuerrechnung. Er bezahlte diese Rechnung am 22. April 1966 unter Abzug der ihm im Jahre 1965 in Zürich von der Besoldung

abgezogenen Fr. 419.20. Am 10. Mai 1966 teilte ihm das Gemeindesteueramt Frauenfeld mit, dass die Veranlagung vom 21. April 1966 mangels Einsprache rechtskräftig geworden sei und eine Anrechnung jenes Besoldungsabzugs an die in Frauenfeld geschuldeten Steuern nicht in Frage komme. Darauf wandte sich der Beschwerdeführer am 18. Juli 1966 an den Stadtrat Zürich mit dem Begehren, ihm gegenüber auf den Besoldungsabzug zu verzichten und allenfalls den Beschluss vom 17. Dezember 1965 aufzuheben. Der Finanzvorstand der Stadt Zürich wies dieses Gesuch durch Verfügung vom 16. August 1966 ab. In der Begründung wird auf die der Stadt und dem Kanton Zürich bei auswärtigem Wohnsitz der Beamten entgehenden Steuern hingewiesen sowie auf die gewaltigen Aufgaben, welche diese beiden Gemeinwesen auf dem Gebiet des Verkehrs sowie auf kulturellem Gebiet zu lösen hätten und von denen auch die angrenzenden Gebiete Nutzen zögen, ohne dass sie zur Finanzierung herangezogen werden könnten.

C.- Mit der am 16. September 1966 eingereichten staatsrechtlichen Beschwerde stellt Karl Hauser den Antrag, es sei der Entscheid des Finanzvorstands der Stadt Zürich vom 16. August 1966 sowie der ihm zugrunde liegende Beschluss des Stadtrates vom 17. Dezember 1965 aufzuheben und die Stadt Zürich zu verhalten, dem Beschwerdeführer alle seit 1. Mai 1965 zurückbehaltenen I-ohnbeträge zurückzuerstatten; eventuell sei die thurgauische Veranlagung für 1965 dahin abzuändern, dass ihr lediglich das Nettoeinkommen von Zürich zugrunde zu legen sei. Zur Begründung wird geltend gemacht: Als unselbständig Erwerbender habe der Beschwerdeführer sein Steuerdomizil am zivilrechtlichen Wohnsitz, d.h. in Frauenfeld. Die Abgabe von 2% seines Lohns, die zur Deckung des städtischen Finanzbedarfs erhoben werde, stelle eine Steuer dar und verstosse daher gegen das Verbot der Doppelbesteuerung. Ferner sei sie verfassungswidrig, weil sie einer gesetzlichen Grundlage ermangle und gegen die Rechtsgleichheit verstosse.

D.- Der Regierungsrat des Kantons Thurgau beantragt, auf die Beschwerde sei wegen Verspätung nicht ein-

zutreten.

E.- Der Stadtrat von Zürich beantragt Nichteintreten auf die Beschwerde, soweit sie auf Aufhebung des Stadtratbeschlusses vom 17. Dezember 1965 gehe, und Abweisung, soweit sie sich gegen den Entscheid des Finanzvorstands vom

BGE 92 I 361 S. 364

16. August 1966 richte. Zur Begründung des zweiten Begehrens wird im wesentlichen vorgebracht: Das Doppelbesteuerungsverbot gelte nur für eigentliche Steuern, d.h. für voraussetzungslos geschuldete Abgaben. Der zürcherische Lohnabzug von 2% sei jedoch keine Steuer, sondern eine "Kausalabgabe", die wegen der vom Beschwerdeführer beanspruchten beamtenrechtlichen Sonderstellung geschuldet werde und das Äquivalent der materiellen und ideellen Vorteile seines Wohnsitzes in Frauenfeld darstelle. Das Recht auf auswärtigen Wohnsitz bedeute eine Entbindung von der Pflicht des Beamten, an seinem Arbeitsort zu wohnen. Diese Residenzpflicht sei nicht nur beruflich und staatsbürgerlich, sondern "auch fiskalisch motiviert", was aber nichts daran ändere, dass es sich um einen beamtenrechtlichen und nicht etwa um einen steuerrechtlichen Tatbestand handle. Wenn der Stadtrat Ausnahmen von der Residenzpflicht bewilligen dürfe, müsse er auch befugt sein, die Bewilligung mit Auflagen zu verbinden, die den verschiedenen Motiven der Residenzpflicht entsprechen. Er dürfe daher dem Interesse Geltung verschaffen, dass vom Gemeinwesen ausbezahlte Gehälter im Gemeinwesen selber versteuert werden.

Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Auf das Begehren um Aufhebung des Stadtratsbeschlusses vom 17. Dezember 1965 kann nicht eingetreten werden, da die Frist zu dessen Anfechtung abgelaufen ist (Art. 89 OG). Dagegen ist vorfrageweise zu prüfen, ob dieser Beschluss verfassungsmässig sei, sofern eine gestützt darauf ergangene Anwendungsverfügung rechtzeitig angefochten worden ist (BGE 90 I 79 und 91, BGE 91 I 459).

2. Der Beschwerdeführer beklagt sich in erster Linie über Verletzung des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung. Insoweit ist die Beschwerde sowohl gegenüber der thurgauischen Veranlagungsverfügung vom 21. April 1966 als auch gegenüber der Verfügung des Finanzvorstands der Stadt Zürich vom 16. August 1966 zulässig. Da die Erschöpfung des kantonalen Instanzenzuges bei Doppelbesteuerungsbeschwerden nicht erforderlich ist (Art. 86 Abs. 2 OG), kommt nichts darauf an, ob und welche kantonalen Rechtsmittel gegenüber jenen Verfügungen hätten ergriffen werden können. Die Beschwerdefrist von 30 Tagen, die bei Doppelbesteuerungsbeschwerden

BGE 92 I 361 S. 365

mit der Mitteilung der späteren der beiden angefochtenen Verfügungen beginnt (Art. 89 Abs. 3 OG), ist gegenüber der zürcherischen Verfügung eingehalten. Dass diese auf ein Wiedererwägungsgesuch hin getroffen

wurde, ist bedeutungslos. Da der Finanzvorstand das Wiedererwägungsgesuch nicht als verspätet zurückwies oder sich darauf beschränkte, auf einen früheren Entscheid zu verweisen, sondern die im Gesuch aufgeworfene Frage einlässlich prüfte, stellt seine Verfügung einen neuen Sachentscheid dar, von dem an die Beschwerdefrist erneut lief (BGE 86 I 98 Erw. 1; BIRCHMEIER, Handbuch des OG S. 318/9), und zwar auch gegenüber dem Kanton Thurgau. Die Interessen des früher veranlagenden Kantons sind, was den Zeitablauf betrifft, dadurch geschützt, dass er unter gewissen Voraussetzungen die Verwirkung des Beschwerderechts (vgl. BGE 74 I 374 Erw. 4, BGE 76 I 15 Erw. 3, BGE 85 I 14 Erw. 2) oder die Verwirkung des Besteuerungsrechts des andern Kantons (vgl. BGE 91 I 475 Erw. 4) einwenden kann. Einen solchen Einwand hat der Kanton Thurgau aber in der Beschwerdeantwort nicht erhoben. 3 - Das Doppelbesteuerungsverbot gilt nach feststehender Rechtsprechung nur für eigentliche Steuern, und zwar vor allem für die Steuern auf dem Vermögen und Einkommen, die Personalsteuer und die Erbschaftssteuer sowie für die diese Hauptsteuern ergänzenden oder ersetzenden Abgaben, während für die übrigen Steuern von Fall zu Fall zu prüfen ist, ob Art. 46 Abs. 2 BV nach seinem Sinn und Geist auf sie anzuwenden ist (BGE 90 I 80 Erw. 3 und 4 und dort angeführte frühere Urteile). Der Stadtrat von Zürich ist der Auffassung, bei der Abgabe von 2% des Lohnes, die von den ausserhalb des Kantons Zürich wohnenden städtischen Beamten zu entrichten ist, handle es sich nicht um eine Steuer, sondern um eine Kausalabgabe. Darunter versteht die Rechtslehre eine Abgabe, die im Gegensatz zur voraussetzungslos geschuldeten Steuer den Entstehungsgrund in einer besondern persönlichen Beziehung des Pflichtigen zum Gemeinwesen hat (BLUMENSTEIN, Schweiz. Steuerrecht S. 4 ff. und System des Steuerrechts S. 2 ff.; IM HOF, Beitrag, Gebühr, Steuer und ihre Unterscheidung, ZBl 1951 S. 393 ff). Zu den Kausalabgaben gehören neben den hier ausser Betracht fallenden Gebühren und Vorzugslasten auch die Ersatzabgaben, die zu entrichten sind, weil der Abgabepflichtige

von einer andern ihm gegenüber dem Gemeinwesen obliegenden öffentlich-rechtlichen Leistung, z.B. vom Militär- oder Feuerwehrdienst, befreit wird (BLUMENSTEIN a.a.O.). Der Stadtrat von Zürich behauptet, die streitige Abgabe sei eine solche Ersatzabgabe, da sie bei Befreiung des Beamten von der Pflicht zum Wohnen am Arbeitsort (sog. Residenzpflicht) erhoben werde und das Äquivalent für die ihm hieraus erwachsenden materiellen und ideellen Vorteile darstelle. Die im Beamtenrecht allgemein übliche Residenzpflicht (vgl. RICHNER, Umfang und Grenzen der Freiheitsrechte der Beamten, Diss. Zürich 1954 S. 271 ff.) hat vor allem dienstliche, bei kantonalen und kommunalen Beamten überdies steuerliche und allgemein staatsbürgerliche Gründe. Ob das Wohnen am Arbeitsort insoweit, als es dienstlich notwendig und im Hinblick auf die Verbundenheit des Beamten mit dem Gemeinwesen und seiner Bevölkerung erwünscht ist, eine "Leistung" bildet, die durch eine Abgabe ersetzt werden kann, erscheint fraglich. Der Stadtrat von Zürich macht jedenfalls nicht geltend, dass der Stadt in dieser Beziehung aus dem Wohnen des Beschwerdeführers in Frauenfeld ein Nachteil erwachse, der die Erhebung einer Ersatzabgabe rechtfertige. Dagegen stellen die Steuern, die sie beim Wohnsitz des Beamten am Arbeitsort erheben kann, eine öffentlichrechtliche Leistung dar, deren Wegfall durch eine andersartige Abgabe einigermassen ausgeglichen werden kann. Dass die Abgabe von 2% auf der Besoldung der ausserhalb des Kantons wohnenden Beamten wenn nicht ausschliesslich, so doch hauptsächlich im Hinblick auf die der Stadt entgehenden Steuern erhoben wird, kann nicht zweifelhaft sein. Schon im Beschluss des Stadtrates vom 17. Dezember 1965 wird die Beibehaltung der Abgabepflicht für diese Beamten im Gegensatz zu denjenigen, die ausserhalb des Stadtgebietes in einer Gemeinde des Kantons Zürich wohnen, einzig damit begründet, dass Stadt und Kanton aus den Steuern der ersteren keinerlei Nutzen ziehen können. Die Verfügung des Finanzvorstands vom 16. August 1966 beruht auf der gleichen Erwägung, verweist sie doch einerseits auf den Steuerausfall bei Stadt und Gemeinde, anderseits auf die gewaltigen, diesen beiden Gemeinwesen obliegenden Aufgaben. In der Beschwerdeantwort erwähnt der Stadtrat zwar auch die andern Gründe der Residenzpflicht, gibt aber ausdrücklich zu, dass diese

"auch fiskalisch motiviert" sei, und führt aus, beim Wegfall der Steuern wegen auswärtigen Wohnsitzes sei "der Lohnabzug als Ersatzabgabe das geeignete Mittel, die der Stadt Zürich nachteiligen Folgen zu mildern". Der Einwand, die Abgabe sei das Äquivalent für die materiellen und ideellen Vorteile des auswärtigen Wohnsitzes, ist unbehelflich. Einmal ist nicht ersichtlich, wieso das Gemeinwesen einen Anspruch auf Ausgleichung solcher Vorteile haben soll. Sodann wird bei der Erhebung der Abgabe nicht geprüft, ob der auswärtige Wohnsitz wirklich mit Vorteilen (wie niedrigere Steuern, Mietzinsen, Lebenskosten usw.) verbunden ist, wie gross diese Vorteile sind und ob sie nicht durch Nachteile (wie Reisekosten, Auslagen für auswärtige Verpflegung, Zeitverlust usw.) ganz oder teilweise ausgeglichen werden. Die Abgabe wird vielmehr ohne Rücksicht hierauf und insofern voraussetzungslos wie eine Steuer erhoben, ist wie eine solche nach der Höhe der Besoldung, d.h. nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, abgestuft und wird zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs verwendet. Ob sie unter diesen Umständen als Steuer im Sinne der Rechtslehre oder noch als Ersatzabgabe zu betrachten ist, kann auch abgesehen davon, dass eine Ersatzabgabe eine Steuer im Sinne des Doppelbesteuerungsverbots sein kann (BGE 53 I 376), dahingestellt bleiben. Wenn sie nicht eine Steuer auf dem Erwerbseinkommen sein sollte, ist sie jedenfalls eine diese Hauptsteuer ersetzende Abgabe, so dass sich ihre Unterstellung unter das Doppelbesteuerungsverbot rechtfertigt. Hat die Abgabe von 2%, welche die Stadt Zürich von den ausserhalb des Kantons wohnenden städtischen Beamten erhebt, aus dem Gesichtspunkt des Art. 46 Abs. 2 BV als eine Steuer auf dem Erwerbseinkommen zu gelten, so ist die Beschwerde gegenüber der Stadt Zürich gutzuheissen. Nach feststehender Rechtsprechung haben die unselbständig Erwerbenden ihr Steuerdomizil für ihr Erwerbseinkommen am zivilrechtlichen Wohnsitz, d.h. am Mittelpunkt ihrer persönlichen und familiären Beziehungen (statt vieler BGE 68 I 139, BGE 77 I 118, BGE 79 I 26). Dieser befindet sich beim Beschwerdeführer, wie unbestritten ist, nicht in Zürich, wo er an einer Schule Unterricht erteilt, sondern in Frauenfeld, wo er mit seiner Familie ein eigenes Haus bewohnt und wohin er jeden Tag nach Beendigung des Unterrichts zurückkehrt. Der Kanton Thurgau war daher

berechtigt, ihn nach Antritt der Stelle in Zürich am 1. Mai 1964 wie bisher für sein gesamtes Berufseinkommen zu besteuern. Dagegen hat die Stadt Zürich dadurch in die Steuerhoheit des Kantons Thurgau übergegriffen, dass sie vom Beschwerdeführer ab Mai 1965 eine Abgabe von 2% der Besoldung erhob. Die Beschlüsse des Stadtrates, auf Grund deren dies geschah, verstossen gegen Art. 46 Abs. 2 BV, weshalb die in Anwendung derselben ergangene Verfügung des Finanzvorstands vom 16. August 1966 aufzuheben ist. Ferner ist die Stadt Zürich zur Rückerstattung der zu Unrecht bezogenen Abgaben zu verhalten, da sie nicht einwendet, der Beschwerdeführer habe das Beschwerderecht durch vorbehaltlose Abgabezahlung in Kenntnis des kollidierenden Steueranspruchs des Kantons Thurgau verwirkt, und eine allfällige Verwirkung nicht von Amtes wegen zu berücksichtigen wäre (BGE 76 I 16).

4. Ist die Beschwerde gegenüber der Stadt Zürich schon auf Grund von Art. 46 Abs. 2 BV gutzuheissen, so braucht nicht geprüft zu werden, ob die weiteren Rügen, die Abgabe von 2% der Besoldung ermangle der gesetzlichen Grundlage und verstosse gegen die Rechtsgleichheit, zulässig und begründet sind.

Dispositiv

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Soweit sich die Beschwerde gegen den Beschluss des Stadtrates von Zürich vom 17. Dezember 1965 richtet, wird darauf nicht eingetreten. Im übrigen wird die Beschwerde gegenüber der Stadt Zürich gutgeheissen, der Entscheid des Finanzvorstands der Stadt Zürich vom 16. August 1966 aufgehoben und die Stadt Zürich verpflichtet, dem Beschwerdeführer die seit 1. Mai 1965 vom Lohn abgezogenen Abgaben zurückzuerstatten.