

S. 37 / Nr. 5 Doppelbesteuerung (d)

BGE 66 I 37

5. Urteil vom 23. Februar 1940 i. S. Koch gegen Zürich und Luzern.

Regeste:

Bei der Einkommenssteuer eines Steuerpflichtigen, der gleichzeitig der Steuerhoheit mehrerer Kantone unterliegt, ist die Verlegung der Schuldzinsen innerhalb des Kapitaleinkommens auch dann nach dem Massstabe vorzunehmen, der nach feststehender Praxis für die Verlegung der Passiven gilt, wenn alle beteiligten Kantone auf dem Boden der allgemeinen Reineinkommenssteuer stehen.

En matière d'impôt sur le revenu et s'agissant d'un contribuable soumis à la fois à la souveraineté fiscale de plusieurs cantons on déduit les intérêts passifs du produit de la fortune conformément au système applicable, selon la jurisprudence constante, à la répartition des dettes, alors même que tous les cantons concurrents imposent le revenu net.

Seite: 38

In materia d'imposta sul reddito e se si tratta di un contribuente sottoposto contemporaneamente alla sovranità fiscale di parecchi cantoni, si deducono gli interessi passivi dal reddito della sostanza conformemente al sistema applicabile, secondo la costante giurisprudenza, al riparto dei debiti, anche se tutti i cantoni interessati colpiscono il reddito netto.

A. Der Rekurrent wohnt seit 1. April 1937 in Zürich und betreibt daselbst einen Handel mit kosmetischen, sanitären und chemisch-technischen Artikeln. Er hat eine Liegenschaft in Luzern sowie bewegliches Vermögen. Er wurde für das Jahr 1938 in Luzern für Fr. 62000. Vermögen und Fr. 8500. Einkommen eingeschätzt auf Grund folgender Berechnung:

Vermögen:

Aktiven in Luzern Fr. 130000.-- = 73.87%

Aktiven in Zürich Fr. 46000.-- = 26.13%

Gesamte Aktiven Fr. 176000.-- = 100%

Gesamte Passiven Fr. 92000.--

Steuerbares Gesamtvermögen Fr. 84000.--

Davon entfallen auf Luzern 73.87% = Fr. 62100.--

auf Zürich 26.13% = Fr. 21900.--

Fr. 84000.--

Einkommen:

Die Schuldzinse im Betrage von Fr. 4015. werden im Verhältnis der Bruttoaktiven verteilt, also grundsätzlich 73,87% oder Fr. 2965. auf Luzern, 26,13% oder Fr. 1050. auf Zürich. Da aber der auf Zürich entfallende Schuldzinsenanteil höher ist, als der Ertrag des beweglichen Vermögens (Fr. 958.), erhöht sich der Schuldzinsenanteil Luzern um den Überschuss, also um Fr. 92. (Fr. 1050.- - 958.) auf Fr. 3057..

Demnach;

Seite: 39

Einkommen für Zürich:

Ertrag des beweglichen Fr. 958.-

Vermögens

abzüglich Schuldzinsenanteil Fr. 958.- Fr. 0.-

Einkommen für Luzern:

Ertrag der Liegenschaft Fr. 13400.-

abzüglich:

Gebäudeversicherung Fr. 500.-

1% der Gebäudeschätzung Fr. 1300.-

Schuldzinsenanteil Fr. 3057.- Fr. 4857.- Fr. 8500.-

Zürich hatte sich für 1937 mit der Vermögensausscheidung einverstanden erklärt, dagegen beim Einkommen die Schuldzinsen nicht nach dem Verhältnis der Bruttoaktiven, sondern nach den Vermögenserträgen verlegt, nach folgender Berechnung:

Vermögensertrag Luzern Fr. 11620.- = 92.38%

Vermögensertrag Zürich Fr. 958.- = 7.62%

Gesamtertrag vor Abzug der Schuldzinsen Fr. 12578.- = 100%

Vom Schuldzinsenbetrag von Fr. 4015. würden danach rund Fr. 3709.- auf Luzern und Fr. 306.- auf

Zürich entfallen. In Zürich findet für 1938 keine Einschätzung statt; massgebend für den Steuerbezug ist die Einschätzung 1937. Dieser gegenüber hatte der Rekurrent seinerzeit einen Vorbehalt hinsichtlich der Verlegung der Schuldzinsen gemacht.

B. Der Rekurrent hat die Einschätzung in Luzern an die kantonale Rekurskommission weitergezogen, ist aber abgewiesen worden mit der Begründung, die Einkommensausscheidung in Luzern entspreche der Praxis des Bundesgerichts i. S. Ruf (BGE 63 I Nr. 17). Dort seien die Schuldzinse als ausschliessliche Belastung des Vermögensertrages erklärt, dabei aber die Frage ihrer Verteilung offengelassen worden, sodass interkantonale die Möglichkeit bestehe, die Schuldzinse im Verhältnis der Vermögenserträge oder aber im Verhältnis der Aktiven und der proportional ausgeschiedenen Passiven zu

Seite: 40

verteilen. Die Veranlagung in Luzern halte sich also im Rahmen der bundesgerichtlichen Praxis.

C. Der Rekurrent beschwert sich im Anschluss an den Entscheid der Rekurskommission Luzern. Er macht geltend, durch die Verlegung der Schuldzinsen in Luzern und Zürich ergebe sich eine Doppelbesteuerung.

D. Beide Kantone halten an ihrer Berechnung fest und berufen sich dafür auf den Entscheid i. S. Ruf. Der Kanton Zürich stützt sich auf den darin angebrachten Hinweis auf die Verteilung nach den Vermögenserträgen und erklärt: «Die zürcherischen Steuerbehörden glaubten diesen Ausführungen entnehmen zu sollen, dass jedenfalls dann, wenn die beiden steuerberechtigten Kantone die Steuern nach dem System der allgemeinen Reineinkommenssteuer veranlagten, beide Kantone demnach für ihre Einschätzung den Gesamt- und Teilvermögensertrag feststellen müssen, für die Steuerausscheidung primär das Verhältnis der beidseitigen Vermögenserträge Geltung haben müsse. Zu dieser Ansicht bewog sie nicht nur die Tatsache, dass im angeführten Ausschnitt aus dem Entscheid Ruf die Verteilung nach den verschiedenen Vermögenserträgen in erster Linie genannt und von der Verlegung im Verhältnis der Aktiven nur im Sinne einer Möglichkeit gesprochen ist, sondern namentlich der Umstand, dass in den vorangehenden Ausführungen im Entscheid Ruf ausdrücklich hervorgehoben worden ist, die Schuldzinsen seien grundsätzlich als besondere Belastung des Vermögensertrages zu behandeln. Den Vorbehalt der Möglichkeit der Verteilung der Schuldzinsen nach Lage der Aktiven haben unsere Steuerbehörden dahin aufgefasst, dass diese Methode aus rein praktischen Gründen da soll angewendet werden dürfen, wo der eine oder beide Kantone die Vermögenserträge nicht als steuerpflichtiges Einkommen behandeln und sie daher in den Akten auch nicht feststellen. Im vorliegenden Fall stehen sie jedoch für beide Kantone, die beide die allgemeine Reineinkommenssteuer kennen, zahlenmässig fest, sodass dem im Falle Ruf ausgesprochenen

Seite: 41

Grundsätze ohne weiteres nachgelebt werden kann und von der beim Fehlen von Unterlagen weiter eingeräumten Möglichkeit kein Gebrauch gemacht werden muss.»

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

Im Falle Ruf (BGE 63 I S. 69), auf den beide Kantone ihre Berechnung stützen möchten, ist festgestellt worden, dass bei der Einkommenssteuer eines Steuerpflichtigen, der gleichzeitig der Steuerhoheit mehrerer Kantone mit allgemeiner Reineinkommenssteuer unterliegt, die Passivzinsen als besondere Belastung des Vermögensertrages in erster Linie auf diesen, nicht auf sämtliche Einnahmen zu verlegen sind; nur ein allfälliger Überschuss darf auf das übrige Einkommen angerechnet werden. Offengelassen wurde die Frage, wie die Passivzinsen innerhalb des Kapitaleinkommens zu verlegen sind, wenn der Pflichtige dafür der Steuerhoheit mehr als eines Kantons untersteht. Es wurde darauf hingewiesen, dass neben der Verteilung nach den verschiedenen Vermögenserträgen auch die Verlegung im Verhältnis der Aktiven und proportional ausgeschiedenen Passiven im Sinne der früheren Praxis in Frage komme. Welchem System der Vorrang gebühre, wurde nicht erörtert, besonders enthält der Entscheid keine Andeutung, dass, wie die Zürcher Behörden annehmen möchten (vgl. dazu auch Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung Bd. 38, S. 332 f.), die Schuldzinsen primär im Verhältnis der Vermögenserträge und nur sekundär im Verhältnis der Aktivwerte aufzuteilen seien. Vielmehr sollte es zunächst der Praxis überlassen werden, die angemessene Lösung zu finden.

Nachdem sich hierüber eine Meinungsverschiedenheit zwischen zwei Kantonen ergeben hat, muss die Frage entschieden werden. Dabei gibt das Bundesgericht der Verteilung im Verhältnis der Aktivwerte den Vorzug, vornehmlich aus praktischen Gründen.

Zwar scheint die Verteilung im Verhältnis der Vermögenserträge bei einer Einkommenssteuer zunächst die logisch näherliegende Lösung zu sein, wenigstens im

Seite: 42

Verhältnis von Kantonen mit dem System der Reineinkommenssteuer. Sie wäre aber auf solche Kantone beschränkt, und es müsste auf die Verteilung nach Aktivwerten zurückgegriffen werden, sobald ein Kanton beteiligt ist, der die Besteuerung intern anders geordnet hat, z.B. eine Vermögenssteuer mit einer Erwerbssteuer verbindet, die Vermögenserträge also in der Vermögenssteuer erfasst (Entscheide vom 22. März 1934 i. S. Häusermann und vom 4. November 1938 i. S. Begert, nicht publiziert). Andererseits lässt sich die Verteilung der Schuldzinsen im Verhältnis der Aktivwerte auch im System der Reineinkommenssteuer ohne weiteres anwenden und rechtfertigen. Sie erscheint als Grundlage für eine Auseinandersetzung zwischen den Kantonen praktischer als die Verteilung nach Massgabe der jeweiligen Erträge, weil dabei die Verlegung der Schuldzinsen von den Zufälligkeiten der Ertragsverhältnisse im einzelnen Jahre losgelöst und mehr nach dem Gesichtspunkte nachhaltigen Ertrages bestimmt wird, der im Vermögenswerte der Aktiven mit zum Ausdruck kommt. Eine Verteilung der Schuldzinsen nach Erträgen wäre zudem mit Schwierigkeiten verbunden, weil die Umschreibung des für diesen besondern Zweck in Betracht fallenden Bruttoertrages selbst wiederum nicht feststeht und darum von Fall zu Fall zu neuen Meinungsverschiedenheiten und Streitfragen Anlass geben würde, die bei der Ausscheidung nach Vermögenswerten meist vermieden werden können.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird gegenüber Zürich begründet erklärt und festgestellt, dass bei der Einschätzung des Rekurrenten für das Jahr 1938 die Berechnung des steuerbaren Einkommens im Sinne der Erwägungen dieses Entscheides stattzufinden hat. Gegenüber Luzern wird die Beschwerde abgewiesen.