

## S. 43 / Nr. 6 Doppelbesteuerung (d)

BGE 66 I 43

6. Auszug aus dem Urteil vom 7. Juni 1940 i. S. Ganz gegen Zürich und Basel-Stadt.

Seite: 43

Regeste:

Hat ein Steuerpflichtiger in einem andern Kanton als demjenigen des Wohnsitzes und der Berufsausübung eine Liegenschaft und ergibt sich bei dieser ein Überschuss der Unterhaltskosten über den Ertrag, so müssen dieser Überschuss und sämtliche Schuldzinsen, sofern beide Kantone das System der Reineinkommenssteuer haben, vom Ertrag des beweglichen Vermögens und, soweit nötig, vom Berufsertrag im Kanton des Wohnsitzes und der Berufsausübung abgezogen werden.

Lorsqu'un contribuable possède un immeuble dans un autre canton que celui où il a son domicile et où il exerce sa profession et que les frais d'entretien dépassent le rapport de l'immeuble, le canton de domicile et de la profession doit déduire cet excédent du revenu de la fortune mobilière et, s'il est besoin, du produit du travail imposables dans ce canton, en tant que les deux cantons appliquent le système de l'imposition du revenu net.

Se un contribuente possiede un immobile in un altro cantone che quello ov'è domiciliato ed esercita la sua professione, e se le spese di manutenzione eccedono il reddito dell'immobile, il cantone ov'egli ha il domicilio ed esercita la professione deve dedurre questa eccedenza dalla sostanza mobiliare e, occorrendo, dal prodotto del lavoro imponibile in questo cantone, sempre che i due cantoni applichino il sistema dell'imposizione del reddito netto.

A. Der Rekurrent wohnt in Basel und ist Mit- oder Gesamteigentümer zu 1/4 einer Liegenschaft an der Bahnhofstrasse in Zürich. Diese wurde 1938 umgebaut mit einem Aufwand von Fr. 102515., wovon durch die Steuerbehörden in Zürich Fr. 30000. als dauernde Verbesserung betrachtet und der Rest als Unterhalt anerkannt wurde. Nach Abzug der Mietzinseinnahmen ergab sich, im Jahre 1938, ein Unkostenüberschuss von Fr. 6062., mit den Hypothekarzinsen von Fr. 30975. zusammen ein Verlust von Fr. 37037., der zu 1/4, das heisst Fr. 9260., den Rekurrenten trifft (gemäss einer «für die Steuererklärung der Teilhaber» aufgestellten «Hausrechnung»).

In Basel wurde der Rekurrent im Jahre 1939 für die Einkommenssteuer 1938 veranlagt. Er nahm dabei den Standpunkt ein, dass der Verlust auf der Zürcher

Seite: 44

Liegenschaft vom Ertrag des beweglichen Vermögens der zu dessen Deckung nicht hinreicht und vom Berufsertrag in Abzug komme. Das wurde von der Steuerverwaltung abgelehnt. Sie machte von jenen in Basel steuerpflichtigen Erträgen nur einen Abzug für «Beiträge etc.» von Fr. 300. und von 27% vom Betrag der gesamten, vom Rekurrenten nach seinen Steuerklärungen zu tragenden Schuldzinsen, Fr. 2720..

B. Hierüber hat sich Prof. Ganz beim Bundesgericht beschwert.

Das Bundesgericht hat diese Beschwerde gutgeheissen mit folgender

Begründung:

4. Streitig ist die Frage, ob der Rekurrent bei der Veranlagung zur Einkommenssteuer in Basel für 1938 den in diesem Jahr auf der Zürcher Liegenschaft nach der «Hausrechnung» gemachten Verlust von Fr. 9260. ganz abziehen könne, also 1/4 des Unkostenüberschusses mit Fr. 1516. und der Hypothekarzinsen mit Fr. 7744., nicht bloss denjenigen Teil dieser Zinsen, der bei verhältnismässiger Verteilung auf Basel fällt (Fr. 380. nach der Basler Steuerrechnung).

In diesem Zusammenhang ist daran zu erinnern, dass Basel-Stadt und Zürich das System der Reineinkommens-, wie auch der Reinvermögenssteuer haben. Beide Kantone besteuern den Gesamtbetrag der Einkünfte aus Erwerb, Vermögensertrag und andern Einnahmequellen und machen vom Bruttoeinkommen die zur Ermittlung des Reineinkommens erforderlichen Abzüge. Zu diesen Abzügen gehören u.a. die Passivzinsen und die Kosten des Unterhalts von Liegenschaften (Basel-Stadt Steuergesetz § 17). Über das Verhältnis, in dem grundsätzlich die Passivzinsen zu verteilen sind, herrscht hier kein Streit. Es entspricht dem Verhältnis, in dem die Passiven 1/4 der Hypotheken in Zürich und die Schulden in Basel auf die beiden Kantone entfallen.

Seite: 45

Was jenen Verlust anlangt, so bestreitet Basel nicht, dass der Rekurrent ihn erlitten hat. Es erhebt speziell keine Einwendung dagegen dass, in Übereinstimmung mit der Feststellung der Zürcher Steuerorgane, von den gesamten Umbaukosten von Fr. 102515. Fr. 72515. als Unterhaltskosten

betrachtet werden. Der Rekurrent wird somit verhalten, in Basel eine Summe als Einkommen zu versteuern, die sein Reineinkommen anerkanntermassen um Fr. 8880. übersteigt. Diese mit dem Prinzip der Reineinkommenssteuer in Widerspruch stehende Art der Einschätzung wird damit begründet, dass der fragliche Abzug in Basel deshalb nicht stattfinden könne, weil die Liegenschaft, aus deren Unterhalt der Verlust entstanden ist, sich in einem andern Kanton befindet. Es handelt sich somit um eine durch das interkantonale Verhältnis bedingte Art der Besteuerung, nicht um die blosser Anwendung des kantonalen Steuerrechts.

5. Der Rekurrent hat in Zürich einen Spezialsteuerort, der sich auf die durch den dortigen Immobilienbesitz gegebene Zugehörigkeit stützt. Für seinen Liegenschaftsanteil, soweit er Reinvermögen darstellt, ist er in Zürich steuerpflichtig. Desgleichen für den Ertrag dieses Vermögensobjektes, der nach Abzug der Unterhaltskosten und eines proportionalen Teils der Schuldzinsen verbleibt (BGE 46 I S. 237, 63 I S. 69, 66 I S. 41). Da der Liegenschaftsertrag diesen Teil der Passivzinsen im Jahr 1938 überhaupt nicht deckte, so muss dieser beim Einkommen von 1938, weil in Zürich nicht anrechenbar, in Basel auf dem Ertrag des beweglichen Vermögens und des Berufes zum Abzug kommen. Basel-Stadt hat bei dieser Sachlage mehr als den proportionalen Anteil, sämtliche Passivzinsen zu übernehmen. Im Falle Ruf gegen Zürich und Solothurn (30. April 1937, BGE 63 I S. 69) wurde ausgesprochen, dass, wenn die Passivzinsen im ganzen die Vermögenserträge übersteigen, der Überschuss auf das andere Einkommen zu verlegen ist, was nur in der Weise geschehen

Seite: 46

kann, dass der Kanton, wo das übrige Einkommen steuerbar ist, den Abzug des Überschusses zulässt. Die Lösung entspricht der Regel, die sich in der Praxis des Bundesgerichts herausgebildet hat, dass ein Kanton den Pflichtigen deshalb nicht anders und nicht stärker belasten darf, weil er nicht in vollem Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge einer territorialen Beziehung auch noch in einem andern Kanton steuerpflichtig ist (BGE 60 I S. 107 und dortige Zitate).

Diese Regel trifft aber auch zu für den Überschuss der Unterhaltskosten über die Mieterträge, der sich im Jahr 1938 bei der Zürcher Liegenschaft ergeben hat. Wäre die Liegenschaft in Basel, so stände der Abzug ausser Zweifel. Weil sie in Zürich ist, wird der Abzug, der dort nicht möglich ist, in Basel verweigert, was zur Folge hat, dass der Rekurrent, sehr im Widerspruch zum Steuersystem der beiden Kantone und speziell zu dem von Basel-Stadt, einen Betrag versteuern soll, der sein Reineinkommen erheblich übersteigt. Gewiss fallen die Unterhaltskosten der Liegenschaft in den Bereich des Spezialsteuerorts des Rekurrenten in Zürich. Sie schmälern ausschliesslich den dort zu versteuernden Ertrag der Liegenschaft, und eine verhältnismässige Verlegung auf Basel, wie bei den Passivzinsen, findet nicht statt. Soweit aber in Zürich ein Überschuss von Unterhaltskosten über den Ertrag verbleibt, schmälert dieser Überschuss das übrige Einkommen des Rekurrenten, für das er in Basel steuerpflichtig ist; und wenn der Abzug hier verweigert wird, so ergibt sich eine Überbesteuerung, wie sie jener Grundsatz der Praxis gerade verhindern will. Es ist in dieser Hinsicht kein Unterschied zu machen zwischen Passivzinsen und Unterhaltskosten. In beiden Fällen handelt es sich darum, dass eine dem Spezialsteuerort zugehörige Auslage dort nicht abgezogen werden kann und deshalb das am Hauptsteuerdomizil steuerbare allgemeine Einkommen verkürzt.

Basel wendet ein, dass die grossen Unterhaltskosten,

Seite: 47

die für die Liegenschaft im Jahre 1938 aufgewendet wurden, Zürich insofern in der Zukunft zugute kommen, als sie die Mietzinsen erhöhen oder hoch erhalten. Es behauptet aber nicht, dass eine steuerrechtliche Berücksichtigung des Verlustes in Zürich in den spätem Jahren möglich sei, wenn der Abzug in Basel nicht verlangt werden kann, oder dass bei umgekehrter Sachlage Basel den spätem Abzug zulassen würde. Sobald wirkliche Unterhaltskosten vorliegen, die den Ertrag der Liegenschaft überschreiten und dass dieser Tatbestand hier vorhanden ist, wird ja von Basel nicht bestritten und die das übrige Einkommen des Rekurrenten mindern, lässt sich eine bundesrechtswidrige Besteuerung nur in der Weise vermeiden, dass Basel, getreu seinem System der Reineinkommenssteuer, den Abzug bewilligt.

6. Das Bundesgericht hat freilich wiederholt erklärt, dass, wenn der Pflichtige im Liegenschaftskanton, weil dieser bei Liegenschaften das System der Objektbesteuerung anwendet, den verhältnismässigen Schuldenabzug nicht machen kann, der Wohnsitzkanton deshalb nicht verhalten werden könne, mehr als seinen prozentualen Schuldenanteil auf die Aktiven anzurechnen. Und dasselbe muss auch gelten in Hinsicht auf die Passivzinsen, wenn sie in einem Kanton mit Objektbesteuerung nicht abgezogen werden können, wie das z.B. bei der bernischen Einkommenssteuer II. Klasse der Fall ist, Steuergesetz Art. 19, 24 (s. BGE 48 I S. 364 f, 51 I S. 126 f, Urteil Mathieu vom 3. Mai 1940). Aus dieser Rechtsprechung ist aber keine entsprechende Folgerung für den vorliegenden Tatbestand zu ziehen, weil dieser von jenen Fällen in einem

wesentlichen Punkte abweicht. Kann dort der Pflichtige einen Teil der Schulden oder der Passivzinsen weder am einen, noch am andern Ort abziehen, so ist das eben die Folge der objektiven Richtung des Steuersystems des einen Kantons; er kann nicht verlangen, besser behandelt zu werden, als es diesem Steuersystem entspricht. Deshalb liegt eine Doppelbesteuerung gar nicht

Seite: 48

vor, auf deren Vermeidung der andere Kanton Bedacht nehmen müsste. Beim Rekurrenten dagegen ist die Unmöglichkeit, die Unterhaltskosten der Liegenschaft mitsamt dem proportionalen Teil der Passivzinsen in Zürich voll abzuziehen, nicht eine rechtliche, sondern eine rein tatsächliche: der Ertrag der Liegenschaft deckt diese Auslagen nicht. Und es bedeutet eine Doppelbesteuerung, dass der Rekurrent, entgegen dem Steuersystem der beiden Kantone, mehr als sein Reineinkommen versteuern soll