

S. 225 / Nr. 45 Doppelbesteuerung (d)

BGE 69 I 225

45. Urteil vom 15. Juli 1943 i. S. Odermatt und Genossen gegen Katholischen Konfessionsteil des Kantons St. Gallen.

Seite: 225

Regeste:

Die Erhebung der Vermögens-, der Einkommens- und der Personal- (Kopf-) Steuer steht nach dem Doppelbesteuerungsverbot dem Kanton des zivilrechtlichen Wohnsitzes des Steuerpflichtigen im Sinn des Art. 23 Abs. 1 ZGB zu oder soweit es sich um die Besteuerung von unbeweglichem oder für Geschäftsbetriebe (selbständige Berufsausübung) dienendem Vermögen und des Ertrages solchen Vermögens oder solcher Betriebe handelt dem Kanton, wo das unbewegliche Vermögen liegt oder der Geschäftsbetrieb sich in ständigen Anlagen vollzieht.

Die Erhebung der Steuer durch einen andern Kanton verletzt das Doppelbesteuerungsverbot, auch wenn der zur Erhebung zuständige Kanton von seiner Steuerhoheit keinen Gebrauch macht.

Erstreckung des Gebietes thurgauischer Kirchgemeinden auf st. gallisches Kantonsgebiet; rechtliche Bedeutung.

Beindet sich demgemäss der Wohnsitz eines Steuerpflichtigen im Kanton St. Gallen, aber auf dem Gebiet einer thurgauischen Kirchgemeinde, so untersteht er der Kirchensteuerhoheit des Kantons Thurgau in Bezug auf die Steuern, deren Erhebung dem Kanton des Wohnsitzes zusteht.

D'après les règles de la double imposition, le droit de prélever l'impôt sur la fortune, l'impôt sur le revenu et l'impôt personnel appartient au canton où le contribuable a son domicile selon l'art. 23 al. 1 CC ou s'il s'agit d'immeubles ou de biens servant à l'exploitation d'une industrie (profession indépendante) et du revenu de ces immeubles ou de cette industrie au canton où sont situés les immeubles ou au canton où l'entreprise est exploitée au moyen d'installations permanentes.

La perception de l'impôt par un autre canton viole l'interdiction de la double imposition même si le canton autorisé à lever l'impôt ne fait pas usage de son droit.

Empiètement de paroisses thurgoviennes sur le territoire du canton de St-Gall; portée juridique.

Si un contribuable a son domicile dans le canton de St-Gall, mais sur le territoire d'une paroisse thurgovienne, il est soumis

Seite: 226

à la souveraineté fiscale ecclésiastique du canton de Thurgovie en ce qui concerne les impôts que le canton de domicile est autorisé à prélever.

Secondo le norme della doppia imposizione, il diritto di riscotere l'imposta sulla sostanza, l'imposta sul reddito e l'imposta personale spetta al cantone ove il contribuente è domiciliato ai sensi dell'art. 23 cp. 1 CC O, se si tratta d'immobili o di beni che servono all'esercizio d'un'industria (d'una professione indipendente) e del reddito di questi immobili o di quest'industria, spetta al cantone ove sono situati gli immobili od al cantone ove l'industria è esercitata mediante impianti permanenti.

La riscossione dell'imposta da parte d'un altro cantone viola il divieto della doppia imposta anche se il cantone autorizzato a riscoterla non fa uso di questo diritto.

Parrocchie turgoviesi sul territorio del canton San Gallo; portata giuridica.

Se un contribuente è domiciliato nel Canton San Gallo, ma sul territorio d'una parrocchia turgoviese, è sottoposto alla sovranità fiscale ecclesiastica del Cantone di Turgovia per quanto concerne le imposte che il cantone del domicilio ha facoltà di prelevare.

A. An der Grenze zwischen den Kantonen Thurgau und St. Gallen greift mehrfach das Gebiet thurgauischer Kirchgemeinden auf st. gallischen Boden über und umgekehrt (s. BGE 54 I S. 188 ff.). So gehören die Höfe Ernstall und Buomberg, die im Gebiet der politischen Gemeinde Kirchberg im Kanton St. Gallen liegen, zur thurgauischen katholischen Kirchgemeinde Fischingen. Die katholische Landeskirche (Konfessionsteil) des Kantons St. Gallen und diejenige des Kantons Thurgau erheben jede eine «Zentralsteuer» oder «allgemeine kirchliche Steuer», St. Gallen auf Grund des Art. 27 der Organisation des katholischen Konfessionsteils vom 3. Oktober 1939 vom Vermögen, vom Einkommen und vom Kopf «aller volljährigen, männlichen katholischen Kantonseinwohner und Angehörigen einer st. gallischen Kirchgemeinde, welche nicht notorisch arm sind», Thurgau auf Grund des § 16 bis der katholischen Kirchenorganisation vom 23. Oktober 1870/8. Juli 1919 vom Vermögen und vom Einkommen nach den Bestimmungen des kantonalen Steuergesetzes. Die Verwaltungen der katholischen Kirchgemeinden des Kantons St. Gallen stellen den Steuerpflichtigen jeweiligen Steuerrechnungen zu, woraus diese

Seite: 227

sehen können, welchen Teil des Steuerbetrages die Zentralsteuer ausmacht. Im Kanton Thurgau wird dagegen die Zentralsteuer nicht in Form eines Zuschlages zur Gemeindesteuer erhoben, sondern in der Form eines Beitrages der Kirchgemeinden, der in einem bestimmten Verhältnis zur Höhe des Gesamtergebnisses ihrer reinen Kirchensteuern steht. Die katholischen Einwohner des Kantons St. Gallen, die zu thurgauischen Kirchgemeinden gehören, wie diejenigen der Höfe Ernstall und Buomberg, sind stets von diesen Kirchgemeinden besteuert worden. Der katholische Administrationsrat des Kantons St. Gallen, der nach Art. 35 der Organisation des katholischen Konfessionsteiles dessen kantonale Oberbehörde ist und die vollziehende Gewalt ausübt, nahm in einem Schreiben vom 15. Dezember 1922 (richtig wohl: 1923) an den katholischen Kirchenrat des Kantons Thurgau den Standpunkt ein, dass nach der Organisation der katholischen Kirche des Kantons St. Gallen alle katholischen Einwohner dieses Kantons, auch wenn sie zu einer thurgauischen Kirchgemeinde gehören, die st. gallische Zentralsteuer schuldeten, machte aber den Vorschlag zu einer Einigung in dem Sinne, dass die im Gebiet des Kantons St. Gallen wohnhaften Angehörigen thurgauischer katholischer Kirchgemeinden die thurgauische Zentralsteuer, die im Kanton Thurgau wohnenden Angehörigen einer st. gallischen katholischen Kirchgemeinde dagegen die st. gallische Zentralsteuer zu bezahlen hätten. Diesem Vorschlag stimmte der katholische Kirchenrat des Kantons Thurgau zu, wie sich aus seinem Rechenschaftsbericht über das Jahr 1924 ergibt. Im Jahr 1941 stellte sich der katholische Administrationsrat des Kantons St. Gallen aber auf den Standpunkt, dass für ihn Art. 27 der Organisation des katholischen Konfessionsteils des Kantons St. Gallen vom 3. Oktober 1939 massgebend sein müsse und danach die einer ausserkantonalen Kirchgemeinde zugeteilten Einwohner des Kantons ebenso wie die zu einer st. gallischen Kirchgemeinde gehörenden Einwohner

Seite: 228

der Nachbarkantone die st. gallische Zentralsteuer schuldeten. Demgemäss beschloss er am 2. September 1941, die Kirchenverwaltungen der Grenzgemeinden anzuhalten, «bei den ausserkantonalen Kirchengenossen die Zentralsteuer einzuziehen», und gab hievon dem katholischen Kirchenrat des Kantons Thurgau Kenntnis. Dieser suchte vergeblich den katholischen Administrationsrat von St. Gallen zu einer andern Haltung zu bestimmen. Auf Grund einer von diesem erteilten Weisung stellte der Verwaltungsrat der st. gallischen katholischen Kirchgemeinde Gähwil jedem katholischen Einwohner der Höfe Ernstall und Buomberg am 14. April 1942 eine Zentralsteuerrechnung für die Jahre 1941 und 1942 zu. Bernhard Baumgartner, Landwirt in Ernstall, hatte danach Fr. 1440 zu bezahlen.

B. Gegen diese Steuerauflagen haben Joseph Odermatt und Bernhard Baumgartner in Ernstall, sowie 6 katholische Einwohner von Buomberg als davon betroffene Steuerpflichtige am 13. Mai 1942 die staatsrechtliche Beschwerde ergriffen mit dem Antrag:

«Es sei bundesgerichtlich festzustellen, dass die Beschwerdeführer nicht verpflichtet seien, Zentralsteuer für den katholischen Konfessionsteil des Kantons St. Gallen zu bezahlen und es seien demgemäss die bereits erfolgten Steueraufforderungen seitens der katholischen Kirchenverwaltung Gähwil, insbesondere diejenigen vom 13./14. April 1942, als rechtswidrig zu erklären und aufzuheben.»

Die Rekurrenten machen geltend, dass eine verfassungswidrige Doppelbesteuerung vorliege, und führen zur Begründung aus: Nach der thurgauischen Zentralsteuernovelle von 1919 sei auch im Kanton Thurgau Subjekt der Zentralsteuer trotz der Form des Einzuges nicht die Kirchgemeinde, sondern der einzelne Kirchengenosse. Die Pflicht zur Zahlung der kirchlichen Zentralsteuer bestehe für einen Steuerpflichtigen nur in einem Kanton und richte sich nach der kirchlichen Zugehörigkeit. Die Einwohner st. gallischer Ortschaften die zu thurgauischen

Seite: 229

katholischen Kirchgemeinden gehören, seien der Kirche gegenüber nur im Kanton Thurgau steuerpflichtig, wie auch umgekehrt Einwohner dieses Kantons, die Angehörigen von st. gallischen katholischen Kirchgemeinden seien, nur die st. gallische Zentralsteuer schuldeten. In diesem Sinne hätten sich die obersten Behörden der beiden katholischen Landeskirchen in den Jahren 1923/24 geeinigt. Der Regierungsrat des Kantons St. Gallen habe denn auch in einem Entscheid vom 16. Januar 1942 i. S. Blatter und Genossen ausgeführt, dass nach der Organisation des katholischen Konfessionsteiles die ausserhalb des Kantons wohnhaften Angehörigen einer st. gallischen katholischen Kirchgemeinde zur Zahlung der st. gallischen Zentralsteuer verpflichtet seien. Die Steuerhoheit stehe in der Regel dem Kanton des Wohnsitzes zu. Dieser befinde sich in Bezug auf die Kirchensteuer in der Kirchgemeinde, zu der der Steuerpflichtige gehöre. Er habe auch nur an der Zentralsteuer ein Interesse, aus deren Ertrag seine Kirchgemeinde unterstützt werde, wenn es nötig

sei.

Der katholische Administrationsrat von St. Gallen hat die Abweisung der Beschwerde beantragt und u. a. ausgeführt: Der katholische Konfessionsteil von St. Gallen bilde nicht die Summe der katholischen Kirchgemeinden, sondern umfasse alle katholischen Einwohner des Kantons? auch diejenigen, die zu keiner st. gallischen Kirchgemeinde gehören, sei es, weil sie im Gebiet einer ausschliesslich evangelischen Gemeinde wohnen, sei es, weil sie einer ausserkantonalen Kirchgemeinde zugeteilt seien. Diese Katholiken besässen ebenfalls das Stimmrecht und die Wahlfähigkeit in der katholischen Landeskirche des Kantons. Deren Aufgabe beschränke sich nicht auf die Aufsicht über die Kirchgemeinden und deren Unterstützung, sondern umfasse auch die Verwaltung ihrer eigenen Güter und Anstalten, die allen Katholiken des Kantons zugute kämen oder gehörten. Die Körperschaft des katholischen Konfessionsteils sei bei der

Seite: 230

Aufhebung der Fürstabtei St. Gallen im Jahre 1805 vor den einzelnen Kirchgemeinden entstanden. Deshalb müssten auch alle katholischen Kantonseinwohner an den Lasten des - katholischen Konfessionsteils mittragen und hätten insbesondere nach Art. 27 seiner Organisation die Zentralsteuer zu entrichten. Hierin könne den Rekurrenten gegenüber keine unzulässige Doppelbesteuerung liegen, da sie ihren Wohnsitz im Kanton St. Gallen hätten und daher unter dessen Steuerhoheit stünden. Sie müssten allerdings ihre Kirchensteuer in der thurgauischen Kirchgemeinde Fischeningen entrichten. Die st. gallische Zentralsteuer bilde aber keinen Teil der Kirchgemeindesteuer und werde auch nicht aus deren Ertrag bezahlt, sondern sei eine selbständige Steuer für den katholischen Konfessionsteil des Kantons. Es liege überhaupt keine Doppelbesteuerung vor, weil die Zentralsteuer in den beiden Kantonen St. Gallen und Thurgau nicht gleichartig sei und dafür nicht das gleiche Steuersubjekt bestehe. Im Kanton St. Gallen bilde sie eine eigentliche Steuer, die gleich der Staats- und der Gemeindesteuer bei jedem einzelnen Steuerpflichtigen erhoben werde, im Kanton Thurgau dagegen streng rechtlich einen Beitrag der Kirchgemeinden an die Kasse der Landeskirche, wobei nur die Kirchgemeinden als Steuersubjekte betrachtet werden könnten. Ein eigentliches Übereinkommen über die Erhebung der Zentralsteuer von denjenigen, die zu einer ausserkantonalen Kirchgemeinde gehören, sei nicht zustande gekommen. Die im Jahr 1922 besprochenen Grundsätze seien nie angewendet worden.

D. Der Regierungsrat des Kantons Thurgau hat die Gutheissung der Beschwerde beantragt.

E. In einer Replik bestreiten die Rekurrenten, dass sie zum katholischen Konfessionsteil des Kantons St. Gallen gehörten; sie machen geltend, dass sie Glieder der katholischen Landeskirche des Kantons Thurgau seien.

Seite: 231

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Die Beschwerde richtet sich ausschliesslich gegen die Auflage der Zentralsteuer der st. gallischen katholischen Landeskirche, die sich aus einer Vermögens-, einer Einkommens- und einer Personal- (Kopf-) Steuer zusammensetzt. Die Rekurrenten machen geltend, dass sie nach den Grundsätzen über die interkantonale Abgrenzung der Steuerhoheit der Kantone nicht unter der Hoheit des Kantons St. Gallen stehen in Bezug auf die Kirchensteuern, auch nicht in Bezug auf die Zentral- oder Landeskirchensteuer. Dagegen behaupten sie nicht, dass die st. gallischen Zentralsteuerauflagen einen zwischen den Kantonen St. Gallen und Thurgau im Jahre 1924 abgeschlossenen Vertrag, ein Konkordat über die Zentralsteuerpflicht verletzen und deshalb aufzuheben seien. Es ist daher nicht zu prüfen, ob im Jahr 1924 gültig ein solches Konkordat abgeschlossen und dieses verletzt worden sei.

2. Da die st. gallische Zentralkirchensteuer zum Teil das Vermögen, zum Teil das Einkommen und zum Teil die Person als solche trifft, so richtet sich die interkantonale Abgrenzung der st. gallischen Steuerhoheit in Bezug hierauf nach den in dieser Hinsicht für die Vermögens-, die Einkommens- und die Personalsteuern geltenden Regeln. Danach steht die Erhebung dieser Steuern dem Kanton des zivilrechtlichen Wohnsitzes des Steuerpflichtigen im Sinn des Art. 23 Abs. 1 ZGB zu oder soweit es sich um die Besteuerung von unbeweglichem oder für Geschäftsbetriebe (selbständige Berufsausübung) dienendem Vermögen und des Ertrages solchen Vermögens oder solcher Betriebe handelt dem Kanton, wo das unbewegliche Vermögen liegt oder der Geschäftsbetrieb sich in ständigen Anlagen vollzieht (BGE 67 I S. 94, 102 f.; 68 I S. 71). Die Rekurrenten sind mit dem katholischen Administrationsrat des Kantons St. Gallen darüber einig, dass es für die Beurteilung der Steuerhoheitsfrage auf ihren Wohnsitz ankommt. Wenn was wahrscheinlich

Seite: 232

ist die angefochtenen Zentralsteuerauflagen auch Liegenschaften oder Geschäftsbetriebe und deren Ertrag treffen, so ist daher anzunehmen, dass diese am Ort des Wohnsitzes der Rekurrenten liegen.

Deren Wohnsitz befindet sich unbestrittenermassen auf den Höfen Ernstall und Buomberg im Gebiet der politischen Gemeinde Kirchberg des Kantons St. Gallen. Die Rekurrenten unterstehen daher zweifellos für ihr Vermögen, ihr Einkommen und ihre Person der Hoheit dieses Kantons in Bezug auf die Steuern für den Staat (Kanton) und die politische Gemeinde. Die Sache verhält sich aber anders in Bezug auf die Steuern für die Kirche, die Landeskirche und die Kirchgemeinde, weil die Höfe Ernstall und Buomberg zum Gebiet der thurgauischen Kirchgemeinde Fischingen gehören. Wie das Bundesgericht im Entscheid vom 10. Februar 1928 i. S. Thurgau gegen St. Gallen ausgeführt hat (BGE 54 I S. 202 Erw. 3), handelt es sich bei einer solchen Erstreckung des Gebietes thurgauischer Kirchgemeinden auf st. gallisches Kantonsgebiet um eine sogenannte völkerrechtliche oder Staatsdienstbarkeit, kraft deren der Kanton St. Gallen gehalten ist, in einem Teil seines Gebietes die Ausübung seiner Hoheit in Bezug auf das Kirchenwesen zu unterlassen und umgekehrt die Inanspruchnahme der aus der Kirchenhoheit fliessenden Befugnisse durch einen andern Kanton, Thurgau, zu dulden. Dem Kanton Thurgau, nicht dem Kanton St. Gallen, steht daher auf den Höfen Ernstall und Buomberg die Ausübung der kirchenhoheitlichen Befugnisse, insbesondere der Kirchensteuerhoheit zu. Das Gebiet der katholischen Landeskirche des Kantones St. Gallen erstreckt sich nicht auf diese Höfe; deren Bewohner sind nicht von Rechts wegen Angehörige, Kirchgenossen dieser Kirche, sondern derjenigen des Kantons Thurgau. Deshalb haben die Rekurrenten ihren Wohnsitz wohl im politischen Gebiet des Kantons St. Gallen, aber nicht im Kirchengebiet dieses Kantons, sondern im Gebiet der katholischen Landeskirche des Kantons Thurgau und

Seite: 233

der katholischen Kirchgemeinde Fischingen. Sie dürfen daher nur vom Kanton Thurgau für ihr Vermögen, ihr Einkommen und ihre Person zur Kirchensteuer herangezogen werden, nicht vom Kanton St. Gallen. In Bezug auf die Kirchgemeindesteuer ist das auch nie streitig gewesen. Für die Landeskirchensteuer gilt aber das gleiche. Es verstösst somit gegen das Doppelbesteuerungsverbot, dass die katholische Landeskirche des Kantons St. Gallen den Rekurrenten die Zentralsteuer aufgelegt hat.

Eine verfassungswidrige Doppelbesteuerung liegt vor, sobald ein Kanton durch eine Steueraufgabe in die einem andern Kanton vorbehaltene Steuerhoheit übergreift, auch wenn dieser Kanton davon keinen Gebrauch macht, eine solche Steuer nicht auch erhebt. Es ist daher im vorliegenden Fall ganz unerheblich, ob die Rekurrenten auch von der Landeskirche des Kantons Thurgau mit einer Steuer von der Art der st. gallischen Zentralsteuer belastet werden. Diese Frage kann deshalb offen bleiben. Ohne Bedeutung ist es ferner, ob die st. gallische Landeskirche den Nutzen ihrer Güter und Anstalten auch den innert der Grenzen des Kantons wohnhaften Angehörigen thurgauischer Kirchgemeinden zukommen lässt. Das kann nicht zur Folge haben, dass sich die Ausübung ihrer Hoheit auch auf diese erstreckt.

Der Regierungsrat des Kantons St. Gallen hat übrigens in einem Entscheid vom 16. Januar 1942 festgestellt, dass nach der Organisation des katholischen Konfessionsteils des Kantons die ausserhalb seiner Grenzen wohnenden Katholiken, die einer st. gallischen Kirchgemeinde zugeteilt sind, die st. gallische Zentralsteuer zu leisten haben. Dem entspricht es, dass von dieser Steuer die Kantonseinwohner nicht erfasst werden, die nicht zu einer st. gallischen, sondern zu einer thurgauischen Kirchgemeinde gehören.

Die angefochtenen Zentralsteueraufgaben sind somit wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbotes aufzuheben.

Seite: 234

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird gutgeheissen und demgemäss werden die die Rekurrenten betreffenden Zentralsteueraufgaben des katholischen Konfessionsteiles des Kantons St. Gallen für 1941/1942 aufgehoben