

S. 321 / Nr. 42 Doppelbesteuerung (d)

BGE 54 I 321

42. Urteil vom 30. November 1928 i.S. Osterwalder gegen Zürich.

Regeste:

Besteuerung von Ehegatten, die sich in verschiedenen Kantonen aufhalten, speziell für das aus unselbständiger Berufstätigkeit des Ehemannes herrührende Einkommen. Es ist nach Art. 46 Abs. 2 BV unzulässig, eine Ehefrau, die sich in einem andern Kanton als der Ehemann aufhält, lediglich deshalb, weil sie mit diesem nicht zusammenlebt, als besonderes Steuersubjekt zu behandeln und dabei für die Unterhaltsbeiträge, die sie vom Ehemann erhält, mit der Einkommenssteuer zu belasten.

A. - Die Rekurrentin ist mit Julius Osterwalder verheiratet, der aargauischer Beamter ist und unbestrittenermassen in Aarau wohnt. Sie selbst ist im Herbst 1921 von Aarau weggezogen und hält sich seit Ende

Seite: 322

März 1925 in Zürich in einer von ihr gemieteten und möblierten Wohnung auf, besucht dort das Konservatorium für Musik und gibt Klavierstunden. Die Ehegatten haben zwei Knaben, die die Kantonsschule in Frauenfeld besuchen, aber Krankheits- und hie und da auch Ferientage bei der Mutter zubringen. Die Steuerkommission für die Gemeinde Zürich entschied am 9. September 1926, dass die Rekurrentin für 9 Monate des Jahres 1925 in Zürich steuerpflichtig sei, und setzte ihr steuerpflichtiges Einkommen für dieses Jahr auf 4400 Fr. fest. Hierüber beschwerte sich die Rekurrentin, indem sie beantragte, die Taxation sei auf 300 Fr. herabzusetzen. Sie machte geltend, dass sie selbst in Zürich nur für diesen Betrag, den sie im Jahre 1925 aus Klavierstunden eingenommen habe, besteuert werden könne. Hierauf erhöhte die Steuerkommission nachträglich im Revisionsverfahren die Taxation auf 5000 Fr., indem sie davon ausging, dass das Einkommen der Rekurrentin aus den Unterhaltsbeiträgen des Ehemannes bestehe. Die Finanzdirektion des Kantons Zürich wies die Beschwerde der Rekurrentin ab. Über einen von dieser hiegegen erhobenen Rekurs entschied die Oberrekurskommission am 22. Mai 1926: «Der Rekurs wird in dem Sinne abgewiesen, dass Frau Osterwalder die Beiträge von ihrem Ehemann im Kanton Zürich zu versteuern hat, ihre Höhe aber durch die Rekurskommission festzustellen ist.» Andererseits entschied die Oberrekurskommission am gleichen Tage, dass der Ehemann der Rekurrentin im Kanton Zürich nicht besteuert werden könne. Der Entscheid der Oberrekurskommission über die Beschwerde der Rekurrentin ist wie folgt begründet: «1. Die Rekurrentin bestreitet nicht, dass sie in Zürich wohnt und nach § 2 Ziff. 1 StG steuerpflichtig ist. Sie will aber bestreiten, dass Beträge, die sie von ihrem Ehemann erhält, der zürcherischen Steuerhoheit unterliegen, und sie will behaupten, dass diese Beträge unter die aargauische

Seite: 323

Steuerhoheit fallen. Unter die aargauische Steuerhoheit fällt aber nur das Einkommen des Ehemannes... Wenn aber der Ehemann sein im Kanton Aargau versteuertes Einkommen verwendet, ausgibt, so kann daraus wiederum Einkommen einer andern Person entstehen. Das ist auch dann der Fall, wenn der Ehemann sein Einkommen verwendet zum Unterhalt seiner nicht mit ihm zusammenlebenden Ehefrau oder Kinder. Das aus den Beitragsleistungen des Ehemannes für die nicht mit ihm zusammenlebende Ehefrau entstehende Einkommen der letztern aber fällt unter die Steuerhoheit des Kantons, in welchem die Ehefrau wohnt, im vorliegenden Fall also unter die Steuerhoheit des Kantons Zürich 2. Auch wenn man annehmen wollte, dass die Leistungen des Ehemannes an seine von ihm tatsächlich getrennt lebende Frau, nicht in ihrer Person eine neue Einkommensbildung bewirken, würden jene Leistungen trotzdem unter die Steuerhoheit des Kantons Zürich fallen. Denn wenn man annehmen würde, Frau Osterwalder sei nicht in Zürich selbständiges Steuersubjekt, sie habe hier nicht ein selbständiges Steuerdomizil, so läge doch in Zürich zum mindesten eine von der Ehefrau vertretene Familienniederlassung vor, welche neben dem Hauptsteuerort der Familie in Aarau, den der Mann vertritt, als besonderer Steuerort anzuerkennen wäre, und an dem die Steuerpflicht von der Ehefrau getragen würde.»

B. - Gegen diesen ihr am 19. Juni zugestellten Entscheid hat Frau Osterwalder am 16. August 1928 die staatsrechtliche Beschwerde an das Bundesgericht ergriffen mit dem Antrag auf Aufhebung. Die Rekurrentin macht geltend, dass eine Verletzung von Art. 4 und 46 BV vorliege, und führt zur Begründung aus: Sie sei mit Zustimmung ihres Ehemannes zum Zwecke der Ausbildung im Klavier- und Orgelspiel nach Zürich übersiedelt und habe dort ausser mit Klavierstunden auch mit Zimmervermieten etwas,

Seite: 324

nämlich jährlich etwa 600 Fr., verdient. Ein Tatbestand, worauf Art. 143 ff. ZGB anwendbar wäre, liege nicht vor. Die Oberrekurskommission wolle auf einem Umwege einen Teil des Einkommens ihres Ehemannes der zürcherischen Besteuerung unterwerfen. Dieser müsse aber sein Berufseinkommen von 9200 Fr. in Aarau voll versteuern. Es liege daher Doppelbesteuerung vor. Nach FUISTING, Grundzüge der Steuerlehre S. 190, sei es unzulässig, die Mitglieder einer Familie für den ihnen zufließenden Teil des Einkommens des Oberhauptes, das dieser bereits versteuern müsse, nochmals zu besteuern. Das Einkommen des Familienoberhauptes und die hieraus bestrittenen, der gesetzlichen Unterhaltspflicht entspringenden Zuwendungen an die Angehörigen bildeten steuerrechtlich ein untrennbares, nur bei jenem zu besteuern des Einkommen. Das Oberhaupt dürfe dafür nicht durch eine den Angehörigen aufgelegte Einkommenssteuer, die es selbst tragen müsste, doppelt besteuert werden.

C. - Die Oberrekurskommission hat zur Beschwerde bemerkt: Die Frage sei nicht abgeklärt, ob der Ehemann der Rekurrentin die dieser aufgelegte Einkommensteuer tragen müsse; denn er komme nicht für deren ganzen Unterhalt auf. Erwägung 2 des angefochtenen Entscheides genüge für sich allein schon zu dessen Begründung.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

Im Steuerrecht herrscht im allgemeinen der Grundsatz, dass das Einkommen von Ehegatten, gleich wie ihr Vermögen, in der Regel als Ganzes oder als Einheit unter dem Namen des Ehemannes zu versteuern ist; das gilt speziell auch im Kanton Zürich (vgl. § 6 des zürcherischen, ferner Art. 6 und 17 des bernischen, § 77 des luzernischen, §§ 17 und 20 des baselstädtischen, Art. 3 des waadtländischen Steuergesetzes und die Art. 15, 58 und 62 des Bundesbeschlusses betr. die neue

Seite: 325

ausserordentliche Kriegssteuer vom 28. September 1920). Diese Ordnung beruht auf der Auffassung, dass die eheliche Gemeinschaft regelmässig wirtschaftlich eine unzertrennliche Einheit bildet und daher als ein Steuersubjekt zu behandeln ist. Von diesem Gesichtspunkt aus ist es für das Steuerrecht in der Regel unerheblich, welchen Weg die Einkünfte der Ehegatten innerhalb ihrer Gemeinschaft tatsächlich nehmen. Sie erscheinen regelmässig wirtschaftlich und steuerrechtlich als ihre gemeinschaftlichen Einkünfte, die unmittelbar für die Befriedigung der Lebensbedürfnisse beider Ehegatten bestimmt sind (vgl. Art. 160 und 171 ZGB) und deshalb innerhalb ihrer Gemeinschaft nur einmal, beim Eintritt in diese, für beide Ehegatten zugleich, nicht zuerst - je nach ihrer zivilrechtlichen Zugehörigkeit bloss für den einen und dann, beim Übergang von einem Ehegatten zum andern, noch ein zweites Mal für diesen Einkommen erzeugen. Die Oberrekurskommission nimmt denn wohl auch selbst dem § 6 des zürcherischen Steuergesetzes gemäss grundsätzlich diesen Standpunkt ein. Sie hat sich im vorliegenden Fall, wie sich aus der Begründung ihres Entscheides ergibt, nur deshalb auf einen andern Boden gestellt, weil sie annimmt, man habe es hier mit Rücksicht darauf, dass die Eheleute Osterwalder nicht zusammenleben, mit einem Ausnahmefall zu tun, in dem die Eheleute wirtschaftlich und steuerrechtlich keine Einheit bilden. Allein der Umstand, dass Ehegatten keinen gemeinsamen Haushalt führen, lässt für sich allein noch nicht einen solchen Schluss zu. Hiefür müsste zum mindesten noch weiter eine besondere Art der Trennung dazu kommen, bei der keinerlei Gemeinschaftlichkeit der Mittel für Wohnung und Lebensunterhalt mehr besteht und eine Unterstützung des einen Ehegatten durch den andern nur noch in der Form von ziffermässig genau bestimmten Beiträgen erfolgt. Trifft das nicht zu, so muss eine eheliche Gemeinschaft mit getrenntem Haushalt in

Seite: 326

interkantonalen Verhältnissen für die Einkommensbesteuerung als Einheit behandelt werden. Auf diesen Standpunkt hat sich das Bundesgericht schon beim Entscheid i. S. Fischer-Petersen gegen Zürich v. 22. Oktober 1918 (BGE 44 I S. 116 ff.) gestellt. Es nahm an, dass Ehegatten höchstens dann, wenn sie im Sinne des Art. 25 Abs. 2 ZGB getrennt leben und die Aufwendungen des Ehemannes für den Haushalt der Frau in fest bestimmten Beiträgen bestehen, als zwei besondere Steuersubjekte mit getrenntem Einkommen behandelt werden dürfen, und wies daraufhin, dass es, wenigstens solange diese Voraussetzung nicht zutrefte, zu einer doppelten Besteuerung des Einkommens der ehelichen Gemeinschaft führte, wenn die beim Ehemann eingehenden Einkünfte zunächst bei ihm und nachher, soweit sie auf die Ehefrau übergehen, nochmals bei dieser mit der Einkommenssteuer belastet würden.

Da es sich nun im vorliegenden Fall nicht um eine vollständige Aufhebung der Gemeinschaft, etwa im Sinne der Art. 25 Abs. II und 170 ZGB, handelt, wie denn auch der Ehemann Osterwalder sich nicht darauf beschränkt, der Rekurrentin feste Beiträge an ihren Unterhalt zu leisten, sondern für diesen aufkommt, soweit ihn nicht die Ehefrau sonst zu bestreiten vermag, so sind die Eheleute Osterwalder

für die Einkommenssteuer als einheitliches, nicht als zwei getrennte Steuersubjekte zu behandeln. Eine solche Gemeinschaft kann nach Art. 46 Abs. 2 BV für das aus der Berufstätigkeit des Ehemannes herrührende Einkommen nur in dessen Person oder unter seinem Namen in dem Kanton, wo er seinen Wohnsitz im Sinne des Art. 23 ZGB hat, sowie ausserdem allenfalls noch in dem Kanton, wo sich eine davon dauernd getrennte Familienniederlassung befindet, besteuert werden. Es ist demnach unzulässig, die Rekurrentin einfach an ihrem Aufenthaltsort für die ihr von ihrem Ehemann geleisteten Beiträge besonders mit der Einkommenssteuer zu belasten.

Seite: 327

Allerdings hat sich die Oberrekurskommission eventuell auf den Standpunkt gestellt, dass in Zürich eine vom Wohnsitz des Ehemannes getrennte dauernde Familienniederlassung bestehe und sich deshalb hier ein zweites Steuerdomizil der ehelichen Gemeinschaft befinde. Wenn das zuträfe, so könnte dies aber nur allenfalls zur Folge haben, dass die eheliche Gemeinschaft in der Person oder unter dem Namen des Ehemannes, ihres Hauptes, für einen Teil seines Einkommens in Zürich besteuert werden dürfte. Dagegen liesse sich daraus eine besondere Besteuerung der Ehefrau für die Unterhaltsbeiträge des Ehemannes nicht ableiten, und die Besteuerung des Ehemannes hat die Oberrekurskommission ausdrücklich abgelehnt. Es braucht daher nicht geprüft zu werden, ob wirklich in Zürich ein zweites Steuerdomizil der ehelichen Gemeinschaft bestehe.

Der Entscheid der Oberrekurskommission ist somit wegen Doppelbesteuerung aufzuheben.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Der Rekurs wird gutgeheissen und der angefochtene Entscheid der Oberrekurskommission des Kantons Zürich vom 22. Mai 1928 über die Steuerpflicht der Rekurrentin aufgehoben