

S. 69 / Nr. 14 Doppelbesteuerung(d)

BGE 59 I 69

14. Entscheid vom 19. Entscheid 1933 i. S. Rohn gegen Genf und Zürich.

Seite: 69

Regeste:

Art. 46 Abs. 2 BV. Bei der Verteilung eines Einkommens unter verschiedene Kantone, die das Reineinkommen besteuern, muss jeder Kanton, abgesehen von den Betriebs- oder Gewinnungskosten, denjenigen Teil der Schuldzinsen abziehen, der dem seiner Steuerhoheit unterliegenden Teil des gesamten Roheinkommens entspricht.

(Gekürzter Tatbestand.)

A. - Prof. Dr. Rohn, Präsident des Schweizerischen Schulrates, wohnt in Zürich, wo er eine Liegenschaft besitzt. Ihm oder seiner Ehefrau gehört ferner zum Teil eine Liegenschaft in Genf. Bei seiner Besteuerung für das Jahr 1931 sind die Steuerbehörden der Kantone Zürich und Genf bezüglich der Festsetzung des steuerpflichtigen Einkommens von einer verschiedenen Berechnungsweise mit Bezug auf die Verteilung der Passivzinsen auf das Einkommen ausgegangen. Letzteres setzt sich zusammen aus dem Erwerbseinkommen und aus dem Ertrag der Liegenschaften und des beweglichen Vermögens (Wertschriften usw.). Die Passivzinsen rühren aus einer Hypothekarschuld auf dem Grundstück in Zürich, aus einer anderen faustpfandversicherten Schuld gegenüber einer Zürcher Bank und aus einer Hypothekarschuld auf dem Grundstück in Genf her. Die Steuerkommission der Stadt Zürich setzte durch Beschluss vom 13. April 1931 den in Zürich steuerpflichtigen Einkommensteil fest und verteilte die Passivzinsen im Verhältnis der Vermögenserträge lediglich auf diese. Das Finanzdepartement des Kantons Genf übernahm dagegen von den Schuldzinsen nur den

Seite: 70

Anteil, der dem Verhältnis des Ertrages der Liegenschaft in Genf zum Gesamteinkommen entspricht.

B. - Gestützt hierauf hat Prof. Dr. Rohn beim Bundesgericht staatsrechtliche Beschwerde wegen Doppelbesteuerung erhoben. Er beantragt, «das Bundesgericht möge über die Verteilung der Steuern zwischen den beiden Kantonen die den bundesgerichtlichen Bestimmungen über Doppelbesteuerung entsprechenden Normen aufstellen und die Rückzahlung der allfällig im Kanton Zürich zu viel bezahlten Steuern bezw. die Richtigstellung der Einschätzung durch die Steuerverwaltung Genf veranlassen». Er stellt sich auf den Standpunkt der zürcherischen Einschätzung und beantragt demgemäss, «es sei die von der Steuerverwaltung Zürich aufgestellte, von mir anerkannte Einschätzung, mit Schuldzinsenverteilung im Verhältnis der Vermögenserträge oder gegebenenfalls - was nur eine geringfügige Änderung bedeuten würde - mit Schuldzinsenverteilung im Verhältnis der Vermögensanteile, jedoch nicht mit Schuldzinsenverteilung unter Berücksichtigung meines Erwerbseinkommens, gutzuheissen».

C. - Der Regierungsrat des Kantons Zürich hält in seiner Vernehmlassung an der von der Steuerkommission der Stadt Zürich vorgenommenen Verteilung der Schuldzinse fest und beantragt, die dortige Einschätzung zu schützen. Er verweist darauf, dass in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (BGE 39 I S. 343; Entscheid in Sachen Lederle c. Baselland und Baselstadt vom 7. November 1919; in Sachen Metzger c. Baselland vom 12. Dezember 1919; in Sachen Moschard c. Solothurn vom 8. Juni 1923; in Sachen Haller c. Zürich vom 12. Februar 1932) die Schuldzinsen auf das Einkommen im gleichen Verhältnis verlegt worden seien, wie bei der Vermögensbesteuerung die Schulden zugeschrieben wurden, und dass im Entscheid in Sachen La Suisse c. Luzern vom 9. November 1928 das Bundesgericht es abgelehnt habe, dass die Beschwerdeführerin ausser den Passivzinsen für ihre

Seite: 71

Liegenschaft in Luzern auch noch einen verhältnismässigen Teil ihrer allgemeinen Ausgaben für den Betrieb des Versicherungsgeschäftes abziehen dürfe. Wenn das Bundesgericht in der Sache Dame Georg c. Genf (Entscheid vom 7. Oktober 1932) die Verlegung der Schuldzinsen auf den Ertrag der Vermögensbestandteile im Verhältnis der gesamten Einkünfte der Beschwerdeführerin zugelassen habe, so sei zu bemerken, dass diese Verteilungsart von keiner Seite in Widerspruch gesetzt worden sei. Daraus könne der Schluss gezogen werden, dass im interkantonalen Verhältnis grundsätzlich auch eine andere Verteilung der Schuldzinsen zugelassen sei als im Verhältnis der Schulden selbst. In Art. 21 Ziff. 5 des genferischen Steuergesetzes (die seither durch Gesetz vom 24.

Dezember 1924 abgeändert worden ist) sei in der Tat vorgesehen, dass in interkantonalen Fällen Schuldenzinsen nur im Verhältnis des im Kanton steuerpflichtigen Einkommens zum Gesamteinkommen abzuziehen seien. Der Kanton Zürich sei bereit, diese Verlegung der Schuldenzinsen ebenfalls anzunehmen, mit einer Einschränkung, die im Genfer Gesetz nicht enthalten sei, dahin nämlich, dass die Schuldenzinsen nur nach dem Verhältnis der Vermögenserträge in den beiden Kantonen verlegt würden, wie dies in einem Entscheid der zürcherischen Oberrekurskommission (Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung 31 S. 251) für die Steuerauscheidung unter zürcherischen Gemeinden entschieden und begründet worden sei.-In einer Vernehmlassung des kantonalen Steuerkommissärs, die vom Regierungsrat beigelegt wird, wird namentlich betont, dass das Erwerbseinkommen ungeschmälert dem Wohnsitzkanton zukommen und deshalb die Schuldenzinsen nur auf die Vermögenserträge verlegt werden sollten. Das wird damit begründet, dass Bestand und Höhe der Passiven in der Regel vom Stand und der Höhe der Aktiven abhängen und dass es sich gleich verhalte mit den Schuldenzinsen. «Diese stehen mit den Einkünften aus den Aktiven (aus den Vermögensobjekten) in engster

Seite: 72

Beziehung. Den Einkünften aus den Vermögensobjekten stehen die Schuldenzinsen gegenüber. Diese belasten (verkürzen) unmittelbar den Vermögensertrag; sie sind daher vorerst aus diesem zu decken; sie sollen deshalb auch bei der Steuerauscheidung zwischen den Kantonen in erster Linie am Vermögensertrag abgezogen werden und zwar bei Anwendung der Methode der Passivzinsenverlegung nach dem Verhältnis der Einkünfte nur nach dem Verhältnis der Vermögenserträge im einzelnen Kanton. Das Erwerbseinkommen aber wird zunächst von den Schuldenzinsen nicht betroffen. Ein Abzug von Passivzinsen am Erwerbseinkommen käme allenfalls nur in Betracht, soweit die Passivzinsen die Vermögenserträge übersteigen.»

D. - Der Staatsrat des Kantons Genf beantragt in seiner Vernehmlassung, a plaise au Tribunal fédéral, dire et prononcer que le Canton de Genève est en droit d'imposer le recourant sur le revenu de l'immeuble sis à Genève en tenant compte, en déduction de ce revenu, d'une part des intérêts passifs dans la proportion que représente le rapport entre le revenu immobilier réalisé à Genève et l'ensemble des revenus du recourant...»

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.- Das Bundesgericht ist in den vom Regierungsrat des Kantons Zürich angeführten Entscheiden davon ausgegangen, dass bei der Einkommensbesteuerung zwischen dem Wohnsitz- und dem Liegenschaftskanton die Schuldenzinsen im Verhältnis des den beiden Kantonen zur Besteuerung zustehenden Vermögens zu verlegen seien, wie dies dann besonders im Entscheide in Sachen Haller gegen Zürich (Entscheid vom 12. Februar 1932) ausgesprochen wurde. Doch ist damit nicht ausgeschlossen, dass die Verteilung nicht auch auf dem Boden der Vergleichung der Einkommensbestandteile gemacht werden könnte, und es erscheint in der Tat für die Einkommensbesteuerung näher zu liegen, dass hierauf abgestellt

Seite: 73

werde, weil der Ertrag des Vermögens nicht notwendig und nicht immer vom Steuerwert desselben abhängt. Wie innerkantonalrechtlich beim System der Reineinkommenssteuer die Schuldenzinsen vom Einkommen in Abzug kommen, so scheint es auch zulässig und den Verhältnissen entsprechend, wenn interkantonalrechtlich die Schuldenzinsen auf die verschiedenen Kantone nach den ihnen zukommenden Einkommensbestandteilen verlegt werden. Diese Verteilungsart haben die Genfer Behörden im Falle der Dame Georg im Verhältnis zum Kanton Waadt angewendet, und das Bundesgericht hat dieselbe, allerdings nur stillschweigend, in seinem Entscheide vom 7. Oktober 1932 geschützt. Im vorliegenden Falle erklärt sich auch der Kanton Zürich mit der Verteilung der Schuldenzinsen im Verhältnis der Einkommensbestandteile einverstanden, unter der Bedingung, dass dabei nur der Vermögensertrag zugrunde gelegt werde, und er beantragt nur eventuell die Verteilung nach den Vermögensbestandteilen. Doch muss diese Frage zum vorneherein beantwortet werden; denn wenn bundesrechtlich diese Verteilungsart beansprucht werden kann, so wird der Streit darüber, ob bei der Verteilung der Schuldenzinsen nach allen Einkommensbestandteilen oder nach dem Ertrag des Vermögens zu verfahren sei, hinfällig. Jene Frage aber ist nach dem Gesagten dahin zu beantworten, dass es richtiger erscheint, der Verteilung der Schuldenzinsen das Verhältnis der in Betracht fallenden Einkommensbestandteile zugrunde zu legen.

2.- Was nun die Hauptstreitfrage betrifft, ob die Schuldenzinsen nur auf die Vermögenserträge zu verlegen oder ob für die Bestimmung der Anteile, die jeder Kanton zu übernehmen hat, das gesamte Einkommen des Steuerpflichtigen zugrunde zu legen sei, so lassen sich für beide Lösungen Gründe anführen. Für die von Zürich vertretene Lösung spricht, dass die Schulden den Vermögensstand treffen, indem sie das Reinvermögen vermindern oder ganz aufzehren. Andererseits kann bei den

Seite: 74

heutigen Kreditverhältnissen nicht mehr gesagt werden, dass Bestand und Höhe der Schulden mit Bestand und Höhe des Vermögens in einem notwendigen innern Zusammenhang stehen, da Schulden häufig nicht nur im Verhältnis zu den vorhandenen Aktiven, sondern auch mit Rücksicht auf die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse des Schuldners mit Inbegriff der Erwerbs- und Einkommensverhältnisse gemacht werden. So stehen denn auch die Schuldzinsen keineswegs stets in notwendiger Beziehung zum Ertrag des vorhandenen Vermögens. Es ist nicht richtig, dass dieselben, soweit sie sich nicht als Betriebs- oder Gewinnungskosten darstellen, unmittelbar den Ertrag des Vermögens verkürzen. Spricht schon dies dafür, dass die Schuldzinsen, abgesehen von den Betriebskosten, nicht allein auf den Vermögensertrag zu verlegen sind, sondern auf das gesamte Einkommen, so ist ferner mit dem Staatsrat des Kantons Genf zu sagen, dass diese Auffassung sich besser mit dem Gedanken der allgemeinen Reineinkommenssteuer verträgt, wie sie sowohl in Zürich wie in Genf besteht (§§ 8 ff. des zürcherischen Steuergesetzes und Art. 16 ff. der genferischen loi générale sur les contributions publiques). Wie man danach für die Bestimmung des Roheinkommens das Ergebnis aller Einkommensquellen zusammenfliessen lässt, mit Inbegriff des Vermögensertrages, so erscheinen auch die Schuldzinsen lediglich als einer der Posten, die vom Gesamteinkommen in Abzug kommen (§ 9 des zürcherischen Steuergesetzes und Art. 21 der genferischen loi sur les contributions publiques). Dazu kommt, dass die Vermögenssteuer sowohl nach Zürcher als nach Genfer Recht sich als Ergänzung der Einkommenssteuer darstellt. Das führt interkantonalrechtlich dazu, dass der Kanton, der auf den Liegenschaftsertrag Anspruch hat, nur den Teil der Schuldzinsen übernehmen muss, der dem Verhältnis dieses Ertrages zum gesamten Einkommen entspricht, jedenfalls soweit es sich dabei nicht um Betriebs- oder Gewinnungskosten handelt. Das übrige Einkommen

Seite: 75

muss ja auch zur Tilgung der Schuldzinsen verwendet werden, wenn der Vermögensertrag dazu nicht hinreicht. Und es würde grundsätzlich der allgemeinen Reineinkommenssteuer widersprechen, wenn der Wohnsitzkanton in einem solchen Falle den Abzug des den Ertrag einer auswärtigen Liegenschaft übersteigenden Schuldzinsbetrages nicht gewähren wollte. Auch beim Vermögen werden dann, wenn die in Betracht fallenden Kantone auf dem Standpunkt der Reinvermögenssteuer stehen, sämtliche Schulden auf die Vermögensbestandteile verhältnismässig verlegt, so z. B. im Entscheid BGE 39 I S. 583. Wohl ist hier ein Vorbehalt für solche Schulden gemacht worden, bei denen besondere Beziehungen zu einzelnen Vermögensbestandteilen bestehen, wobei Hypothekar- und Geschäftsschulden genannt sind; doch ist später den Hypothekarschulden eine solche Stellung nicht mehr eingeräumt worden, weil es sonst der Schuldner in der Hand hätte, die Steuerverhältnisse durch die ihm passende Verlegung seiner Schulden zu beeinflussen (BGE 41 I S. 421), wie denn auch keine notwendige Beziehung zwischen einer Hypothekarschuld und dem Grundstück, auf dem sie haftet, zu bestehen braucht und eine solche jedenfalls da nicht besteht, wo erhebliches bewegliches Vermögen neben dem liegenschaftlichen vorhanden ist. Im vorliegenden Falle besitzt der Beschwerdeführer ausser den Liegenschaften in Zürich und in Genf nicht unbedeutendes bewegliches Vermögen, das in Zürich zu versteuern ist. Würde dieses zur teilweisen Abtragung der vorhandenen Schulden verwendet, so würde sich der Anteil des Kantons Genf an der Vermögenssteuer erhöhen, und es wäre unbillig, ihn an den Schulden, die zum Teil aus dem Vermögen bezahlt werden könnten, auch noch in der Weise mittragen zu lassen, dass von ihm mehr Schuldzinsen übernommen werden müssten, als der Verlegung dieser Zinsen auf das ganze Einkommen entspricht. Zürich wendet ein, dass das Arbeitseinkommen unbelastet dem Wohnsitzkanton zur Besteuerung überlassen werden müsse.

Seite: 76

Wenn dafür auf den Fall Vidoudez (Entscheid des Bundesgerichtes v. 28. März 1929) verwiesen wird, so ist zu bemerken, dass es sich in diesem Falle nur darum handelte, ob der Sommeraufenthalter am Orte des Sommeraufenthaltes einen verhältnismässigen Anteil von seinem Arbeitseinkommen zu versteuern habe, und dass die Frage des Schuldenabzuges und der Verlegung der Schuldzinsen auf einen Teil des Erwerbseinkommens gar nicht in Frage stand. Dem Anspruch Zürichs auf unbelastete Besteuerung des Arbeitseinkommens könnte von Genf ebensogut entgegengehalten werden, dass der Ertrag der Genfer Liegenschaft grundsätzlich dem Kanton Genf unbelastet zukommen sollte und dass die Schuldzinsen zunächst aus dem Arbeitseinkommen zu decken seien. Dass die zürcherische Oberrekurskommission für das innerkantonale Verhältnis zwischen den Gemeinden die Verlegung der Schuldzinsen nach den Vermögenserträgen als richtig erklärt hat, kann für die Lösung der Frage im interkantonalen Recht nicht massgebend sein. Offen bleiben kann die Frage, ob eine Verlegung der Schuldzinsen auf alle Einkommensbestandteile soweit unzulässig ist, als diese Zinsen Betriebs- oder Gewinnungskosten darstellen; denn das träfe doch nur bei Zinsen

für Geschäftsschulden oder für solche Schulden zu, die notwendig für den Erwerb, die Verbesserung oder Instandhaltung eines Ertragsobjektes aufgenommen werden mussten (vgl. BLUMENSTEIN, Schweiz. Steuerrecht I S. 235 ff.; FUJSTING, Grundzüge der Steuerlehre S. 136 ff., 140 f., 193 ff.). Dass es sich hier um solche Schulden handle, ist nicht behauptet worden.

3.- Demgemäss ist die Beschwerde im Sinne der Auffassung des Staatsrates des Kantons Genf zu entscheiden und demnach die dortige Einschätzung zu schützen und Zürich anzuhalten, seine Einschätzung entsprechend abzuändern. Der Regierungsrat des Kantons Zürich hat daraus, dass die Steuern in Zürich gemäss der dortigen Einschätzung bezahlt worden sind, gegenüber dem

Seite: 77

Begehren, dass die zuviel bezahlten Steuern zurückzuerstatten seien, keine Einwendungen erhoben, und zwar nach der ganzen Sachlage mit Recht nicht.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird in folgendem Sinne gutgeheissen: Der Beschluss der Steuerkommission der Stadt Zürich vom 13. April 1931 über die Einschätzung des Einkommens des Beschwerdeführers für das Jahr 1931 wird aufgehoben. Diese Einschätzung ist in dem Sinne abzuändern, dass der Kanton Zürich den Teil der Schuldzinsen, der dem Verhältnis des der zürcherischen Steuer unterliegenden Einkommens entspricht, abzieht. Den nach dieser Berichtigung zuviel bezahlten Steuerbetrag hat der Kanton Zürich dem Beschwerdeführer zurückzuerstatten