

S. 97 / Nr. 16 Doppelbesteuerung (d)

BGE 67 I 97

16. Urteil vom 4. Oktober 1941 i. S. André; gegen Bern und Zürich.

Seite: 97

Regeste:

Steuerdomizil. Zu dessen Begründung genügt im interkantonalen Verhältnis ein bloss fiktiver oder formeller Wohnsitz nicht auch nicht derjenige im Sinne von Art. 24 Abs. 1 ZGB, massgebend ist vielmehr das eigentliche Domizil als der Mittelpunkt der Lebensverhältnisse des Pflichtigen.

Domicile fiscal. En matière intercantonale, un simple domicile fictif ou n'existant que par la forme ne constitue pas un domicile fiscal. En particulier, l'existence du domicile prévu à l'art. 24 al. 1 CC ne suffit pas. C'est le domicile proprement dit qui entre en ligne de compte à savoir le lieu où se trouve le centre de l'activité et des intérêts du contribuable.

Domicilio fiscale. In materia intercantonale un semplice domicilio fittizio o esistente solo per la forma non costituisce un domicilio fiscale. In particolare, l'esistenza del domicilio previsto dall'art. 24 op. 1 CC non basta. Determinante è il domicilio propriamente detto, ossia il luogo ove si trova il centro dell'attività e degli interessi del contribuente.

A. - Der Rekurrent Léon André war bis zum November 1938 als Chef de réception im Hotel de la Poste et de France seines Vaters in Bern tätig. Mit diesem, vier Brüdern König und E. Wüger schloss er sich im Juni 1938 zu einer einfachen Gesellschaft zusammen mit dem Zweck, an der Schweiz. Landesausstellung in Zürich (LA) verschiedene Wirtschaftsbetriebe zu übernehmen: Anfangs November 1938 übersiedelte er nach Zürich, um die Wirtschaftseinrichtungen der Gesellschaft André, König & Wüger vorzubereiten. Er hinterlegte in Zürich die Schriften und blieb daselbst bis zum 31. Dezember 1939, worauf er an die frühere Stelle in Bern zurückkehrte.

Für seinen Anteil am investierten Betriebsvermögen der Gesellschaft und das daraus gezogene Erwerbseinkommen veranlagten die zürcherischen Steuerbehörden den Rekurrenten am 5. April 1940 pro 1939 mit Fr. 70800.- Einkommen und Fr. 30000.- Vermögen. Noch bevor er die Steuer bezahlte, wurde er für das Steuerjahr 1940 in Bern für das an der LA erzielte Einkommen ebenfalls zur Besteuerung herangezogen (Veranlagungsverfügung vom 17. Dezember 1940). Das veranlasste ihn, Zürich

Seite: 98

mitzuteilen, dass er die Entrichtung der dortigen Steuer bis zur endgültigen Feststellung der Steuerberechtigung verweigere. Auf Betreibung hin bezahlte er unter dem ausdrücklichen Vorbehalt der Rückforderung. Gegen die bernische Veranlagung rekurrierte André an die kantonale Rekurskommission (RK), wurde aber abgewiesen (Entscheid vom 27. Juni, dem Rekurrenten zugestellt am 4. Juli 1941). Die Rekurskommission nimmt an, der Aufenthalt des Rekurrenten in Zürich mit dem Zwecke des zeitlich begrenzten Betriebes der Landesausstellungswirtschaften habe nicht vermocht, den zürcherischen Wohnsitz zu begründen. Der Rekurrent habe nach Beendigung der LA irgendwo in der Schweiz eine selbständige Existenz gründen wollen und daher nicht beabsichtigt, dauernd in Zürich zu bleiben. Trotz der Übersiedlung nach Zürich habe er aus diesem Grunde den zivilrechtlichen und damit auch den Steuerwohnsitz in Bern behalten (Art. 24 Abs. 1 ZGB). Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtes finde diese Bestimmung auch Anwendung auf den Steuerwohnsitz (wofür auf Monatschrift Bd. 33 Nr. 191 und BLUMENSTEIN, Steuerrecht S. 36 verwiesen wird). Vom steuerpflichtigen Einkommen gestattete die Rekurskommission dem Rekurrenten Fr. 24949.70 abzuziehen, welchen Betrag er entsprechend einer Vereinbarung mit seinen Geschwistern diesen ausrichtete als Entgelt für die diesen durch den Weggang des Rekurrenten entstandene Mehrarbeit im väterlichen Betrieb.

B. - Mit staatsrechtlicher Beschwerde vom 4. August 1941 beantragt Léon André:

«1. Das Bundesgericht möge feststellen, welcher der beiden Kantone Bern und Zürich berechtigt ist, den Beschwerdeführer für das aus dem Wirtschaftsbetrieb der Gesellschaft André, König und Wüger an der Schweizerischen Landesausstellung in Zürich bezogene Erwerbseinkommen und für seinen Anteil an dem im Geschäftsbetrieb investierten beweglichen Vermögen zu besteuern:

Seite: 99

2. Für den Fall einer Anerkennung der Steuerberechtigung des Kantons Bern für das in Frage stehende Einkommen seien der Kanton und die Gemeinde Zürich zur Rückerstattung der von ihnen bezogenen Steuerbeträge (Staats-, Gemeinde- und Krisensteuer) in der Höhe von Fr. 13076.75

anzuhalten, alles unter Kostenfolge nach Gesetz.»

Zur Begründung wird ausgeführt: Der Rekurrent habe im Jahre 1939 seinen faktischen Wohnsitz in Zürich gehabt; er sei daher für das dort erzielte Einkommen und das investierte bewegliche Vermögen daselbst steuerpflichtig. Schon im kantonalen Rekursverfahren habe er bestritten, dass er im Jahre 1939 in Bern seinen zivilrechtlichen Wohnsitz gehabt habe. Das Beschwerderecht gegenüber Zürich sei nicht verwirkt; der Rekurrent habe geglaubt, nach den Umständen in Zürich steuerpflichtig zu sein und aus diesem Grunde gegen die dortige Veranlagung nicht rekuriert. Zur Zeit der Veranlagung habe er noch nicht wissen können, dass Bern für den bereits von Zürich besteuerten Einkommensbetrag die Steuerberechtigung ebenfalls beanspruche.

C. - Der Regierungsrat des Kantons Zürich beantragt die Abweisung der Beschwerde, soweit sie sich gegen Zürich richtet. Da Zürich den Rekurrenten für 1939, Bern dagegen für 1940 besteuere, sei fraglich, ob ein Doppelbesteuerungskonflikt im Sinn von Art. 46 Abs. 2 BV vorliege. Denn dies setze voraus, dass die Steuerhoheit von den beiden Kantonen für die gleiche Zeit in Anspruch genommen werde, was hier nicht zutrefte. Von Doppelbesteuerung könne nur insoweit die Rede sein, als beide Kantone für die Besteuerung auf das im Jahre 1939 in Zürich erzielte Einkommen des Rekurrenten abstellten. Da der Pflichtige vorher nicht in Zürich steuerpflichtig gewesen sei, habe aber keine andere Grundlage in Frage kommen können. Bern habe den Steueranspruch nicht rechtzeitig geltend gemacht und könne deshalb auf die Einschätzung für dieses Jahr nicht zurückkommen. Eventuell hätte der Rekurrent

Seite: 100

im Zeitpunkt der Anerkennung der zürcherischen Einschätzung den Steueranspruch des Kantons Bern gekannt, sodass ihm wegen der vorbehaltlosen Anerkennung des zürcherischen Anspruchs die Doppelbesteuerungsbeschwerde nicht mehr zustehe. Der Anspruch Zürichs für 1939 sei auch materiell gerechtfertigt. Der Rekurrent habe schon anlässlich der Übersiedlung nach Zürich die Absicht gehabt, sich selbständig zu machen. Wenn der Kriegsausbruch ihn bewogen habe, auf diesen Plan zu verzichten und wieder nach Bern zurückzukehren, dürfe daraus nicht geschlossen werden, der Aufenthalt in Zürich sei von Anfang an nur vorübergehender Natur gewesen. Vom Standpunkt des Steuerrechts gebe es keine Fortdauer des bisherigen Wohnsitzes im Sinne von Art. 24 Abs. 1 ZGB.

D. - Der Regierungsrat des Kantons Bern beantragt die Gutheissung der Beschwerde, soweit sie gegen Zürich gerichtet ist. Er führt aus: Der Rekurrent habe seinen Wohnsitz in Bern beibehalten; er habe nie die Absicht gehabt, dauernd in Zürich zu bleiben. Die Dauer des dortigen Aufenthaltes sei nicht ungewiss, sondern von vornherein zeitlich beschränkt gewesen. Wenn nicht sicher gewesen sei, wo der Rekurrent sich niederlassen werde, seien doch keine Anhaltspunkte dafür vorhanden, dass er in Zürich habe bleiben wollen. Die Vereinbarung mit seinen Geschwistern, mit der er diesen einen Gewinnanteil versprochen habe, deute darauf hin, dass die Pläne des Rekurrenten auf Übernahme eines eigenen Betriebes bei der Übersiedlung nach Zürich noch sehr unbestimmt gewesen seien; die Vereinbarung hätte überhaupt keinen Sinn gehabt, wenn André nicht beabsichtigt hätte, nach Bern zurückzukehren, sondern endgültig aus dem elterlichen Betriebe auszuscheiden. Wenn die Präsomption des Art. 24 Abs. 1 ZGB nicht in gleicher Weise wie für das Zivilrecht gelte, so sei sie im Zweifelsfall doch auch im Steuerrecht anzuwenden, hier umso mehr, als der Rekurrent nach Beendigung der LA wieder nach Bern zurückgekehrt sei. Eine Doppelbesteuerung liege vor, weil durch

Seite: 101

beide Einschätzungen dasselbe Einkommen erfasst werde. Die Veranlagung sei in Bern auch nicht etwa verspätet erfolgt; es habe kein Grund bestanden, von der Regel des Art. 21 StG abzuweichen, wonach für die Veranlagung der Einkommenssteuer jeweils auf das wirkliche Einkommen des Pflichtigen in dem der Erklärung vorangehenden Jahr abzustellen sei. Die Einschätzung sei aber noch im Jahre 1940 vorgenommen worden. Auch die Gewinnanteile der Geschwister des Rekurrenten am Betriebsergebnis in Zürich seien im Kanton Bern zu versteuern, da diese Geschwister ununterbrochen in Bern Wohnsitz gehabt hätten.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.- Gegenüber der bernischen Besteuerung ist die vorliegende Beschwerde rechtzeitig erhoben (innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides der RK). Dann ist sie auch rechtzeitig gegenüber der kollidierenden Besteuerung in Zürich. Dass das Beschwerderecht in letzterer Beziehung verwirkt wäre, ist nicht ersichtlich und wird in der Vernehmlassung von Zürich auch nicht geltend gemacht. Der Rekurrent hat die Steuer nur unter Vorbehalt bezahlt. Eine vorherige förmliche Anerkennung der zürcherischen Steuer, die in Kenntnis der bernischen erfolgt wäre, liegt nicht vor.

2.- In Zürich wird der Rekurrent für das Steuerjahr 1939 besteuert und zwar für das Einkommen, das er in diesem Jahr aus dem Betrieb an der LA gehabt hat, ferner für Fr. 30000.- bewegliches Vermögen und dessen Ertrag. Wenn bei dieser Veranlagung nicht das Einkommen des dem Steuerjahr

vorangehenden Kalenderjahres massgebend war (§ 41 StG), so offenbar deshalb, weil der Rekurrent neu in die Steuerpflicht eingetreten war (§ 41 bis a). Jedenfalls steht fest, dass der Rekurrent für das Einkommen des Jahres 1939 und insbesondere seinen Anteil am Gewinn der Betriebe an der LA in Zürich zur Steuer herangezogen worden ist.

Seite: 102

In Bern wurde er für das Steuerjahr 1940 eingeschätzt, wobei aber nach Art. 21 StG abzustellen war auf das Einkommen von 1939 als des vorhergehenden Kalenderjahres. Die angefochtene Entscheidung trifft wiederum, und zwar allein, jenen Gewinnanteil.

Es liegt somit, entgegen den von Zürich geäusserten Zweifeln, eine effektive Doppelbesteuerung vor, was den fraglichen Gewinnanteil anlangt (BGE 50 I 110; nicht publizierter Entscheid i. S. Merz gegen Bern und Graubünden vom 8. November 1935). Übrigens genügt es nach der Praxis des Bundesgerichtes, dass eine Besteuerung in thesi in die Steuerhoheit eines andern Kantons eingreift, auch wenn eine doppelte Belastung desselben Vermögens oder Einkommens nicht vorliegt.

3.- Zürich stützt sein Steuerrecht ausschliesslich darauf, dass der Rekurrent im Jahre 1939 in der Stadt Zürich gewohnt habe, nicht darauf, dass die Geschäftsbetriebe, aus denen der Gewinnanteil herrührt, in Zürich stattgefunden haben (vgl. das Urteil in Sachen Jeanloz vom 4. April 1941). Auch Bern gründet seine Steuerberechtigung auf die durch den Wohnsitz gegebene Zugehörigkeit des Rekurrenten. Entscheidend ist daher die Frage nach dem persönlichen Steuerwohnsitz des Rekurrenten im Jahre 1939.

Der Rekurrent wohnte bis zum 1. November 1938 in Bern, wo er im Geschäfte seines Vaters eine Stelle hatte. Dann siedelte er nach Zürich über, wo er die Wirtschaftsbetriebe in der LA, an denen er beteiligt war, vorbereitete und nachher mitleitete und bis Ende 1939 verblieb, um dann wieder in die alte Stelle in Bern zurückzukehren. Das letztere war indessen nicht seine Absicht gewesen, als er Bern verliess. Er wollte sich vielmehr nach Beendigung der Tätigkeit in Zürich durch Übernahme eines Geschäftes irgendwo in der Schweiz selbständig machen, was er dann zufolge der durch den Krieg geschaffenen Verhältnisse nicht tun konnte. Das wirkliche Domizil in Bern war somit aufgehoben. Wenn Bern Wohnsitz geblieben ist, so kann

Seite: 103

es sich nur um das fiktive oder formelle Domizil im Sinne von Art. 24 Abs. 1 ZGB handeln, auf das denn auch die bernischen Behörden für die Besteuerung des Rekurrenten abstellen.

Die ständige Praxis des Bundesgerichtes geht indessen dahin, dass ein solcher fiktiver oder formeller Wohnsitz nicht genügt zur Begründung des Steuerdomizils im interkantonalen Verhältnis. Hier ist für den allgemeinen Steuerort einer Person das eigentliche Domizil massgebend, weil es der wirkliche Mittelpunkt ihrer Lebensverhältnisse ist, was für den Wohnsitz nach der Regel des Art. 24 I nicht zutrifft. Deshalb hat vor dem letztern Domizil der faktische Wohnsitz den Vorrang (BGE 35 I 40, 52 I 23, nicht publizierte Urteil i. S. Neuenburg gegen Waadt vom 22. November 1929 und i. S. Trachsler gegen Waadt vom 6. Oktober 1939). Wenn in dem im Entscheid der RK erwähnten Urteil des Verwaltungsgerichtes Bern (Monatsschrift Bd. 33 S. 399) behauptet wird, das Bundesgericht habe in neueren Entscheiden erklärt, dass die Vorschrift des Art. 24 Abs. 1 anwendbar sein müsse, wenn die kantonale Gesetzgebung auf den zivilrechtlichen Wohnsitzbegriff abstelle, so ist dies jedenfalls insoweit unrichtig, als interkantonale Doppelbesteuerungskonflikte in Frage stehen. Dass das Bundesgericht im nicht publizierten Urteil i. S. Schwabe gegen Graubünden vom 20. November 1931 erklärt hat, es sei dagegen nichts einzuwenden, dass die Regel des Art. 24 Abs. 1 dann angewendet werde, wenn der Steuerpflichtige im Ausland weder einen Wohnsitz begründet, noch zu einem ausländischen Ort wohnsitzähnliche Beziehungen angeknüpft habe, die die dortige Steuerberechtigung zu begründen vermöchten, so kann daraus jedenfalls für die hier streitige Frage nichts abgeleitet werden; denn dort handelte es sich um einen internationalen Konflikt und hatte das Bundesgericht die massgebenden Verhältnisse lediglich unter dem Gesichtspunkt des Art. 4 BV zu prüfen.

In Zürich hat der Rekurrent 14 Monate lang

Seite: 104

ununterbrochen gearbeitet und gewohnt. Zürich war somit während verhältnismässig langer Zeit Aufenthaltsort des Rekurrenten, der kraft der dadurch hergestellten tatsächlichen örtlichen Beziehungen dem Domizil in Bern nach Art. 24 Abs. 1 ZGB als Steuerort vorgeht.

Der persönliche Zusammenhang mit Zürich war übrigens so stark, dass man sich fragen kann, ob nicht das wirkliche Domizil des Rekurrenten dort anzunehmen sei. Das Domizil des Art. 24 Abs. 1 ist eine Aushilfsbestimmung, damit auch in der Zwischenzeit vor Begründung des neuen Domizils ein Ort vorhanden sei, an den die durch den Wohnsitz bedingten zivilrechtlichen Beziehungen angeknüpft werden können. Bei der Konkurrenz dieses Domizils mit dem faktischen längern Wohnort in der

Schweiz darf man es mit den Anforderungen des Art. 23 an den Wohnsitz nicht zu streng nehmen. Das Geschäft, das der Rekurrent nach Beendigung der LA erwerben wollte, konnte sehr wohl auch in Zürich sein, und wenn er nicht die bestimmte Absicht hatte, dauernd dort zu verbleiben, so war er doch auch noch nicht fest entschlossen, es wieder zu verlassen. Ob er in Zürich weiter verbleibe, oder wo er später sich festsetzen werde, hing eben von noch unsichern Umständen ab. Bei solcher Sachlage liegt es doch näher, den wirklichen Wohnort als rechtliches Domizil zu betrachten als den früheren aufgegebenen Wohnsitz (vgl. BGE 49 I 193, 41 III 53).

Nach dem Gesagten war Zürich befugt, den Rekurrenten pro 1939 für sein Einkommen in diesem Jahr, insbesondere den Gewinnanteil, zu besteuern und steht Bern diese Befugnis nicht zu, die es in bezug auf den Gewinnanteil in Anspruch nimmt.

4.- Eine zahlenmässige Anfechtung der zürcherischen Veranlagung durch den Rekurrenten liegt nicht vor. Das Bundesgericht hat daher die Frage nicht zu prüfen, wie es sich mit den Beträgen verhalte, die der Rekurrent von seinem Gewinnanteil an zwei Geschwister abzutreten hat, ob etwa in dieser Beziehung eine unzulässige Doppelbesteuerung vorhanden sei.

Seite: 105

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird dahin gutgeheissen, dass der Kanton Bern nicht berechtigt ist, den Rekurrenten für seinen Gewinnanteil aus dem Wirtschaftstetrieb der Gesellschaft André, König und Wüger an der Schweiz. Landesausstellung in Zürich zu besteuern