

S. 16 / Nr. 4 Doppelbesteuerung (d)

BGE 71 I 16

4. Urteil vom 26. März 1945 i. S. X gegen Zürich und Waadt.

Regeste:

Ordnung des proportionalen, Schuldenabzugs, wenn ein Steuerpflichtiger der Hoheit zweier Kantone untersteht, von denen der eine die allgemeine Reineinkommenssteuer mit ergänzender Vermögenssteuer kennt, während der andere mit der Vermögenssteuer auch den Vermögensertrag wirtschaftlich miterfasst und der Einkommenssteuer nur andere Einkünfte unterwirft.

Défalcation proportionnelle des dettes, lorsque le contribuable ressortit aux fiscs de deux cantons dont l'un a le système de l'imposition du revenu net avec impôt complémentaire sur

Seite: 17

la fortune tandis que l'autre impose le revenu de la fortune avec la fortune et ne soumet à l'impôt sur le revenu que d'autres ressources.

Diffalco proporzionale dei debita, allorchando il contribuente sia soggetto alla sovranità fiscale di due cantoni, di cui l'uno conosca il sistema dell'imposizione del reddito netto con imposta complementare sulla sostanza, mentre l'altro assoggetta all'imposta sulla sostanza anche i proventi della stessa, l'imposta sul reddito colpendo solo le altre entrate.

A. Der Rekurrent besitzt Liegenschaften in den Kantonen Zürich und St. Gallen. Vom November 1942 bis 27. Mai 1943 hatte er seinen Wohnsitz in Lausanne.

B. Im November 1943 wurde ihm die waadtländische Steuerrechnung für die Zeit vom 1. Januar bis 15. Mai 1943 (4½ Monate) zugestellt. In dieser Rechnung wird sein Gesamtvermögen mit Fr. 443,000.-, der dem Kanton Waadt hievon zur Besteuerung zufallende Anteil mit Fr. 230,000.- und das Arbeitseinkommen mit Fr. 5800.- angegeben.

Der Vermögenstaxation liegt, wie sich aus der Steuererklärung des Rekurrenten ergibt, folgende Berechnung zu Grunde:

Wertschriften- und Mobiliarvermögen (51,8%)

Fr. 330,844.-

auswärtige Liegenschaften (48,2 %) » 307,000.-

Fr. 637,844.-

abzüglich Hypotheken auf diesen Liegenschaften

» 194,000.-

Gesamtreinvermögen Fr. 443,844.-

bezw. rund Fr. 443,000.-

Anteil des Kantons Waadt:

51,8% von Fr. 443,000.- = rund Fr. 230,000.-

C. Am 6. Januar 1945 stellte die zürcherische Steuerkommission dem Rekurrenten für die Zeit vom 1. Januar bis 27. Mai 1943 eine Zwischeneinschätzung zu, lautend auf ein Einkommen von Fr. 29,500. und ein Vermögen von Fr. 188,500.-.

Seite: 18

Diese Einschätzung beruht auf folgender Berechnung:

a) Vermögen:

Liegenschaftsvermögen im Kanton Zürich (45,1%)

Fr. 288000.-

Liegenschaftsvermögen im Kanton St.Gallen (3,1%).

» 19700.-

Wertschriftenvermögen (51,8%) » 330845.-

Fr. 638545.-

abzüglich Passiven » 220000.-

Gesamtvermögen Fr. 418545.-

Anteil des Kantons Zürich:

45,1% von Fr. 418,545 = rund Fr. 188500.-

b) Einkommen:

Netto-Einkommen aus den zürcherischen

Liegenschaften Fr. 36582.

abzüglich 45,1% der auf Fr. 15512.50 sich

belaufenden Schuldzinsen » 6,996.-

im Kanton Zürich steuerpflichtiges Einkommen
oder rund Fr. 29,500. - . Fr. 29.586.-

D. Mit staatsrechtlichem Rekurs vom 2. Februar 1945 stellt der Steuerpflichtige den Antrag:

Es seien der Kanton und die Gemeinde Zürich zu verpflichten, in der Zwischentaxation für die Zeit vom 1. Januar bis 27. Mai 1943 bei der Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens für Schuldenzinsen den Betrag von Fr. 15,062.50, nicht nur den Betrag von Fr. 6996. -, in Abzug zu bringen.

Eventuell: Es seien der Kanton Waadt und die Gemeinde Lausanne zu verpflichten, 51,8% der sich auf Fr. 15,512.50 belaufenden Schuldenzinsen, also Fr. 8035. , bei der Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens abzuziehen, so dass der bezahlte Betrag von Fr. 69.45 zurückzuerstatten sei.

Seite: 19

Ganz eventuell: Es seien die Schuldenzinsen bei der Besteuerung des Vermögens im Kanton Waadt auf andere, dem Bundesgericht angemessen erscheinende Art zu berücksichtigen.

Die Begründung lässt sich folgendermassen zusammenfassen: Da die waadtländische Steuergesetzgebung den Vermögensertrag nicht separat besteuere, sei es nicht möglich gewesen, im Kanton Waadt die Hypothekarzinsen bei der Einkommensbesteuerung in Abzug zu bringen oder bei der Vermögenssteuer zu berücksichtigen. Gleichwohl seien auch in Zürich die Schuldenzinsen der auf dem dortigen Grundbesitz haftenden Hypotheken nicht vollständig, sondern nur im Verhältnis der im Kanton Zürich gelegenen Aktiven zum Gesamtvermögen in Abzug gebracht worden. Die bundesgerichtliche Praxis neige freilich in der letzten Zeit dazu, dieses für die Vermögensbesteuerung angenommene Verhältnis auch auf die Einkommensbesteuerung anzuwenden (BGE 66 I S. 42). Der Rekurrent könne jedoch die Richtigkeit dieser Praxis nicht anerkennen. Er sei der Ansicht, dass ihm das Recht zustehe, alle Schuldenzinsen, die er für die auf den zürcherischen Liegenschaften haftenden Hypotheken zu bezahlen habe, abzuziehen. Sein dahin gehender Hauptantrag rechtfertige sich sowohl deshalb, weil der Kanton Waadt den Vermögensertrag nicht besonders besteuere, wie auch deshalb, weil das allgemein anerkannte Recht der Besteuerung des ganzen Grundstücksertrages durch den Kanton der gelegenen Sache den Abzug der eng mit diesem Ertrag verbundenen Zinsen für die auf den betreffenden Grundstücken haftenden Lasten fordere, was keine unbillige Beschränkung des Rechts des Grundstückskantons zur Ertragsbesteuerung mit sich bringe (BGE 63 I S. 72).

E. Das Finanzdepartement des Kantons Waadt beantragt die Abweisung des Rekurses, soweit sich dieser gegen den Kanton Waadt richte. Den entsprechenden Antrag stellt der Regierungsrat des Kantons Zürich.

Das Bundesgericht hat die Beschwerde abgewiesen

Seite: 20

in Erwägung:

1. Der Kanton Zürich steht auf dem Boden der allgemeinen Reineinkommenssteuer mit ergänzender Vermögenssteuer, d. h. er unterwirft grundsätzlich alle Einkünfte, unbekümmert um ihre Herkunft, also insbesondere auch den Vermögensertrag, der Einkommenssteuer und sieht daneben eine Vermögenssteuer lediglich noch vor, um das fundierte Einkommen durch gleichzeitige Besteuerung seiner Quelle höher zu belasten und auch ertragsloses Vermögen nicht vollständig steuerfrei zu lassen (§§ 8 ff. und §§ 16 ff. des zürcherischen Steuergesetzes). Im Kanton Waadt wird hingegen mit der Vermögenssteuer wirtschaftlich auch der Vermögensertrag erfasst und daneben eine Einkommenssteuer nur erhoben von Einkünften, die mit dem Vermögen in keiner direkten Verbindung stehen und daher von der Vermögenssteuer auch wirtschaftlich nicht miterfasst werden, nämlich vom Arbeitseinkommen sowie von den Pensionen und Renten, die aus einem frühern Dienstverhältnis oder aus Haftpflicht herrühren (Art. 22 des waadtländischen Steuergesetzes; vgl. hiezu BLUMENSTEIN, Schweiz. Steuerrecht, S. 185 /6).

Untersteht ein Steuerpflichtiger der Hoheit zweier Kantone, von denen der eine die allgemeine Reineinkommenssteuer mit ergänzender Vermögenssteuer kennt, während der andere mit der Vermögenssteuer auch den Vermögensertrag wirtschaftlich miterfasst und der Einkommenssteuer nur andere Einkünfte unterwirft, so erfolgt der von der bundesgerichtlichen Doppelbesteuerungspraxis geforderte proportionale Schuldenabzug in der Weise, dass der erste Kanton bei der Festsetzung der allgemeinen Einkommenssteuer die Schuldenzinsen und bei der Festsetzung der ergänzenden Vermögenssteuer die Schulden im Verhältnis der seiner Steuerhoheit unterstehenden Aktiven zu den Gesamtktiven in Abzug zu bringen hat, während der andere Kanton lediglich bei der Berechnung der Vermögenssteuer den Schuldenabzug zu gewähren hat.

Seite: 21

Damit wird von diesem letztern Kanton der Abzug auch bezüglich des Vermögensertrages gewährt, da dieser, wie ausgeführt wurde, von der Vermögenssteuer miterfasst wird (nicht publizierte Entscheide des Bundesgerichtes i. S. Häusermann vom 22. März 1934, S. 7 ff.; i. S. Begert vom 4. November 1938, S. 10). Der Rekurrent kann daher weder verlangen, dass ihm der Kanton Zürich mehr als den proportionalen Schuldzinsenabzug gestatte, noch dass der Kanton Waadt neben dem proportionalen Schuldenabzug bei der Vermögenssteuer auch noch einen Teil der Schuldzinsen von dem der Einkommenssteuer unterliegenden Arbeitseinkommen in Abzug bringe. Aus den bundesgerichtlichen Entscheiden vom 30. April 1937 i. S. Ruf und vom 23. Februar 1940 i. S. Koch (BGE 63 I S. 70 ff.; 66 I S. 41 ff.) lässt sich nichts Gegenteiliges ableiten. In beiden Fällen war die Steuerauscheidung zwischen zwei Kantonen streitig, die beide auf dem Boden der allgemeinen Reineinkommenssteuer standen. Daraus, dass in einem solchen Falle beide Kantone den proportionalen Schuldzinsenabzug zu gewähren haben, kann nicht gefolgert werden, dass ein Kanton, der den Vermögensertrag mit der Vermögenssteuer wirtschaftlich miterfasst und daher der Einkommenssteuer lediglich die mit dem Vermögen in keinem Zusammenhang stehenden Einkünfte unterwirft, von diesen Einkünften Schuldzinsen in Abzug zu bringen hat, oder gar, dass der andere auf dem Boden der allgemeinen Reineinkommenssteuer stehende Kanton die Schuldzinsen nicht nur proportional, d. h. im Verhältnis der seiner Steuerhoheit unterworfenen Aktiven zu den Gesamtktiven, sondern vollständig zum Abzug zu bringen habe. Ob der für die Steuerauscheidung zwischen mehreren Kantonen mit allgemeiner Reineinkommenssteuer aufgestellte Grundsatz, dass die Passivzinsen, soweit sie im ganzen die Vermögenserträge übersteigen, auf die andern Einkünfte (Arbeitseinkommen usw.) zu verlegen sind, auch auf Kantone, die den Vermögensertrag mit der Vermögenssteuer wirtschaftlich

Seite: 22

erfassen und nur andere Einkünfte der Einkommenssteuer unterwerfen, in der Weise analog anzuwenden ist, dass die Zinse der durch das Vermögen nicht gedeckten Schulden auf den Erwerb (Arbeitseinkommen usw.) zu verlegen sind, kann dahingestellt bleiben, da das Vermögen des Rekurrenten seine Schulden weit übersteigt. Übrigens wäre diese Frage zu verneinen, da ein solcher Schuldzinsenabzug vom Arbeitseinkommen dem waadtländischen Steuersystem widersprechen würde und daher auch nicht zulässig wäre, wenn der Rekurrent ausschliesslich der waadtländischen Steuerhoheit unterstände (BGE 55 I S. 31).

Somit steht sowohl die zürcherische wie auch die waadtländische Steuerveranlagung mit den bundesgerichtlichen Doppelbesteuerungsgrundsätzen im Einklang. Es liegt keine Doppelbesteuerung vor.

2. Zwischen der zürcherischen und der waadtländischen Steuerveranlagung besteht insofern eine Differenz, als der Kanton Zürich die Passiven mit Fr. 220,000., der Kanton Waadt aber nur mit Fr. 194,000. in Abzug gebracht hat. Doch erhebt der Rekurrent deswegen keine Einwendung. Er hätte sich übrigens hierüber, da es sich hierbei nicht um die Steuerauscheidung zwischen den beiden Kantonen, sondern um die Festsetzung des steuerpflichtigen Gesamtvermögens handelt, nur wegen Willkür im Anschluss an die für ihn ungünstigere waadtländische Veranlagung, und zwar erst nach Erschöpfung der kantonalen Instanzen, beschweren können. Die waadtländische Festsetzung der Gesamtpassiven entspricht zudem der Steuererklärung des Rekurrenten