

S. 207 / Nr. 34 Doppelbesteuerung (d)

BGE 77 I 207

34. Auszug aus dem Urteil vom 20. Juni 1951 i. S. Stüdli gegen Kanton St. Gallen.

Regeste:

Art. 46 Abs. 2 BV. Soweit die Einkünfte eines Gesellschafters aus einer Kollektivgesellschaft, deren Sitz sich ausserhalb seines Wohnsitzkantons befindet, Entgelt für seine persönliche Arbeit darstellen, sind sie an seinem Wohnsitz zu versteuern. Bei der Ermittlung des nach dem Steuergesetz des Wohnsitzkantons

Seite: 208

massgebenden durchschnittlichen Einkommens einer zweijährigen Periode darf für ein Jahr, in welchem der Gesellschafter aus der Firma nichts bezogen hat, ein Anspruch auf Arbeitsentgelt nicht in Rechnung gestellt werden.

Art. 46 al. 2 Cst. Lorsque l'associé d'une société en nom collectif a son domicile hors du canton 011 se trouve le siège social, les prélèvements de cet associé doivent être imposés par le canton de son domicile dans la mesure où ils constituent la rétribution du travail personnel fourni. Pour la fixation du revenu moyen d'une période de deux ans - selon le système fiscal du canton où l'associé à son domicile aucune rétribution du travail fourni ne peut être portée en compte pour une année où l'associé n'a pas fait de prélèvements.

Art. 46 cp. 2 CF. Il socio, che tiene domicilio fuori del Cantone ove la società in nome collettivo ha la sede, è imponibile nel suo Cantone di domicilio per i redditi die gli provengono dalla società, nella misura in cui essi costituiscono un compenso pel lavoro da lui fornito. Nel computo del reddito me die di un periodo biennale (secondo il sistema fiscale del Cantone di domicilio), non si può tener conte, per l'anno in cui il socio non ha percepito alcun reddito dalla società, di un compenso pel suo lavoro.

Der in Flawil wohnende Beschwerdeführer ist Teilhaber der Kollektivgesellschaft Gebr. Stüdli, Kunststoff-Fabrik in Billach. Im Geschäftsjahr 1947/48 bezog er aus der Firma ein Einkommen von Fr. 33417.- im Geschäftsjahr 1948/49 wurde er mit einem Verlustanteil von Fr. 17176.- belastet. Bei seiner Veranlagung im Kanton St. Gallen für das Steuerjahr 1950, welcher das durchschnittliche Einkommen der beiden Vorjahre (bzw. jener beiden Geschäftsjahre) zugrunde zu legen war, wurde für jedes Geschäftsjahr ein Entgelt für persönliche Arbeit (il) der Kollektivgesellschaft im Betrage von Fr. 8000.-, welcher in den vorangegangenen Jahren als angemessen betrachtet worden war, in Rechnung gestellt.

Der Steuerpflichtige erhebt unter Berufung auf Art. 46 Abs. 2 BV staatsrechtliche Beschwerde, mit welcher er u. a. geltend macht, der Kanton St. Gallen dürfe nur für das Geschäftsjahr 1947/48 ein Salär von Fr. 8000.- für persönliche Arbeit in der Kollektivgesellschaft berechnen. Das Bundesgericht schützt die Beschwerde in diesem Punkte

Seite: 209

in Erwägung:

4.- ... Die Einkünfte eines Gesellschafters aus der Kollektivgesellschaft enthalten normalerweise - obwohl oft nicht ausgeschieden - den Entgelt für seine persönliche Arbeit, den Zins für seine Kapitaleinlage und seinen Gewinnanteil. Um den Grundsatz, wonach der Arbeitslohn am Wohnsitz zu versteuern ist, gleich wie bei den Angestellten auch bei dem für die Firma arbeitenden Gesellschafter durchzuführen, hat die Praxis das Recht zur Besteuerung desjenigen Teils seiner Einkünfte aus der Gesellschaft, der als Entgelt für seine persönliche Arbeit zu betrachten ist, seinem Wohnsitzkanton zuerkennen, während der Rest am Sitze der Gesellschaft zu versteuern ist. Die Aufteilung ist auf Grund der geleisteten Arbeit und der Grösse und Bedeutung des Geschäfts vorzunehmen; insbesondere soll das Salär in einem angemessenen Verhältnis zum Gesamtgeschäftsgewinn stehen.

Es ist unbestritten, dass sich aus der Beteiligung an der Kollektivgesellschaft in Bülach für den Beschwerdeführer im Geschäftsjahr 1948/49 ein Verlust von Fr. 17176.- ergeben hat, dass er also in diesem Jahre von dort ausser der Vergütung für seine Spesen nichts bezogen hat, vielmehr mit jenem Verlust belastet wurde. Eine Aufteilung von Einkünften aus der Gesellschaft im Sinne der erwähnten Praxis kommt deshalb nicht in Frage; da er überhaupt nichts erhalten hat, liegt auch kein Saläranteil vor, der von St. Gallen besteuert werden könnte.

Der Kanton St. Gallen will auch diesbezüglich auf den Durchschnitt der beiden für die Besteuerung 1950 massgebenden Geschäftsjahre 1947/48 und 1948/49 abstellen und, da sich für den Beschwerdeführer im Mittel dieser Jahre ein positiver Ertrag aus der Bülacher Firma von Fr. 8120.-

ergibt, als Saläranspruch den Betrag von Fr. 8000.- besteuern, der in den vorangegangenen Jahren als angemessener Arbeitsentgelt betrachtet wurde. Er macht geltend, auch wenn infolge schlechten

Seite: 210

Geschäftsganges die Gesamtbezüge wesentlich kleiner würden, das Mass der geleisteten Arbeit aber unverändert bleibe, müsse hierfür ein angemessener Saläranspruch anerkannt werden, und beruft sich auf das nicht veröffentlichte Urteil des Bundesgerichts vom 15. Juni 1928 i. S. Guhl, wo gesagt wird: «Dem Gedanken einer billigen Verteilung des steuerbaren Einkommens unter die interessierten Kantone entspricht es, dass im allgemeinen eine gewisse Proportion beobachtet wird zwischen Gesamtbezug und Arbeitsentgelt, freilich nicht in dem Sinne, dass die Höhe des letztem schwanken würde nach dem jeweiligen Jahresergebnis, wohl aber so, dass der feste Arbeitsentgelt nicht als übersetzt erscheint im Verhältnis zum Reinertrag, den das Geschäft regelmässig abwirft.» Aus dieser Erwägung kann jedoch nicht geschlossen werden, dass gestützt auf eine Durchschnittsberechnung ein Saläranspruch auch angenommen und vom Wohnsitzkanton besteuert werden könne für ein Jahr, wo der Gesellschafter gar nichts bezogen hat. Von einer «billigen Verteilung des steuerbaren Einkommens unter die interessierten Kantone» kann nicht gesprochen werden, wo überhaupt kein Einkommen vorhanden ist. Ebenso wenig kann von Wahrung der Proportion zwischen Gesamtbezug und Arbeitsentgelt die Rede sein, wenn der Kanton St. Gallen von dem durchschnittlichen Gesamtertrag von Fr. 8120.- den gleichen Betrag von Fr. 8000.- als Salär besteuern will, der im Jahre zuvor bei einem Gesamtbezug von Fr. 33417.- als angemessener Arbeitsentgelt betrachtet wurde. Am deutlichsten wird die Unzulässigkeit dieses Vorgehens unter dem Gesichtspunkt der Doppelbesteuerung; denn es bewirkt tatsächlich eine solche: Von dem Einkommen des Beschwerdeführers aus der Beteiligung an der Bitlacher Unternehmung im Jahre 1947/48 wurden gemäss der bisher anerkannten Ausscheidung Fr. 8000.- als Salär von St. Gallen, der Rest von Fr. 25417.- von Zürich besteuert. Indem St. Gallen nun im Durchschnitt der Jahre 1947/48 und 1948/49 ein Salär von Fr. 8000.- besteuern will, obwohl der

Seite: 211

Beschwerdeführer im zweiten Jahre nichts bezog, macht es für 1947/48 einen Saläranspruch von Fr. 16000.- geltend, so dass der Beschwerdeführer für dieses Jahr insgesamt Fr. 41417.- Einkommen aus der Kollektivgesellschaft in Bülach versteuern sollte, während er effektiv nur Fr. 33417.- bezog. Nach richtiger Berechnung hat St. Gallen für 1947/48, was Bülach anlangt, wie bisher ein Salär von Fr. 8000.- zu besteuern, für 1948/49 aber keines, so dass sich im Durchschnitt der beiden Jahre ein Anteil St. Gallens von Fr. 4000.- an dem in Frage stehenden Einkommen ergibt. Damit ist auch die Proportion zwischen diesem Arbeitsentgelt und dem Gesamtbezug aus der Bülacher Beteiligung von durchschnittlich Fr. 8120.- im Sinne des Urteils Guhl gewahrt