

III. DOPPELBESTEuerung

DOUBLE IMPOSITION

22. Urteil vom 22. Oktober 1918

i. S. Fischer-Petersen gegen Zürich.

Art. 46 Abs. 2 B V. Angebliche Anerkennung der streitigen Steuerpflicht? — Legitimation zum staatsrechtlichen Rekurs auch des im kant. Verfahren formell nicht beteiligten materiellen Steuersubjekts. — Verneinung der Steuerpflicht am Orte einer sekundären, ökonomisch unselbständigen Familienniederlassung zum Zwecke des dortigen Schulbesuchs der Kinder.

A. — Von der Familie der Eheleute Hans und Emma Fischer-Petersen, die früher vereinigt in Meisterschwanden (Kt. Aargau) gelebt hatte, wo der Ehemann an einem Fabrikationsgeschäft beteiligt ist und eine eigene Villa bewohnt, siedelte im Juli 1916 die Ehefrau mit drei Kindern nach Zürich in eine zu diesem Zwecke dort gemietete und möblierte Wohnung über, um die Kinder zürcherische Privatschulen besuchen zu lassen. Zur polizeilichen Anmeldung gab sie zunächst ein Doppel des Heimatscheins ihres Ehemannes und später noch einen Familienschein ab. Nachdem sie für den Rest des Jahres 1916 in Zürich von 12,000 Fr. Vermögen und 10,000 Fr. Einkommen steuerpflichtig erklärt worden war, reichte sie pro 1917 eine Selbsttaxation für 16,000 Fr. Vermögen und kein Einkommen ein. Und als die Steuerkommission der Stadt Zürich diese Erklärung durch Einstellung auch eines steuerpflichtigen Einkommens von 10,000 Fr. ergänzte, rekurreierte sie hiegegen mit der Begründung, sie habe kein persönliches Einkommen, sondern ihr ganzer Unterhalt werde von ihrem Ehemann bestritten, der seine volle Steuerpflicht an seinem Wohnort Meisterschwanden erfülle und jeweilen nur 1 bis 2 Tage wöchentlich

auf Besuch zu ihr nach Zürich komme. Die Finanzdirektion und auch der Regierungsrat des Kantons Zürich wiesen die Beschwerde ab, der letztere mit **B e s c h l u s s** vom 22. Juni 1918 aus wesentlich folgenden Erwägungen: Die Rekurrentin lebe für die durch das Studium ihrer Kinder begrenzte Dauer ihres Aufenthalts in Zürich zweifellos mit Einwilligung ihres Ehemannes von diesem getrennt. Sie sei deshalb berechtigt gewesen, selbständig Niederlassung zu nehmen, und habe dies auch getan. Ihre Niederlassung erfülle den Begriff des Wohnsitzes im Sinne der §§ 2 und 4 des zürch. Staatssteuergesetzes (vom 14. April 1870). Als solcher habe nämlich der Aufenthaltsort einer Person zu gelten, wo sich ein wesentlicher Teil ihrer Lebensführung abspiele, ohne dass dabei — im Unterschied zum zivilrechtlichen Domizil — die Absicht auf dauerndes Verbleiben gerichtet sein müsste. Und dem entspreche unzweifelhaft der Aufenthalt der Rekurrentin in Zürich, die hier in einer eigenen, vollständig eingerichteten Wohnung seit Mitte 1916 mit ihren drei Kindern zusammen ihren eigenen Haushalt habe. Die Rekurrentin sei daher gemäss den erwähnten Gesetzesbestimmungen in Zürich vermögens- und einkommenssteuerpflichtig. Es liesse sich mit Rücksicht auf die tatsächlichen Verhältnisse wohl ohne Zwang annehmen, dass sie auch ihren zivilrechtlichen Wohnsitz in Zürich habe, da selbst die Absicht dauernden Verbleibens bei ihrem nicht bloss vorübergehenden, sondern für längere Zeit vorgesehenen Aufenthalt bejaht werden könnte. Ihre streitige Steuerpflicht ergebe sich überdies im Sinne des bundesgerichtlichen Entscheides **AS 40 I S. 228** auch daraus, dass sie tatsächlich seit Mitte 1916 mit ihren Kindern in Zürich wohne und dass es daher nur der Billigkeit entspreche, wenn sie daselbst nach Massgabe ihrer Leistungsfähigkeit zur Deckung der öffentlichen Lasten beitrage. Von diesem Standpunkte aus sei das Bundesgericht ferner mit Urteil vom 30. März 1916 i. S. Lüthi gegen Solothurn und Zürich zur Teilung

der Steuerhoheit zwischen den beiden Kantonen gelangt, und so könnte allenfalls auch hier die Besteuerung der Rekurrentin für Einkommen in Zürich begründet werden. Uebrigens sei es nicht recht verständlich, dass die Rekurrentin ihre Steuerpflicht hinsichtlich des Einkommens bestreite, während sie sie hinsichtlich des Vermögens anerkenne, da logischerweise die Vermögenssteuerpflicht grundsätzlich auch die Einkommenssteuerpflicht nach sich ziehe und in sich schliesse.

B. — Diesen Beschluss des Regierungsrates haben beide Ehegatten Fischer-Petersen gemeinsam durch staatsrechtlichen Rekurs beim Bundesgericht als gegen das Verbot der Doppelsbesteuerung im Sinne des Art. 46 Abs. 2 BV verstossend angefochten und beantragt, es sei in Aufhebung des Beschlusses Frau Fischer als in Zürich mit Bezug auf die Einkommenssteuer nicht steuerpflichtig zu erklären...

Zur Begründung wird wesentlich ausgeführt : Frau Fischer habe von dem ihr nach der Annahme des Regierungsrates zustehenden Recht, selbständig die Niederlassung in Zürich zu verlangen, jedenfalls keinen Gebrauch gemacht. Denn sie habe nur, um der polizeilichen Anmeldepflicht zu genügen, den Heimatschein ihres Mannes und den Familienschein hinterlegt und niemals erklärt, dass sie gestützt auf Art. 25 Abs. 2 ZGB einen selbständigen Wohnsitz haben wolle. Uebrigens fehle ihr in Wirklichkeit die Berechtigung zum Getrenntleben und damit die Voraussetzung des Rechts zu selbständiger Wohnsitznahme. Unter Getrenntleben sei nicht nur ein teilweise getrenntes Wohnen, sondern die totale Aufhebung des ehelichen Zusammenlebens zu verstehen. Es könne daher von einem Getrenntleben nicht gesprochen werden, wenn, wie hier, gemäss Verabredung der Ehegatten die Mutter sich während der Schulzeit der Kinder an einem anderen Orte befinde, wo sie vom Vater in der für sie bezahlten Wohnung jeweilen über den Sonntag besucht werde, wobei während der Ferien Mutter und

Kinder im Hause des Vaters oder mit diesem zusammen an Kurorten verweilten. Die eheliche Gemeinschaft setze nicht das fortwährende Zusammenwohnen, wohl aber ein regelmässig wiederkehrendes Zusammensein voraus. Ein Geschäftsreisender, der sich die ganze Woche auf Reisen befinde und nur über den Sonntag zu seiner Familie zurückkehre, habe zweifellos die eheliche Gemeinschaft mit seiner Frau nicht aufgehoben. Ferner berufe sich der Regierungsrat zu Unrecht auf das Urteil des Bundesgerichts i. S. Staudte (AS 40 I S. 228) ; denn das Bundesgericht habe damals erklärt, dass die Steuerpflicht an demjenigen Ort zu lokalisieren sei, wo sich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen äussere, das sei jedoch vorliegend in Zürich nicht der Fall, weil eine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bei Frau Fischer überhaupt nicht vorhanden sei, indem diese weder selbständig noch unselbständig erwerbe, sondern lediglich von ihrem Ehemann die ihr familienrechtlich zukommenden Unterhaltsbeiträge beziehe. Aber auch im Sinne des kantonalen Steuerrechts habe Frau Fischer, entgegen der Annahme des Regierungsrates, ihren Wohnsitz nicht in Zürich. Da das Steuergesetz einfach von den im Kantone wohnenden Bürgern oder Niedergelassenen spreche, so komme es bei ihr angesichts der Bestimmung in Art. 25 ZGB nicht darauf an, ob sich in Zürich ein wesentlicher Teil ihrer Lebensführung abspiele. Vielmehr habe sie, gleich wie die mit ihr zusammenlebenden Kinder, ihr Domizil am Wohnsitze ihres Ehemannes. Ebenso sei der Billigkeitsstandpunkt des Regierungsrates verfehlt, weil ja vom Teileinkommen des Ehemannes, das der Familie in Zürich zuflüsse, die Steuern schon im Kanton Aargau bezahlt würden und die Ehefrau, falls sie ausschliesslich beim Ehemann in Meisterschwanden leben würde, dort hiefür zweifellos nicht noch eigens besteuert werden dürfte. Endlich habe Frau Fischer eine Steuerpflicht niemals anerkannt, sondern sich lediglich bereit erklärt, freiwillig in Zürich einen gewissen Betrag,

nämlich den Wert des Mobiliars, als Vermögen zu versteuern. Insbesondere habe sie sich mit aller Energie gegen die Belastung mit der Einkommenssteuer gewendet, die allein im Streite liege.

C. — Der Regierungsrat des Kantons Zürich bemerkt in seiner Vernehmlassung, eine bundesrechtswidrige Doppelbesteuerung komme schon deswegen nicht in Frage, weil die Einheit des Steuersubjektes fehle, indem der Ehemann Fischer nur im Kanton Aargau, und die Ehefrau Fischer nur im Kanton Zürich besteuert werde, weshalb denn auch der Ehemann zur Beschwerde gegen die zürcherische Besteuerung gar nicht legitimiert sei. Zudem gehe die Anfechtung der Besteuerung der Ehefrau in Zürich fehl; denn steuerrechtlich müsse das getrennte Wohnen einer hiezu berechtigten Ehefrau auch ohne völligen Abbruch der ehelichen Beziehungen als relevantes Getrenntleben aufgefasst werden, sofern es, wie hier, nicht bloss vorübergehender Natur sei. Frau Fischer habe jedenfalls vom wirtschaftlichen Standpunkte aus betrachtet, der für das Steuerrecht massgebend sei, in Zürich einen besondern Wohnsitz. Eventuell sei zur Frage der Doppelbesteuerung zu sagen, dass die Familie Fischer eigentlich an zwei Orten Haushalt führe, was die überaus günstigen ökonomischen Verhältnisse ihr erlaubten. Dem innern Charakter nach gleicheten diese Verhältnisse denjenigen der bundesgerichtlich beurteilten Fälle Staudte und Lüthi. Es seien zur Zeit bei den zürcherischen Steuerbehörden noch einige weitere gleichartige Anstände hängig. Der Regierungsrat lege deshalb Gewicht darauf, dass das Bundesgericht zu den vorliegend auftretenden Fragen grundsätzlich Stellung nehme. Unter allen Umständen werde daran festgehalten, dass dem Kanton Zürich ein Besteuerungsrecht gegenüber der Ehefrau Fischer oder ihrem Gatten zustehe. Sollte der Ehemann dadurch in Mitleidenschaft gezogen werden, so habe er vom Kanton Aargau zu verlangen, dass ihm mit Rücksicht auf die Besteuerung der Ehefrau oder auf seine

eigene Besteuerung in Zürich von seinem steuerpflichtigen Vermögen oder Einkommen in Meisterschwanden ein entsprechender Abzug zu bewilligen sei.

D. — Der Regierungsrat des Kantons Aargau, dem ebenfalls Gelegenheit zur Vernehmlassung geboten worden ist, hat dem Rekursantrage zugestimmt. Er betont, dass die Besteuerung der Ehefrau Fischer in Zürich eine Doppelbesteuerung des Ehemannes zur Folge hätte, da dieser die Mittel zur Führung des Haushalts in Zürich, die der Kanton Zürich als Einkommen besteuern wolle, aus dem Ertrage seines einzig in Meisterschwanden versteuerbaren Erwerbes und Vermögens liefere; zu einer Teilung der Steuerinteressen zwischen Zürich und Aargau liege bei diesen Verhältnissen kein Grund vor.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. — Da sich die allgemeinen Voraussetzungen der Einkommenssteuerpflicht mit der Pflicht zur Versteuerung des beweglichen Vermögens decken, so liegt darin, dass die Rekurrenten trotz ihrer ausdrücklichen Anerkennung der Steuerpflicht in Zürich für ein bewegliches Vermögen von 16,000 Fr. den zürcherischen Einkommenssteueranspruch grundsätzlich bestreiten, allerdings ein Widerspruch. Dieser lässt sich jedoch im Sinne der Rekursbegründung mit der Annahme der freiwilligen Leistung jener Vermögenssteuer lösen und kann jedenfalls nicht dazu führen, die Rekurrenten mit der an sich einwandfrei vertretenen Anfechtung der Einkommenssteuerauflage auszuschliessen. Der Regierungsrat hat denn auch das hierauf gestützte, bloss beiläufige Argument seines Entscheides in der Rekursbeantwortung nicht mehr erwähnt.

2. — Die Einrede der mangelnden Legitimation des mitrekurrierenden Ehemannes wird der Lage des Falles nicht gerecht. Da feststehendermassen der Ehemann für die Kosten der Haushaltung seiner Frau in Zürich aufkommt, und zwar nicht in der Form bestimmter Beiträge,

sondern einfach durch Tragung der effektiven Unkosten, so belastet die streitige Steuer in Wirklichkeit unmittelbar ihn : er ist das materielle Steuersubjekt, während die Behandlung der Ehefrau als solches lediglich formale Bedeutung hat. Es handelt sich vorliegend, wie im Rekurse zutreffend ausgeführt ist, jedenfalls tatsächlich nicht um ein Getrenntleben im Sinne des Art. 25 Abs. 2 ZGB, sondern bloss um eine Art doppelter Familienniederlassung, wobei sich der Hauptsitz in Meisterschwanden befindet. Die eheliche Gemeinschaft der Rekurrenten ist mit deren Trennung, die ja durch regelmässigen persönlichen Verkehr unterbrochen wird und ihren Grund nur in der Schulbildung der Kinder hat, keineswegs aufgehoben. Was speziell die Aufwendungen des Ehemannes für die Haushaltung betrifft, befindet sich die Ehefrau seit ihrer Uebersiedlung nach Zürich in grundsätzlich gleicher Situation, wie vorher. Diese Aufwendungen können daher schlechterdings nicht — wie vielleicht feste Leistungen eines Ehemannes an eine wirklich getrennt von ihm lebende Frau — als Einnahmen der Ehefrau, die in deren Person eine neue Einkommensbildung bewirken würden, aufgefasst werden. Vielmehr bilden sie direkt den Gegenstand des streitigen Steueranspruchs. Insofern ist hier ein zum staatsrechtlichen Rekurse legitimierendes Interesse auch des Ehemannes zweifellos gegeben.

3. — Mit Bezug auf den Ehemann als Steuersubjekt steht aber die Anwendbarkeit des bundesrechtlichen Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung ausser Frage. Und zwar bedeutet ihm gegenüber der angefochtene zürcherische Einkommenssteueranspruch in der Tat eine solche Doppelbesteuerung, da der Ehemann anderseits für sein gesamtes Einkommen in der aargauischen Gemeinde Meisterschwanden, an seinem unbestreitbaren Wohnsitz, besteuert wird. Es ist daher zu prüfen, ob ein Teil dieses Einkommens — in der an sich nicht beanstandeten Höhe von 10,000 Fr. — in Zürich, wo

sich die erörterte sekundäre Familienniederlassung befindet, zu versteuern sei. Nun hat allerdings das Bundesgericht in seiner neueren Praxis als Ausnahme von der Regel, wonach der Steuerort mit dem zivilrechtlichen Wohnsitz zusammenfällt, daneben noch einen besonderen Steuerort u. a. auch da anerkannt, wo ein Familienhaupt bei eigenem auswärtigem Wohnsitz seine Familie dauernd tatsächlich wohnen lässt (vergl. das Urteil i. S. Staudte : AS 40 I S. 227 ff.). Allein die hier vorliegende besondere Familienniederlassung in Zürich hat insofern nicht dauernden Charakter im Sinne dieser Praxis, als sie nicht dem allgemeinen Selbstzweck des Wohnens, sondern ausschliesslich einem vorübergehenden Erziehungszwecke dient, welchem steuerortsbegründende Wirkung beizulegen das Bundesgericht neuestens schon i. S. Depuoz (AS 44 I S. 29 f) abgelehnt hat...

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Der Rekurs wird gutgeheissen und der Beschluss des Regierungsrates des Kantons Zürich vom 22. Juni 1918 aufgehoben.

23. Urteil vom 2. Dezember 1918 i. S. Einfuhrgenossenschaft der schweiz. Metallindustrie gegen Zürich.

Grundsätzliche Steuerpflicht eines Unterorgans der SSS in der Form einer privatrechtlichen Genossenschaft, an deren Verwaltung der Bund beteiligt ist. — Art. 46 Abs. 2 B V. Der bloss formelle Geschäftssitz begründet neben einem anderweitigen, steuerrechtlich wesentlichen Geschäftsbetrieb kein Steuerdomizil.

A. — Die Rekurrentin, die Einfuhrgenossenschaft der schweiz. Metallindustrie (abgekürzt SIMS, nach der französischen Firmabezeichnung : Syndicat d'importation de l'industrie métallurgique suisse), ist laut ihren