

BGE 120 IA 343 vom 18. November 1994

Bundesgericht (BGE), 1994-11-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_120 IA 343

FR: BGE 120 IA 343 du 18 novembre 1994

IT: BGE 120 IA 343 del 18 novembre 1994

Regeste

Regeste Art. 4 BV; Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Abgabenerhebung. Sozialabzüge und Steuertarif ergeben sich aus dem Gesetz. Art. 4 BV ist verletzt, wenn im Hinblick auf die rechtsgleiche Besteuerung von Ehepaaren und Konkubinatspaaren einem Konkubinatspartner, der für den Unterhalt von Kindern im eigenen Haushalt aufkommt, der ihm gesetzlich zustehende höhere persönliche Abzug und günstigere Steuertarif verweigert werden.

Erwägungen

E. 2

Der Beschwerdeführer beruft sich in erster Linie darauf, die Weisung der Finanzdirektion vom 30. Oktober 1992 über Sozialabzüge und Steuertarife - und damit auch die angefochtene Besteuerung - beruhe nicht auf einer genügenden gesetzlichen Grundlage. a) Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zu Art. 4 BV bedürfen öffentliche Abgaben - von Ausnahmen abgesehen - der Grundlage in einem Gesetz im formellen Sinn. Der Grundsatz der Gesetzmässigkeit ist verletzt, wenn das Gesetz den Kreis der Steuerpflichtigen, den Steuergegenstand und die Grundzüge der Steuerbemessung nicht enthält (BGE 118 Ia 320 E. 3a S. 323; BGE 112 Ia 39 S. 43 ff.; BGE 105 Ia 134 S. 144 ff.). Dienstanweisungen, sog. Verwaltungsverordnungen, die den Bürger nicht zu einem bestimmten Tun, Dulden oder Unterlassen verpflichten, sondern bloss Regeln für das verwaltungsinterne Verhalten der Beamten aufstellen, enthalten keine Rechtssätze. Sie dienen der Schaffung einer einheitlichen Verwaltungspraxis und sollen den Beamten die Rechtsanwendung erleichtern (BGE 117 Ib 225 S. 231, BGE 117 Ib 358 S. 364; BGE 99 Ib 371 S. 373; BGE 98 Ia 508 S. 510). Da sie nicht vom verfassungsmässigen Gesetzgeber stammen, sondern von einer Verwaltungsbehörde, können sie keine von der gesetzlichen Ordnung abweichenden Bestimmungen vorsehen. Bei der von der Zürcher Finanzdirektion am 30. Oktober 1992 erlassenen Weisung über Sozialabzüge und Steuertarife (vgl. Zürcher Steuerbuch I A, Nr. 17/40) handelt es sich um eine solche Verwaltungsverordnung. Die in Anwendung dieser Weisung ergangene Steuerveranlagung muss sich folglich direkt auf das Gesetz und seine Ausführungserlasse abstützen können. b) In der Schweiz bilden Konkubinatspaare nach geltendem Steuerrecht keine besondere Kategorie von Steuerpflichtigen. Die Partner einer solchen Gemeinschaft werden getrennt veranlagt wie alleinstehende Personen, so dass jeder für sein eigenes Einkommen und Vermögen steuerpflichtig ist und ein Ausgleich irgendwelcher Verluste, Schulden oder Abzüge zwischen den Einkommen und Vermögen nicht stattfindet. Während Einkommen und Vermögen BGE 120 Ia 343 S. 346 von zusammenlebenden Ehegatten addiert werden und sich unter Umständen ausgleichen, hängt die Steuerbelastung des Konkubinatspaares bis zu einem gewissen Grad davon ab, wie sich Einkommen und Vermögen auf die beiden Partner

verteilen. Das Konkubinatspaar fährt - bei einem bestimmten Gesamteinkommen - steuerlich am günstigsten, wenn beide Partner gleich viel verdienen, und um so ungünstiger, je mehr sich ihre Einkommen unterscheiden (BGE 118 Ia 1 S. 3/4). Hat ein Konkubinatspaar Kinder, wird derjenige Partner, der die elterliche Gewalt oder die Obhut besitzt oder für den Unterhalt des Kindes aufkommt im allgemeinen nach den für Halbfamilien geltenden Regeln besteuert, sofern das kantonale Recht diese Ordnung vorsieht. Es wird ihm je nach kantonaler Gesetzgebung der höhere Sozialabzug für Kinder und gegebenenfalls der für Ehegatten geltende günstigere Tarif für die Steuerbemessung gewährt. Der andere Konkubinatspartner wird steuerlich entsprechend seinem Zivilstand, das heisst als Lediger, Verwitweter oder Geschiedener, behandelt (BGE 118 Ia 1 S. 3/4). c) Diese Lösung liegt auch dem Zürcher Steuerrecht zugrunde. Gemäss § 8 Abs. 1 StG werden Einkommen und Vermögen der in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten zusammengerechnet, diese werden somit gemeinschaftlich veranlagt. Da das Gesamteinkommen des Ehepaares für den Lebensunterhalt von zwei Personen dienen muss, sieht das Gesetz bei der Einkommenssteuer einen günstigeren Tarif a (§ 32 Abs. 1) sowie einen höheren persönlichen Abzug vor (§ 31 Abs. 1 Ziff. 1 lit. a). Derselbe Tarif ist auch anwendbar auf "getrennt lebende, geschiedene, verwitwete und ledige Steuerpflichtige, die mit Kindern im Sinne von § 31 Abs. 1 Ziff. 3 zusammenleben" (§ 32 Abs. 1 StG). Solchen Steuerpflichtigen wird zudem der höhere persönliche Abzug nach § 31 Ziff. 1 lit. a StG gewährt. Diese Ordnung hat zur Folge, dass dann, wenn ein Konkubinatspaar Kinder hat, derjenige Teil, dem die Obhut über die Kinder zusteht (oder der die elterliche Gewalt innehat oder für den Unterhalt der Kinder aufkommt), ebenfalls nach dem günstigeren Tarif a besteuert wird und er die höheren persönlichen Abzüge geltend machen kann. Der andere Konkubinatspartner hat, sofern er nicht auch eigene Kinder (beispielsweise aus einer früheren Ehe) in die Gemeinschaft mitgebracht hat, nur Anspruch auf den einfachen persönlichen Abzug für die "andern Steuerpflichtigen" (§ 31 Abs. 1 Ziff. 1 lit. b StG); zudem findet auf ihn der gegenüber dem Tarif a progressiver BGE 120 Ia 343 S. 347 ausgestaltete Tarif b (§ 31 Abs. 2 StG) Anwendung. d) Dieser gesetzlichen Regelung entsprach auch die Praxis, wie sie in der bis Ende 1992 gültigen Weisung der Finanzdirektion vom 31. Oktober 1990 über Sozialabzüge und Steuertarife (vgl. Zürcher Steuerbuch I A, Nr. 17/49) zum Ausdruck kam. Danach konnte derjenige Konkubinatspartner, der für den Unterhalt eigener Kinder im gemeinsamen Haushalt aufkam, den höheren persönlichen Abzug von (damals) Fr. 8'600.-- und den günstigeren Tarif a beanspruchen. Hatten beide Partner Kinder in die Gemeinschaft mitgebracht, so gelangten beide Partner in den Genuss dieser Vergünstigungen. Handelte es sich um gemeinsame Kinder beider Partner, so standen der entsprechende höhere persönliche Abzug und der günstigere Tarif a demjenigen Elternteil zu, der für den Unterhalt der Kinder aufkam (Ziff. 27 lit. d, Ziff. 16); der andere Partner hatte Anspruch auf den Kinderabzug, sofern er Unterhaltsbeiträge bezahlte (Ziff. 32). Wer Anspruch auf den höheren persönlichen Abzug hatte, war auch nach dem günstigeren Tarif a zu besteuern (Ziff. 16). - Dieselbe Praxis lag bereits der Weisung der Finanzdirektion über Sozialabzüge und Steuertarife vom 31. Oktober 1986 (Zürcher Steuerbuch IA, Nr. 17/48) und früheren zugrunde. Allerdings hat die Finanzdirektion ihre Praxis in der ab dem Steuerjahr 1993 gültigen Weisung vom 30. Oktober 1992 über Sozialabzüge und Steuertarife geändert. Danach können zwei unverheiratet zusammenlebende Personen nur noch je den niedrigeren persönlichen Abzug von Fr. 4'800.-- beim Einkommen geltend machen, und zwar unabhängig davon, ob einer oder beide Partner für den Unterhalt von Kindern im

gemeinsamen Haushalt aufzukommen haben. Zudem gelangt auf beide Konkubinatspartner der strengere Tarif b für alleinstehende Personen auch dann zur Anwendung, wenn Kinder vorhanden sind (Ziff. 27 Abs. 2, Ziff. 16). e) Ob die neue Verwaltungspraxis der Finanzdirektion, wie sie in der ab dem Steuerjahr 1993 anwendbaren Weisung vom 30. Oktober 1992 zum Ausdruck kommt und auch im angefochtenen Entscheid befolgt wurde, auf einer genügenden gesetzlichen Grundlage beruht, ist fraglich. Das Zürcher Steuergesetz steht auf dem Boden der Familienbesteuerung; das heisst, in ungetrennter Ehe lebende Ehepaare sowie Elternteile, die mit Kindern zusammenleben, deren Unterhalt sie bestreiten, können die höheren persönlichen Abzüge und den günstigeren Tarif a beanspruchen. Das muss auch für Konkubinatspartner gelten, wenn sie für den Unterhalt von Kindern im gemeinsamen Haushalt BGE 120 Ia 343 S. 348 aufzukommen haben. Die Gewährung des höheren persönlichen Abzuges und des günstigeren Tarifs a kann beim Fehlen einer ausdrücklichen gesetzlichen Norm nicht davon abhängen, dass der Elternteil, der die Vergünstigung geltend macht, mit keiner anderen Person im Konkubinat zusammenlebt. Das Zürcher Steuergesetz sieht - wie übrigens auch die Steuerrechte der anderen Kantone oder der Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt; SR 642.11) und das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) - für Konkubinatspaare keine besondere Besteuerung vor. Dann müssen aber die Konkubinatspartner entsprechend ihrer Stellung als Ledige, getrennt Lebende, Geschiedene oder Verwitwete besteuert werden. Der Tatsache, dass der Partner einer solchen Gemeinschaft für den Unterhalt von Kindern im gemeinsamen Haushalt aufkommt, ist daher - der gesetzlichen Ordnung entsprechend - durch Anwendung des höheren persönlichen Abzuges und des günstigeren Tarifs a Rechnung zu tragen. f) Die Weisung der Finanzdirektion vom 30. Oktober 1992, wonach der höhere persönliche Abzug und der günstigere Tarif a einem Elternteil, der für den Unterhalt von Kindern im eigenen Haushalt aufkommt, nur gewährt wird, wenn er nicht mit einer anderen Person im Konkubinat lebt, hält deshalb vor dem Gesetz nicht stand. Mit der gesetzlichen Regelung ist folglich nicht zu vereinbaren, dass die Finanzdirektion im angefochtenen Entscheid den Beschwerdeführer, der unbestrittenermassen für den Unterhalt des im gleichen Haushalt lebenden gemeinsamen Kindes sorgt, gestützt auf ihre Weisung nach Tarif b besteuert und ihm den höheren persönlichen Abzug verweigert. Die Finanzdirektion hat im angefochtenen Entscheid ihre neue Praxis damit begründet, dass die bisherige Praxis zu einer höheren Besteuerung der verheirateten Paare mit Kindern gegenüber Konkubinatspaaren mit Kindern geführt habe. Das rechtfertigt es jedoch nicht, Konkubinatspaare in einer im Gesetz nicht vorgesehenen Weise zu besteuern. Dieses Vorgehen ist durch das Gesetz nicht abgestützt. Der angefochtene Entscheid ist daher aufzuheben. Ist aber die staatsrechtliche Beschwerde bereits aus diesem Grund gutzuheissen, so erübrigt es sich, die in der Beschwerde weiter vorgetragene Rügen zu prüfen. Zur Frage der rechtsgleichen Besteuerung von Ehepaaren und Konkubinatspaaren mit Kindern im Kanton Zürich kann im übrigen auf das heutige Urteil (BGE 120 Ia 329 ff.) verwiesen werden.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.