

BGE 97 I 36

Bundesgericht (BGE), 1971-02-03, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_97 I 36](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_97_I_36)

FR: ATF 97 I 36

IT: DTF 97 I 36

Regeste

Regeste Proportionaler Schuldzinsenabzug. - Überblick über die bisherige Rechtsprechung (Erw. 2). - Betreibt der Steuerpflichtige ein Geschäft, so gehört zum Kapitaleinkommen, von dem die Schuldzinsen bei der interkantonalen Verlegung in erster Linie abzuziehen sind, neben dem Wertschriften- und Liegenschaftsertrag auch der Ertrag des im Geschäft investierten Eigenkapitals (Erw. 3). Zeitlicher Geltungsbereich des Doppelbesteuerungsverbot. Ist Einkommen (oder Gewinn) zwischen Kantonen mit einjähriger und solchen mit zweijähriger Veranlagungs- und Bemessungsperiode aufzuteilen, so sind die Quoten jährlich zu berechnen (Erw. 4).

Erwägungen

E. 1

In beiden Kantonen, in denen der Beschwerdeführer steuerpflichtig ist, gilt das System der allgemeinen Reineinkommenssteuer. Der Beschwerdeführer kann daher aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 46 Abs. 2 BV verlangen, dass bei der Ermittlung seines steuerbaren Einkommens beide Kantone zusammen seine gesamten Schuldzinsen abziehen (BGE 87 I 123 E. 1). Nach den angefochtenen Veranlagungen, die beide auf das Einkommen der Jahre 1965 und 1966 als Bemessungsgrundlage abstellen, wird dem Beschwerdeführer der volle Schuldzinsenabzug für diese Jahre verweigert. Er beschwert sich daher zu Recht wegen Doppelbesteuerung.

E. 2

Schuldzinsen sind nach der mit BGE 63 I 69 ff. eingeleiteten Rechtsprechung als besondere Belastung des Vermögensertrages BGE 97 I 36 S. 41 zu behandeln und in erster Linie von diesem abzuziehen. In BGE 66 I 37 ff. hat das Bundesgericht sodann entschieden, dass die Schuldzinsen innerhalb des Kapitaleinkommens im Verhältnis der jedem Kanton zugehörigen Aktiven, nicht im Verhältnis der Vermögenserträge zu verlegen sind. Aus dem Grundsatz, wonach Schuldzinsen primär dem Vermögensertrag zu belasten sind, lässt sich ableiten, dass der Schuldzinsenabzug in jedem Kanton durch die Summe der dort steuerbaren Vermögenserträge begrenzt ist und dass die in einem Kanton diese Erträge übersteigenden Schuldzinsen vom andern Kanton bis zur Höhe des von diesem besteuerten Vermögensertrages zu übernehmen sind. Dass die nach dem Verhältnis der Aktiven vorzunehmende Verteilung der Schuldzinsen derart begrenzt ist und der andere Kanton einen allfälligen Überschuss bis zur genannten Höhe zu übernehmen hat, wird zwar in den erwähnten Urteilen nicht ausdrücklich gesagt, folgt aber aus der schon in BGE 63 I 72 enthaltenen Feststellung, dass erst dann, wenn die Passivzinsen "im ganzen" die Vermögenserträge übersteigen, der Überschuss auf das andere Einkommen zu verlegen ist. In diesem Sinne ist die Rechtsprechung denn auch von jeher von den kantonalen Steuerbehörden und in der Rechtslehre verstanden worden (SCHLUMPF,

Bundesgerichtspraxis zum Doppelbesteuerungsverbot 3. Aufl. 1963 S. 280 ff; PASCHOUD, L'imposition des immeubles et de leur rendement en droit fiscal intercantonal, Diss. Lausanne 1970 S. 137). Im vorliegenden Falle sind weder der (neuerdings von PASCHOUD a.a.O. S. 138 oben, 152 ff. angefochtene) Grundsatz der primären Verteilung nach der Lage der Aktiven noch die vom Bundesgericht hieraus abgeleiteten weiteren Grundsätze streitig, so dass kein Anlass besteht, die bisherige Rechtsprechung zu überprüfen. Streitig ist einzig die vom Bundesgericht bisher nicht entschiedene Frage, ob zum Kapitaleinkommen, von dem die Schuldzinsen in erster Linie abzuziehen sind, auch der Ertrag des im Geschäft des Steuerpflichtigen investierten Eigenkapitals gehört.

E. 3

Das Erwerbseinkommen eines Selbständigerwerbenden stellt in der Regel nicht reines Arbeitseinkommen (und Gewinn) dar, sondern enthält auch den Ertrag seines im Geschäft investierten Eigenkapitals (BLUMENSTEIN, System des Steuerrechts BGE 97 I 36 S. 42 2. Aufl. S. 159; KÄNZIG N. 23 zu Art. 21 WStB; SCHLUMPF a.a.O. S. 155). Es entspricht dem Grundgedanken der Rechtsprechung des Bundesgerichts über die Verlegung der Schuldzinsen, diesen im Erwerbseinkommen enthaltenen Kapitalertrag bei der Bestimmung der Grenze, bis zu welcher diese Zinsen vom Vermögensertrag abzuziehen sind, zu berücksichtigen. Die Schuldzinsen sind meist nicht nur auf den Erwerb von Ertrag abwerfenden Vermögensanlagen (Liegenschaften, Wertschriften) zurückzuführen, sondern hängen unmittelbar oder mittelbar auch mit den Investitionen im eigenen Geschäft zusammen. Es ist kein sachlicher Grund ersichtlich, der es rechtfertigen würde, bei der interkantonalen Steuerauscheidung den im Erwerbseinkommen enthaltenen Ertrag des Eigenkapitals von der Belastung mit Schuldzinsen auszunehmen. Der Kanton des Geschäftssitzes würde durch die Befreiung des Eigenkapitals von jedem Schuldzinsenabzug privilegiert, da in diesem Falle der Wohnsitzkanton, wo das private bewegliche Vermögen zu versteuern ist, sowie andere Kantone mit ertragbringenden Liegenschaften des Steuerpflichtigen auch geschäftlich bedingte Schuldzinsen abziehen müssten, soweit im Kanton des Geschäftssitzes kein vom Erwerbseinkommen unabhängiger privater Vermögensertrag erzielt worden ist. Für die proportionale Schulden- und Schuldzinsenverteilung werden das Privat- und das Geschäftsvermögen zusammengenommen und die gesamten, privaten und geschäftlichen Schulden und Schuldzinsen nach der Lage der Aktiven verlegt (vgl. das bei LOCHER, Doppelbesteuerung § 5 II A Nr. 6 abgedruckte Urteil vom 5. März 1969 i.S. H.F. Erw. 3, wo das Bundesgericht die Auffassung des damaligen Beschwerdeführers, das durch die Bücher ausgewiesene Nettovermögen und -einkommen sei ohne Schulden- und Schuldzinsenverlegung dem Kanton des Geschäftssitzes zur Besteuerung zuzuweisen, abgelehnt hat). Sind aber die geschäftlichen Schuldzinsen in die proportionale Verteilung einzubeziehen, so erscheint es folgerichtig, dabei auch einen Ertrag, d.h. eine Verzinsung des Eigenkapitals zu berücksichtigen (wie es schon SARASIN, Praxis der interkantonalen Doppelbesteuerung 1945 S. 72 ff. angenommen hat). Diese Ordnung verdient auch den Vorzug vor der im Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Luzern vom 10. Mai 1969 (ZBl 70/1969 S. 21/2) getroffenen Lösung. Die vom Kanton Zürich hiegegen erhobenen Einwendungen sind nicht stichhaltig. BGE 97 I 36 S. 43 Bei den auf dem Eigenkapital berechneten Zinsen handelt es sich ebenso wenig um "fiktive Erträge" wie beim Mietwert der Wohnung im eigenen Hause. In beiden Fällen zieht der Steuerpflichtige aus eigenen Vermögenswerten Nutzen und erspart sich damit Auslagen für die

Inanspruchnahme fremden Vermögens durch Miete einer Wohnung bzw. Aufnahme von Krediten. Fragen kann sich höchstens, ob ein Ertrag des Eigenkapitals auch dann zu berücksichtigen ist, wenn der Geschäftsgewinn kleiner ist als der angenommene Ertrag des Eigenkapitals oder gar ein Verlust eintritt. Wie es sich damit verhält, kann im vorliegenden Falle dahingestellt bleiben, da der vom Beschwerdeführer erzielte Geschäftsgewinn in den Jahren 1965 und 1966 nicht nur eine angemessene Verzinsung des Eigenkapitals, sondern sogar dieses selber überstiegen hat. Die Befürchtung des Zürcher Regierungsrates, dass es der Pflichtige bei der Berücksichtigung des Ertrages des Eigenkapitals in der Hand hätte, durch gewisse Vorkehren seine steuerlichen Verhältnisse nach seinem Belieben zu beeinflussen, erscheint als ebensowenig begründet wie die in der Vernehmlassung der Kreissteuerkommission Davos vertretene Auffassung, dass diese Folge gerade bei der gegenteiligen Ordnung eintreten würde. Soweit der Steuerpflichtige an Verschiebungen von Aktiven oder Passiven zwischen dem Privat- und dem Geschäftsvermögen und an anderen Massnahmen, die sich auf die Höhe des Eigenkapitals auswirken, überhaupt ein Interesse hat, werden sich diese Vorkehren in einem engen Rahmen halten und die steuerlichen Verhältnisse nur wenig beeinflussen. In den beiden Vernehmlassungen wird jedenfalls die Möglichkeit einer erheblichen Beeinflussung nicht hinreichend dargetan. Entgegen der Auffassung des Zürcher Regierungsrates bedarf es auch keiner "zeitraubenden und minutiösen" Untersuchungen über Veränderungen des Eigenkapitals während des Bemessungsjahres. Es kann unbedenklich auf das am Stichtag ausgewiesene Eigenkapital abgestellt werden, wie es auch im Sozialversicherungsrecht geschieht, wo für die Beitragsbemessung ebenfalls ein Zins des im Betrieb arbeitenden Eigenkapitals vom Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit abgezogen wird (Art. 9 Abs. 2 lit. e AHVG). Was den Zinsfuss betrifft, so wäre Fremdkapital in den Jahren 1965 und 1966 wohl nur zu einem höheren Zinsfuss als 4-5% erhältlich gewesen und dürfte auch der effektive wirtschaftliche Ertrag des im Geschäft des Beschwerdeführers arbeitenden Eigenkapitals BGE 97 I 36 S. 44 diesen Satz überstiegen haben. Indessen erscheint es zweckmässig und angemessen, die Ordnung im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht derjenigen im Sozialversicherungsrecht anzugleichen, wo bis Ende 1967 ein Zinsfuss von 4 1/2% galt und seither ein solcher von 5% gilt (Art. 18 Abs. 2 AHVV in der ursprünglichen Fassung und in derjenigen gemäss BRB vom 29. August 1967, AS 1967 S. 1169). Die Beschwerde ist somit gegenüber dem Kanton Zürich begründet. Dieser hat seine Veranlagungen für 1965 und 1966 dahin abzuändern, dass er bei der Berechnung des Kapitaleinkommens, bis zu dessen Höhe er Schuldzinsen zu übernehmen hat, auch 4 1/2 % des am 1. Januar 1966 bzw. 1967 ausgewiesenen Eigenkapitals berücksichtigt.

E. 4

Eine weitere Differenz zwischen den beiden beteiligten Kantonen ergibt sich daraus, dass der Kanton Zürich die Steuerfaktoren für die Jahre 1965 und 1966 getrennt berechnet hat, während der Kanton Graubünden beim Eigenkapital auf einen Durchschnitt der beiden Bemessungsjahre abgestellt und für das Verhältnis der Aktiven nur einen Stichtag berücksichtigt hat. Wenn der Gewinn eines interkantonalen Unternehmens zwischen Kantonen mit einjähriger und solchen mit zweijähriger Veranlagungs- und Bemessungsperiode aufzuteilen ist, so sind, wie das Bundesgericht kürzlich mit eingehender Begründung entschieden hat, zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung die Quoten der Kantone jährlich zu berechnen, da diese Berechnungsart weniger tief in die Steuerrechts-Autonomie der Kantone eingreift und ebenso leicht zu handhaben ist wie die Berechnung für zwei Jahre (Urteil vom 17. September 1969 i.S. Kölliker & Co. AG Erw. 2

und 3, abgedruckt bei LOCHER a.a.O. § 8 II C 1b Nr.11). Was in dieser Beziehung für den Gewinn eines interkantonalen Unternehmens gilt, muss auch für die hier in Frage stehende Ausscheidung zwischen dem Kanton des Wohn- und Geschäftssitzes und dem Liegenschaftskanton gelten. Der Einspracheentscheid der Kreissteuerkommission Davos ist daher ebenfalls aufzuheben. Sie hat für jedes der beiden Jahre die primäre Schuldzinsenverteilung nach der Lage der Aktiven am Jahresende vorzunehmen und bei der Berechnung des Ertrags (von 4 1/2%) des Eigenkapitals auf das im betreffenden Jahr steuerrechtlich erfasste Eigenkapital abzustellen. Erst nach dieser Berechnung der jährlichen Quoten kann die nach dem kantonalen Steuerrecht erforderliche Durchschnittsberechnung (Art. 37 bünd. StG) erfolgen. Dispositiv

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