

II. Doppelbesteuerung. — Double imposition.

78. Urteil vom 3./5. Oktober 1900 in Sachen Steinbuch gegen Zürich und Bern.

Steuerhoheit gegenüber Instruktionsoffizieren, die für einen Teil des Jahres an einen Waffenplatz, an dem ihre Familie nicht wohnt, abkommandiert werden.

A. Der heutige Rekurrent, Oberstlieutenant H. Steinbuch, Instruktionsoffizier I. Klasse, ist durch Verfügung des schweiz. Militärdepartementes vom 30. Januar 1899 für drei Jahre, bis 31. Dezember 1901, als Instruktor I. Klasse zur Centralschule, mit Thun als ständigem Waffenplatz, versetzt worden. Er hat infolgedessen im Jahr 1899 in Thun in vier Centralschulen Unterricht erteilt und im ganzen 24 Wochen dort zugebracht. Die übrige Zeit des Jahres 1899 weilte er, soweit er nicht vorübergehend auf andern Waffenplätzen beschäftigt war, in Zürich. Hier hat er für sich und seine Familie (Frau und zwei schulpflichtige Kinder) Wohnung gemietet. Hier wohnt seine Familie das ganze Jahr, mit Ausnahme einiger Wochen während der Schulferien der Kinder, die sie in Thun zubringt. Festgestellt ist, daß der Rekurrent sich in Zürich weder militärisch noch bürgerlich (beim Kontrollbureau) abgemeldet hat, daß er in Zürich stimmberechtigt geblieben ist, und daß er in Thun kein Stimmrecht ausübt und dort auch nicht angemeldet ist. Sein Vermögen besteht im wesentlichen aus Wertpapieren und Schuldbriefen; als Einkommen bezieht er als ständiger Instruktor eine Jahresbesoldung, die ihm monatlich ausbezahlt wird (Art. 1 und 2 der bundesrätlichen Verordnung betreffend das Instruktionpersonal vom 12. Mai 1893).

B. (Abgekürzt.) Im Jahre 1899 kam es nun zu einem Steuerkonflikt zwischen der Gemeinde Thun und dem Kanton Bern einerseits, der Gemeinde und dem Kanton Zürich andererseits, indem letzterer die Steuerhoheit über das Vermögen des Steinbuch ausschließlich und für das ganze Jahr beanspruchte,

während der Kanton Bern die Steuerhoheit für die Hälfte des Jahres für sich in Anspruch nahm.

C. (Abgekürzt.) Steinbuch hat in folge dessen den staatsrechtlichen Rekurs an das Bundesgericht ergriffen, mit den Anträgen: Das Bundesgericht möge den Rekurrenten gegen die Doppelbesteuerung, der er unterworfen werde, schützen und den Kanton (resp. die Gemeinde) bezeichnen, welcher zur Besteuerung des Rekurrenten für das Jahr 1899 berechtigt sei, sowie, wenn das Gericht beide Kantone und die Gemeinden Zürich und Thun — jede aber nur teilweise — als zur Besteuerung des Rekurrenten berechtigt erachte, bestimmen, welcher Teil des Vermögens und Einkommens im einen und im andern Kanton und Ort zu versteuern sei resp. für welchen Teil des Jahres 1899; eventuell sei zu erkennen, die Kantone Bern und Zürich, desgleichen die Gemeinden Thun und Zürich, seien nur berechtigt, je für die Hälfte des Jahres das Vermögen und das Einkommen des Rekurrenten mit Staats- resp. Gemeindesteuern zu belegen.

D.

E.

F. Der Regierungsrat des Kantons Bern hält in seinen Gegenbemerkungen an seinem Steuerrecht für 6 Monate, d. h. für die Zeit, die der Rekurrent in Thun zugebracht hat, fest, schließt sich also mit andern Worten der im eventuellen Antrage des Rekurrenten ausgedrückten Ansicht an, unter Hinweis auf die bundesgerichtliche Praxis. Er stellt demgemäß den Antrag: Es seien der Staat Bern und die Gemeinde Thun bei dem von ihnen beanspruchten Besteuerungsrecht zu schützen, jede weitere beabsichtigte Schmälerung desselben sei dagegen abzuweisen.

G. Der Regierungsrat des Kantons Zürich beantragt, der Rekurs sei, soweit er gegen seinen Entscheid gerichtet, abzuweisen (d. h. Kanton und Stadt Zürich seien für das ganze Jahr 1899 sowohl betreffend Vermögen als auch betreffend Einkommen des Rekurrenten als allein steuerberechtigt anzuerkennen); ganz eventuell sei zu erklären, daß der Rekurrent in Zürich für das ganze Jahr vermögenssteuerpflichtig sei und bloß sein Einkommen je für ein halbes Jahr in Zürich und Thun zu versteuern habe.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. (Hier wird ausgeführt, daß der Rekurs zulässig sei.)

2.

3. In der Sache selbst berufen sich der Rekurrent und der Regierungsrat des Kantons Bern auf die bundesgerichtliche Praxis, wonach für das bewegliche Vermögen und das Einkommen bei wechselndem Wohnsitz jeder Wohnsitzkanton (und jede Wohnsitzgemeinde), und nur dieser, pro rata temporis steuerberechtigt ist. Das Festhalten an diesem Grundsatz, von dem ganz allgemein abzugehen durchaus keine Veranlassung und keine Gründe vorliegen, entscheidet jedoch den hier schwebenden Steuerstreit noch nicht ohne weiteres zu Gunsten der vom Kanton Bern (und vom Rekurrenten) vertretenen Auffassung; vielmehr ist gerade an Hand jenes Grundsatzes in jedem einzelnen Falle, und so auch hier, zu prüfen, ob die tatsächlichen Verhältnisse derart liegen, daß wirklich ein mehrfacher Steuerwohnsitz angenommen werden muß, und daher mehrere Kantone als steuerberechtigt erscheinen. Der Rekurrent führt nun allerdings zu seinen Gunsten speziell den Entscheid des Bundesgerichtes vom 13. Januar 1889 in Sachen Cramer (Amtl. Samml., Bd. XIV, S. 1 ff.) an, wo entschieden wurde, daß ein an sich in Genf wohnhafter Instruktionsoffizier für die Zeit, die er dienstlich in Lausanne zubrachte, der Steuerhoheit des Kantons Waadt unterstellt sei. Allein die Berufung auf diesen Entscheid ist schon deshalb nicht stichhaltig, weil jedenfalls nicht alle maßgebenden tatsächlichen Verhältnisse in jenem Falle so lagen wie im heutigen, und insbesondere nicht erhellt, ob der damalige Rekurrent Cramer Familie hatte, aus dem Stillschweigen in den Akten vielmehr eher das Gegenteil zu entnehmen ist. Die Frage der Steuerhoheit gegenüber Instruktionsoffizieren ist daher vorliegend ohne Rücksicht auf jenes Präjudiz von neuem an Hand der vorliegenden tatsächlichen Verhältnisse zu prüfen.

4. Wird hievon ausgegangen, so ist folgendes zu sagen: Da unbestritten ist, daß der Rekurrent seinen civilrechtlichen Wohnsitz das ganze Jahr hindurch in Zürich behält; daß er dort für das ganze Jahr Wohnung für seine Familie gemietet hat; daß seine Familie auch tatsächlich, mit Ausnahme einiger Wochen, das

ganze Jahr hindurch dort wohnt; daß speziell auch seine Kinder die dortigen Schulen besuchen; daß er selber dort gegen die Hälfte des Jahres zubringt, und daß dort sein Vermögen verwaltet wird, so kann es sich nur fragen, ob der faktische Aufenthalt, den der Rekurrent für circa sechs Monate des Jahres 1899 in Thun genommen hat, für diese Zeit ein Steuerdomizil in Thun begründe und dem Kanton Bern ganz oder teilweise die Steuerhoheit über den Rekurrenten übertrage. Nun war dieser faktische Aufenthalt in Thun nicht etwa genommen zur Ausübung eines Geschäftes oder eines Gewerbes; sondern der Rekurrent, der als ständiger Instruktor eine gesetzliche Jahresbesoldung bezieht, ist als Instruktionsoffizier zum Dienste nach Thun als ständigem Waffenplatz abkommandiert; er hält sich also dort auf zur Ausübung amtlicher Funktionen, aus dienstlichen Gründen. Ein derartiger Aufenthalt aus dienstlichen Gründen schließt allerdings die Begründung eines Steuerdomizils dann in sich, wenn der Betreffende gesetzlich genötigt ist, am Dienstorte Domizil zu nehmen (vgl. Entsch. des Bundesger. i. S. Hurtaut, Amtl. Samml., Bd. V., S. 417); hiemit kann aber vorliegend nicht argumentiert werden, da der Instruktor laut Art. 27 Abs. 2 der oben citierten Verordnung nicht verpflichtet ist, auf dem ihm zugewiesenen Waffenplatze zu wohnen. Da nun der Rekurrent trotz diesem faktischen Aufenthalte aus dienstlichen Gründen in Thun seinen ordentlichen Wohnsitz in Zürich nicht aufgegeben hat, spitzt sich die zu lösende Frage dahin zu, ob der faktische Aufenthalt aus dienstlichen Gründen gegenüber dem Beibehalten des ordentlichen Wohnsitzes ein Spezialsteuerdomizil zu begründen vermöge. Diese Frage ist zu verneinen. Stehen sich unter derartigen Umständen zwei Steuerhoheiten gegenüber, so muß diejenige den Vorrang haben, an welche der Steuerpflichtige mit stärkeren Banden geknüpft ist. Das ist aber vorliegend unzweifelhaft Zürich: Die Verknüpfung des Rekurrenten mit Zürich ist gegenüber der losen Verbindung des faktischen Aufenthaltes aus dienstlichen Gründen eine derart überwiegende, daß dieser letztere dem Aufenthaltskanton die Steuerhoheit nicht zu verschaffen vermag. Diesem Argumente könnte noch das weitere beigefügt werden, „daß die Nötigung eines Beamten, sich mit einer Mehrzahl von

Steuerhoheiten über seine Einkommens- und Vermögensverhältnisse auseinanderzusetzen und an die Bedürfnisse einer Mehrheit von Staatshaushalten beizutragen, wenn er aus dienstlichen Gründen sich in mehreren Kantonen aufhält, doch wohl dem Geiste, aus dem das Verbot der Doppelbesteuerung hervorgegangen ist, widersprechen dürfte“, da dieser Verfassungsgrundsatz auch den Privaten davor schützen soll, daß er in seiner freien Bewegung außerhalb des Wohnsitzkantons fiskalisch behelligt werde, und ein individuelles Verfassungsrecht hierauf vorliegt (so Speiser in der Zeitschrift für schweiz. Recht, n. F., Bd. XVII, S. 72 mit Bezug auf den Fall Cramer). In concreto verliert jedoch dieses Argument an Wirksamkeit, da der Rekurrent sich in erster Linie gegen die Besteuerung durch Zürich während des ganzen Jahres wendet und der Steuerhoheit Berns für die Zeit seines Aufenthaltes in Thun den Vorrang zuerkennt. Dagegen kann für den Vorrang Zürichs weiterhin angeführt werden, daß diese Lösung den Vorzug der Klarheit und Einfachheit hat.

5. Fraglich könnte höchstens noch sein, ob nicht der Thatsache des faktischen Aufenthaltes aus dienstlichen Gründen in der Weise Rechnung zu tragen sei, daß der Kanton Bern — als Aufenthaltskanton — wenigstens für die Zeit des Aufenthaltes für einen Teil der Gesamteinkünfte des Rekurrenten steuerberechtigt erklärt werde, etwa, wie der Kanton Zürich ganz eventuell beantragt, nur für das Berufseinkommen. Eine solche Teilung empfiehlt sich aber zunächst schon deshalb nicht, weil dadurch die Steuerbeziehungen mehrerer Kantone und eines Privaten zu mehreren Kantonen statt einfacher nur noch verwickelter würden, während umgekehrt die Tendenz des Bundesgerichtes in Doppelbesteuerungssachen immer mehr dahin geht, möglichste Einheit und Vereinfachung herbeizuführen. (Vgl. auch Speiser, a. a. O. S. 78 f.) Und sodann könnte diese Teilung ihre innere Begründung nur darin finden, daß die Steuer als Äquivalent für Gegenleistungen des Staates an den Privaten aufgefaßt würde; diese sogenannte Lauschttheorie aber ist von der modernen Volkswirtschaftslehre, welche das Steuerrecht materiell auf die Notwendigkeit des Staates für das gesellschaftliche Zusammenleben der Menschen und auf die damit verbundenen staatlichen Funktionen

formell auf die Souveränität und Zwangsgewalt des Staates stützt, als unzulänglich erkannt worden (vgl. W. v. Heffel in Elfers Wörterbuch der Volkswirtschaft, Bd. II, S. 649; Hefserich in Schönbergs Handbuch der politischen Ökonomie, 3. Aufl., Bd. III, S. 131).

Demnach hat das Bundesgericht
erkannt:

Für das Jahr 1899 wird sowohl bezüglich des Vermögens wie bezüglich des Einkommens des Rekurrenten der Kanton Zürich allein und ausschließlich steuerberechtigt erklärt.

79. Urteil vom 18. Oktober 1900 in Sachen Erben Honegger-Steiner gegen Zürich.

Erbschafts(nach)steuer auf einem von einem im Kanton Zürich wohnhaften Gesellschafter zu Gunsten der im Kanton Aargau domizilierten Gesellschaft gemachten Depositum. Streit über die Steuerberechtigung.

A. Am 25. September 1897 verstarb in Thalweil Ernst Honegger-Steiner von Zürich, gewesener aktiver Anteilhaber der in Bremgarten domizilierten Kommanditgesellschaft Robert Honegger & Cie. Er wurde beerbt von seiner Ehefrau Ida Honegger-Steiner, seiner Mutter Julie Honegger-Schmid und seinen Brüdern Heinrich, Robert, Karl und Walter Honegger. Der Verstorbene hatte in den letzten Jahren vor seinem Tode in Thalweil ein Kapital von 80,000 Fr. versteuert. Die amtliche Schätzung des Nachlasses ergab ein Vermögen von 474,876 Fr. 50 Cts. Mit Verfügung der Finanzdirektion des Kantons Zürich vom 17. Mai 1898 wurde nunmehr den Erben unter Zugrundelegung eines steuerpflichtigen Nachlasses von 450,000 Fr., wovon im Kanton Zürich 80,000 versteuert worden seien, eine fünffache Nachsteuer pro 1895 und 1896 und die einfache Ergänzungssteuer pro 1897 im Gesamtbetrage von 14,256 Fr. auferlegt. Hiegegen reichten die Erben ein Revisionsgesuch ein, worin sie unter anderem geltend machten: