Urteilskopf

83 I 100

15. Urteil vom 13. März 1957 i.S. Steffen gegen Kantone Basel-Stadt und Basel-Landschaft.
Regeste (de):
Doppelbesteuerung.

1. Verhältnis der staatsrechtlichen Beschwerde wegen Doppelbesteuerung zu einer damit verbundenen Beschwerde wegen Willkür und zu einem gleichzeitig gegen die Besteuerung im einen Kanton ergriffenen kantonalen Rechtsmittel (Erw. 1).

2. In welchem Kanton hat ein Steuerpflichtiger, dessen Vermögen und Vermögensertrag infolge Wohnsitzwechsels oder Erbgangs im Laufe des Steuerjahres der Steuerhoheit zweier Kantone untersteht, die auf seinen Aktien bezogenen Jahresdividenden zu versteuern? (Erw. 3-5).

Regeste (fr):
Double imposition.

1. Rapport du recours de droit public pour double imposition avec un recours pour arbitraire et un recours cantonal interjeté en même temps dans un des cantons contre l'imposition (consid. 1).

2. Dans quel canton un contribuable, dont la fortune et les revenus de la fortune sont soumis à la souveraineté fiscale de deux cantons à la suite d'un changement de domicile ou d'une succession pendant l'année fiscale, doit-il payer l'impôt sur les dividendes annuels afférents à ses actions (consid. 3-5)?

Regesto (it):
Doppia imposizione.

1. Relazione tra il ricorso di diritto pubblico per doppia imposizione e un ricorso per arbitrio nonchè un ricorso cantonale interposto contemporaneamente in uno dei Cantoni contro l'imposizione (consid. 1).

2. In quale Cantone un contribuente, la cui sostanza e il reddito di questa sono sottoposti alla sovranità fiscale di due Cantoni in seguito a un cambiamento di domicilio o ad apertura di successione nel corso dell'anno fiscale, deve pagare l'imposta sui dividendi annui riscossi per le sue azioni (consid. 3-5)?

Sachverhalt ab Seite 101

A.- Der am 1. Dezember 1955 an seinem Wohnort Basel verstorbene Jakob Steffen hinterliess als einzigen Erben seinen Bruder, den Beschwerdeführer Rudolf Steffen, der damals in Binningen (Kt. Basel-Landschaft) wohnte und dann am 31. Juli 1956 nach Luzern übersiedelte. Unter den Nachlassaktiven befanden sich eine Anzahl Aktien der X-AG, deren Generalversammlung jeweils im dritten oder vierten Kalenderquartal stattfindet und im Jahre 1955 am 15. Juli, im Jahre 1956 am 5. Dezember abgehalten worden ist. Am 12. Juli 1956 reichte der Beschwerdeführer der Steuerverwaltung Basel-Stadt eine Steuererklärung für seinen verstorbenen

Bruder ein, in der er als Einkommen der Zeit vom 1. Januar bis 1. Dezember 1955 auch die gemäss Generalversammlungsbeschluss vom 15. Juli 1955 ausgeschüttete Dividende auf den Aktien der X-AG angab. Die Steuerverwaltung rechnete diese Dividende zum übrigen in der genannten Periode erzielten Einkommen des Verstorbenen hinzu und verlangte hievon auf Grund von § 53 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 22. Dezember 1949 eine volle Jahressteuer (Veranlagung vom 31. Oktober 1956).
Da sich das Vermögen des Beschwerdeführers infolge der ihm am 1. Dezember 1955 zugefallenen Erbschaft erheblich vermehrt hatte, schritt die Steuerverwaltung Baselland auf Grund von § 68 Ziff. 2 b des Steuergesetzes vom 7. Juli 1952 zu einer Zwischentaxation. Dabei gelangte sie, unter Einbeziehung einer Dividende auf den ererbten Aktien der X-AG zu einem Jahreseinkommen von Fr. .... und verlangte von diesem gegenüber der letzten ordentlichen Einschätzung erhöhten Einkommen die Steuer für die Zeit vom 2. Dezember 1955 (Erbanfall) bis zum 31. Juli 1956 (Wegzug aus dem Kanton), d.h. für 242 Tage (Zwischentaxation vom 20. Dezember 1956).

B.- Gegen diese Veranlagung hat Rudolf Steffen am 18. Januar 1957 gleichzeitig beim Bundesgericht staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung von Art. 46 Abs. 2,

eventuell Art. 4 BV und bei der Steuerverwaltung Baselland vorsorglich für den Fall, dass das Bundesgericht die Erschöpfung der kantonalen Instanzen verlangen sollte, Einsprache gemäss § 93 StG erhoben. Mit der staatsrechtlichen Beschwerde werden folgende Anträge gestellt:

1.- Es sei festzustellen, dass die Zwischentaxation vom 21. Dezember 1956 gegen das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot (Art. 46 Abs. 2 BV), eventuell gegen die Rechtsgleichheit (Art. 4 BV) verstosse, und es sei daher diese Zwischentaxation aufzuheben und die Sache zur Neuveranlagung an die Steuerverwaltung Baselland zurückzuweisen mit der Auflage, dass in das steuerbare Einkommmmen keine Dividenden der ererbten Aktien der X-AG einzubeziehen seien.

2.- Eventuell sei die Veranlagung des Kantons Basel-Stadt vom 31. Oktober 1956 aufzuheben und dieser Kanton zu einer entsprechenden Rückerstattung zu verhalten. Zur Begründung dieser Anträge wird im wesentlichen geltend gemacht: a) Nach dem basellandschaftl. StG sei im Falle einer Zwischentaxation im Sinne von § 68 Ziff. 2 auf das "laufende Einkommen" abzustellen (§ 11 Abs. 3). In der Zeit vom 2. Dezember 1955 bis 31. Juli 1956, auf die sich die angefochtene Zwischentaxation beziehe, sei dem Beschwerdeführer keine Dividende der ererbten Aktien der X-AG zugeflossen. Gleichwohl habe die Steuerverwaltung eine solche Dividende in das für diesen Zeitraum steuerbare Einkommen einbezogen. Hierin liege eine unzulässige Doppelbesteuerung, gleichgültig wie die Besteuerung begründet werde. Wenn der Kanton Baselland von der im Jahre 1955 ausgeschütteten Dividende ausgehe, liege eine effektive Doppelbesteuerung vor, da diese Dividende bereits vom Kanton Basel-Stadt mit einer vollen Jahressteuer belegt worden sei. Wenn er dagegen von der im Jahre 1956 ausgeschütteten Dividende ausgehe, so liege ein Eingriff in die Steuerhoheit des Kantons Luzern vor, da der Beschwerdeführer zur Zeit der Ausschüttung (5. Dezember 1956) in diesem Kanton Wohnsitz gehabt habe. Sollte schliesslich der Kanton Baselland nicht von der ausgeschütteten,

sondern von der im streitigen Zeitraum bloss angewachsenen Dividende ausgehen, so würde eine solche Besteuerung ganz neuartige interkantonale Kollisionsnormen voraussetzen, denn bisher habe für den Fall des Wohnsitzwechsels die Regel gegolten, dass jeder Kanton den Steuerpflichtigen nur für das Einkommen besteuern könne, das diesem während der Dauer des Wohnsitzes im betreffenden Kanton tatsächlich zugeflossen sei. b) Sollte das Bundesgericht das Vorliegen einer unzulässigen Doppelbesteuerung verneinen, so würde die angefochtene Zwischentaxation gegen Art. 4 BV verstossen, da die Besteuerung gewisser Steuerpflichtiger nach einem bloss fiktiven, nicht wirklichen Einkommen mit dem kantonalen Recht, insbesondere § 69 StG, unvereinbar sei und auf eine rechtsungleiche Behandlung hinauslaufe (wird näher ausgeführt).

C.- Der Regierungsrat des Kantons Basel-Stadt beantragt die Abweisung der Beschwerde, soweit sie sich gegen Basel-Stadt richtet. Die Dividende (für das Geschäftsjahr 1954), die der Kanton Basel-Stadt als Einkommen des verstorbenen Jakob Steffen besteuert habe, sei diesem am 15. Juli 1955 zugeflossen. Da Jakob Steffen in diesem Zeitpunkt noch gelebt und in Basel Wohnsitz gehabt habe, habe der Kanton Basel-Stadt die ihm zustehende Besteuerungsbefugnis in keiner Weise überschritten.

D.- Der Regierungsrat des Kantons Basel-Landschaft beantragt die Abweisung der Beschwerde, soweit sie sich gegen Baselland richtet. Er führt aus: Der Beschwerdeführer betrachte die Dividende als Momentaneinkommen, das im Zeitpunkt des bezüglichen Generalversammlungsbeschlusses entstehe. Diese Auffassung möge zivilrechtlich richtig sein, werde aber steuerrechtlich, wo auch der wirtschaftlichen Betrachtungsweise eine gewisse Bedeutung zukomme, den tatsächlichen Verhältnissen nicht gerecht. Bei der infolge Erbgangs usw. vorzunehmenden Wehrsteuerzwischentaxation werde denn auch nicht auf den Zeitpunkt der Auszahlung der Dividende abgestellt; diese

werde vielmehr auch dann als Einkommensbestandteil erfasst, wenn die erste Dividende dem neuen Aktionär erst nach dem für die Zwischentaxation massgebenden Zeitraum zufliesse (BGE 79 I 67). Weshalb dieser Grundsatz nicht auch im Doppelbesteuerungsrecht gelten sollte, sei nicht einzusehen. Eine zeitliche Bemessungsregel, die für die Wehrsteuer als gerecht und sinnvoll anerkannt werde, erfülle dieses Erfordernis auch inbezug auf die interkantonale Abgrenzung. Die Einkommenssteuer sei eine Steuer nach der Leistungsfähigkeit. Dauernde Einkünfte wie Dividenden vermitteln aber eine kontinuierliche Leistungsfähigkeit und seien daher beim Wohnsitzwechsel pro rata temporis auf die in Betracht kommenden Kantone zu verteilen und nicht demjenigen Kanton zur Besteuerung zuzuweisen, in dem der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Ausschüttung gerade wohne. In dieser Weise werde der Vermögensertrag auch zwischen dem Steuerdomizil des Wohnsitzes und demjenigen des Sommeraufenthaltes aufgeteilt. Schliesslich sei noch zu berücksichtigen, dass es neben Kantonen mit allgemeiner Einkommenssteuer und ergänzender Vermögenssteuer auch solche gebe, die neben dem Vermögen bloss das Erwerbseinkommen besteuern, wobei die Vermögenssteuer auch den Vermögensertrag erfasse. Angesichts dieser Verschiedenheit der kantonalen Steuersysteme sei interkantonal die Kontinuität in der Besteuerung des Ertrags des beweglichen Vermögens nur gewährrleistet, wenn bei wiederkehrenden Erträgnissen wie Dividenden das Proratapprinzip streng beachtet werde.

Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Der Beschwerdeführer beruft sich in der staatsrechtlichen Beschwerde in erster Linie auf Art. 46 Abs. 2 BV und macht nur eventuell geltend, dass die angefochtene Zwischentaxation der Steuerverwaltung Baselland

auf einer mit Art. 4 BV unvereinbaren Auslegung und Anwendung des basellandschaftlichen Steuergesetzes beruhe. Die gleichen Rügen werden auch in der kantonalen Einsprache

BGE 83 I 100 S. 105

vorgebracht, die der Beschwerdeführer gegen jene Zwischentaxation vorsorglich erhoben hat für den Fall, dass das Bundesgericht die Erschöpfung des kantonalen Instanzenzuges verlangen sollte. a) Während diese Erschöpfung bei Doppelbesteuerungsbeschwerden nicht erforderlich ist, ist sie bei Beschwerden aus Art. 4 BV vorgeschrieben (Art. 86 Abs. 2 und Art. 87 OG). Wird gleichzeitig wegen Verletzung von Art. 46 Abs. 2 und Art. 4 BV staatsrechtliche Beschwerde geführt, so kann für diejenige aus Art. 4 BV dann vom Erfordernis der Erschöpfung des kantonalen Instanzenzuges abgesehen werden, wenn sie keine selbständige Bedeutung hat, sondern lediglich zur Begründung der Doppelbesteuerungsbeschwerde dient (BGE 46 I 247; BIRCHMEIER, Handbuch des OG S. 349). Im vorliegenden Falle hat die (zwar bloss eventuell erhobene) Rüge der Verletzung des Art. 4 BV offensichtlich selbständige Bedeutung, da sie auch für sich allein hätte erhoben werden können. Auf die Beschwerde aus Art. 4 BV kann daher nicht eingetreten werden. Es fragt sich einzig, ob die Beurteilung der damit verbundenen Doppelbesteuerungsbeschwerde zu verschieben sei bis zum Entscheid über die bei der basellandschaftlichen Steuerverwaltung eingereichte Einsprache. b) Diese Frage stellt sich auch deshalb, weil mit jener Einsprache nicht nur eine mit Art. 4 BV unvereinbare Anwendung kantonalen Rechts, sondern wie mit der staatsrechtlichen Beschwerde auch, ja in erster Linie Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV gerügt wird. Wenn dergestalt aus einem Beschwerdegrund, für dessen Geltendmachung die Erschöpfung des kantonalen Instanzenzuges nicht erforderlich, wohl aber gestattet ist (Art. 86 Abs. 2 und 3 OG), gleichzeitig die staatsrechtliche Beschwerde und ein kantonales Rechtsmittel ergriffen wird, so entscheidet das Bundesgericht aus dem Gesichtspunkt der Zweckmässigkeit, ob auf die staatsrechtliche Beschwerde sofort einzutreten oder deren Behandlung bis zum Entscheid über das kantonale Rechtsmittel zu verschieben sei (BGE 82 I 83

BGE 83 I 100 S. 106

und dort angeführte frühere Urteile; BIRCHMEIER, a.a.O. S. 350). Im vorliegenden Falle wird vom Beschwerdeführer eine grundsätzliche, bisher noch nicht entschiedene Frage des Doppelbesteuerungsrechts aufgeworfen. Die sofortige Beurteilung dieser Frage durch das nach seiner Stellung in erster Linie dazu berufene Bundesgericht erscheint sowohl im Interesse des Beschwerdeführers als auch der beteiligten Kantone als geboten.

2. Soweit der Beschwerdeführer geltend macht, die basellandschaftliche Veranlagung für die Zeit vom 2. Dezember 1955 bis 31. Juli 1956 erfasse die am 15. Juli 1955 ausgeschüttete, bereits vom Kanton Basel-Stadt für 1955 mit einer vollen Jahressteuer belegte Dividende auf den ererbten Aktien der X-AG, rügt er eine effektive Doppelbesteuerung. Hiezu ist er legitimiert, obwohl jene Dividende seinem Bruder zugeflossen ist. Die Identität des Steuersubjekts ist keine allgemeine und unbedingte Voraussetzung einer unzulässigen Doppelbesteuerung (BGE 49 I 533und dort angeführte frühere Urteile,BGE 76 I 12), sondern kann bei besondern Verhältnissen fehlen. Hier rechtfertigt sich eine Ausnahme, weil der Beschwerdeführer als einziger Erbe seines Bruders in dessen Steuerpflicht eingetreten ist und die Steuer auch bezahlt hat. Soweit mit der Beschwerde geltend gemacht wird, dass die basellandschaftliche Veranlagung die während der streitigen Periode angewachsene, aber erst am 6. Dezember 1956 ausgeschüttete Dividende erfasse, macht der Beschwerdeführer, da er nicht angibt, ob und in welchem Umfange der Kanton Luzern diese Dividende besteuert hat, eine bloss virtuelle Doppelbesteuerung geltend. Auch hiezu ist er befugt, da Art. 46 Abs. 2 BV nach ständiger Rechtsprechung den Eingriff in die Steuerhoheit eines andern Kantons auch dann verbietet, wenn dieser von seinem Besteuerungsrecht kei-

nen oder nicht vollen Gebrauch macht (BGE 74 I 372,BGE 78 I 333, 422).

3. Der Entscheid darüber, ob der Beschwerdeführer überhaupt in unzulässiger Weise doppelt besteuert worden

BGE 83 I 100 S. 107

ist, hängt von der Tragweite der beiden vorliegenden Veranlagungen ab. a) Der Kanton Basel-Stadt, nach dessen Steuerrecht die Bemessungs- und die Steuerperiode immer zusammenfallen, die Veranlagung aber erst nach deren Abschluss erfolgt (vgl. GRÜNINGER-STUDER, Kommentar zum StG, Vorb. zu §§ 52-54), hat die dem Bruder des Beschwerdeführers am 15. Juli 1955 zugeflossene Dividende wie dessen übriges, in der Zeit vom 1. Januar bis 1. Dezember (Todestag) dieses Jahres erzielte Einkommen gemäss § 53 Abs. 3 StG mit einer "vollen Jahressteuer" belegt. Damit hat der Kanton Basel-Stadt nicht den Ertrag des Nachlassvermögens in unzulässiger Weise (vgl.BGE 51 I 298) über den Todestag hinaus besteuert. Die in § 53 Abs. 3 StG vorgeschriebene Erhebung einer "vollen Jahressteuer" auf dem bis zum Todestag erzielten Einkommen Verstorbener bezweckt lediglich eine Verminderung des progressiven Steuersatzes, indem solches Einkommen nicht, wie das regelmässige Einkommen der aus dem Kanton Wegziehenden (§ 53 Abs. 1), in ein entsprechendes Jahreseinkommen umgerechnet und dann pro rata temporis besteuert wird (GRÜNINGER-STUDER Bem. II 3 zu § 53 StG).
b) Die Steuerverwaltung Baselland hat der Berechnung der vom Beschwerdeführer für die Zeit vom 2. Dezember 1955 bis 31. Juli 1956 zu entrichtenden Einkommenssteuer gemäss § 10 StG das Einkommen eines ganzen Jahres zugrunde gelegt und in dieses Fr. ..... Dividende auf den ererbten Aktien der X-AG einbezogen. Dem Betrage nach handelt es sich dabei um die am 15. Juli 1955 ausgeschüttete Dividende. Indessen wollte die Steuerverwaltung damit offenbar nicht auf diese Dividende als Bemessungsgrundlage zurückgreifen; vielmehr sollte, wie sich aus der Beschwerdeantwort des Regierungsrates und dem darin enthaltenen Hinweis aufBGE 79 I 67ergibt, die während der betreffenden Steuerperiode anwachsende, voraussichtlich gleich hohe Dividende erfasst werden. Ob eine solche Besteuerung dem basellandschaftlichen Steuergesetz entspricht,

BGE 83 I 100 S. 108

erscheint im Hinblick auf §§ 11 und 69 als zweifelhaft, kann aber dahingestellt bleiben. Wesentlich ist, dass in der Periode, auf die sich die angefochtene Zwischentaxation bezieht, auf den vom Beschwerdeführer ererbten Aktien keine Dividende ausgeschüttet worden ist. Es stellt sich daher, gleichgültig ob die Zwischentaxation auf die vor Beginn der Periode ausgeschüttete Dividende zurückgreifen oder die während derselben anwachsende und erst nach ihrem Ablauf ausgeschüttete Dividende erfassen wollte, die grundsätzliche Frage, ob der Steuerpflichtige, der seinen Wohnsitz im Laufe des Steuerjahres in einen andern Kanton verlegt, die Erträgnisse des beweglichen Vermögens und insbesondere die Dividenden in beiden Kantonen pro rata temporis oder nur in dem Kanton, in dem er zur Zeit der Fälligkeit wohnte, zu versteuern hat.

4. Von diesen beiden Möglichkeiten kann aus dem Gesichtspunkt der Doppelbesteuerung nur die eine oder die andere zulässig sein. Wenn nämlich der Inhaber von Aktien, der am 1. Juli in einen andern Kanton zieht, je nach Fälligkeit der Dividende vom Wegzugs- oder vom Zuzugskanton für eine ganze Jahresdividende und ausserdem vom andern Kanton pro rata temporis, d.h. für eine halbe Jahresdividende besteuert werden dürfte, so würde er in einem Jahre für anderthalb Jahresdividenden und damit teilweise doppelt besteuert. Da sich die Abgrenzung des Besteuerungsrechts sowohl nach der Fälligkeit der Dividende wie auch pro rata temporis

praktisch durchführen lässt, kann keiner der beiden Lösungen die Eignung als Kollisionsnorm von vorneherein abgesprochen werden. Es ist zu prüfen, welche von ihnen den Verhältnissen besser entspricht und den Vorzug verdient. Die verwaltungsrechtliche Kammer des Bundesgerichts hat kürzlich für den Fall einer Zwischenveranlagung gemäss Art. 96 WStB entschieden, dass bei ererbtem Aktienbesitz vom Ertrag eines ganzen Jahres auszugehen und dieser für den Rest der Veranlagungsperiode pro rata temporis zu besteuern sei ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt

der Fälligkeit der Dividende (nicht veröffentlichtes Urteil vom 22. Februar 1957 i.S. W. S.-F. [ASA Bd. 25 S. 441]; ähnlichBGE 79 I 69Erw. 2 mit Bezug auf Art. 42 WStB). Dies erscheint als richtig innerhalb eines Steuersystems, wo es nur um die Kontinuität der Besteuerung geht. Bei der Abgrenzung zweier verschiedener Steuerhoheiten ist es dagegen einfacher und wohl auch richtiger, die Besteuerung der Dividenden demjenigen Kanton zu überlassen, in dem der Steuerpflichtige zur Zeit der Fälligkeit Wohnsitz hatte. Wenn sogar einmalige, ausserordentliche Einkünfte wie die bei der Veräusserung von Wertpapieren erzielten Kapitalgewinne nur der Steuerhoheit des Kantons unterliegen, in dem der Veräusserer im Zeitpunkt der Veräusserung wohnt (BGE 78 I 421), rechtfertigt es sich erst recht, wiederkehrende Erträgnisse wie Dividenden dem Kanton zur Besteuerung zuzuweisen, in dem der Pflichtige zur Zeit der Ausschüttung wohnt. Gegen die Verteilung pro rata temporis zwischen dem Wegzugs- und dem Zuzugskanton spricht, dass das Objekt der Verteilung dann, wenn die Dividende erst nach dem Wegzug festgesetzt und fällig wird, noch unbestimmt ist, wie auch, dass der Aktionär vom Wegzugskanton auch für Dividenden besteuert werden könnte, die er gar nie bezieht, sei es dass er seine Beteiligung vor der Ausschüttung der Dividende veräussert, sei es dass die Gesellschaft die Dividendenzahlung einstellt. Der vom Regierungsrat des Kantons Baselland angestellte Vergleich mit der Verteilung des Ertrags beweglichen ermögens beim Steuerdomizil des Sommerwohnsitzes ist nicht stichhaltig, da dort eine über mehrere Jahre sich erstreckende Beziehung des Steuerpflichtigen zu zwei Kantonen mit jährrlich wiederkehrenden Aufenthalten von oft verschiedener Dauer in Frage steht, während es sich beim Wohnsitzwechsel jeweils um einen einmaligen Vorgang handelt. Der Hinweis auf solche Kantone, die nur das Erwerbseinkommen als solches besteuern und den Vermögensertrag mit der Vermögenssteuer erfassen, ist schon deshalb unbehelflich, weil im vorliegenden Falle alle in

Frage stehenden Kantone (Basel-Stadt, Basel-Landschaft und Luzern) auf dem Boden der allgemeinen Reineinkommenssteuer mit ergänzender Vermögenssteuer stehen.

5. In der Zeit, auf die sich die angefochtene Zwischentaxation der Steuerverwaltung Baselland bezieht, ist auf den vom Beschwerdeführer ererbten Aktien der X-AG keine Dividende fällig geworden. Der Kanton Baselland war daher nicht befugt, eine solche Dividende ganz oder teilweise in das für diesen Zeitraum steuerbare Einkommen des Beschwerdeführers einzubeziehen, weshalb die Beschwerde gegenüber dem Kanton Baselland gutzuheissen ist. Dem Kanton Basel-Stadt gegenüber ist sie dagegen abzuweisen, da dieser berechtigt war, die am 15. Juli 1955 ausgeschüttete, vom verstorbenen Bruder des Beschwerdeführers bezogene Dividende ganz zu erfassen.

Dispositiv

Demnach erkennt das Bundesgericht:
Die Beschwerde wird gegenüber dem Kanton Basel-Landschaft gutgeheissen und die Zwischentaxation vom 2. Dezember 1956 aufgehoben.