Urteilskopf

89 I 358

52. Urteil vom 13. November 1963 i.S. X. gegen Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt.
Regeste (de):
Staatsrechtliche Beschwerde. Art. 86 Abs. 2, Art. 87 OG.

Der Entscheid einer Steuerrekursbehörde, mit dem die Streitfrage grundsätzlich beurteilt und die Veranlagung aufgehoben, die Sache jedoch zur Neufestsetzung der Steuer an die Veranlagungsbehördezurückgewiesen wird, ist ein Zwischenentscheid, gegen den nicht unmittelbar, sondern erst im Anschluss an die daraufhin ergangene neue Veranlagung staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung des Art. 4 BV erhoben werden kann (wobei diese Veranlagung nicht nochmals bei der Rekursbehörde angefochten zu werden braucht).

Kantonales Steuerrecht. Willkür.

Die basel-städtische Kapitalgewinnsteuer (§§ 55 ff. des StG vom 22. Dezember 1949) ist, wie ohne Willkür angenommen werden kann, nicht eine Gewinnsteuer, sondern eine Mehrwertsteuer und darf auch auf dem bei einer Schenkung in Erscheinung tretenden Mehrwert erhoben werden.

Regeste (fr):
Recours de droit public. Art. 86 al. 2, 87 OG.

La décision d'une autorité de recours en matière d'impôt, qui tranche en principe la question litigieuse et annule la taxation, mais renvoie la cause à l'autorité de taxation pour nouvelle fixation de l'impôt, est une décision incidente; elle peut être attaquée par la voie d'un recours de droit public pour violation de l'art. 4 Cst. non pas directement, mais seulement en même temps que la nouvelle taxation qui y fait suite; cette nouvelle taxation n'a d'ailleurs pas besoin d'être déférée à l'autorité cantonale de recours.

Droit fiscal cantonal. Arbitraire.

Ainsi qu'on peut l'admettre sans arbitraire, l'impôt sur les bénéfices en capital institué par la législation du canton de Bâle-Ville (§ 55 ss. de la loi du 22 décembre 1949 sur les impôts) n'est pas un impôt sur le bénéfice, mais un impôt sur la plus-value; il peut aussi frapper la plus-value qui apparaît lors d'une donation.

Regesto (it):
Ricorso di diritto pubblico. Art. 86 cpv. 2, art. 87 OG.

La decisione mediante la quale un'autorità di ricorso in materia di imposte giudica di massima la questione litigiosa e annulla la tassazione, rimandando la causa all'autorità di tassazione per nuova fissazione dell'imposta, è incidentale; può essere impugnata con ricorso di diritto pubblico per violazione dell'art. 4 CF non direttamente, ma solo congiuntamente alla successiva nuova tassazione; non occorre d'altronde che questa venga nuovamente deferita all'autorità cantonale di ricorso.

Diritto fiscale cantonale. Arbitrio.

L'imposta sugli utili in capitale istituita dalla legislazione del Cantone di Basilea-Città (§ 55 sgg. della legge tributaria 22 dicembre 1949) può essere considerata senza arbitrio, non una imposta sugli utili, ma un'imposta sul plus valore; essa può anche colpire il plus valore risultante allo atto di una donazione.

Sachverhalt ab Seite 359

BGE 89 I 358 S. 359

A.- Das basel-städt. Gesetz vom 22. Dezember 1949 über die direkten Steuern (StG) enthält im Abschnitt über die "Kapitalgewinnsteuer" u.a. folgende Bestimmungen: "§ 55. Als Kapitalgewinne steuerbar sind:
a) der durch Veräusserung oder Nachlassinventur in Erscheinung tretende Mehrwert von Vermögensstücken,

BGE 89 I 358 S. 360

b) Mehrerlöse aus Liquidationen und Rückzahlungen, soweit sie nicht der Einkommenssteuer unterworfen sind, c) Lotteriegewinne.
Kapitalgewinne auf Nutzniessungsvermögen werden dem Eigentümer zugerechnet. Der Veräusserung von Vermögensgegenständen ist deren buchmässige Übertragung aus dem Privatvermögen in das Geschäftsvermögen gleichgestellt. § 56. Als Kapitalgewinn- oder Verlust gilt die Differenz zwischen dem Einstandswert und dem Erlös oder Verkehrswert zur Zeit der Handänderung oder dem Wert im Nachlassinventar. ....."
Der Steuersatz ist progressiv ausgestaltet und beträgt für den Fr. 100'000. - übersteigenden Teil des Kapitalgewinns 20% (§ 59 Abs. 1). Auf den bei einer Nachlassinventur festgestellten Mehrwerten wird die Steuer nur zur Hälfte erhoben, wenn der Verstorbene einen Ehegatten, Eltern oder Nachkommen hinterlässt (§ 59 Abs. 3 in der Fassung vom 9. Januar 1958).

B.- Die Beschwerdeführerin Frau X. schenkte ihrer Tochter im Jahre 1960 auf Rechnung künftiger Erbschaft 250 Aktien der C. F. Bally AG und 23 Aktien der Schweiz. Kreditanstalt. Die Steuerverwaltung Basel-Stadt behandelte die Fr. 213'900.– betragende Differenz zwischen dem Einstandswert (Fr. 195'600) und dem Verkehrswert zur Zeit der Schenkung (Fr. 409'500) als Kapitalgewinn, was für diesen Gewinn, da Frau X. daneben noch einen unbestrittenen Kapitalgewinn erzielt hatte, eine Kapitalgewinnsteuer von Fr. 42'801. - ergab (Veranlagung vom 24. Juli 1961).
Gegen die Behandlung des Mehrwerts von Fr. 213'900.– als steuerbaren Kapitalgewinn erhob Frau X. erfolglos Einsprache bei der Steuerverwaltung und Rekurs an die kantonale Steuerkommission. Der hierauf beim Appellationsgericht des Kantons Basel-Stadt (als Verwaltungs gericht) eingereichte Rekurs wurde mit Urteil vom 15. März 1963 (BJM 1963 S. 237 ff.) teilweise gutgeheissen, indem die Veranlagung vom 24. Juli 1961 aufgehoben und die Steuerverwaltung angewiesen wurde, die Kapitalgewinnsteuer

BGE 89 I 358 S. 361

auf dem Mehrwert von Fr. 213'900. - in analoger Anwendung von § 59 Abs. 3 StG auf die Hälfte zu reduzieren und neu festzusetzen. Zur Frage, ob der Mehrwert steuerbar sei, wird in den Erwägungen im wesentlichen ausgeführt: Das Verwaltungsgericht habe bereits in einem Urteil vom 2. Juli 1954 die Auffassung vertreten, dass das neue StG in § 55 Abs. 1 lit. a für die Besteuerung von Kapitalgewinnen das Erfordernis der Realisierung fallen gelassen habe und dass als "Veräusserung" im Sinne dieser Bestimmung jedes Geschäft gelte, wodurch ein Recht oder eine Sache aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen ausgeschieden werde, also auch die Schenkung. Gewiss möge es eigenartig und irgendwie widersprüchlich erscheinen, dass jemand dadurch, dass er sein

Vermögen vermindere, einen Kapitalgewinn erzielen solle. Eine andere Auslegung lasse das StG aber kaum zu, wenn - was richtig erscheine - § 55 im Zusammenhang mit § 56 betrachtet werde, wonach der "Verkehrswert zur Zeit der Handänderung" dann zur Berechnung beigezogen werde, wenn wohl eine "Veräusserung" vorliege, aber kein Gewinn erzielt werde. Wenn das StG die Kapitalgewinnsteuerpflicht bei der infolge Erbgang eingetretenen Handänderung entstehen lasse, so sei es folgerichtig, die Steuer auch bei Schenkungen auf Rechnung zukünftiger Erbschaft zu erheben. Andernfalls könnte die Steuer auf der Differenz zwischen dem Einstandswert und dem Verkehrswert im Zeitpunkt der Schenkung umgangen werden, was zweifellos nicht dem Sinne des Gesetzes entspreche. Die Berufung der Beschwerdeführerin auf das in ASA 29 S. 460 ff. abgedruckte Urteil des Bundesgerichts sei unbehelflich, da dieses Urteil eine Spezialbestimmung des bernischen StG betreffe und sich daraus nichts für den vorliegenden Fall gewinnen lasse.
Auf Grund dieses Entscheids setzte die Steuerverwaltung die Kapitalgewinnsteuer auf dem Mehrwert der von der Beschwerdeführerin der Tochter geschenkten Wertschriften am 30. August 1963 auf Fr. 21'928.70 fest.

C.- Gegen diese Veranlagung hat Frau X. am 11. September

1963 gestützt auf Art. 4 BV staatsrechtliche Beschwerde erhoben mit dem Antrag, sie als willkürlich aufzuheben. Sie macht geltend, dass die im Urteil des Verwaltungsgerichts vom 15. März 1963 vertretene Auslegung des StG mit dessen klarem Wortlaut und Sinn unvereinbar sei. Die nähere Begründung dieser Rüge ist, soweit wesentlich, aus den nachstehenden Erwägungen ersichtlich.

D.- Die Steuerverwaltung Basel-Stadt beantragt, auf die Beschwerde nicht einzutreten, eventuell sie abzuweisen. Sie ist der Auffassung, die Beschwerde sei verspätet, da sie nicht innert 30 Tagen nach der Eröffnung des Urteils des Appellationsgerichts vom 15. März 1963 erhoben worden sei.

Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Die Rechtzeitigkeit der Beschwerde wird von der Steuerverwaltung zu Unrecht bestritten. Mit dem Urteil vom 15. März 1963 hat zwar das Verwaltungsgericht als letzte kantonale Instanz darüber entschieden, ob der bei der Schenkung der Beschwerdeführerin an ihre Tochter in Erscheinung getretene Mehrwert von Aktien einen steuerbaren Kapitalgewinn darstelle. Das Verwaltungsgericht hat indes die geschuldete Steuer nicht selber festgesetzt, sondern sich darauf beschränkt, die Veranlagungsverfügung der Steuerverwaltung aufzuheben und die Sache zur Neufestsetzung der Steuer im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückzuweisen. Das Urteil des Verwaltungsgerichts stellt also einen blossen Zwischenentscheid im Steuerverfahren dar, der lediglich eine Verlängerung dieses Verfahrens und damit für die Beschwerdeführerin keinen nicht wiedergutzumachenden Nachteil im Sinne von Art. 87 OG zur Folge hatte (BGE 87 I 372 Erw. 2 mit Verweisungen). Die Beschwerdeführerin konnte deshalb gegen das Urteil (noch) nicht staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung von Art. 4 BV erheben, sondern musste den Endentscheid abwarten, der nun in

der Veranlagung vom 30. August 1963 liegt. Ob es sich dabei um eine letztinstanzliche Verfügung handelt, wie in der Beschwerdeantwort behauptet wird, oder ob die Verfügung nochmals durch Einsprache und Rekurs an das Verwaltungsgericht hätte weitergezogen werden können, kann dahingestellt bleiben. Da eine solche Weiterziehung angesichts des Urteils des Verwaltungsgerichts vom 15. März 1963 sich offensichtlich als leere Formalität erwiese und daher nicht erforderlich wäre, konnte die Beschwerdeführerin die Beschwerde unmittelbar im Anschluss an die Veranlagungsverfügung vom 30. August 1963 erheben und damit auch den Zwischenentscheid des Verwaltungsgerichts vom 15. März 1963 anfechten (BGE 86 I 39 /40).

2. Die Beschwerdeführerin will aus der Verbindung der in § 55 StG verwendeten Ausdrücke "Veräusserung" und "Gewinn" ableiten, dass nach § 55 Abs. 1 lit. a StG nur ein durch Erzielung eines Erlöses "realisierter" Mehrwert steuerbar und die Erfassung eines Mehrwertes bei der unentgeltlichen Abtretung ausgeschlossen sei. Dass diese Auslegung die einzig mögliche sei und die gegenteilige Auffassung der basel-städtischen Steuerbehörden und Gerichte dem klaren Wortlaut und Sinn des Gesetzes widerspreche, unhaltbar und willkürlich sei, kann indes nicht zugegeben werden. Nach dem gewöhnlichen Sprachgebrauch, von dem die Beschwerdeführerin mit Recht ausgeht, gilt als "Veräusserung" keineswegs nur die entgeltliche, sondern jede Übertragung von Vermögenswerten an Dritte. Dass der Begriff "Veräusserung" auch in § 55 Abs. 1 lit a StG diesen Sinn habe und auch die unentgeltliche Abtretung umfasse, darf daraus geschlossen werden, dass § 56 Abs. 1 StG als Ausgangspunkte für die Berechnung des steuerbaren Kapitalgewinns neben dem "Erlös" und dem "Wert im Nachlassinventar" auch den "Verkehrswert zur Zeit der Handänderung" nennt. Dazu kommt, dass § 55 Abs. 1 lit a StG im Gegensatz zu den Regelungen anderer Kantone, die den "realisierten" oder den "wirklich

erzielten" Kapitalgewinn als Steuerobjekt bezeichnen, den "durch Veräusserung oder Nachlassinventur in Erscheinung tretenden Mehrwert" als steuerbar erklärt. Alles dies spricht dafür, dass die basel-städtische Kapitalgewinnsteuer trotz ihrer Bezeichnung in Wirklichkeit keine Gewinnsteuer, sondern eine (nichtperiodische) Mehrwertsteuer ist (GUHL, Die Spezialbesteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, Diss. Zürich 1953 S. 372; HÖHN, Die Besteuerung der privaten Gewinne, Diss. Zürich 1955 S. 49 und S. 110/11 Anm. 134; vgl. auchBGE 78 I 423, BGE 83 I 267). Mit ihr wird der auf einem Vermögensstück eingetretene Wertzuwachs bei bestimmten, im Gesetz umschriebenen Gelegenheiten erfasst, auch wenn dabei keine Veräusserung stattgefunden hat oder kein Gewinn realisiert worden ist. So wird die Steuer nach § 55 Abs. 3 StG bei der buchmässigen Übertragung aus dem Privatvermögen in das Geschäftsvermögen erhoben, obwohl dabei kein Vermögen veräussert, geschweige denn ein Gewinn erzielt wird. Ferner wird sie, wie die Beschwerdeführerin mit Recht anerkennt, beim Erbgang erhoben, obschon auch hier kein Erlös erzielt und kein Gewinn realisiert wird. Führt aber der unentgeltliche erbrechtliche Vermögensübergang zur Besteuerung des dabei in Erscheinung tretenden Mehrwerts, so erscheint es, wie der angefochtene Entscheid ausführt, als folgerichtig, dies auch für die Schenkung, insbesondere die hier vorliegende Schenkung auf Rechnung zukünftiger Erbschaft anzunehmen, stellt sie doch unzweifelhaft eine "Veräusserung" dar. Dass die basel-städtische Kapitalgewinnsteuer, im Gegensatz zu den Gewinnsteuern aller übrigen Kantone, auch bei der Schenkung zu erheben ist, wird denn auch nicht nur von den basel-städtischen Steuerbehörden, sondern auch in der Rechtslehre angenommen (GRÜNINGER-STUDER, Kommentar zum Basler Steuergesetz S. 214/15; GUHL a.a.O. S. 372; HÖHN a.a.O. S. 49 Anm. 28 und S. 110 Anm. 134). Diese Auslegung lässt sich auf Grund des Wortlautes und der Systematik des Gesetzes mit guten Gründen vertreten,

ist mit dem Sinn des Gesetzes vereinbar und kann keinesfalls als unhaltbar, willkürlich bezeichnet werden. Die Berufung der Beschwerdeführerin auf das bundesgerichtliche Urteil vom 15. Juni 1960 i.S. I. (ASA 29 S. 460) und auf die Bemerkung von I. BLUMENSTEIN dazu (ASA 30 S. 353) ist, wie der angefochtene Entscheid mit Recht erklärt, unbehelflich. Das Urteil betrifft die Auslegung von Bestimmungen des bernischen StG über die Vermögensgewinnsteuer, insbesondere des Art. 80 Abs. 5, wonach die Steuer auf Grundstückgewinnen (unter gewissen Voraussetzungen) nicht erhoben wird "bei Abtretungen auf Rechnung künftiger Erbschaft". Da das basel-städtische StG keine entsprechende Bestimmung enthält, ist es klar, dass aus dem Urteil, bei dem es darum ging, ob die streitige Abtretung entgeltlich oder unentgeltlich war, nichts abzuleiten ist für den vorliegenden Fall. Die Bemerkung von I. BLUMENSTEIN: "Die Abtretung auf Rechnung künftiger Erbschaft ist begrifflich ein unentgeltliches Rechtsgeschäft und kann als solches überhaupt nicht Anlass zu einer Vermögensgewinnbesteuerung geben" bezieht sich offensichtlich auf die bernische Vermögensgewinnsteuer, nicht auf die anders ausgestaltete baselstädtische Kapitalgewinnsteuer und ist daher ebenfalls nicht schlüssig.

Dispositiv

Demnach erkennt das Bundesgericht:
Die Beschwerde wird abgewiesen.