Urteilskopf

99 Ia 223

26. Urteil vom 23. Mai 1973 i.S. Haas gegen Kantone Basel-Stadt und Basel-Landschaft.
Regeste (de):
Doppelbesteuerung

1. Steuerhoheit über Renten im allgemeinen (E. 2).

2. Steuerhoheit über eine Leibrente, die dem nicht im Liegenschaftskanton wohnhaften Grundeigentümer für die Einräumung eines Kaufsrechtes am Grundstück entrichtet wird (E. 3).

Regeste (fr):
Double imposition

1. Droit d'imposition sur des rentes en général (consid. 2).

2. Droit d'imposition sur une rente viagère versée au propriétaire foncier non domicilié dans le canton où se trouve l'immeuble, pour l'octroi d'un droit d'emption sur cet immeuble (consid. 3).

Regesto (it):
Doppia imposizione.

1. Diritto d'assoggettare ad imposta rendite in generale (consid. 1).

2. Diritto d'assoggettare ad imposta una rendita vitalizia versata al proprietario fondiario non domiciliato nel cantone in cui è sito l'immobile, per la concessione di un diritto di compera sull'immobile stesso (consid. 3).

Sachverhalt ab Seite 224

BGE 99 Ia 223 S. 224

A.- Gemäss § 40 Abs. 2 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 22. Dezember 1949 gelten u.a. "Renten jeder Art" als steuerpflichtiges Einkommen aus beweglichem Vermögen. Sie fallen nach § 51 bei der Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes mit dem vollen Betrag in Betracht. Die Steuer wird jedoch nur von der Hälfte der Rente berechnet, wenn diese ganz auf Leistungen des Rentenberechtigten selbst zurückzuführen ist. Das Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft vom 7. Juli 1952 regelt die Besteuerung der Renten in den §§ 21 Ziff. 4 und 23 in ähnlicher Weise; es fehlt einzig die Vorschrift, dass für die Satzbestimmung die ganze Rente in Betracht falle.

B.- Der in Basel wohnhafte Karl Haas räumte mit öffentlicher Urkunde vom 11. März 1969 der Firma Grosspeter AG, Basel, ein Baurecht an seinem schuldenfreien Grundstück GB Muttenz Nr. 4321 ein. Das Baurecht war als selbständiges und dauerndes Recht unter der Parzellnummer 4333 im Grundbuch einzutragen. Es begann am 1. Januar 1969 und soll bis zum 31. Dezember 2053 dauern. Der jährliche Baurechtszins wurde auf Fr. 30 780.– festgesetzt, zahlbar in monatlichen Raten von Fr. 2565.–. Dieser Zins versteht sich auf der Ba-

sis des offiziellen Landesindexes der Konsumentenpreise; bei einer Veränderung dieses oder eines zukünftigen gleichwertigen Massstabes um 2% ist der Baurechtszins entsprechend anzupassen. Zur Sicherstellung des Baurechtszinses war auf dem Grundstück eine Grundpfandverschreibung von Fr. 92 340.– zu errichten. Mit dem Untergang des Baurechtes infolge Zeitablaufes gehen sämtliche auf der Baurechtsparzelle stehenden Bauten entschädigungslos und lastenfrei in das Eigentum des Grundeigentümers über. Ähnliche Baurechtsverträge hat die Grosspeter A G auch mit den Eigentümern der Nachbargrundstücke Nr. 460 und 461 abgeschlossen.

BGE 99 Ia 223 S. 225

Mit öffentlicher Urkunde vom gleichen Tag räumte Haas der Grosspeter AG an seinem Grundstück auch ein Kaufsrecht und ein Vorkaufsrecht ein, und zwar auf die Dauer des zwischen den Parteien bestehenden Baurechtsvertrages, im Grundbuch vorzumerken auf 10 Jahre. Der allfällige Erwerbspreis wurde ohne Indexklausel auf Fr. 350 000.– festgesetzt. Das Kaufsrecht kann von der Kaufsberechtigten frühestens beim Ableben des Grundeigentümers ausgeübt werden; beide Rechte sind passiv vererblich. Als Entgelt für den Verzicht auf die Indexierung des Kaufpreises von Fr. 350 000.– bezahlt die Grosspeter AG dem Grundeigentümer eine Leibrente von jährlich Fr. 10 000.–, die in gleicher Weise wie der Baurechtszins indexiert ist. Die Leibrente beginnt am 1. Januar 1969 und ist halbjährlich zahlbar. Mit dem Ableben soll auf jeden Fall die halbe Leibrente erlöschen. Haas hat jedoch das Recht, die andere Hälfte für den Zeitraum von seinem Tode bis zum Jahre 1998 an eine beliebige andere Person abzutreten.

C.- Der Kanton Basel-Stadt erfasste bei der Veranlagung für das Jahr 1970 die Leibrente von Fr. 10 000.– als Einkommen. Eine Einsprache, mit der geltend gemacht wurde, die Rente stelle einen Ertrag des Grundstückes in Muttenz dar und sei daher zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung am Ort der gelegenen Sache zu besteuern, wies die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt am 29. September 1972 ab. Sie führte aus, nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung seien Renteneinkommen grundsätzlich am Wohnsitz zu besteuern, da die Rente gewissermassen jeden Tag durch die Existenz des Berechtigten neu erworben werde und steuerrechtlich dorthin gehöre, wo sich dieser aufhalte. Im streitigen Falle stamme die Grundlage für die Rentenberechtigung aus einer Vermögensleistung des Steuerpflichtigen. Die Rente sei deshalb Vermögensertrag, und zwar mindestens insoweit aus beweglichem Vermögen, als sie Zins des für die Rente eingesetzten Kapitals darstelle. Um eine komplizierte Aufteilung der Rente in Kapitalrückzahlung und Zinskomponente von Fall zu Fall zu vermeiden, habe der baselstädtische Gesetzgeber die Faustregel der Hälftebesteuerung angeordnet. Sie sei hier anzuwenden.

D.- Mit staatsrechtlicher Beschwerde verlangt Karl Haas, es sei der Einspracheentscheid der baselstädtischen Steuerverwaltung aufzuheben und festzustellen, dass die Rentenzahlungen an den Beschwerdeführer der Einkommensbesteuerung im

BGE 99 Ia 223 S. 226

Kanton Basel-Landschaft unterliegen. Eventuell sei festzustellen, dass sie der Einkommensbesteuerung im Kanton Basel-Stadt und nicht im Kanton Basel-Landschaft unterliegen. - Der Beschwerdeführer macht geltend, die Grosspeter AG habe ein Interesse daran gehabt, sich den Erwerb des durch ihr Baurecht belasteten Grundstücks zu sichern, was durch den Abschluss des Kaufsrechts- und Vorkaufsvertrages geschehen sei. Er selber sei geschieden und kinderlos; er wolle das Grundstück nicht verkaufen, aber aus ihm über den Baurechtszins hinaus zu Lebzeiten weiteren Nutzen ziehen. Bei den umstrittenen Renteneinkünften handle es sich um einen eng mit dem Grundstück in Muttenz verknüpften Ertrag, d.h. um einen Ertrag aus unbeweglichem

Vermögen, der nach der Rechtsprechung zu Art. 46 Abs. 2 BV der Besteuerung durch den Liegenschaftskanton unterliege. Die Regeln zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gingen § 40 des baselstädtischen Steuergesetzes vor. Die Rente sei, entgegen der Meinung der Steuerverwaltung, auch insoweit, als sie Zins des eingesetzten Kapitals darstelle, nicht Ertrag aus beweglichem Vermögen, sondern aus Grundeigentum. Die Frage der Aufteilung stelle sich daher gar nicht. Andernfalls wäre es zwar systemgerecht, die Besteuerungshoheit zwischen dem Liegenschafts- und dem Wohnsitzkanton aufzuteilen; doch müsste aus Gründen der Praktikabilität die Steuerhoheit gleichwohl ganz dem Liegenschaftskanton verbleiben. - Falls der Hauptantrag nicht geschützt werde, sei festzustellen, dass die Rente einzig der Besteuerung im Kanton Basel-Stadt unterliege. An dieser Feststellung habe der Beschwerdeführer ein Interesse. Der Kanton Basel-Landschaft habe zwar die Leibrente bisher noch nicht zur Besteuerung herangezogen, doch könnte er dies angesichts der engen Verbundenheit der Rente mit einem auf seinem Gebiet liegenden Grundstück jederzeit tun.

E.- Der Regierungsrat des Kantons Basel-Stadt beantragt Abweisung der Beschwerde, soweit sie sich gegen den Kanton Basel-Stadt richtet. Er hält im wesentlichen an der im angefochtenen Einspracheentscheid vom 29. September 1972 dargelegten Auffassung fest.

F.- Der Regierungsrat des Kantons Basel-Landschaft stellt den Antrag, die Beschwerde sei, soweit sie sich gegen den Kanton Basel-Landschaft richte, abzuweisen. Er macht geltend, es treffe nicht zu, dass die im Streite liegenden Rentenleistungen im Kanton Basel-Land nicht zur Einkommensbesteuerung

herangezogen würden, denn der auf Fr. 245 600.– festgesetzte Kapitalwert der Rente werde der Grundstückgewinnsteuer unterworfen; der Entscheid über eine hiegegen erhobene Einsprache werde bis zum Abschluss des vorliegenden staatsrechtlichen Beschwerdeverfahrens ausgesetzt. Entgegen den Ausführungen in der Vernehmlassung des Kantons Basel-Stadt treffe es auch nicht zu, dass sich die beiden Kantone darüber einig seien, dass die Rente im Kanton Basel-Stadt zu versteuern sei. Die Steuerverwaltung habe sich den baselstädtischen Steuerbehörden gegenüber höchstens dahin geäussert, der Zinsbestandteil der Leibrente sei im Kanton Basel-Stadt der Besteuerung unterworfen. Der Kanton Basel-Land habe auch, entgegen den Angaben in der Begründung der Einsprache gegen die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer, die Kopie der angefochtenen Veranlagung des Kantons Basel-Stadt nicht widerspruchslos entgegengenommen, sondern acht Monate später die Grundstückgewinnsteuer veranlagt. Wenn in einem Doppelbesteuerungskonflikt die Baurechtszinsen - was unbestritten sei - dem Belegenheitskanton zur Besteuerung überlassen werden, so müsse das erst recht gelten für eine Rente, die als Abgeltung für die Nichtindexierung des in einem Kaufsrechtsvertrag stipulierten Erwerbspreises ausgerichtet werde, jedenfalls dann, wenn das Kaufsrecht ausgeübt werde. Werde auf dessen Ausübung verzichtet, so könne im Normalfall das dem Kaufsrechtsverpflichteten verfallene Entgelt als ein nach dem Wohnsitzprinzip zu besteuerndes Reugeld betrachtet werden. Schliesse hingegen der Berechtigte eine Mehrzahl wirtschaftlich zusammenhängender Verträge über Grundstücke ab und überbaue er hernach diese Parzellen gesamthaft, so dass mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit mit der Ausübung des Kaufsrechtes gerechnet werden könne, dann sei die für die Einräumung des Kaufsrechts stipulierte Gegenleistung ein antizipierter und dem Belegenheitsprinzip unterliegender Grundstückgewinn. Es sei im höchsten Grad unwahrscheinlich, dass das Kaufsrecht im vorliegenden Fall nicht ausgeübt werde. Auf eine Zerlegung der Rente sollte aus Gründen der Praktikabilität verzichtet werden, schon im Hinblick auf ihren aleatorischen Charakter als Leibrente.

Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Es ist unbestritten, dass der Kanton Basel-Land berechtigt ist, den dem Beschwerdeführer aus dem Baurechtsvertrag

mit der Grosspeter AG zufliessenden Baurechtszins zu besteuern; dieser stellt Liegenschaftsertrag dar, der der Steuerhoheit des Belegenheitskantons untersteht (BGE 91 I 470, BGE 83 I 333,BGE 68 I 71). Weiter steht fest, dass der Kanton Basel-Land befugt ist, einen allfällig erzielten Grundstückgewinn nach Massgabe seiner Gesetzgebung der Grundstückgewinnsteuer zu unterwerfen (BGE 98 Ia 94 f, mit Hinweisen; zur Frage, wieweit eine gegen Entgelt erfolgende Belastung eines Grundstückes auch ohne formellen Eigentumsübergang eine Grundstückgewinnsteuerpflicht auszulösen vermag, vgl. REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Komm. zum Zürcher Steuergesetz, Bd. IV, N. 68 ff. zu § 161, S. 164 ff). Streitig ist hingegen, welchem Kanton das Besteuerungsrecht für die dem Beschwerdeführer aus dem Kaufsrechtsvertrag ausgerichtete Rente zusteht. Wieweit hierüber zwischen den beteiligten Kantonen eine Einigung zustandegekommen ist, kann offen bleiben, da eine solche Einigung den Steuerpflichtigen nicht hindern würde, gegen eine virtuelle Doppelbesteuerung staatsrechtliche Beschwerde zu führen (BGE 98 Ia 216 E. 1, BGE 91 I 281 E. 2).

2. Das bewegliche Vermögen und dessen Ertrag sind grundsätzlich am Wohnsitz des Pflichtigen zu besteuern; ausnahmsweise, nämlich bei Saisonaufenthalt, kann auch der Aufenthaltskanton pro rata temporis eine Steuer erheben. Die Zuteilung des Besteuerungsrechtes an den Wohnsitz- oder Aufenthaltskanton beruht darauf, dass die erwähnten Steuerobjekte zum Aufenthaltsort des Pflichtigen in einer besonderen räumlichen Beziehung stehen, die es rechtfertigt, die Steuerhoheit für die Dauer dieses Zustandes dem Gemeinwesen des Wohnsitzes bzw. des Aufenthaltsortes zuzuerkennen. Dies trifft auch zu für die Besteuerung einer durch Hingabe eines Kapitals oder in anderer Weise vertraglich begründeten Rente, denn sie ist mit dem Kapitalertragseinkommen innerlich verwandt und fliesst wie dieses aus einem dem Steuerpflichtigen zustehenden Recht; sie wird gewissermassen jeden Tag durch die Existenz des Berechtigten neu erworben und gehört daher steuerrechtlich dorthin, wo sich dieser aufhält (BGE 66 I 151,BGE 74 I 37). Die gleiche Regel gilt grundsätzlich für Beamtenpensionen und Renten der AHV (nicht publ. Urteil vom 21. Februar 1968 i.S. Studer, E. 2;BGE 74 I 40; BIERI, Die Besteuerung der Renten und Kapitalabfindungen, Diss. St. Gallen 1970, S. 174).

3. a) Auch die hier in Frage stehende, vertraglich begründete

Rente wird gewissermassen jeden Tag durch die Existenz des Berechtigten neu erworben; das gilt sowohl für die auf Lebenszeit des Beschwerdeführers zu bezahlende ganze Rente als auch für die halbe Rente, die nach seinem Ableben ein von ihm Bezeichneter allenfalls beziehen kann. Damit wäre nach dem Gesagten das Besteuerungsrecht des Kantons Basel-Stadt, in dem der Rentenberechtigte seinen Wohnsitz hat, gegeben. Es bleibt jedoch zu prüfen, ob das Besteuerungsrecht des Wohnsitzkantons aufgehoben oder eingeschränkt wird durch den Umstand, dass die Rente ihren Grund in einem mit ausserkantonalem Grundeigentum zusammenhängenden Rechtsverhältnis hat. Ein Besteuerungsrecht des Liegenschaftskantons wäre namentlich dann anzunehmen, wenn die Rente als Ertrag aus unbeweglichem Vermögen zu qualifizieren wäre. b) Sind im interkantonalen Steuerrecht hinsichtlich eines Sachverhaltes, der eine Besteuerung auslösen kann, verschiedene Anknüpfungsmöglichkeiten gegeben, so sind diese ihrem Gewicht nach gegeneinander abzuwägen (STUDER,

Zur Fortentwicklung des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechtes, ASA Bd. 38, S. 85). Das Besteuerungsrecht ist demjenigen Kanton zuzuweisen, zu dem der die Steuerpflicht auslösende Sachverhalt die engsten Beziehungen hat. Dabei sind vor allem wirtschaftliche Überlegungen von Bedeutung sowie die Notwendigkeit, zwischen den Kantonen einen gerechten Ausgleich zu finden. Der Beschwerdeführer bemerkt richtig, dass die neuere Rechtsprechung des Bundesgerichtes hinsichtlich der Einkünfte, die mit Grundeigentum zusammenhangen, in vermehrtem Masse das Besteuerungsrecht des Kantons der gelegenen Sache anerkannt hat (vgl. STUDER, a.a.O. S. 93). Gleichwohl könnte im vorliegenden Fall am Besteuerungsrecht des Kantons Basel-Stadt kaum ein Zweifel bestehen, wenn der Beschwerdeführer die Liegenschaft an die Grosspeter AG verkauft und aus dem Erlös eine Rente erworben hätte. Mit einem solchen Vorgehen hätte er seine steuerlich in Betracht fallenden Beziehungen zum Kanton Basel-Land in einem derartigen Masse aufgegeben, dass dessen Steuerhoheit über die Rente nicht mehr gerechtfertigt wäre. Es bestünde nur noch ein bereits in der Vergangenheit liegender Anknüpfungspunkt, dem der für die Gegenwart und die Zukunft gegebene Anknüpfungspunkt des Wohnsitzes im Kanton Basel-Stadt gegenüberstünde. Dem Umstand, dass der Beschwerdeführer von den im Kanton Basel-Stadt vorhandenen

Einrichtungen Nutzen zieht und die aus seinem Aufenthalt entstehenden Lasten vom Gemeinwesen des Wohnsitzes zu tragen sind, käme dabei entscheidendes Gewicht zu. Freilich hätte der Beschwerdeführer im dargelegten Fall wohl nur den ihm nach Bezahlung einer allfälligen Grundstückgewinnsteuer verbleibenden Rest des Kaufpreises zum Erwerb der Rente verwendet. Doch kann dieser Gesichtspunkt im vorliegenden Zusammenhang ausser Betracht bleiben. c) Zwischen dem soeben erwähnten Fall - Verkauf der Liegenschaft und Verwendung des Erlöses zum Erwerb einer Rente - und dem Fall, dass das Grundstück unmittelbar gegen Einräumung einer sogenannten Veräusserungsrente (zu dieser BIERI, a.a.O. S. 36) verkauft wird, besteht kein wesentlicher Unterschied. Es geht auch hier die sachnahe Verbindung zum bisherigen Grundeigentum verloren, weshalb es sich rechtfertigt, diesen zweiten Fall doppelbesteuerungsrechtlich gleich zu behandeln wie den ersten. d) Der Beschwerdeführer hat indessen sein Eigentum vorläufig nicht aufgegeben, weshalb eine so weitgehende Lockerung seiner Beziehungen zum Kanton Basel-Land nicht eingetreten ist. Er bleibt bis zu seinem Ableben Eigentümer der Liegenschaft oder kann es wenigstens bleiben. Dennoch ist die Beziehung nur noch eine lose, da er das Grundstück nicht mehr selber nutzen können wird; aufgrund des abgeschlossenen Baurechtsvertrages steht die Nutzung bis zum Jahre 2053 der Grosspeter AG zu. Die rechtlichen Bindungen, die der Beschwerdeführer mit dieser Firma eingegangen ist, kommen bei Würdigung der gesamten Umstände einer Aufgabe des Grundeigentums gleich. Es kann kaum ein Zweifel daran bestehen, dass die Grosspeter AG von ihrem Kaufs- oder Vorkaufsrecht zu gegebener Zeit Gebrauch machen wird, zumal sie mit der Bezahlung der Rente einen Teil des Kaufpreises vorleistet. Der Vertrag unterscheidet sich nur durch die Form seiner Abwicklung von einem Kaufvertrag mit Einräumung einer Veräusserungsrente als Kaufpreis. Wirtschaftlich handelt es sich bei der streitigen Rente nicht um Ertrag aus dem Grundstück, sondern, abgesehen von dem in ihr enthaltenen Zinsanteil, um eine ratenweise Tilgung des Kaufpreises bzw. um eine sukzessive Ausschöpfung des Restwertes, den das Grundstück nach seiner Belastung mit dem Baurecht noch besitzt. Durch die Verbindung des Kaufsrechtsvertrages mit dem Baurechtsvertrag hat der

Beschwerdeführer seine Herrschaft über das Grundstück rechtlich und wirtschaftlich in einem solchen Masse aufgegeben, dass die ihm im Kaufsrechtsvertrag eingeräumte Leibrente einer Veräusserungsrente sehr nahe

steht. Es besteht daher kein hinreichender Grund, um im vorliegenden Fall von der allgemeinen Regel, wonach Renten am Wohnsitz bzw. Aufenthaltsort des Berechtigten zu besteuern sind, abzuweichen und die Steuerhoheit über die streitige Rente etwa nach Zinsanteil und Kapitalanteil zwischen den beiden Kantonen aufzuteilen oder die Rente gar völlig dem Liegenschaftskanton zur Besteuerung zu überlassen. Die erwähnte Überlegung, wonach der Rentenanspruch gewissermassen täglich neu entsteht und aus diesem Grunde der Steuerhoheit des Wohnsitzkantons unterliegt, hat, entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers, auch im vorliegenden Fall ihre Berechtigung. Zwar ist richtig, dass die Rente allenfalls auch über den Tod des Beschwerdeführers hinaus hälftig weiter bezahlt werden muss, doch ist klar, dass der Rentenanspruch auch für den dannzumaligen Rentenempfänger täglich neu entsteht, sei es bis zum Tod des Berechtigten oder bis zum Erlöschen der Rente im Jahre 1998; es handelt sich dabei einfach um eine befristete Leibrente. Dem Umstand, dass die Rente zum Teil Kapitalverzehr darstellt, trägt der Kanton Basel-Stadt dadurch Rechnung, dass er für die Rentenbesteuerung Erleichterungen gewährt; gemäss § 51 Abs. 2 lit. a StG unterliegen Renten, die ganz auf Leistungen des Rentenberechtigten beruhen, nur zur Hälfte der Einkommenssteuer; lediglich bei der Ermittlung des Steuersatzes fällt die ganze Rente in Betracht. e) Der vom Regierungsrat des Kantons Basel-Land erhobene Einwand, die als Gegenleistung für das Kaufsrecht eingeräumte Rente stelle einen "antizipierten", dem Belegenheitsprinzip unterliegenden Grundstückgewinn dar, vermag am vorstehenden Ergebnis grundsätzlich nichts zu ändern. Die Frage der Steuerhoheit über die streitigen Renteneinkünfte stellt sich unabhängig davon, ob der Beschwerdeführer durch den Vertrag mit der Grosspeter AG einen Grundstückgewinn erzielt hat, zu dessen Besteuerung der Kanton Basel-Land unbestrittenermassen zuständig wäre; über diese zweite Frage ist im vorliegenden Verfahren nicht zu entscheiden.
Der Regierungsrat des Kantons Basel-Land scheint denn auch die Steuerhoheit des Kantons Basel-Stadt über die Renteneinkünfte

als solche nicht ernsthaft bestreiten zu wollen, ansonst er wohl ausdrücklich Gutheissung des Hauptbegehrens des Beschwerdeführers beantragt hätte. Dieses ist nach dem Gesagten abzuweisen, womit gleichzeitig gesagt ist, dass das Eventualbegehren des Beschwerdeführers gutgeheissen wird.

Dispositiv

Demnach erkennt das Bundesgericht:
Das in der Beschwerde gestellte Hauptbegehren wird abgewiesen und festgestellt, dass das Besteuerungsrecht für die Rente aus dem Kaufrechtsvertrag vom 11. März 1969 dem Kanton Basel-Stadt zusteht.