

S. 75 / Nr. 14 Doppelbesteuerung (d)

BGE 72 I 75

14. Urteil vom 8. April 1946 i. S. Martin du Pan gegen Basel-Stadt.

Seite: 75

Regeste:

Art. 46 Abs. 2 BV; Art. 84 und 89 OG.

Die Behörde, die das Eintreten auf ein Gesuch ablehnt, mit dem verlangt wird, dass der Wegfall der Steuerpflicht zufolge Wegzuges des Pflichtigen in einen andern Kanton berücksichtigt werde, verletzt Art. 46 Abs. 2 BV, gleichgültig, ob das Veranlagungsverfahren schon abgeschlossen ist oder nicht.

Die staatsrechtliche Beschwerde aus Art. 46 Abs. 2 BV ist gegenüber einem derartigen Entscheid zulässig (Erw. 1).

Der Grundsatz, dass für periodische Steuern auf dem Vermögen die Steuerhoheit im interkantonalen Verhältnis dem Wohnsitzkanton zusteht, gilt auch für Sondersteuern, die zusätzlich zur allgemeinen Vermögenssteuer erhoben werden, wie dies beim baselstädtischen Krisenopfer der Fall ist.

Die Anwendung einer kantonalen Vorschrift, wonach eine periodische Steuer schon mit dem Eintritt der Abgabepflicht in vollem Umfang geschuldet ist, auch auf Personen, die nur während eines Teils der Steuerperiode im Kanton wohnen

verletzt Art. 46 Abs. 2 BV; ebenso eine Bestimmung, nach der die ganze Steuer oder der noch geschuldete Teilbetrag sofort fällig wird, wenn der Pflichtige den Wohnsitz im Kanton aufgibt (Erw. 2).

Art. 46 al. 2 CF; art. 84 et 89 OJ.

L'autorité qui refuse d'entrer en matière sur une requête par laquelle un contribuable demande d'être libéré de l'assujettissement à un impôt en raison de son départ pour un autre canton, viole l'art. 46 al. 2 CF, peu importe que la procédure de taxation soit ou non déjà terminée.

Le recours de droit public fondé sur l'art. 46 al. 2 CF est recevable contre une telle décision (consid. 1).

Le principe que, pour les impôts périodiques sur la fortune, la souveraineté fiscale appartient dans les rapports entre cantons, au canton de domicile, s'applique aussi aux impôts spéciaux qui sont prélevés sous la forme d'un supplément à l'impôt général sur la fortune, comme c'est le cas pour le «sacrifice de crise,» du canton de Bâle-Ville.

L'application aux personnes qui n'habitent le canton que durant une partie de la période fiscale d'une disposition cantonale selon laquelle un impôt périodique est dû en plein sitôt que l'obligation fiscale a pris naissance, viole l'art. 46 al. 2 CF; il en est de même pour une disposition qui prévoit que l'impôt tout entier ou la quote-part restant due devient exigible au

Seite: 76

moment même où le contribuable abandonne son domicile dans le canton (consid. 2).

Art. 46, cp. 2 CF, art. 84 e 89 OGF.

L'autorità che rifiuta d'esaminare nel merito un'istanza con cui il contribuente chiede d'essere liberato dall'assoggettamento ad un'imposta, perchè si è trasferito in un altro Cantone, viola l'art. 46 cp. 2 CF, nulla importando che la procedura di tassazione sin già terminata o no.

Contro un siffatto rifiuto è ammissibile il ricorso di diritto pubblico basato sull'art. 46 cp. 2 CF (consid. 1).

Il principio che, per le imposte periodiche sulla sostanza, la sovranità fiscale spetta, nei rapporti intercantionali al cantone di domicilio, si applica anche alle imposte speciali riscosse, sotto la forma di un supplemento all'imposta generale sulla sostanza, come avviene pel «sacrificio di crisi» nel Cantone di Basilea-città.

L'applicazione alle persone, che abitano nel cantone solo durante una parte del periodo fiscale, d'una disposizione cantonale, secondo cui un'imposta periodica è dovuta in pieno tosto che l'obbligo fiscale è sorto, viola l'art. 46 cp. 2 CF; lo stesso vale per una disposizione, secondo cui l'intera imposta o la quota restante diventa esigibile allorchè il contribuente abbandona il suo domicilio nel Cantone (consid. 2).

A. Das baselstädtische Gesetz vom 11. März 1937 über die Erhebung eines Krisenopfers auf dem Kapital sowie einer Ausgleichsabgabe auf Pensionen und Renten zur Verbesserung des Staatshaushaltes bestimmt in

§ 1. Der Kanton Basel-Stadt erhebt ein ausserordentliches Krisenopfer auf dem Kapital, um die mit dem Gesetz über Massnahmen zur Verbesserung des Staatshaushaltes vom 12. März 1936 eingeleitete Sanierung des Finanzhaushaltes weiterzuführen.

§ 2. Das Krisenopfer wird in zweijährigen Perioden erhoben. Die erste Periode beginnt am 1. Januar 1937.

§ 3. Dem Krisenopfer unterliegen mit ihrem Vermögen die natürlichen und die juristischen Personen im Sinne von § 20 des Gesetzes betreffend die direkten Steuern.....

§ 8. Die Steuerpflicht für das Krisenopfer gemäss § 3 beginnt jeweilen mit dem 1. Januar des ersten Jahres der zweijährigen Periode. Physische und juristische Personen, welche innerhalb einer Periode in die Steuerpflicht eintreten, sind erst vom Beginn der nächsten Periode an abgabepflichtig.

§ 13. Abs. 3. Massgebend für die Berechnung des Krisenopfers ist der jeweilige Stand des Vermögens am 31. Dezember des der Abgabeperiode vorangehenden Jahres.....

§ 16. Das Krisenopfer, das in vollem Umfange mit Eintritt der Abgabepflicht geschuldet wird, ist in zwei gleichen Jahresraten zu bezahlen.

Seite: 77

§ 22. Wenn ein Abgabepflichtiger oder sein Rechtsnachfolger seinen Wohnsitz im Kanton Basel-Stadt aufgibt, so wird das ganze Krisenopfer oder der noch schuldige Teilbetrag fällig am Tage vor seinem Wegzug.

§ 25; Dieses Gesetz tritt mit Rückwirkung auf den 1. Januar 1937 in Kraft.

Es tritt mit dem Gesetz über dringliche Massnahmen zur Milderung der Wirtschaftskrise im Kanton Basel-Stadt, spätestens jedoch am 31. Dezember 1946 ausser Kraft.

B. Dem in Basel wohnhaft gewesenen Beschwerdeführer wurde am 5. November 1945 eröffnet, dass die erste Rate des Krisenopfers für die Periode 1945/46 fällig geworden sei. Er entrichtete die eingeforderte Steuer. Als er im Dezember gleichen Jahres nach Genf übersiedelte, wurde er am 19. Dezember 1945 aufgefordert, auch die Rate für 1946 zu bezahlen. Martin bestritt, für 1946 in Basel noch steuerpflichtig zu sein und hielt hieran mit Zuschrift vom 11. Januar 1946 fest. Er ersuchte die Steuerverwaltung bis zum 15. Januar um ihren Entscheid, weil er gegebenenfalls eine staatsrechtliche Beschwerde erheben würde, für die die Frist am 18. Januar 1946 ablaufe. Darauf stellte die Verwaltung dem Pflichtigen einen Entscheid in Aussicht, an den die Beschwerde an die Steuerkommission, eventuell eine staatsrechtliche Beschwerde angeschlossen werden könne. Im Einspracheentscheid, den die Verwaltung am 21. Januar erliess, wird dann aber ausgeführt, dass Martin die Veranlagung vom 5. November 1945 nicht angefochten habe, dass die Aufforderung vom 19. Dezember eine blosser Vollzugsmassnahme sei, die weder bei der Steuerkommission, noch mit einer Doppelbesteuerungsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten und dass aus diesem Grunde auf die Einsprache nicht eingetreten werden könne. Übrigens bestünde für die Verwaltung auch bei materieller Behandlung keine Möglichkeit, auf die zweite Rate des Krisenopfers zu verzichten. Es handle sich dabei nicht um eine ordentliche Vermögenssteuer, sondern um eine in zwei Jahresraten zu tilgende Vermögensabgabe.

Martin hat gegen diesen Entscheid staatsrechtliche

Seite: 78

Beschwerde erhoben mit dem Antrag, festzustellen, dass er für 1946 in Basel kein kantonales Krisenopfer zu entrichten habe. Er werde für dieses Jahr im Kanton Genf besteuert. Wenn Basel-Stadt befugt wäre, von ihm das Krisenopfer für die ganze Periode 1945/46 zu erheben, obwohl er sich schon Ende Dezember 1945 in Genf niedergelassen habe, würde er für dasselbe Vermögen und dieselbe Steuerperiode in zwei Kantonen der Steuerpflicht unterworfen, was gegen das bundesrechtliche Verbot der Doppelbesteuerung verstosse.

D. Der Regierungsrat des Kantons Basel-Stadt beantragt, auf die Beschwerde nicht einzutreten, eventuell sie abzuweisen. Der erste Antrag wird damit begründet, dass die Doppelbesteuerungsbeschwerde nur an eine kantonale Verfügung in der Sache selbst, nicht an einen Nichteintretensentscheid angeknüpft werden könne. Trete die kantonale - Behörde auf die materielle Behandlung einer Einsprache nicht ein, weil die Einsprachefrist verwirkt sei, so könne die Verfassungsmässigkeit dieses Entscheides nur unter dem Gesichtspunkt von Art. 4 BV überprüft werden, wofür es hier an der Erschöpfung des kantonalen Instanzenzuges fehle. Eventuell sei auch nicht dargetan, dass der Beschwerdeführer im Kanton Genf eine mit der im Kanton Basel erhobenen Steuer kollidierende Steuerauflage erhalten habe. Materiell wäre die Beschwerde unbegründet, weil das Krisenopfer nach § 16 des Gesetzes mit dem Eintritt der Abgabepflicht in vollem Umfang geschuldet sei und nach § 22 bei Wegzug des Pflichtigen innerhalb der Steuerperiode auch der noch geschuldete Teilbetrag sofort fällig werde. Daraus ergebe sich, dass das Krisenopfer als Vermögensabgabe gedacht sei, und dass sie daher nach dem Vermögensstand an einem bestimmten Stichtag bemessen werden müsse. Das Vorgehen der Steuerverwaltung entspreche übrigens der bisherigen Praxis, wonach von während der Steuerperiode wegziehenden Pflichtigen stets die ganze Abgabe verlangt und entrichtet worden sei.

Seite: 79

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Die Steuer ist, was ihre zeitliche Entstehung anbelangt, nach der Art des Steuerobjektes entweder einmalig, so, wenn sie wie die Verkehrssteuer einen in sich abgeschlossenen äusseren Vorgang trifft, oder aber eine periodische. Das ist sie insbesondere bei der Personal-, Vermögens- und Besitzsteuer, deren Objekte ihrer Natur nach fortauern, wiederholt besteuert und daher für bestimmte Steuerperioden veranlagt werden können. Die Veranlagung zu einer periodischen Steuer setzt aber grundsätzlich die steuerrechtliche Zugehörigkeit des Pflichtigen zum steuerfordernden Gemeinwesen voraus. Intern kann zwar der Gesetzgeber vorsehen, dass die Steuer voll geschuldet sei, auch wenn die steuerrechtliche Zugehörigkeit während der Steuerperiode ihr Ende findet (§§ 7 und 20 des Gesetzes). Im interkantonalen Verhältnis dagegen hat die Periodizität der Steuer zur Folge, dass die Steuerpflicht nur besteht, wenn und solange dem Verband die Steuerhoheit über den Pflichtigen zusteht. Fällt sie weg, so entfällt auch die Steuerpflicht. In diesem Wegfall der steuerrechtlichen Zugehörigkeit liegt für den Pflichtigen eine neue Tatsache, eine Änderung der massgebenden tatsächlichen Verhältnisse, die von der Steuerbehörde nicht nur berücksichtigt werden muss, wenn die Veranlagung erst nachfolgen würde (BGE 40 I 219), sondern auch bei Eintritt der Änderung nach durchgeführtem Veranlagungsverfahren. Lehnt sie es ab, auf ein bezügliches Begehren des Pflichtigen einzutreten, so weigert sie sich damit, die Grundsätze über das Verbot interkantonaler Doppelbesteuerung anzuwenden und verletzt damit diese Grundsätze, sodass die staatsrechtliche Beschwerde aus Art. 46 Abs. 2 BV schon an einen derartigen Nichteintretensentscheid muss angeschlossen werden können; dies auch deswegen, weil die Abgrenzung der Steuerhoheit absolut wirkt, d. h. ohne Rücksicht darauf, ob im Einzelfall eine tatsächliche Doppelbesteuerung vorliegt oder

Seite: 80

nicht (BGE 38 I 482 Erw. 2, 41 I 70 Erw. 1, 43 I 202), der Pflichtige also die Veranlagung im neuen Wohnsitzkanton nicht abzuwarten braucht. Das Bundesgericht hat denn auch bereits festgestellt, dass auch ein Nichteintretens(Unzuständigkeits-) Entscheid einer kantonalen Behörde einem Pflichtigen nicht entgegengehalten werden kann, falls ein anderer Weg, auf dem über den streitigen Punkt ein materieller Entscheid hätte erwirkt werden können, nicht gezeigt zu werden vermöge (BGE 48 I 360).

Wenn das im Kanton Basel-Stadt erhobene Krisenopfer eine periodische Steuer ist, was unter 2) hienach auszuführen sein wird, so durfte die Steuerverwaltung aus dem angegebenen Grunde das Eintreten auf die bei ihr erhobene Einsprache nicht ablehnen. Wie sich aus dem angefochtenen Entscheid ergibt, konnte sie es auch gar nicht tun, ohne zugleich die Frage zu entscheiden, ob die Abgabe eine einmalige oder eine periodisch geschuldete Vermögenssteuer sei, sodass ihr Beschluss nur formell einen Nichteintretensentscheid darstellt. Das Eintreten hätte übrigens von der Steuerverwaltung auch nicht abgelehnt werden dürfen wegen der Zusicherungen, die sie dem Beschwerdeführer gegeben hatte. Denn darüber, dass die staatsrechtliche Beschwerde im Anschluss an die Verfügung vom 19. Dezember 1945 hätte erhoben werden können, ist entgegen der Auffassung der Steuerverwaltung (die in diesem Punkt den Entscheid richtigerweise dem Bundesgericht überlassen hätte) kein Zweifel möglich. Indem die Steuerverwaltung dem Pflichtigen eröffnete, dass die Steuer trotz seines noch vor Beginn der 2. Hälfte der Steuerperiode erfolgten Wegzuges aus dem Kanton geschuldet sei, traf sie eine Verfügung in der Frage der Steuerhoheit für das Jahr 1946. Der Beschwerdeführer hätte, wie aus seiner Zuschrift vom 11. Januar 1946 an die Steuerverwaltung hervorgeht, die Doppelbesteuerungsbeschwerde fristgemäss daran angeschlossen, wenn ihm die Verwaltung nicht auf die Kundgabe dieser Absicht hin erklärt hätte, sie werde nunmehr einen

Seite: 81

Einspracheentscheid fällen, an den, sei es die kantonale Beschwerde, sei es der staatsrechtliche Rekurs an das Bundesgericht wegen unzulässiger Doppelbesteuerung angeschlossen werden könne. Das konnte vom Beschwerdeführer nicht anders verstanden werden, als dass sie einen materiellen Entscheid fällen werde, der die Grundlage für das weitere Verfahren abgeben solle. Dass sie in der Folge auf die Einsprache nicht eintreten zu können erklärte, lässt sich mit den Grundsätzen von Treu und Glauben, die auch für die Steuerbehörden gelten, nicht wohl vereinbaren, sodass die Beschwerde im Anschluss an den Nichteintretensentscheid nach Massgabe der Grundsätze, die für die Wiederherstellung gegen Fristversäumnis sprechen, auch deswegen zugelassen werden muss.

2. Das baselstädtische Krisenopfer ist keine einmalige, an ein bestimmtes äusseres Ereignis anknüpfende Abgabe, sondern nach dem Objekt wie der ganzen Ausgestaltung eine periodische Steuer, die den Pflichtigen in Form einer zusätzlichen Vermögenssteuer auferlegt wird. Sie wird in zweijährigen Perioden erhoben, von denen die erste am 1. Januar 1937 begann, die letzte am 31. Dezember 1946 zu Ende geht (§§ 2 und 25 des Gesetzes). Dass für die Berechnung der Steuer auf

einen Stichtag abgestellt wird, den Vermögensstand am 31. Dezember des der Abgabeperiode vorangehenden Jahres (§ 13 Abs. 3), hat lediglich Bedeutung für die rechnerische Ermittlung der Steuer (Momentbemessung) und entspricht für die Vermögensbesteuerung einer allgemeinen Regel, spricht also keineswegs gegen den periodischen Charakter der Abgabe. Auch § 8 des Gesetzes spricht ausdrücklich vom Beginn der Steuerpflicht, während bei einer einmaligen Abgabe richtigerweise vom Zeitpunkt des Eintrittes der Steuerpflicht gesprochen werden sollte.

Für periodische Steuern auf dem Vermögen steht aber, ebenso wie für solche auf dem Ertrag daraus und auf persönlicher Tätigkeit, die Steuerhoheit im interkantonalen Verhältnis dem Kanton des Wohnsitzes als des allgemeinen

Seite: 82

Steuerdomizils des Pflichtigen zu. Nicht anders kann es sich natürlich bei Sondersteuern auf dem Vermögen verhalten, die zusätzlich zur allgemeinen Vermögenssteuer erhoben werden. Sowenig ein Kanton bei Wohnsitzwechsel des Pflichtigen auf Vermögen oder Einkommen zurückgreifen kann, das dieser besass, solange er in einem andern Kanton wohnte (BGE 50 I 113), sowenig darf er nach dem Wegzug des Pflichtigen Vermögen weiterbesteuern, das dieser während seines Wohnsitzes im besteuernenden Gemeinwesen besessen hat. Vielmehr haben sich der Kanton des bisherigen und derjenige des neuen Wohnsitzes pro rata temporis in die Steuerhoheit zu teilen (BGE 40 I 220 Erw. 2, 44 I 16, 50 I 113, 57 I 6, SARASIN, Praxis der interkantonalen Doppelbesteuerung S. 46). Der kantonale Gesetzgeber ist nicht befugt, diesen Grundsätzen widersprechende Vorschriften aufzustellen (BGE 34 I 667, 48 I 267 Erw. 2). Er tut das mit einer Bestimmung, die vorsieht, dass eine periodische Steuer schon mit Eintritt der Abgabepflicht in vollem Umfang geschuldet wird, wenn und soweit er sie auf Personen anwendet, die nur während eines Teils der Steuerperiode im Kanton wohnten, und sofern damit ein Rückforderungsanspruch ausgeschlossen werden soll, und ferner, wenn er bestimmt, dass dann, wenn der Pflichtige oder sein Rechtsnachfolger den bisherigen Wohnsitz im Kanton aufgibt, die ganze Steuer oder der noch schuldige Teilbetrag derselben sofort fällig werde. Die §§ 16 Abs. 1 und 22 des baslerischen Gesetzes halten daher insoweit vor dem Bundesrecht, wie es in der Rechtsprechung des Bundesgerichts zu Art. 46 Abs. 2 BV seinen Ausdruck findet, nicht stand. Dass § 8 des Gesetzes die Steuerforderung gegenüber demjenigen Pflichtigen, der erst im Laufe der Steuerperiode in die Steuerpflicht eintritt, weiter beschränkt, als dies aus dem Grundsatz der Besteuerung pro rata temporis folgen würde, vermag hieran nichts zu ändern, d. h. vermöchte nicht zu rechtfertigen, Personen, die aus dem Kanton während der Steuerperiode wegziehen, bis zu deren Ablauf weiterhin

Seite: 83

als steuerpflichtig zu erklären. Ebenso unerheblich ist nach dem bereits erwähnten Grundsatz der absoluten Wirkung der Abgrenzung der Steuerhoheit, ob der neue Wohnsitzkanton eine dem Rechte des bisherigen Wohnsitzkantons entsprechende zusätzliche Vermögenssteuer kenne oder nicht, und ob er den neu zugezogenen Pflichtigen dazu oder doch zur allgemeinen Vermögenssteuer bereits veranlagt oder ihn in ein Veranlagungsverfahren einbezogen hat. Auch kommt nichts darauf an, dass das Vorgehen der Steuerbehörde gegenüber dem Beschwerdeführer der bisherigen Praxis im Kanton entspricht und dass die betroffenen Pflichtigen sich dagegen nicht zur Wehr gesetzt haben.

Nachdem der Beschwerdeführer unbestrittenermassen am 19. Dezember 1945 nach Genf übersiedelt ist, durfte er nach seinem Wegzug aus Basel, bzw. da die dortige Steuerhoheit nur für die Zeit nach dem 31. Dezember 1945 bestritten ist, für das Jahr 1946 nicht mehr als krisenopferpflichtig erklärt werden.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird gutgeheissen und der Entscheid der Steuerverwaltung von Basel-Stadt vom 21. Januar 1946 aufgehoben