

## S. 9 / Nr. 4 Doppelbesteuerung (d)

BGE 76 I 9

4. Auszug aus dem Urteil vom 15. März 1950 i. S. Röthlisberger und Stiftung «Wengi» gegen Kantone Solothurn und Bern.

Seite: 9

Regeste:

Interkantonale Doppelbesteuerung, Art. 46 Abs. 2 BV.

1. Familienstiftung mit Sitz in einem andern als dem Wohnsitzkanton des Stifters. Legitimation des Stifters zur staatsrechtlichen Beschwerde sowohl gegenüber dem Kanton, der ihn selbst auch für das Stiftungsvermögen besteuert, als auch gegenüber dem Kanton, der die juristische Person als solche besteuert (Erw. 1).

2. Verwirkung des kantonalen Besteuerungsrechtes bei verspäteter Veranlagung (Erw. 2).

3. Verwirkung des Rechts zur staatsrechtlichen Beschwerde durch vorbehaltlose Steuerbezahlung: Die Verwirkung gilt nur in Bezug auf die in Kenntnis des kollidierenden Steueranspruchs bezahlten, nicht auch in Bezug auf die früher bezahlten Steuerbeträge (Raten); Änderung der Rechtsprechung (Erw. 3).

Double imposition en matière intercantonale. Art. 46 al. 2 Cst.

1. Fondation de famille dont le siège n'est pas dans le même canton que le domicile du fondateur. Qualité du fondateur pour agir par la voie du recours de droit public contre le canton qui l'impose aussi sur la fortune de la fondation et contre le canton qui impose la personne morale comme telle (consid. 1).

2. Péremption du droit du canton à l'imposition en cas de taxation tardive (consid. 2).

3. Péremption du droit à agir par la voie du recours de droit public admise en raison du fait que les impôts ont été payés sans réserve: La péremption ne touche que les impôts payés nonobstant la connaissance de la collision des prétentions fiscales et non pas les impôts (acomptes) payés précédemment. Change. ment de jurisprudence (consid. 3).

Doppia imposto intercantonale. Art. 46 cp. 2 CF.

1. Fondazione di famiglia, la cui sede non è nello stesso cantone ove trovasi il domicilio del fondatore. Qualità del fondatore per agire mediante ricorso di diritto pubblico contro il cantone che lo impone anche sul patrimonio (della fondazione e contro il cantone che impone la persona giuridica come tale (consid. 1).

2. Perenzione del diritto d'imposizione da parte del cantone in caso di tassazione tardiva (consid. 2).

3. Perenzione del diritto d'interporre un ricorso di diritto pubblico ammessa pel fatto che le imposte sono state pagate senza riserva: la perenzione colpisce soltanto le imposte pagate

Seite: 10

nonostante la conoscenza della collisione delle pretese fiscali e non le imposte (acconti) pagati precedentemente. Cambiamento di giurisprudenza (consid. 3).

A.- Röthlisberger wohnt in Herzogenbuchsee. Er errichtete am 18. Dezember 1942 die Familienstiftung Wengi mit Sitz in Solothurn und widmete ihr einen Teil seines Vermögens. Als Stiftungszweck wird angegeben Erziehung, Ausstattung und Lebensunterhalt der Kinder und deren Nachkommen.

Die Stiftung Wengi wurde bisher für Vermögen und Erträge in Solothurn besteuert. Die Staatssteuern für 1947 bezahlte sie in zwei Raten am 27. Mai und am 23. Dezember 1947, diejenigen für 1948 desgleichen am 30. April und am 29. Oktober 1948. Röthlisberger wurde in Herzogenbuchsee für sein verbliebenes Vermögen und für sein Einkommen besteuert. Für die Veranlagungsperiode 1947/1948 wurde er zunächst mit seinem persönlichen Einkommen und seinem persönlichen Vermögen eingeschätzt. Mit Einsprache vom 10. September 1948 hiegegen beantragte die kantonale Steuerverwaltung, dass ihm auch das Vermögen der Stiftung Wengi und dessen Erträge anzurechnen seien, weil die Gründung der Stiftung eine Steuerumgehung darstelle. Mit Entscheid vom 29. März 1949 wurde die Einsprache geschützt und das Einkommen des Röthlisberger und sein Vermögen entsprechend festgesetzt.

B. - Mit staatsrechtlicher Beschwerde wegen Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV gegen die Kantone Bern und Solothurn stellen Hugo Röthlisberger und die Stiftung Wengi «das Rechtsbegehren: «Die Doppelbesteuerung für die Jahre 1947 und 1948 sei aufzuheben und zu Unrecht bezogene bereits bezahlte Steuerbeträge seien zurückzuerstatten oder zu Unrecht geltend gemachte Steuerforderungen seien aufzuheben».

C. - Der Regierungsrat und das Verwaltungsgericht des Kantons Bern beantragen die Abweisung der Beschwerde, soweit sich diese gegen den Kanton Bern richte.

Seite: 11

D. - Der Regierungsrat des Kantons Solothurn beantragt Abweisung der Beschwerde, soweit sie sich gegen den Kanton Solothurn richte und darauf eingetreten werden könne.

Eine Doppelbesteuerung möge für 1947 und 1948 vorliegen: doch habe der Kanton Solothurn davon erst seit dem Entscheid des bernischen Verwaltungsgerichtes vom 17. Oktober 1949 Kenntnis. Der Steueranspruch des Kantons Bern für 1947 und 1948 sei erst mit dem Einspracheentscheid vom 29. März 1949 und damit verspätet erhoben worden. Durch die ursprüngliche Einschätzung Röthlisbergers, welche das Stiftungsvermögen nicht erfasste, habe Bern die Steuerhoheit Solothurns hierüber anerkannt, und die Veranlagung habe nach Ablauf des Steuerjahres nicht mehr abgeändert werden dürfen.

Die Stiftung Wengi habe in Solothurn die Steuern stets vorbehaltlos bezahlt und damit den Steueranspruch des Kantons Solothurn anerkannt. Es wäre unbillig, wenn Solothurn diese Steuern zurückerstatten müsste, zumal die zuständigen Behörden dieses Kantons von einer kollidierenden Einschätzung durch Bern erst anfangs 1950 Kenntnis erhalten hätten. Diesbezüglich sei der Solothurnische Anspruch durch die bundesgerichtliche Praxis in Rückforderungsfällen geschützt.

Das gegen Solothurn erhobene Rückerstattungsbegehren sei deshalb abzuweisen: zumindest sei beim Kostenentscheid zu berücksichtigen, dass Solothurn von dem kollidierenden Steueranspruch Berns keine Kenntnis gehabt habe.

E. - Zur Einrede, der Steuerauspruch des Kantons Bern für die Jahre 1947 und 1948 sei verspätet geltend gemacht worden, repliziert der bernische Regierungsrat: Der bernische Steueranspruch sei mit der Einsprache erhoben worden, die dem Beschwerdeführer am 15. September 1948 eröffnet wurde seine Geltendmachung sei also im Laufe der Veranlagungsperiode erfolgt und demnach nicht verspätet.

Seite: 12

F. - Der Verwirkungseinrede halten die Beschwerdeführer entgegen, es möge unbillig erscheinen, wenn der Kanton Solothurn vorbehaltlos bezahlte Steuern zurückvergüten müsse. Ebenso unbillig wäre es aber, wenn für das nämliche Steuerobjekt die Steuern zweimal bezahlt werden müssten. Es wäre zu prüfen, ob die Berufung des Kantons Solothurn auf die formelle Rechtskraft seiner Veranlagung nicht wegen Verstosses gegen das Gebot der Billigkeit unbeachtet bleiben müsse. Röthlisberger habe zum ersten Mal am 15. September 1948 erfahren, dass die bernische Steuerverwaltung Aufrechnung des Vermögens und Ertrages der Stiftung zu seinem eigenen Vermögen und Einkommen beantrage. Vorher habe die Stiftung Wengi keinen Anlass gehabt, gegenüber Solothurn einen Vorbehalt anzubringen. Das wäre höchstens bei der Zahlung der zweiten Rate für 1948 am 29. Oktober 1948 in Frage gekommen, die aber auf einer vor dem 15. September 1948 rechtskräftig gewordenen Veranlagung beruht habe. Mindestens bezüglich der früheren Zahlungen könne sich Solothurn nicht auf vorbehaltlose Zahlung berufen.

Ans den Erwägungen:

1.- Nach der Praxis des Bundesgerichts ist ein Kanton auch im interkantonalen Verhältnis berechtigt, Vermögenswerte eines seiner Steuerhoheit unterstehenden Steuerpflichtigen, die auf eine juristische Person übertragen worden sind, weiter beim ursprünglichen Steuerpflichtigen als Teil seines Vermögens zu besteuern, wenn nachgewiesen werden kann, dass die juristische Person nur zu dem Zwecke gegründet worden ist, um der sonst bestehenden Steuerpflicht in dem betreffenden Kanton zu entgehen, und dass in Wirklichkeit nach wie vor der bisherige Vermögensträger mit Bezug auf das der juristischen Person übertragene Vermögen die Befugnisse ausübt, auf die es für die Zuschreibung der Steuerhoheit ankommt. Wird die juristische Person für das gleiche Vermögen in einem anderen Kanton besteuert, so hat die Praxis trotz der

Seite: 13

Verschiedenheit der Steuersubjekte eine unzulässige Doppelbesteuerung angenommen.

Das Bundesgericht hat in solchen Fällen den Steuerpflichtigen als zur staatsrechtlichen Beschwerde legitimiert betrachtet sowohl gegenüber dem Kanton, der ihn selbst auch für das Vermögen der juristischen Person besteuert, als auch gegenüber dem Kanton, der die juristische Person als solche besteuert (BGE 52 I 373 und 383, 53 I 443 und 449). Im vorliegenden Falle ist somit auf die Beschwerde des Röthlisberger gegenüber den Kantonen Bern und Solothurn einzutreten, obwohl im letzteren formell nicht der Stifter, sondern die Stiftung «Wengi» besteuert wurde er ist legitimiert, gegebenenfalls Aufhebung der Besteuerung der Stiftung durch den Kanton Solothurn und Rückerstattung zu Unrecht bezogener Steuern an sie zu verlangen, weil bei Nichtanerkennung der Stiftung als selbständiges Steuersubjekt damit in Wahrheit der Stifter durch den Kanton Solothurn

besteuert wurde. Es braucht deshalb nicht untersucht zu werden, ob die Stiftung «Wengi» ebenfalls zur Beschwerde legitimiert sei.

2.- Der Regierungsrat von Solothurn macht geltend, der Kanton Bern habe einen allfälligen Anspruch auf Besteuerung des Vermögens und der Erträge der Familienstiftung «Wengi» beim Stifter für die Jahre 1947 und 1948 verwirkt, indem er ihn erst am 29. März 1949, also nach Ablauf jener Steuerjahre, geltend gemacht habe.

Nach der bundesgerichtlichen Praxis verwirkt ein Kanton, der die für die Steuerpflicht in örtlicher Beziehung massgebenden Tatsachen kennt oder kennen kann, dann sein Recht auf Besteuerung, wenn er gleichwohl ungebührlich lange mit der Erhebung des Steuerausspruches zuwartet und wenn bei Gutheissung des erst nachträglich erhobenen Anspruches ein anderer Kanton zur Rückerstattung von Steuern verpflichtet werden müsste, die er in Unkenntnis des kollidierenden Steueranspruches bezogen hat (BGE 74 I 271 und dort zitierte frühere Urteile). Die damit statuierte Pflicht zur Rücksichtnahme auf

Seite: 14

beteiligte andere Kantone gilt als verletzt, wenn neue, von der bisherigen Besteuerung abweichende Steueransprüche aus interkantonalen Beziehungen erst nach Ablauf des Steuerjahres erhoben werden oder wenn die Taxationsanzeige zwar rechtzeitig während des Steuerjahres zugestellt, die endgültige Entscheidung über den Anspruch im Rechtsmittelverfahren aber ohne ausreichenden Grund ungebührlich lange verzögert wird (BGE 63 I 237).

Die ursprüngliche Veranlagung Röthlisbergers für die Steuerperiode 1947, 48, die ihm am 23. Juli 1948 eröffnet wurde, enthielt keinen Anspruch auf Besteuerung des Stiftungsvermögens bei ihm. Diese Frage wurde erst aufgeworfen durch die Einsprache der kantonalen Steuerverwaltung vom 10. September 1948 gegen jene Veranlagung und entschieden durch den Einspracheentscheid vom 29. März 1949. Der Kanton Bern erblickt eine Geltendmachung seines Steueranspruches im Sinne der zitierten Praxis in der Erhebung der Einsprache, der Kanton Solothurn dagegen erst in dem Entscheid über diese. Nach dem Sinn und Zweck jener Rechtsprechung, ungebührliche Verzögerungen zu treffen, und nach der Organisation der Steuerbehörden und des Steuerverfahren im Kanton Bern erweist sich die Auffassung des bernischen Regierungsrates als die richtige. Bildet auch die Erhebung der Einsprache noch keinen verbindlichen Entscheid, an den eine Doppelbesteuerungsbeschwerde angeknüpft werden könnte so wird doch damit von der hierfür zuständigen Behörde ein Steueranspruch geltend gemacht, und es muss genügen, dass dies innert des Steuerjahres geschieht. Es wäre zu viel verlangt, dass auch noch der Entscheid darüber im Steuerjahr selbst ergehe, zumal diese Art der Geltendmachung naturgemäss erst spät, nämlich nach Durchführung des gewöhnlichen Veranlagungsverfahrens, möglich ist. Eine solche Einsprache ist gleich zu behandeln wie eine Einsprache des Steuerpflichtigen gegen den mit der Veranlagung erhobenen Steueranspruch, d. h. es genügt, dass das Verfahren ohne grundlose Verzögerung durchgeführt, wenn

Seite: 15

auch nicht innerhalb des Steuerjahres erledigt wird. Dass das Verfahren ungebührlich verzögert worden sei, behauptet der Regierungsrat von Solothurn mit Recht nicht; ist doch über die Einsprache am 29. März 1949, über den Rekurs am 28. Juni 1949 und über die Beschwerde am 17. Oktober 1949 entschieden worden.

Für das Steuerjahr 1948, während dessen er erhoben wurde, ist der bernische Steueranspruch somit nicht verwirkt. Dagegen fragt sich, ob das auch für das Jahr 1947 gilt, das mit 1948 zusammen die zweijährige Veranlagungsperiode gemäss Art. 103 StG bildet m.a.W. ob die bundesgerichtliche Praxis, die auf das Steuerjahr abstellt, auf die zweijährige Veranlagungsperiode des neuen bernischen Steuergesetzes vom 29. Oktober 1944 auszudehnen sei. Der Sinn der zweijährigen Veranlagungsperiode ist indessen nicht, dass die Steuerbehörden sich mit der Veranlagung für das erste Jahr zwei Jahre Zeit lassen können, sondern dass diese für ein weiteres Jahr gilt, ohne wiederholt werden zu müssen. Selbst wenn sie jene erste Bedeutung beanspruchen sollte, so könnte diese auf jeden Fall im interkantonalen Verhältnis nicht anerkannt werden denn ein Kanton darf nicht gestützt auf seine interne Gesetzgebung die andern Kantonen geschuldete Rücksicht verletzen, d. h. diesen zumuten, Steuern zurückzuerstatten, die sie in einem bereits abgelaufenen Jahr erhoben haben, ohne dass er damals seinen kollidierenden Steueranspruch geltend gemacht hätte. Massgebend ist somit nicht die Veranlagungsperiode, sondern das Steuerjahr. Hieraus folgt, dass der erstmals am 10. September 1948 erhobene bernische Steueranspruch für das Jahr 1947 verwirkt ist, da seitens des Kantons Bern auch nicht dargetan worden ist, seine Steuerbehörden hätten die massgebenden Tatsachen im Jahre 1947 noch nicht gekannt und nicht kennen können.

3.- Indem der Regierungsrat von Solothurn geltend macht, die Stiftung «Wengi» habe die Steuern in Solothurn stets vorbehaltlos anerkannt und bezahlt und der

Seite: 16

solothurnische Steueranspruch sei deshalb nach der bundesgerichtlichen Praxis geschützt, erhebt er die Einrede der Verwirkung des Beschwerderechts.

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts verwirkt ein Steuerpflichtiger das Recht zur staatsrechtlichen Beschwerde wegen Doppelbesteuerung, wenn er der Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung vorbehaltlos nachkommt oder den von ihm geforderten Steuerbetrag vorbehaltlos bezahlt, obgleich er in diesem Zeitpunkt vom kollidierenden Steueranspruch eines andern Kantons Kenntnis hat (BGE 73 I 225, 74 I 374). Ein solches Verhalten bildet eine Anerkennung des zuerst erhobenen Steueranspruchs auf die Gefahr doppelter Besteuerung hin, wenn er ihn trotz Kenntnis dieser Gefahr anerkennt, kann sich nicht beklagen, wenn die Gefahr sich dann verwirklicht. Zwar wird die Verwirkung nicht von Amtes wegen berücksichtigt, sondern nur auf Einrede des Kantons, dessen Steueranspruch dermassen anerkannt wurde, doch kann keine Rede davon sein, dass die Erhebung dieser Einrede rechtsmissbräuchlich sei oder gegen die Billigkeit verstosse. Ausdrückliches Erfordernis ist ja die Kenntnis des kollidierenden Steueranspruchs im Zeitpunkt der vorbehaltlosen Steuererklärung bzw. Steuerzahlung, die frühere Gleichstellung des Falles, wo der Steuerpflichtige mit jedem Anspruch lediglich rechnen musste, ist in BGE 73 I 225 aufgegeben worden.

Im vorliegenden Falle ist das Beschwerderecht der Stiftung «Wengi» somit nur verwirkt, wenn sie bei Abgabe ihrer vorbehaltlosen Steuerklärungen bzw. bei der vorbehaltlosen Bezahlung der Steuern in Solothurn den bernischen Steueranspruch gegenüber Röthlisberger bezüglich des Stiftungsvermögens kannte. Dabei ist ihrer eigenen Kenntnis diejenige Röthlisbergers schon deshalb gleichzusetzen, weil er dem Stiftungsrat angehörte. Wie bereits festgestellt wurde, ist der bernische Steueranspruch erstmals durch die Einsprache vom 10. September 1948 erhoben und am 15. September Röthlisberger zur Kenntnis

Seite: 17

gebracht worden; vor diesem Tage kannte ihn weder dieser persönlich noch die Stiftung «Wengi». Deren Steuerklärungen für 1947 und 1948, die vom 9. April 1947 bzw. vom 30. März 1948 datieren, konnten mithin keine Verwirkung des Beschwerderechtes zur Folge haben. Wenigstens zum Teil gilt das auch für die vorbehaltlose Bezahlung der Steuern, auf die sich der Regierungsrat von Solothurn vor allem stützt, nämlich für die Zahlungen vom 27. Mai 1947, vom 23. Dezember 1947 und vom 30. April 1948. Dagegen wurde die zweite Rate der Staatssteuer für 1948 erst am 29. Oktober 1948 bezahlt und trotzdem kein Vorbehalt angebracht. In diesem Zeitpunkt kannte die Stiftung «Wengi» den bernischen Steueranspruch betreffend das Stiftungsvermögen; das ergibt sich nicht nur daraus, dass ihr die persönliche Kenntnis Röthlisbergers anzurechnen ist, sondern auch daraus, dass derselbe Anwalt, der am 22. September 1948 für diesen die Einsprache der bernischen Steuerverwaltung beantwortet hatte, auch ihr Anwalt ist und insbesondere ihre Steuergeschäfte besorgt, z. B. ihre Steuerklärungen unterzeichnet hat.

Im weitem ist abzuklären, ob die Stiftung «Wengi» mit der vorbehaltlosen Zahlung vom 29. Oktober 1948 (2. Rate der Staatssteuer für 1948) das Beschwerderecht überhaupt oder nur bezüglich dieser letzten Rate verwirkt hat. Das Bundesgericht hat in früheren Entscheiden (nicht veröffentlichte Urteile vom 22. Dezember 1933 i. S. Immobiliengesellschaft Schaffhausen und vom 26. Januar 1942 i. S. Zeier) angenommen, dass mit der vorbehaltlosen Bezahlung einer Steuerrate trotz Kenntnis des kollidierenden Steueranspruches eines andern Kantons jeder Anspruch auf Rückforderung der bereits bezahlten Steuern verwirkt sei. Eine erneute Prüfung dieser Frage zeigt jedoch, dass es sich rechtfertigt, eine Verwirkung des Beschwerderechtes nur bezüglich jener Steuerbetriebe anzunehmen, welche in Kenntnis des kollidierenden Steueranspruches des andern Kantons noch vorbehaltlos erbracht worden sind. Diese Praxisänderung entspricht der seit dem Jahre 1929 befolgten

Seite: 18

Tendenz, die Verwirkung des Beschwerderechtes und des Rückforderungsanspruches an strengere Voraussetzungen zu knüpfen (BGE 73 I 223 und dort zitierte frühere Urteile). Sie trägt auch dem Umstand Rechnung, dass dem Laien nicht ohne weiteres zugemutet werden darf, nach Kenntnisnahme vom kollidierenden Steueranspruch eines andern Kantons bei weiteren Zahlungen an den bisherigen Steuergläubiger auch noch Vorbehalte bezüglich jener Zahlungen anzubringen, die er auf Grund einer rechtskräftigen Steuerveranlagung bereits früher geleistet hat, und dass es deshalb unbillig wäre, beim Nicht anbringen dieses Vorbehalts es auf unbedingte Anerkennung des getilgten Steueranspruches bzw. Verwirkung des Beschwerderechtes zu schliessen.

Im vorliegenden Fall hat somit die Stiftung Wengi ihr Beschwerderecht und damit ihren Rückforderungsanspruch nur hinsichtlich ihrer Zahlung vom 29. Oktober 1948 verwirkt, da lediglich diese Rate noch vorbehaltlos bezahlt worden ist, nachdem ihr der kollidierende bernische

Steueranspruch zur Kenntnis gebracht worden war