

## S. 417 / Nr. 60 Doppelbesteuerung (d)

BGE 78 I 417

60. Urteil vom 5. November 1952 i. S. Messner gegen Zürich, Staat und Oberrekurskommission.

Seite: 417

Regeste:

Doppelbesteuerung.

Besteuerung des auf Wertpapieren des Privatvermögens realisierten Kapitalgewinns im Sinne des zürcherischen Steuerrechts. Dieser Gewinn untersteht ausschliesslich der Steuerhoheit desjenigen Kantons, wo der Gewinner (Eigentümer der Wertpapiere) im Zeitpunkt der Realisierung (Veräusserung) seinen Wohnsitz gehabt hat. Vorbehalt für den Fall, dass der Bund oder ein Kanton den reinen - nicht bloss durch Veräusserung realisierten - Wertzuwachs auf Wertpapieren des Privatvermögens besteuern sollte.

Double imposition.

Lorsqu'un contribuable réalise un bénéfice en capital par l'aliénation de papiers-valeur rentrant dans sa fortune privée au sens du droit fiscal zurichois, ce bénéfice est soumis exclusivement à la souveraineté fiscale du canton où le contribuable a eu son domicile au moment de l'aliénation. Réserve faite pour le cas où la Confédération ou un canton imposerait, dès avant la réalisation effective, l'augmentation de la valeur des titres rentrant dans la fortune privée.

Doppia imposta.

Quando un contribuente realizza un utile in capitale mediante la vendita di carte-valori che fanno parte del suo patrimonio privato a norma del diritto fiscale zurigano, questo utile è assoggettato esclusivamente alla sovranità fiscale del Cantone ove il contribuente ha avuto il suo domicilio al momento della vendita. Riserva pel caso in cui la Confederazione o un Cantone

Seite: 418

imponesse, prima della vendita effettiva, l'aumento di valore delle carte-valori che fanno parte del patrimonio privato del contribuente.

A. - Der heutige Beschwerdeführer Dr. Messner wohnt seit dem 1. Januar 1947 in Feldbach in der Gemeinde Hombrechtikon Zürich. Vorher hatte er seinen Wohnsitz in Dornach im Kanton Solothurn gehabt. Im Jahre 1948 veräusserte er 20 Aktien. Die Steuerkommission der Gemeinde Hombrechtikon entschied, dass er dabei einen Kapitalgewinn von rund 6300 Franken gemacht habe, der einen Bestandteil seines steuerpflichtigen Einkommens für das Jahr 1949 bilde. Sie berechnete den Gewinn in der Weise, dass sie vom Nettoverkaufserlös den Einstandswert der Aktien abzog, die der Beschwerdeführer in der Zeit vor 1945 erworben hatte. Dabei stützte sie sich auf § 8 Ziff. 7 des alten kant. StG vom 25. November 1917 26. September 1943, wonach als steuerpflichtiges Einkommen insbesondere gilt «der realisierte Kapitalgewinn auf Vermögensobjekten, insbesondere Grundstücken und Wertpapieren, der auf Wertsteigerungen in den letzten zehn Jahren zurückzuführen ist.

Der Beschwerdeführer rekurrierte gegen diesen Entscheid mit dem Antrag, der steuerpflichtige Kapitalgewinn sei um Fr. 5000.- herabzusetzen. Er machte geltend, die Vermehrung des Wertes der Aktien dürfe vom Kanton Zürich nur soweit besteuert werden, als sie seit dem 1. Januar 1947 eingetreten sei, also nur mit einem Betrag von Fr. 1324.-.

Die Rekurskommission III des Kantons Zürich wies den Rekurs ab, und eine Beschwerde gegen diesen Entscheid wurde von der Oberrekurskommission durch Entscheid vom 25. April 1952 ebenfalls abgewiesen. Aus der Begründung dieses Entscheides ist folgendes hervorzuheben: Die Besteuerung des nicht realisierten Wertzuwachses auf dem gleichen Vermögensobjekt durch den andern Kanton wurde, obschon Steuerperiode und Steuerobjekt nicht identisch wären, eine unzulässige Doppelbesteuerung

Seite: 419

darstellen (BGE 45 I 286). Das Verbot der Doppelbesteuerung könnte auch verletzt sein, wenn der konkurrierende Kanton, wie im vorliegenden Fall, den nicht realisierten Wertzuwachs auf beweglichem Vermögen nicht besteuerte. Nach der Praxis des Bundesgerichtes könne das Einkommen aus beweglichem Privatvermögen nur durch den Wohnsitzkanton besteuert werden. Dieses Einkommen bilde einen bundesrechtlichen Begriff. Nach allgemein Schweizerischer Auffassung werde nicht jeder beim Privatvermögen eintretende Zuwachsgewinn, sondern nur der realisierte besteuert nur dieser sei Einkommen, Vermögensertrag im Sinne des Bundesrechts. Er lasse sich nicht durch Abspaltung

früherer, nicht realisierter Wertsteigerungen beschränken, die als blosse Anwartschaften oder Hoffnungen zu behandeln seien. Der Kapitalgewinn im Sinne des § 8 Ziff. 7 StG sei in Wirklichkeit realisierter Zuwachsgewinn. Er ergebe sich aus dem Unterschied zwischen Anschaffungskosten und Aufwendungen einerseits und dem Veräusserungserlös andererseits, sofern nicht an Stelle der Anschaffungskosten der Verkehrswert vor 10 Jahren massgebend sei. Er sei nicht angesammeltes Einkommen, dessen Besteuerung durch die Realisierung ausgelöst werde, sondern durch die Realisierung erzielt es Einkommen. Deshalb könne er erst bei der Realisierung besteuert werden. Eine Einkommensbesteuerung, die an eine nicht realisierte Wertsteigerung anknüpfe, sei daher bundesrechtswidrig. Wenn ein Steuerpflichtiger, der im Kanton Zürich wohne, einen Kapitalgewinn auf beweglichem Vermögen erziele, so unterstehe dieser somit ganz der zürcherischen Steuerhoheit, ohne Rücksicht darauf, ob das Vermögensobjekt schon vor dem Einzug in den Kanton erworben worden sei und eine Wertsteigerung erfahren habe. Nach der bundesgerichtlichen Praxis dürfe freilich ein Kanton einen aus einem andern Kanton kommenden Steuerpflichtigen nicht nach dem Einkommen veranlagern, das er vorher im andern Kanton erzielt hat (BGE 50 I 113; 77 I 30). Nicht realisierte Wertsteigerung)

Seite: 420

eines Vermögensobjektes sei aber kein «erzielt es Einkommen». Wenn sie trotzdem im beweglichen Privatvermögen als Einkommen besteuert würde - was allerdings zur Zeit nicht der Fall sei, so müssten auch nicht realisierte Wertverminderungen im Privatvermögen berücksichtigt werden. Eine solche Ordnung wäre aber unbefriedigend und hätte schwerwiegende Auswirkungen auf die Besteuerung der stillen Reserven im Geschäftsvermögen.

B. - Gegen diesen Entscheid hat Dr. Messner die staatsrechtliche Beschwerde ergriffen mit dem Antrag, er sei aufzuheben und das Einkommen für das Steuerjahr 1949 gemäss dem im kantonalen Beschwerdeverfahren gestellten Antrag festzusetzen.

Der Beschwerdeführer macht geltend, dass eine verfassungswidrige Doppelbesteuerung vorliege, und führt zur Begründung aus: Der Kapitalgewinn bedeute eine Vermehrung des Wertes eines Vermögensgegenstandes. Alle solche Wertsteigerungen wurden im Kanton Zürich grundsätzlich als Einkommen oder Ertrag besteuert. Wenn sie in der Buchhaltung eines Geschäftsbetriebes zum Ausdruck kämen, so erfolge die Besteuerung bei der nächsten Veranlagung, sonst aber bei der Realisierung des Vermögensobjektes oder der Liquidation des Geschäftsbetriebes. Steuerobjekt sei also nicht erst durch die Realisierung erzielt, sondern solches, das sich fortlaufend aus Wertvermehrung bilde und damit auch erzielt werde. Lediglich die Besteuerung erfolge beim Privatvermögen erst bei der Realisierung. Damit werde das Einschätzungsverfahren vereinfacht. Der realisierte Kapitalgewinn sei kein selbständiger Einkommensbegriff. Er sei nicht aus der wirtschaftlichen Verwendung eines Vermögensobjektes entstanden, sondern durch äussere Einflüsse und Umstände. Er sei am Ort steuerbar, wo der Eigentümer den zivilrechtlichen Wohnsitz habe. Da er das Resultat von sich auf viele Jahre verteilenden Wertsteigerungen darstelle, müsse in allen Fällen, wo der Eigentümer aus einem Kanton in einen andern gezogen

Seite: 421

sei, festgestellt werden, welchen Anteil jeder Kanton an der Summe der Wertvermehrungen habe. Im vorliegenden Falle unterliege die Vermehrung des Wertes der vom Beschwerdeführer im Jahr 1948 veräusserten Aktien bis zum 31. Dezember 1946 der Steuerhoheit des Kantons Solothurn. Der angefochtene Entscheid, der alle Wertvermehrungen bei jenen Aktien der Steuerhoheit des Kantons Zürich unterstelle, bilde daher eine virtuelle Doppelbesteuerung. Was die Oberrekurskommission dagegen einwende, dass nicht realisierte Wertsteigerungen im beweglichen Privatvermögen mit der Einkommenssteuer belegt werden, könne nicht zu einem andern Schlusse führen.

C. - Der Regierungsrat des Kantons Zürich hat die Abweisung der Beschwerde beantragt.

D. - Der Regierungsrat des Kantons Solothurn stellt keinen Antrag. Er bemerkt, eine Besteuerung auf Grund des § 15 des soloth. StG wäre beim Wegzug des Beschwerdeführers aus dem Kanton Solothurn nicht möglich gewesen, weil durch diese Bestimmung ähnlich wie im Kanton Zürich nur der realisierte Kapitalgewinn auf dem Privatvermögen als steuerbar erfasst werde; der Kanton Solothurn habe daher kein direktes materielles Interesse an der Erledigung der Streitsache.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.- Es handelt sich im vorliegenden Fall nach dem kantonalen Recht um die Besteuerung eines realisierten Kapitalgewinnes auf Wertpapieren, der auf Wertsteigerungen in den letzten zehn Jahren zurückzuführen ist. Der besteuerte Kapitalgewinn gilt als realisiert, weil er bei der Veräusserung der Wertpapiere erzielt worden ist. Er stellt bei einer solchen Veräusserung grundsätzlich den Betrag dar, in dem der Erlös die Summe der Kosten der Anschaffung und der Aufwendungen oder die Summe des vor 10 Jahren bestehenden Verkehrswertes und der Aufwendungen übersteigt. Das wesentliche Steuerobjekt ist dabei nicht eine Wertsteigerung, sondern der im eingekommenen

Seite: 422

Erlös liegende Gewinn. Dieser beruht allerdings regelmässig auf einer latenten Wertsteigerung, die unabhängig vom Tun und Lassen des Eigentümers der Titel eingetreten sein mag; doch ist das für die Steuerauflage unerheblich und wird dabei nicht berücksichtigt. Übersetzte Gewinne sind auch steuerpflichtig, ja sogar noch eher als angemessene. Ist somit im vorliegenden Fall Steuerobjekt der mit dem Verkaufserlös eingegangene Gewinn, so ist klar, dass dieser, da er nicht in einem Geschäftsbetrieb oder mit einer Liegenschaft erzielt worden ist, gleich dem Ertrag des beweglichen privaten Vermögens der Steuerhoheit des Kantons untersteht, wo der Verkäufer zur Zeit der Veräusserung wohnte, also derjenigen des Kantons Zürich, und zwar vollständig. Unter die Steuerhoheit des Kantons Solothurn kann der vom Beschwerdeführer erst nach dem Wegzug aus diesem Kanton erzielte Gewinn nicht fallen, auch nicht teilweise. deshalb liegt auch eine bloss virtuelle Doppelbesteuerung, die ebenfalls verfassungswidrig wäre (BGE 74 I:372 und dort zitierte Urteile), nicht vor.

2.- Anders wäre es natürlich, wenn das Steuerobjekt im wesentlichen einfach die Wertvermehrung bildete, die bei den in Frage stehenden Werttiteln eingetreten wäre. Eine solche Wertvermehrung wäre dann vor dem 1. Januar 1947 unter der Steuerhoheit des Kantons Solothurn und erst nachher unter derjenigen des Kantons Zürich gestanden. Allein es handelt sich hier eben nicht um eine solche reine Wertvermehrungs- oder Wertzuwachssteuer. Entgegen der Ansicht der Oberrekurskommission könnten zwar die Kantone an und für sich eine solche Steuer als Einkommenssteuer einführen, ohne damit gegen Bundesrecht zu verstossen; denn es ist nicht etwa unmöglich, die erwähnte reine Wertvermehrung steuerrechtlich wie Einkommen zu behandeln (vgl. BGE 74 I 392 ff.), und es ist grundsätzlich Sache der Kantone und nicht des Bundes, zu bestimmen, was die Kantone mit der Einkommenssteuer belegen dürfen. Der Kanton Basel-Stadt hat ja

Seite: 423

auch in seinem Steuergesetz vom 6. April 1922, in § 17, mit der Einkommenssteuer belegt den «Kapitalgewinn und Kapitalzuwachs auf Vermögensobjekten, insbesondere auf Grundstücken und Wertpapieren, sei er durch Verkauf oder Höherwertung erzielt. Bei der Gesetzesrevision vom 25. Oktober 1934 ist dann allerdings diese Mehrwertbesteuerung auf den Fall beschränkt worden, dass der «Mehrwert durch Realisierung oder durch die Steuererklärung selbst oder bei einem Todesfalle in Erscheinung tritt», und das neue Steuergesetz vom 22. Dezember 1949, das die Kapitalgewinn- von der Einkommenssteuer trennt, belegt den «Mehrwert von Vermögensstücken nur noch soweit mit jener Steuer, als er «durch Veräusserung oder Nachlassinventur in Erscheinung tritt». Der Kanton Solothurn könnte also einfach den Mehrwert von Wertschriften des Privatvermögens - durch eine Revision seiner Steuergesetzgebung - mit der Einkommenssteuer belegen, wie es Basel-Stadt seinerzeit getan hat, und es könnte sich dann in einem Fall wie dem vorliegenden die Frage erheben, ob nichtsdestoweniger der Kanton des neuen Wohnsitzes den ganzen sich bei der Veräusserung ergebenden Kapitalgewinn mit der Einkommenssteuer belegen dürfe. Allein es ist zur Zeit nicht wahrscheinlich, dass sich diese Frage für das Bundesgericht in absehbarer Zeit stellen wird. Zurzeit besteht weder im Bundesrecht, noch, wie es scheint, in einem kantonalen Recht (vgl. Wyss, Einkommensbegriff, Berner Diss. 1937 S. 1939/40; BLUMENSTEIN, System des Steuerrechts, 2. Aufl. S. 117 oben) eine Ordnung, die die blossen Wertvermehrung bei Werttiteln im Privatvermögen wie Einkommen besteuern würde. Das Bundesgericht hat daher zur Zeit keinen genügenden Grund, zu bestimmen, ob und inwieweit im interkantonalen Verhältnis eine solche Steuer und die Kapitalgewinnsteuer, wie sie zurzeit geordnet ist, neben einander bestehen könnten, und dafür allenfalls neue Kollisionsnormen aufzustellen. Zudem könnte das ja auch nur im Hinblick auf die konkrete Ordnung einer blossen Wertzuwachssteuer auf Werttiteln des Privatvermögens

Seite: 424

geschehen (vgl. BIETENHOLZ, Zur Frage der Auslösung einer Steuerpflicht durch Wegzug, Archiv für Schweiz. Abgaberecht 14 S. 277). Demgemäss müssen zurzeit die bisherigen Regeln gelten für die Abgrenzung der Hoheit der Kantone in Bezug auf die Einkommenssteuer vom Kapitalgewinn, der bei der Veräusserung von Wertschriften des Privatvermögens erzielt worden ist. Danach kann aber im vorliegenden Fall von einer verfassungswidrigen virtuellen Doppelbesteuerung, einem Übergriff in die Steuerhoheit des Kantons Solothurn keine Rede sein, wie bereits ausgeführt worden ist.

Demnach erkennt das Bundesgericht

Die Beschwerde wird abgewiesen