

BGE 93 I 609

Bundesgericht (BGE), 1967-01-01, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_BGE_93_I_609

FR: ATF 93 I 609

IT: DTF 93 I 609

Regeste

Regeste Gemeindesteuern. Willkür. Verhältnis des im basellandschaftlichen Gemeindegesetz vom 14. März 1881 auch für Aktiengesellschaften vorgesehenen Systems der Einkommens- und Vermögensbesteuerung zum System der Gewinn- und Kapitalbesteuerung gemäss kantonalem Steuergesetz vom 7. Juli 1952. Auslegung von § 141 Abs. 6 des kantonalen Steuergesetzes, wonach die Gemeinden "berechtigt sind, die Staatssteuereinschätzung allgemein auch für die Gemeindesteuer als gültig zu erklären". Änderung der Rechtsprechung von BGE 91 I 249 ff.

Regeste Impôts communaux. Arbitraire. Rapport entre le système de l'imposition du revenu et de la fortune, que la loi de Bâle-Campagne sur les communes du 14 mars 1881 prévoit également pour les sociétés anonymes, et le système de l'imposition du bénéfice et du capital, prévu par la loi sur les impôts cantonaux du 7 juillet 1952. Interprétation de l'art. 141 al. 6 de cette dernière loi, selon lequel les communes ont la faculté de déclarer l'estimation cantonale applicable de façon générale à l'impôt communal. Modification de la jurisprudence adoptée dans l'arrêt publié au RO 91 I 249 ss.

Regesto Imposte comunali. Arbitrio. Rapporto tra il sistema d'imposizione del reddito e della sostanza, previsto dalla legge organica comunale di Basilea-Campagna del 14 marzo 1881 anche per le società anonime, e il sistema d'imposizione dell'utile e del capitale, previsto dalla legge tributaria cantonale del 7 luglio 1952. Interpretazione del § 141 cpv. 6 di quest'ultima legge, secondo cui i comuni sono autorizzati a dichiarare valido, in generale, l'accertamento cantonale anche per le imposte comunali. Cambiamento della giurisprudenza adottata nella sentenza pubblicata in RU 91 I 249 e segg.

Erwägungen

E. 1

Der Entscheid der StRK vom 10. Mai 1967 ist ein Endentscheid, mit welchem die Gemeindesteuerrechnung vom 12. Dezember 1963 von der letzten kantonalen Instanz geschützt und damit das Veranlagungsverfahren abgeschlossen wurde (§ 20 Abs. 4 GStR in Verbindung mit § 141 Abs. 7 und § 103 StG). Die staatsrechtliche Beschwerde ist daher nach Art. 86 Abs. 2 und Art. 87 OG zulässig.

E. 2

Die Beschwerdeführerin bestreitet die Verfassungs- und Gesetzmässigkeit von § 10 GStR, auf den sich der angefochtene Entscheid stützt. Diese Rüge ist zulässig. Die Bestimmung selber kann zwar, da die Frist zu ihrer Anfechtung abgelaufen ist (Art. 89 OG), vom Bundesgericht nicht mehr aufgehoben werden. Dagegen kann die Beschwerdeführerin die Verfassungswidrigkeit der Bestimmung noch im Anschluss an die gestützt darauf ergangene Veranlagungsverfügung vorfrageweise geltend machen (BGE 86 I 274 Erw. 1

und BGE 92 I 364 Erw. 1 je mit Verweisungen auf frühere Urteile).

E. 3

Die Beschwerdeführerin beruft sich auf BGE 91 I 249 ff. und behauptet, dass der vorliegende Fall sich in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht von dem dort beurteilten in keiner Weise unterscheide. Die StRK nimmt demgegenüber den Standpunkt ein, dass jenes Urteil des Bundesgerichts unrichtig und eine Praxisänderung unumgänglich sei, während die Gemeinde Reinach vor allem darauf hinweist, dass ihr GStR im Gegensatz zu demjenigen von Binningen nicht nur in § 10 ausdrücklich die Staatssteuer-Einschätzung als massgebend erkläre, sondern durch zahlreiche weitere Bestimmungen erkennen lasse, dass die Gemeinde Reinach das Steuersystem des kantonalen StG vollumfänglich übernommen habe. Die Beschwerde ist daher unter diesem doppelten Gesichtspunkt zu prüfen.

E. 4

Im Kanton Baselland sind die Gemeinden befugt, Gemeindesteuern nach Massgabe des (durch § 141 Abs. 1-5 und 7-10 StG ergänzten) § 138 GG zu erheben, d.h. natürliche und juristische Personen für Einkommen und Erwerb sowie für das BGE 93 I 609 S. 614 gesamte Reinvermögen (oder für Gebäude, Grundstücke, Fahrhabe- und Kapitalvermögen) zu besteuern. Sie sind ferner gemäss § 141 Abs. 6 StG berechtigt, statt dessen "die Staatssteuereinschätzung allgemein auch für die Gemeindesteuer als gültig zu erklären". Bei der Bestimmung der Tragweite dieser letzteren Ermächtigung ist das Bundesgericht im Urteil BGE 91 I 249 ff. davon ausgegangen, dass das nach dem StG für juristische Personen geltende System der Gewinn- und Kapitalbesteuerung grundsätzlich verschieden sei von der im GG vorgesehenen Einkommens- und Vermögensbesteuerung (S. 255). Im Hinblick hierauf hat es angenommen, mit § 141 Abs. 6 StG könne nichts anderes gemeint sein als eine vollständige, umfassende und sich auf alle Steuerpflichtigen und alle Steuerobjekte erstreckende Übernahme der Staatssteuereinschätzung; denn ein Besteuerungssystem, wie es im StG geregelt sei, stelle in der Regel ein einheitliches Gebilde dar, dessen einzelne Teile aufeinander abgestimmt seien und so eng zusammenhängen, dass sie sich vernünftigerweise nicht trennen lassen (S. 258/9). Die in Frage stehende Bestimmung des GStR habe die Staatssteuereinschätzung indes nur in ganz beschränktem Umfang (nur für juristische, nicht auch für natürliche Personen und nur für die Vermögens-, nicht auch für die Einkommensbesteuerung) auf das Gemeindesteuerrecht übertragen, so dass diese Bestimmung sich nicht auf § 141 Abs. 6 StG stützen könne und damit einer gesetzlichen Grundlage entbehre. Da die Richtigkeit dieser grundsätzlichen Erwägungen im angefochtenen Entscheid bestritten wird, ist vor allem zu prüfen, ob das System der Gewinn- und Kapitalbesteuerung sich wirklich so sehr von demjenigen der Einkommens- und Vermögensbesteuerung unterscheidet, dass schon deshalb angenommen werden muss, § 141 Abs. 6 StG gestatte den Gemeinden nur die sich auf alle Steuerpflichtigen und alle Steuerobjekte erstreckende Übernahme der Staatssteuereinschätzungen und schliesse jede beschränkte Übernahme und insbesondere eine Vermischung beider Systeme schlechthin aus.

E. 5

Im Jahre 1881, zur Zeit des Erlasses des GG, wurden die juristischen Personen in der Schweiz allgemein nach den gleichen Grundsätzen wie die natürlichen Personen, d.h. für ihr Einkommen und Vermögen besteuert. Seither sind die meisten Kantone dazu übergegangen, bei den Kapitalgesellschaften statt des Einkommens und Vermögens den

Gewinn und das Kapital BGE 93 I 609 S. 615 zu besteuern. Dieses moderne Besteuerungssystem unterscheidet sich indes vom früheren weniger durch das Steuerobjekt, nach dem es bezeichnet ist, als durch den Steuersatz. a) Das einbezahlte Kapital wird zwar ohne Rücksicht darauf besteuert, ob es durch die Aktiven gedeckt, also wirtschaftlich noch vorhanden ist. Indessen werden neben dem eigentlichen Grundkapital regelmässig auch die (offenen und stillen) Reserven als Kapital besteuert. Da diese Reserven im tatsächlich vorhandenen, über das Grundkapital hinausgehenden Reinvermögen bestehen (BGE 73 I 64 , 66; BLUMENSTEIN, System des Steuerrechts, 2. Auflage S. 120), hat die Kapitalsteuer immer dann, wenn das Grundkapital durch die Aktiven gedeckt ist, praktisch das gleiche Objekt wie die Vermögenssteuer, nämlich das Reinvermögen, das in der Differenz zwischen Aktiven und Passiven besteht. Ein wesentlicher Unterschied besteht dagegen beim Steuersatz. Dieser ist bei der Vermögenssteuer stets progressiv, während er bei der Kapitalsteuer proportional oder nur schwach progressiv ist (vgl. zum Verhältnis zwischen Vermögens- und Kapitalsteuer auch BOSSHARD, Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften, Diss. Zürich 1953 S. 47; RÜTTIMANN, Das steuerpflichtige Kapital der Aktiengesellschaften, Basel 1963 S. 12/13). Der steuerbare Gewinn der Kapitalgesellschaften bemisst sich im allgemeinen nach den gleichen Grundsätzen wie das Geschäftseinkommen der natürlichen Personen; insbesondere dürfen die Gewinnungskosten sowie die geschäftsmässig begründeten Abschreibungen und Rückstellungen abgezogen werden (BLUMENSTEIN a.a. O. S. 182). Der Hauptunterschied zwischen Einkommens- und Gewinnsteuer besteht wiederum beim Steuersatz. Dieser ist zwar sowohl bei der Einkommens- als auch bei der Gewinnsteuer regelmässig progressiv. Während sich jedoch die Progression beim Einkommen nach dessen absoluter Höhe richtet, ist beim Gewinn die sog. Ertragsintensität, d.h. das Verhältnis des Ertrags zum Kapital massgebend (BLUMENSTEIN a.a.O. S. 206). b) Diese allgemeinen Ausführungen über das Verhältnis der beiden Besteuerungssysteme treffen auch für die Staatssteuer des Kantons Baselland zu. Dass mit der Kapitalsteuer praktisch das Reinvermögen erfasst wird, geht daraus hervor, dass ihr nach § 44 Abs. 1 StG neben dem einbezahlten Grundkapital auch die offenen und stillen Reserven unterliegen, und vor allem daraus, dass Abs. 2 ausdrücklich von "Vermögensbestandteilen" BGE 93 I 609 S. 616 spricht und für deren Bewertung die für die natürlichen Personen geltenden Bestimmungen (§ § 33-37 StG) als anwendbar erklärt. Der Steuersatz ist, wie allgemein üblich, bei der Vermögenssteuer stark progressiv (0,5-4‰), bei der Kapitalsteuer dagegen nur schwach (2-3‰) (§ § 40 und 45 StG). Ferner ist der Steuersatz sowohl bei der Einkommens- als auch bei der Gewinnsteuer stark progressiv (0,5-13 bzw. 5-20%), wobei aber für die Progression beim Einkommen dessen absolute Höhe und beim Gewinn die Ertragsintensität massgebend ist (§ § 28 und 43 StG). Auch für die Staatssteuer des Kantons Baselland gilt somit, dass sich das System der Gewinn- und Kapitalbesteuerung weniger durch das Steuerobjekt als durch den Steuersatz vom System der Einkommens- und Vermögensbesteuerung unterscheidet. c) Gerade diese wesentlichen Unterschiede der beiden Besteuerungssysteme können nun aber die Gemeinden, welche nach § 141 Abs. 6 die Staatssteuereinschätzung auch für die Gemeindesteuer als gültig erklären, nicht übernehmen, da § 46 Abs. 1 KV für die Gemeindesteuer die Progression ausschliesst und § 141 Abs. 4 StG überdies vorschreibt, dass für die juristischen Personen der gleiche Steuerfuss gilt wie für die natürlichen Personen. Unter diesen Umständen kann an der dem Urteil BGE 91 I 249 ff. zugrunde liegenden Auffassung, dass schon die Verschiedenheit der Besteuerungssysteme des § 138 GG einerseits und des StG andererseits eine nur teilweise Übernahme der Staatssteuereinschätzungen durch die Gemeinden

verbiete, nicht festgehalten werden, hat doch auch die vollständige Übernahme wegen des Wegfalls der Progressionen und wegen der Anwendbarkeit des gleichen Steuerfusses für natürliche und juristische Personen zur Folge, dass die wesentlichen Unterschiede zwischen den beiden Besteuerungssystemen fast gänzlich verwischt werden. Als unzutreffend erweist sich vorab die in BGE 91 I 268 angestellte, bei der Wiedergabe des Urteils in der Beschwerdebegründung allerdings weggelassene Erwägung, zur Übernahme der Kapitalsteuer "gehörte auch die Übernahme des verhältnismässig starren Steuersatzes gemäss § 45 StG, der mit dem progressiven Steuersatz bei der Vermögenssteuer nichts gemein hat"; denn bei der Gemeindesteuer wird jede Progression ausgeschlossen durch § 46 Abs. 2 KV, der damals von keiner Seite angerufen und daher vom Bundesgericht nicht beachtet worden war. Sieht man aber von der Progression und deren Ausgestaltung im StG ab, so sind die Unterschiede zwischen den beiden Besteuerungssystemen BGE 93 I 609 S. 617 keineswegs so gross, dass im Hinblick darauf eine nur teilweise Übernahme der Staatssteuereinschätzungen durch die Gemeinde als ausgeschlossen erschiene. Die Kapitalbesteuerung gemäss StG kommt im Regelfall, wo das Kapital durch die Aktiven gedeckt ist, praktisch einer Reinvermögensbesteuerung nach § 138 Abs. 2 GG (oder § § 30 ff. StG) gleich, wenn die im StG vorgesehenen Progressionen dahinfallen. Ebenso besteht beim Wegfall der Progressionen kein grundsätzlicher Unterschied mehr zwischen der Gewinnbesteuerung nach § 41 StG und der Einkommens- oder Erwerbsbesteuerung nach § 138 Abs. 1 lit. d GG (oder § § 20 ff. StG); eine von den Kapitalgesellschaften ohne die Progression nach der Ertragsintensität erhobene "Gewinnsteuer" läuft auf eine proportionale Einkommenssteuer hinaus.

E. 6

Die StRK vertritt im angefochtenen Entscheid die Auffassung, § 141 Abs. 6 StG hindere die Gemeinden nicht, entweder für alle natürlichen Personen oder aber für alle juristischen Personen die Staatssteuereinschätzung nur teilweise, sei es lediglich für die Veranlagung des Einkommens bzw. des Gewinns, sei es bloss für die Veranlagung des Vermögens bzw. des Kapitals zu übernehmen. Insbesondere sei eine von den Kapitalgesellschaften gestützt auf § 138 GG erhobene Einkommenssteuer nicht so verschieden von der Gewinnsteuer des StG, dass die Verbindung der Einkommens- mit der Kapitalsteuer, wie sie das GStR von Reinach vorsehe, als unstatthaft bezeichnet werden müsste. Diese Betrachtungsweise erscheint nach dem in Erw. 5 Gesagten als zutreffend und ist keinesfalls unhaltbar, geradezu willkürlich. Zu prüfen bleibt, ob sie aus andern Gründen mit § 141 Abs. 6 StG unvereinbar ist. Diese Bestimmung ermächtigt die Gemeinden, die Staatssteuereinschätzung "allgemein" auch für die Gemeindesteuer zu übernehmen. In BGE 91 I 258 /9 hat das Bundesgericht angenommen, dass damit nur eine "vollständige, umfassende, sich auf alle Steuerpflichtigen und alle Steuerobjekte erstreckende Übernahme der Staatssteuereinschätzung" gemeint sein könne und eine andere Auslegung mit dem klaren Wortlaut und Sinn der Bestimmung sich nicht vereinbaren lasse. Soweit diese Annahme auf den Sinn der Bestimmung verweist, beruht sie indessen, wie sich aus dem Zusammenhang ergibt, im wesentlichen auf der Überlegung, dass das Besteuerungssystem des StG ein einheitliches Ganzes bilde, dessen Bestandteile so aufeinander abgestimmt BGE 93 I 609 S. 618 seien und so eng miteinander zusammenhängen, dass es nicht angehe, sie zu trennen. Da diese Überlegung, wie in Erw. 5 dargelegt wurde, nicht stichhaltig ist, kann sich nur noch fragen, ob eine bloss teilweise Übernahme mit dem Wortlaut von § 141 Abs. 6 StG unvereinbar ist, also im Hinblick auf den Ausdruck "allgemein" als ausgeschlossen erscheint. Dieser Ausdruck war in der entsprechenden Bestimmung von §

54 Abs. 2 des StG vom 20. August 1928 noch nicht enthalten. Er findet sich erstmals in § 141 Abs. 6 des StG vom 7. Juli 1952, ohne dass ersichtlich wäre, welchen Zweck der Gesetzgeber mit dieser Änderung des Wortlauts verfolgt hat. In BGE 91 I 258 wurde angenommen, dass der Ausdruck klar sei und dass mit der "allgemeinen" Übernahme nichts anderes als eine sich auf alle Steuerpflichtigen und alle Steuerobjekte erstreckende Übernahme gemeint sei. Es ist zuzugeben, dass diese Auslegung am nächsten liegt. Dagegen kann sie nicht als die einzig richtige und mögliche bezeichnet werden. Als noch vertretbar und daher nicht willkürlich erscheint vielmehr auch die Auffassung, dass § 141 Abs. 6 StG die Gemeinden zwar ermächtigt, die Staatssteuereinschätzung für alle Steuerpflichtigen und alle Steuerobjekte zu übernehmen, dass er sie jedoch zu solch umfassender Übernahme nicht verpflichtet, sondern ihnen - nach dem Grundsatz in maiore minus - auch die Befugnis einräumt, weniger weit zu gehen und die Staatssteuereinschätzungen nur für bestimmte Kategorien von Steuerpflichtigen und für bestimmte Steuerobjekte zu übernehmen. Auch diese Auslegung hat einen vernünftigen Sinn und lässt sich mit dem Wortlaut vereinbaren. Ist aber auch eine bloss teilweise Übernahme der Staatssteuereinschätzung grundsätzlich zulässig, so ist eine solche aus dem Gesichtspunkt des Art. 4 BV nur zu beanstanden, wenn die Kategorie der Steuerpflichtigen, für welche die Gemeinde sie vornimmt, nach unsachlichen Gesichtspunkten bestimmt wird oder wenn die nur teilweise Übernahme sonst als stossend und willkürlich erscheint. So mag es fraglich sein, ob es einer Gemeinde gestattet wäre, die Staatssteuereinschätzung nur für diejenigen (natürlichen oder juristischen) Personen zu übernehmen, die ihren Wohn- oder Geschäftssitz ausserhalb des Kantons oder der Gemeinde haben, während die Einheimischen nach andern, von der Gemeinde gestützt auf § 138 GG erlassenen und für den Steuerpflichtigen günstigeren Grundsätzen eingeschätzt werden. Ebenso fragwürdig wäre eine Ordnung, durch welche die Gemeinde BGE 93 I 609 S. 619 die Übernahme der Staatssteuereinschätzung auf Immobiliengesellschaften oder andere, nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten bestimmte Kategorien juristischer Personen beschränken würde. Etwas derartiges liegt hier aber nicht vor. Nach § 10 Abs. 1 des GStR von Reinach unterliegen vielmehr alle juristischen Personen ohne Ausnahme der Vermögenssteuer für das "gesamte Reinvermögen gemäss Staatssteuer-Veranlagung", d.h. für das nach diesem steuerbare Kapital. Wenn § 10 Abs. 2 ausserdem bestimmt, dass die Vermögenssteuer "mindestens von dem in der Bilanz ausgewiesenen Grundkapital mit Einschluss der Reserven" zu entrichten ist, so liegt hierin keine Abweichung von der Staatssteuereinschätzung, da schon nach § 44 Abs. 1 StG das einbezahlte Kapital nebst den offenen und stillen Reserven der Kapitalsteuer unterliegt. Ob das Kapital von der Gemeinde auch dann noch als "Reinvermögen" im Sinne von § 10 GStR besteuert werden darf, wenn es durch die Aktiven nicht mehr gedeckt ist, kann dahingestellt bleiben, da dies bei der Beschwerdeführerin nicht der Fall ist.

E. 7

Ist demnach davon auszugehen, dass § 10 GStR nicht verfassungswidrig ist und die Gemeinde Reinach die Beschwerdeführerin für ihre dortige Liegenschaft auf Grund der Staatssteuereinschätzung besteuern darf, so erweist sich die Beschwerde ohne weiteres als unbegründet. Zwar erklärt § 141 Abs. 2 StG die Katasterschätzung auch für die von den Gemeinden erhobenen Steuern als massgebend und gilt diese Schätzung nach § 32 in Verbindung mit § 44 Abs. 2 StG auch für die Bewertung der Vermögensbestandteile der Kapitalgesellschaften. Dass die Beschwerdeführerin trotz dieser Bestimmungen für ihre Liegenschaften im Kanton Baselland auf Grund der höheren Buchwerte zur Staatssteuer

veranlagt werden durfte, wird in der Beschwerde mit Recht nicht bestritten, da dies der Praxis der Steuerrekurskommission (Basellandschaftliche Steuerpraxis Bd. II S. 265 ff.) entspricht und die Beschwerdeführerin denn auch selber in ihrer Staatssteuererklärung auf die Buch- und nicht auf die Katasterwerte ihrer Liegenschaften abgestellt hat. (Die am 1. Januar 1965 in Kraft getretene neue Fassung von § 44 Abs. 2 StG bestimmt nun übrigens ausdrücklich, als Steuerwert der Aktiven gelte "mindestens der Buchwert, vermehrt um die als Gewinn versteuerten stillen Reserven".) Dispositiv

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.