

## Entscheide

### Doppelbesteuerung, interkantonale

### Schenkung von beweglichem Vermögen

#### Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 23. Juli 1999

*Wird dem im Kanton Zürich wohnhaften Schenker von beweglichem Vermögen eine Zwischenveranlagung verweigert, beim Beschenkten im Kanton Basel-Landschaft aber durchgeführt, so bewirkt dies eine Doppelbesteuerung. Diese hat der Kanton Basel-Landschaft durch Aufhebung seiner Zwischentaxation zu beseitigen, zumal das Steuerharmonisierungsgesetz keine Zwischenveranlagung wegen Schenkung vorsieht. Im interkantonalen Verhältnis ist somit eine Zwischentaxation wegen Schenkung von beweglichem Vermögen, anders als bei Übertragung von Grundeigentum, ausgeschlossen.*

#### Tatsachen:

A. BX, wohnhaft in ZH, schloss mit ihrem in Z/BL wohnhaften Sohn AY am 9./13. November 1994 einen «Schenkungsvertrag», mit welchem sie ihm die unentgeltliche Zuwendung von acht Millionen Franken versprach; ihr Sohn verpflichtete sich zur Übernahme der Schenkungssteuer. Das Schenkungsversprechen wurde durch entsprechende Banküberweisungen am 17. Dezember 1994 vollzogen.

B. Deswegen nahm der Kanton Basel-Landschaft bei den Eheleuten AY und BY eine Zwischenveranlagung vor und besteuerte gemäss definitiver Veranlagungsverfügung vom 20. Mai 1996 das geschenkte Vermögen von acht Millionen Franken und den daraus resultierenden Ertrag ab 18. Dezember 1994; die Faktoren wurden aufgrund einer Gegenwartsbemessung festgelegt, der vom 18.–31. Dezember 1994 auf der Schenkung erzielte Vermögensertrag auf ein Jahreseinkommen umgerechnet. Gleich wurde im folgenden Steuerjahr verfahren. Der Kanton Zürich nahm, entsprechend seiner Steuergesetzgebung, bei den Eheleuten AX und BX keine Zwischenveranlagung vor. Auf dem Vermögensübergang wurde die Schenkungssteuer erhoben.

C. Gegen die Einschätzungsentscheide des Steuerkommissärs des Kantonalen Steueramtes Zürich vom 21. Januar 1997 für die Staats- und Gemeindesteuern 1994 und 1995 haben AX und BX am 21. Februar 1997 beim Kantonalen Steueramt Zürich Einsprache erhoben. Gleichzeitig haben sie zusammen mit AY und BY staats-

rechtliche Beschwerde wegen Verletzung des in Art. 46 Abs. 2 BV statuierten Doppelbesteuerungsverbot mit folgenden Anträgen beim Bundesgericht eingereicht:

«1. Es seien in Gutheissung der staatsrechtlichen Beschwerde die Einschätzungsentscheide für die Staats- und Gemeindesteuern 1994 und 1995 des Kantons Zürich sowie der Gemeinde C aufzuheben und es sei die damit verbundene Doppelbesteuerung zu beseitigen.

Es seien die kantonalen und kommunalen Steuerbehörden anzuweisen, die zuviel bezahlten Steuern zurückzuerstatten.

2. Eventualiter seien die Veranlagungen des Kantons Basel-Landschaft und der Gemeinde Z für die Staats- und Gemeindesteuern 1994 und 1995 aufzuheben und es sei die damit verbundene Doppelbesteuerung zu beseitigen.

Es seien die kantonalen und kommunalen Steuerbehörden anzuweisen, die zuviel bezahlten Steuern zurückzuerstatten.

3. Es seien die im Verfahren vor Bundesgericht anfallenden Kosten wem rech- tens, nicht aber den Beschwerdeführern aufzuerlegen.

4. Es sei den Beschwerdeführern für das bundesgerichtliche Verfahren eine an- gemessene Parteientschädigung zuzusprechen.»

D. Die Finanzdirektion des Kantons Zürich beantragt, die Beschwerde abzuwei- sen, soweit darauf einzutreten sei. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Land- schaft schliesst «auf Abweisung der Beschwerde gegenüber dem Kanton Basel- Landschaft».

### *Erwägungen:*

1. a) Die Beschwerdeführer haben die Beschwerde innert den auf die Veran- lagungen im Kanton Zürich folgenden 30 Tagen erhoben. Mit der Beschwerde können deshalb auch die früheren, konkurrierenden Veranlagungen des Kantons Basel-Landschaft angefochten werden (Art. 89 Abs. 3 OG; BGE 115 Ia 73 E. 2a S. 74 f.). Dabei ist der kantonale Instanzenzug nicht auszuschöpfen (Art. 86 Abs. 2 OG).

b) Legen Beschwerdeführer gegen eine Steuerveranlagung gleichzeitig ein kantonales Rechtsmittel und staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV ein, so entscheidet das Bundesgericht nach Zweckmässigkeitsüber- legungen, ob auf die staatsrechtliche Beschwerde sofort einzutreten oder deren Be- urteilung bis zum Entscheid über das kantonale Rechtsmittel zu verschieben ist (BGE 83 I 100 E. 1b S. 105 f. mit Hinweisen). Im Interesse der Beteiligten und der Ver- einfachung des Verfahrens erscheint es geboten, dass das Bundesgericht die vorlie-

gende grundsätzliche, bisher noch nicht entschiedene Frage des Doppelbesteuerungsrechts als Wegleitung für den noch ausstehenden kantonalen Einspracheentscheid behandelt.

c) Auch wenn die staatsrechtliche Beschwerde regelmässig nur kassatorischer Natur ist, kann im Rahmen der Doppelbesteuerungsbeschwerde ein Begehren um Rückerstattung der dem unberechtigten Kanton zuviel gezahlten Steuer gestellt werden (ASA 41 S. 350 E. 6).

2. Bei Beschwerden wegen Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV prüft das Bundesgericht Tat- und Rechtsfragen frei (vgl. BGE 109 Ia 304 E. 2b S. 307; 108 Ia 252 E. 4 S. 255). Im Kanton Basel-Landschaft wird nach § 92 Abs. 1 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich eine Zwischenveranlagung für Einkommen und Vermögen zu irgend einem Zeitpunkt in der Veranlagungsperiode durchgeführt bei «Änderungen im Bestand des Vermögens zufolge Vermögensanfalls von Todes wegen, Schenkung sowie Begründung oder Wegfalls einer Nutzniessung» (lit. d). Der Kanton Zürich kennt seit der Revision vom 23. September 1990 (in Kraft seit 1. Januar 1991) von § 59 lit. a des Gesetzes vom 8. Juli 1951 über die direkten Steuern die Zwischeneinschätzung wegen Änderung der bisherigen Einschätzungsgrundlagen durch Schenkung nicht mehr.

Da einerseits der Kanton Basel-Landschaft an der Zwischenveranlagung festhält und andererseits der Kanton Zürich sich weigert, eine Zwischeneinschätzung vorzunehmen, wird in der Veranlagungsperiode 1994 (ab 18. Dezember) und 1995 der Ertrag auf den geschenkten 8 Mio. Franken sowohl vom Kanton Basel-Landschaft (bei AY) als auch vom Kanton Zürich (bei BX) besteuert. Ausserdem muss BX diesen Betrag auch für die Zeit vom 18.–31. Dezember 1994 noch als Vermögen versteuern, obwohl der gleiche Betrag vom 18. Dezember 1994 an auch vom Kanton Basel-Landschaft erfasst wird.

3. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung liegt eine gegen Art. 46 Abs. 2 BV verstossende Doppelbesteuerung dann vor, wenn ein Steuerpflichtiger von zwei oder mehreren Kantonen für das nämliche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zur Steuerleistung herangezogen wird. Eine Doppelbesteuerung setzt somit in der Regel voraus, dass ein und derselbe Steuerpflichtige von einer mehrfachen Belastung betroffen wird. Von diesem Erfordernis der Identität des Steuersubjektes kann abgesehen werden, wenn Steuerpflichtige mit Bezug auf einen bestimmten Sachverhalt rechtlich und wirtschaftlich in besonderem Masse verbunden sind. Eine solche besondere Beziehung erblickte das Bundesgericht nach einem in ASA 47 S. 624 (E. 2 S. 626 f.) veröffentlichten Urteil zwischen dem schenkenden Vater und dem beschenkten Sohn. Das Gleiche hat es angenommen bei der Besteuerung von Unterhaltszahlungen zwischen dem zahlungspflichtigen Vater einerseits und den seiner elterlichen Gewalt entzogenen Kindern sowie dem getrennt lebenden oder geschiedenen Ehegatten andererseits (BGE 118 Ia 277 E. 2 S. 280; 121 I 150 E. 1 c/bb S. 153), bei der Nutzniessung zwischen Nutzniesser und Eigentümer, bei der Kollektiv- und

Kommanditgesellschaft zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter sowie zwischen Stiftung und Stifter (vgl. die Übersicht über die Rechtsprechung in BGE 115 Ia 157 E. 3c und d S. 164 ff.; *Locher*, Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Doppelbesteuerung, § 1, II A Nr. 3, 5, 7 und 17).

Eine solch enge Verbundenheit besteht auch vorliegend. Damit kommt es zur Anwendung des Doppelbesteuerungsverbot, denn das gleiche Vermögen und der gleiche daraus resultierende Ertrag werden sowohl im Kanton Zürich wie im Kanton Basel-Landschaft für den gleichen Zeitraum besteuert. Insoweit geht der Einwand des Kantons Zürich im Übrigen fehl, in dem in ASA 47 S. 624 publizierten Fall seien Objekt der Schenkung nicht Wertschriften oder Barmittel sondern eine Liegenschaft gewesen. Entgegen dessen Auffassung geht es auch nicht bloss um ein Problem der Bemessungsregeln.

4. a) Mithin bleibt zu prüfen, welchem Kanton die Besteuerung zusteht. Bei beiden beteiligten Kantonen besteht hinsichtlich der streitigen Steuerperiode das System der Vergangenheitsbemessung (sog. Pränumerandobesteuerung). Der Kanton Basel-Landschaft beruft sich für eine im Zeitpunkt der Schenkung vorzunehmende Zwischenveranlagung auf den in BGE 101 Ia 384 publizierten Entscheid zur Übertragung von Liegenschaften. Von den in diesem Urteil wiedergegebenen Grundsätzen ausgehend, begehren auch die Beschwerdeführer mit ihrem Hauptantrag eine entsprechende Steuerauscheidung durch den Kanton Zürich. Zwar gewährt Art. 46 Abs. 2 BV dem Bürger ein Individualrecht, indem es ihn gegen eine doppelte Besteuerung schützt. Er hat jedoch keinen Anspruch darauf, dass die Doppelbesteuerung in einer bestimmten Art und Weise vermieden wird (BGE 101 Ia 384 E. 4a S. 387). Es ist vielmehr Aufgabe des Bundesrechts, darüber die nötigen Regeln aufzustellen.

b) Anders als bei einer Übertragung von Grundeigentum ist bei der Zuwendung (hier: Schenkung) von beweglichem Vermögen eine Zwischenveranlagung aus der Sicht des Doppelbesteuerungsverbot nicht zwingend. Das Bundesgericht hatte im erwähnten Entscheid (BGE 101 Ia 384) ausgeführt, «es wäre sachlich ungerechtfertigt, wenn der Liegenschaftskanton, dem im Zusammenhang mit dem Grundeigentum regelmässig Aufwendungen erwachsen, die Liegenschaft und ihren Ertrag während einer bestimmten Zeit deshalb nicht besteuern könnte, weil das Steuerverfahrensrecht eines Drittkantons die Möglichkeit einer sofortigen Zwischenveranlagung, welche dem Eigentumsübergang Rechnung tragen würde, nicht vorsieht» (E. 4b S. 388). Diese Erwägung gilt bei beweglichem Vermögen nicht. Im Hinblick darauf hatte das Bundesgericht ausdrücklich offen gelassen, «ob jede quantitative Veränderung in der Verteilung der sog. Steuerfaktoren zwischen primärem und sekundärem Steuerdomizil, z.B. durch Verlagerung von Aktiven von einem Kanton in den andern, doppelbesteuerungsrechtlich eine Verpflichtung zu einer Zwischenveranlagung begründet» (BGE 101 Ia 384 E. 5 S. 390). Dem Wohnsitzkanton des Beschenkten entstehen in Bezug auf bewegliches Vermögen nicht regelmässig Aufwendungen. Dieses ist im Gegensatz zu Liegenschaften der Natur der Sache nach auch nicht mit einem Kanton untrennbar verbunden. Während somit allgemein an-

erkannt ist, dass das Besteuerungsrecht des Liegenschaftskantons bei Immobilien ein Ausfluss der Gebietshoheit ist, der bei Wechsel der Eigentumsverhältnisse interkantonal zu einer Zwischenveranlagung führen muss (vgl. *Locher*, a.a.O., § 7, I A Nr. 1, 5, 8 und 21), gibt es für bewegliches Vermögen keinen entsprechenden Rechtsgrundsatz.

c) Auf 1. Januar 1993 ist das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14) in Kraft getreten. Dieses Gesetz enthält verschiedene Normen, die auf Steuerpflichtige mit Beziehungen zu mehreren Kantonen Bezug nehmen und die kantonalen Steuerhoheiten gegen einander abgrenzen (*Höhn/Waldburger*, Steuerrecht, Band II, 8. Aufl. 1999, N 11–13 zu § 47; *Peter Locher*, Steuerharmonisierung und interkantonales Steuerrecht, ASA 65 S. 612 ff.; *Reto Heuberger*, Interkantonales Doppelbesteuerungsverbot als Mittel der Steuerharmonisierung, StR 52/1998 S. 582 ff.). Nach einer Übergangsfrist von acht Jahren müssen alle Kantone ihre Gesetzgebungen daran angepasst haben (Art. 72 StHG).

Art. 17 StHG regelt die Zwischenveranlagung und lautet wie folgt:

Eine Zwischenveranlagung für Einkommen und Vermögen wird durchgeführt bei:

- a. Scheidung, gerichtlicher oder dauernder tatsächlicher Trennung der Ehegatten;
- b. dauernder und wesentlicher Änderung der Erwerbsgrundlagen zufolge Aufnahme oder Aufgabe der Erwerbstätigkeit oder Berufswechsels;
- c. Vermögensanfall von Todes wegen;
- d. Änderung der für die Besteuerung im interkantonalen oder internationalen Verhältnis massgebenden Grundlagen.

Anders als der Vermögensanfall von Todes wegen (lit. c) führt die Schenkung demnach nicht zu einer Zwischenveranlagung. Im Interesse an einer einheitlichen Lösung drängt sich auf, an diese Regelung anzuknüpfen. Es rechtfertigt sich auch nicht, während der Übergangsfrist Schenkungen von beweglichem Vermögen davon abweichend zu behandeln (vgl. BGE 118 Ia 277 E. 3a S. 281; 121 I 150 E. 1c/cc S. 154). Dies bedeutet, dass die Schenkung im interkantonalen Verhältnis keinen Grund für eine Zwischenveranlagung bildet. Zwar fordert ein Teil der Rechtslehre mit Blick auf das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, dass die gesetzlichen Zwischenveranlagungsgründe des Art. 17 StHG extensiv ausgelegt werden (so *Markus Reich* in *Höhn/Athanas*, Das neue Bundesrecht über die direkten Bundessteuern, Bern/Stuttgart/Wien 1993, S. 324). Im Interesse der Rechtssicherheit sollen bei dem System der Vergangenheitsbemessung mit zweijähriger Veranlagungsperiode jedoch gerade nicht jegliche Änderungen beim Einkommen oder Vermögen zu einer Gegenwartsbemessung führen. Vielmehr sollen

sich Schwankungen im Allgemeinen erst in der nachfolgenden Veranlagungsperiode auswirken (vgl. BGE 115 Ib 8 E. 2 S. 9 f.). Dahinter steht die Überlegung, dass sich Schwankungen auf die Dauer ausgleichen, der Verwaltungsaufwand geringer gehalten werden kann und auch die Steuerpflichtigen nicht ständig steuerlichen Veranlagungen ausgesetzt werden sollen (vgl. AB 1988 S. 827). Zu viele Zwischenta- xationen würden das System der Vergangenheitsbemessung unterlaufen. Aus der Notwendigkeit der konsequenten und prinzipientreuen Ausrichtung des gewählten Bemessungssystems haben daher Zwischenveranlagungen die Ausnahme zu bleiben (vgl. *Oliver E. R. Triebold*, Zwischenveranlagung und Rechtsgleichheit in den harmonisierten Bundessteuererlassen, ASA 64 S. 290).

In einem der ursprünglichen Gesetzentwürfe zu Art. 17 StHG war die Schenkung zwar noch als gesetzlicher Zwischenveranlagungsgrund vorgesehen (AB 1986 S. 146). Unter anderem um den Aufwand für die Verwaltung in einem «verkräftbaren Rahmen» zu halten, wurde aber neben der Heirat und der Mündigkeit von Kindern letztlich auch die Schenkung als Zwischenveranlagungsgrund gestrichen (vgl. AB 1988 S. 827 und 834; *Marco Duss*, in Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1: Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG] N 14 zu Art. 17). Da demnach keine unvorhergesehene Gesetzeslücke besteht, verbietet sich auch eine analogieweise Ausweitung der Regelung in Art. 17 StHG auf die Schenkung. Ihr würde jede gesetzliche Grundlage fehlen und dem Wesen dieser Vorschrift sowie des Systems der Vergangenheitsbemessung zuwiderlaufen. Im Interesse an einer gesamtschweizerisch einheitlichen Lösung ist auch auf der Stufe des interkantonalen Steuerrechts am Katalog des Art. 17 StHG festzuhalten. Die Frage, ob die Kantone, die jeweils dem Prinzip der Vergangenheitsbemessung folgen, darüber hinaus weitere Zwischenveranlagungsgründe kantonsintern einführen dürfen (so *Marco Duss*, a.a.O., N 22, 23 zu Art. 17; a.A. *Oliver E. R. Triebold*, a.a.O., ASA 64 S. 298), kann hier offen bleiben.

d) Somit verstösst die vom Kanton Basel-Landschaft vorgenommene Zwischenveranlagung gegen das Doppelbesteuerungsverbot. Demnach erweist sich die staatsrechtliche Beschwerde gegenüber dem Kanton Zürich als unbegründet. Hingegen ist sie gutzuheissen, soweit sie sich gegen den Kanton Basel-Landschaft richtet, und die betreffenden Steuerveranlagungen für die Kantons- und Gemeindesteuern sind aufzuheben. Der Kanton Basel-Landschaft sowie die Gemeinde Z haben die aufgrund der fehlerhaften Veranlagungen zu viel erhaltenen Staats- und Gemeindesteuern an die Beschwerdeführer AY und BY zu erstatten.

5. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens hat der Kanton Basel-Landschaft, um dessen vermögensrechtliche Interessen es geht, die Kosten zu tragen (Art. 156 Abs. 1 und 2, Art. 153 und Art. 153a OG) und die Beschwerdeführer für das bundesgerichtliche Verfahren zu entschädigen (Art. 159 Abs. 1 OG).

*Demgemäss wird erkannt:*

1. Die staatsrechtliche Beschwerde gegenüber dem Kanton Zürich wird abgewiesen.
2. Die staatsrechtliche Beschwerde gegenüber dem Kanton Basel-Landschaft wird gutgeheissen. Die Veranlagungen des Kantons Basel-Landschaft für die Staats- und Gemeindesteuern 1994 und 1995 werden im Sinne der Erwägungen aufgehoben, und die zu viel bezahlten Staats- und Gemeindesteuern sind den Beschwerdeführern AY und BY zurückzuerstatten.