

A. STAATSRECHT — DROIT PUBLIC

I. GLEICHHEIT VOR DEM GESETZ

(RECHTSVERWEIGERUNG)

ÉGALITÉ DEVANT LA LOI

(DÉNI DE JUSTICE)

1. Urteil vom 15. März 1929 i. S. Brüderlin gegen Gemeinde Trimbach.

Es ist Rechtsverweigerung, wenn bei der Veranlagung des beim Verkauf einer Liegenschaft erzielten Kapitalgewinns zu Einkommensteuer in der solothurnischen Gemeinde Trimbach der Abzug der für die Vermittlung des Verkaufs geschuldeten Provision nicht zugelassen wird.

A. — Der Rekurrent hatte im Jahre 1916 das Gut Unter-Erlimoos in der Gemeinde Trimbach für 85,000 Fr. gekauft. Im Jahre 1927 beauftragte er einen Liegenschaftsagenten mit dem Verkauf mit der Massgabe, dass für ihn, den Rekurrenten, ein Erlös von 150,000 Fr. verbleiben müsse und die Vermittlergebühr in einem allfälligen Mehrerlös bestehen solle. Die Tätigkeit des Vermittlers führte zum Verkauf des Gutes. Der Kaufpreis betrug 175,000 Fr., wovon der Rekurrent 150,000 Fr. behielt und den Rest von 25,000 Fr. dem Vermittler auszahlte.

Das « Steuerreglement » der Einwohnergemeinde Trimbach vom 24. November 1927/21. März 1918 bestimmt : « § 11. Als steuerbares Einkommen wird betrachtet der geldwerte Ertrag des Vermögens, der Unternehmung und der Lohnarbeit nach Abrechnung der Geschäftskosten ... gemäss § 12 Insbesondere fallen als Einkommen in

Berechnung : 5. Der auf Liegenschaften bei Handänderungen erzielte Kapitalgewinn für das Steuerjahr, in welchem er sich erzielt. — § 12. Vom Gesamteinkommen können in Abzug gebracht werden : a) Die Geschäftskosten. Als solche werden alle die für die Gewinnung eines Einkommens nötigen Unkosten angesehen, als : »

Die « Verordnung » der Gemeinde Trimbach betreffend Besteuerung des Liegenschaftsgewinnes vom 24. November 1917/21. Mai 1918 bestimmt : « § 1. Der auf Liegenschaften bei Handänderungen erzielte Kapitalgewinn (Wertzuwachs) ist als Einkommen steuerpflichtig für das Steuerjahr, in welchem er sich erzielt. § 2. Als steuerbarer Liegenschaften-Kapitalgewinn (Wertzuwachs) gilt der vom Eigentümer bei der Handänderung einer Liegenschaft oder eines Teils derselben erzielte Mehrerlös gegenüber dem früheren Erwerbspreise, nach Abrechnung aller Ausgaben für dauernde Wertvermehrung der Liegenschaft. Insbesondere sind in Abrechnung zu bringen : § 6. Die Steuer wird in der Weise berechnet, dass der gemäss §§ 2 und 3 festgesetzte Wertzuwachs zum ordentlichen Einkommen des betreffenden Steuerjahres hinzugerechnet und die Gesamtsteuer darnach fixiert wird. Für die vom Wertzuwachs herrührende Mehrsteuer ist jedoch unabhängig von der ordentlichen Steuer Rechnung zu stellen. »

Der Rekurrent wurde von der Gemeindesteuerkommission von Trimbach für den beim Verkauf des genannten Gutes gemachten Gewinn eingeschätzt. Es wurden dabei Abzüge gemacht für Neubauten, Zinsverluste und Fertigungskosten. Die Vermittlergebühr von 25,000 Fr. wurde nicht abgezogen. Die kantonale Oberrekurskommission erhöhte in ihrem Entscheid vom 19. September 1928 den Abzug für Aufwendungen, so dass ein steuerbarer Liegenschaftsgewinn von 36,290 Fr. verblieb. Der Abzug der Vermittlergebühr wurde wiederum abgelehnt mit der Begründung : Massgebend für die Berechnung des steuerbaren Liegenschaftsgewinns sei die verurkundete Kauf-

summe von 175,000 Fr. Vermittlergebühren, in welcher Form sie auch zugestanden werden, seien nach konstanter Praxis nicht abzugsberechtigt.

B. — Gegen den Entscheid der Oberrekurskommission hat Brüderlin den staatsrechtlichen Rekurs wegen Rechtsverweigerung ergriffen mit dem Antrag auf Aufhebung, soweit die Vermittlergebühr von 25,000 Fr. bei Berechnung des steuerbaren Liegenschaftsgewinnes nicht abgezogen wurde. Die Begründung lehnt sich eng an die Erwägungen des bundesgerichtlichen Urteils vom 14. Mai 1926 i S. Liquidationsmasse Menotti gegen Solothurn, BGE 52 I Nr. 28, speziell S. 212 ff., worauf verwiesen wird. Der Rekurrent macht geltend, es handle sich bei der Vermittlergebühr um eine Aufwendung, die notwendig gewesen sei, um die Liegenschaft überhaupt günstig veräussern zu können, und daher um einen Unkostenposten, der abzugsberechtigt sei nach der klaren Regelung des Steuerreglements von Trimbach. Dass der Betrag dieser Gebühr abgezogen werden müsse, folge aus der Natur der Steuer als einer Einkommensteuer, wenn schon in der Verordnung der Gemeinde ein solcher Abzug nicht speziell vorgesehen sei.

C. — Die Oberrekurskommission und der Gemeinderat von Trimbach haben die Abweisung des Rekurses beantragt. Die Oberrekurskommission führt aus : Richtig sei, dass die Gemeinde Trimbach — wie der Kanton — nicht die reine Wertzuwachssteuer eingeführt habe, sondern ebenfalls nur die Liegenschaftsreingewinne bei Verkäufen der ordentlichen Einkommensbesteuerung unterwerfe. Fast sämtliche Einwohnergemeinden des Kantons hätten sich diesem System angeschlossen, und der Regierungsrat habe im Jahre 1900 erklärt, dass vorläufig nur diese Art der Besteuerung des Wertzuwachses zuzulassen sei. Die Vermittlergebühr sei keine wertvermehrnde Aufwendung. Sie falle nicht unter die bei der Besteuerung des Liegenschaftsgewinnes gesetzlich zulässigen Abzüge, die alle Aufwendungen betreffen, die vor dem Verkauf gemacht

worden seien, während hier die Vermittlergebühr erst mit der Erfüllung des Verkaufs fällig geworden sei.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung :

Die Besteuerung des Liegenschaftsgewinnes, wie sie das « Steuerreglement » der Einwohnergemeinde Trimbach vorsieht, ist den entsprechenden die Staatssteuer betreffenden Bestimmungen des kantonalen Steuergesetzes und der Vollziehungsverordnung hiezu nachgebildet. Es handelt sich dabei nicht um eine Spezialsteuer auf dem Wertzuwachs, der bei Liegenschaften erzielt wird, sondern um eine Modalität der allgemeinen Einkommenssteuer. Daran ändert auch die « Verordnung » von Trimbach betreffend die Besteuerung des Liegenschaftsreingewinnes nichts. § 1 derselben sagt ausdrücklich, der Liegenschaftsgewinn sei als Einkommen steuerbar, und nach § 6 wird der Liegenschaftsgewinn folgerichtig auch inbezug auf die Progression als Bestandteil des Einkommens behandelt. Die Oberrekurskommission erklärt denn auch ausdrücklich, dass man es bei der Besteuerung von Liegenschaftsgewinn durch die Gemeinde Trimbach, wie bei derjenigen durch den Kanton, mit der ordentlichen Einkommensbesteuerung zu tun habe. Im Urteil vom 14. Mai 1926 i. S. der Liquidationsmasse Menotti gegen Solothurn (BGE 52 I Nr. 28) hat das Bundesgericht festgestellt, dass bei dieser Sachlage die Steuer auf dem Liegenschaftsgewinn nur erhoben werden kann, wenn und soweit er als Einkommen erscheint, und dass es willkürlich ist, wenn die Steuerbehörden diesen Zusammenhang mit der allgemeinen Einkommensteuer ausser Acht lassen und die Steuer auf dem Liegenschaftsgewinn so handhaben, als ob sie eine spezielle Wertzuwachssteuer wäre. In der Tat erwähnt das « Steuerreglement » von Trimbach in § 11 den Liegenschaftsgewinn als eine Art der verschiedenen Erträgnisse oder Einkünfte, die Einkommen bilden können. Es ist keine Frage, dass auch § 12 sich auf das Einkommen aus Liegenschaftsgewinn bezieht und dass daher

auch von diesem « alle für die Gewinnung eines Einkommens nötigen Unkosten » abgezogen werden dürfen. Die « Verordnung » betreffend die Besteuerung des Liegenschaftsreingewinnes bezeichnet dann freilich in § 2 den steuerbaren Liegenschaftsgewinn als den Mehrerlös gegenüber dem frühern Erwerbspreis nach Abrechnung aller Ausgaben für dauernde Wertvermehrung der Liegenschaft und spezifiziert die abziehbaren Ausgaben näher. Diese Bestimmung kommt aber nicht allein in Betracht, sondern ist im Zusammenhang mit den andern erwähnten Bestimmungen auszulegen und anzuwenden. Ob eine Gemeinde im Kanton Solothurn kraft ihrer Autonomie (KV Art. 54), die sich auch auf das Steuerwesen bezieht, eine spezielle Wertzuwachssteuer auf Liegenschaften einführen könnte, braucht daher hier nicht weiter untersucht zu werden. Demgemäss muss bei der Besteuerung des Liegenschaftsgewinnes notwendigerweise berücksichtigt werden, ob und wie weit der nach § 2 der « Verordnung » berechnete Mehrerlös wirklich Einkommen ist.

Es müssen daher gemäss § 12 des « Steuerreglements » auch alle für die Gewinnung des Einkommens nötigen Unkosten abgezogen werden, selbst wenn sie nicht Bezug haben auf die Wertvermehrung der Liegenschaft. Das hat die Oberrekurskommission im vorliegenden Falle übersehen, und das ist ihr nach den Ausführungen des Urteils Menotti als Willkür anzurechnen.

Sobald man aber im vorliegenden Fall den allgemeinen Einkommensbegriff anwendet und den Abzug auch von solchen Unkosten zulässt, die nicht den Wert der Liegenschaft vermehrt haben, so kann kein Zweifel darüber bestehen, dass aus dem Verkauf der Liegenschaft entstehende Vermittlergebühren in Abrechnung kommen müssen. Denn sie sind Auslagen, die gemacht werden, sehr häufig gemacht werden müssen, um den Verkauf zustande zu bringen und den fraglichen Einkommensbetrag aus dem Wertzuwachs der Liegenschaft zu erzielen. Sie sind typische Unkosten. Das ist auch der Fall bei einer etwas hohen

Vermittlergebühr, die, wie die vorliegende, im Mehrerlös über einen gewissen Minimalpreis besteht. Der Rekurrent hatte diese Vermittlergebühr schon vor dem Verkauf versprochen gehabt; sie war eine eventuelle Schuld, die dann durch den Abschluss oder die Erfüllung des Kaufes wirksam und fällig geworden ist und die von vorneherein das Einkommen aus dem Liegenschaftsgewinn für den Rekurrenten herabgemindert hat. Die 25,000 Fr. sind Einkommen nicht des Rekurrenten, sondern des Vermittlers, und entgehen der Besteuerung in Trimbach nur deshalb, weil der Vermittler nicht dort wohnt. Auch die Oberrekurskommission anerkennt übrigens, dass man es mit Unkosten zu tun hat, die das Einkommen reduzieren. Sie verweigert den Abzug nur zufolge jener unzulässigen Sonderbehandlung des Einkommens aus Liegenschaftsgewinn.

Der Rekurs ist nach dem Gesagten dahin gutzuheissen, dass der Entscheid der Oberrekurskommission aufgehoben wird, soweit der Abzug der 25,000 Fr. Vermittlergebühr nicht zugelassen wurde.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Der Rekurs wird in dem Sinne gutgeheissen, dass der Entscheid der Oberrekurskommission des Kantons Solothurn vom 19. September 1928 aufgehoben wird, soweit der Abzug der Vermittlergebühr von 25,000 Fr. nicht zugelassen worden ist.

2. Sentenza 28 marzo 1929 nella causa Cérésolle c. Ticino.

Ricorso di diritto pubblico per violazione dell'art. 4 CF. — Eccezione di irricevibilità per non avere il ricorrente adita la Commissione dell'amministrativo quale pretesa ultima istanza cantonale. — Rinuncia al diritto di attinenza ticinese. — La questione è retta esclusivamente dal diritto cantonale: se le leggi cantonali non la prevedono, lo svincolo dell'attinenza può essere negato senza incorrere in atto arbitrario. Natura del diritto di cittadinanza.

A. — Il ricorrente, già iscritto allo stato civile sotto il nome di Luigi Edmondo Bezzola, nato il 6 febbraio 1906 a Münster (Cantone di Berna) dai coniugi Ercole Bezzola, oriundo da Comologno (Ticino), e Lucia Lidia Bataille, sciolto nel 1907 per divorzio il matrimonio dei genitori, venne allevato dal Sig. Dr. Ernesto Luigi Adolfe Cérésolle, colonnello in Berna e dalla consorte Giulia nata Kohler, i quali lo adottarono nel 1912 e gli procurarono, nel 1913, la cittadinanza del Cantone di Berna con attinenza nel Comune di Walterswil ed il diritto di chiamarsi Claudio Cérésolle.

B. — L'istanza 3 gennaio 1929 colla quale Claudio Cérésolle domandava al Consiglio di Stato del Cantone Ticino di essere stralciato dai ruoli di attinenza di Comologno e svincolato dalla cittadinanza ticinese, fu respinta con risoluzione del 14 gennaio 1929, per i motivi seguenti:

Secondo le leggi ticinesi, il diritto di attinenza è imprescrittibile e la cittadinanza ticinese non si perde se non dietro formale ed esplicita rinuncia alla nazionalità svizzera in conformità della legislazione federale sull'acquisto e sulla perdita della cittadinanza svizzera. Nel diritto ticinese non esiste nessun disposto di legge che consenti di rinunciare all'attinenza cantonale e comunale o che vieti il possesso di una doppia cittadinanza, mentre la costituzione federale (art. 43, recto 44) non permette ai Cantoni di dichiarare un cittadino « decaduto dal diritto d'origine e di attinenza ». Fintanto che non sarà domiciliato nel Cantone Ticino, l'istante avrà la facoltà di far valere prevalentemente la cittadinanza bernese, ma non per questo perderà l'attinenza ticinese.

C. — Da questa risoluzione Claudio Cérésolle ricorre al Tribunale federale per atto arbitrario (violazione dell'art. 4 CF), domandandone l'annullamento ed allegando:

Giusta le informazioni assunte presso il Dipartimento ticinese dell'Interno (ufficio del 25 febbraio 1929), la querelata risoluzione governativa sarebbe basata su principi derivanti dal cessato codice civile ticinese: attualmente