

Entscheide

Schenkungssteuer

Steuersubjekt, Steuerübernahme, Tarifgestaltung

Urteil des schweizerischen Bundesgerichts vom 11. Dezember 1998

Steuersubjekt der baselstädtischen Schenkungssteuer ist, was sich mit hinreichender Bestimmtheit aus dem Steuergesetz ergibt, die beschenkte Person.

Keine gesetzliche Grundlage hat die Praxis, die Begleichung oder Übernahme der Schenkungssteuer durch den Schenker als zusätzliche Zuwendung zu besteuern. Eine entsprechende Vorschrift kennt das baselstädtische Steuergesetz nicht. Es sieht hingegen die solidarische Haftung des Schenkers mit dem Beschenkten vor. Schuldner der Schenkungssteuer sind somit sowohl der Beschenkte wie auch der Schenker. Bezahlt der Schenker die Schenkungssteuer anstelle des Beschenkten, so macht er keine freiwillige Zuwendung, sondern erfüllt eine eigene rechtliche Verpflichtung. Eine Zuwendung liegt erst vor, wenn der zahlende Schenker auf seinen Regressanspruch gegenüber dem primär steuerpflichtigen Beschenkten verzichtet. Will der Gesetzgeber die Übernahme der Schenkungssteuer durch den Schenker besteuern, hat er eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage zu schaffen.

Der nach Verwandtschaftsgraden abgestufte Erbschafts- und Schenkungssteuertarif orientiert sich konsequent am Familienverhältnis und ist kohärent und widerspruchsfrei. Die Besteuerung der Stiefenkel zum Höchstsatz verstösst nicht gegen das Rechtsgleichheitsgebot.

I. Sachverhalt

A. Am 15. Mai 1994 schenkte G.T. den sechs Enkelkindern aus der ersten Ehe ihres verstorbenen Gatten (nachfolgend: Stiefenkel), je ein Bankguthaben von Fr. 50'000.–. Die geschuldete Schenkungssteuer beabsichtigte sie selbst zu tragen, wie sie gegenüber der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt telefonisch erklärte. Diese stellte ihr daraufhin am 25. Mai 1994 eine Veranlagungsverfügung zu, in welcher sie zum verschenkten Guthaben von insgesamt Fr. 300'000.– den Betrag der übernommenen Steuer addierte und so einen totalen Wert der Schenkung von Fr. 410'958.90 errechnete. Auf dieser Summe erhob sie eine Steuer von 18 Prozent, welche sie mit einem Zuschlag von 50 Prozent belegte; daraus resultierte ein Schen-

kungssteuerbetrag von Fr. 110'958.90. Die von G.T. hiergegen erhobene Einsprache wies die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt am 16. März 1995 ab.

B. Am 18. April 1995 gelangte G.T. an die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt, welche den Rekurs mit Entscheid vom 12. Dezember 1996 vollumfänglich abwies.

Hiergegen reichte G.T. beim Appellationsgericht des Kantons Basel-Stadt (als Verwaltungsgericht) Rekurs ein. Mit Entscheid vom 29. Dezember 1997 (zugestellt am 17. Februar 1998) reduzierte dieses den erhobenen Zuschlag auf 35 Prozent und setzte die Schenkungssteuer neu auf Fr. 100'683.— fest. Im Übrigen wies es den Rekurs ab, soweit es darauf eintrat.

C. Am 18. März 1998 hat G.T. beim Bundesgericht staatsrechtliche Beschwerde eingereicht mit dem Antrag, den Entscheid des Appellationsgerichts aufzuheben. Sie rügt einen Verstoß gegen das Legalitätsprinzip (Art. 4 BV) bzw. den Grundsatz der Gewaltentrennung sowie gegen das Rechtsgleichheitsgebot.

Das Finanzdepartement des Kantons Basel-Stadt beantragt, auf die Beschwerde nicht einzutreten, eventuell diese abzuweisen. Das Appellationsgericht des Kantons Basel-Stadt schliesst auf Abweisung der Beschwerde.

D. Mit Verfügung vom 27. April 1998 erteilte der Präsident der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung des Bundesgerichts der staatsrechtlichen Beschwerde aufschiebende Wirkung, nachdem weder das Finanzdepartement noch das Appellationsgericht des Kantons Basel-Stadt dagegen opponiert hatten.

II. Entscheidungsgründe

1. a) Beim angefochtenen Urteil handelt es sich um einen letztinstanzlichen kantonalen Endentscheid, der sich ausschliesslich auf kantonales Recht stützt. Die behauptete Rechtsverletzung kann nicht sonstwie durch Klage oder Rechtsmittel beim Bundesgericht oder einer anderen Bundesbehörde gerügt werden. Die staatsrechtliche Beschwerde ist somit zulässig (Art. 84 Abs. 2, Art. 86 Abs. 2, Art. 87 OG).

b) Die Finanzdirektion des Kantons Basel-Stadt bringt vor, die Beschwerdeführerin habe kein rechtlich geschütztes Interesse an der Aufhebung des angefochtenen Entscheids, da sie nicht Steuersubjekt der Schenkungssteuer sei. Mit dieser Argumentation verkennt sie, dass die Beschwerdeführerin Adressatin der Veranlagungsverfügung vom 25. Mai 1994 ist und darin zur Bezahlung von Schenkungssteuern verpflichtet wird. Als durch die Steuerbehörden Belangte muss sie sich darauf berufen können, die entsprechende Verfügung – bzw. das dieser zugrunde gelegte Recht – verletze die Verfassung. Wenn die Behörden die veranlagte Steuer direkt bei der Beschwerdeführerin einfordern, so kann auch dem Umstand, dass die Schenkungssteuer gegenüber den Beschenkten (noch) nicht rechtskräftig veranlagt wor-

den ist, für die Legitimationsfrage keine Bedeutung zukommen. Die Beschwerdeführerin ist nach dem Gesagten zur staatsrechtlichen Beschwerde legitimiert (vgl. Art. 88 OG).

2. Die Beschwerdeführerin macht vorab geltend, vom Erheben einer Schenkungssteuer sei gänzlich abzusehen. Zur Begründung beruft sie sich auf die angebliche Verfassungswidrigkeit des basel-städtischen Gesetzes vom 22. Dezember 1949 über die direkten Steuern (Steuergesetz; StG/BS). Dem Erlass mangle es an einer klaren Umschreibung der Abgabepflichtigen, was das Legalitätsprinzip verletze.

a) Die Beschwerdeführerin hat diesen Einwand bereits im kantonalen Verfahren erhoben. Das Appellationsgericht ist darauf nicht eingetreten mit der Begründung, es handle sich um einen neuen Sachantrag, der über die im verwaltungsinternen Verfahren gestellten Begehren hinausgehe.

Ob das Appellationsgericht die Prüfung des Vorbringens mit dieser Begründung ablehnen durfte, kann offen bleiben, da sich das Gericht in einer Eventualerwägung zum Einwand, es fehle bezüglich der Schenkungssteuer an einer hinreichenden Bestimmung des Steuersubjekts, geäußert hat und die staatsrechtliche Beschwerde in diesem Punkt nicht durchzudringen vermag.

b) Öffentliche Abgaben bedürfen grundsätzlich einer formell-gesetzlichen Regelung, die zumindest den Kreis der Abgabepflichtigen sowie Gegenstand und Bemessungsgrundlagen der Abgabe selbst festlegt. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist das Legalitätsprinzip im Abgaberecht ein selbständiges verfassungsmässiges Recht, dessen Verletzung unmittelbar gestützt auf Art. 4 BV mit staatsrechtlicher Beschwerde geltend gemacht werden kann (BGE 123 I 248 E. 2 S. 249, mit Hinweisen).

c) § 78 Abs. 1 des Steuergesetzes lautet wie folgt:

«Die Erbschafts- und Schenkungssteuer wird auf Anfällen kraft Erbrechts und auf Zuwendungen erhoben, durch die der Erbe, Vermächtnisnehmer, Beschenkte oder Begünstigte aus dem Vermögen eines anderen ohne entsprechende Gegenleistung bereichert wird.»

Die Aufzählung «Erbe, Vermächtnisnehmer, Beschenkte oder Begünstigte» ist – in Kenntnis der schweizerischen Konzeption der Schenkungssteuern – ohne weiteres als Umschreibung der Steuersubjekte zu erkennen. Anders als etwa in Deutschland, wo der Schenker gemeinsam mit dem Beschenkten steuerpflichtig ist (vgl. Thomas Ramseier, Die basellandschaftliche Erbschafts- und Schenkungssteuer, Liestal 1989, S. 152, mit Hinweis), kennen die Schenkungssteuern der Schweiz nur ein einziges Steuersubjekt; in allen Kantonen, welche über eine Schenkungssteuer verfügen, steht allein der Empfänger der steuerbaren Zuwendung im Steuerrechtsverhältnis (vgl. Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band I: Grundlagen – Grundbegriffe – Steuerarten, 8. Auflage, Bern 1997, S. 723 N 16 u. 17; Ernst Blu-

menstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 5. Auflage, Zürich 1995, S. 259; mit besonderem Bezug auf § 78 StG/BS: Peter Böckli, Indirekte Steuern und Lenkungssteuern, Basel/Stuttgart 1975, S. 337 f.; Emanuel Grüninger/Walter Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 1970, S. 519 f.). Zudem kann aus dem Titel «Steuerpflicht», unter welchem § 78 im Steuergesetz steht, geschlossen werden, dass der Gesetzgeber in § 78 Abs. 1 sowohl Objekt als auch Subjekt der Steuer umschreiben wollte. Indem Abs. 2 derselben Bestimmung die basel-städtische Steuerhoheit regelt, wird die Steuerpflicht für Erbschafts- und Schenkungssteuern in § 78 StG/BS umfassend normiert. Der Einwand, das Gesetz ermangle der erforderlichen Bestimmtheit, erscheint insofern unbegründet.

3. Die Beschwerdeführerin rügt weiter, das Appellationsgericht habe zu Unrecht zugelassen, dass auf der Schenkungssteuer ihrerseits eine Steuer erhoben werde; es gebe keine gesetzliche Grundlage dafür, die Übernahme der Schenkungssteuer durch den Schenker zusätzlich zu besteuern. Auch deshalb verletze der angefochtene Entscheid das Legalitätsprinzip. Zwar sehe § 56 der kantonalen Verordnung vom 30. Januar 1990 zum Gesetz über die direkten Steuern (Steuerverordnung; StV/BS) vor, das Bezahlen der Schenkungssteuern durch den Schenker als weitere Zuwendung zu erfassen. Diese Bestimmung vermöge sich jedoch nicht auf eine Grundlage im Steuergesetz zu stützen und verletze daher den Grundsatz der Gewaltentrennung.

a) In § 78 Abs. 1 StG/BS wird der Gegenstand der Schenkungssteuer in allgemeiner Form gesetzlich umschrieben:

Der Steuer unterliegen Zuwendungen, durch welche der Beschenkte oder Begünstigte aus dem Vermögen eines anderen bereichert wird, ohne eine entsprechende Gegenleistung zu erbringen. Vorliegend ist umstritten, ob gestützt auf diese Formulierung die Übernahme der Schenkungssteuer durch den Zuwender erneut der Schenkungssteuer unterworfen werden kann. Diese Fragestellung betrifft nicht nur die Auslegung des kantonalen Rechts, sondern zugleich das Erfordernis der gesetzlichen Grundlage für öffentliche Abgaben. Es ist nicht nur – unter dem Gesichtswinkel der Willkür – über die Vertretbarkeit der vorgenommenen Gesetzesauslegung zu befinden, sondern auch darüber, ob die bestehende Gesetzesgrundlage genügend bestimmt ist, um zulässigerweise als Grundlage für die Besteuerung des fraglichen Sachverhalts zu dienen; diese letztere Frage prüft das Bundesgericht mit freier Kognition (BGE 122 I 360 E. 5b/bb S. 363).

b) Die «Zuwendung» stellt einen selbständigen steuerrechtlichen Schenkungsbegriff dar (vgl. dazu BGE 118 Ia 497 E. 2b/aa S. 500, mit Hinweisen). Dieser ist, entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin, nicht enger sondern vielmehr weiter als der Begriff der zivilrechtlichen Schenkung (vgl. Böckli, a.a.O., S. 339 f.; Grüninger/Studer, a.a.O., S. 515). Die Beschwerdeführerin verkennt weiter, dass eine Zuwendung im Sinne von § 78 Abs. 1 StG/BS – wie im Privatrecht – auch durch Verringern der Passiven erfolgen kann; ein Übergang von Aktiven ist keineswegs unabdingbar (Grüninger/Studer, a.a.O., S. 516). Daran ändert nichts, dass der Gesetzgeber in § 79 lit. c StG/BS den Erlass von Verbindlichkeiten ausdrücklich der

Steuer unterstellt hat. Diese Bestimmung hebt lediglich einen Tatbestand hervor, der bereits gemäss der allgemeinen Regel von § 78 Abs. 1 StG ohne weiteres besteuert würde (vgl. auch: Grüninger/Studer, a.a.O., S. 540).

c) Das Appellationsgericht hat ausgeführt, die Übernahme der Schenkungssteuer durch den Schenker sei mit einer Schuldübernahme vergleichbar und müsse deshalb – ohne spezielle Normierung – eine Steuer auslösen. Dem ist insoweit zuzustimmen, als eine Schuldübernahme, die ohne eine Gegenleistung erfolgt und zur Befreiung des ursprünglichen Schuldners führt, eine Schenkung darstellt (vgl. Eugen Bucher, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, 2. Auflage, Zürich 1988, S. 581). Es ist daher grundsätzlich zulässig, die Übernahme der Schuld, die auf dem Beschenkten lastet, durch den Schenker als weitere Zuwendung zu betrachten; der Gesetzgeber hat es in der Hand, auch solche Vorgänge mit der Schenkungssteuer zu erfassen. Nach dem basel-städtischen Steuergesetz kann jedoch in der Begleichung oder Übernahme der Steuerschuld durch den Schenker – trotz der daraus resultierenden Befreiung des steuerpflichtigen Beschenkten – nicht ohne weiteres eine Zuwendung gesehen werden.

Der Schenker haftet aufgrund von § 78 Abs. 3 StG/BS solidarisch mit dem Beschenkten für den geschuldeten Steuerbetrag. Entgegen der Annahme des Appellationsgerichts liegt deshalb keine Schuldübernahme vor, sind doch zufolge der gesetzlichen Regelung Schenker und Beschenkte bereits beide Schuldner des fraglichen Steuerbetrages. Überdies können die Steuerbehörden – mangels anderslautender Regelung – frei entscheiden, welchen Solidarschuldner sie belangen wollen; sie müssen die Schenkungssteuer nicht notwendigerweise zuerst vom Beschenkten einverlangen. Dieser Umstand kann namentlich dann von Bedeutung sein, wenn der Beschenkte ausserhalb des Kantons bzw. im Ausland wohnhaft ist oder wenn seine Zahlungswilligkeit oder -fähigkeit zweifelhaft erscheint. Fest steht auch, dass der Schenker, wird er von den Steuerbehörden in die Pflicht genommen, als Solidarschuldner die (ganze) Schenkungssteuer zu bezahlen hat (vgl. Eugen Bucher, a.a.O., S. 491); er handelt dabei in Erfüllung einer rechtlichen Verpflichtung und macht keine freiwillige Zuwendung.

Somit fragt sich, ob die Übernahme der Schenkungssteuer durch den Schenker als steuerpflichtige Zuwendung behandelt werden darf, wenn das Gesetz eine solidarische Haftbarkeit von Schenker und Beschenktem vorsieht. Es erscheint widersprüchlich, wenn ein Erlass einerseits die Solidarhaft von Schenker und Beschenktem vorsieht und andererseits die Zahlung der Steuer durch den solidarisch haftenden Schenker als zusätzliche Zuwendung behandelt. Geradezu systemwidrig erscheint jedoch die Praxis der basel-städtischen Steuerbehörden, welche offenbar den Schenker als Steuerpflichtigen behandeln, wenn sich dieser im voraus bereit erklärt hat, die Steuer selbst zu bezahlen. So wurde vorliegend das Veranlagungsverfahren ausschliesslich mit der Beschwerdeführerin geführt; die Veranlagungsverfügung wurde ihr direkt zugestellt, ohne sie vorgängig den eigentlich steuerpflichtigen Beschenkten zu eröffnen.

d) Nach dem Gesagten kann eine Zuwendung im Sinne von § 78 Abs. 1 StG/BS jedenfalls erst dann vorliegen, wenn der zahlende Schenker auf einen Regress gegen den (primär) steuerpflichtigen Beschenkten verzichtet (vgl. Nedim Peter Vogt in: Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht I, Basel 1992, N 16 f. zu Art. 239). Eine entsprechende Regressforderung dürfte dem leistenden Schenker nach den Regeln des Privatrechts – auf die mangels analog anwendbarer Normen des kantonalen öffentlichen Rechts zurückzugreifen ist (vgl. Urteil vom 3. November 1995 in ZBl 98/1997 S. 71 ff. E. 3a, mit Hinweisen; BGE 108 II 490 E. 7 S. 495 f.) – gewöhnlich zustehen (Grüninger/Studer, a.a.O., S. 522; Adrian Muster, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, Das bernische Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer, Muri bei Bern 1990, S. 163; Felix Richner/Walter Frei, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Zürich 1996, N 16 zu § 57).

Da der geschuldete Steuerbetrag vorliegend weder rechtskräftig veranlagt noch bezahlt worden ist, kann (noch) gar keine Regressforderung bestehen. Die Beschwerdeführerin hat bisher einzig den Willen bekundet, die Schenkungssteuer freiwillig selbst tragen zu wollen. Darin könnte allenfalls ein Verzicht auf eine zukünftige Regressforderung liegen (vgl. Viktor Aepli in: Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, V. Band, Obligationenrecht, Zürich 1991, N 26 zu Art. 115 OR). Es steht grundsätzlich in der Befugnis des Gesetzgebers, auch solche Tatbestände mit einer Schenkungssteuer zu belasten. Der entsprechende Wille muss jedoch aus dem Gesetz deutlich hervorgehen; ist gesetzlich eine Solidarhaft vorgesehen, so liegt eine Besteuerung der Steuerübernahme durch den Schenker sachlich nicht nahe und steht eher im Widerspruch zum System. Sie muss daher explizit statuiert werden, um den verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Qualität – insbesondere Klarheit und Bestimmtheit – der Gesetzesgrundlage zu genügen.

Das basel-städtische Steuergesetz befasst sich mit Objekt und auch Subjekt (vgl. E. 2b) von Erbschafts- und Schenkungssteuer in einem einzigen Absatz eines Artikels. Es enthält keine Norm, die den Fall des Schenkers, der als Solidarschuldner freiwillig die Schenkungssteuer trägt, erfassen würde, lässt sich doch dieser Sachverhalt nach dem Gesagten nicht unter § 78 Abs. 1 StG/BS subsumieren. Zwar ist in § 56 StV/BS vorgesehen, vom Schenker selbst bezahlte Steuerbeträge als weitere Zuwendung zur Schenkung hinzuzurechnen. Diese vom Verordnungsgeber geschaffene Grundlage ist jedoch nicht ausreichend, weil das Steuerobjekt einer formell-gesetzlichen Regelung bedarf (vgl. E. 2a). Über eine solche verfügt beispielsweise der Kanton Zürich, der eine ähnliche Praxis wie Basel-Stadt kennt (§ 24 Abs. 3 des Zürcher Gesetzes vom 28. September 1986 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer; vgl. auch § 9 Abs. 3 des alten Gesetzes vom 26. April 1936 [ZBl 84/1983 S. 551]). In den Steuergesetzen der Kantone wird regelmässig eine Solidarhaft von Schenker und Beschenktem statuiert, ohne dass die freiwillige Übernahme der Schenkungssteuer durch ersteren eine explizite Regelung auf Gesetzesstufe erfährt. Allerdings finden sich zumindest in den Kantonen Glarus (Art. 173 Abs. 3 des Gesetzes vom 10. Mai 1970 über das Steuerwesen) und Appenzell-Inner-

rhoden (Art. 126 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 28. April 1968) Bestimmungen, die mit der Zürcher Regelung vergleichbar sind.

e) Die staatsrechtliche Beschwerde ist nach dem Gesagten insoweit gutzuheissen, als die zusätzliche Besteuerung der vom Schenker zu bezahlenden Steuer angefochten wird. Ist gesetzlich die solidarische Haftbarkeit von Schenker und Beschenktem vorgesehen, so bedarf eine entsprechende Steuer einer ausdrücklichen formellgesetzlichen Grundlage. Offen bleiben kann, wie es sich damit in Fällen, in denen keine Solidarhaft besteht, und bei anderen Steuerarten verhält.

Bei diesem Ergebnis erübrigt es sich, auf jene Rügen einzugehen, welche die Beschwerdeführerin bezüglich der Berechenbarkeit dieser Steuer erhoben hat.

4. Die Beschwerdeführerin rügt weiter, § 84 Abs. 1 StG/BS verstosse gegen das Gleichbehandlungsgebot, indem auf Stiefenkel der höchste Steuersatz von 18 Prozent angewandt werde. Das Rechtsgleichheitsgebot verletzt ein Erlass dann, wenn er rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder Unterscheidungen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen (BGE 123 II 472 E. 4b S. 476, mit Hinweis). Die rechtsungleiche Behandlung erscheint so als besondere Form der Willkür, die darin besteht, dass ungleich behandelt wird, was gleich behandelt werden müsste, oder umgekehrt (BGE 123 I 241 E. 2b S. 243, mit Hinweis auf Danielle Yersin in ZSR 111/1992 II S. 145 ff.).

a) § 84 Abs. 1 StG/BS lautet folgendermassen:

Die Steuer beträgt:

- a) 2% für Kinder, Adoptiv- und Pflegekinder[...];
- b) 4% für [...] Grosskinder, für Eltern und Adoptiveltern;
- c) 6% für Urgrosskinder, Geschwister und Halbgeschwister, Schwieger- und Stiefkinder, Schwieger- und Stiefeltern und Grosseltern;
- d) 8% für Neffen und Nichten;
- e) 10% für Onkel und Tanten, Schwäger und Schwägerinnen;
- f) 14% für alle weiteren gesetzlich erbberechtigten Blutsverwandten sowie die nicht blutsverwandten Neffen und Nichten;
- g) 18% für alle anderen Personen.

Das kantonale Recht regelt den Steuersatz abhängig von der Nähe zum Schenker, wobei es sich stark am Familienverhältnis zwischen diesem und dem Beschenkten orientiert (vgl. dazu BGE 123 I 241 E. 4b S. 244 f.). Privilegiert besteuert werden einmal die Verwandten bis zu einer Verwandtschaft dritten Grades (Onkel, Neffen und Nichten, Urenkel). Die Angehörigen der ersten Parentel (vgl. Peter Tuor/Bernhard Schnyder/Jörg Schmid, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, 11. Auflage, Zürich 1995, S. 434) werden dabei am stärksten von Steuern entlastet, während jene der Parentel dritter Ordnung verhältnismässig am stärksten besteuert werden. Ab einer Verwandtschaft vierten Grades gewährt das Gesetz nur noch Blutsverwandten Steuerer-

leichterungen, wobei im anwendbaren Steuersatz nicht mehr zwischen den Angehörigen der verschiedenen Parentelen unterschieden wird (§ 84 Abs. 1 lit. f StG/BS). Zu einem tieferen Steuersatz führt neben der Verwandtschaft auch die Schwägerschaft ersten Grades: Stiefkinder, Stief- und Schwiegereltern sowie Schwiegertöchter und -söhne haben lediglich eine Steuer von 6 Prozent zu entrichten.

Dieses in sich geschlossene System wird nur punktuell durchbrochen: Bei Nefen und Nichten unterscheidet das Gesetz – obschon es sich um Verwandte dritten Grades handelt – zwischen Blutsverwandten und Nichtblutsverwandten. Eine weitere Unregelmässigkeit liegt darin, dass auch Schwäger und Schwägerinnen als Verschwägerete zweiten Grades noch privilegiert werden.

b) Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin liegt bezüglich der Besteuerung der Stiefenkel keine unzulässige Ungleichbehandlung vor; das basel-städtische System ist durchaus kohärent und widerspruchsfrei. Es orientiert sich konsequent am Familienverhältnis zwischen Beschenktem und Schenker und gewährt Steuerprivilegien grundsätzlich bis zu einer Verwandtschaft dritten und einer Schwägerschaft ersten Grades. Aus den punktuellen Einbrüchen in dieses System ergibt sich nichts zugunsten der Beschwerdeführerin. So lassen sich insbesondere Neffen und Nichten, die Teil der Verwandtschaft bilden, nicht mit Stiefenkeln vergleichen, zu denen lediglich Schwägerschaft besteht; die Beschwerdeführerin verkennt, dass nach der gesetzlichen Regelung nicht die Beziehungsnähe sondern das Familienverhältnis entscheidend ist. Weiter erscheint es keineswegs zwingend, auf nicht blutsverwandte Beschenkte konsequent einen Steuersatz anzuwenden, der um zwei Tarifstufen höher liegt als jener für Blutsverwandte. Soweit die Beschwerdeführerin Beispiele für eine solche Gesetzmässigkeit aufgezeigt hat, scheint es sich eher um Zufälligkeiten zu handeln, spielt doch das Kriterium der Blutsverwandtschaft für die Bestimmung der anwendbaren Steuersätze nur am Rande eine Rolle.

Untauglich ist ferner das Argument, eine direkte Schenkung an die Stiefenkel müsse zur gleichen Steuerlast führen wie eine Schenkung an die Stiefkinder, die von diesen anschliessend an die Stiefenkel weiterverschenkt werde. Die Beschwerdeführerin übersieht, dass diesfalls das Stiefkind selbst zum Schenker wird und sich die anwendbaren Steuersätze nach dem Verhältnis zwischen ihm und den Begünstigten richten; so kommt für eine allfällige Schenkung eine Vielzahl von zusätzlichen Personen in den Genuss von tieferen Steuersätzen. Dazu gehören gerade auch die Stiefenkel, die als Kinder der Stiefkinder nach lit. a von § 84 Abs. 1 StG/BS nur 2 Prozent Steuern zu bezahlen haben, währenddem sie für eine «direkte» Schenkung unter die «anderen Personen» gemäss lit. g von § 84 Abs. 1 StG/BS fallen. Weil sich bei einer derartigen «zweistufigen» Schenkung der Kreis jener Personen verschiebt, die gemäss § 84 Abs. 1 StG/BS privilegiert besteuert werden, muss es zwangsläufig zu Unterschieden im Vergleich mit einer «direkten» Zuwendung kommen. Es bleibt festzuhalten, dass das kantonale Recht zulässigerweise zur Bestimmung der Steuersätze auf das unmittelbare Verhältnis zwischen Schenker und Beschenktem abstellt und auf eine fixe Erhöhung des Satzes pro Stufe, um welche die Entfernung zum Schenker anwächst, verzichtet.

Nach dem Dargelegten erweist es sich nicht als verfassungswidrig, Zuwendungen an die Stiefenkel – wie jene an alle anderen in § 84 Abs. 1 StG/BS nicht aufgeführten Personen – mit dem höchsten Satz von 18 Prozent zu besteuern. Jedes System, das sich für die Bestimmung der Steuerhöhe am Verwandtschaftsgrad orientiert, muss Grenzen ziehen. Die Art und Weise, wie der basel-städtische Gesetzgeber dies getan hat, führt nicht zu einer gegen Art. 4 BV verstossenden Ungleichbehandlung der Stiefenkel. Soweit die Beschwerdeführerin zumindest implizit vorbringt, bereits die Gesetzesbestimmung selbst verstosse gegen Verfassungsrecht, kann ihr nicht gefolgt werden. Die staatsrechtliche Beschwerde ist insofern unbegründet.

5. Die Beschwerdeführerin dringt zwar mit ihrem Antrag gänzlich durch, ist doch der angefochtene Entscheid des Appellationsgerichts vollständig aufzuheben. Ihre Rügen sind indessen nur teilweise begründet, weshalb es sich rechtfertigt, die Gerichtsgebühr je hälftig ihr und dem Kanton Basel-Stadt aufzuerlegen (Art. 156, Art. 153 und Art. 153a OG). Der Beschwerdeführerin ist ausserdem eine – angesichts des nur teilweisen Obsiegens reduzierte – Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 159 OG).

Demgemäss wird erkannt:

Die staatsrechtliche Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und das Urteil des Appellationsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 29. Dezember 1997 aufgehoben.