

## S. 321 / Nr. 48 Handels- und Gewerbefreiheit (d)

BGE 61 I 321

48. Urteil vom 18. Oktober 1935 i. S. «Mercur» A. G. gegen Glarus, Obersteuerbehörde.

Seite: 321

Regeste:

Die Glarner Minimalsteuer für Unternehmungen, die sich mit dem Detailvertrieb von Bedarfsartikeln des täglichen Gebrauchs befassen (§ 48 glarn. StG), verstösst gegen die durch Art. 4 und, für die Behandlung von Gewerbenossen, auch durch Art. 31 BV gewährleistete Rechtsgleichheit und ist deshalb unzulässig.

(Tatbestand gekürzt.)

A. - Der Kanton Glarus erliess am 6. Mai 1934 ein neues Steuergesetz. Darin werden die natürlichen Personen einer Vermögens- und einer Erwerbssteuer, die juristischen Personen einer Kapital- und einer Ertragssteuer unterworfen. Sodann bestimmt § 48 des Gesetzes:

Seite: 322

«Unternehmungen, die sich in der Hauptsache mit dem Detailvertrieb von Bedarfsartikeln des täglichen Gebrauchs befassen und einen Totalumsatz von wenigstens 100000 Fr. erreichen, haben, sofern sie auf Grund der vorstehenden Bestimmungen an Staat und Gemeinden weniger bezahlen als die nachstehende Minimalsteuer, an Stelle der ordentlichen Steuern diese Minimalsteuer zu entrichten. Diese Steuer ist zu entrichten von allen Unternehmungen, welche die obigen Voraussetzungen erfüllen, ohne Rücksicht auf die zivilrechtliche Form, in der diese Unternehmungen auftreten. Die Minimalsteuer tritt an Stelle der ordentlichen Steuern, welche auf Grund des in den Unternehmungen angelegten Vermögens und des dort erzielten Ertrages nach diesem Gesetz bezahlt werden müssten. Sie beträgt:

a) für die auf Selbsthilfe beruhenden Genossenschaften 0,4% ihres Umsatzes:

b) für alle andern Unternehmungen je nach dem Gesamtumsatz:

1. sofern der Umsatz

Fr. 100000.- bis 200000.- beträgt 0.6%

2. sofern der Umsatz

Fr. 201000.- bis 300000.- » 0.9%

3. sofern der Umsatz

Fr. 301000.- bis 500000.- » 1.2%

4. sofern der Umsatz

über Fr. 501000.- » 1.5%

Bei der Feststellung des Umsatzes als Voraussetzung für diese Minimalsteuer, sowie als Masstab für den Progressionsansatz findet § 14 entsprechende Anwendung.»

Nach § 14 richten sich die im Gesetz vorgesehenen Progressionszuschläge nach der Höhe des Gesamtvermögens und Gesamterwerbs des Steuerpflichtigen, gleichgültig, ob dieser ganz oder teilweise der Steuerhoheit des Kantons Glarus unterliegt.

Die Rekurrentin, «Mercur A.-G.», die unbestrittenermassen zu den in § 48 bezeichneten Unternehmungen gehört, wurde für 1934 mit 1,5% des im Kanton Glarus erzielten Umsatzes veranlagt; die Steuer beträgt 1334 Fr. 75 Cts. Die Rekurrentin focht diese Veranlagung an wegen Verfassungswidrigkeit der in § 48 StG vorgesehenen Minimalsteuer, wurde aber abgewiesen, zuletzt durch Entscheid der Obersteuerbehörde des Kantons Glarus vom

Seite: 323

14. November 1934, in welchem auf das Gesetz verwiesen wurde.

B. - Die Rekurrentin erhebt hiegegen rechtzeitig die staatsrechtliche Beschwerde. Sie beantragt Aufhebung des Entscheides der Obersteuerbehörde und Feststellung, dass sie entsprechend ihrer Selbsttaxation mit einem Reinvermögen von 5900 Fr. und einem Erwerbseinkommen von 2000 Fr. zu besteuern sei. Zur Begründung wird, unter Hinweis auf BLUMENSTEIN: Die Minimalsteuer des Kantons Glarus unter dem Gesichtspunkt des Verfassungsrechts (ASA III S. 49, 97) geltend gemacht, dass § 48 glarn. StG gegen Art. 4, 31 und 46, Abs. 2 BV verstosse.

C. - Der Regierungsrat des Kantons Glarus beantragt Abweisung des Rekurses.

1. Das neue Steuergesetz des Kantons Glarus verfolge den Zweck, alle Steuerquellen wesentlich ergiebiger auszuschöpfen. Die moderne kapitalistische Entwicklung habe Unternehmungsformen hervorgebracht, bei denen der übernommene Masstab für die Bemessung der Leistungsfähigkeit

(Ertrag und investiertes Kapital) versage und der Umsatz hierfür herangezogen werden müsse, umso mehr, als dieser den Unternehmungen gestatte, die Steuer zu überwältigen.

2. Durch die Minimalsteuer werde der Art. 31 BV nicht verletzt. Die Steuer wirke nicht prohibitiv. Andere Unternehmer des Detailhandels, und sogar die steuerlich begünstigten Konsumgenossenschaften, hätten als Erwerbs- und Vermögenssteuern Beträge zu entrichten, die auf den Umsatz berechnet die Ansätze des § 48 erreichen oder übersteigen, weshalb eine verfassungsmässig unzulässige Belastung des Unkostenfaktors der Grossunternehmungen durch die Minimalsteuer nicht bewirkt werde. Die Minimalsteuer stelle den Grossen, der bei einem nach reinem Erfolgsprinzip aufgebauten Steuersystem begünstigt würde, dem Kleinen gleich und stelle deshalb keinen Eingriff in die Handels- und Gewerbefreiheit dar.

3. Auch Art. 4 BV sei nicht verletzt. Zwischen

Seite: 324

Unternehmungen mit grossen Umsätzen und ihren kleinen Konkurrenten bestehe ein wesentlicher Unterschied, der eine verschiedene Behandlung rechtfertige. Da die Steuer auf dem Umsatz an Stelle der ordentlichen Steuer trete, würden erhebliche Ungleichheiten vermieden, was sich aus praktischen Beispielen ergebe. Tatsächlich hätten einzelne Detailhändler mit erheblichen Umsätzen nicht die Minimalsteuer, sondern die ordentlichen Steuern zu bezahlen; weil diese bei ihnen höhere Steuerbeträge ergeben.

Unrichtig sei die Behauptung, dass die Minimalsteuer nicht auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit abstelle, sie bemesse die Leistungsfähigkeit lediglich auf einer andern Ebene als im ausgewiesenen Ertrag der Unternehmung. In der Wahl dieser Methode sei der Kanton frei. Innerhalb der Methode aber bestehe keine Rechtsungleichheit, da jeder Pflichtige, auf den die Voraussetzungen zutreffen, ihr unterworfen werde.

4. Die Berufung auf Art. 46, Abs. 2 BV sei unverständlich.

Das Bundesgericht hat die Besteuerung aufgehoben mit folgenden

Erwägungen:

1.- Das Gesetz vom 6. Mai 1934 über das Steuerwesen des Kantons Glarus steht auf dem Boden einer allgemeinen direkten Steuer auf Vermögen und Einkommen natürlicher, Kapital und Ertrag juristischer Personen. Steuersubjekte sind grundsätzlich nur Personen (§ 2). Sie werden für die Besteuerung gruppiert nach ihrer Rechtsnatur (gemäss Personenrecht); die juristischen Personen sodann nach ihrer rechtlichen Organisation (Aktien- und Kommanditaktiengesellschaften, Genossenschaften und «übrige juristische Personen», § 28 ff., 41 ff.) mit der Massgabe, dass bei Genossenschaften die in Steuergesetzen übliche Teilung in Selbsthilfe- und andere Genossenschaften vorgenommen wird (§§ 46 und 47) Kollektiv- und Kommanditgesellschaften sind, dem System einer progressiven Steuer auf

Seite: 325

Vermögen und Einkommen entsprechend, nicht Steuersubjekt; das in ihnen investierte Kapital und ihr Ertrag werden bei den Gesellschaftern besteuert (§§ 22 und 36). Steuerobjekt ist das Gesamtvermögen (Kapital) und der Gesamterwerb (Reingewinn) des Steuersubjektes (soweit sie der glarnerischen Steuerhoheit unterliegen), ohne Rücksicht auf Zusammensetzung und Herkunft (§§ 15, 28, 32, Abs. 2; 41, Abs. 2). In der Vorschrift über den Progressionssatz (§ 14) kommt zum Ausdruck, dass die Erfassung der gesamten wirtschaftlichen Persönlichkeit des Steuersubjektes beabsichtigt ist. Es ist anerkannt, dass das Steuerobjekt als Ausdruck der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuersubjektes zu gelten hat. Wer Vermögen (Kapital) besitzt oder Erwerb (Reingewinn) erzielt, wird als befähigt angesehen, dem Staate eine entsprechende Steuer aus seinem Vermögen, Kapital (und deren Erträgen) und aus seinem Erwerb (Reingewinn) zu entrichten.

Die Besteuerung ist eine allgemeine, insofern sie sämtliche der Steuerhoheit des Kantons Glarus in irgendeiner Beziehung unterworfenen Personen erfasst nach festen, für alle Rechtssubjekte der nämlichen Gruppe übereinstimmenden Gesichtspunkten.

Die Ausnahme des § 48 steht in offenem Widerspruch mit dieser allgemeinen Ordnung:

a) Sie bezieht sich zunächst nicht auf Personen im Rechtssinne, sondern auf «Unternehmungen» einer näher bezeichneten Wirtschaftsbranche, ohne Rücksicht auf die Rechtsform, also auf eine wirtschaftliche Kategorie, die sich mit der sonst massgebenden Unterscheidung nach der Rechtsnatur der Steuersubjekte nicht deckt.

Unzutreffend dürfte zwar die Auffassung der Rekurrentin sein, dass die «Minimalsteuer», gemäss ihrer Einordnung im Abschnitte über die Ertragssteuer, nur auf juristische Personen Anwendung finde. Der Wortlaut der Bestimmung «ohne Rücksicht auf die zivilrechtliche Form» muss wohl, wie es der Regierungsrat tut, auch auf natürliche Personen bezogen werden (§ 48 erwähnt ja auch das

Seite: 326

in den Unternehmungen angelegte «Vermögen»). Aber gerade unter dieser Voraussetzung erweist sich der Widerspruch der Anordnung zum übrigen Gesetzesinhalt. Denn § 48 geht über die Unterscheidung der Steuersubjekte nach ihrer Rechtsnatur hinweg, die das Steuergesetz sonst gerade als Grundlage für eine verschiedene Besteuerung und deshalb auch als deren Rechtfertigung behandelt. Weshalb diejenigen juristischen Personen ausnahmsweise den natürlichen Personen gleichgestellt werden sollen, die eine Unternehmung des Kleinhandels in Waren des täglichen Gebrauches betreiben, während in allen übrigen Fällen eine Differenzierung in der Besteuerung natürlicher und juristischer Personen als gerecht befunden wird, ist nicht einzusehen. Ein innerer Widerspruch im Gesetz und in diesem Sinne eine Verletzung der formellen Rechtsgleichheit wäre demnach nicht sowohl darin zu erblicken, dass die Minimalsteuer auf juristische Personen beschränkt wird, als darin, dass dabei die juristischen Personen im Widerspruch zu der allgemeinen Regelung den natürlichen Personen gleichgestellt werden.

Es mag beigefügt werden, dass sich aus der Ordnung der subjektiven Seite der Besteuerung nach § 48 auch sonst Widersprüche zum Gesetz ergeben, so bei Unternehmungsformen, die, wie z. B. Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, nach der allgemeinen Ordnung nicht als Steuersubjekte in Frage kommen und bei denen die Minimalsteuer deshalb überhaupt nicht «an Stelle» der ordentlichen Steuer treten kann. Die Summe der Steuern der einzelnen Gesellschafter ist nicht identisch mit der Steuer, die bei einer Besteuerung der Gesellschaft, zu zahlen wäre. Ähnlich verhält es sich bei Einzelfirmen in Fällen, in denen Vermögen und Erwerb des Inhabers sich nicht mit Vermögen und Reingewinn des Geschäftsbetriebs decken.

b) Als Steuerobjekt wird der Umsatz bezeichnet. Das bedeutet, wenn man sämtliche Steuerfaktoren auf Handelsunternehmungen bezieht und beschränkt - was notwendig ist, um überhaupt vergleichen zu können - dass an Stelle

Seite: 327

des im Handelsbetrieb investierten Vermögens (Kapitals) und des damit erzielten Reingewinns die Einnahmen aus dem Warenverkauf gesetzt werden. Massgebend ist demnach der Umfang der Geschäftstätigkeit des Kaufmanns, gemessen am Warenverkauf. Die Einnahmen aus dem Verkauf lassen aber für sich allein keinen Schluss zu auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einer Handelsunternehmung oder ihres Inhabers. Wer ohne eigene, also mit fremden Mitteln, Handel treibt und dabei nichts gewinnt, ist wirtschaftlich leistungsunfähig, auch wenn sein Umsatz, die Gesamteinnahme aus seiner geschäftlichen Tätigkeit, erheblich ist. Es liegt auf der Hand, dass eine Besteuerung nach Massgabe des Umsatzes unmöglich eine Belastung des Pflichtigen nach seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bedeuten kann.

Der Glarner Minimalsteuer liegt denn auch tatsächlich ein ganz anderer Gedanke zugrunde. Die Unternehmungen des Kleinhandels in Waren des täglichen Gebrauchs, deren Geschäftstätigkeit einen gewissen Umfang überschreitet, sollen mit einer Abgabe belastet werden, die sie auf alle Fälle, nämlich gerade dann zu zahlen haben, wenn die ordentliche Steuer nach Massgabe des in der Unternehmung investierten Kapitals und der Betriebsergebnisse, also nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Betriebsinhabers im herkömmlichen Sinne, niedriger wäre. Es wird angenommen, dass solche Unternehmungen erheblicher Ausdehnung eine gewisse (Mindest-) Belastung auf alle Fälle ertragen, und leichter ertragen als ihre kleineren Konkurrenten. Darüber, dass diese Konkurrenten offenbar, denn das ist die Voraussetzung, ohne die das höhere Ergebnis ihrer Steuerveranlagung überhaupt nicht denkbar wäre, in ihrem Geschäfte entweder wesentlich mehr Eigenkapital aufwenden können oder, was wahrscheinlicher ist, höhere Erträge erzielen, geht man dabei hinweg. Ob jener Gedanke sachlich richtig ist, mag dahingestellt bleiben. Es genügt die Feststellung, dass es bei einer solchen Besteuerung keinesfalls auf die wirtschaftliche

Seite: 328

Leistungsfähigkeit des Steuersubjektes, nämlich darauf ankommt, was ein Steuerpflichtiger nach seinen wirtschaftlichen Verhältnissen zu leisten vermag (die Minimalsteuer auf dem Umsatze wäre ja auch nach § 48 von einem überschuldeten Betrieb, bei negativen Betriebsergebnissen zu fordern), sondern was man glaubt, einem Handelsbetrieb nach Massgabe seines Geschäftsverkehrs als Mindestleistung auferlegen zu können, also die (angenommene) Tragbarkeit einer Leistung für eine Unternehmung.

c) Die tiefgreifende unterschiedliche Behandlung innerhalb eines und desselben Geschäftskreises wird daran angeknüpft, ob der Umsatz 100000 Fr. übersteigt oder nicht, eine Unterscheidung, die dem Steuergesetz sonst durchaus fremd ist.

2.- Beruht aber das Glarner Steuergesetz grundsätzlich auf dem Gedanken einer Besteuerung natürlicher und juristischer Personen nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, so ist es ein Verstoß gegen die (soweit die Behandlung von Gewerbetreibenden in Frage steht, nicht nur durch Art. 4, sondern auch durch Art. 31 BV gewährleistete) Rechtsgleichheit, wenn für eine kleine Gruppe von

Steuerpflichtigen eine Besteuerung nach einem andern, völlig abweichenden Gesichtspunkte angeordnet und dabei über die Unterscheidungen hinweggegangen wird, die das Steuergesetz sonst in subjektiver und objektiver Hinsicht als massgebend erklärt hat.

Ob die gewerbepolitischen Erwägungen, mit denen die Sonderbesteuerung begründet wird, dazu geeignet gewesen wären, unter dem Gesichtspunkte von Art. 4 BV eine gewisse Modifikation der allgemeinen, im übrigen geltenden Besteuerungsgrundsätze für Inhaber bedeutender Handelsfirmen zu rechtfertigen, mag offen bleiben. Jedenfalls fehlt eine solche Rechtfertigung für eine Ausnahmebesteuerung, die auf die Leistungsfähigkeit des Steuersubjektes überhaupt nicht Rücksicht nimmt.

Die staatlichen Geldbedürfnisse und das damit begründete Bestreben, alle Steuerquellen ergiebiger auszuschöpfen,

Seite: 329

dürfen nicht dazu führen, dass in einem allgemeinen, nach Grundsätzen aufgebauten und abgewogenen Steuergesetz für eine kleine Gruppe von Steuerpflichtigen eine alle Regeln durchbrechende Sonderbelastung angeordnet und damit Allgemeinheit und Gleichheit, die Grundlagen gerechter Besteuerung, durchbrochen werden. Die Tatsache, dass sich einzelne Unternehmungen des Grosshandels, besonders solche mit Hauptsitz ausser Kantonsgebiet, bisher zu freiwilligen Leistungen über die gesetzliche Steuerschuld hinaus bereit gefunden haben (vgl. Memorial für die Landsgemeinde 1934) rechtfertigt es nicht, diese und gleichartige Unternehmungen von Gesetzes wegen von der allgemeinen Besteuerung völlig auszunehmen und einer besondern ausserordentlichen Steuerbelastung nach gegensätzlichen Grundsätzen zu unterwerfen.

Wen speziell die Steuer, die die Rekurrentin bei Anwendung der allgemeinen Grundsätze des Glarner Steuergesetzes zu bezahlen hätte, niedrig erscheint, so mag dies damit zusammenhängen, dass bei der Organisation ihres Geschäftsbetriebes die Filialgeschäfte eine durchaus untergeordnete Bedeutung haben (BGE 50 I S. 181) und dass das Schwergewicht der Tätigkeit und damit auch die Hauptsteuerlast anderswo liegen. Eine Rechtfertigung der Behauptung, dass die übernommenen Masse für die Feststellung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bei modernen kapitalistischen Unternehmungen versagen, lässt sich jedenfalls aus der Besteuerung der Rekurrentin und anderer Inhaber ähnlicher interkantonalen Betriebe im Kanton Glarus allein nicht ableiten. Es müsste wenigstens untersucht werden, wie es sich im Hinblick auf die ganze direkte Steuerlast verhält, der diese Unternehmungen unterliegen. Auch die Gründe einer allfällig anscheinend niedrigen Belastung dürften nicht ausser Acht bleiben. Und wenn sich schliesslich auch ergeben sollte, dass die Besteuerung von Grossunternehmungen ungenügend ist, so läge darin immer noch keine Rechtfertigung dafür, dass eine einzelne Branche, umfassend eine kleine Gruppe von

Seite: 330

Steuerpflichtigen, von den allgemeinen, sonst ohne Unterschied angewandten Regeln ausgenommen und nach widersprechenden Grundsätzen behandelt wird, was einer Ausnahmegesetzgebung gleichkommt. Der allenfalls wünschenswerte Ausgleich müsste wenigstens durch eine die Gleichheit vor dem Gesetz wahrende, allgemeine Ordnung der betreffenden Verhältnisse geschaffen werden.

3.- Die Minimalsteuer nach § 48 ist sodann offensichtlich eine gewerbepolitische Massnahme. Der fiskalische Gesichtspunkt wird in der Begründung der Vorlage an die Landsgemeinde 1934 zwar erwähnt, tritt aber neben jenem andern Zweck so zurück, dass anzunehmen ist, dass er für sich allein nicht zu der vorliegenden Sondervorschrift geführt hätte.

Beabsichtigt war, im Rahmen der allgemeinen direkten Landessteuer, eine Vorbelastung der Geschäftstätigkeit der Grossunternehmungen des Kleinhandels in Bedarfsartikeln des täglichen Gebrauchs, besonders von Filialgeschäften ausserkantonalen Unternehmungen.

Besondere Gewerbesteuern sind nun allerdings von jeher als zulässig, mit Art. 31 BV vereinbar anerkannt worden, unter der Voraussetzung, dass sie nicht prohibitiv wirken, was von der Glarner Minimalsteuer im Falle der Rekurrentin nicht behauptet worden ist. Aber die Minimalsteuer ist überhaupt nicht eine Sondersteuer für ein bestimmtes Gewerbe, sondern eine Ausnahmebesteuerung, der einzelne Angehörige des betreffenden Gewerbes deshalb unterworfen werden, weil die übrigen Angehörigen ihnen gegenüber im Konkurrenzkampf benachteiligt und eines gewissen Ausgleichs bei der Besteuerung bedürftig seien. Art. 31 BV schliesst es aber gerade aus, dass das Spiel des freien Wettbewerbes der Individuen, soweit es seiner Art nach nicht aus öffentlichen Interessen zu beanstanden ist, durch steuerliche Massnahmen der Kantone gestört werde. Demgemäss wurden von jeher grundsätzlich als verfassungswidrig erklärt Steuern, die unter konkurrierenden Handels- und Gewerbetreibenden Ungleichheiten schaffen; durch

Seite: 331

die das System der freien Konkurrenz ohne rechtmässigen Grund berührt wird (BGE 45 I 358).

Ein zureichender Grund für die Sonderbelastung, nämlich hinreichende Interessen der Allgemeinheit, sind nicht geltend gemacht worden und auch nicht ersichtlich. Das Interesse der Privaten aber, dass die Geschäftstätigkeit von Grossunternehmungen ihrer eigenen Branche durch Massnahmen des Fiskus nach Möglichkeit beeinflusst werde, darf zur Rechtfertigung der Ausnahmebehandlung eben gerade nicht herangezogen werden. Es ist nach Art. 31 BV unzulässig, durch das Mittel der Besteuerung wirtschaftliche Vorteile einzelner Unternehmungen im freien wirtschaftlichen Wettbewerb zugunsten von Konkurrenten auszugleichen.

4.- Widerspricht aber die Glarner Minimalsteuer Art. 4 und 31 BV, so ist die angefochtene Besteuerung aufzuheben. Die Einwendungen aus Art. 46, Abs. 2 BV werden damit gegenstandslos. Positive Anordnungen für die Besteuerung hat das Bundesgericht nicht zu treffen