

## S. 351 / Nr. 54 Gleichheit vor dem Gesetz (Rechtsverweigerung) (d)

BGE 57 I 351

54. Auszug aus dem Urteil vom 25. September 1931 i. S. Siedelungsgenossenschaft Freidorf gegen Staatssteuerrekurskommission Baselland.

Regeste:

Steuervertrag zwischen der Finanzverwaltung und einem Steuerpflichtigen mit der Bestimmung, dass gewisse dadurch dem Pflichtigen wegen besonderer Verhältnisse zugestandene Steuererleichterungen auch bei einer künftigen Änderung der Steuergesetzgebung weiter bestehen bleiben sollen. Die Nichtbeachtung dieser Vereinbarung durch die kantonale Steuerrekursbehörde wegen Nichtigkeit enthält keine Willkür.

Seite: 352

A. – Die Siedelungsgenossenschaft Freidorf ist eine Wohngenossenschaft, die in den Jahren 1919-1921 unter weitgehender Mithilfe des Verbandes schweizerischer Konsumvereine in Basel auf Gebiet der basellandschaftlichen Gemeinde Muttenz die Wohnkolonie jenes Namens gebaut hat und die dazu gehörenden Wohnhäuser an ihre Mitglieder (meist Angestellte des Verbandes schweizerischer Konsumvereine, die in Basel arbeiten und früher auch dort gewohnt hatten) vermietet. Daneben befasst sie sich als Konsumgenossenschaft mit dem Ankauf und der Abgabe von Waren an die Mitglieder (Insassen der Kolonie). Die jährlichen Überschüsse des Ertrages der Liegenschaftsverwaltung fallen nach den Statuten und einem Verträge mit dem Verband schweizerischer Konsumvereine an die von diesem gegründete «Stiftung zur Förderung von Siedelungsgenossenschaften», die die empfangenen Beträge an Zins und Zinseszins zu legen und nach genügender Äufnung daraus eine weitere ähnliche Siedelung wie Freidorf zu errichten hat. Das Gleiche hätte mit den Ertragsüberschüssen dieser zweiten Gründung zu geschehen u. s. w.

Das bei Gründung der Genossenschaft und bis zum Jahre 1929 geltende basellandschaftliche Steuerrecht unterschied hinsichtlich der Höhe der Besteuerung nicht zwischen natürlichen und juristischen Personen. Beide hatten die Steuer je von ihrem Gesamtreinvermögen und Gesamtreineinkommen als Einheit zu den gleichen Steuersätzen zu entrichten (wobei die Bestandteile des steuerbaren Vermögens und Einkommens bei juristischen Personen in dem Sondergesetze von 1921 näher aufgezählt waren). Im Dezember 1921 kam es zwischen der Finanzdirektion des Kantons Baselland und der Siedelungsgenossenschaft Freidorf zu einem sog. Steuervertrage. Der Genossenschaft wurde dadurch insofern eine vom Gesetz abweichende Behandlung zugestanden, als die staatliche Vermögenssteuer nicht nach dem Stande ihres Gesamtvermögens, sondern für jede ihr gehörende

Seite: 353

Liegenschaft und ebenso für das übrige Vermögen getrennt je zu dem Steuersatze berechnet werden sollte, der der Steuerschätzung der betreffenden Vermögensstücke entsprach, wie wenn es sich um Vermögen ebensovieler verschiedener Eigentümer handelte. An Stelle des bei der Höhe des Gesamtvermögens sonst anwendbaren Steuersatzes von 4 trat so ein solcher von 1,6-2,08 auf den verschiedenen Vermögensteilen. Voraussetzung für das Inkrafttreten der Vereinbarung war, dass die damals in der Errichtung befindliche Stiftung zur Förderung von Siedelungsgenossenschaften – gegen die Zusicherung der Erhebung lediglich der einfachen Vermögenssteuer ohne Progression - ihren Sitz im Kanton Baselland (Muttenz) wähle, was dann auch geschah. Ziff. IV der Vereinbarung bestimmte: «Bei Änderungen der basellandschaftlichen Steuergesetzgebung unterliegt vorliegende Vereinbarung unter Beachtung der darin befolgten Grundsätze einer Anpassung an die neuen gesetzlichen Bestimmungen.»

Auf den 1. Januar 1930 trat im Kanton Baselland das neue Steuergesetz vom 20. August 1928 in Kraft. Es ordnet in den §§ 27 ff. die Besteuerung der juristischen Personen besonders und, auch den Steuersätzen nach, abweichend von derjenigen der natürlichen Personen. §§ 32, 33 enthalten über die Steuersätze der Ertrags- und Kapitalsteuer der «auf Selbsthilfe beruhenden Genossenschaften» – zu denen die Siedelungsgenossenschaft Freidorf unbestrittenermassen zählt – Vorschriften, die zu Gunsten dieser Verbände nicht bloss von den Bestimmungen über die Besteuerung der natürlichen, sondern auch der anderen juristischen Personen abweichen («Aktiengesellschaften und ähnliche Unternehmungen in der Form von Genossenschaften und Vereinen, die nicht unter § 32 fallen»). Während die Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen bis auf 6,5% bezw. 4 steigt, hält die Progression für die Ertrags- und Kapitalsteuer der Selbsthilfegenossenschaften schon bei 5% bezw. 2,5 des steuerbaren Ertrages und

Seite: 354

Kapitals an. Was als steuerbarer Reinertrag und steuerbares Kapital zu gelten hat, ist in den §§ 28 und 29 festgesetzt.

Bei der ersten Einschätzung auf Grund dieses neuen Gesetzes erhob sich zwischen der Siedelungsgenossenschaft Freidorf und den Steuerbehörden ein Anstand. Die kantonale Finanzdirektion erklärte sich anfänglich mit Schreiben vom 14./17. November 1930 bereit, die Besteuerung wie bisher, d. h. für die einzelnen in Ziff. 1 des Abkommens von 1921 aufgeführten Vermögensstücke getrennt vorzunehmen, aber nach den in den §§ 15 und 24 des neuen Steuergesetzes vorgesehenen, d. h. den für die natürlichen Personen geltenden Steuersätzen. Die Siedelungsgenossenschaft Freidorf vertrat demgegenüber die Auffassung, dass sie auch bei dieser Art der Veranlagung Anspruch auf die Behandlung als Selbsthilfegenossenschaft im Sinne von §§ 32, 33 StG, d. h. die Anwendung der hier bestimmten Steuersätze habe. Mit Bescheid vom 6. Dezember 1930 lehnte die Finanzdirektion dieses Begehren ab, da die Siedelungsgenossenschaft Freidorf nicht gleichzeitig die Vorteile, welche das neue Steuergesetz den juristischen Personen einräume, und daneben noch die weitergehenden Vergünstigungen des Vertrages von 1921 für sich in Anspruch nehmen könne. Nachdem der Vorschlag vom 14./17. November 1930 abgelehnt werde, bleibe nur die Besteuerung nach §§ 32, 33 StG übrig. Es ergebe sich danach folgende Steuerrechnung:

2,5Promille ab Fr. 4573620 Vermögen = Fr. 11434.05

4% ab Fr. 69003 Reingewinn = Fr. 3450.15

Gesamtsteuerbetrag = Fr. 14884.20

Auch die kantonale Taxationskommission habe einstimmig beschlossen, dass nur entweder die Besteuerung in diesem Sinne oder aber gemäss dem Vorschlage vom 14./17. November 1930 in Betracht kommen könne. Eine Beschwerde gegen diese Veranlagung hat die Staatssteuer-Rekurskommission des Kantons Baselland durch Entscheid vom 28. April 1931 abgewiesen.

Seite: 355

Die Bemessung des steuerbaren Gesamtvermögens (Kapitals) und des steuerbaren Ertrages mit 4573620 Fr. und 69003 Fr. ist an sich nicht angefochten, ebensowenig der Betrag der geschuldeten Ertragssteuer mit 3450 Fr. 15 Cts. Der Streit dreht sich einzig um die Art der Vermögensbesteuerung. Die Rekurrentin möchte hier das Abkommen von 1921 in dem Sinne aufrechtgehalten und an das neue Gesetz angepasst wissen, dass sie nach wie vor nicht für das Gesamtvermögen als Einheit sondern für die einzelnen Teile desselben getrennt besteuert würde und zwar für jeden mit dem Steuersätze, der in § 33 StG für ein entsprechend hohes Gesamtkapital der Genossenschaft vorgesehen ist, was zu folgender Steuerberechnung führen würde:

Wohnhäuser Fr. 3829360 zu 1,2Promille = Fr. 4595.25

Transformatorienhaus Fr. 3010 zu 1,2Promille = Fr. 3.60

Genossenschaftshaus Fr. 315840 zu 1,9Promille = Fr. 600.10

Grundstücke Fr. 331390 zu 1,9Promille = Fr. 629.65

Übriges Vermögen Fr. 94020 zu 1,2Promille = Fr. 112.55

Gesamtvermögens- (Kapital-) steuer Fr. 5941.15

Ertragssteuer Fr. 3450.15

Total Steuern Fr. 9391.30

In den Erwägungen des Entscheides der Staatssteuer Rekurskommission wurde demgegenüber festgestellt – die betreffenden Zahlen sind anerkannt – dass die Rekurrentin unter dem alten Steuerrecht bei Veranlagung nach dem Abkommen von 1921 als staatliche Vermögens- und Einkommenssteuer pro 1930 insgesamt 16555 Fr. 25 Cts. zu entrichten gehabt hätte, während die Steuerleistung bei der gesetzlichen Veranlagung nach dem neuen StG ohne Abkommen nicht nur nicht mehr, sondern sogar 1671 Fr. 15 Cts. weniger betrage. Es sei dies die Folge der verschiedenen Vergünstigungen, welche das neue Gesetz den Selbsthilfegenossenschaften gegenüber

Seite: 356

dem bisherigen Zustand einräume: niedrigere Steuersätze, abweichende Bestimmung der abzugsfähigen Unkosten bei der Ertragssteuer, neue niedrigere Katasterschätzung der Liegenschaften. Da der Sinn von Ziff. IV des Abkommens von 1921 nach der ganzen Veranlassung des Abkommens nur habe sein können, die Rekurrentin dagegen zu schützen, dass sie unter einem neuen Gesetze zu höheren Steuerleistungen herangezogen werde als nach der durch die Vereinbarung getroffenen Ordnung, könne daher auch die fragliche Bestimmung gegenüber einer gesetzlichen Neuregelung der Steuerpflicht, wie sie nunmehr tatsächlich getroffen worden sei, nicht angerufen werden. Selbst wenn die durch das Abkommen bezweckten Steuererleichterungen nicht seit 1. Januar 1930 schon von Gesetzeswegen Platz griffen, könne dasselbe heute keinen Bestand

mehr haben. Weder § 57 KV noch das Gesetz betreffend die Steuerpflicht der Korporationen, Aktiengesellschaften, Genossenschaften und ähnlicher Verbände von 1901 noch die Zuschlagssteuergesetze, also keiner der Erlasse, die das frühere basellandschaftliche Steuerrecht enthielten, habe die Finanzdirektion ermächtigt Steuerabkommen abzuschliessen. Noch viel weniger habe sie also zuständig sein können Bindungen von ewiger Dauer einzugehen, wie es bei der von der Rekurrentin der Ziff. IV des Abkommens von 1921 gegebenen Deutung hier der Fall wäre. Das neue Steuergesetz schaffe für alle Steuerpflichtigen gleiches Recht und es gehe nicht an, dass einzelne Steuerpflichtige ausnahmsweise und entgegen den neuen Gesetzesbestimmungen behandelt würden oder dass die letzteren infolge früher getroffener Vereinbarungen unwirksam würden. Die Fälle, in denen Steuererleichterungen gewährt werden dürften, seien in § 35 StG genau umschrieben, unter Bezeichnung der hierfür zuständigen Behörde. Darüber hinausgehende Abreden seien nicht mehr zulässig.

Die Siedlungsgenossenschaft Freidorf erhob gegen diesen Entscheid staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung

Seite: 357

von Art. 4 BV, indem sie gegenüber der von der Staatssteuerrekurskommission angenommenen Nichtigkeit (Unverbindlichkeit) der in Ziff. IV des Abkommens von 1921 gegebenen Zusicherung geltend machte: die Steuerbehörde, an der es gewesen wäre, diesen Einwand zu erheben, habe dies nicht getan. Steuerverwaltung, Finanzdirektion und kantonale Taxationskommission hätten vielmehr die fortdauernde Geltung des Vertrages grundsätzlich anerkannt und lediglich den Standpunkt eingenommen, dass bei einer Besteuerung auf dieser Grundlage die Steuersätze der §§ 15 und 24 des StG für die physischen Personen Anwendung finden müssten. Es sei aber nicht zulässig, dass die Steuerbehörden eine Steuervereinbarung als nach wie vor gültig behandelten, wenn sich daraus nach ihrer Auffassung eine höhere Steuerleistung ergeben würde als nach dem Gesetze, um dann hinterher, wenn diese Berechnung angefochten werde, die Rechtsbeständigkeit der Vereinbarung zu bestreiten. Auch eine öffentliche Verwaltung könne im übrigen nicht, ohne sich der Willkür und Rechtsverweigerung schuldig zu machen, von ihr abgeschlossene Verträge einseitig aufheben. Im vorliegenden Falle handle es sich zudem nicht um Abkommen, wie sie gelegentlich mit reichen Steuerflüchtlingsen geschlossen würden und wodurch solchen gegen die Wohnsitznahme in einer Gemeinde die Besteuerung nur für einen begrenzten Einkommens- und Vermögensbetrag zugesichert werde. Derartigen Vereinbarungen möge mit Recht der Schutz versagt werden. Massgebend für das von den Steuerbehörden im Jahre 1921 gemachte Zugeständnis sei vielmehr der ideale Zweck gewesen, den die Siedlungsgenossenschaft Freidorf verfolge, daneben vielleicht auch die Erwägung, dass der Ertrag der in der Zeit der höchsten Teuerung erstellten Gebäude weit unter dem Erstellungs- und Schatzungswert gestanden habe, vor allem aber der Umstand, dass der gesamte Ertragsüberschuss durch die Zuwendung an die Stiftung zur Förderung von Siedlungsgenossenschaften wiederum dem gleichen nicht

Seite: 358

eigennützigen Zwecke diene wie die Siedlungsgenossenschaft Freidorf selbst. Überdies habe der Staat für sein Zugeständnis eine Gegenleistung dadurch erhalten, dass der Sitz der erwähnten Stiftung nach Muttenz gelegt und bis heute dort belassen worden sei, während er, weil durch den Stiftungszweck nicht gebunden, ebensogut auch an einen anderen Ort mit geringerer Steuerbelastung hätte gelegt werden können. Aus allen diesen Gründen sei das Abkommen auch für den Staat durchaus sachlich zu rechtfertigen gewesen und müsse es als willkürlich bezeichnet werden, wenn die Staatssteuer-Rekurskommission ihm heute die fortdauernde Geltung absprechen wolle.

Das Bundesgericht hat die staatsrechtliche Beschwerde abgewiesen. Es nahm an, dass die Staatssteuerrekurskommission auch abgesehen davon, ob die streitige Klausel (Ziff. IV) des Abkommens von 1921 überhaupt auf den nun tatsächlich eingetretenen Fall bezogen werden könne, die von der Rekurrentin verlangte Veranlagung jedenfalls aus dem zweiten im angefochtenen Entscheide angeführten Grunde ohne Rechtsverweigerung habe ablehnen dürfen.

Gründe:

Die von der Staatssteuer-Rekurskommission geschützte Steuerveranlagung entspricht unbestrittenemassen dem Gesetze. Fraglich ist einzig, ob die Siedlungsgenossenschaft Freidorf infolge des Vertrages von 1921 Anspruch auf eine vom Gesetz abweichende Steuerberechnung habe und ob die Verneinung dieses Anspruches eine Verletzung von Art. 4 BV, Willkür und Rechtsverweigerung enthalte. Voraussetzung dafür wäre, dass ein Abkommen dieses Inhaltes und insbesondere eine Bindung daran auch für den Fall des Inkrafttretens eines neuen StG überhaupt gültig, für die öffentliche Verwaltung verbindlich eingegangen werden konnte. Beides versteht sich aber, selbst wenn man von der Darstellung der Rekurrentin über die Gründe ausgeht, die im Jahre 1921 die

Seite: 359

Finanzverwaltung zu einem solchen Entgegenkommen veranlassten, keineswegs von selbst. Als Bestandteil des öffentlichen Rechtes sind die Normen der Steuergesetzgebung grundsätzlich zwingender Natur, enthalten nicht nur Gebote an den Steuerpflichtigen, sondern zugleich auch Schranken für die Behörden hinsichtlich ihres zulässigen Handelns. Die Lehre des Staats- und Verwaltungsrechtes neigt denn auch allgemein dazu, vertragliche Vereinbarungen über die Steuerpflicht zwischen der Verwaltung und dem Steuerpflichtigen nur insoweit zuzulassen, als sie vom Gesetz für bestimmte Fälle ausdrücklich gestattet werden, und Abkommen, wodurch einer Person ausnahmsweise ohne solche gesetzliche Ermächtigung eine von der gesetzlichen Ordnung abweichende Behandlung (geringere Besteuerung als die aus dem Gesetz sich ergebende) zugesichert wird, als nichtig und unverbindlich zu behandeln, dies zum mindesten in dem Sinne, dass die Verwaltung darauf jederzeit zurückkommen und für eine neue Steuerperiode den gesetzlichen Steueranspruch zur Geltung bringen kann (BLUMENSTEIN Steuerrecht I S. 57 ff.; FLEINER Institutionen 6./7. Aufl. S. 202; O. MAYER, Verwaltungsrecht 3. Aufl. I S. 336; Monatsschrift für bernisches Verwaltungsrecht 11 No. 6 mit Anmerkung der Redaktion; Bbl. 1872 III 29). Auch wenn man soweit nicht gehen und eine Ausnahme insofern als möglich anerkennen will, als es sich um eine ganz besondere Art eines Steuerpflichtigen oder sonst um einen ganz besonderen eigenartigen Einzelfall handelt, folgt daraus noch nicht die Zulässigkeit auch einer Bindung, diese vertragliche Sonderbehandlung selbst unter einer künftigen neuen Steuergesetzgebung fortauern zu lassen. Denn der Grund, aus dem unter solchen Voraussetzungen vielleicht eine dem Gesetz nicht entsprechende Regelung der Steuerpflicht durch Vertrag trotz des grundsätzlich zwingenden Charakters der steuerrechtlichen Normen ausnahmsweise als zulässig erscheinen mag, kann nur darin liegen, dass der Gesetzgeber bei Erlass der letzteren an

Seite: 360

derartige Tatbestände nicht gedacht habe, und wenn er sie ins Auge gefasst hätte, ihnen ebenfalls in einem dem Vertrage entsprechenden Sinne Rechnung getragen haben würde. Dieser Grund fällt aber mit dem Augenblicke dahin, wo die bisherige gesetzliche Ordnung durch ein späteres Steuergesetz ersetzt wird, das die Steuerpflicht allgemein neu ordnet. Denn entweder kommen die neuen gesetzlichen Normen ebenfalls schon von sich aus dem betreffenden Steuerpflichtigen in gewissem Umfange entgegen. Dann ist damit auch das Mass der Vergünstigungen, auf das er Anspruch machen kann, verbindlich bestimmt und ein weiteres Zugeständnis abgelehnt. Oder es ist dies nicht der Fall. Dann hat der Gesetzgeber dadurch erklärt, dass er die fraglichen Umstände nicht als erheblich und genügend für eine besondere steuerliche Behandlung betrachte. In beiden Fällen würde die Weitergewährung der bisherigen vertraglichen Vergünstigungen auf ein Handeln gegen den unzweideutig ausgesprochenen Willen des Gesetzgebers hinauslaufen, das der Verwaltung auf diesem Gebiete nicht zustehen kann. Wenn die Staatssteuer-Rekurskommission erklärt hat, dass eine Zusicherung, wie die Rekurrentin sie aus Ziff. IV des Abkommens von 1921 herleiten möchte, als nichtig angesehen werden müsste, sodass daraus gegenüber einer dem neuen Steuergesetz entsprechenden Veranlagung keine Rechte hergeleitet werden können, so ist diese Auffassung demnach keinesfalls willkürlich.

Konnte eine derartige Bindung gültig überhaupt nicht eingegangen werden, so vermochte aber auch eine Erklärung der Verwaltungsbehörden, dass sie bereit seien sich daran nach wie vor zu halten, sie nicht zu binden, jedenfalls solange nicht, als es nicht auf Grund derselben schon zu einer von der Rekurrentin angenommenen Steuerveranlagung für die betreffende Steuerperiode gekommen war. Letzteres trifft aber hier nicht zu, da die Rekurrentin die ihr von der kantonalen Finanzdirektion am 14./17. November 1930 vorgeschlagene Einschätzung ausdrücklich

Seite: 361

ablehnte und eine abweichende verlangte. Im übrigen hat die Finanzdirektion damals die fortgesetzte Geltung des Abkommens von 1921 keineswegs etwa vorbehaltlos anerkannt, sondern nur von der Voraussetzung ausgehend, dass die in Ziff. IV desselben vorbehaltene «Anpassung» in dem von ihr vertretenen Sinne auszulegen sei, nämlich als Fortdauer zwar der getrennten Besteuerung der einzelnen Vermögensteile für sich, aber andererseits auch zu den nämlichen Steuersätzen, wie sie für physische Personen gelten, entsprechend dem Zustand vor dem Inkrafttreten des neuen Gesetzes.

Für die Gegenleistung, die in der Wahl von Muttenz als Sitz der «Stiftung zur Förderung von Siedelungsgenossenschaften» lag, hat die Siedelungsgenossenschaft Freidorf ein Äquivalent in den namhaften Steuererleichterungen erhalten, die sie bis und mit dem Jahre 1929 auf Grund des Abkommens gegenüber der gesetzlichen Ordnung genoss. Die Tatsache dieser Gegenleistung könnte zudem nicht zur Folge haben, dass die öffentliche Verwaltung deshalb an das Abkommen auch unter

der neuen Steuergesetzgebung gebunden bliebe, trotz grundsätzlich anzunehmender Nichtigkeit einer Abrede wie der von der Rekurrentin aus Ziff. IV dieses Vertrages hergeleiteten. Es könnte sich höchstens fragen, ob mit der Unverbindlicherklärung dieser Vertragsbestimmung nicht auch die Stiftung für die Zukunft in der Sitzwahl freie Hand erhalte, die von ihr hierin eingegangene Bindung dahingefallen sei