

S. 183 / Nr. 31 Rechtsgleichheit {Rechtsverweigerung} (d)

BGE 77 I 183

31. Urteil vom 3. Oktober 1951 i. S. Stückelberger gegen Basel-Stadt, Kanton und Appellationsgericht.

Regeste:

Wann verletzt die Rückwirkung eines Steuergesetzes den Grundsatz der Rechtsgleichheit?

Quand la rétroactivité de la loi fiscale viole-t-elle le principe de l'égalité devant la loi?

Quando la retroattività della legge fiscale viola il principio dell'uguaglianza dei cittadini davanti alla legge.

Seite: 184

A. - Das basel-städtische Gesetz betreffend die direkten Steuern vom 6. April 1922 (StG) bestimmt in § 17 (Fassung vom 25. Oktober 1934):

«Steuerbar ist der Gesamtbetrag jeder Art von Einkommen, Erwerb und Gewinn, namentlich

...

(Pos. 3) Einkommen von Zinseingängen auf Vermögensobjekten, insbesondere auf Grundstücken und Wertpapieren und Kapitalien;

(Pos. 4) Kapitalgewinn und Kapitalzuwachs auf Vermögensobjekten, insbesondere auf Grundstücken und Wertpapieren, sei er durch Veräusserung oder Höherwertung erzielt, sofern dieser Mehrwert durch Realisierung oder durch die Steuererklärung selbst oder bei einem Todesfall in Erscheinung tritt;

....»

Das basel-städtische Verwaltungsgericht hat am 26. Mai 1944 entschieden, dass die Nennwerterhöhung von Aktien nicht steuerbares Einkommen im Sinne dieser Bestimmungen darstelle (Entscheidungen des Appellationsgerichts Bd. 8 S. 114).

Am 21. Oktober 1948 erliess der Grosse Rat des Kantons Basel-Stadt auf Grund eines ihm am 4. Dezember 1947 vom Regierungsrat unterbreiteten Entwurfes ein Gesetz, durch welches § 17 Pos. 3 StG folgenden Zusatz erhielt:

«wobei den Zinseingängen alle direkten oder indirekten Ausschüttungen von Erwerbsgesellschaften wie Dividenden, Gratisliberierungen oder unentgeltlichen Nennwerterhöhungen von Beteiligungsanteilen aus Mitteln der Gesellschaft und andere geldwerte Leistungen gleichgestellt sind, die nicht als Rückzahlung auf den Kapitalanteil gewährt werden, mit der Beifügung:

Dieses Gesetz findet erstmals auf die in Jahre 1948 fällig werdenden Steuern Anwendung».

Die schon 1946 in Angriff genommene Totalrevision des Steuergesetzes fünfte am 22. Dezember 1949 zum Erlass eines neuen, auf den 1. Januar 1950 in Kraft tretenden Steuergesetzes, durch das dasjenige vom 6. April 1922 aufgehoben wurde.

B. - Am 7. Juli 1947 beschloss die Generalversammlung der Ciba A.-G. in Basel, ihr Grundkapital aus eigenen Mitteln von 40 auf 60 Millionen Franken zu erhöhen

Seite: 185

unter Heraufsetzung des Nennwerts der Aktien von Fr. 1000.- auf Fr. 1500.-.

Der Beschwerdeführer Theophil Stückelberger ist Eigentümer einiger Aktien der Ciba A.-G. Er wurde am 9. Juli 1948 gemäss seiner am 24. April 1948 abgegebenen Steuererklärung zur Einkommenssteuer für 1947 veranlagt und entrichtete den danach geschuldeten Steuerbetrag am 31. August 1948. Am 11. Januar 1949 teilte ihm die Steuerverwaltung unter Hinweis auf die inzwischen in Kraft getretene Gesetzesnovelle vom 21. Oktober 1948 mit, dass sich sein steuerbares Einkommen für 1947 um den Betrag der Nennwerterhöhung seiner Ciba-Aktien erhöhe, was eine Steuernachforderung von Fr. ... ergebe. Der Beschwerdeführer erhob Einsprache und nach deren Abweisung Rekurs. Die Steuerkommission und das Verwaltungsgericht wiesen den Rekurs ab, die Steuerkommission mit der Begründung, sie habe die richtig angewendete Gesetzesnovelle von 1948 nicht auf ihre Verfassungsmässigkeit zu überprüfen, das Verwaltungsgericht durch Entscheid vom 16. März 1951 mit im wesentlichen folgender Begründung:

a) Die Steuerverwaltung habe das Gesetz vom 21. Oktober 1948 richtig angewendet. Der an sich anerkannte Grundsatz der materiellen Rechtskraft der endgültigen Steuerveranlagung binde nur die Verwaltung und hindere den Gesetzgeber nicht daran, durch die Rückwirkungsklausel die Abänderung einer definitiven Veranlagung zu verfügen. Ein derartiges Vorgehen sei allerdings unerwünscht und sollte vom Gesetzgeber möglichst vermieden werden, da es geeignet sei, das Vertrauen des Steuerpflichtigen in die Verfügungen der Steuerbehörde zu erschüttern und die Steuermoral zu gefährden. Diesen Bedenken komme jedoch hier nur geringe Bedeutung zu, da der Beschwerdeführer

vor Abgabe der Steuererklärung und vor der Veranlagung durch ein Zirkular der Steuerverwaltung auf die Möglichkeit einer späteren Ergänzung der Veranlagung aufmerksam gemacht worden sei.

Seite: 186

b) Da die kantonalen Gerichte zur Überprüfung kantonalen Erlasse auf ihre Übereinstimmung mit der Kantonsverfassung nicht befugt seien, könne die Rückwirkungsklausel nur unter dem Gesichtspunkt von Art. 4 BV überprüft werden. Nach der Praxis des Bundesgerichts sei die Rückwirkung bei einem Steuergesetz dann zulässig, wenn sie zeitlich angemessen begrenzt sei, sich auf vernünftige und triftige Gründe stütze und keine rechtlichen Unterscheidungen schaffe, für die ein vernünftiger Grund aus den tatsächlichen Verhältnissen nicht abzuleiten sei (BGE 61 I 92 mit Zitaten).

Die Novelle sei am 21. Oktober 1948 in Kraft getreten und sollte noch auf die im gleichen Jahre fällig werdenden Steuern für das Einkommen des Jahres 1947 Anwendung finden. Eine derartige Rückwirkung könne nicht als übermässig bezeichnet werden und sei nach BGE 61 I 87 ff., wo die Verhältnisse in zeitlicher Beziehung beinahe gleich lagen, nicht zu beanstanden.

Sachlich könne die Rückwirkung damit begründet werden, dass die Staatsrechnung seit Jahren Ausgabenüberschüsse (1946:14,7 und 1947: 6,6 Millionen) aufgewiesen habe und dass auch für 1948 ein Defizit von rund 12,6 Millionen budgetiert gewesen sei. Der Kanton habe daher ein legitimes Interesse verfolgt, als er durch die Rückwirkung sich vermehrte Einnahmen verschaffen wollte. Die rückwirkende Erfassung von Nennwerterhöhungen sei sodann nicht aus Animosität gegen die Ciba-Aktionäre, sondern aus grundsätzlichen Erwägungen erfolgt, habe doch schon der Entwurf der Steuerverwaltung zu einem neuen StG vom Januar 1946 diese Neuerung vorgesehen. Sie sei dann freilich im Hinblick auf die 1947 durch die Ciba und andere Firmen vorgenommenen Gratisliberierungen und Nennwerterhöhungen ausserhalb der Totalrevision in einem separaten Erlass rückwirkend in Kraft gesetzt worden. Nach § 17 Abs. 1 Pos. 4 StG wären zwar diese Nennwerterhöhungen möglicherweise in einem spätem Zeitpunkt, nämlich bei Veräusserung oder

Seite: 187

Neubewertung infolge Todes des Eigentümers, ohnehin der Einkommenssteuer unterworfen worden. Im Hinblick auf die prekäre Finanzlage des Kantons sei es aber nicht unvernünftig gewesen, sie sofort zu erfassen, wie es bei der Wehrsteuer auch geschehe (BGE 70 I 321).

Zweifel an der Zulässigkeit der Rückwirkung ergäben sich einzig angesichts der durch sie geschaffenen rechtlichen Unterscheidungen. Nach der Angabe des Finanzdepartementes betrage zwar die Zahl der Ciba-Aktionäre, die zwischen der Nennwerterhöhung und dem Erlass des Gesetzes verstorben oder aus dem Kanton weggezogen seien und daher von der Rückwirkung nicht mehr erfasst werden, bei insgesamt 313 in Ba sei steuerpflichtigen Aktionären mit 4860 Aktien nur 9 Aktionäre mit 160 Aktien, so dass die dadurch geschaffene Ungleichheit noch in Kauf genommen werden könne. Erheblich schwerer ins Gewicht falle eine andere Rechtsungleichheit. Vor Erlass der Novelle hätten Nennwerterhöhungen von Aktien als Kapitalgewinne im Sinne von § 17 Abs. 1 Pos. 4 StG gegolten, wobei der Steuerpflichtige den Zeitpunkt der Besteuerung (durch Veräusserung oder Höherbewertung in der Steuerdeklaration) beliebig bestimmen konnte. Andererseits habe es dem Steuerpflichtigen nach § 17 a StG freigestanden, in einem beliebigen Zeitpunkt vom steuerbaren Einkommen abziehbare Kapitalverluste herbeizuführen. Wenn die Novelle schon 1947 erlassen worden wäre und der Beschwerdeführer Werttitel besessen hätte, deren bisheriger Steuerwert grösser war als der vermutliche Erlös, wäre er in der Lage gewesen, durch Realisierung von Kapitalverlusten die Nachsteuerforderung in gewissem Umfange zu vermeiden. Diese Möglichkeit sei ihm und den übrigen Ciba-Aktionären zufolge der Rückwirkungsklausel genommen worden, denn 1948 konnten keine Verlustrealisationen mit Wirkung für 1947 vorgenommenen werden, was eine Benachteiligung dieser Steuerpflichtigen gegenüber allen andern bedeute. Der Beschwerdeführer habe zwar nicht geltend gemacht, dass er

Seite: 188

solche Verlustrealisationen tatsächlich hätte herbeiführen können. Das Verwaltungsgericht habe den wesentlichen Tatbestand jedoch von Amtes wegen festzustellen und habe daher einen ergänzenden Bericht der Steuerverwaltung eingeholt. Aus diesem ergebe sich, dass angesichts der Verhältnisse auf dem Wertpapiermarkt im Jahre 1947 nur eine sehr geringe Wahrscheinlichkeit bestand, dass durch Titelverkäufe eine Kompensation der Nennwerterhöhungen angestrebt worden wäre, denn bei den 1947 noch zurückliegenden Schweizer Titeln habe die wohl sichere Erwartung bestanden, dass sie als gute Anlagepapiere sich in kurzer Zeit erholen würden, bei den ausländischen Titeln dagegen die begründete Hoffnung, dass die Sperrkurse bald aufgehoben würden. während bei den Titeln der Oststaaten der Mangel von Kaufinteressenten eine Verlustrealisation erheblich erschwert hätte.

B. - Theophil Stückelberger hat gegen diesen Entscheid staatsrechtliche Beschwerde erhoben mit dem Antrag, die nachträgliche Veranlagungsverfügung zur Einkommenssteuer für 1947 aufzuheben.

Als Beschwerdegrund wird Verletzung von Art. 4 BV geltend gemacht. Die Begründung dieser Rüge ist, soweit wesentlich, aus den nachstehenden Erwägungen ersichtlich.

D. - Das Verwaltungsgericht und das Finanzdepartement des Kantons Basel-Stadt beantragen Abweisung der Beschwerde unter Hinweis auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheids.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung

1.- /2. - (Prozessuales).

3.- Die Steuergesetznovelle vom 21. Oktober 1948, nach der u. a. auch die bisher nicht unmittelbar erfassten unentgeltlichen Nennwerterhöhungen von Aktien dem steuerbaren Einkommen des Aktionärs zuzurechnen sind, findet gemäss ausdrücklicher Vorschrift erstmals auf die im Jahre 1948 fällig gewordenen Steuern Anwendung. Hierin liegt eine eigentliche Rückwirkung auf einen

Seite: 189

bereits abgeschlossenen Tatbestand, da bei der 1948 fälligen Steuer das Einkommen des Jahres 1947 nicht bloss Bemessungsgrundlage, sondern Steuerobjekt ist (vgl. BGE 61 I 93 sowie 74 I 117 mit Zitaten) und zudem die Veranlagung im Zeitpunkt des Erlasses und des Inkrafttretens der Novelle vom 21. Oktober 1948 im allgemeinen wie auch im Falle des Beschwerdeführers bereits erfolgt war.

Da weder die Bundes- noch die basel-städtische Kantonsverfassung ausdrücklich verbietet, einem (Steuer-) Gesetz rückwirkende Kraft beizulegen, kann es sich nur fragen, ob die der Novelle vom 21. Oktober 1948 beigefügte Rückwirkungsklausel vereinbar ist mit Art. 4 BV, auf den sich der Beschwerdeführer denn auch beruft...

4.- Auf Grund von Art. 4 BV kann das Bundesgericht gegen einen kantonalen Gesetzeserlass nicht schon dann einschreiten, wenn dieser auf gesetzgebungspolitischen Erwägungen beruht, die es für unzutreffend erachtet, sondern nur dann, wenn der Erlass sich nicht auf ernsthafte, sachliche Gründe stützen lässt, sinn- und zwecklos ist oder rechtliche Unterscheidungen trifft, die sich durch keine vernünftige Gründe rechtfertigen lassen (BGE 61 I 92 mit Zitaten). Nach diesen Gesichtspunkten hat das Bundesgericht jeweils auch die einem Steuergesetz beigefügte Rückwirkungsklausel beurteilt, wenn sie unter Berufung auf Art. 4 BV angefochten war. Es hat dabei wiederholt entschieden, dass eine solche Klausel nur dann zulässig sei, wenn die Rückwirkung in zeitlicher Beziehung mässig sei, zu keinen stossenden Rechtsungleichheiten führe und sich auf beachtenswerte Gründe stützen könne (BGE 47 I 15 ff., 61 I 92 ff., nicht veröffentlichte Urteile vom 6. Februar 1947 i. S. Hilfsverein für Lungenkranke S. 5, vom 12. Juni 1947 i. S. Burckhalter S. 13 und vom 3. Februar 1949 i. S. Huber S. 5; vgl. auch BGE 74 I 104). Da der Beschwerdeführer nicht geltend macht, die Rückwirkung eines Steuergesetzes verstosse schon an sich gegen Art. 4 BV, sondern lediglich das Vorliegen

Seite: 190

der in den genannten Entscheiden aufgestellten Voraussetzungen für die Zulässigkeit der Rückwirkung bestreitet., kann sich das Bundesgericht bei der Beurteilung der vorliegenden Beschwerde auf die Prüfung dieser Frage beschränken.

5.- Hinsichtlich des zeitlichen Umfangs der Rückwirkung liegen die Verhältnisse gleich wie im Falle BGE 61 I 87 ff.; eine in der zweiten Oktoberhälfte erlassene Steuergesetznovelle soll auf die erst im Laufe dieses Jahres veranlagte Steuer auf dem Einkommen des Vorjahres Anwendung finden. Soweit eine volle Rückwirkung vorliegt (vgl. hierzu BGE 61 I 94), ist sie somit auf eine einzige einjährige Steuerperiode beschränkt. Eine derartige Rückwirkung erscheint entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers als mässig und verstösst nicht schon wegen ihrer Dauer gegen Art. 4 BV, zumal wenn man berücksichtigt, dass die Öffentlichkeit schon im Dezember 1947 durch die Presse Kenntnis von der Gesetzesvorlage erhalten hat und der Beschwerdeführer überdies, wie im angefochtenen Entscheid ausgeführt und in der Beschwerde nicht bestritten wird, vor der Abgabe seiner Steuererklärung durch ein Zirkular der Steuerverwaltung auf die Möglichkeit einer nachträglichen Ergänzung der Veranlagung aufmerksam gemacht worden ist.

6.- Die fragliche Rückwirkungsklausel, durch die 313 in Ba sei steuerbare Aktionäre der Ciba A.-G. und, wie die Steuerverwaltung annimmt, rund 100 Aktionäre anderer Gesellschaften mit Gratisaktienausgabe betroffen werden, führt unbestrittenermassen zu gewissen Rechtsungleichheiten.
a) Die vom Appellationsgericht angeordneten Erhebungen über die Auswirkungen der Rückwirkungsklausel haben ergeben, dass von den 313 in Ba sei steuerpflichtigen Aktionären mit 4860 Ciba-Aktien 4 Aktionäre mit 90 Aktien in der Zeit zwischen der Nennwerterhöhung und dem Erlass der Novelle von Basel weggezogen und 5 Aktionäre mit 70 Aktien in dieser Zeit gestorben sind

Seite: 191

und daher von der Rückwirkung nicht mehr erfasst werden. Wie es sich mit den Aktionären anderer Gesellschaften mit Gratisliberierungen verhält, ist nicht bekannt. In BGE 61 I 96, 97 ist ausgeführt worden, dass die einem Steuergesetz beigelegte Rückwirkung kaum zulässig sein dürfte, wenn ein wesentlicher Teil der davon Betroffenen nicht mehr erfasst werden könne; handle es sich aber um

vereinzelte Fälle, so könne dies nicht zur Aufhebung der Rückwirkungsklausel führen, da sonst die Rückwirkung praktisch überhaupt ausgeschlossen wäre. Wenn im vorliegenden Falle etwa 3% der Aktionäre mit wenig mehr als 3% der Aktien nicht erfasst werden können, so handelt es sich wohl um vereinzelte Ausnahmen, die noch hingenommen werden könnten, zumal da bei den Todesfällen, was von keiner Seite beachtet worden zu sein scheint, zwar nicht die Nennwerterhöhung als solche, aber doch die damit verbundene Wertsteigerung der Aktien als Einkommen erfasst worden sein dürfte (§ 17 Abs. 1 Pos. 4 in Verbindung mit § 19 Abs. 3 StG). Welches Gewicht dieser Rechtsungleichheit beizumessen ist, braucht indessen nicht abschliessend entschieden zu werden, da die Rückwirkung noch eine andere, weit schwerer wiegende Rechtsungleichheit zur Folge hat.

b) Wenn die Steuergesetznovelle nicht im Jahre 1948 rückwirkend für 1947, sondern bereits im Jahre 1947 erlassen worden wäre, hätten Steuerpflichtige mit Wertschriften, deren Verkehrswert unter dem bisherigen Vermögenssteuerwert lag, die Möglichkeit gehabt, diese Wertschriften zu veräussern, mit dem so realisierten Kapitalverlust die durch die Nennwerterhöhung bewirkte Steigerung des steuerbaren Einkommens ganz oder teilweise auszugleichen und so das infolge der Progression unter Umständen erhebliche Ansteigen der Einkommenssteuer in gewissem Umfange abzuwenden. Diese Möglichkeit ist ihnen durch die Rückwirkung genommen worden. Der Beschwerdeführer behauptet, er selber hätte diese Möglichkeit auch gehabt und nennt diejenigen Wertpapiere,

Seite: 192

durch deren Verkauf im Jahre 1947 er Verluste hätte realisieren können. Diese Ausführungen können jedoch nicht berücksichtigt werden, da neue Vorbringen und Beweismittel bei staatsrechtlichen Beschwerden aus Art. 4 BV grundsätzlich ausgeschlossen sind (BGE 71 I 382 /3; 73 I 112, 181 /2). Das Appellationsgericht hat indessen von Amtes wegen auch nach dieser Richtung Erhebungen über die Auswirkung der Rückwirkungsklausel anstellen lassen. Die Steuerverwaltung hat die Steuerakten von 50 der 313 in Basel steuerpflichtigen Ciba-Aktionären näher geprüft und dabei festgestellt, dass 39 dieser 50 Aktionäre an sich die Möglichkeit solcher Verlustrealisationen gehabt hätten, glaubt aber, sie hätten von dieser Möglichkeit sehr wahrscheinlich keinen Gebrauch gemacht, und das Appellationsgericht hat sich dieser Auffassung angeschlossen. Die Ausführungen, mit denen dies näher begründet wird, vermögen jedoch, wie der Beschwerdeführer zutreffend geltend macht, nicht recht zu überzeugen. Ob und wieviele Aktionäre im Hinblick auf die zu erwartende Entwicklung auf dem Wertpapiermarkt und die zu erzielende Steuerersparnis es im Jahre 1947 für angezeigt erachtet hätten, Verluste zu realisieren, lässt sich nachträglich nicht mehr auch nur einigermaßen mit Sicherheit feststellen, dies umso weniger, als sich die von der Steuerverwaltung vorgenommene Prüfung auf einen kleinen Teil der betroffenen Steuerpflichtigen (1/6 der Ciba-Aktionäre und keine Aktionäre anderer Gesellschaften) beschränkte und sehr wohl möglich ist, dass die Verhältnisse bei den übrigen wesentlich anders liegen. Fest steht dagegen, dass eine verhältnismässig grosse Zahl der Aktionäre die Möglichkeit zu kompensierenden Verlustrealisationen tatsächlich gehabt hätte und des Rechts, davon Gebrauch zu machen, infolge der Rückwirkung verlustig gegangen ist. Eine Rückwirkungsklausel, die zu derart stossenden Rechtsungleichheiten führt, ist mit Art. 4 BV nicht mehr vereinbar.

7.- Gegen die Gutheissung der Beschwerde bestehen

Seite: 193

umsoweniger Bedenken, als die Gründe, welche sich für die Rückwirkung der Steuergesetznovelle anführen lassen, weit weniger stichhaltig sind als in den Fällen BGE 47 I 12 ff. und 61 I 87 ff. Die Kapitalerhöhung der Ciba A. -G., deren Aktionäre von der Rückwirkung in erster Linie betroffen worden sind, wurde nicht vorgenommen, um der Anwendung der Steuergesetznovelle zu entgehen, sondern bildete vielmehr erst den Anlass für deren Erlass. Wenn von der Steuerverwaltung geltend gemacht wird, angesichts der steigenden Wirtschaftskonjunktur sei zu erwarten gewesen, dass zahlreiche andere Unternehmungen ebenfalls das Grundkapital aus eigenen Mitteln erhöhen würden, so rechtfertigte dies allenfalls den Erlass eines Spezialgesetzes vorgängig der bereits in Angriff genommenen Totalrevision, aber nicht die streitige Rückwirkungsklausel. Diese wurde der Novelle offenbar in der Absicht beigefügt, die im Jahre 1947 vorgenommene Kapitalerhöhung der Ciba A.-G. nachträglich zu erfassen. Eine derart gegen eine kleine Minderheit der Steuerpflichtigen gerichtete Massnahme drängte sich aber angesichts der Finanzlage des Kantons Basel-Stadt keineswegs auf. Wohl hatten die Staatsrechnungen der Kriegsjahre mit grossen Ausgabenüberschüssen abgeschlossen. Infolge der Nachkriegskonjunktur war aber eine rasche Besserung eingetreten, die bereits im Jahre 1948 zu einem Einnahmenüberschuss von 6,4 Millionen Franken führte. Unter diesen Umständen kann nicht gesagt werden, dass die Rückwirkung der Novelle auf das Jahr 1947, die nach der Schätzung der Steuerverwaltung etwa eine halbe Million eintragen würde, einer dringenden Notwendigkeit entsprach, wogegen im Falle 61 I 87 ff. die infolge der Rückwirkung erwarteten namhaften Mehreinnahmen zweifellos geeignet waren, wesentlich zur Sanierung des

Staatshaushaltes beizutragen. Zudem wurden dort Einkommensbeträge erfasst, die sonst der Besteuerung entgangen wären, und gewisse Unbilligkeiten beseitigt, während es sich im vorliegenden Falle im wesentlichen darum handelte,

Seite: 194

Einkommen zu erfassen, das jedenfalls teilweise in einem späteren Zeitpunkt ohnehin besteuert worden wäre. Es fehlt somit an einem haltbaren Grunde, die eine mit so stossenden Rechtsungleichheiten verbundene Massnahme wie die hier streitige Rückwirkungsklausel zu rechtfertigen vermöchte.

Demnach erkennt das Bundesgericht

Die Beschwerde vom 16. Juli 1951 wird gutgeheissen und der Entscheid des Appellationsgerichtes des Kantons Basel-Stadt vom 16. März 1951 aufgehoben