

34. Urteil vom 21. Oktober 1922

i. S. Erben Meyer gegen Regierungsrat Appenzell A.-Rh.

Vorschrift eines kantonalen Steuergesetzes, wonach der Einkommenssteuer neben dem Erwerbe des Kantonseinwohners auch die « Einkünfte aus Leibrenten, Pensionen und ähnlichen Nutzungen » unterstehen. Die Praxis der kantonalen Behörden, wonach der aus Erbrecht oder ehelichem Güterrecht hervorgehende Niessbrauch an gewissen Vermögensobjekten nicht unter diese Bestimmung fällt, sondern das Nutzniessungskapital beim Nutzniesser als Vermögen besteuert wird, enthält keine willkürliche Gesetzesverletzung. Ein mit der Praxis übereinstimmender Entscheid kann nicht deshalb wegen Verletzung der Rechtsgleichheit angefochten werden, weil in einem vereinzelt, schon einige Zeit zurückliegenden Falle von jener Praxis abgewichen worden ist.

A. — Die Witwe Meyer-Schiess in Herisau besass ein gewisses Vermögen zu eigen und hatte ausserdem die Nutzniessung am Kapitalvermögen ihres verstorbenen Mannes, das ihren Kindern zu Eigentum gehört. Zufolge Steueranzeige vom 22. Februar 1922 wurde Witwe Meyer eingeschätzt auf 125,000 Fr. steuerpflichtiges Vermögen und kein Einkommen. Dieser Betrag setzt sich zusammen aus dem eigenen und dem Nutzniessungsvermögen. Sie rekurrierte gegen die Einschätzung an den Regierungsrat, indem sie den schon früher ohne Erfolg vertretenen Standpunkt einnahm, dass sie, was das Nutzungsvermögen anlangt, nur verhalten werden könne, den Ertrag als Einkommen, nicht aber das Kapital als Vermögen zu versteuern. Der Rekurs wurde am 9. August vom Regierungsrat abgewiesen. Der Entscheid enthält keine Motive.

B. — Gegen denselben haben die Erben der inzwischen verstorbenen Witwe Meyer die staatsrechtliche Beschwerde ans Bundesgericht ergriffen mit den Anträgen, er sei aufzuheben und es sei der Regierungsrat anzuhalten, den Steueransatz der Witwe Meyer nach

deren Begehren anzusetzen auf 52,000 Fr. Vermögen und 4000 Fr. eventuell 4500 Fr. Einkommen, eventuell die Steuertaxation pro 1922 neu vorzunehmen und zwar so, dass lediglich das eigene Frauenvermögen der Witwe Meyer der Vermögenssteuer unterstellt, das Nutzniessungsvermögen dagegen nur mit dem entsprechenden Zinseinkommen zur Einkommenssteuer herangezogen werde. Es wird ausgeführt: Nach dem Steuergesetz von Appenzell A.-Rh. (Art. 14) sei das gesamte Vermögen des Kantonseinwohners der Vermögenssteuer unterworfen, während « alles Einkommen aus Leibrenten, Pensionen und ähnlichen Nutzungen » unter die Einkommenssteuer falle (Art. 19). Nutzniessungskapital, das der Substanz nach dem Eigentümer und nicht dem Nutzniesser gehöre, könne unmöglich als « Vermögen » des letztern bezeichnet werden und deshalb sei es ausgeschlossen, dass der Nutzniesser mit der Vermögenssteuer belastet werde. Dagegen sei klar, dass man es vom Standpunkt des Nutzniessers aus mit « ähnlichen Nutzungen » im Sinn des Art. 19 zu tun habe. Für den Nutzniesser handle es sich beim Ertrag des Nutzniessungskapitals nicht um sogenanntes fundiertes Einkommen, da ja der Anspruch mit dem Tode aufhöre. Auch der eidgenössische Kriegssteuerbeschluss (Art. 34) behandle die Nutzniessung wie die Leibrente. Das kantonale Gesetz sei gegenüber dem Pfarrer Palmer in Herisau im Sinn des Rekurses angewendet worden. Der Regierungsrat habe sich mit dem klaren Wortlaut des Gesetzes in Widerspruch gesetzt; sein Entscheid sei willkürlich und verletze die Rechtsgleichheit. Der jährliche Ertrag des fraglichen Nutzniessungsvermögens habe 4000 Fr. bis 4500 Fr. betragen.

C. — Der Regierungsrat von Appenzell A.-Rh. hat die Abweisung des Rekurses beantragt: Beim Erlass des Steuergesetzes im Jahre 1897 sei nach damaligem kantonalen Recht die erbrechtliche Nutzniessung nicht bekannt, und Nutzniessungen aus Kapitalausscheidungen

seien auch sonst im Kanton eine sozusagen unbekannte Erscheinung gewesen. So erkläre es sich, dass die Frage der steuerlichen Behandlung des Niessbrauchs vom Gesetzgeber stillschweigend übergangen worden sei. Seit dem Inkrafttreten des schweizerischen ZGB habe die Frage dann durch Interpretation des StG gelöst werden müssen, und das sei von Anfang an in der Weise geschehen, dass der Niessbraucher der Vermögenssteuer unterstellt worden sei, worauf auch Art. 765 ZGB hindeute. Das kantonale Steuerrecht nehme eine Trennung vor zwischen Vermögens- und Arbeitsertrag mit der Grundregel, dass Vermögensertrag unter die Vermögenssteuer und Arbeitsertrag unter die Einkommenssteuer falle. Einkommen bedeute hier durchweg Erwerb, wie denn in Art. 2 Ziff. 2 dem Worte « Einkommenssteuer » in Klammer die verdeutlichende Bezeichnung « Erwerbssteuer » angeschlossen sei. Der Ertrag des Nutzniessungsvermögens sei fundiertes Einkommen im Sinne der Steuerlehre. Fundiertes Einkommen falle aber nach dem Sinn und Geist der kantonalen Steuergesetzgebung unter die Vermögenssteuer und unfundiertes (Arbeitseinkommen) unter die Einkommenssteuer. Da Art. 2 den Begriff des Einkommens demjenigen des Erwerbs gleichstelle, so könne der Ertrag von Nutzniessungsvermögen auch nicht in den Rahmen von Art. 19 Ziff. 3 passen, (wonach der Einkommenssteuer unterworfen ist « alles Einkommen aus Leibrenten, Pensionen oder ähnlichen Nutzungen ») zumal wenn man die Verhältnisse bedenke, wie sie beim Erlass des StG bestanden hätten. Bei der Formulierung des Art. 19 Ziff. 3 habe man gewiss in erster Linie gedacht an lebenslängliche Renten, Pensionen aus frühern Dienstverhältnissen, vorab militärischer Natur, und andere Bezüge mit ähnlichem Hintergrund. Damit könnten aber die aus dem neuen Familien- und Erbrecht stammenden kapitalfundierten Nutzniessungen nicht auf eine Stufe gestellt werden. Der im Jahre 1917 erledigte

Fall des Pfarrer Palmer in Herisau könne kein Präjudiz bilden, weil dort ganz eigenartige Verhältnisse vorgelegen hätten. Es habe sich um Kapital und Bezüge in Mark gehandelt. Es wäre eine ausserordentliche Härte und sozusagen unmöglich gewesen, bei der ständigen Verschlechterung des Markkurses auf längere Zeit hinaus, auch nur für ein Steuerjahr, die Mark in Franken umzurechnen und darauf eine Vermögenssteuer in Franken zu erheben. Man habe es daher beim Falle Palmer mit einer ganz vereinzelt dastehenden, den besondern Verhältnissen angepassten Lösung zu tun, die nicht verallgemeinert werden dürfe. Im übrigen seien durch Erbgang entstandene Nutzniessungen seit 1912 stets der Vermögenssteuer unterstellt worden.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung :

Die Frage, ob die Erblasserin der Rekurrenten für das in ihrer Nutzniessung stehende Vermögen zur Vermögenssteuer herangezogen werden durfte, ist eine solche des internen kantonalen Steuerrechts, die vom Bundesgericht nicht frei, sondern nur aus dem beschränkten Gesichtspunkt der Willkür geprüft werden kann. Dabei drängt sich die im Rekurs vertretene negative Lösung nach dem kantonalen StG nicht in einer Weise zwingend auf, dass von Willkür gesprochen werden könnte.

Nach dem Rekurs ist die Nutzniessung als eine der Leibrente und Pension « ähnliche Nutzung » zu betrachten, die nach Art. 19 Ziff. 3 StG der Einkommenssteuer untersteht, während der Regierungsrat glaubt, die Frage der Besteuerung von Nutzniessungsgut sei im Gesetz nicht ausdrücklich geregelt und daher im Wege der Auslegung zu beantworten. Es besteht in der Tat ein gewisser Unterschied zwischen Leibrenten und Pensionen einerseits und einer aus ehelichem Güterrecht oder Erbrecht hervorgehenden Nutzniessung der vorliegenden Art andererseits. Die erstern sind Bezüge,

die auf einer persönlichen Verpflichtung eines Dritten — Rentenanstalt, Staat, Gemeinde, Arbeitgeber usw. — beruhen und die mit dem Tode des Berechtigten verschwinden. Der Nutzniesser dagegen hat kraft dinglichen Rechtes den Genuss eines Vermögens, und dieser Nutzen fällt mit seinem Tode nicht dahin, sondern wechselt lediglich den Träger. Das Einkommen aus Nutzniessungskapital ist daher in höherem Masse fundiertes Einkommen als eine Leibrente oder Pension und es rechtfertigt sich aus allgemein steuerlichen Gründen, dass die Besteuerung in derjenigen Form erfolge, wie sie für das fundierte Einkommen aus Vermögensertrag gilt, was in Appenzell A.-Rh. die Vermögenssteuer ist. Es wäre unbefriedigend, wenn die zufällige Tatsache, dass ein Vermögen in Niessbrauch steht, die Besteuerung in der Weise beeinflusste, dass der Staat nur mehr die auf das unfundierte Einkommen zugeschnittene geringere Steuer erheben könnte. Wird nur die letztere Steuer beim Nutzniesser bezogen, so sollte richtigerweise der Eigentümer zu einer ergänzenden Steuer verhalten werden können. Das lässt sich beim System der allgemeinen Einkommenssteuer (die jede Art von Einkommen, auch den Kapitalertrag erfasst) und ergänzenden Vermögenssteuer, wie es in einigen Kantonen besteht, leicht durchführen, indem der Nutzniesser die Einkommenssteuer vom Ertrag seines Niessbrauchs und der Eigentümer vom Kapital die Vermögenssteuer entrichtet. Beim System der Erwerbs- und Vermögenssteuer kann, wie es der Bundesbeschluss betreffend die eidgenössische Kriegssteuer vom 20. September 1920 in Art. 34 tut, der Kapitalwert der Nutzung, berechnet nach den Tabellen einer soliden Rentenanstalt, beim Nutzniesser und die Differenz zwischen diesem Betrag und dem Werte des Nutzniessungsvermögens beim Eigentümer besteuert werden. Das Steuergesetz von Appenzell A.-Rh. steht zwar auf dem Boden der Besteuerung von Erwerb und Vermögen, es sieht

indessen eine derartige Lösung bei der Nutzniessung nicht vor. Wird aber der Eigentümer neben dem Nutzniesser oder allein zur Steuer herangezogen, so ist ihm der Nutzniesser nach ZGB Art. 765 Abs. 2 zum Ersatz verpflichtet. Der Nutzniesser muss also darnach auch den Mehrbetrag an Steuern auf sich nehmen, der aus dem Gesichtspunkt erhoben wird, dass man es beim Ertrag des Nutzungsgutes — wenn auch vom Standpunkt des Nutzniessers aus nur in beschränktem Sinn, so doch objektiv in vollem Mass — mit fundiertem Einkommen zu tun hat. Im internen kantonalen Verhältnis (über das interkantonale Verhältnis vgl. BGE 30 I Nr. 48) wäre der Kanton Appenzell A.-Rh. berechtigt, bei dem (im Kanton wohnenden) Eigentümer des Nutzungsgutes die Vermögenssteuer zu erheben; Art. 14 StG, wonach alles Vermögen des Kantonseinwohners der Vermögenssteuer unterliegt, würde das ohne Frage zulassen. Diese Steuer würde dann aber nach der erwähnten Bestimmung des ZGB doch wieder den Nutzniesser treffen, sodass sich dieser grundsätzlich nicht schlechter stellt, wenn er mit der Vermögenssteuer belegt wird.

Die vorstehenden Betrachtungen lassen es zum mindesten als nicht willkürlich erscheinen, wenn der Regierungsrat eine Nutzniessung der vorliegenden Art nicht als « ähnliche Nutzung » nach Art. 19 Ziff. 3 StG gelten lässt. Die Heranziehung des Nutzniessers zur Vermögenssteuer setzt dann weiter eine dem Wortlaut gegenüber etwas ausdehnende Auslegung des Art. 14 voraus, insofern zum Vermögen des Kantonseinwohners, das der Vermögenssteuer untersteht, auch das in seiner blossen Nutzniessung stehende Vermögen gerechnet wird. Eine solche extensive Interpretation steht aber, wenn sie durch haltbare innere Gründe gestützt wird, was nach dem Gesagten hier der Fall ist, mit Art. 4 BV wiederum nicht in Widerspruch.

Der Regierungsrat hat freilich im Jahre 1917 im

Falle Palmer zugegebenermassen anders entschieden, und die Gründe, die er in der Antwort dafür anführt, leuchten nicht recht ein, weil ja die Härte der Umrechnung der Mark in Franken auf einen bestimmten Zeitpunkt bei der Besteuerung der Zinsen wie des Kapitals vorhanden ist. Da aber sonst bei Niessbräuchen, wie sie seit 1912 doch auch im Kanton Appenzell A.-Rh. zahlreich sein müssen, nach der Versicherung des Regierungsrates stets vom Niessbraucher die Vermögenssteuer erhoben worden ist (auch der Rekurs erwähnt als abweichend nur den Fall Palmer), so kann jener einzige, schon mehrere Jahre zurückliegende, mit der Praxis nicht übereinstimmende Entscheid doch nicht als genügend erachtet werden, um die Beschwerde wegen ungleicher Behandlung als begründet erscheinen zu lassen.

Demnach erkennt das Bundesgericht :

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**35. Urteil vom 24. November 1922 i. S. Grüninger
gegen Basel-Stadt.**

Legitimation zur staatsrechtlichen Beschwerde gegen ein kantonales Gesetz. — Aufhebung kantonaler Gesetzesbestimmungen wegen Unvereinbarkeit mit der bundesgerichtlichen Praxis in Doppelbesteuerungssachen und — auf Grund von Art. 4 BV — wegen Sinn- und Zwecklosigkeit.

A. — Am 6. April 1922 hat der Grosse Rat des Kantons Basel-Stadt ein neues Gesetz über die direkten Steuern angenommen, das im Amtsblatt vom 12. April veröffentlicht und nach Ablauf der Referendumsfrist durch Beschluss des Regierungsrates vom 26., veröffentlicht im Amtsblatt vom 31. Mai, in Kraft erklärt wurde.

§ 14 bestimmt : « Die Einkommenssteuer haben zu entrichten : 1. die natürlichen Personen, die im Kanton ihren Wohnsitz haben, von ihrem sämtlichen jährlichen Einkommen, Erwerb und Gewinn. Ausgenommen ist das Einkommen aus auswärts gelegenen Grundstücken, das Einkommen eingetragener und stiller Teilhaber, sowie der Kommanditäre auswärtiger Geschäfte aus ihrer Beteiligung, wenn es nach Bundesrecht oder Staatsvertrag unter eine andere als die Basler Steuerhoheit fällt oder wenn der andere Staat Gegenrecht hält, und der Nachweis für die Versteuerung erbracht ist. » Nach § 20 ist der Vermögenssteuer unterworfen : 1. das gesamte Vermögen der natürlichen Personen, die im Kanton ihren Wohnsitz haben, und der juristischen Personen, die im Kanton niedergelassen sind, soweit letztere nicht als anonyme Erwerbsgesellschaften besteuert werden. Ausgenommen sind die auswärts gelegenen Grundstücke, Anteile eingetragener und stiller Teilhaber oder Kommanditäre von auswärtigen Geschäften, wenn sie nach Bundesrecht oder Staatsvertrag unter eine andere als die Basler Steuerhoheit fallen, oder wenn der andere Staat Gegenrecht hält, und der Nachweis für die Versteuerung erbracht ist.

B. — Mit staatsrechtlicher Beschwerde vom 10. Juni 1922 haben Dr. G. Grüninger und Dr. Robert Grüninger-Bischoff in Basel beim Bundesgericht die Begehren gestellt :

« 1. Es seien § 14 Ziff. 1 Schlusssatz und § 20 Ziff. 1 Schlusssatz des Gesetzes des Kantons Basel-Stadt betreffend die direkten Steuern vom 6. April 1922, lautend : « und der Nachweis für die Versteuerung erbracht ist » wegen Verletzung von Art. 46 Abs. 2 und Art. 4 der Bundesverfassung für ungültig zu erklären.

2. Eventuell sei die Bestimmung insoweit für ungültig zu erklären, als darin das Besteuerungsrecht ausgedehnt wird auf Einkommen und Vermögen, das nach Bundesrecht unter eine andere als die Basler