

## IX. GEWALTENTRENNUNG

## SÉPARATION DES POUVOIRS

## 48. Urteil vom 5. Oktober 1923 i. S. Knutty gegen Basel.

Übergang von einem kantonalen Steuergesetz zu einem neuen, das im Gegensatz zum alten in Beziehung auf das Einkommen die sogenannte Postnumerandobesteuerung festsetzt und die Regierung ermächtigt, den Zeitpunkt des Inkrafttretens festzustellen. Keine Verletzung des Grundsatzes der Gewaltentrennung, wenn die Regierung in ihrer Verordnung den Übergang so ordnet, dass im ersten von der neuen Einkommenssteuer erfassten Steuerjahr noch die alte Steuer erhoben und damit das Einkommen dieses Jahres doppelt belastet wird.

A. — Nach § 15 des früheren Steuergesetzes von Basel-Stadt von 1897/1911 waren « die Steuererklärungen alljährlich im Monat März für Einkommen und Erwerb des verflossenen Kalenderjahres einzugeben » und « die auf Grund dieser Erklärungen von der Steuerverwaltung festgestellten Steuerbeträge im Monat April » zu bezahlen. Neben der danach bestehenden staatlichen Einkommens- und Erwerbssteuer sah das Gesetz noch eine städtische Gemeindesteuer vor, die ebenfalls « nach der Höhe des Einkommens bestimmt » wurde. Hiefür schrieb aber § 35 vor: « Die Anlage der Steuerlisten geschieht für alle Steuerpflichtigen gleichzeitig für zwei Steuerjahre. Die Steuerpflichtigen werden von der Steuerverwaltung auf Grund ihres jährlichen Gesamteinkommens der entsprechenden Steuerklasse zugeteilt, hiebei ist massgebend das mutmassliche Einkommen des ersten Jahres, für welches die Zuteilung erfolgt; soweit das Einkommen des Steuerpflichtigen seiner Natur nach ein ungleiches ist, ist der Durchschnitt der letzten drei Jahre zu Grunde zu legen. » Diese Steuer wurde nach § 38 « in viertel-

jährlichen Raten eingezogen ». Am 6. April 1922 hat der Kanton Basel-Stadt ein neues Steuergesetz erlassen, worin die besondere städtische Gemeindesteuer aufgegeben und das Einkommen nur noch mit einer staatlichen Steuer belastet wird. § 18 bestimmt in Bezug hierauf: « Die Steuererklärungen sind alljährlich im Monat März für Einkommen und Erwerb des verflossenen Kalenderjahres einzugeben. Die auf Grund dieser Erklärungen von der Steuerverwaltung festgestellten Steuerbeträge sind von den Pflichtigen je zu einem Drittel in den Monaten April, August und November abzutragen. » § 19 schreibt jedoch entsprechend dem § 16 des alten Gesetzes vor: « ... Die Steuer Wegziehender wird fällig am Tage vor ihrem Wegzuge. Wenn Steuerpflichtige sterben, so sind die Erben verpflichtet, für die Zeit vom Beginn des Steuerjahres bis zum Todestage vor der Verteilung der Erbschaft die Steuererklärung abzugeben und die Steuer abzutragen.... » Nach § 39 « wird durch dieses Gesetz das Gesetz betreffend die direkten Steuern vom 14. Oktober 1897.... 1911 aufgehoben ». § 38 des Gesetzes erklärt sodann: « Der Regierungsrat wird ermächtigt, das Inkrafttreten dieses Gesetzes, eventuell mit Rückwirkung der Einkommenssteuer auf 1. Januar 1922, nach Eintreten der Rechtskraft für einzelne Teile desselben oder für das ganze Gesetz zu bestimmen und die mit den Bestimmungen der in Kraft erklärten Teile des Gesetzes in Widerspruch stehenden Grossratsbeschlüsse über die Erhebung von Steuerzuschlägen aufzuheben. » Auf Grund dieser Bestimmung fasste der Regierungsrat am 2. Juni 1922 folgenden Beschluss: « I. Das Gesetz betreffend die direkten Steuern vom 6. April 1922 wird sofort in Wirksamkeit erklärt mit Ausnahme der Bestimmungen über die Einkommenssteuer. Die Bestimmungen des Gesetzes betreffend die direkten Steuern vom 6. April 1922 über die Einkommenssteuer werden in Wirksamkeit erklärt für die Einkommenssteuern, die auf Grund des Einkommens des Jahres 1922 und der folgenden Jahre

veranlagt werden. II. Für die Einkommens- und Erwerbssteuer 1921, die im Jahre 1922 auf Grund des Einkommens des Jahres 1921 veranlagt wird, und für die städtische Gemeindesteuer, die im Jahr 1922 erhoben wird, bleiben die Vorschriften des Gesetzes betreffend die direkten Steuern vom 14. Oktober 1897 .... 9. November 1911 und der Grossratsbeschluss betreffend die Erhebung von Steuerzuschlägen auf der Einkommens- und Erwerbssteuer im Jahre 1922 vom 19. Januar 1922 weiterhin in Kraft. III. Es werden mit sofortiger Wirkung aufgehoben : Das Gesetz betreffend die direkten Steuern vom 14. Oktober 1897 .... 9. November 1911, mit Ausnahme der Bestimmungen über die Einkommens- und Erwerbssteuer und über die städtische Gemeindesteuer;... Es werden mit Wirkung auf 31. Dezember 1922 aufgehoben : Die Bestimmungen des Gesetzes betreffend die direkten Steuern vom 14. Oktober 1897 .... 9. November 1911, soweit sie nicht schon durch den gegenwärtigen Beschluss mit sofortiger Wirkung aufgehoben worden sind.... »

Am 5. Juli 1922 starb Ernst Knutty-Wismer in Basel, der Ehemann der Rekurrentin. Die Steuerverwaltung forderte darauf vom Nachlass u. a. die Einkommenssteuer nach dem neuen Gesetz für die Zeit vom 1. Januar bis 5. Juli 1922, sowie die städtische Gemeindesteuer für das dritte Viertel des Jahres 1922. Für die erste Hälfte des Jahres hatte der Erblasser diese Steuer schon bezahlt. Die Rekurrentin erhob Beschwerde gegen die Gemeindesteuerauflage, indem sie zugleich die Rückzahlung des schon entrichteten Steuerbetrages verlangte. Das Appellationsgericht des Kantons Basel-Stadt wies als Verwaltungsgericht die Beschwerde am 9. Februar 1923 mit folgender Begründung ab : « Der Rekurs wird mit der Behauptung begründet, die Gemeindesteuer dürfe nicht neben der nach dem neuen Gesetz bemessenen Einkommenssteuer erhoben werden, weil sie gemäss § 39 dieses Gesetzes aufgehoben sei... Die Bedeutung des § 39 des

Steuergesetzes vom 6. April 1922 ist im Zusammenhang mit § 38 zu beurteilen ; hier werden die Übergangsverhältnisse in der Weise geordnet, dass es dem Regierungsrat anheimgestellt wird, die Wirksamkeit des Gesetzes nach Eintritt der Rechtskraft für das ganze Gesetz oder für einzelne Teile zu bestimmen. Davon hat der Regierungsrat in seiner Einführungsverordnung vom 2. Juni 1922 insofern Gebrauch gemacht, als er unter II. verfügt hat, dass für die städtische Gemeindesteuer, die im Jahre 1922 erhoben wird, die Vorschriften des alten Gesetzes weiterhin in Wirksamkeit bleiben sollen, ebenso diejenigen über die Einkommenssteuer, die ab dem im Jahre 1921 erworbenen Einkommen bemessen und im Jahre 1922 erhoben wird. Wie also der Regierungsrat befugt war, das neue Gesetz nur teilweise in Wirksamkeit zu erklären, so ist § 39 nicht dahin auszulegen, dass mit der Rechtskraft des neuen Gesetzes, die alten Steuergesetze mit allen ihren Bestimmungen aufgehoben seien, sondern nur nach Massgabe der regierungsrätlichen Wirksamkeits-Erklärung. Dies ist auch die Meinung des Gesetzgebers, des Grossen Rates, gewesen, da er ja am 2. Juli 1922 im Gesetz über Steuererleichterungen und Zuschläge in § 2 für die Gemeindesteuer des Jahres 1922 solche Bestimmungen getroffen hat, also die Rechtmässigkeit von deren Erhebung voraussetzt. Die Wirkung ist nun freilich die, dass rechnerisch das im Jahre 1922 erzielte Einkommen sowohl mit der in diesem Jahre zu entrichtenden Gemeindesteuer belastet wird, als auch mit der neuen Einkommenssteuer, die in ihren höheren Ansätzen die alte Gemeindesteuer in sich aufgenommen hat. Allein wirtschaftlich ist das nicht richtig, weil der Steuerpflichtige die Bezahlung dieser erhöhten, erst im Jahre 1923 erhobenen Einkommenssteuer aus den Mitteln leistet, die ihm im Jahre 1923 zur Verfügung stehen, daneben aber nun die alte Gemeindesteuer in diesem Jahre nicht mehr verlangt wird. Wesentlich ist eben, dass innerhalb eines Steuerzeitabschnittes, welcher wie für

die Wirtschaftsführung der weitaus überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen mit dem Kalenderjahr sich deckt, die tatsächliche Steuerentrichtung nicht nach altem u n d neuem Gesetz erfolgt. Diese doppelte Belastung trifft zwar diejenigen, für welche die Steuerhoheit des Kantons, sei es wegen Wegzuges, sei es wegen Todes im Jahre 1922 erlischt, aber doch nur insofern sie schon in diesem Jahre das entrichten müssen, was sie 1923 zu leisten hätten. Und wenn sie oder ihre Erben den ausgleichenden Vorteil des nunmehrigen Wegfalles der Gemeindesteuer nicht geniessen, so ist das in den persönlichen Verhältnissen begründet, und keine Unbilligkeit, welche das Rechtsbegehren der Kläger rechtfertigen könnte. Es ist eine Ausnahme und ohne irgend eine etwelche Härte lässt sich die grundsätzliche Änderung eines Steuersystems nicht durchführen. »

B. — Gegen diesen Entscheid hat Witwe Knutty am 3. April 1923 die staatsrechtliche Beschwerde an das Bundesgericht ergriffen mit dem Antrag, er sei aufzuheben « und festzustellen, dass Rekurrentin vom Nachlass ihres verstorbenen Mannes eine Gemeindesteuer für das Jahr 1922 nicht zu zahlen hat. »

Die Rekurrentin macht geltend, dass Art. 4 BV verletzt sei, und führt zur Begründung aus : Nach dem Regierungsratsbeschluss vom 2. Juni 1922 werde das Einkommen dieses Jahres kumulativ sowohl nach dem alten wie nach dem neuen Steuergesetz mit Steuern belastet. Das sei unbillig und ungesetzlich. Nach § 39 des neuen Gesetzes werde das alte ohne weiteres in dem Zeitpunkt unwirksam, auf den der Regierungsrat das neue in Kraft erkläre. Aus § 38 könne die Zulässigkeit der doppelten Belastung nicht abgeleitet werden. Diese Bestimmung ermächtige zwar den Regierungsrat, die einzelnen Teile des neuen Gesetzes je auf einen verschiedenen Zeitpunkt in Kraft zu setzen, erteile ihm aber nicht die Befugnis, das alte und das neue Gesetz für das Jahr 1922 neben einander wirksam sein zu lassen. Sie räume ihm überhaupt

nicht die Macht ein, unmittelbar auf einen ihm zweckmässig scheinenden Zeitpunkt das alte Gesetz aufzuheben ; dessen Teile verlören ohne weiteres nach § 39 in dem Zeitpunkt ihre Wirksamkeit, auf den die damit im Widerspruch stehenden Teile des neuen Gesetzes vom Regierungsrat in Kraft erklärt worden seien. Demgemäss könnten die Abschnitte des alten Gesetzes über die staatliche Einkommenssteuer und die städtische Gemeindesteuer nicht neben den neuen Bestimmungen über jene Staatssteuer für das Jahr 1922 in Kraft bleiben. Der Beschluss des Grossen Rates vom 2. Juli 1922 ändere hieran nichts, da er sich nur auf die Zuschläge beziehe ; damit habe der Grosse Rat die Frage nicht präjudizieren wollen, ob nach dem neuen Steuergesetz für 1922 noch eine Gemeindesteuer erhoben werden könne. Die wirtschaftlichen Gründe, auf die sich das Verwaltungsgericht berufe, träfen gerade im vorliegenden Fall nicht zu.

C. — Das Appellationsgericht hat auf Gegenbemerkungen verzichtet.

D. — Die kantonale Steuerverwaltung hält an ihrem Standpunkt fest und weist darauf hin, dass das Finanzdepartement nach § 8 Abs. 3 des neuen Steuergesetzes befugt sei, Steuerschulden zu stunden oder zu erlassen, und damit Härten, die aus der Änderung des Steuersystems entstünden, mildern könne.

#### *Das Bundesgericht zieht in Erwägung :*

1. — Die Rekurrentin beruft sich zwar auf Art. 4 BV, gibt aber nicht an, welche Annahmen des Verwaltungsgerichts willkürlich sein sollen, und behauptet auch nicht ausdrücklich, dass der Grundsatz der Trennung der gesetzgebenden von der vollziehenden Gewalt (Art. 42 KV) verletzt sei. Es könnte sich daher fragen, ob nicht der Beschwerde die erforderliche Substantiierung fehle.

2. — Wenn man aber auch darüber hinweggeht, so erweist sich die Beschwerde doch als unbegründet. Nach § 38 des neuen Steuergesetzes von Basel-Stadt ist der

Regierungsrat ermächtigt, die einzelnen Teile des Gesetzes zu verschiedener Zeit oder das ganze auf einmal in Kraft zu setzen, und aus § 39 ist allerdings zu schließen, dass, sobald danach die Vorschriften des neuen Gesetzes, sei es mit einander, sei es zu verschiedener Zeit, wirksam werden, die entsprechenden Bestimmungen des alten im allgemeinen ohne weiteres ausser Kraft treten. Allein die Rekurrentin irrt, wenn sie glaubt, es sei danach vollständig ausgeschlossen, dass die Vorschriften über die alte Einkommens- und die Gemeindesteuer gleichzeitig neben derjenigen über die neue Einkommenssteuer Geltung haben könnten.

Sowohl bei dieser als auch bei der alten staatlichen Einkommenssteuer handelt es sich nach § 18 des neuen und § 15 des alten Gesetzes um eine sogenannte Postnumerandobesteuerung, wobei, abgesehen von Tod und Wegzug, die Steuerveranlagung und -einziehung erst nach Ablauf des Steuerjahres erfolgt, dessen Einkommen das Steuerobjekt bildet. Da dieses somit nach beiden Gesetzen von den materiellen Vorschriften über die Staatssteuer normalerweise ein Jahr vorher erfasst, als es nach den formellen Bestimmungen über diese Steuer der Veranlagung unterworfen wird, so entspricht es der Natur der Sache und ist auch vom Regierungsrat so geordnet worden, dass nicht auf ein und denselben Zeitpunkt sowohl die materiellen als auch die formellen Vorschriften über die neue staatliche Einkommenssteuer diejenigen über die alte ablösen, sondern das Jahr, in dem normalerweise noch die Veranlagung und Einziehung der alten Steuer stattfindet, bereits als Steuerjahr unter die Vorschriften über die neue Steuer fällt. Die Bestimmungen des alten Gesetzes über das Veranlagungsverfahren für die staatliche Einkommenssteuer bleiben also zeitlich noch neben den materiellrechtlichen des neuen über diese Steuer in Kraft; lediglich innerhalb des materiellen Steuerrechts einerseits und innerhalb des Veranlagungsrechts andererseits findet eine Ablösung ohne Übergreifen statt, wobei

immerhin die Bestimmungen über die Veranlagung bei Tod oder Wegzug ihren besonderen Übergangzeitpunkt haben.

Zwischen der neuen Einkommens- und der städtischen Gemeindesteuer, die von jener nach der Auffassung des Gesetzgebers neben der alten Einkommenssteuer abgelöst wird, konnte sich nun der Übergang vom alten zum neuen Rechte nicht mit dem gleichen selbstverständlichen Anschluss vollziehen wie zwischen den beiden erwähnten Staatssteuern, weil bei der Gemeindesteuer normalerweise das Steuerjahr mit dem Steuerveranlagungsjahr zusammenfiel. Wurde der Übergang so geordnet, dass das erste Steuerjahr des neuen Rechtes auf das letzte des alten folgte, so fehlte ein unmittelbarer Anschluss in der Veranlagung, da diese dann normalerweise in jenem zuerst genannten Jahre für die Gemeindesteuer nicht mehr in Frage kam und für die neue Steuer noch nicht stattfinden konnte. Wenn aber, wie es im Regierungsratsbeschluss vom 2. Juni 1922 geschehen ist, der Übergang so geregelt wurde, dass in der Veranlagung und Erhebung kein Unterbruch entstand, und man daher im ersten vom neuen Rechte erfassten Steuerjahr noch die Veranlagung und Erhebung einer Gemeindesteuer vorsah, so wurde das Einkommen dieses Jahres gleichzeitig mit der soeben genannten und der neuen Steuer, also in gewissem Masse doppelt belastet. Es ist der Rekurrentin zuzugeben, dass eine solche doppelte Besteuerung auf den ersten Blick mit § 39 des neuen Steuergesetzes im Widerspruch zu stehen und im Vergleich zur Belastung des Einkommens der vorhergehenden und der nachfolgenden Jahre unbillig zu sein scheint. Allein bei näherer Betrachtung der Sachlage lässt sich doch nicht annehmen, dass das neue Steuergesetz diese Art des Übergangs ausgeschlossen und nur die andere zugelassen habe. Wie bereits dargetan wurde, ist ein gewisses Nebeneinanderbestehen der Vorschriften des alten und des neuen Gesetzes über die Einkommenssteuer unvermeid-

lich und kann daher nicht durch § 39 des neuen ausgeschlossen sein; deshalb erscheint auch ein zeitliches Über-einandergreifen der materiellrechtlichen Bestimmungen über die Gemeinde- und die neue Einkommenssteuer nicht von vorneherein angesichts des Wortlautes des § 39 *l. c.* als unmöglich, sondern als zulässig, sofern erhebliche Gründe dafür sprechen, und das ist zweifellos der Fall. Der Staat oder die Stadt Basel hatte, wie das kantonale Justizdepartement in einem Gutachten ausgeführt hat, ein bedeutendes Interesse daran, dass der bisherige Zufluss an Steuereinnahmen im ersten von der neuen Einkommenssteuer erfassten Steuerjahre nicht zu einem grossen Teil ausblieb und damit in dem auf der Regelmässigkeit und Beständigkeit der Einkünfte beruhenden Staats- oder Gemeindehaushalt eine Störung eintrat. Dieses Interesse hatte bei der Lösung der Frage, in welcher Weise der Übergang von der Gemeinde- zur neuen Einkommenssteuer sich vollziehen sollte, ein umso grösseres Gewicht, als die sich bei der ihm entsprechenden Art des Übergangs ergebende doppelte Belastung den Steuerpflichtigen in ihrer Wirtschaftsführung normalerweise nicht als etwas aussergewöhnliches erschien, weil sie trotzdem im genannten Steuerjahre an Einkommenssteuern gleich wie bisher nur die alte Staats- und die Gemeindesteuer zu bezahlen hatten. In Fällen, wie im vorliegenden, wo der Steuerpflichtige im erwähnten Jahre wegzog oder starb, kam ihm oder seinen Erben die doppelte Besteuerung allerdings deutlich als etwas ausserordentliches zum Bewusstsein, weil gleichzeitig auch die neue Staatssteuer entrichtet werden musste; aber auch dann erschien sie in der Wirtschaft des Steuerpflichtigen nur als gewisser Nachteil gegenüber dem bisherigen Rechtszustand, weil bisher in solchen Fällen neben der alten Staatssteuer für das verflossene Jahr und der Gemeindesteuer bloss die alte (geringere) Staatssteuer für das laufende Jahr bezahlt werden musste; sie war aber nicht fühlbar als Nachteil gegenüber dem neuen

Rechtszustand, wonach in derartigen Fällen die neue höhere Staatssteuer, die die alte Staats- und die Gemeindesteuer zusammen ersetzt, ebenfalls gleichzeitig für das verflossene und das laufende Jahr erhoben wird.

Zudem sind im kantonalen Gesetz vom 2. Juli 1922 Steuererleichterungen und Steuerzuschläge in Beziehung auf die Gemeindesteuer des Jahres 1922 eingeführt worden. Damit hat der Gesetzgeber selbst anerkannt, dass die vom Regierungsrat getroffene Ordnung des Übergangs von der Gemeinde- zur neuen Einkommenssteuer gesetzmässig sei. Ein Übergriff des Regierungsrates in das Gebiet der gesetzgebenden Gewalt ist darin somit nicht zu erblicken; demgemäss hat auch das Verwaltungsgericht den Grundsatz der Gewaltentrennung nicht verletzt, indem es sich auf den Regierungsratsbeschluss vom 2. Juni 1922 stützte.

Wenn in Fällen von Tod oder Wegzug die Auflage doppelter Einkommenssteuern eine grosse kaum erträgliche Härte bedeutet, so kann das Finanzdepartement die Steuerlast nach § 8 Abs. 3 des neuen Steuergesetzes mildern.

*Demnach erkennt das Bundesgericht:*

Der Rekurs wird abgewiesen.

## X. ORGANISATION DER BUNDESRECHTSPFLEGE

### ORGANISATION JUDICIAIRE FÉDÉRALE

Vgl. Nr. 43 und 45. — Voir Nos 43 et 45.