

PROF. DR. IUR. GEORG MÜLLER

em. Ordinarius für Staats- und Verwaltungsrecht
und Gesetzgebungslehre
an der Rechtswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Zürich

5018 Erlinsbach,
Sugenreben 10
Tel. 062 844 38 73
Fax 062 844 42 04
E-Mail: georg-mueller@sunrise.ch

Volksinitiative Erbschaftssteuerreform und Rückwirkungsverbot

1. Ausgangslage

Am 20. Juli 2011 reichte das Initiativkomitee die Unterschriftenliste zur eidgenössischen Volksinitiative „Millionen-Erbschaften besteuern für unsere AHV (Erbschaftssteuerreform)“ zur Prüfung bei der Bundeskanzlei ein.¹ Die Initiative strebt eine Änderung der Bundesverfassung an, wonach der Bund eine Erbschafts- und Schenkungssteuer von 20 % erhebt, deren Ertrag zu zwei Dritteln an den Ausgleichsfonds der AHV und zu einem Drittel an die Kantone geht. Die Initiative enthält Regelungen betreffend die steuerpflichtigen Personen, Ausnahmen von der Steuerpflicht, besondere Vorschriften für Unternehmen oder Landwirtschaftsbetriebe sowie Übergangsbestimmungen. Vorgesehen ist insbesondere, dass Schenkungen rückwirkend ab 1. Januar 2012 dem der Erbschaftssteuer unterliegenden Nachlass zugerechnet werden.

Der Vorstand des Schweizerischen Anwaltsverbandes hat mich beauftragt, zur Frage Stellung zu nehmen, wie sich die Volksinitiative zum verfassungsrechtlichen Rückwirkungsverbot verhält.

2. Das Rückwirkungsverbot als Grundprinzip des Rechtsstaates

Das Gebot der Rechtssicherheit wird aus dem Rechtsstaatsprinzip abgeleitet, das in Art. 5 BV verankert ist. In einem Rechtsstaat ist alles staatliche Handeln an das Recht, d.h. an generell-abstrakte Normen, gebunden. Damit soll die rechtsgleiche Behandlung und die Rechtssicherheit im Sinne der Voraussehbarkeit des staatlichen Handelns gewährleistet werden.²

¹ BBl 2011 6459.

² *Walter Haller/Alfred Kölz/Thomas Gächter*, Allgemeines Staatsrecht, S. 128; *Hangartner*, St. Galler Kommentar zu Art. 5 BV, Rz. 2; *Pascal Mahon*, in: *Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Con-*

Rückwirkende Erlasse verstossen gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit. Sie begründen Rechte und Pflichten auf Grund von Sachverhalten, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens des Erlasses bereits abgeschlossen waren. Die Privaten konnten im Zeitpunkt der Verwirklichung dieser Sachverhalte nicht voraussehen, dass ihr Verhalten bestimmte Rechtsfolgen hat, sondern durften darauf vertrauen, dass es nach dem damals geltenden Recht beurteilt wird. Rückwirkende Erlasse gefährden deshalb nicht nur die Rechtssicherheit, sondern auch das Vertrauen der Bürgerinnen und Bürger in die Gesetzgebung.³ Nach Lehre und Praxis hängt das Rückwirkungsverbot auch mit dem Gebot der Rechtsgleichheit (Art. 8 BV) und dem Vertrauensschutzprinzip (Art. 9 BV) zusammen.⁴

3. Zulässige und unzulässige Rückwirkung

Auszugehen ist vom Grundsatz, dass man sich darauf verlassen darf, ein bestimmtes Verhalten werde nach Massgabe des geltenden Rechts beurteilt, nicht nach Rechtsnormen, die erst später in Kraft treten und rückwirkend auf dieses Verhalten angewendet werden. Allerdings muss man damit rechnen, dass sich das Recht künftig ändern wird. Dauersachverhalte wie die Ausübung einer Berufstätigkeit, der Betrieb eines Gewerbes oder der Bezug einer Rente, die dem geltenden Recht entsprechen, können deshalb bei einer Änderung der Gesetzgebung neu beurteilt werden.

Lehre und Rechtsprechung unterscheiden deshalb zwischen echter und unechter Rückwirkung. *Echte Rückwirkung* liegt vor, wenn neues Recht auf einen Sachverhalt angewendet wird, der sich abschliessend vor Inkrafttreten dieses Rechtes verwirklicht hat. Von *unechter Rückwirkung* wird gesprochen, wenn der Gesetzgeber auf Verhältnisse abstellt, die zwar unter der Herrschaft des alten Rechts entstanden sind, beim Inkrafttreten des neuen jedoch fort dauern, ferner dann, wenn das neue Recht zwar nur für die Zeit nach seinem Inkrafttreten zur Anwendung gelangt, dabei

fédération suisse, Zurich/Bâle/Genève 2003, Art. 5, N. 8; *Beatrice Weber-Dürler*, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, Basel/Frankfurt a.M. 1983, S. 49 f.

³ Dazu *Weber-Dürler* (Anm. 2), S. 280 f.

⁴ *Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Auflage, Zürich/St. Gallen 2010, Rz. 330; *Alfred Kölz*, Intertemporales Verwaltungsrecht, in: ZSR 102/1983 II, S. 123 f.; *Weber-Dürler* (Anm. 2), S. 281 ff., je mit Hinweisen.

aber in einzelnen Belangen auf Sachverhalte abstellt, die bereits vor Inkrafttreten vorlagen (sog. Rückanknüpfung).⁵

Nach der bundesgerichtlichen Praxis ist die *echte Rückwirkung* nur zulässig, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:⁶

- Die Rückwirkung muss ausdrücklich angeordnet oder nach dem Sinn des Erlasses klar gewollt sein.
- Die Rückwirkung muss zeitlich mässig sein. Entscheidend sind die besonderen Verhältnisse der betreffenden Regelung. Insbesondere die Vorsehbarkeit der Gesetzesänderung spielt eine grosse Rolle.
- Die Rückwirkung muss durch triftige Gründe gerechtfertigt sein. Fiskalische Gründe genügen grundsätzlich nicht, es sei denn, die öffentlichen Finanzen seien in Gefahr.⁷
- Die Rückwirkung darf keine stossenden Rechtsungleichheiten bewirken.
- Die Rückwirkung darf keinen Eingriff in wohlerworbene Rechte darstellen.

Die *unechte Rückwirkung* ist zulässig, sofern ihr nicht wohlerworbene Rechte bzw. der Grundsatz des Vertrauensschutzes entgegenstehen.⁸

Die heute wohl herrschende Lehre und Rechtsprechung tritt für eine *umfassende Geltung des Vertrauensschutzprinzipes auch im Bereich der Gesetzgebung* ein. Damit wird die Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung relativiert.

4. Vorwirkung

Die Initiative sieht keine *Vorwirkung* im juristischen Sinne vor, d.h. eine Voranwendung einer geplanten, aber noch nicht in Kraft stehenden Rechtsnorm. Eine solche wäre grundsätzlich unzulässig.⁹ Wenn die Betroffenen ihr Verhalten auf künftiges Recht ausrichten, um allfällige

⁵ Vgl. dazu BGE 138 I 189, 193 f.; 133 II 97, 101 f.; 114 V 115, 151; 102 Ia 31, 32 f.; Häfelin/Müller/Uhlmann (Anm. 4), Rz. 329 ff.; Kölz (Anm. 4), S. 160 ff.; kritisch zur Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung Weber-Dürler (Anm. 2), S. 284 ff.

⁶ BGE 138 I 189, 193; 135 I 233, 256; 125 I 182, 186; 119 Ia 254, 257 ff., mit weiteren Hinweisen.

⁷ Urteil 2A.228/2005 vom 23. November 2005 E. 3.1; BGE 119 Ia 254, 258; 102 Ia 69, 73.

⁸ BGE 138 I 189, 193; 133 II 97, 102, mit Verweisungen; siehe auch Häfelin/Müller/Uhlmann (Anm. 4), Rz. 342, mit weiteren Hinweisen.

⁹ Häfelin/Müller/Uhlmann (Anm. 4), Rz. 347 ff.

nachteilige Wirkungen zu vermeiden, liegt eine bloss faktische Vorwirkung vor, die rechtlich ohne Bedeutung ist.

5. Vereinbarkeit der Volksinitiative Erbschaftssteuerreform mit dem Rückwirkungsverbot

5.1. *Echte oder unechte Rückwirkung?*

Nach den Übergangsbestimmungen zur Initiative treten die Verfassungsbestimmungen über die Erbschafts- und Schenkungssteuer am 1. Januar des zweiten Jahres nach ihrer Annahme als direkt anwendbares Recht in Kraft. Schenkungen werden rückwirkend ab 1. Januar 2012 dem Nachlass angerechnet.

Es fragt sich, ob diese Bestimmung eine echte Rückwirkung darstellt, indem das neue Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht auf Sachverhalte angewendet wird, die sich abschliessend vor Inkrafttreten dieses Rechts verwirklicht haben, oder ob es sich um eine unechte Rückwirkung im Sinne einer Rückanknüpfung handelt, weil das neue Recht in einzelnen Belangen auf Sachverhalte abstellt, die bereits vor Inkrafttreten vorlagen. Im Steuerrecht ist eine echte Rückwirkung nur dann gegeben, wenn das *Bestehen der Steuerpflicht* an einen Sachverhalt anknüpft, der vor dem Inkrafttreten des Gesetzes verwirklicht worden ist, nicht aber dann, wenn lediglich der *Umfang der Steuerpflicht* nach Tatsachen bestimmt wird, die vor dem Inkrafttreten des Steuergesetzes eingetreten sind. Ein neues Steuergesetz darf also für die Umschreibung des nach seinem Inkrafttreten vorhandenen Steuerobjektes auf die Jahre vor dem Inkrafttreten als Bemessungsgrundlage zurückgreifen.¹⁰

Die Regelung, dass Schenkungen rückwirkend ab 1. Januar 2012 dem Nachlass zugerechnet werden und damit der Erbschaftssteuer unterliegen, stellt eine *echte Rückwirkung* dar, weil damit nicht bloss der Umfang der Steuerpflicht festgelegt wird, sondern abgeschlossene Sachverhalte,

¹⁰ BGE 102 Ia 31, 32 f.; 104 Ib 205, 219; Häfelin/Müller/Uhlmann (Anm. 4), Rz. 341; Markus Weidmann, Das intertemporale Steuerrecht in der Rechtsprechung, in: ASA 76 (2007/8), S. 639.

die vor dem Inkrafttreten des neuen Rechts nicht steuerpflichtig waren, zum Gegenstand der Erbschaftssteuer gemacht werden.¹¹

Im Übrigen ist die Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung im Steuerrecht nach einer prominenten Lehrmeinung¹² kaum von Bedeutung: Wenn eine unechte Rückwirkung im Resultat zu einer nicht vorhersehbaren stossenden Verschärfung der Steuerfolgen führe, sei sie ebenso unzulässig wie die echte Rückwirkung.

5.2. Zulässige oder unzulässige Rückwirkung?

Die Rückwirkung der Besteuerung von Schenkungen ist in den Übergangsbestimmungen zur Initiative ausdrücklich angeordnet. Sie führt nicht zu stossenden Rechtsungleichheiten oder Eingriffen in wohlerworbene Rechte. Es stellt sich somit nur die Frage, ob sie zeitlich mässig und durch triftige Gründe gerechtfertigt ist.

5.2.1. Zeitraum der Rückwirkung

Nach Art. 100 des Bundesgesetzes über die Bundesversammlung (Parlamentsgesetz, ParlG) vom 13. Dezember 2002 (SR 171.10) beschliesst die Bundesversammlung innert 30 Monaten nach Einreichung einer Volksinitiative in der Form des ausgearbeiteten Entwurfs darüber, ob sie die

¹¹ Siehe dazu BGE 102 Ia 31, 33 ff., wo das Bundesgericht den Einbezug eines Kapitalgewinns aus dem Jahre 1972 in die Einkommenssteuerberechnung für das Steuerjahr 1973 nach einem auf den 1. Januar 1973 in Kraft getretenen Gesetz als (unzulässige) echte Rückwirkung bezeichnete. Ein neues Steuergesetz dürfe zwar für die Bestimmung des nach seinem Inkrafttreten vorhandenen Steuerobjektes auf die Jahre vor dem Inkrafttreten als Bemessungsgrundlage zurückgreifen. Die Pränumerandobesteuerung des Einkommens beruhe ja auf dem methodischen Grundsatz, dass das zu besteuernde Einkommen der Veranlagungsperiode nach dem in den vorangehenden Jahren (Bemessungsperiode) erzielten Einkommen festgelegt werde. Diese Methode sei auch bei einem Wechsel der Gesetzgebung zulässig. Von der Bemessung der ordentlichen Einkommenssteuer auf Grund der in der Bemessungsperiode erzielten Einkünfte sei die Besteuerung der Kapitalgewinne zu unterscheiden. Würden Vermögensgewinne in die ordentliche Einkommensbesteuerung einbezogen, so stelle dies eine klare Abweichung vom methodischen Grundgedanken dar, dass das laufende Einkommen der Steuerperiode, welches das eigentliche Steuerobjekt bilde, nach den aus den Vorjahren sich ergebenden Elementen zu bemessen sei; denn der ausserordentliche Kapitalgewinn habe *einmaligen Charakter* und werde sich in der Steuerperiode nicht wiederholen. Die Steuer auf den Vermögensgewinnen sei somit nicht ein Bestandteil der ordentlichen Einkommenssteuer, sondern im Grunde eine mit der Einkommensbesteuerung verknüpfte *Spezialsteuer*. Die Berücksichtigung des Vermögensgewinnes diene somit nicht der Bestimmung des Umfangs der Steuerpflicht für die Veranlagungsperiode auf Grund von Tatsachen aus dem Vorjahr, sondern *unterwerfe den abgeschlossenen Tatbestand des Vermögensgewinns einer speziellen Besteuerung*. – Diese Überlegungen zur Besteuerung des Kapitalgewinns lassen sich ohne weiteres auf die vorgesehene Besteuerung von Schenkungen, die vor Inkrafttreten des neuen Erbschafts- und Schenkungssteuerrechts vorgenommen worden sind, übertragen.

¹² Markus Reich, Steuerrecht, 2. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2012, S. 79, Anm. 147; siehe allgemein Weber-Dürler (Anm. 2), S. 286 f.

Initiative Volk und Ständen zur Annahme oder Ablehnung empfiehlt. Art. 105 ParlG sieht vor, dass die Bundesversammlung die Behandlungsfrist um ein Jahr verlängern kann, wenn ein Rat über einen Gegenentwurf oder über einen mit der Volksinitiative eng zusammenhängenden Erlassentwurf Beschluss fasst. Steht ein mit der Volksinitiative eng zusammenhängender Erlassentwurf in der Form des Bundesgesetzes noch in der Differenzvereinbarung, so kann die Bundesversammlung die Behandlungsfrist für die Volksinitiative um höchstens ein weiteres Jahr verlängern. Die *maximale Dauer der Behandlung* von Initiativen durch das Parlament kann also *4 Jahre und 6 Monate* betragen.

Die Frist für die Sammlung von Unterschriften für die Volksinitiative Erbschaftssteuerreform läuft bis zum 16. Februar 2013.¹³ Die Bundesversammlung muss spätestens am 16. August 2017 darüber beschliessen, ob sie die Initiative zur Annahme oder zur Ablehnung empfiehlt bzw. ihr einen (direkten oder indirekten) Gegenentwurf gegenüberstellt. Würde die Volksabstimmung noch im Jahr 2017 stattfinden, so träte das neue Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht am *1. Januar 2019* in Kraft; kann die Abstimmung erst anfangs 2018 durchgeführt werden, so verschiebt sich das Inkrafttreten um ein Jahr.

Es ist zwar gut möglich, dass es zu einem direkten Gegenentwurf kommt, aber eher unwahrscheinlich, dass ein indirekter Gegenentwurf ausgearbeitet wird. Deshalb kann mit einer maximalen Behandlungsdauer von 3 1/2 Jahren und einem Inkrafttreten am 1. Januar 2018 oder 2019 gerechnet werden. Die *Dauer der Rückwirkung* kann also *6 oder 7 Jahre* betragen. Es bedarf keiner langen Begründung, dass eine solche Rückwirkung *nicht „zeitlich mässig“* ist. Die Möglichkeit der Einführung einer rückwirkenden Besteuerung von Schenkungen ist zwar an sich voraussehbar, nachdem der Text der Initiative im Bundesblatt publiziert und seither auch durch Berichte in den Medien bekannt gemacht worden ist. Allerdings bestehen – insbesondere im Hinblick darauf, dass die Bundesversammlung der Initiative einen Gegenentwurf gegenüberstellen könnte – grosse Unsicherheiten darüber, ob es zu einer solchen Besteuerung kommen wird. Dazu kommt, dass zwischen dem Zeitpunkt der Publikation des Initiativtextes und demjenigen der rückwirkenden Anwendbarkeit des neuen Rechts auf Schenkungen nur wenige Monate lagen, so dass es für die Betroffenen schwierig war, Dispositionen im Hinblick auf das möglicherweise in Kraft tretende, rückwirkende Recht zu treffen.

¹³ BBl 2011 6459.

5.2.2. Triftige Gründe für die Rückwirkung

Wie dargelegt¹⁴ muss die Rückwirkung von Erlassen auf triftigen Gründen beruhen. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts gehören *fiskalische Gründe* in der Regel nicht dazu. Die Einführung einer eidgenössischen Erbschafts- und Schenkungssteuer dient ausschliesslich der Deckung des Finanzbedarfs des Bundes und der Kantone. Diese befinden sich nicht in einer finanziellen Notlage. Es bestehen deshalb *keine ausreichenden öffentlichen Interessen* an einer Rückwirkung.

Die Rückwirkung kann auch nicht mit dem Bedürfnis gerechtfertigt werden, Massnahmen der Steuerpflichtigen zu verhindern, die dazu dienen, die künftige Besteuerung zu vermeiden.¹⁵ Eine Rückwirkung ist zwar u.U. notwendig, um sicherzustellen, dass die Betroffenen nicht durch ein entsprechendes Ausweichverhalten die Erreichung des Gesetzeszweckes verunmöglichen oder erheblich erschweren können. Im vorliegenden Fall dient die Rückwirkung aber nur der *Maximierung des Ertrags* der Erbschafts- und Schenkungssteuer, d.h. einem *fiskalischen Interesse*, das die Rückwirkung nicht zu begründen vermag.

5.2.3. Ergebnis

Die in der Volksinitiative Erbschaftssteuerreform vorgesehene Regelung betreffend Zurechnung von Schenkungen zum steuerbaren Nachlass stellt eine *echte Rückwirkung* dar, welche den vom Bundegericht entwickelten *Voraussetzungen für die Zulässigkeit nicht entspricht*: Sie beeinträchtigt durch ihre lange Dauer die Voraussehbarkeit staatlichen Handelns übermässig; das öffentliche Interesse daran, dem Ausgleichsfonds der Alters- und Hinterlassenenversicherung sowie den Kantonen Steuererträge zuzuführen, überwiegt nicht gegenüber dem Interesse am Schutz des Vertrauens in den Bestand der Gesetze.¹⁶

¹⁴ Vorne, Ziff. 3.

¹⁵ Vgl. dazu *Weidmann* (Anm. 10), S. 657 ff.


¹⁶ Siehe dazu *Weber-Dürler* (Anm. 2), S. 285.

6. Schlussfolgerungen

Der Verstoß der Volksinitiative Erbschaftssteuerreform gegen das Rückwirkungsverbot hat *nicht zur Folge*, dass sie durch die Bundesversammlung *ganz oder teilweise ungültig* erklärt werden muss. Nach Art. 139 Abs. 3 BV sind nur die Verletzung der Einheit der Form, der Einheit der Materie oder von zwingenden Bestimmungen des Völkerrechts Gründe für eine Ungültigerklärung. Die Missachtung von Grundprinzipien oder Grundrechten der Verfassung gehört nach geltendem Recht nicht dazu.¹⁷

Der Widerspruch zwischen der Volksinitiative Erbschaftssteuerreform und dem Rückwirkungsverbot hat zwar keine rechtlichen Auswirkungen. Er *beeinträchtigt* aber die *Rechtssicherheit* im Sinne der Voraussehbarkeit staatlichen Handelns, auf das die Privaten und die Wirtschaft in hohem Masse angewiesen sind. „Ein rückwirkendes Gesetz bedeutet geradezu eine *Negation des Gesetzesvertrauens*; durch einen juristischen Kunstgriff lässt der Gesetzgeber die Vertrauensgrundlage nachträglich verschwinden und fingiert, in der Vergangenheit habe eine andere Ordnung gegolten.“¹⁸ Aus *rechtspolitischer* Sicht ist die in der Initiative vorgesehene Rückwirkung deshalb abzulehnen.

5018 Erlinsbach, 11. Februar 2013


(Prof. Dr. iur. Georg Müller)

¹⁷ Der Bundesrat setzt sich in seinem Zusatzbericht zu seinem Bericht vom 5. März 2010 über das Verhältnis von Völkerrecht und Landesrecht vom 30. März 2011 (BB1 2011 3613, 3641 ff.) mit der Frage auseinander, ob die Ungültigkeitsgründe auf Grund materieller Kriterien erweitert werden sollten. Er schlägt vor, neu auch grundrechtliche Kerngehalte als materielle Schranken der Verfassungsrevision zu anerkennen; zu diesen Kerngehalten dürfte das Rückwirkungsverbot nicht zählen.

¹⁸ *Weber-Dürler* (Anm. 2), S. 280.