

Zeitschrift: Zeitschrift für schweizerisches Recht = Revue de droit suisse = Rivista di diritto svizzero = Revista da dretg svizzer : Halbband II. Referate und Mitteilungen des SJV

Herausgeber: Schweizerischer Juristenverein

Band: 52 (1933)

Artikel: Gegenseitige Beziehungen zwischen Zivilrecht und Steuerrecht

Autor: Blumenstein, E.

DOI: <https://doi.org/10.5169/seals-896223>

Nutzungsbedingungen

Die ETH-Bibliothek ist die Anbieterin der digitalisierten Zeitschriften auf E-Periodica. Sie besitzt keine Urheberrechte an den Zeitschriften und ist nicht verantwortlich für deren Inhalte. Die Rechte liegen in der Regel bei den Herausgebern beziehungsweise den externen Rechteinhabern. Das Veröffentlichen von Bildern in Print- und Online-Publikationen sowie auf Social Media-Kanälen oder Webseiten ist nur mit vorheriger Genehmigung der Rechteinhaber erlaubt. [Mehr erfahren](#)

Conditions d'utilisation

L'ETH Library est le fournisseur des revues numérisées. Elle ne détient aucun droit d'auteur sur les revues et n'est pas responsable de leur contenu. En règle générale, les droits sont détenus par les éditeurs ou les détenteurs de droits externes. La reproduction d'images dans des publications imprimées ou en ligne ainsi que sur des canaux de médias sociaux ou des sites web n'est autorisée qu'avec l'accord préalable des détenteurs des droits. [En savoir plus](#)

Terms of use

The ETH Library is the provider of the digitised journals. It does not own any copyrights to the journals and is not responsible for their content. The rights usually lie with the publishers or the external rights holders. Publishing images in print and online publications, as well as on social media channels or websites, is only permitted with the prior consent of the rights holders. [Find out more](#)

Download PDF: 06.01.2026

ETH-Bibliothek Zürich, E-Periodica, <https://www.e-periodica.ch>

Gegenseitige Beziehungen zwischen Zivilrecht und Steuerrecht.

Referat von Prof. Dr. E. Blumenstein, Bern.

INHALTSVERZEICHNIS.

	Seite
Einleitung	142a
A. Die Einwirkung des Zivilrechts auf die Steuer- gesetzgebung	146a
I. Berührungspunkte zwischen Zivilrecht und Steuer- recht	146a
1. Phänomenologische Berührungspunkte	148a
2. Funktionelle Berührungspunkte	153a
3. Organische Berührungspunkte	154a
II. Die Unterscheidungsmerkmale	156a
1. Der wesensbedingte Unterschied	156a
2. Der zweckbedingte Unterschied	166a
3. Die Bedeutung der Unterscheidungsmerkmale	170a
III. Möglichkeiten und Richtungen der Einwirkung .	173a
1. Gestützt auf phänomenologische Berührungs- punkte	174a
2. Gestützt auf funktionelle Berührungspunkte .	178a
3. Gestützt auf organische Berührungspunkte .	180a
4. Die äussere Form der Einwirkung	189a
IV. Die Technik der Steuergesetzgebung	191a
1. Das Wesen der Steuergesetzgebungstechnik. .	192a
2. Die Verwendung zivilrechtlicher Begriffe im Steuerrecht	199a
3. Die Lösung im schweizerischen Steuerrecht .	201a
B. Die Einwirkung des Zivilrechts auf die Auslegung des Steuerrechts	205a
I. Die Problematik	205a
II. Der Grundsatz der Verbindlichkeit der zivilrecht- lichen Tatbestandsumschreibung	208a
1. Ausgangspunkte	209a
2. Die schweizerische Steuerpraxis	212a
3. Die Bedeutung des Grundsatzes	218a

III. Die Steuerumgehung	223a
1. Wesen	223a
2. Gesetzgeberische Regelung	226a
3. Die Steuerumgehung und die Praxis	231a
IV. Die steuerrechtlichen Auslegungsmethoden	244a
1. Begriffsjurisprudenz und Interessenjurisprudenz	244a
2. Die Typisierungstheorie	255a
3. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise	260a
4. Grundsätzliche Bedeutung der Auslegungsmethoden	265a
V. Die Schaffung von Richtlinien der Auslegung durch das Steuergesetz	268a
1. Allgemeine Auslegungsregel	268a
2. Spezielle Weisungen	270a
3. Redaktion der gesetzlichen Vorschriften	272a
C. Ergebnisse	274a

Einleitung.

Die Beziehungen zwischen Zivilrecht und Steuerrecht ergeben sich zwangsläufig aus der Gemeinsamkeit ihres Substrates. Das Zivilrecht regelt wirtschaftliche Verhältnisse; das Steuerrecht baut auf diesen seine Materie auf. Dem Zivilrecht kommt dabei sachlich wie zeitlich die Priorität zu. Vor allem nämlich findet das Steuerrecht die wirtschaftlichen Erscheinungen, mit denen es sich zu befassen hat, meistens bereits in ihrer zivilrechtlichen Regelung vor. Es muss also zu dieser in irgendeiner Weise Stellung nehmen, sei es, dass es sich bei seiner eigenen Normierung daran anlehnt, sei es, dass es sie für seine Zwecke ablehnt, oder durch eine eigene Umschreibung ersetzt. Dazu kommt aber noch, dass die legislatorische und wissenschaftliche Formulierung und Durchbildung der zivilrechtlichen Begriffe und Institute dank einer Jahrhunderte alten Tradition eine viel intensivere und logisch geschlossenere ist als diejenige der steuerrechtlichen. Der Steuergesetzgeber und auch die Steuerrechtswissenschaft werden also daran nicht vorübergehen können, ohne sich

in irgendeiner Weise damit auseinanderzusetzen. Endlich muss das Steuerrecht zu seiner praktischen Auswirkung gewisse staatliche Einrichtungen in Anspruch nehmen, die an sich im Interesse des Zivilrechts geschaffen wurden. Für die Schweiz kommt dabei namentlich die Schuldbetreibung in Betracht, die ihrem ganzen Wesen nach auf die Zwangsvollstreckung zivilrechtlicher Ansprüche eingestellt ist, jedoch vom Bundesgesetzgeber auch für die Steuerexekution als massgebend erklärt wird, ohne genügende Berücksichtigung ihrer eigenen spezifischen Bedürfnisse¹⁾. Auch nach dieser Richtung hin muss also das Steuerrecht gewissermassen einen Anschluss an das Zivilrecht suchen.

Diese Umstände führen dazu, dass die Beziehungen zwischen Zivilrecht und Steuerrecht vor allem in einer Beeinflussung des letztern durch das erstere bestehen. Das Steuerrecht passt sich in bestimmten Punkten und in einem gewissen Sinne dem Zivilrecht an; es versucht, dessen Begriffe und Institute für seine eigenen Zwecke nutzbar zu machen oder setzt sich mindestens mit ihnen auseinander. Dieser Einfluss des Zivilrechts auf das Steuerrecht zeigt sich in erster Linie auf dem Gebiete der normativen Regelung der Steuergesetzgebung selbst. Er tritt in mannigfaltiger Gestalt auf, beginnend bei der technischen Anlehnung in der äusserlichen Formulierung eigener Institutionen bis zur faktischen Herübernahme oder wenigstens analogen Anwendung zivilrechtlicher Begriffe in der Steuergesetzgebung. Immerhin dürfen hierbei die begrifflichen Unterschiede zwischen Steuerrecht und Zivilrecht nicht ausser acht gelassen werden. Sie bedingen für den Steuergesetzgeber eine klare Umschreibung der Institute seines Rechtsgebietes zur Abgrenzung gegenüber denjenigen des Zivilrechts.

¹⁾ Vgl. Blumenstein, Schweizerisches Steuerrecht, 1926/29, S. 638 ff.; Derselbe, Die Zwangsvollstreckung für öffentlichrechtliche Geldforderungen nach schweizerischem Recht, in der Festgabe zum 50jährigen Bestand des Bundesgerichtes, S. 179 ff.

Die eingangs angedeutete Gemeinschaftlichkeit des Substrats erfordert aber unter Umständen auch ein Hervorheben des Gegensatzes zwischen Zivilrecht und Steuerrecht. Auch dies kann in der Steuergesetzgebung geschehen, sei es, dass darin die Anwendbarkeit bestimmter zivilistischer Begriffe und Institutionen ausdrücklich abgelehnt wird, sei es, dass gewisse Rechtsfiguren, die ihrer Bezeichnung oder ihrem Inhalte nach auch im Zivilrecht Verwendung finden, steuerrechtlich selbständig umschrieben werden, was natürlich eine Verwendung der zivilrechtlichen Formulierung von vornherein ausschliesst. Vor allem aber hat die Auslegung der Steuergesetze zu der Frage Stellung zu beziehen. Hier handelt es sich nämlich darum, zu wissen, ob für wirtschaftliche Erscheinungen, auf die das Steuerrecht in irgendeiner Weise Bezug nimmt, ohne sie selbst juristisch zu umschreiben, diejenige Formulierung und Bedeutung massgebend ist, die ihnen das Zivilrecht verleiht, oder ob sie, unbekümmert darum, als bloss äussere Tatsachen zu würdigen sind. Die Stellungnahme zu diesem Problem ist für die Umschreibung der subjektiven und objektiven Steuerpflicht, für das Zustandekommen und die Bemessung der Steuerforderung fundamental. Sie hat in der verhältnismässig noch sehr kurzen Epoche einer juristischen Behandlung der Steuerfragen, auf die wir zurückblicken können, verschiedene Wandlungen durchgemacht und steht gerade heute im Vordergrund des wissenschaftlichen Interesses, ohne indessen abgeklärt zu sein.

Für die Beziehungen zwischen Steuerrecht und Privatrecht ist dieser Punkt auch deshalb von besonderer Wichtigkeit, weil gerade er zu einer gewissen Rückwirkung des Steuerrechts auf das Zivilrecht — mindestens in wissenschaftlicher Hinsicht — Veranlassung gegeben hat. Die Wege, die Doktrin und Praxis des Steuerrechts in neuester Zeit bei der Auslegung zivilrechtlicher Begriffe eingeschlagen haben, bildeten mit andern Faktoren zusammen den Anstoss zu neuen Gesichtspunkten und Auf-

fassungen in der Privatrechtswissenschaft selbst. Aber auch die Art und Weise, wie die moderne Steuergesetzgebung Probleme selbständig angepackt und ausgeführt hat, die denjenigen des Zivilrechts analog sind, veranlasst dieses da und dort zu einer Revision seiner eigenen Begriffe und Anschauungen²⁾. Endlich zwingt die stets wachsende Bedeutung der Steuerbelastung für Bestand und Struktur wirtschaftlicher Erscheinungsformen zu einer Rücksichtnahme auf das Steuerrecht bei deren zivilrechtlicher Regelung. Es darf deshalb füglich gesagt werden, dass die Beziehungen zwischen Zivil- und Steuerrecht sich zu einer gegenseitigen Beeinflussung beider Rechtsgebiete entwickelt haben, die auf der einen wie auf der andern Seite nützliche Wirkungen zeitigt und bei zweckmässigem Ausbau in steigendem Masse zu zeitigen imstande sein wird.

Einer zwischen den Referenten des Juristentags getroffenen Abrede gemäss wird das vorliegende Referat ausschliesslich den Einfluss des Zivilrechts auf das Steuerrecht behandeln. Die Gliederung des Stoffes ergibt sich dabei ohne weiteres aus den vorstehenden Ausführungen: Wir können danach eine Einwirkung des Zivilrechts auf die Steuergesetzgebung einerseits und eine solche auf die Auslegung des Steuerrechts anderseits feststellen. Die erste äussert sich nach der gesetzgebungspolitischen und gesetzgebungstechnischen Richtung hin und findet ihren sichtbaren Niederschlag im positiven Steuerrecht. Die zweite besitzt mehr theoretischen Charakter. Sie zeigt sich in den Ergebnissen der Steuerliteratur und der Steuerjudikatur. Als Untersuchungsmaterial wird aus naheliegenden Gründen einzig die schweizerische Steuergesetzgebung und Steuerjudika-

²⁾ Becker, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, 7. Aufl., 1930, S. 96 f. betont, dass die zu erstrebende Übereinstimmung zwischen den beiden Rechtsgebieten auch dadurch herbeigeführt werden müsse, „dass die Vorschriften des bürgerlichen Rechts mehr als bisher mit dem Geist des öffentlichen Rechts durchtränkt werden“.

tur gewählt. In wissenschaftlicher Beziehung bieten lediglich die schweizerische, deutsche und italienische Literatur Anhaltspunkte; in den übrigen Rechtsgebieten fehlt es an einer eingehenden Beschäftigung mit dem Stoffe.

A. Die Einwirkung des Zivilrechts auf die Steuergesetzgebung.

Für Möglichkeit, Art und Umfang einer Einwirkung verschiedener Rechtsmaterien aufeinander sind zwei Momente massgebend: gegenseitige Berührungspunkte und Unterscheidungsmerkmale. Die erstern bestimmen positiv die Phänomene der Einwirkung; die letztern setzen dieser ihre natürlichen Grenzen. Diese beiden Momente müssen denn auch zum Ausgangspunkt einer Untersuchung der Einwirkung des Zivilrechts auf die Steuergesetzgebung gewählt werden (I und II hienach). Sie erlauben es, deren Möglichkeiten und Richtungen festzustellen (III). Diese lassen sich in der Ausgestaltung einzelner steuerrechtlicher Institute, aber auch in der gesamten Struktur der geltenden Steuergesetzgebung nachweisen. Infolgedessen führt die Betrachtung einer Einwirkung des Zivilrechts auf das positive Steuerrecht notwendigerweise zu einer solchen der Gesetzgebungstechnik im Gebiete der Abgabenordnung (IV) und damit zur Gewinnung bestimmter Resultate *de lege ferenda*.

I. Berührungspunkte zwischen Zivilrecht und Steuerrecht.

Entwicklungsgeschichtlich lassen sich Berührungspunkte zwischen Zivilrecht und Steuerrecht deshalb verhältnismässig sehr spät nachweisen, weil das Steuerrecht erst mit der Schaffung des modernen — oder vielleicht im heutigen Zeitpunkt leider schon wieder etwas unmodern gewordenen — Verfassungsstaates eine gesetzgeberisch normative Regelung erhalten hat, die überdies auch noch sehr langsam fortschritt. Der Ausgangspunkt der Steuer ist an sich kein juristischer, sondern ein rein wirtschaft-

licher. Die Steuer stellt tatbeständlich eine Überführung von Wirtschaftsgütern aus der Einzelwirtschaft in die staatliche oder kommunale Gesamtwirtschaft zur ökonomischen Ermöglichung der Erfüllung öffentlicher Aufgaben dar³⁾. Ihre Ausgestaltung wie auch ihre Erhebung wären deshalb ebenfalls sehr wohl ausschliesslich unter diesem Gesichtspunkte denkbar, und dieser einzig war denn auch Jahrhunderte hindurch dafür massgebend. Die Tätigkeit der Steuererhebungsorgane und die sie leitenden Gesichtspunkte waren ohne normative Regelung nur durch Rücksichten der Zweckmässigkeit diktiert. Erst der aus der staatlichen Gewaltentrennung folgende Grundsatz der gesetzmässigen Verwaltung führte notwendigerweise zu einer legislatorischen Festlegung der Steuer nach der materiellen wie auch nach der verfahrensmässigen Seite hin⁴⁾. Von einem Steuerrecht im juristisch-technischen Sinn konnte somit vor diesem Zeitpunkte begrifflich nicht die Rede sein, so dass es an einer Vergleichungsbasis mit dem längst kodifizierten oder doch wenigstens gesetzgeberisch fixierten Zivilrecht von vornherein mangelte.

Die gesetzliche Regelung der Steuer schaffte aber nicht nur die Möglichkeit einer Vergleichung der beiden Rechtsmaterien, sondern zugleich auch eine erste Art von Berührungspunkten, die wir die phänomenologische nennen können. Es zeigte sich nämlich sogleich, dass die grundlegenden Erscheinungsformen beider Rechtsmaterien verwandte sind. Daraus ergeben sich ohne weiteres Berührungspunkte auch nach der funktionellen Seite hin, da die Analogie in der äussern Beschaffenheit bis zu einem gewissen Grad auch eine solche in den Aufgaben mit sich bringt. Organische Berührungspunkte endlich bewirkt das gemeinsame Substrat, auf dem sich Zivilrecht und Steuerrecht aufbauen.

³⁾ Vgl. v. Heckel, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, 1907, Bd. 1, S. 199 ff.

⁴⁾ Vgl. Blumenstein, Schweizerisches Steuerrecht, S. 14 ff.

1. Die Quelle phänomenologischer Berührungspunkte zwischen Zivilrecht und Steuerrecht bildet das Rechtsverhältnis, das im Mittelpunkt beider Rechtsmaterien steht. Sein Wesen beruht in rechtlich geordneten Beziehungen zwischen verschiedenen Subjekten, die sich im Bestehen wechselseitiger Ansprüche und Verpflichtungen ausdrücken.

Während das Rechtsverhältnis von jeher die charakteristische Erscheinung des Zivilrechts darstellte, bildet es bei der Steuer das typische Resultat des oben angedeuteten Umbildungsprozesses⁵⁾. Rein tatsächlich betrachtet leitet sich die Verpflichtung des Individuums zur Steuerentrichtung aus seiner Unterwerfung unter die Gebietshoheit eines bestimmten Gemeinwesens ab. Diese besteht in der tatsächlich und rechtlich begründeten Machtbefugnis des Gemeinwesens, über die in seinem Territorium befindlichen Personen und Sachen Herrschaftsrechte auszuüben. Voraussetzung jener Unterwerfung bilden mit Bezug auf die Steuer bestimmte äussere Umstände, die das Gemeinwesen instand setzen, seine Ansprüche gegen das Individuum mit Zwangswirkung zu versehen, d. h. ihnen im Falle einer Leistungsverweigerung seitens des in Anspruch Genommenen durch Zugriff auf dessen Person oder Vermögen Nachachtung zu verschaffen (sog. steuerrechtliche Zugehörigkeit)⁶⁾. Es handelt sich also dabei um eine Machtstellung des Gemeinwesens dem Individuum

⁵⁾ Vgl. zum Nachfolgenden Blumenstein, Schweizerisches Steuerrecht, S. 14 ff.; Derselbe, Die Steuer als Rechtsverhältnis, in der Festgabe für Georg v. Schanz, 1928, Bd. 2, S. 1 ff. und die dort zitierte Literatur.

⁶⁾ Der Begriff wurde durch Georg v. Schanz, Zur Frage der Steuerpflicht, Finanzarchiv, Bd. 11, S. 9 ff. in die Wissenschaft eingeführt. Je nachdem es sich dabei um eine Unterwerfung des Individuums unter die Gebietshoheit mit seiner Person oder bloss mit Bezug auf bestimmte wirtschaftliche Interessen handelt, unterscheidet man zwischen persönlicher und wirtschaftlicher Zugehörigkeit. Vgl. darüber Blumenstein, Steuerrecht, S. 31 ff.

gegenüber, die jenem erlauben würde, diesem seinen Willen ohne Bindung an eine rechtliche Normierung aufzuzwingen⁷⁾. Mit dem oben erwähnten Grundsatz der „gesetzmässigen Verwaltung“ wäre indessen ein derartiges Vorgehen nicht vereinbar. Dieser Grundsatz lässt die Geltendmachung eines staatlichen Anspruches gegenüber dem Individuum nur insoweit zu, als jener im Gesetze ausdrücklich vorgesehen ist. Auf diese Weise werden der konkreten Äusserung der tatsächlichen Gebietshoheit rechtliche Grenzen gezogen. Das gewalthabende Gemeinwesen hat nur zu fordern, das gewaltunterworfenene Individuum nur zu leisten, „was Rechts ist“. Damit ist die Steuer zwangsläufig zum Rechtsverhältnis geworden⁸⁾.

Das Steuerrechtsverhältnis charakterisiert sich nach seiner materiellrechtlichen Seite hin als Schuldverhältnis des öffentlichen Rechts. Kraft Gesetzes ist das der Steuerhoheit eines bestimmten Gemeinwesens unterworfenene Individuum verpflichtet, beim Vorhandensein

⁷⁾ Diese unbestreitbare Tatsache führt denn auch noch in der heutigen Literatur eine starke Gruppe von Autoren dazu, die Steuer als reines Gewaltverhältnis aufzufassen; vgl. Schneider, Das Abgabegewaltverhältnis, 1918; Schranil, Schuld und Haftung bei den direkten Steuern, Archiv für öffentliches Recht, Bd. 39, S. 172 ff.; Bühler, Lehrbuch des Steuerrechts, 1927, Bd. 1, S. 85 ff.; Derselbe, Der Einfluss des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts, Veröffentlichungen der Vereinigung deutscher Staatsrechtslehrer, 1926, S. 106 ff.

⁸⁾ Als solches wird sie heute auch von der überwiegenden Mehrheit der steuerrechtlichen Autoren aufgefasst; vgl. Blumenstein, Steuerrecht, S. 15; Hensel, Steuerrecht, 3. Aufl., 1933, S. 56; Derselbe, Der Einfluss des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts, Veröffentlichungen der Vereinigung deutscher Staatsrechtslehrer, 1926, S. 77 f.; Nawiasky, Steuerrechtliche Grundfragen, 1926, S. 20 ff., 45 ff.; Merk, Steuerschuldrecht, 1926, S. 70 f.; Mirbt, Beiträge zur Lehre vom Steuerschuldverhältnis, Finanzarchiv, Bd. 44, S. 25 ff.; Vanoni, Natura ed interpretazione delle leggi tributarie, 1932, p. 73. Gleicher Meinung wohl auch Griziotti, Principii di politica, diritto e scienza delle finanze, 1929, p. 178 ss.

des eine Steuerforderung begründenden gesetzlich umschriebenen Tatbestands (sog. Steuerobjekt) die Steuerleistung zu machen. Rechtsgrund des Steuerschuldverhältnisses ist demnach das Gesetz (*obligatio ex lege*); Entstehungsgrund dagegen die das Steuerobjekt verkörpernde Tatsache⁹⁾.

Hinsichtlich seiner äussern Struktur steht die phänomenologische Analogie des steuerrechtlichen Schuldverhältnisses zum zivilrechtlichen ausser Frage. Hier wie dort charakterisiert sich die Rechtsfigur durch das Gegenüberstehen eines forderungsberechtigten und eines forderungsverpflichteten Subjekts (subjektives Moment), das Vorhandensein eines rechtlich umschriebenen Leistungsgegenstandes (objektives Moment) sowie derjenigen Tatsachen, die für den Eintritt der Leistungspflicht bedingend sind (konstitutives Moment). Alle drei Momente sind sowohl für das zivilistische als auch für das steuerliche Schuldverhältnis begriffsnotwendig. Das Fehlen eines einzigen lässt das Rechtsverhältnis nicht existent werden.

Dies zeigt sich zunächst nach der subjektiven Seite hin in der rechtlichen Unmöglichkeit einer reinen Sachhaftung, wie sie für gewisse Steuerarten behauptet wurde (sog. Dinglichkeit der Steuer)¹⁰⁾. Diese Anschauung gründet sich auf die Tatsache, dass bei gewissen Verkehrs-, Besitzes- und Verbrauchssteuern der Gesetzgeber es öfters unterlässt, ein persönliches Steuersubjekt ausdrücklich zu nennen, ja sogar etwa die Sache selber

⁹⁾ Vgl. Blumenstein, Steuerrecht, S. 16; Derselbe, Die Steuer als Rechtsverhältnis, a. a. O., S. 16 ff.

¹⁰⁾ Vgl. v. Myrbach, Grundriss des österreichischen Finanzrechts, S. 65 ff.; Laband, Staatsrecht des Deutschen Reiches, 5. Aufl., Bd. 4, S. 430; Schranil, a. a. O., Archiv für öffentliches Recht, Bd. 39, S. 213 ff.; Lamp, Die Person des Zollschuldners in der Zollrechtsgeschichte, Festgabe für Laband, Bd. 1, S. 470 ff.; Derselbe, Die Theorie des deutschen Zollrechts und der Entwurf zu einer neuen österreichischen Zollordnung, 1917, S. 63, Bühler, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. 1, S. 205, 250.

als „steuerpflichtig“ bezeichnet¹¹⁾). Die rechtliche Bedeutung einer derartigen Regelung liegt jedoch lediglich darin, dass das positive Steuerrecht das Gemeinwesen unter bestimmten Voraussetzungen zur Befriedigung seiner Steuerforderungen, Steuernachforderungen und Steuerstrafforderungen unmittelbar auf Sachen greifen lässt, die zu dem betreffenden Steuerrechtsverhältnis in einer tatsächlichen Beziehung stehen, so dass, wenn sich diese Sachen in der Gewalt der Fiskalorgane befinden, die Deckung des geschuldeten Betrages unter Umständen ohne Mitwirkung einer steuerpflichtigen Person geschehen kann. Trotzdem ist bei diesen Steuern ein verpflichtetes Subjekt stets vorhanden, wenn auch bei der Auswirkung des Rechtsverhältnisses seine Person zeitweilig im Hintergrunde steht. Sie tritt ohne weiteres hervor, sobald im Verlaufe der Steuerveranlagung irgendwelche verfahrensmässige Verpflichtungen zu erfüllen — z. B. Erklärungen abzugeben — sind, ferner in einem anschliessenden Steuerjustizverfahren oder Strafverfahren. Das Wesen der dinglichen Berechtigung des Gemeinwesens an der Sache liegt also ausschliesslich darin, dass durch den Besitz an der Sache der jeweilige Verpflichtete festgestellt und dass jene von vornherein als Exekutionsobjekt für die entstehenden Fiskalansprüche bezeichnet wird¹²⁾). Wir haben hier also die nämliche Erscheinung wie im Zivilrecht, das ebenfalls eine reine Sachhaftung für Ansprüche nicht kennt, weil sie mit dem Wesen des Schuldverhältnisses

¹¹⁾ So typisch das alte Zollgesetz vom 28. Juni 1893, Art. 1. Weitere Beispiele bei Blumenstein, Steuerrecht, S. 29; Hensel, Steuerrecht, S. 75 ff.

¹²⁾ Vgl. Blumenstein, Steuerrecht, S. 28 ff.; Derselbe, Die Steuer als Rechtsverhältnis, a. a. O., S. 10 f.; Derselbe, Grundzüge des schweizerischen Zollrechts, 1931, S. 13; Nawiasky, a. a. O., S. 45; im Resultat übereinstimmend Hensel, Steuerrecht, S. 73 ff.; Mirbt, Grundriss des deutschen und preussischen Steuerrechts, 1926, S. 104 f.; Becker, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, S. 261.

begrifflich nicht vereinbar ist¹³). Neuere Steuergesetze umschreiben deshalb auch in solchen Fällen, wo dem Gemeinwesen für seine fiskalischen Ansprüche ein Zugriff auf Sachen zusteht, die subjektive Seite des Schuldverhältnisses genau und lassen eine dingliche Haftung der Sache als Steuerpfandrecht in Erscheinung treten¹⁴).

Strukturell stimmt also die subjektive Seite des steuerlichen Schuldverhältnisses mit derjenigen des zivilistischen überein, wobei allerdings daran festzuhalten ist, dass es stets nur als gesetzlich begründetes (*obligatio ex lege*) in Erscheinung treten kann, während im Zivilrecht die rechtsgeschäftliche Entstehung vorherrscht¹⁵). Darin liegt denn auch der wesentliche Unterschied zwischen den beiden Arten von Rechtsverhältnissen nach der konstitutiven Seite hin, während im übrigen auch hier ausgesprochene Berührungspunkte nicht fehlen, wie beispielsweise hinsichtlich der zeitlichen Begrenzung (Verjährung und gesetzliche Befristung)¹⁶).

In objektiver Hinsicht haben die beiden Schuldverhältnisse das Erfordernis einer bestimmten Umschreibung der geschuldeten Leistung gemeinsam. Nur ist bei der Steuer — im Gegensatz zu privatrechtlichen *obligationes ex lege* — die gesetzliche Bindung so stark, dass sie auch den Umfang der geschuldeten Leistung abschliessend bestimmt, soweit eine Parteiabmachung nicht ausdrücklich im Gesetz vorgesehen ist¹⁷). Die Beschaffenheit des Lei-

¹³) So typisch bei der Grundlast (Art. 782 ZGB), die den „jeweiligen Eigentümer eines Grundstücks“ verpflichtet.

¹⁴) Vgl. insbesondere BG vom 1. Oktober 1925 über das Zollwesen, Art. 9 ff., 120 ff. und dazu Blumenstein, Die subjektive Seite der Zollhaftung im schweizerischen Recht, Festgabe für Fritz Fleiner, 1927, S. 1 ff.; Derselbe, Grundzüge des Zollrechts, S. 17 ff., 46 ff.

¹⁵) Eine solche liegt hinsichtlich der Steuer auch bei der sog. Steuerabmachung nicht vor; vgl. Blumenstein, Steuerrecht, S. 57 ff.; Derselbe, Grundzüge des Zollrechts, S. 37 f.

¹⁶) Vgl. darüber Blumenstein, Steuerrecht, S. 297 ff.

¹⁷) Vgl. Note 15.

stungsgegenstands ist auf beiden Seiten äusserlich durchaus ähnlich. Allerdings ist die Steuerforderung begrifflich stets auf Geldleistung gerichtet¹⁸⁾. Daneben resultiert aber aus dem Steuerrechtsverhältnis als solchem auch eine Verpflichtung zu einem bestimmten Verhalten¹⁹⁾.

2. Die im Vorstehenden skizzierte phänomenologische Übereinstimmung in den grundlegenden Erscheinungen des Zivilrechts und des Steuerrechts führt zwingenderweise auch zu gewissen funktionellen Berührungspunkten der beiden Rechtsmaterien. Das Rechtsverhältnis, das den Mittelpunkt der einen wie der andern bildet, weist — wie oben nachgewiesen wurde — in seiner strukturellen Ausgestaltung so viele verwandte Züge auf, dass notwendig auch die Aufgabe des Gesetzgebers bei ihrer normativen Regelung eine ähnliche ist.

Dies trifft vor allem für die Umschreibung der subjektiven Seite des Schuldverhältnisses zu. Freilich ist hier die Gläubigereigenschaft bei der Steuer durch das Wesen der Steuerhoheit als Ausfluss der Gebietshoheit (vgl. oben S. 148a) von vornherein durchaus uniform und durch Elemente bestimmt, für die wir im Zivilrecht keine Analogien finden. Ihre gesetzgeberische Regelung hat deshalb auch nach andern Gesichtspunkten zu geschehen wie hier und hängt zumeist von verfassungsrechtlichen Momenten ab. Von den nämlichen Ausgangspunkten wird grundsätzlich auch die Bezeichnung des Steuerschuldners beherrscht. Es braucht nur auf das verwiesen zu werden, was oben (S. 148a) über die steuerrechtliche Zugehörigkeit gesagt wurde. Immerhin sind die Möglichkeiten einer Ausgestaltung des subjektiven Rechtsverhältnisses auch im Steuerrecht mannigfaltig und verlangen ein ähnliches Vorgehen wie im Zivilrecht. Die Fragen der Solidarhaftung, der Sukzessions- und Vertretungsverhältnisse können nur durch eine bestimmte gesetzliche Um-

¹⁸⁾ Vgl. Blumenstein, Steuerrecht, S. 3 f.

¹⁹⁾ Vgl. Blumenstein, Die Steuer als Rechtsverhältnis, a. a. O., S. 12 f.

schreibung geregelt werden, da der Grundsatz der „gesetzmässigen Verwaltung“ eine steuerliche Inanspruchnahme dritter, vom Steuerpflichtigen verschiedener Personen ohne eine solche verbietet (vgl. oben S. 149a).

Der angeführte Grundsatz macht auch eine legislatorische Präzisierung der objektiven Seite des Steuerschuldverhältnisses erforderlich. Art und Umfang der geschuldeten Leistung sind genau zu umschreiben.

Das Nämliche gilt endlich für die konstitutive Seite des Steuerschuldverhältnisses: seine Entstehung, Endigung und Konservierung erfolgen nach bestimmten Grundsätzen, deren Aufstellung den Steuergesetzgeber vor Aufgaben stellt, die denjenigen des Zivilgesetzgebers durchaus gleichgeartet sind. Man hat denn auch nicht zu Unrecht von einem Steuerschuldrecht gesprochen, das in seinen Zielen und Aufgaben viele Berührungspunkte mit dem zivilrechtlichen aufweist²⁰⁾.

3. Neben den bisher aufgezeigten spezifisch juristisch orientierten können wir aber auch von organischen Berührungspunkten zwischen Zivilrecht und Steuerrecht sprechen. Diese beruhen vor allem in den gemeinsamen wirtschaftlichen Grundlagen der beiden Rechtsmaterien.

Das Steuerrecht sucht und findet die tatsächlichen Voraussetzungen der Steuererhebung (Steuerobjekte) in wirtschaftlichen Zuständen und Vorgängen. Der Grund hiefür liegt darin, dass diese Zustände und Vorgänge einen Anhaltspunkt für Vorhandensein und Intensität der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen abgeben. Ferner aber erlaubt dieses Vorgehen, die Steuererhebung, d. h. die ihr zugrunde liegende Überführung von Wirtschaftsgütern aus der Privatwirtschaft in die staatliche oder kommunale Gesamtwirtschaft, dem allgemeinen Wirtschaftsmechanismus anzupassen. Wohl steht es dem Steuergesetzgeber frei, die äussere Struktur der von ihm gewähl-

²⁰⁾ Die Idee wird konsequent durchgeführt bei Merk, Steuerschuldrecht.

ten Steuerobjekte nach Gutfinden auszugestalten. Damit wird aber an der wirtschaftlichen Beschaffenheit der in Frage kommenden Tatbestände organisch nichts geändert. Vermögen, Einkommen, Besitz sowie Vorgänge des rechtlichen und wirtschaftlichen Verkehrs, welche die hauptsächlichsten Steuerobjekte bilden, beruhen ausnahmslos auf Grundlagen, deren innere Struktur regelmässig durch die Erscheinungen des wirtschaftlichen Geschehens bestimmt wird. Der^{*} Steuergesetzgeber kann lediglich anordnen, welche dieser Äusserungen für die von ihm formulierten Begriffe massgebend sein sollen, bzw. welche Bedeutung jeder einzelnen von ihnen hiefür zukommt²¹⁾.

Auf diesem Boden begegnet er sich mit dem Zivilgesetzgeber, dessen Aufgabe es ist, die nämlichen wirtschaftlichen Erscheinungen rechtlich zu erfassen, um die Art und Weise ihrer Behandlung und Auswirkung im bürgerlichen Rechtsverkehr zu regeln. Beide arbeiten also an der nämlichen gegenständlichen Materie. Sie müssen es aber im wesentlichen auch mit den gleichen Mitteln der Begriffsformulierung tun. Verschieden sind lediglich der Anstoss zu ihrer Funktion und deren Auswirkung. Der Zivilgesetzgeber trifft seine Ordnung zur Wahrung der Rechtssicherheit und zur Regelung des wirtschaftlichen Zusammenlebens. Zweck und Geltungsgebiet der steuerrechtlichen Normierung sind beschränkter. Diese erfolgt ausschliesslich zur rechtlichen Umschreibung des steuerlichen Schuldverhältnisses und ist deshalb auch einzig in diesem Rahmen wirksam und verbindlich.

Dabei ist allerdings nicht ausser acht zu lassen, dass sich in dieser normativen Befassung mit den wirtschaftlichen Phänomenen weder die Tätigkeit des Zivilgesetzgebers noch diejenige des Steuergesetzgebers erschöpft. Ein Zusammentreffen ihrer Wirksamkeit findet aber nur

²¹⁾ Vgl. Blumenstein, Die Steuer als Rechtsverhältnis, a. a. O., S. 24 ff.; Lion, Steuerrechtliche Wirtschaftsbegriffe, (deutsche) Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, Bd. 1, S. 180 ff.

hier statt, weshalb auch einzig auf diesem Gebiete von organischen Berührungspunkten gesprochen werden kann.

II. Die Unterscheidungsmerkmale.

Trotz der geschilderten Berührungspunkte zwischen Zivilrecht und Steuerrecht ist der grundsätzliche Unterschied der beiden Rechtsmaterien nicht zu übersehen. Für eine richtige Erkenntnis der gegenseitigen Beziehungen ist er vielleicht sogar bedeutungsvoller als die soeben angedeuteten Berührungspunkte. Er lässt sich einerseits als ein wesensbedingter, andererseits als ein zweckbedingter bezeichnen.

1. Der wesensbedingte Unterschied konzentriert sich in der öffentlich-rechtlichen Natur des Steuerrechts. Dabei ist allerdings gleich festzustellen, dass diese Bezeichnung inhaltlich nicht restlos abgeklärt ist. Es braucht deshalb hier auch nicht näher auf die Bemühungen in der Literatur eingetreten zu werden, den Unterschied zwischen öffentlichem und Privatrecht begrifflich festzustellen²²⁾. Haben diese doch im Grunde genommen nicht weiter geführt als zur Aufstellung des fernerer, in seinem Wesen ebenfalls nicht abgeklärten Gegensatzes zwischen zwingendem und nicht zwingendem (dispositivem) Recht. Dagegen können gerade am Steuerrecht — besser als anderswo — Ursache und Entstehung seines zwingenden Charakters nachgewiesen werden.

Wie bereits oben (S. 148a) dargetan wurde, ist die Steuer und ihre Erhebung ein Ausfluss der in der Gebietshoheit begründeten Machtbefugnis des Staates und seiner Selbstverwaltungskörper über die ihrer Gebietshoheit unterworfenen Individuen²³⁾. Wenn auch daraus hinsicht-

²²⁾ Vgl. darüber Burckhardt, Die Organisation der Rechtsgemeinschaft, 1927, S. 10 ff., Georg Jellinek, Allgemeine Staatslehre, 3. Aufl., S. 383 ff. und die dort zitierte weitere Literatur.

²³⁾ Vgl. Blumenstein, Steuerrecht, S. 1 ff. Dass die Gebietshoheit der Selbstverwaltungskörper eine bloss abgeleitete ist, ändert an ihrer Wirkung gegenüber dem Steuerpflichtigen nichts; vgl. Blumenstein, Steuerrecht, S. 71 ff.

lich des Steueranspruchs kein einseitiges Gewaltverhältnis, sondern ein nach beiden Seiten hin gegenseitige Rechte und Verpflichtungen zeitigendes Rechtsverhältnis folgt (vgl. oben S. 149a), so liegt es doch in der soeben angedeuteten Art seiner Entstehung, dass dabei stets eine gewisse Superiorität des Gemeinwesens gegenüber dem steuerpflichtigen Individuum gewahrt bleibt.

Diese zeigt sich insbesondere darin, dass es grundsätzlich dem steuerberechtigten Gemeinwesen freisteht — im Bereich der realen Möglichkeiten —, den Kreis der Leistungspflichtigen und damit die subjektive Seite des Schuldverhältnisses zu bestimmen. Die Grenzen dieses Bestimmungsrechts sind einerseits tatsächliche und beruhen in den Voraussetzungen der sog. steuerrechtlichen Zugehörigkeit²⁴⁾, andererseits werden sie gezogen durch überstaatliche oder zwischenstaatliche Normen²⁵⁾. Innerhalb dieser Schranken bezeichnet das Gemeinwesen nach rein fiskalischen Rücksichten und Gesichtspunkten die Individuen, die ihm für eine bestimmte Steuerleistung haften. Es kann dabei — innerhalb der oben angeführten tatsächlichen und rechtlichen Schranken — auch dritte, ausserhalb des eigentlichen Steuerrechtsverhältnisses stehende Personen zur Zahlung verpflichten. Dies zeigt sich in den Instituten der solidarischen Mithaftung, der Steuersubsti-

²⁴⁾ Vgl. oben Note 6. Die sog. persönliche Zugehörigkeit wird begründet durch Wohnsitz, Aufenthalt, Heimatgenössigkeit, die wirtschaftliche durch Grundbesitz, Geschäftsniederlassung, Vornahme von Verkehrshandlungen im Gebiet des Gemeinwesens; vgl. Blumenstein, Steuerrecht, S. 32 ff.

²⁵⁾ Der Bund ist nach dieser Richtung hin einzig an die Schranken der Bundesverfassung und an die von ihm mit dem Ausland abgeschlossenen Staatsverträge gebunden. Für die Kantone machen ausser ihren eigenen Staatsverträgen die bundesrechtlichen Normen über die Ausnahmen von der kantonalen Steuerpflicht und betreffend das Verbot der Doppelbesteuerung²⁶⁾ Regel. Die Selbstverwaltungskörper sind ausser diesen auch noch den einschlägigen Vorschriften der kantonalen Gesetzgebung unterworfen; vgl. Blumenstein, Steuerrecht, S. 84 ff.; 123 ff.

tution und der Steuersukzession, wie sie vorzugsweise das neuere schweizerische Steuerrecht ausgebildet hat²⁶⁾. Für alle diese Erscheinungen suchen wir umsonst nach einer Analogie im Zivilrecht. Wenn dieses auch etwa da und dort in ihrer äussern Struktur ähnliche Rechtsfiguren aufweist, so beruhen diese auf durchaus verschiedenen tatsächlichen und rechtlichen Voraussetzungen und wirken sich nach anderer Richtung hin aus.

Der typische Unterschied der subjektiven Seite des steuerrechtlichen Schuldverhältnisses gegenüber derjenigen des zivilrechtlichen liegt im Ausschluss jeder rechtsgeschäftlichen Beeinflussung. Die Geldleistungspflicht aus einer zivilrechtlichen Verpflichtung kann, auch wenn diese auf Gesetz beruht, kraft vertraglicher Abrede, gültig ein Dritter übernehmen. Der Berechtigte kann von diesem kraft Rechtsgeschäftes fordern. Durch seine Leistung wird der ursprünglich Verpflichtete liberiert. Das Steuerrecht sieht eine derartige Novationsmöglichkeit nach der subjektiven Seite hin nicht vor. Die Fiskalorgane sind nicht befugt, solchen Abreden beizutreten; werden diese zwischen dem Steuerschuldner und einem Dritten getroffen, so kann sich jener nicht zu seiner Liberation dem steuerfordernden Gemeinwesen gegenüber darauf berufen, noch kann dieses dem Dritten gegenüber daraus einen Anspruch ableiten²⁷⁾.

Der nämliche zwingende Charakter der gesetzlichen Regelung macht sich auch nach der objektiven Seite des Steuerrechtsverhältnisses hin geltend. Die Voraussetzungen der Steuerleistung, der Steuerbemessungsgrundlagen und des Steuermasses sind grundsätzlich der rechts-

²⁶⁾ Vgl. unten S. 177a sowie Blumenstein, Steuerrecht, S. 107 ff.

²⁷⁾ Derartige Klauseln betreffend Übernahme der Steuerzahlungspflicht finden sich häufig in Pacht- und Darlehensverträgen. Ihre steuerrechtliche Unwirksamkeit wird vereinzelt durch ausdrückliche Gesetzesvorschrift, regelmässig aber durch Judikatur und Doktrin festgestellt; vgl. Blumenstein, Steuerrecht, S. 111 f.

geschäftlichen Abmachung entzogen, soweit nicht das Gesetz selbst eine solche ausdrücklich vorsieht. Aber auch wo dies der Fall ist (sog. Steuerabmachung), ist sie nur innerhalb der gesetzlichen Bestimmungen möglich und wirksam und stellt daher einfach eine besondere Art der amtlichen Steuerfestsetzung dar²⁸⁾.

Vor allem aber fällt in Betracht — und hier offenbart sich der öffentlich-rechtliche Charakter des Steuerschuldverhältnisses in typischer Weise —, dass es sich bei der Steuer, trotz ihrer äussern Form, nicht lediglich um die Verpflichtung zu einer Geldleistung, sondern um eine Bürgerpflicht handelt. Es wird nicht einfach eine Summe Geldes geschuldet, sondern der Steuerpflichtige und allfällig an seine Stelle tretende Personen (Steuer-substituten, Steuersukzessoren) stehen zum steuerfordern- den Gemeinwesen in einem Abhängigkeits- und Gehor- samsverhältnis, das seiner Natur nach allerdings — wie oben S. 157a dargetan wurde — nicht ein Gewalt-, sondern ein Rechtsverhältnis darstellt, dessen Inhalt jedoch die Suprematie des Gemeinwesens wahrt. Nach dieser Rich- tung hin geht das Steuerrechtsverhältnis in seiner Ge- samtheit über den Rahmen eines konkreten obligatorischen Schuldverhältnisses hinaus.

Die nächstliegende Folge hievon ist, dass der Steuer- pflichtige und alle übrigen vom Steuerrechtsverhältnis in irgendeiner Weise berührten Individuen nicht nur für die einmal rechtskräftig entstandene Steuerforderung haf- ten. Ihre Verpflichtungen beginnen bereits im Stadium der Begründung und Feststellung der Steuerschuld und wirken nach in demjenigen ihrer justizmässigen Geltend- machung und ihrer Vollstreckung. Hieraus resultiert zu- nächst die Pflicht zur Selbstanmeldung der Voraussetzun- gen für die Entstehung einer Steuerforderung (Steuer- erklärung)²⁹⁾, die unter Umständen sogar in eine solche

²⁸⁾ Vgl. oben S. 152a sowie Blumenstein, Steuerrecht, S. 57 ff.

²⁹⁾ Vgl. Blumenstein, Steuerrecht, S. 446 ff.

zu ihrer zahlenmässigen Festsetzung auf eigene Verantwortung hin³⁰⁾ oder zur gleichzeitigen Entrichtung des selbst festgestellten Steuerbetrages durch direkte Einzahlung des Geldes oder Verwendung und Kassierung vorgeschriebener Stempelzeichen³¹⁾ erweitert sein kann. Diese Verpflichtungen üben einen besondern Einfluss auf die Verteilung der Beweislast im Steuerjustizverfahren aus, indem der Steuerpflichtige im Rekurs gegen eine amtliche Abänderung seiner Steuererklärung deren Richtigkeit zu beweisen hat, während allerdings bei der Steuereinklagung, bei der Steuernachforderung und bei allfälligen Feststellungsklagen der Fiskalbehörde nach allgemeiner prozessualer Regel der Nachweis des eingeklagten Steuerbetrages obliegt³²⁾.

Die in der Steuerpflicht enthaltene Gehorsamspflicht kann in gewissem Sinne ihre Wirkungen über das Gebiet der Feststellung und Vollstreckung der konkreten Steuerforderung hinaus geltend machen. Der Steuerpflichtige ist, ganz abgesehen von einer solchen, gehalten, sein Tun und Lassen so einzurichten, dass es keine Gefährdung allfälliger Steueransprüche oder deren Ermittlung in sich schliesst, oder er hat sogar in seinem Geschäftsgebaren besondere Massnahmen zur Ermöglichung einer fiskalbehördlichen Kontrolle zu treffen. Nach schweizerischem Recht ist hier zu erwähnen einerseits die Pflicht, in der

³⁰⁾ Am weitesten geht diese Verpflichtung beim Zoll, wo der Zollmeldungspflichtige in seiner Deklaration nicht nur die für die Feststellung des Zollbetrages erforderliche Beschaffenheit der Ware, sondern auch die anwendbare Tarifnummer mit Zollansatz anzugeben hat; vgl. Zollgesetz, Art. 31, Vollziehungsverordnung vom 10. Juli 1926, Art. 47 mit zugehörigen Formularen; Blumenstein, Steuerrecht, S. 490; Derselbe, Grundzüge des Zollrechts, S. 76 f.

³¹⁾ Das erstere ist vorgesehen für die meisten eidgenössischen Stempelabgaben (vgl. Blumenstein, Steuerrecht, S. 509 ff.), das letztere namentlich bei kantonalen Stempelsteuern (vgl. Blumenstein, Steuerrecht, S. 628 f. und die dortigen Zitate).

³²⁾ Vgl. Blumenstein, Steuerrecht, S. 585 ff.

Nähe der Zollgrenze betroffener Personen, sich gegenüber den sie be⁶gegnenden Zollorganen über die geschehene Verzollung mitgeführter Waren auszuweisen³³), anderseits die durch das eidgenössische Stempelabgaberecht angeordnete Führung besonderer Register durch gewerbsmässige Effekthändler und -vermittler, Versicherungs- und Transportunternehmer zur Ermöglichung einer wirksamen Steueraufsicht³⁴). Insbesondere im letztgenannten Falle handelt es sich um eine Ausdehnung der steuerrechtlichen Gehorsamspflicht auf das Erwerbsleben des Pflichtigen. Die Rücksichtnahme auf die fiskalischen Interessen wird gleichsam zu einem integrierenden Bestandteil der wirtschaftlichen Betätigung eines — abstrakt — steuerpflichtigen Individuums gemacht³⁵).

Alle diese Erscheinungen bilden nicht etwa bloss zufällige Anhängsel des Steuerschuldverhältnisses, die ge-

³³) Zollgesetz, Art. 31, Abs. 4 und Art. 74, Ziff. 14; vgl. Blumenstein, Grundzüge des Zollrechts, S. 60.

³⁴) Vgl. darüber Blumenstein, Steuerrecht, S. 513.

³⁵) Noch viel ausgesprochener zeigt sich diese Tendenz im Institut der sog. ordentlichen Buch- und Betriebsprüfung gemäss § 162 der deutschen Reichsabgabenordnung. Danach werden im Interesse der Steueraufsicht bestimmte Kategorien von Steuerpflichtigen vom Standpunkt des Steuerrechts aus — also abgesehen von den einschlägigen handelsrechtlichen Vorschriften — der Buchführungspflicht unterworfen, wobei die Einrichtung der Geschäftsbücher nach den Bedürfnissen der Steuerfeststellung näher geregelt wird. Um die richtige Durchführung dieser Vorschriften zu sichern und die Fiskalbehörden über alle steuerrechtlich relevanten Geschäftsverhältnisse auf dem Laufenden zu erhalten, werden Grossbetriebe mindestens alle drei Jahre einmal — also ohne Rücksicht auf ein hängiges Steuerveranlagungs- oder Justizverfahren — durch entsprechend vorgebildete Beamte oder Sachverständige der Reichsfinanzverwaltung einer Buch- und Betriebsprüfung unterworfen. Vgl. Becker, Kommentar, S. 504 ff.; Hensel, Steuerrecht, S. 120; Bühler, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. 1, S. 379 f.; Blumenstein, Die Vornahme der deutschen ordentlichen Buch- und Betriebsprüfung bei schweizerischen Unternehmungen, Archiv für schweizerisches Abgaberecht, Bd. 1, S. 209 ff.

sondert für sich betrachtet und juristisch gewürdigt werden könnten. Sie drücken vielmehr jenem seinen spezifischen — öffentlich-rechtlichen — Charakter auf. Auch die Steuer als rein vermögensrechtliche Leistung wird davon beeinflusst und unterscheidet sich dadurch von der zivilrechtlichen Obligation.

Dies zeigt sich zunächst darin, dass ein vorschriftswidriges Verhalten des Steuerpflichtigen bei der Steueranlagung die Höhe der Steuerforderung beeinflussen kann: Bei Nichteinreichung der gesetzlich geforderten Steuererklärung tritt eine amtliche Festsetzung ein, die der Natur der Sache nach regelmässig eine rein ermessensmässige sein wird. In bestimmten kantonalen Steuergesetzen wird sogar vorgeschrieben, dass in diesem Falle der durch Ermittlung der Veranlagungsbehörde festgestellte Steueranspruch um einen gewissen Prozentsatz zu erhöhen sei³⁶⁾. Sehr häufig aber wird an eine solche Säumnis der Verlust des Rekursrechts und damit der Möglichkeit einer justizmässigen Feststellung der Steuer geknüpft³⁷⁾.

Der öffentlich-rechtliche Charakter der Steuerschuld und gleichzeitig auch ihre organische Verbundenheit mit der dem Steuerrechtsverhältnis inhärenten Gehorsamspflicht zeigen sich ferner in dem verwaltungsmässigen und strafrechtlichen Schutz, den die Steuerforderung geniesst. Ihr formales Zustandekommen und ihre Feststellung sind mit besondern verwaltungsmässigen Kautelen umgeben, die — wie oben gezeigt wurde — oft schon vor dem eigentlichen Entstehungsstadium einsetzen. Der Steuerpflichtige wird durch Ordnungsbussen und Androhung von Verfahrensnachteilen zur Mitwirkung bei der Veranlagung und zu einem vorschriftsmässigen Verhalten dabei gezwungen³⁸⁾. Die Bezahlung wird durch besondere Verwaltungsmassnahmen, wie Verschiebung des Fällig-

³⁶⁾ So Neuenburg, loi sur l'impôt direct, art. 42. Vgl. dazu Blumenstein, Steuerrecht, S. 412.

³⁷⁾ Vgl. Blumenstein, Steuerrecht, S. 412.

³⁸⁾ Vgl. Blumenstein, Steuerrecht, S. 466.

keitstermins bei Wegzug des Steuerschuldners ins Ausland, Aufgabe inländischer Geschäftsniederlassungen durch Ausländer u. dgl.³⁹⁾, oder sogar durch Wirtshausverbot und Einstellung im Stimmrecht⁴⁰⁾, gesichert. Das eidgenössische Steuerrecht kennt die besondere Sicherstellungsverfügung der Fiskalbehörden bei mangelndem Wohnsitz des Steuerpflichtigen in der Schweiz oder einem Verhalten, durch das die Steuerforderung gefährdet wird⁴¹⁾.

Die Steuerstrafen wegen Steuerverkürzung (Hinterziehung, Steuerbetrug) und wegen Steuergefährdung⁴²⁾ sind grundsätzlich ebenfalls nur unter dem Gesichtspunkte des oben erwähnten Gehorsamsverhältnisses juristisch zu erklären. Sie schliessen jedoch — im Gegensatz zu denjenigen des gewöhnlichen Strafrechts — stets auch noch den Gedanken des vermögensrechtlichen Ausgleichs in sich. Dies zeigt sich äusserlich darin, dass sie am häufigsten in Form eines Vielfachen der entzogenen Steuer vorgesehen werden und öfters auch gleich an deren Stelle treten⁴³⁾. Dem Steuerrecht, wie überhaupt dem öffentlichen Recht ist nämlich die Idee des Schadenersatzes als solche fremd. Während sich beim zivilrechtlichen Schuldverhältnis die Nichterfüllung der darin vorgesehenen Verpflichtung in eine solche auf Schadenersatz umwandelt, zieht sie beim öffentlich-rechtlichen eine Ahndung des darin liegenden Ungehorsams gegen gesetzliche oder behördliche Anordnungen nach sich. Dies schliesst jedoch begrifflich eine daneben einhergehende Ausgleichung eines etwaigen fiskalischen Ausfalles nicht aus. Der Gesetzgeber

³⁹⁾ Vgl. Blumenstein, Steuerrecht, S. 626.

⁴⁰⁾ Vgl. Blumenstein, Steuerrecht, S. 323 f. Die stets wieder geübte Zurückhaltung der Ausweispapiere wegen Nichtbezahlung der Steuern hat das Bundesgericht als verfassungswidrig erklärt; vgl. BGE 30 (1), Nr. 6; 51 (1), Nr. 54.

⁴¹⁾ Zollgesetz, Art. 123, 124, BG vom 21. Juni 1932 über die gebrannten Wasser, Art. 67 sowie dazu Blumenstein, Steuerrecht, S. 314 ff.

⁴²⁾ Vgl. Blumenstein, Steuerrecht, S. 344 ff.

⁴³⁾ Vgl. Blumenstein, Steuerrecht, S. 337 ff.

schafft dafür öfters einen besondern öffentlich-rechtlichen Anspruch sui generis. Ein typisches Beispiel hiefür bildet der Nachsteueranspruch⁴⁴⁾. Er entsteht vielfach zu einer Zeit, in der die eigentliche Steuerforderung als solche aus äussern Gründen nicht mehr auf die gesetzlich vorgesehene Weise gestaltet werden kann, weil das hiezu notwendige Verfahren bereits abgeschlossen und sein Ergebnis in Rechtskraft erwachsen ist. Auf der andern Seite hat er aber auch nicht Strafcharakter, indem dieser einem besondern Rechtsinstitut, der Steuerstrafe, reserviert ist, die neben der Steuernachforderung verhängt wird. Aber auch seine Bemessung wird etwa von derjenigen der Steuer selbst verschieden vorgenommen, meistens im Sinne einer Erhöhung oder eines Zuschlags⁴⁵⁾. In allen diesen Erscheinungen verrät sich eine Auffassung, die mit derjenigen des zivilrechtlichen Schadenersatzes höchstens den Zweck eines bestimmten wirtschaftlichen Effektes gemein hat.

Dem öffentlich-rechtlichen Charakter des Steuerrechtsverhältnisses entspringen aber nicht nur besondere Verwirklichungs- und Sicherungsmittel zugunsten des fiskalischen Anspruchs. Auch der Steuerpflichtige kann daraus bestimmte Rechte und Garantien ableiten. Namentlich stellt das Bundesstaatsrecht besondere Normen auf, um jenen gegen eine missbräuchliche oder allgemeinen verfassungsrechtlichen Anschauungen widersprechende steuerliche Belastung durch die kantonale Steuergesetzgebung und deren Handhabung zu schützen. Es soll hier nur an das Doppelbesteuerungsverbot des Art. 46, Abs. 2 BV⁴⁶⁾, an die subjektive Einschränkung der Kultus-

⁴⁴⁾ Vgl. darüber Blumenstein, Steuerrecht, S. 335 ff.

⁴⁵⁾ Vgl. die Zitate bei Blumenstein, Steuerrecht, S. 338, Note 44.

⁴⁶⁾ Art. 46, Abs. 2 BV gab dem Bundesgericht Veranlassung, bei Aufstellung der für die Handhabung des Doppelbesteuerungsverbot es erforderlichen Kollisionsnormen für wichtige Gebiete des kantonalen materiellen Steuerrechts richtunggebende Grundsätze aufzustellen. Vgl. Blumenstein, Steuerrecht, S. 131 ff. und die daselbst zitierte Literatur.

steuerpflicht (Art. 49, Abs. 6 BV)⁴⁷⁾ und an die Bestimmung in Art. 31, lit. e BV erinnert werden, wonach die Besteuerung des Gewerbebetriebes den Grundsatz der Handels- und Gewerbefreiheit nicht verletzen darf⁴⁸⁾. Vor allem aber hat die Garantie der Gleichheit vor dem Gesetz (Art. 4 BV) in ausschlaggebender Weise die materiellrechtliche Gestaltung der steuerlichen Ansprüche, ihre Bemessung und ihre Verwirklichung beeinflusst. Ihr und ihrer Auslegung durch das Bundesgericht sind unschätzbare Fortschritte in der rechtsstaatlichen Entwicklung des positiven kantonalen Steuerrechtes und seiner Anwendung zu verdanken⁴⁹⁾. Zu bedauern ist nur, dass sie sich mangels der Möglichkeit einer staatsrechtlichen Beschwerdeführung gegen Erlasse, Verfügungen und Entscheide von Bundesorganen nicht auch auf dem Gebiete des eidgenössischen Steuerrechts voll auswirken kann⁵⁰⁾.

⁴⁷⁾ Vgl. dazu Blumenstein, Steuerrecht, S. 99 ff. und die dort erwähnte Literatur.

⁴⁸⁾ Vgl. dazu Blumenstein, Die Zulässigkeit der Gewerbebesteuerung gemäss Art. 31, lit. e BV, Vierteljahrsschrift f. schweiz. Abgaberecht, Bd. 11, S. 15 ff.; Derselbe, Steuerrecht, S. 213 f.

⁴⁹⁾ Vgl. Blumenstein, Der Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz im schweizerischen Steuerrecht, (deutsche) Vierteljahrsschrift für Steuer- und Finanzrecht, Bd. 4, S. 329 ff.

⁵⁰⁾ Noch nicht abgeklärt ist die Frage, inwieweit das Bundesgericht in seiner Rechtsprechung als eidgenössisches Verwaltungsgericht die Garantie der Rechtsgleichheit gemäss Art. 4 BV auch gegenüber den Verfügungen und Entscheidungen von Bundesorganen zu wahren hat und zu deren Wahrung gewillt ist. Gemäss Art. 114bis, Abs. 3 BV sind allerdings auch für es „die Bundesgesetzgebung und die von der Bundesversammlung genehmigten Staatsverträge“ massgebend. Die Verstösse der geltenden eidgenössischen Stempelgesetzgebung gegen Sinn und Wortlaut des Art. 41bis BV beispielsweise kann es nur mit stiller Resignation registrieren (vgl. BGE 57 (1), Nr. 21, S. 135). Dagegen hat es die Befugnis und die Pflicht, Verfügungen und Entscheide der Organe des Bundes, soweit sie nicht gesetzgeberischen Charakter aufweisen, auf ihre Verfassungsmässigkeit hin zu prüfen. Dies gilt insbe-

2. Nicht weniger grundsätzlich als der vorstehend skizzierte wesensbedingte wirkt sich der zweckbedingte Unterschied zwischen Steuerrecht und Zivilrecht aus. Während aber jener mehr den organischen Aufbau der Rechtsordnung beeinflusst, macht sich dieser nach ihrer funktionellen Seite hin geltend.

Die Aufgabe des Zivilrechts liegt in der Aufstellung von Rechtssätzen zur Regelung der Lebensverhältnisse einzelner Individuen und deren Beziehungen zueinander. Seine Normen treten dann und nur dann in Wirksamkeit, wenn sich in diesen Beziehungen Kollisionen oder Zweifel ergeben, die einer autoritativen Lösung bedürfen. In einem solchen Falle sollen sie bestimmen, „was Rechtens ist“, d. h. sie schreiben den Beteiligten vor, wie sie sich zu verhalten haben, was der eine vom andern zu fordern oder ihm zu leisten hat. Der Staat selbst als Setzer der Norm steht ausserhalb der von ihm geregelten Rechtsverhältnisse. Deshalb lässt er auch seinen Bürgern die grösstmögliche Freiheit in der faktischen Ausgestaltung ihrer gegenseitigen Beziehungen. Seine eigenen Vorschriften darüber kommen erst zur Geltung, wenn von einer Seite sein Rechtsschutz angerufen wird. Dann sollen sie den damit betrauten Organen als Wegleitung für ihr amtliches Handeln — Rechtsprechung und Vollstreckung — dienen. Auch hiebei steht immer die Wahrung von Privatinteressen in Frage. Darauf ist denn auch die Struktur des Zivilrechts zugeschnitten.

Beim Steuerrecht dagegen handelt es sich um die normative Umschreibung und Abgrenzung öffentlicher Interessen nach einer ganz bestimmten — fiskalischen — Richtung hin. Der Staat oder die seinen Zwecken dienenden Selbstverwaltungskörper sind an den zu ordnenden Rechtsverhältnissen selbst beteiligt. Die ihnen durch den

sondere auch für die Verordnungen des Bundesrates, die nicht unter den Begriff der „Bundesgesetzgebung“ im Sinne des Art. 114bis BV fallen und für die Regelung des eidgenössischen Steuerrechtes je länger je mehr von Bedeutung sind.

Steuerpflichtigen geschuldeten Leistungen bilden deren Objekt.

Damit ist selbstverständlich ein irgendwie dispositiver Charakter der steuerrechtlichen Vorschriften mit Bezug auf das steuerschuldende Individuum von vornherein ausgeschlossen. Aber auch beim steuerberechtigten Gemeinwesen fehlt er. Der Grundsatz der gesetzmässigen Verwaltung, der den modernen Verfassungsstaat beherrscht, erlaubt ihm nur diejenigen Ansprüche zu erheben, die das Steuergesetz vorsieht. Ihre Voraussetzungen, ihre Form und ihre Höhe sind unverrückbar an die Steuerrechtsnorm gebunden.

Während es deshalb das Ziel der Privatrechtsordnung sein muss, ihre Bestimmungen möglichst elastisch zu gestalten, um den mannigfaltigen Erscheinungsformen des Lebens gerecht zu werden, muss vom Steuerrecht eine durchaus präzise Umschreibung der Ansprüche und Verpflichtungen verlangt werden. Sie allein ist imstande, eine willkürliche Belastung des Steuerpflichtigen ebenso wie eine missbräuchliche Geltendmachung von Befreiungs- und Entlastungsgründen durch ihn selbst auszuschliessen.

Gerade in diesem Punkte zeigt sich nun aber noch ein weiterer grundsätzlicher Unterschied in der funktionellen Struktur der beiden Rechtsgebiete. Die Institute und Formen des Zivilrechts erlauben die Erreichung eines bestimmten Zweckes, die Erzielung eines und desselben wirtschaftlichen Effekts auf verschiedenen Wegen. Kauf, Lizenzvertrag, Pacht, einfache Gesellschaft können dazu gewählt werden, um einem andern die Nutzung eines Wirtschaftsgutes gegen Entgelt zu gewähren. Die ökonomische Wirkung kann im Einzelfalle bei allen diesen Rechtsgeschäften die nämliche sein. Die rechtlichen Äusserungen sind verschieden. Auf dem Gebiete des Zivilrechts ist es für den Staat gleichgültig, welcher der genannten Rechtsformen sich die Parteien zu ihrer Herbeiführung bedienen. Er hat ihnen ja jene Formen in ihrer ganzen Mannigfaltigkeit bewusst zur Verfügung gestellt,

damit sie diejenige daraus wählen, die ihnen für ihre Zwecke am besten passt und deren juristische Äusserungen ihren besondern Verhältnissen und Wünschen am angemessensten scheinen. Mit Bezug auf die steuerlichen Folgen eines derartigen Vorgehens der Parteien kann sich dagegen der Staat nicht in gleicher Weise desinteressieren. Können doch diese Folgen bei der Wahl der einen oder der andern Form ganz verschiedene sein. Der Steuergesetzgeber muss sich deshalb darüber schlüssig machen, wie er sich abgaberechtlich zum wirtschaftlichen Endeffekt der Operation stellen will, und sodann muss er dafür sorgen, dass das steuerliche Resultat erreicht wird, unbekümmert um die gewählte zivilrechtliche Form des Rechtsgeschäftes. Die betreffende steuerrechtliche Normierung muss also eine formale Uniformierung wirtschaftlicher Vorgänge anstreben, wo das Zivilrecht absichtlich eine Verschiedenartigkeit der dabei einzuschlagenden Wege begünstigt. Diese Erscheinung wird bei der Erörterung der Einwirkung des Zivilrechts auf die Auslegung der Steuergesetze (unten S. 162a) näher zu würdigen sein.

Der zweckbedingte Unterschied zwischen Zivilrecht und Steuerrecht äussert sich aber nicht nur allgemein in der durch die Aufgabe der beiden Materien in ihrer Gesamtheit geforderten Beschaffenheit. Es muss vielmehr bei jedem einzelnen Institut geprüft werden, welche Wirkungen es als solches im Rahmen seines Rechtsgebiets begrifflich hervorzubringen hat⁵¹⁾. Gerade hier wird es sich aber zeigen, dass trotz gewisser äusserlicher Ähnlichkeiten mit den entsprechenden zivilrechtlichen Rechtsfiguren die Steuerrechtsinstitute häufig andere Aufgaben zu erfüllen haben und deshalb auch in ihrer Bedeutung anders zu würdigen sind. Dies erfordert regelmässig auch eine verschiedenartige gesetzgeberische Behandlung. So findet beispielsweise die Bürgschaft auch zur Sicherung von Steuerforderungen Verwendung. Äusserlich betrachtet eignet sie sich dazu in ihrer zivilrechtlichen Umschreibung ohne

⁵¹⁾ Vgl. auch Hensel, Steuerrecht, S. 52 ff.

weiteres. Verpflichtet sich doch durch den Bürgschaftsvertrag gemäss Art. 492 OR der Bürge gegenüber dem Gläubiger eines Dritten, des Hauptschuldners, für die Erfüllung der Schuld des letztern einzustehen. Dabei darf aber nicht übersehen werden, dass sich die verbürgte Steuerschuld ihrem Wesen nach von der Verbindlichkeit, wie sie der Zivilgesetzgeber im Auge hat, grundsätzlich unterscheidet. Das Verhältnis des Steuerschuldners zum Gemeinwesen als Steuergläubiger weist typisch öffentlich-rechtliche Merkmale auf. Diese beeinflussen auch die verbürgte Geldschuld in ihrer Entstehung, ihrer Ausgestaltung und ihrem Bestand. Insbesondere sind sie für das Rechtsverhältnis zwischen Steuergläubiger, Steuerschuldner und Bürgen in einer Art und Weise massgebend, der die zivilrechtliche Regelung der Bürgschaft nicht Rechnung trägt. Dies zeigt sich namentlich mit Bezug auf die Einreden des Bürgen gegenüber dem einfordernden Gläubiger und in seiner Stellung zum Hauptschuldner nach geleisteter Zahlung. Sollen ihm die erstern in gleichem Umfange zustehen wie dem Steuerschuldner, so müssen ihm durch das Steuerrecht die Mittel in die Hand gegeben werden, sie entsprechend ihrer öffentlich-rechtlichen Natur auf öffentlich-rechtlichem Wege geltend zu machen. Eine Subrogation des zahlenden Bürgen aber in die Rechte des Gläubigers, wie sie Art. 505, Abs. 1 OR vorsieht, verträgt sich mit dem hoheitsmässigen Charakter des staatlichen Steueranspruchs nicht und muss deshalb durch eine besondere öffentlich-rechtliche Regelung ersetzt werden. Dies ist in der Schweiz zum erstenmal bei der Normierung der Zollbürgschaft durch Art. 67 ff. des Bundesgesetzes vom 1. Oktober 1925 über das Zollwesen geschehen. Dieses gibt dem Bürgen während der Dauer des Bürgschaftsverhältnisses gegenüber allen den Steuerfall berührenden Verfügungen das nämliche Beschwerderecht wie dem Zollpflichtigen selbst (Art. 110). Überdies wird dem Bürgen, der die Forderung bezahlt, hierüber eine Bescheinigung ausgestellt, die ihm als Grundlage für die Geltendmachung

seines Rückgriffsrechts und als Rechtsöffnungstitel gegen den Hauptschuldner dient. Befindet sich die Ware, mit Bezug auf welche die Zollforderung entstanden ist, im Gewahrsam der Zollverwaltung, so wird sie dem Bürgen gegen vollständige Bezahlung der Forderung ausgehändigt⁵²⁾. Ähnliche, in der Natur der Sache begründete innerliche Verschiedenheiten gegenüber den entsprechenden zivilistischen Instituten, wie bei der Bürgschaft, fallen auch anderswo, namentlich bei Sukzessions- und Vertretungsverhältnissen in Betracht und verlangen eine entsprechende gesetzgeberische Berücksichtigung.

3. Die Bedeutung der aufgezeigten Unterscheidungsmerkmale liegt vor allem darin, dass ihre Erkennung auch im Steuerrecht die Unhaltbarkeit der von Laband und seiner Schule vertretenen Auffassung dartut, wonach die Rechtsbegriffe des Zivilrechts als solche des Rechts überhaupt angesehen und deshalb — mindestens beim Fehlen einer ausdrücklichen besondern Regelung — auch auf andern Rechtsgebieten angewendet werden könnten⁵³⁾. Diese Ansicht hat auch in der Steuerjudikatur Eingang gefunden und ist — ohne nähere Überprüfung ihrer Richtigkeit — angewendet worden⁵⁴⁾. Ihr grundlegender Irrtum entsprang dem Umstande, dass man es unterliess, Ursprung, Wesen und Ziele öffentlich-rechtlicher — insbesondere

⁵²⁾ Vgl. die nähere Ausführung in Art. 64 der Vollziehungsverordnung vom 10. Juli 1926 und dazu Blumenstein, Steuerrecht, S. 317 ff.; Derselbe, Zollrecht, S. 53 ff.

⁵³⁾ Vgl. Ball, Steuerrecht und Privatrecht, 1924, S. 8, Note 31; Becker, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, S. 97.

⁵⁴⁾ Vgl. unten Note 109. Wir finden ihren Niederschlag auch in bundesgerichtlichen Urteilen. Der Gerichtshof ist dabei — namentlich in früheren Jahren — sogar soweit gegangen, in derartigen Fällen — beispielsweise hinsichtlich der Steuerprivilegien oder der *condictio indebiti* — die Kompetenz der Zivilgerichte anzuerkennen; vgl. BGE 1 Nr. 11; 3 Nr. 2; 5 Nr. 108; 6 Nr. 11; 12 Nr. 102; 24 (2) Nr. 76; 26 (2) Nr. 104 und dazu Blumenstein, Steuerrecht, S. 58, Note 15, S. 159.

steuerrechtlicher — Institutionen näher zu untersuchen und sich allzusehr auf gewisse äusserliche Ähnlichkeiten oder auch nur auf hergebrachte gleichlautende Bezeichnungen stützte. Die Erörterungen in Ziffern 1 und 2 hievon haben nachzuweisen versucht, warum und nach welchen Richtungen hin die Vorschriften der Steuergesetze trotz derartiger Analogien unter selbständigen Gesichtspunkten gewürdigt werden müssen.

Die Erkenntnis der grundsätzlichen Verschiedenheit zwischen zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Instituten führt mit innerer Notwendigkeit zur Selbständigkeit der steuerrechtlichen Begriffsbildung. Insbesondere die deutsche Steuerrechtsliteratur hat sich denn auch seit etwa einem Jahrzehnt zielbewusst nach dieser Richtung hin entwickelt⁵⁵⁾.

Ihren Ausgangspunkt findet diese Auffassung im Zweckgedanken des Steuerrechts, wie er auch oben unter Ziffer 2 angetönt wurde⁵⁶⁾. Bei jedem einzelnen Steuerrechtsinstitut muss untersucht werden, welche Funktionen es in dem Rechtsgebiet als Ganzem zu erfüllen hat. Daraus ergeben sich von selbst — wie dies oben anhand der Steuerbürgschaft dargetan wurde — nicht nur seine begrifflichen Unterschiede zu analogen Erscheinungen des Zivilrechts, sondern namentlich auch die besondern Anforderungen, die an seine Ausgestaltung im einzelnen zu stellen sind. Die klare Erkenntnis der Selbständigkeit

⁵⁵⁾ Bahnbrechend wirkten hier namentlich Becker in seinem Kommentar zur Reichsabgabenordnung (1. Aufl. 1922); Derselbe, Zur Auslegung der Steuergesetze, in „Steuer und Wirtschaft“, 1924, S. 145 ff.; Emge, Gratisaktien und Steuern; grundsätzliche Erwägungen über die Beziehung des Steuerrechts zum Zivilrecht, 1923, S. 31 ff.; Ball, a. a. O., S. 117 ff. Vgl. im übrigen die bei diesem zitierte Literatur.

⁵⁶⁾ Vgl. die Ausführungen bei Ball, a. a. O., S. 117 ff.; Emge, a. a. O., S. 42 spricht von einer „Entwicklung der dem Steuerrecht immanenten Zweckgedanken“; Becker, Kommentar, S. 97 betont, dass das Steuerrecht „aus sich heraus zu entwickeln sei“.

und der zweckbedingten Verschiedenheit des Steuerrechts gegenüber dem Zivilrecht stellt demnach die Grundlage für einen richtigen Ausbau unserer Rechtsmaterie dar.

Immerhin wird man sich auch hierin vor den Übertreibungen hüten müssen, die naturgemäss gerade den Pionieren der neuen Auffassung unterlaufen sind. Es ist durchaus nicht notwendig, dass man, vom Standpunkte der grundsätzlichen Verschiedenheit ausgehend, mit einem gewissen Fanatismus jede Anlehnung des Steuerrechts an zivilrechtliche Begriffe verpönt, wie dies die oben erwähnten Autoren mehr oder weniger zu befürworten scheinen⁵⁷⁾. Man würde durch ein solches Vorgehen wertvolle Anknüpfungspunkte zwischen den beiden Rechtsmaterien und eine zweckmässige Erfassung der gemeinsamen wirtschaftlichen Basis einbüssen⁵⁸⁾. Gerade unter diesem Gesichtspunkte empfiehlt es sich daher, bei der Beantwortung der vorliegenden Frage nicht von der Steuerrechtsmaterie als Ganzes, sondern von Wesen und Zweckbestimmung des einzelnen Steuerrechtsinstituts auszugehen. So wird man insbesondere dem Zweckgedanken des Steuerrechts am besten gerecht.

⁵⁷⁾ Vgl. namentlich die temperamentvollen Ausführungen bei Emge, a. a. O., S. 42.

⁵⁸⁾ In diesem Sinn ist namentlich die Ansicht Balls a. a. O., S. 108 abzulehnen, dass zur Umschreibung des Steuerobjektes zivilrechtliche Begriffe niemals zu verwenden seien, „weil die Bestimmung des Gegenstandes der Besteuerung niemals und in keinem Teile unter dem Zweckgedanken des Privatinteresses steht“. So richtig an sich auch diese Prämisse ist, so wenig führt sie mit Notwendigkeit zu dem von Ball gezogenen Schluss. Dieser übersieht nämlich, dass trotz Verschiedenheit der grundlegenden Interessen eine homogene Regelung aus dem Grunde möglich oder sogar wünschbar sein kann, weil die rechtliche Umschreibung des massgebenden wirtschaftlichen Tatbestandes zweckmässigerweise im Steuerrecht mit derjenigen im Zivilrecht übereinstimmend gefasst wird. Ob dies zutrifft, muss natürlich im Einzelfall genau geprüft werden. Aber es hätte keinen Sinn, einzig aus prinzipiellen Gründen ein solches Vorgehen abzulehnen. Die schweizerische Steuergesetzgebung steht jedenfalls nicht auf diesem Boden.

III. Möglichkeiten und Richtungen der Einwirkung.

Die vorstehende Untersuchung der Berührungspunkte zwischen Steuerrecht und Zivilrecht einerseits und ihrer Unterscheidungsmerkmale andererseits hat gezeigt, dass das trennende Element stärker und jedenfalls grundsätzlicher ist als das verbindende. Vom wissenschaftlichen Standpunkt aus wäre es deshalb unzulässig, für die Normierung des Steuerrechts die nämlichen Ausgangspunkte zu wählen oder dabei nach den gleichen Grundgedanken zu verfahren wie in der Zivilgesetzgebung. Und zwar gilt dies — wie oben gezeigt wurde — für den Aufbau im allgemeinen sowohl als auch für die Regelung einzelner Institute.

Dies schliesst indessen nicht aus, dass tatsächlich die geltende Steuerrechtsordnung deutliche Spuren eines zivilistischen Einflusses aufweist. Im schweizerischen Steuerrecht tritt dies viel deutlicher zutage als im deutschen, das als Reichsrecht heute auf eine Lebensdauer von noch nicht fünfzehn Jahren zurückblickt und deshalb bei seiner Schaffung und namentlich in seiner Fortbildung unter dem ausgesprochenen Einfluss der modernen wissenschaftlichen Ideen stand⁵⁹⁾. Man kann sich aber auch de lege ferenda fragen, ob eine bewusste Ausschaltung jeder zivilrechtlichen Einwirkung auf die Steuergesetzgebung für deren Ausgestaltung nicht direkt einen Nachteil bedeuten würde. Würden doch dadurch natürliche Zusammenhänge gewaltsam zerrissen und gingen Anhaltspunkte verloren, die für eine zweckmässige, den wirtschaftlichen Verhältnissen adäquate Regelung wertvoll sind. Ob die Einwirkung eine mehr äusserliche oder innerliche ist und sein soll, dies lässt sich nur beim einzelnen Rechtsinstitut anhand der vorliegenden Berührungspunkte und Unterscheidungsmerkmale feststellen.

⁵⁹⁾ Dies gilt insbesondere für die Reichsabgabenordnung, die den Grundstein der juristischen Ausgestaltung des gesamten deutschen Steuerrechts bildet und deren Schöpfer, Enno Becker, zu den prominenten Vorkämpfern einer absoluten Trennung von Zivilrecht und Steuerrecht gehört.

Für die systematische Gliederung und Untersuchung der Einwirkung sowie für die Richtungen, nach welchen hin sich diese abspielt, wird man am besten von den einzelnen Gruppen von Berührungspunkten ausgehen, die in Abschnitt I hievor festgestellt wurden. Beruht doch auf ihnen die Möglichkeit einer Einwirkung überhaupt.

1. Äusserlich am augenfälligsten tritt eine solche im Hinblick auf die phänomenologischen Berührungspunkte (vgl. oben S. 148a ff.) hervor. Da die Steuer ein Schuldverhältnis darstellt, muss der Steuergesetzgeber die einzelnen — subjektiven, objektiven und konstitutiven — Wesensmerkmale eines solchen herausarbeiten. Diese sind begriffsbedingt und können deshalb — zunächst rein äusserlich genommen — ihrer grundsätzlichen Beschaffenheit nach nicht andere sein als im Zivilrecht: berechnete und verpflichtete Subjekte (subjektives Moment), Entstehungsgrund, Inhalt und Bestimmbarkeit der Obligation (objektives Moment), Tatsachen, die für den Bestand, die Endigung und die Sicherung der Verpflichtungen ausschlaggebend sind (konstitutives Moment).

Anders verhält es sich natürlich mit der Ausgestaltung dieser einzelnen Momente. Hier verlangen die wesensbedingten und zweckbedingten Unterschiede zwischen Zivilrecht und Steuerrecht eine abweichende Regelung nicht nur in der rechtlichen Auffassung, sondern auch in der äusserlichen Formulierung der einzelnen Institute. Die meisten — wenigstens formalen — Ähnlichkeiten finden wir beim konstitutiven Moment des Steuerschuldverhältnisses, wo namentlich die zeitliche Begrenzung des Anspruches durch gesetzliche Befristung und Verjährung sowie einzelne Sicherungsmittel (Pfandrecht, Bürgschaft) den entsprechenden Erscheinungen des Zivilrechts nachgebildet sind (vgl. oben S. 152a).

Auch mit Bezug auf die Umschreibung der Person des Steuerpflichtigen muss sich der Steuergesetz-

geber an die personenrechtlichen Begriffe des Privatrechts anlehnen, da eine öffentlich-rechtliche Umschreibung der Rechtsfähigkeit, die hier mit Rücksicht auf die bundesrechtliche Ordnung der Zwangsvollstreckung ausschlaggebend ist (vgl. oben S. 143a), nicht besteht. Die persönlichen Verhältnisse des Steuersubjekts werden ebenfalls im Sinne des Zivilrechts geordnet. Die Handlungsfähigkeit richtet sich, soweit sie für das steuerliche Geschehen eine Rolle spielt, schlechtweg nach der zivilistischen Regelung. Dasselbe ist hinsichtlich des Wohnsitzes zu sagen, der bei den meisten Steuern die wichtigste Begründungsart der steuerrechtlichen Zugehörigkeit bildet (vgl. oben Note 24). Hier gewinnt die Anlehnung an das Zivilrecht mehr und mehr Boden. Die Einführung des zivilistischen Wohnsitzbegriffs in das Steuerrecht erfolgte — auf Anregung von Paul Speiser — zuerst durch die bundesgerichtliche Doppelbesteuerungsjudikatur um die Mitte der 90er Jahre des letzten Jahrhunderts. Massgebend war dafür die Notwendigkeit einer einheitlichen Umschreibung des steuerrechtlichen Wohnsitzbegriffs im interkantonalen Steuerrecht⁶⁰⁾. Es zeigte sich aber auch, dass die Begriffsmerkmale und Erscheinungsformen der Art. 23 ff. ZGB — mit geringfügigen Einschränkungen — den steuerlichen Anforderungen ohne weiteres zu genügen imstande sind⁶¹⁾. In der Folge wurde in verschiedenen Steuergesetzen des Bundes und der Kantone geradezu ausdrücklich festgestellt, dass sich der Wohnsitz nach den Vorschriften des ZGB

⁶⁰⁾ Vgl. darüber Blumenstein, Steuerrecht, S. 32 ff. und S. 139 sowie die dort zitierte Literatur; insbesondere Speiser, Zur Praxis des Bundesgerichts betreffend das Verbot der Doppelbesteuerung, Zeitschrift für schweizerisches Recht, N. F., Bd. 17, S. 68 ff. und Bd. 34, S. 80 ff.

⁶¹⁾ Soweit die Abweichungen von der zivilistischen Formulierung grundsätzlicher Natur sind — wie z. B. hinsichtlich des Doppelwohnsitzes der Familie — ist das Bundesgericht bis heute nicht zu einer abschliessenden Formulierung gelangt. Vgl. Blumenstein, Steuerrecht, S. 38 f. und die dort zitierte Judikatur und Literatur.

bestimmt⁶²⁾. Wo dies nicht der Fall ist, beherrscht jedenfalls diese Auffassung heute beinahe ausschliesslich die kantonale wie die bundesrechtliche Steuerpraxis⁶³⁾.

Eine direkte Anlehnung an die zivilrechtlichen Begriffe und ihre Formulierung wird freilich in vielen Fällen durch die zweckbedingte Verschiedenheit zwischen Zivilrecht und Steuerrecht ausgeschlossen. Dieses weist zwar ähnliche Erscheinungen auf wie jenes; jedoch müssen sie in anderer Weise zur Auswirkung gelangen. Hier bedient sich der Steuergesetzgeber des zivilistischen Grundgedankens, gestaltet diesen jedoch in der für seine Zwecke erforderlichen Weise aus. Es findet somit eine Umbildung zivilrechtlicher Institute in solche des Steuerrechts statt. Sie geschah in der älteren Steuergesetzgebung meistens unbewusst und liess in der systematischen Durchbildung und in der Formulierung sehr zu wünschen übrig⁶⁴⁾. In Betracht fallen insbesondere die Äusserungen der Mit-

⁶²⁾ Vgl. Eidg. Kriegssteuerbeschluss vom 22. Dezember 1915, Art. 5 und 12 und vom 28. September 1920, Art. 7; Bern, Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer, Art. 4; Genf, loi du 24 mars 1923 sur les contributions publiques, art. 3.

⁶³⁾ Vgl. Amstutz und Wyss, Das eidgenössische Stempelsteuerrecht, 1930, S. 37; Goetzinger, Die Basler Steuergesetze, 1922, S. 32 ff.; Volmar und Blumenstein, Kommentar zum bernischen Steuergesetz, 1920, S. 22 und 51 ff.; Jacot, Le droit fiscal du Canton de Neuchâtel, 1932, p. 4 ss.; Robert und Ehrensberger, Lexikon für schweizerisches Steuerrecht, 1932, S. 868 ff. und 878. Eine weitere Fassung scheinen die zürcherische und die luzernische Judikatur dem steuerrechtlichen Wohnsitzbegriff zu geben; vgl. Klaus, Zürcher Steuergesetz mit Entscheidungen, 1931, S. 8 ff.; Robert und Ehrensberger, a. a. O., S. 878.

⁶⁴⁾ Ich habe in der Festschrift für Eugen Huber, angeregt durch Fritz Fleiner, Über die Umbildung zivilrechtlicher Begriffe durch das öffentliche Recht, 1906, versucht, diesen Prozess sowie das Wesen der wichtigsten Erscheinungen auf diesem Gebiete aufzuzeigen und näher zu umschreiben. Vgl. Blumenstein, a. a. O., S. 239 ff.; Derselbe, Kommentar zum Bundesgesetz über die Stempelabgaben, 1918, S. 62 ff., 152 ff.; Derselbe, Steuerrecht, S. 25 f. und 107 ff.

haftung und Solidarität, der Vertretungs- und Sukzessionsverhältnisse sowie der Rückgriffsrechte. Ihre wissenschaftliche Erforschung hat zur Aufstellung der scharf umrissenen und durchgebildeten Steuerrechtsinstitute der solidarischen Mithaftung, der Steuersubstitution, der Steuersukzession und des Steuerregresses geführt, die in fortschreitendem Masse auch in der positiven schweizerischen Steuergesetzgebung Aufnahme und legislatorische Ausgestaltung finden⁶⁵⁾. Alle diese Institute gehen deutlich auf solche des Zivilrechts zurück. Deren ratio liegt auch ihnen zugrunde. Der öffentlich-rechtliche Charakter des Steuerschuldverhältnisses, insbesondere die weitgehende Machtvollkommenheit, welche die Gebietshoheit dem Gemeinwesen als Steuergläubiger verleiht, erforderten und ermöglichten aber die Ausbildung des grundlegenden Gedankens in einer Weise und Intensität, die auf privatrechtlichem Gebiet weder nötig noch auch begrifflich möglich und zulässig wäre. Vor allem kann der Steuergesetzgeber als für den Steuerbetrag solidarisch Mithaftende, als Steuersubstituten, Steuersukzessoren oder Steuerregresspflichtige Personen bezeichnen, die nicht notwendigerweise zu den als Steuerobjekt dienenden wirtschaftlichen Verhältnissen in einer zivilrechtlichen oder überhaupt in einer juristischen Beziehung stehen. Er kann sich dabei durch ausschliesslich steuertechnische oder gar fiskalische Erwägungen leiten lassen. Erforderlich ist nur, dass jene Personen aus persönlichen oder wirtschaftlichen Gründen seiner Gebietshoheit unterstehen und sich daher seinem Machtgebot zu fügen haben. Es besteht hier eine deutliche Analogie zur steuerrechtlichen Zugehörigkeit (vgl. oben Note 6). Auch nach der objektiven Seite hin werden die entstehenden Verpflichtungen sowie die gesamte

⁶⁵⁾ Vgl. Eidgenössisches Stempelgesetz, Art. 16, 24, 36, 41; Eidg. Couponsteuergesetz, Art. 11. Eidg. Kriegssteuerbeschluss, Art. 14, 16; Basel, Gesetz vom 6. April 1922 über die direkten Steuern, §§ 19, 33; Genf, loi du 24 mars 1923 sur les contributions publiques, art. 10—12; Bern, Gesetz vom 6. April 1919 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer, Art. 8.

rechtliche Stellung der genannten Personen durchaus unter öffentlich-rechtlichen Gesichtspunkten umschrieben; sie sind namentlich nicht nur materieller, sondern auch verfahrensmässiger Art⁶⁶⁾. Auf die zivilrechtlichen Erscheinungen, die ihnen als Vorbild dienten, darf deshalb bei der Auslegung dieser steuerrechtlichen Institute in keiner Weise abgestellt werden.

2. Intensiver als die soeben geschilderte ist die Einwirkung des Zivilrechts auf das Steuerrecht, die sich aus den funktionellen Berührungspunkten zwischen den beiden Rechtsgebieten (vgl. oben S. 153a) ergeben kann. Dies folgt daraus, dass es sich dabei um Institute handelt, die hier wie dort die nämlichen Wirkungen zu erzielen bestimmt sind. Die zweckbedingten Unterschiede, die bei der erstgenannten Gruppe mitsprechen, fehlen hier. Es steht daher nichts entgegen, die entsprechenden zivilrechtlichen Bestimmungen im Steuerrecht als analog anwendbar zu erklären. Dies kann aber stets nur durch eine darauf gerichtete ausdrückliche Vorschrift des Steuergesetzgebers geschehen. Eine analoge Anwendung von Zivilrechtssätzen auf steuerrechtliche Verhältnisse durch die Veranlagungspraxis oder die Rechtsprechung ist unzulässig, weil sie dem Grundsatz der gesetzmässigen Verwaltung widerspricht, der verlangt, dass sich eine Verwaltungsverfügung letzten Endes auf eine Norm des geltenden Verwaltungsrechtes stützt⁶⁷⁾.

Erklärt aber das Steuergesetz eine zivilrechtliche Vorschrift ausdrücklich als analog anwendbar, so kommt diese nunmehr als öffentlich-rechtliche, als Bestandteil des Steuerrechts, in Betracht⁶⁸⁾. Die Wirkung ist die nämliche wie wenn die betreffende Bestimmung in den Kontext des Steuergesetzes aufgenommen worden wäre. Infolgedessen ist der verwendete Zivilrechtssatz von der künftigen

⁶⁶⁾ Vgl. Blumenstein, Steuerrecht, S. 112 ff., 117 ff.

⁶⁷⁾ Vgl. Fleiner, Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts, 8. Aufl. 1928, S. 131 ff.

⁶⁸⁾ Vgl. Blumenstein, Steuerrecht, S. 26.

Entwicklung der Zivilgesetzgebung als solcher losgelöst. Erfährt diese demnach in dem massgebenden Punkte im Laufe der Zeit eine Änderung, so wird davon das Steuerrecht nicht berührt. Die von ihm als analog anwendbar erklärte privatrechtliche Vorschrift ist weiterhin in derjenigen Fassung anzuwenden, die sie zur Zeit ihrer Herübernahme in das Steuerrecht besass. Stände doch nicht fest, ob die neue Formulierung denjenigen Zwecken noch entspricht, welche der Steuergesetzgeber mit der Anwendbarerklärung der Bestimmung erreichen wollte. Aus dem nämlichen Grund ist auch die steuerrechtliche Verwaltungspraxis und Rechtsprechung nicht an die Auslegung gebunden, welche die Zivilgerichte der betreffenden Bestimmung geben.

Die Form der Anwendbarerklärung kann eine verschiedenartige sein: Der Steuergesetzgeber kann bestimmte, von ihm genannte zivilrechtliche Vorschriften ausdrücklich als analog anwendbar erklären⁶⁹⁾. Er kann auch verfügen, dass sich eine spezielle steuerrechtliche Erscheinung „nach den einschlägigen Vorschriften des ZGB bestimmt“⁷⁰⁾ oder dass als Begriff des Steuerrechts der in einer bestimmten Zivilrechtsnorm umschriebene gelten soll⁷¹⁾. In allen diesen Fällen liegt der Wille des Steuergesetzgebers klar zutage, eine von ihm ausdrücklich bezeichnete Bestimmung des Zivilrechts so zur Anwendung bringen zu lassen wie sie lautet.

Damit sind aber auch die Voraussetzungen und Grenzen einer derartigen Anwendung umschrieben. Diese darf

⁶⁹⁾ Dies tut mit Bezug auf Art. 129 ff. OR das bernische Gesetz vom 7. Juli 1918 über die direkten Staats- und Gemeindesteuern, Art. 37 und 40 bei der Steuer- und Nachsteuerverjähmung.

⁷⁰⁾ So Bern, Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer, Art. 4, Abs. 2 hinsichtlich des Steuerwohnsitzes.

⁷¹⁾ Vgl. das soeben genannte bernische Gesetz, Art. 4, Abs. 1: „Als Grundstücke im Sinne der Art. 1 und 2 dieses Gesetzes gelten die in Art. 655 des schweizerischen ZGB genannten Vermögensgegenstände“.

nur in denjenigen Fällen stattfinden, die im Steuergesetz ausdrücklich genannt sind. Sie ist eine analoge, d. h. es muss im Einzelfall geprüft werden, ob die tatsächlichen Prämissen gegeben sind, unter welchen sie auch im Zivilrecht erfolgen würde, wobei aber der Natur der Sache nach nicht ohne weiteres eine absolute, sondern bloss eine sinn-gemässe Identität verlangt werden kann. Dies liegt im Begriffe der Analogie. Sie bedeutet, dass *ceteris paribus* gleich zu entscheiden ist, wie dies nach der angerufenen Vorschrift zu geschehen hätte.

Die in Abschnitt II hievor aufgezeigten wesens- und zweckbedingten Unterschiede zwischen Zivilrecht und Steuerrecht bringen es mit sich, dass das Ausdehnungsgebiet der analogen Anwendbarerklärung zivilrechtlicher Vorschriften ein ziemlich beschränktes ist. Insbesondere kann diese regelmässig nicht mit Bezug auf grössere Rechtskomplexe, sondern nur auf einzelne Rechtsfiguren erfolgen. Und auch hier ist eine Zurückhaltung des Steuergesetzgebers geboten, da auch bei scheinbarer äusserer Übereinstimmung öfters gewisse innere Verschiedenheiten bestehen, die sich in der Rechtsanwendung störend auswirken können. Das positive schweizerische Steuerrecht hat denn auch von der zivilrechtlichen Analogie nur spärlich Gebrauch gemacht.

Gewisse Unstimmigkeiten sind dabei — wie oben angedeutet wurde — nicht zu vermeiden. Dem ganzen Vorgehen haftet immer etwas Zufälliges an.

3. Grundsätzlicher und praktisch bedeutsamer gestaltet sich die Einwirkung zivilrechtlicher Begriffe und Institute auf die Steuergesetzgebung, gestützt auf die organischen Berührungspunkte zwischen Zivilrecht und Steuerrecht (vgl. oben S. 154a). Veranlassung hiezu können verschiedene Umstände bieten.

Einmal kann ein an sich steuerrechtliches Institut in ausgesprochen privatrechtliche Interessen eingreifen, zu deren besonderer Regelung der Steuergesetzgeber

deshalb keinen Anlass hat, weil ihr Zusammenhang mit der steuerlichen Rechtsfigur lediglich durch Erscheinungen des Zivilrechts selbst bedingt wird und daher an sich keinerlei steuerrechtliche Bedeutung besitzt. Ein typisches Beispiel hierfür bietet die Steuerbürgschaft, wie sie in Art. 67—71 des Zollgesetzes geregelt wird (vgl. oben S. 168a). Steuerrechtlich erheblich ist hierbei — wie früher gezeigt wurde — eine Festlegung der Haftung des Bürgen gegenüber dem Fiskus sowie seiner allfälligen Ansprüche gegen diesen nach erfolgter Bezahlung der Bürgschaftsschuld. Die Rechtsverhältnisse zwischen dem Hauptschuldner und dem Bürgen sowie diejenigen unter mehreren Mitbürgen berühren das Zollrecht nicht. Zutreffend bestimmt deshalb Art. 68, Abs. 3 leg. cit. ausdrücklich, dass sie sich nach den Vorschriften des Obligationenrechts richten. Diese werden hier nicht — wie im Falle einer analogen Anwendung — zu solchen des Steuerrechts. Sie können von den Parteien nur als zivilrechtliche angerufen werden, da die Beziehungen zwischen Bürgen und Hauptschuldner trotz des an sich öffentlich-rechtlichen Charakters der Zollbürgschaft als solcher nach dem Willen des Gesetzgebers privatrechtliche sein sollen, was auch einzig ihrer wirtschaftlichen Struktur entspricht. Das Zollgesetz scheidet sie bewusst aus dem Rahmen seiner normativen Regelung aus, weil sie kein steuerrechtliches Interesse bieten. Bei der Regelung eines ausgesprochen steuerrechtlichen Institutes wie der Zollbürgschaft finden also zivilrechtliche und steuerrechtliche Vorschriften nebeneinander Verwendung. Analoge Verhältnisse finden wir beim sog. Steuerregress, d. h. bei dem vom Steuergesetzgeber vorgesehenen Recht des Steuerschuldners, einen durch ihn bezahlten Steuerbetrag von einer andern Person zurückzufordern^{71a)}. Hier begnügt sich der Steuergesetzgeber regelmässig damit, den Anspruch des Regressberechtigten

^{71a)} Vgl. Blumenstein, Steuerrecht, S. 119 ff. sowie oben S. 177a.

zu formulieren und die Person des Regresspflichtigen näher zu bezeichnen^{71b)}. Die Geltendmachung des Rückgriffsanspruchs dagegen fügt sich beim Schweigen des Steuergesetzgebers in das zwischen den Parteien bestehende Vertragsverhältnis ein^{71c)}.

Das Gegenstück hierzu bietet eine zweite Gruppe von Fällen, bei denen das Steuergesetz in bewusster Weise zivilrechtliche Erscheinungen als solche seinen Zwecken dienstbar machen will. Auch hier entlehnt es nicht, wie bei der Analogie, dem Zivilrecht bestimmte Begriffe, um sie im Rahmen seiner eigenen — öffentlich-rechtlichen — Normierung zu verwenden und damit zum Bestandteil seiner Rechtsordnung zu machen. Es knüpft vielmehr an das Institut des Privatrechts an und verleiht diesem neben seiner originären noch eine weitere — steuerrechtliche — Bedeutung. Dies trifft dann zu, wenn ein vom Privatrecht geschaffenes Institut eine Erscheinung *sui generis* darstellt, die sich nicht in der rechtlichen Umschreibung eines tatsächlichen — wirtschaftlichen — Vorkommnisses erschöpft, sondern als solche nur im Recht und von Rechts wegen besteht. Wenn der Steuergesetzgeber auf einen derartigen Begriff Bezug nimmt, so kann er dies notwendigerweise nur unter Zugrundelegung der vom Zivilrecht gewählten Umschreibung tun. Andernfalls müsste er selbst einen neuen Begriff schaffen und ihn auch in der

^{71b)} Zahlreiche Beispiele bietet das eidgenössische Stempelsteuerrecht: Rückgriff des Abgabepflichtigen beim Emissionsstempel auf den Obligationengläubiger bzw. den Erwerber des Titels, der steuerzahlenden Vertragspartei oder des gewerbmässigen Vermittlers beim Umsatzstempel, des Versicherers beim Stempel auf Prämienquittungen, des Frachtführers beim Frachtbriefstempel und des Couponschuldners bei der Couponsteuer; vgl. Stempelgesetz, Art. 16a, 24, 36, 47, 51, Couponsteuergesetz, Art. 11.

^{71c)} Vgl. Blumenstein, Steuerrecht, S. 122. Eine Ausnahme von dieser Regel macht einzig Art. 11 Couponsteuergesetz, der das Obligatorium des Rückgriffes und dessen Vornahme im Wege der Verrechnung vorschreibt.

von ihm gewollten Art umschreiben. Dass er dies unterlässt, beweist, dass er die zivilrechtliche Formulierung als massgebend betrachten will.

Dabei muss aber aus den einschlägigen steuerrechtlichen Bestimmungen hervorgehen, dass diese tatsächlich an den zivilrechtlichen Begriff als solchen anknüpfen wollen, indem sie ihn allein als für den von ihnen verfolgten Zweck geeignet halten. Auf ihn muss also die betreffende steuerrechtliche Regelung gleichsam zugeschnitten sein⁷²⁾. Es genügt also namentlich nicht, dass sich der Steuergesetzgeber eines zivilrechtlichen terminus technicus bedient, da er damit sehr wohl einfach den dadurch juristisch umschriebenen wirtschaftlichen Tatbestand bezeichnet haben kann. Sowohl die formelle und materielle Beschaffenheit des betreffenden Zivilrechtsinstituts als auch der steuerrechtliche Zusammenhang, in dem es verwendet wird, müssen vielmehr darauf hinweisen, dass es sich einzig um jenes Institut als solches handeln kann⁷³⁾.

Die rechtliche Bedeutung dieser Erscheinung beruht darin, dass in solchen Fällen bei der Auslegung und Anwendung des Steuerrechts der in Frage stehende Tatbestand stets und ausschliesslich in seiner rein zivilrechtlichen Umschreibung erfasst werden muss und dass daher deren Abänderung aus fiskalischen oder andern steuerrechtlichen Gründen von vornherein als unzulässig erscheint. Dies im Gegensatz zur oben genannten Art einer Verwendung zivilistischer Bezeichnungen zur blossen Kenntlichmachung rein wirtschaftlicher Vorgänge, bei der den Steuerveranlagungs- und Justizinstanzen eine Interpretation nach andern als zivilrechtlichen Gesichtspunkten

⁷²⁾ Vgl. dazu Hensel, Steuerrecht, S. 53, der allerdings einzig den Fall der Heranziehung eines zivilrechtlichen Institutes als Steuerobjekt im Auge hat.

⁷³⁾ Ball, a. a. O., S. 113 ff. spricht in solchen Fällen von „Reservaten des Privatrechtes“; Emge, a. a. O., S. 33 vom „Problem des zivilistischen Minimums im Steuerrecht“.

nicht verwehrt werden kann⁷⁴⁾. Eine allgemeine Regel darüber, wann die vom Steuergesetz verwendeten zivilistischen Bezeichnungen im erstgenannten und wann sie im letztgenannten Sinne gemeint sind, lässt sich nicht aufstellen. Die Prüfung dieser Frage hat für jeden Einzelfall anhand aller einschlägigen Umstände zu erfolgen^{74a)} und bietet erhebliche Schwierigkeiten. Von besonderer Bedeutung ist das Problem für die Bestimmung des Steuersubjekts und des Steuerobjekts.

Als Steuersubjekt kommt im schweizerischen Recht aus Gründen der Vollstreckungsmöglichkeit grundsätzlich nur ein rechtsfähiges Individuum in Betracht (vgl. oben S. 175a). Die Rechtsfähigkeit wird durch das Bundeszivilrecht geordnet⁷⁵⁾. Seine einschlägigen Vorschriften sind kraft der verfassungsmässigen Prävalenz des Bundesrechts (BV, Übergangsbestimmungen Art. 2) auch für den kantonalen Steuergesetzgeber verbindlich. Das eidgenössische Steuerrecht, das an diese Schranke nicht gebunden wäre, hat auf eine selbständige Regelung der Materie verzichtet. Sofern daher im — kantonalen oder eidgenössischen — Steuerrecht ein Individuum als steuerpflichtig erklärt wird, dem Rechtsfähigkeit nach Bundeszivilrecht zukommt, kann seine Umschreibung auch in steuerlicher Beziehung nur nach Massgabe der genannten Vorschriften erfolgen. Der kantonale Steuergesetzgeber ist zwar nicht gehalten, ein solches Individuum in den Kreis seiner Steuersubjekte aufzunehmen. Tut er es jedoch, so ist er dabei an die zivilrechtliche Begriffsdefinition und alle ihre rechtlichen Konsequenzen gebunden. Das zeigt sich namentlich bei der Kollektiv- und Kommanditgesellschaft. In den einen Kantonen wird sie als selbständiges Steuersubjekt behandelt, während in den

⁷⁴⁾ Hensel, Steuerrecht, S. 53 spricht in diesem letztern Fall von einer Verwendung zivilistischer Bezeichnungen als „Hilfsbegriffe“ des Steuerrechts.

^{74a)} So zutreffend Emge, a. a. O., S. 33 ff.

⁷⁵⁾ Vgl. Art. 11, 52 ZGB, Art. 559, 597 OR.

ändern die Steuerpflicht für ihr Vermögen und Einkommen den unbeschränkt haftenden Teilhabern überbunden ist⁷⁶⁾. Als Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft im steuerrechtlichen Sinn kann im einen wie im andern Fall nur ein Gebilde betrachtet werden, das die im OR hierfür geforderten Requisite aufweist. Sonst würde ihm vor allem die Rechtsfähigkeit nicht zukommen, deren es als Steuersubjekt bedarf. Irgendwelche selbständige Ordnungsbefugnis kommt hier dem Steuergesetzgeber nicht zu, und auch die rechtsanwendenden Behörden sind deshalb an die zivilistische Begriffsumschreibung gebunden. Sie können also namentlich nicht etwa aus fiskalischen Rücksichten davon abweichen. Weder darf eine Personenvereinigung, die den obligationenrechtlichen Vorschriften nicht genügt, als Kollektivgesellschaft besteuert werden, noch auch darf in einem Kanton, wo die Steuerpflicht vorbehaltlos der Gesellschaft als solcher und nicht den Gesellschaftern auferlegt ist, im Einzelfall auf diese zurückgegriffen werden, ohne dass die hierfür durch das OR bezeichneten Voraussetzungen erfüllt sind. Es wäre insbesondere nicht angängig, die persönliche Haftbarkeit der Teilhaber dadurch zu konstruieren, dass man sich auf die Theorie von der Gesamthandsnatur der Kollektivgesellschaft beruft⁷⁷⁾. Gegen aussen stellt die Kollektivgesellschaft ein selbständiges, von den Teilhabern verschiedenes Rechtssubjekt dar, und diese zivilrechtliche Regelung ist auch für den Steuergesetzgeber verbindlich, weil sie zum spezifischen Charakter der von ihm als steuerpflichtig bezeichneten Gesellschaft gehört.

⁷⁶⁾ Im erstern Sinn z. B. Bern, Solothurn; im letztern Basel, Genf, Zürich; vgl. Blumenstein, Steuerrecht, S. 83.

⁷⁷⁾ Wie es das bernische Verwaltungsgericht (Monatsschrift für bernisches Verwaltungsrecht, Bd. 29, Nr. 128, S. 367) und mit ihm das Bundesgericht (in einem ungedruckten Urteil vom 14. September 1928 i. S. Müller c. Bern) zur Begründung der Nachsteuerpflicht der Mitglieder einer aufgelösten Kollektivgesellschaft getan haben, indem sie annehmen, dass die Socii, die die Steuererklärung für die Gesellschaft abgaben, „auf eigene Rechnung“ gehandelt haben.

Da die Bindung des Steuergesetzgebers an die zivilrechtliche Umschreibung der Rechtsfähigkeit — wie oben angedeutet wurde — auf rein vollstreckungsrechtliche Rücksichten zurückzuführen ist, so hindert sie jenen grundsätzlich nicht daran, gegebenenfalls auch ein nicht rechtsfähiges Gebilde als Steuersubjekt zu bezeichnen⁷⁸⁾. Nur muss dafür gesorgt werden, dass daneben ein für die Steuer haftbares rechtsfähiges Individuum vorhanden ist. Dies kann im Wege der Steuersubstitution geschehen (vgl. oben S. 177a), indem beispielsweise als Substituten die Mitglieder der betreffenden Personenvereinigung genannt werden. Nur bedarf es hiezu einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung, da die Steuersubstitution nicht vermutet wird⁷⁹⁾. Dieser Tatsache trägt die schweizerische Steuergesetzgebung nicht immer Rechnung, und auch die Steuerjudikatur scheint darüber nicht ganz im klaren zu sein⁸⁰⁾.

Stark umstritten ist in der Steuerrechtsliteratur die Verwendung zivilrechtlicher Begriffe als Steuerobjekt, d. h. als Tatbestand, dessen Vorhandensein den Ausgangspunkt für die Entstehung einer Steuerforderung im Einzelfall bildet⁸¹⁾. Dass der Steuergesetzgeber bei dessen Auswahl und Umschreibung völlig frei und namentlich von den zivilrechtlichen Vorschriften unabhängig ist, versteht sich von selbst. Er kann dabei an zivilistische Begriffsbezeichnungen anknüpfen und diese in beliebiger, von der zivilrechtlichen abweichender Weise ausgestalten. Er kann

⁷⁸⁾ So erklärt beispielsweise Wallis, Finanzgesetz vom 4. November 1903, Art. 41, 70 als steuerpflichtig „Gesellschaften jeglicher Art und Organisation“.

⁷⁹⁾ Vgl. Blumenstein, Steuerrecht, S. 112.

⁸⁰⁾ Vgl. z. B. das Urteil des bernischen Verwaltungsgerichts in Monatsschrift für bernisches Verwaltungsrecht, Bd. 15, Nr. 6, S. 25, wonach einfache Gesellschaften als selbständige Steuersubjekte behandelt werden, trotzdem das Steuergesetz dies weder ausdrücklich vorsieht, noch auch eine Regelung der Haftungsverhältnisse trifft.

⁸¹⁾ Vgl. Blumenstein, Steuerrecht, S. 167 ff.

darunter Tatbestände subsumieren, die nach privatrechtlicher Anschauung nicht dazu gehören oder sogar durch Zivilrechtssatz ausdrücklich davon ausgeschlossen werden⁸²⁾. Begnügt er sich aber damit, ohne nähere Umschreibung eine zivilistische Rechtsfigur als Steuerobjekt zu bezeichnen, so ist im Einzelfall zu untersuchen, ob er damit diese Rechtsfigur als solche wählen wollte oder ob er durch die dafür übliche Bezeichnung lediglich einen äussern Tatbestand andeutet, den man darunter zu verstehen pflegt. Im letztern Falle ist die sachliche Würdigung dieses Tatbestands eine Frage der steuerrechtlichen Auslegung (vgl. unten S. 212a), während im erstern die zivilrechtliche Umschreibung auch für das Steuerrecht massgebend ist.

Das entscheidende Kriterium ist auch hier darin zu finden, ob der zur Bezeichnung des Steuerobjekts verwendete zivilrechtliche Begriff ein Institut sui generis ist, das seine charakteristischen Eigenschaften nur in seiner rechtlichen Umschreibung äussern kann (vgl. oben S. 182a). Dies ist beispielsweise anzunehmen, wenn als Objekt einer Handänderungssteuer „die Übertragung eines Grundstückes zu Eigentum“ bezeichnet wird⁸³⁾. Die Eigentumsübertragung ist ein Begriff, der nur zivilrechtlich gefasst werden kann. Insbesondere bei Grundstücken wird sie durch das ZGB in ihren Merkmalen so genau umschrieben, dass irgendeine andere Auffassung daneben nicht Raum

⁸²⁾ So kann beispielsweise bei der Erbschaftssteuer der eigentlichen gesetzlichen und testamentarischen Erbfolge auch die Abtretung von Vermögen unter Lebenden auf Rechnung künftiger Erbschaft gleichgestellt werden; vgl. Bern, Gesetz vom 6. April 1919 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer, Art. 1, Abs. 4. Oder es werden zu den steuerpflichtigen Schenkungen in bewusstem Gegensatz zu Art. 329 OR unentgeltliche Zuwendungen zum Zwecke der Erfüllung einer sittlichen Pflicht hinzugerechnet; vgl. Bern, leg. cit. Art. 3, Abs. 3 und dazu Blumenstein, in der Festgabe für Eugen Huber, S. 215 f.

⁸³⁾ Vgl. Basel, Gesetz vom 11. Dezember 1882 über die Handänderungssteuer, § 8.

findet. Wenn deshalb der Steuergesetzgeber ohne weitere Präzisierung von diesem Vorgange spricht, so kann er einzig die zivilistische Rechtsfigur im Auge haben⁸⁴). Ganz deutlich tritt dies bei den sog. Grundpfandrechtsabgaben in Erscheinung, die erhoben werden als Rechtsverkehrssteuer bei der Errichtung von Grundpfandrechten⁸⁵). Hier ist ein anderer als der im ZGB ausdrücklich erwähnte Vorgang ausgeschlossen. Die einschlägigen zivilrechtlichen Bestimmungen sind deshalb auch für das Steuerrecht schlechtweg massgebend. Dasselbe gilt grundsätzlich auch für den eidgenössischen Wechselstempel, als dessen Gegenstand Art. 37 des Bundesgesetzes vom 4. Oktober 1917/22. Dezember 1927 bezeichnet: „Wechsel, wechselähnliche Papiere, Checks, sowie andere Anweisungen und Zahlungsverprechen an Order oder auf den Inhaber, sofern diese Urkunden im Inland ausgestellt oder zahlbar sind.“ Order- und Inhaberpapiere sind ausgesprochene Erscheinungen des Zivilrechts. Einzig nach dessen Normen und Gesichtspunkten kann denn auch ihr Wesen und ihr Vorhandensein beurteilt werden⁸⁶). Daran ändert auch der Umstand nichts, dass gemäss Art. 61 der Vollziehungsverordnung zum genannten Gesetz Zahlungsanweisungen und Zahlungsverprechen, die nicht alle wesentlichen Erfordernisse der in Art. 37 des Stempelgesetzes angeführten Urkunden enthalten, von der Abgabepflicht nicht ausgenommen sind, wenn, nach den Umständen zu schliessen, dem Empfänger gestattet sein soll, die fehlenden Erfordernisse nachträglich zu ergänzen. Diese Vorschrift beweist vielmehr, dass auch vom steuerrecht-

⁸⁴) Gleicher Ansicht Hensel, Steuerrecht, S. 53.

⁸⁵) Vgl. z. B. Bern, Dekret vom 19. Dezember 1911 über die Amtsschreibereien, § 51: „Bei jedem errichteten Grundpfandrecht (Gült, Schuldbrief, Grundpfandverschreibung) wird eine Abgabe von 2,5‰ der versicherten Kapitalsumme, jedoch nie weniger als 3 Fr. geschuldet“.

⁸⁶) In diesem Sinne auch Amstutz und Wyss, Das eidgenössische Stempelsteuerrecht, S. 152 ff.; Blumenstein, Kommentar zum Bundesgesetz über die Stempelabgaben, S. 133.

lichen Standpunkt aus auf das Vorhandensein und die Erfüllung der zivilrechtlichen Erfordernisse entscheidendes Gewicht gelegt wird. Wenn endlich die Steuerpraxis das Wesen dieser Erfordernisse sehr frei interpretiert, so geschieht dies aus fiskalischen Gründen sowie zum Zwecke einer Verhinderung der Steuerumgehung⁸⁷⁾.

4. Die äussere Form einer Einwirkung des Zivilrechts auf das Steuerrecht ist nach dem vorstehend Ausgeführten eine dreifache: Am häufigsten ist die Anlehnung des Steuergesetzgebers an zivilrechtliche Vorbilder bei der Ausgestaltung seiner eigenen Institute, sei es, dass er diese den entsprechenden zivilistischen nachbildet, sei es, dass er solche nach seinem Bedarf umbildet, um dadurch die erforderlichen und zweckentsprechenden steuerrechtlichen Begriffe und Rechtsfiguren zu schaffen (vgl. oben S. 174a, 176a). In beiden Fällen tritt das zivilistische Element nicht direkt hervor. Das Steuerrecht nimmt nicht ausdrücklich darauf Bezug, sondern wird nur geistig davon beeinflusst. Es lässt sich meistens nicht einmal genau feststellen, inwiefern die geschehene Nachbildung oder Umbildung eine bewusste war. Daraus muss die praktische Folgerung gezogen werden, dass hier das Zivilrecht und seine Begriffsformulierung keine irgendwie entscheidende Rolle spielen. Völlig ausgeschlossen ist daher vor allem seine Heranziehung zur Ausfüllung allfälliger — gewollter oder ungewollter — Lücken im Steuergesetz. Wo also dieses bestimmte Erscheinungen — z. B. die Rückforderung einer bezahlten Nichtschuld — nicht regelt, geht es nicht an, die entsprechenden Institute des Zivilrechts zu verwenden⁸⁸⁾. Aber auch für die blosser Auslegung steuerrechtlicher Vorschriften darf grundsätzlich weder auf die Vorschriften, noch auf die Auslegungsregeln und -materialien des Zivilrechts zurückgegriffen werden.

⁸⁷⁾ Vgl. darüber Amstutz und Wyss, a. a. O., S. 155.

⁸⁸⁾ Vgl. beispielsweise hinsichtlich der oben erwähnten *condictio indebiti* BGE 33 (2) Nr. 107; 37 (2) Nr. 21 und dazu Blumenstein, Steuerrecht, S. 324 ff.

In direktem Gegensatz zu den soeben angedeuteten Fällen steht die im Steuergesetz vorgesehene analoge Anwendung des Zivilrechts (vgl. oben S. 178a). Hier handelt es sich um eine bewusste Herübernahme bestimmter Privatrechtssätze in das Steuerrecht. Diese sollen hier in gleicher Weise Geltung haben wie in ihrem angestammten Rechtsgebiet. Die Ausdrucksweise, deren sich der Steuergesetzgeber hiezu bedient, kann eine verschiedenartige sein. Ausschlaggebend ist, dass sein Wille auf eine Anwendung der zivilistischen Norm in ihrer im Zivilrecht vorgesehenen Gestalt und nach ihrem dort formulierten Inhalt gerichtet ist. Dies bedingt natürlich, dass — wie auch bereits angedeutet wurde — die Zwecksetzung des Steuerrechts in diesem Falle die nämliche ist wie diejenige des Zivilrechts. Fehlt diese Übereinstimmung, so beruht die Anordnung der analogen Anwendung auf einer unrichtigen gesetzgeberischen Überlegung und kann deshalb auch das angestrebte Resultat nicht verwirklichen. Mit andern Worten, der analog anzuwendende Rechtssatz des Zivilrechts muss seinem Inhalt und seinen Zweckgedanken nach so beschaffen sein, dass er auch im Zivilrecht das nämliche Ziel zu erreichen bestimmt und geeignet ist, das ihm der Steuergesetzgeber setzen will und muss. Trifft dies zu, so steht nichts im Wege, ihn als Norm der Steuerrechtsordnung zu erklären, wie dies durch seine analoge Anwendbarerklärung geschieht. Dann ist aber auch klar, dass seine Auslegung im Rahmen des Steuerrechts die nämliche sein kann und muss wie in demjenigen des Zivilrechts. Die hier gebräuchlichen Auslegungsmittel finden deshalb auch im Steuerrecht Verwendung.

Dasselbe gilt auch für den dritten Fall, wo der Steuergesetzgeber ein zivilrechtliches Institut als Ausgangspunkt der steuerrechtlichen Regelung wählt (vgl. oben S. 180a ff.). Von den beiden bisher erwähnten unterscheidet sich diese Art der Anlehnung an das Zivilrecht äusserlich dadurch, dass es sich dabei nicht um die Aufstellung steuerrechtlicher Vorschriften durch Nach-

bildung, Umbildung oder analoge Anwendung von solchen des Zivilrechts handelt. Das Steuerrecht lehnt es im Gegenteil ab, die in Betracht fallende Materie selbst zu regeln; es überlässt ihre Normierung bewusst dem Zivilrecht. Der Grund hiefür liegt öfters darin, dass jene zwar mit der Steuerrechtsordnung in einer gewissen Beziehung steht, aber keinen direkten Einfluss auf deren eigene Zwecke ausübt, wie beispielsweise beim innern Rechtsverhältnis zwischen Steuerschuldner und Steuerbürgen oder zwischen den Parteien beim Steuerregress (vgl. oben S. 181a). Er kann aber auch darin zu finden sein, dass das Steuerrecht an eine Erscheinung anknüpft, die als solche nur dem Zivilrecht eigen ist und daher entweder nur von ihm oder sonst gar nicht übernommen werden kann (vgl. oben S. 182a). In beiden Fällen kommt eine steuerrechtliche Behandlung des Gegenstands nicht in Frage. Die Institute werden genau in der Ausgestaltung und dem Inhalt verwendet, wie sie sich aus der zivilistischen Regelung ergeben. Infolgedessen hat sich auch die Auslegung der Auffassung des Zivilrechts anzupassen.

IV. Die Technik der Steuergesetzgebung.

Die Einwirkung des Zivilrechts auf das Steuerrecht findet — wie im Vorstehenden angedeutet wurde — unter mannigfaltigen Gesichtspunkten und nach verschiedenen Richtungen hin statt. Soll sie eine erspriessliche sein, so muss sie in richtige Bahnen gelenkt werden. Dies erfordert, dass sie keine bloss zufällige, sondern eine streng zielbewusste und planmässige sei. Andernfalls besteht die Gefahr, dass ihre nützlichen und wohltätigen Folgen für das Steuerrecht nicht zur Auswirkung gelangen, oder dass der ausgeübte Einfluss sogar ein nachteiliger ist. Wurde doch oben nachgewiesen, dass Zivilrecht und Steuerrecht ihrem Wesen und namentlich ihren Zielen nach verschieden sind.

Daraus folgt vor allem, dass die Verwendung zivilrechtlicher Begriffe und Institute im Steuerrecht nicht der Praxis überlassen werden kann. Der Steuergesetzgeber hat ihre Voraussetzungen, ihre Art und Weise sowie ihre Grenzen zu bestimmen. Und zwar muss er dies tun in steter Rücksichtnahme auf das Wesen, die Bedürfnisse und die Anforderungen des Steuerrechts. Seine einschlägigen Entschliessungen und die äussere Form, in der er diese zur Ausführung bringt, stellen deshalb eine wichtige Aufgabe der Technik der Steuergesetzgebung dar.

1. Das Wesen der Steuergesetzgebungstechnik, wie dasjenige jeder Gesetzgebungstechnik überhaupt, beruht nach der prägnanten Formulierung Savignys darin, den zu ordnenden Rechtsstoff gründlich zu erkennen und richtig auszusprechen⁸⁹⁾. Man hat versucht, die Grundsätze der Gesetzgebungstechnik wissenschaftlich zu erfassen und in ein mehr oder weniger einheitliches System zu bringen⁹⁰⁾. Ein derartiger Versuch wird aber kaum je zu einem befriedigenden Resultate führen.

Einmal schliesst die Natur der Technik eine streng wissenschaftliche Behandlung begrifflich aus. Handelt es sich doch dabei im Grunde stets darum, ein äusseres, konkretes Resultat zu erzielen und hiefür die zweckmässigsten und einfachsten Mittel zu wählen, deren Verwendung den besten Erfolg, d. h. die vollkommenste Erreichung des gesetzten Zieles versprechen. In Frage steht somit dabei eher eine Kunst als eine Wissenschaft.

Bei der Gesetzgebungstechnik insbesondere kommt dazu noch, dass für jedes einzelne Rechtsgebiet besondere Bedürfnisse mitsprechen, deren Befriedigung ein darauf zugeschnittenes Vorgehen und verschiedenartige Mittel verlangen. Es können deshalb wohl gewisse äusserliche Faktoren, wie Sprache, Fassung der Gesetzesartikel, Ver-

⁸⁹⁾ Savigny, Vom Beruf unserer Zeit für Gesetzgebung und Rechtswissenschaft, 1814, S. 16 ff.

⁹⁰⁾ Vgl. die hübsche Übersicht bei Schläpfer, Die Lehre von der Gesetzestechnik (erster Teil), Berner Diss. 1930, S. 17 ff.

weisungen und dergl., nach ein für allemal als richtig anerkannten Grundsätzen behandelt werden. Diese Grundsätze hinwiederum müssen unter rechtswissenschaftlichen Gesichtspunkten bestimmt werden. Das indessen, worauf es letzten Endes ankommt, nämlich die Anpassung der äussern Gestaltung und der Ausdrucksmittel an den Stoff, verlangt notwendigerweise eine Rücksichtnahme auf die Besonderheiten der Materie. Nur so wird die gewählte äussere Form dem innern Gehalt entsprechen und ihm zum Durchbruch bei der Rechtsanwendung verhelfen. Dies setzt selbstverständlich vor allem ein gründliches Erkennen des zu ordnenden Rechtsstoffes — im Sinne des zitierten Savignyschen Ausspruches — voraus. Der Gesetzgeber, der seine Materie und ihre innern Zusammenhänge mit dem Rechte überhaupt nicht voll erfasst hat, wird bei aller praktischen Erfahrung und formalen Gewandtheit stets dilettantisch arbeiten, und dies wird sich in einen oder andern Punkte bei der Anwendung des Gesetzes verraten.

Was insbesondere die Steuergesetzgebung anbelangt, so beruht ihr grundlegender Gedanke stets in der Regelung des zwischen Gemeinwesen und Steuerzahler bestehenden Schuldverhältnisses. Es muss also vor allem dafür gesorgt werden, dass dieses nach seiner subjektiven, objektiven und konstitutiven Seite hin genau geordnet und gesetzgeberisch festgelegt wird. Daran hat nicht nur der Fiskus als Gläubiger, sondern in ebenso hohem Grad auch der Steuerschuldner ein Interesse. Es entspricht einer grundlegenden Forderung des modernen Rechtsstaates, dass öffentlich-rechtliche Leistungen, die vom Bürger verlangt werden, gesetzlich genau zu umschreiben sind. Soll doch nach dem Grundsatz der gesetzmässigen Verwaltung (vgl. oben S. 149a) von ihm nur verlangt werden, was „Rechens“, d. h. im Gesetz vorgeschrieben ist.

Dazu gehört aber nicht nur die Regelung nach der materiellen, sondern ebenso sehr diejenige nach der formellen Seite hin. Kann doch die formalrechtliche Behand-

lung des Steuerverhältnisses auf die Festsetzung der Steuerschuld nach Bestand und Höhe einen ausschlaggebenden Einfluss ausüben. Man denke namentlich an die Wahl der Steuerbemessungsgrundlagen (Wertschätzung des Steuerobjekts, Bestimmung der zulässigen Abzüge und dergl.)⁹¹⁾

Die erste Anforderung an die Steuergesetzgebungstechnik ist deshalb eine möglichst vollständige Regelung des Rechtsstoffes. Ungewollte Lücken im Steuergesetz rufen stets Unsicherheit und Willkür bei der Anwendung. Aber auch gewollte Lücken, die absichtlich den Organen der Steuerveranlagung und der Steuerjustiz möglichst freie Hand in der Gesetzesanwendung lassen wollen, stehen mit den oben angedeuteten rechtsstaatlichen Anforderungen im Widerspruch. Freilich muss auch im Steuerrecht — wie im Verwaltungsrecht überhaupt — in verschiedener Hinsicht auf das freie Ermessen der rechtsanwendenden Behörden abgestellt werden, da es unmöglich wäre, jeder durch das tägliche Leben hervorgerufenen tatsächlichen Situation durch eine ausdrückliche Regel im Gesetze selbst gerecht zu werden⁹¹⁾. Dieses Ermessen muss sich aber in den Schranken des Gesetzes abwickeln. Es darf namentlich — auch bei den Steuerjustizbehörden — nicht in einer Ergänzung oder gar in einer Korrektur oder Weiterbildung des geschriebenen Rechtes bestehen, weil sonst die rechtsstaatlichen Garantien für den Bürger verkümmert oder doch ernstlich gefährdet würden. Da die steuerlichen Anforderungen je länger, je intensiver in die Gestaltung der wirtschaftlichen Lage des Einzelnen eingreifen, ist die Garantie einer absoluten Rechtssicherheit für ihn auch um so wichtiger und notwendiger.

Dies ausdrücklich festzustellen ist deshalb erforderlich, weil die moderne — insbesondere die deutsche — Steuer-

⁹¹⁾ Vgl. über das freie Ermessen bei Anwendung des Steuerrechts, Blumenstein, Steuerrecht, S. 429 ff.

rechtswissenschaft den entgegengesetzten Standpunkt einnimmt und ihn mit geschickten und auch gewichtigen Argumenten verteidigt⁹²⁾). Zur Begründung dieser Auffassung wird namentlich angeführt, dass das Steuerrecht ein junger Rechtszweig sei, bei dem — im Gegensatz namentlich zum Zivilrecht — die Aus- und Durchbildung der Grundsätze und Begriffe im Anfangsstadium stecke und zu feststehenden Anschauungen noch nicht habe gelangen können. Ferner wird darauf hingewiesen, dass gerade unser Rechtsgebiet, wie kaum ein anderes, mit der Wirtschaft in so engen Beziehungen stehe, dass es notwendigerweise mit ihrer Entwicklung Schritt halten und sich dieser fortlaufend unmittelbar anpassen müsse.

Diese Überlegungen sind zweifellos richtig und für die Ausgestaltung der Steuerrechtsordnung und ihre Gesetzgebungstechnik von grundlegender Bedeutung. Bleibt das positive Recht hinter dem Fortschreiten der Wirtschaft und der Variabilität ihrer Verhältnisse zurück, so besteht nicht nur die Gefahr einer Verkürzung der fiskalischen Interessen, sondern — was ebenso wichtig ist — auch diejenige einer Ungleichheit in der Verteilung der Steuerlasten und in der Anwendung des Steuerrechts. Der Steuerpflichtige, dessen ökonomische und geschäftliche Verhältnisse es ihm erlauben, von neuen Wirtschaftsformen und Situationen Gebrauch zu machen, wird unter Umständen die Möglichkeit haben, sich dadurch einer Steuerleistung — auf legalem Wege — zu entziehen oder diese zu vermindern, während ein anderer, dem dieser Vorteil nicht zugutekommt, mehr zu bezahlen hat, trotzdem seine

⁹²⁾ Vgl. namentlich Becker, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, S. 52 f. Er führt aus: „Deshalb halte ich es für natürlich und richtig, dass sich die Steuergesetze, soweit es sich nicht um die Festlegung ihres Sprachgebrauchs handelt, auf das Unvermeidliche beschränken; was darüber hinausgeht, ist gefährlich. Wo sie Begriffe zu bestimmen suchen, sollten sie in der Regel nur Richtlinien, Leitsätze, Anhaltspunkte geben. Mag man von unzureichenden Gesetzesvorschriften sprechen, sie sind besser als falsche.“

wirtschaftliche Lage vielleicht die nämliche ist. Dies verletzt nicht nur Billigkeit und Rechtsgefühl, sondern untergräbt auch die Autorität der Rechtsordnung.

Es fragt sich jedoch, ob diese nicht selbst imstande ist, den angedeuteten Übelständen zu steuern. Einfacher wäre es ja freilich zweifellos, die Sorge hierfür den Steuerveranlagungs- und Justizbehörden zu überlassen, indem man ihnen genügend freien Spielraum lässt, im Einzelfalle selbst die diesem angepasste Regel zu formulieren und gleich auch anzuwenden. Auch wird nach dieser Richtung hin die Schaffung einer gewissen Elastizität des Rechts tatsächlich nicht zu umgehen sein. Dies ist aber für den Gesetzgeber kein genügender Anlass, sich an den Auswirkungen seiner Rechtsmaterie einfach zu desinteressieren oder sich damit zu begnügen, möglichst vage und unbestimmte „Richtlinien, Leitsätze, Anhaltspunkte“ zu geben. Es darf nämlich nicht vergessen werden, dass die rechtsanwendende Behörde regelmässig nur den konkreten Fall im Auge hat und haben kann. Auf ihn beschränkt sich ihre Untersuchung und Entscheidung. Sie trifft diese, ohne den ganzen Tatsachenkomplex zu kennen, welcher der Erscheinung als Ganzes zugrunde liegt. Die interessierten Kreise, soweit sie nicht Partei im hängigen Rechtsstreite sind, kommen nicht zu Wort. Der Gesetzgeber umgekehrt, der die Normierung zu treffen hat, wird sich — sofern er gesetzgebungstechnisch richtig vorgeht — anhand eines weitschichtigen Materials über die Gesamtlage der in Betracht fallenden Verhältnisse orientieren, er wird die Erfahrungen und Anschauungen der Beteiligten in ihrer Gesamtheit anhören und dadurch ein deutlicheres oder mindestens ein auf breiterer Grundlage beruhendes Bild von der ganzen Sachlage gewinnen, gestützt auf das er seine Regelung treffen kann.

Endlich entspricht der schweizerischen Rechtsanschauung eine allzu diskretionäre Gewalt der administrativen und richterlichen Behörden keineswegs und stände mit den modernen Anforderungen an die Rechtssicherheit

nicht im Einklang⁹³). Dies gilt auch mit Bezug auf die heutige Ausgestaltung des Doppelbesteuerungsrechts, die mangels Erlasses des in Art. 46, Abs. 2 BV vorgesehenen Bundesgesetzes ausschliesslich auf der bundesgerichtlichen Rechtsprechung beruht. Bei aller verdienten Anerkennung ihrer gewissenhaften und scharfsinnigen Entscheidungen vermag man sich in den beteiligten Kreisen des Gefühls einer grossen Unsicherheit nicht zu erwehren. In grundsätzlichen und wesentlichen Punkten haben ihre Anschauungen im Laufe der Jahre stark gewechselt⁹⁴).

Neben die Forderung der Vollständigkeit tritt als zweites grundlegendes Prinzip der Gesetzgebungstechnik diejenige der logischen Konzentration⁹⁵). Sie verlangt vor allem eine innere Geschlossenheit des gesetzgeberischen Gedankenganges. Die einmal gefasste Idee muss in konziser Weise derart ausgeführt werden, dass sich daraus ein deutliches und plastisches Bild des geplanten Instituts ergibt⁹⁶). Dies braucht durchaus nicht gleichbedeutend zu sein mit einer starren und formalistischen Konstruktion. Im Gegenteil, der Gesetzgeber, der seinen Stoff juristisch beherrscht

⁹³) Ähnliche Bedenken äussert auch Hensel, Steuerrecht, S. 54, Note 3 gegenüber den nach den angedeuteten Richtungen hin gehenden Tendenzen des Reichsfinanzhofes. Er betont, „dass diese Annäherung an die anglo-amerikanische „case“-Jurisprudenz, die auf andern Voraussetzungen beruht und andere Ziele verfolgt, gerade für das deutsche Steuerrecht nicht ohne Gefahr ist“. Vgl. auch die von ihm zitierte weitere Literatur, namentlich Lion, Gesetzlich erlaubte Steuereinsparungen, 3. Aufl. 1933, S. 20 ff.

⁹⁴) Zu verweisen ist z. B. auf die Umschreibung der steuerpflichtigen Geschäftsniederlassung und auf die Berechnung der Besteuerungsquoten im Falle einer solchen; vgl. Blumenstein, Steuerrecht, S. 150 ff., 153 ff. und die dort zitierten Urteile.

⁹⁵) Vgl. Jhering, Geist des römischen Rechtes auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung, 4. Aufl., 1883, 2. Teil, 2. Abteilung, S. 330 ff.

⁹⁶) Eine anschauliche und lebendige Schilderung dieser Tätigkeit des Gesetzgebers entwirft Eugen Huber, Erläuterungen zum Vorentwurf des ZGB, 1914, Bd. 1, S. 8 ff.

und ihn auch formal zu meistern versteht, wird ihn so zum Ausdruck bringen, dass der leitende Zweckgedanke deutlich hervortritt und dem rechtsanwendenden Organ ermöglicht, in logisch richtiger Auslegung den aufgestellten Rechtssatz so anzuwenden, wie es die jeweiligen äussern Umstände verlangen. Die logische Konzentration der Gesetzgebung leistet nicht einer starren konstruktiven Jurisprudenz Vorschub, sondern trägt vielmehr zu ihrer Überwindung wesentlich bei. Sie wird auch am besten den sog. Realien der Gesetzgebung Rechnung tragen, d. h. den äussern Faktoren, die jedes menschliche Tun und Wollen und daher auch die Rechtssetzung bestimmend beeinflussen^{96a)}.

Die logische Konzentration führt den Gesetzgeber ohne weiteres auch zu einer richtigen Systematik, d. h. zur folgerichtigen Anordnung und Aneinanderreihung der einzelnen Rechtssätze. Diese allein ermöglicht ein Eindringen in Inhalt und Gedankengang des Gesetzes. Aber auch die vernunftgemässe Auslegung der einzelnen Rechtssätze wird durch sie wesentlich gefördert, weil sie einen Einblick in die innern Zusammenhänge erlaubt und dadurch die Bedeutung der einzelnen Vorschrift besser klarlegt. Endlich bietet sie dem Gesetzgeber selbst eine Kontrolle über die Vollständigkeit und Lückenlosigkeit der von ihm getroffenen Ordnung.

Dass auch den Äusserlichkeiten der Gesetzesredaktion, insbesondere der Sprache, der Wahl der technischen Ausdrücke, den Verweisungen, gebührende Aufmerksamkeit zu schenken ist, versteht sich von selbst. Hängt doch davon die Verständlichkeit des Gesetzgebungswerkes in hohem Masse ab. Dies ist für die Steuergesetze von besonderer Wichtigkeit, da sie dem Bürger eine Anleitung zur Erfüllung immer wiederkehrender Verpflichtungen zu erteilen haben.

^{96a)} Vgl. Eugen Huber, *Recht und Rechtsverwirklichung*, 1920, S. 281 ff.

2. Betrachten wir unter den hievor skizzierten gesetzgebungstechnischen Gesichtspunkten die Verwendung zivilrechtlicher Begriffe im Steuerrecht, so erscheint dabei als besonders wichtig der oben erwähnte Grundsatz einer vollständigen Regelung des Rechtstoffes (S. 194a). Diese Anforderung hängt vor allem mit der grundsätzlichen Verschiedenheit zwischen Zivilrecht und Steuerrecht zusammen, wie sie in Abschnitt II geschildert wurde. Wir haben gezeigt, dass nach ihrem Wesen, insbesondere aber nach ihrer Zweckbestimmung, den Normen des Steuerrechts eine andere Bedeutung zukommt als denjenigen des Zivilrechts, auch wenn im Einzelfalle gewisse äusserliche und innerliche Anklänge nicht zu leugnen sind. Daraus wurde der Schluss gezogen, dass von einer Einwirkung des Zivilrechts auf das Steuerrecht nur unter ganz bestimmten, sich klar hervorhebenden Gesichtspunkten die Rede sein kann. Wir teilten diese ein in die Fälle der Nach- und Umbildung zivilrechtlicher Institute, in die analoge Anwendung von Zivilrechtssätzen und in die Herübernahme zivilrechtlicher Begriffe als Ausgangspunkt der steuerrechtlichen Regelung.

Was die erstgenannte Gruppe der Nach- und Umbildung (oben S. 189a) anbelangt, so ist klar, dass hier besondere gesetzgebungstechnische Anforderungen nicht zu stellen sind. Es handelt sich dabei um eine rein steuerrechtliche Regelung, bei der sich irgendeine Bezugnahme auf die benützten zivilistischen Vorbilder erübrigt. Höchstens negativ wäre hervorzuheben, dass deren Heranziehung zur Ausfüllung vermeintlicher oder wirklicher Lücken im Steuerrecht nicht zulässig sei. Die steuerrechtliche Regelung darf darüber keine Zweifel lassen.

Umgekehrt ist eine vom Steuergesetzgeber gewollte analoge Anwendung zivilrechtlicher Grundsätze (vgl. oben S. 190a) stets ausdrücklich zu statuieren. Und zwar müssen die einschlägigen Bestimmungen genau hervorgehoben werden, sei es, dass man sie im Steuergesetz wörtlich wiedergibt, sei es, dass man auf ihren Standort

im Zivilrecht verweist. Jedenfalls muss deutlich gesagt werden, in welchem Zusammenhang und in welchem Umfang die Anwendung zu erfolgen hat.

Handelt es sich endlich um eine Herübernahme zivilrechtlicher Begriffe (oben S. 190a), so sollte eine solche stets ausdrücklich hervorgehoben werden. Zu bemerken wäre demnach im Steuergesetz beispielsweise, dass für das innere Verhältnis zwischen Steuerbürgen und Hauptschuldner die einschlägigen zivilrechtlichen Bestimmungen massgebend seien, dass als Steuersubjekt die Kollektiv- und Kommanditgesellschaft im Sinne des OR in Betracht komme, dass als erbrechtlicher oder schenkungsweiser Vermögensübergang die im ZGB oder OR genannten Fälle gemeint seien⁹⁷⁾. Dann wüsste man von vornherein, wo man sich ohne weiteres an den angedeuteten zivilrechtlichen Begriff als solchen zu halten hat und wo die gewählte — auch auf ihn passende — Bezeichnung nur der äusserlichen Kenntlichmachung eines Tatbestandes dienen soll, dessen Auslegung nach den Grundsätzen und Zweckbedürfnissen des Steuerrechts zu erfolgen hat. Für den Steuergesetzgeber und sein Werk hätte dieses Vorgehen den Vorteil, dass sich jener genau darüber schlüssig machen müsste, ob die zivilrechtliche Begriffsumschreibung seinen Zwecken wirklich restlos dient und ob er nicht besser eine eigene Fassung dafür wählt.

Damit ist aber auch gleich die Auswirkung des gesetzgebungstechnischen Prinzips der logischen Konzentration auf die Verwendung zivilrechtlicher Begriffe angedeutet. Wenn der Steuergesetzgeber eine solche anordnet, so muss sich ihre Notwendigkeit oder Zweckmässigkeit aus dem Stoffe selbst ergeben. Die von ihm getroffene steuerrechtliche Ordnung muss mit logischer Notwendigkeit dazu führen, eine Regelung zu treffen, die am besten durch Anlehnung an zivilistische Erscheinungen oder durch Heranziehung der zivilrechtlichen Bestimmungen erfolgt.

⁹⁷⁾ Einen derartigen ausdrücklichen Hinweis finden wir bei der Zollbürgschaft in Art. 68, Abs. 3 Zollgesetz; vgl. oben S. 181a.

Diese darf weder ein Verlegenheitsausweg sein, um einer eigenen und selbständigen Lösung zu entgehen, noch darf sie einem vagen Gefühl der Übereinstimmung zwischen Zivilrecht und Steuerrecht entspringen. Wurde doch schon früher dargetan, dass eine derartige Übereinstimmung in den meisten Fällen eine sehr äusserliche ist und namentlich nicht einer identischen Zweckbestimmung der beiden Rechtsgebiete entspricht. Die Verwendung privatrechtlicher Begriffe und die Anlehnung an das Zivilrecht überhaupt gehört daher zu den schwierigsten Problemen der Steuergesetzgebungstechnik.

3. Es kann auch nicht behauptet werden, dass diese Materie im schweizerischen Steuerrecht bis heute eine befriedigende oder gar zielbewusste Lösung gefunden hätte. Ein Blick auf unsere Steuergesetzgebung — im Bund wie in den Kantonen — lehrt überhaupt, dass den oben skizzierten Grundsätzen einer zielbewussten Gesetzgebungstechnik wenig Rechnung getragen wurde. Insbesondere lässt die scharfe Herausarbeitung der rechtlichen Begriffe und ihre Formulierung meistens sehr zu wünschen übrig. Die grosse Zahl der kantonalen Steuergesetze ist nach dieser Richtung hin geradezu lückenhaft. Wichtige Gebiete des Steuerrechts, namentlich die Umschreibung der Steuerbemessungsgrundlagen, erfahren entweder gar keine oder doch nur eine äusserst dürftige Regelung⁹⁸⁾. Und doch ist dieses Gebiet für die Bestimmung der Steuerleistung von grosser Wichtigkeit. Die Praxis der Veranlagung bedarf gerade hier einer festen und sichern Wegleitung durch das Gesetz, soll sie nicht der Gefahr eines willkürlichen Vorgehens ausgesetzt sein. Es ist denn auch kein Zufall, dass die Handhabung des Steuerrechts die grösste Zahl von staatsrechtlichen Rekursen wegen Verletzung des Art. 4 BV geliefert hat, und das Bundesgericht hat in seiner einschlägigen Judikatur der Auslegung der kantonalen Steuergesetzgebung eine grosse und — wie

⁹⁸⁾ Vgl. Blumenstein, Steuerrecht, S. 216 ff.

dankbar anzuerkennen ist — fruchtbare und segensreiche Arbeit gewidmet. Ihr ist es namentlich auch zu verdanken, dass die ausgesprochen rechtliche Behandlung von Steuerfragen in den letzten Jahrzehnten entschiedene Fortschritte gemacht hat⁹⁹⁾.

Die angedeuteten Mängel haben ihre Ursache vor allem darin, dass die Steuerbelastung in der Schweiz bis nach dem Weltkrieg eine verhältnismässig niedrige war, und man sich deshalb auch in den interessierten Kreisen nicht veranlasst sah, dem Ausbau des Steuerrechts nach der gesetzgebungstechnischen Seite hin grosse Aufmerksamkeit zu schenken. Die Diskussion drehte sich regelmässig um das zu wählende Steuersystem, die Steuersätze und die Ausnahmen von der Steuerpflicht. Der Ausgestaltung im einzelnen wurde weniger Gewicht beigelegt. Die vorbereitenden Behörden konnten sich deshalb mit gutem Gewissen auf das Notwendigste beschränken und die nähere Ausführung der Steuerpraxis überlassen. Es ist denn auch geradezu auffallend, wie die juristische Qualität der Steuergesetze und die technische Sorgfalt, die ihrer Ausarbeitung gewidmet wurde, hinter derjenigen der gleichzeitig erlassenen Zivil-, Straf- und Prozessgesetze zurücksteht. Aber auch die parlamentarische Beratung war ihr selten förderlich. Man beantragte Änderungen oder neue Fassungen der vorgelegten Entwürfe und setzte ihre Annahme durch, ohne sich auch nur einen Moment zu fragen, ob jene in das System der gesamten rechtlichen Ordnung hineinpassen und mit dieser vereinbar sind¹⁰⁰⁾.

⁹⁹⁾ Vgl. Blumenstein, Der Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz im schweizerischen Steuerrecht, (deutsche) Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, Bd. 4, S. 329 ff. sowie die dort zitierte Literatur.

¹⁰⁰⁾ Ein typisches Beispiel liefert das Bundesgesetz vom 1. Oktober 1925 über das Zollwesen. Es hatte die Aufgabe, zum ersten Mal die Zollerhebung, die bisher in der Schweiz wie in andern Staaten hinsichtlich ihrer Durchführung ausschliesslich dem Gutfinden der Zollbehörden überlassen war, einer rechtlichen Ordnung zu unterstellen, die namentlich Rechte und

Die unverhältnismässige Steigerung der Steuerbelastung und die Komplikation der Wirtschaftsverhältnisse, die in den beiden letzten Jahrzehnten eingetreten sind, stellen nun aber auch an die technische Ausgestaltung der Steuergesetzgebung höhere Anforderungen. Die Zeiten, da man das gesamte Steuerwesen — wie das im Kanton Appenzell I.-Rh. bis 1919 der Fall war — in einem einzigen Verfassungsartikel regeln konnte, sind auch für das kleinste Gemeinwesen endgültig vorüber. Der starke Steuerdruck legt beim Steuerpflichtigen die Versuchung einer — legalen oder illegalen — Steuerumgehung nahe; Staat und Gemeinden sind auf eine Vermehrung ihrer Steuereinnahmen angewiesen, was sich unwillkürlich in einer schärfern und extensiven Auslegung der fiskalischen Vorschriften auswirkt. Auf beiden Seiten besteht daher das Bedürfnis einer genaueren, den äussern Verhältnissen angepassten juristischen Fassung der Steuerrechtsordnung, die allein imstande ist, Übergriffe von hüten und drüben auszuschliessen und dem Grundsatz der Steuergerechtigkeit zum Durchbruch zu verhelfen.

Hiebei kann — und dies ist eine weitere wichtige, wenn auch nur indirekte, Seite des Einflusses des Zivilrechts auf das Steuerrecht — die Zivilgesetzgebung als Vorbild dienen. Für sie gilt längst als selbstverständliche und von keiner Seite bestrittene Anforderung eine genaue Um-

Pflichten des Zollschuldners genau umschreiben sollte. Eine ganze Reihe darauf hinzielender Vorschriften des bundesrätlichen Entwurfes wurden aber in den eidgenössischen Räten in einer Weise „umredigiert“, die ihre sinngemässe Anwendung zum mindesten sehr erschwert. Charakteristisch ist die Behandlung des ersten Absatzes des Art. 1, der einer Umschreibung der Zollpflicht gewidmet ist. Nach dem bundesrätlichen Entwurf wurde der Gegenstand der Zollpflicht mit den Worten festgelegt: „Der Personen- und Warenverkehr über die schweizerische Zollgrenze unterliegt der Zollpflicht“. Diese Bestimmung verwandelte sich jedoch in der ständerätlichen Beratung in die Binsenwahrheit: „Wer die Zollgrenze überschreitet oder Waren über die Zollgrenze bringt, hat die Vorschriften der Zollgesetzgebung zu befolgen“.

schreibung des einzelnen Rechtsinstituts unter möglichster Anpassung an die gegebenen äussern Verhältnisse. Diese muss auch das gesetzgebungstechnische Ziel des Steuergesetzgebers sein. Das bedingt nicht notwendigerweise eine umfangmässige Erweiterung der Gesetzgebung, die gerade im Steuerrecht ein bestimmtes Mass nicht übersteigen darf, soll sich der Steuerpflichtige darin noch zurechtfinden. Auch damit ist nicht geholfen, dass man einem relativ knappen Steuergesetz einen Wust von Ausführungsvorschriften aufstülpt¹⁰¹⁾. Eine juristisch überlegte Formulierung mit übersichtlicher Systematik leistet hier auch für das Verständnis die besten Dienste¹⁰²⁾.

Einen günstigen Einfluss könnte in gesetzgebungstechnischer Beziehung eine vorbildlich sorgfältige Ausgestaltung der Bundessteuergesetzgebung ausüben. Es ist denn auch zu konstatieren, dass beispielsweise der Bundesbeschluss vom 28. September 1920 betreffend die neue ausserordentliche Kriegssteuer, der insbesondere auf die juristische Umschreibung der einzelnen Institute grosses Gewicht legte, für die neueren kantonalen Steuergesetze sichtbar zum Muster genommen wurde¹⁰³⁾. Für die Rechtsanwendung besonders wertvoll wäre selbstverständlich eine einheitliche Zusammenfassung der allgemein gültigen Vorschriften des Steuerrechts, wie sie die deutsche Reichsabgabenordnung vom 13. Dezember 1919 darstellt. Ein derartiger Erlass auf eidgenössischem Boden ist freilich unter den gegenwärtigen Verhältnissen nicht denkbar.

¹⁰¹⁾ Im Kanton Bern weisen diese zu dem einzigen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern in ungefähr zehn Erlassen gegen 300 Artikel auf.

¹⁰²⁾ Vorbildlich ist nach dieser Richtung hin das Basler Gesetz über die direkten Steuern, das auf der ursprünglichen, ausserordentlich einfachen und klaren Redaktion von Paul Speiser beruht.

¹⁰³⁾ Vgl. darüber Gemperli, Einflüsse der eidgenössischen Kriegssteuergesetze auf die kantonale Gesetzgebung, Schweiz. Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung, Bd. 32, S. 97 ff.

Jedoch würde schon das durch Art. 46, Abs. 2 BV vorgesehene Bundesgesetz über das Verbot der Doppelbesteuerung nach dieser Richtung hin eine Lücke ausfüllen, da es notwendigerweise die für die interkantonale Abgrenzung der Steuerhoheit in Betracht fallenden steuerlichen Institute näher zu umschreiben hätte.

B. Die Einwirkung des Zivilrechts auf die Auslegung des Steuerrechts.

Die Einwirkung des Zivilrechts auf das Steuerrecht erschöpft sich nicht in seinen Einflüssen auf die positivrechtliche Ausgestaltung der Steuergesetzgebung. Diese sind sogar — wie oben dargetan wurde — infolge der wesens- und zweckbedingten Unterschiede zwischen den beiden Materien weitgehenden Beschränkungen unterworfen. Freier gestaltet sich dagegen das Verhältnis der zivilrechtlichen Formulierung bestimmter Erscheinungen des Wirtschaftslebens zur Auslegung des Steuerrechts. Für die Steuerpraxis ist diese Frage von ausschlaggebender Bedeutung.

I. Die Problematik.

Den Ausgangspunkt der Fragestellung bildet die Tatsache, dass man bei Anwendung der Steuergesetze auf Schritt und Tritt wirtschaftlichen Erscheinungen begegnet, die das Zivilrecht in den Kreis seiner Normierung einbezogen oder sogar zu Instituten seines Rechtsgebiets ausgestaltet hat. In einzelnen Fällen hat der Steuergesetzgeber zu diesem Phänomen ausdrücklich Stellung bezogen, sei es, dass er die privatrechtliche Regelung auch für sein Rechtsgebiet als anwendbar erklärt oder sie in deutlich erkennbarer Weise übernommen hat, sei es, dass er von sich aus eine Ordnung der Dinge trifft und damit in unmissverständlicher Weise eine Geltung der einschlägigen privatrechtlichen Vorschriften in steuerlicher Hinsicht ablehnt (vgl. oben A, III). Dies stellt eine deutliche Anweisung an die

rechtsanwendenden Organe dar, auf die zivilistische Normierung keine Rücksicht zu nehmen.

Meistens wird sich jedoch das Steuergesetz darüber nicht aussprechen. Es nimmt auf die in Betracht fallenden äussern Umstände ausdrücklich oder stillschweigend Bezug, weil sie zum subjektiven oder objektiven Tatbestand des Steuerrechtsverhältnisses gehören, ganz unbekümmert darum, ob sie für das Zivilrecht ebenfalls von Belang sind. Eine solche Duplizität der rechtlichen Bedeutung von Tatsachen ergibt sich mit Notwendigkeit aus der gemeinsamen tatbeständlichen Grundlage verschiedener Rechtsgebiete, wie sie insbesondere für Zivilrecht und Steuerrecht gegeben ist. Ihre gegenseitige äusserliche Berührung kann aber noch weiter gehen, indem öfters für das nämliche Tatbestandsmerkmal hier und dort die nämliche Bezeichnung gewählt wird. Die Priorität, die hiebei dem Zivilrecht in dem Sinne zukommt, dass seine Ausdrücke regelmässig vom Steuerrecht und seiner Praxis übernommen werden, liegt in dem Gang der Rechtsentwicklung begründet, der den Steuergesetzgeber jene termini des Zivilrechts bereits vorfinden lässt. Man hat denn auch in der Literatur schon die Frage aufgeworfen, ob das Steuerrecht, da es nachgewiesenermassen seine eigenen Rechtsregeln und -begriffe benötigt, nicht auch seine eigenen Wortbegriffe ausbilden sollte¹⁰⁴). Ein derartiger Versuch würde aber wohl auf erhebliche Schwierigkeiten stossen und verspräche keine praktischen Vorteile.

Eines wird man sich jedoch stets vor Augen halten müssen, dass mit oder ohne Analogien in der Bezeichnung eine zum zivilrechtlichen Institut ausgebildete Erscheinung des Wirtschaftslebens für das Steuerrecht an sich nur tatbeständliche Bedeutung besitzt, sofern nicht aus Sinn oder Wortlaut einer steuerrechtlichen Vorschrift deutlich hervorgeht, dass diese die zivilistische Regelung zu der ihrigen machen wollte. Damit ist freilich die Trag-

¹⁰⁴) Vgl. Ball, a. a. O., S. 11.

weite des Problems nicht erschöpft. Vielmehr muss auch im angedeuteten Fall die Frage geprüft werden, ob und inwiefern die zivilrechtliche Lösung nicht für die steuerrechtliche Tatbestandsauslegung von Bedeutung sein kann. Doktrin und Praxis haben in ihrer Stellungnahme zu dieser Frage verschiedene Wandlungen durchgemacht. Das Problem kann indessen heute noch nicht als gelöst gelten. Es fragt sich vielmehr, ob auf rein theoretischem Weg eine befriedigende Lösung überhaupt gefunden werden kann, und ob sich nicht — wenigstens in gewissen Punkten — ein positives Eingreifen des Steuergesetzgebers als erforderlich erweist.

Rein äusserlich betrachtet und nach seiner chronologischen Gliederung lässt sich der Gang der Entwicklung in drei verschiedene Stadien einteilen: Die ursprüngliche Auffassung ging dahin, dass die vom Zivilrecht gegebene Umschreibung einer wirtschaftlichen Erscheinung und ihrer Wirkungen mangels einer abweichenden Vorschrift im Steuerrecht auch für dieses massgebend sei, da sie die im Wirtschaftsleben übliche darstelle (sog. Verbindlichkeit der zivilrechtlichen Tatbestandsumschreibung). Diese Anschauung hat den grossen Vorteil einer genauen und sichern Abgrenzung für sich (vgl. unten II).

Sie kann aber sehr leicht dazu missbraucht werden, einen an sich steuerrechtlich relevanten Tatbestand dadurch zu verschleiern, dass durch Benützung einer seiner eigentlichen Bedeutung nicht entsprechenden Rechtsfigur, mindestens äusserlich, eine Erscheinung vorgespiegelt wird, die an sich den an jenen Tatbestand geknüpften steuerlichen Effekt nach gesetzlicher Vorschrift hervorzubringen nicht imstande ist. Dies ermöglicht eine willkürliche Änderung der steuerrechtlichen Verpflichtungen (sog. Steuerumgehung) und kann daher notwendigerweise dem Willen des Gesetzgebers nicht entsprechen. Soweit also der Auslegungsgrundsatz einer Verbindlichkeit der zivilrechtlichen Umschreibung diese Folge zeitigt,

schliesst er einen logischen Fehlschluss in sich und bedarf einer entsprechenden Korrektur (vgl. unten III).

Diese Feststellung führte zu der weiteren Überlegung, ob der genannte Grundsatz überhaupt mit dem Wesen des Steuerrechts vereinbar sei. Eine wesentliche Stärkung erfuhr dieser Zweifel durch die Erkenntnis der wesens- und zweckbedingten Verschiedenheit von Zivilrecht und Steuerrecht (vgl. oben A, II). Man fragte sich begründeterweise, ob angesichts dieser Konstatation eine Betrachtung der für den steuerrechtlichen Tatbestand massgebenden äussern Vorgänge und Zustände unter dem zivilistischen Gesichtswinkel logisch zulässig sei. Insbesondere wies man darauf hin, dass das Zivilrecht vorwiegend unter dem Zweckgedanken des Privatinteresses, das Steuerrecht dagegen unter demjenigen des Staatsinteresses stehe, was auch eine entsprechende Würdigung der tatsächlichen Voraussetzungen der Rechtsanwendung bedinge¹⁰⁵). Daraus ergibt sich das Postulat einer selbständigen Auslegung des Steuerrechts (vgl. unten IV).

Den hievor skizzierten Verschiedenheiten in der grundsätzlichen Auffassung gegenüber erhebt sich die Frage einer Schaffung gesetzlicher Richtlinien der Auslegung (vgl. unten V). Freilich wäre eine schematische Festlegung nicht tunlich und würde für alle Beteiligten am Steuerrechtsverhältnis zu unerwünschten und namentlich einer objektiven und zweckentsprechenden Gesetzesanwendung nachteiligen Konsequenzen führen. Eine abschliessende Regelung auf legislatorischem Boden erscheint deshalb weder als wünschbar noch als erforderlich.

II. Der Grundsatz der Verbindlichkeit der zivilrechtlichen Tatbestandsumschreibung.

Es darf wohl gesagt werden, dass die Frage nach der Bedeutung zivilrechtlicher Begriffsumschreibungen für

¹⁰⁵) Vgl. Ball, a. a. O., S. 117.

das Steuerrecht heute im Mittelpunkt der wissenschaftlichen Diskussion — namentlich in Deutschland — steht.

1. Ihre Ausgangspunkte sind die folgenden: Solange die Gestaltung und Auslegung des Steuerrechts — bewusst oder unbewusst — unter dem Eindruck einer Allgemeingültigkeit gewisser Rechtsgrundsätze des Zivilrechts stand (vgl. oben S. 170a), erschien es für den Steuergesetzgeber sowohl als namentlich auch für die rechtsanwendenden Behörden theoretisch und praktisch als gegeben, ohne zwingende Gründe bei der Würdigung tatsächlicher Verhältnisse nicht von der Formulierung abzuweichen, die das Zivilrecht jenen verlieh, noch von der begrifflichen Bedeutung, die es ihnen beilegte. Durfte man sich doch sagen, dass dies einer eingewurzelten Rechtsanschauung entspreche, die auch im Wirtschaftsleben Eingang gefunden hatte. Passte diese Auffassung in vereinzelt Fällen — insbesondere aus fiskalischen Rücksichten — nicht in den Plan des Steuergesetzgebers, so deutete er die von ihm gewollten Abweichungen ausdrücklich an (vgl. oben S. 169a), wodurch kenntlich gemacht wurde, dass hier ein spezielles steuerrechtliches Institut in Frage stand.

Dieser Standpunkt hat, ganz abgesehen von seiner ursprünglichen, juristisch nicht zutreffenden Prämisse, eine innere Berechtigung. Diese beruht vor allem auf der Erfahrungstatsache, dass in der Grosszahl der Fälle die zivilistische Tatbestandsformulierung und die ihr durch das Zivilrecht beilegte Bedeutung und Auswertung Tag für Tag bei der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze Platz greift, ohne dass gegen ihre Verwendbarkeit irgendwelche Zweifel aufkommen¹⁰⁶). Das beweist rein

¹⁰⁶) Auch Ball, a. a. O., S. 124, der ausgesprochen den Standpunkt einer unbedingten Loslösung des Steuerrechts vom Zivilrecht vertritt, muss zugeben, „dass in der grossen Mehrzahl der Fälle ein Unterschied nicht besteht“, dass vielmehr „wie die Praxis des Lebens zeigt, sich die Begriffe meist decken, oder richtiger ausgesprochen, die Tatbestände des Lebens meist so-

äusserlich, dass hier weder auf Seiten der Fiskalbehörden sowie der rechtsanwendenden Organe, noch beim Steuerpflichtigen das Bedürfnis einer andern Betrachtungsweise besteht. Es darf aber ferner als eine Bestätigung dafür angesehen werden, dass objektiv die zivilistische Auffassung regelmässig auch den steuerrechtlichen Bedürfnissen entspricht und eine ihnen adäquate Beurteilung der in Betracht fallenden Rechtsfragen gestattet.

Dies erklärt sich naturgemäss daraus, dass sowohl das Steuerrecht wie das Zivilrecht die wirtschaftlichen Erscheinungen in der Gestalt und Bedeutung zu erfassen und ihren Vorschriften zu unterwerfen haben, in der sie sich regelmässig darbieten. Beide sind auf die gewohnten Äusserungen des täglichen Lebens eingestellt und zugeschnitten. Es wäre deshalb geradezu verwunderlich, wenn unter normalen Verhältnissen ihre Auffassung nach dieser Richtung hin nicht übereinstimmen würde. Wenn man daher in solchen Fällen zu sagen pflegt, der Steuergesetzgeber verwende zivilrechtliche Begriffe, so ist dies lediglich eine bestimmte Ausdrucksweise. Sie bedeutet, dass das Steuergesetz auf die nämlichen wirtschaftlichen Erscheinungen abstellt wie das Zivilrecht.

Allerdings fällt dabei weiter in Betracht, dass der Steuergesetzgeber infolge der zeitlichen Priorität des Zivilrechts jene Erscheinungen bereits in der von diesem gegebenen rechtlichen Umschreibung vorfindet. Er muss sich somit darüber schlüssig machen, ob er sie in dieser für seine eigenen Zwecke verwenden kann oder nicht. Diese Untersuchung gehört unbedingt zu einer richtigen und sachgemässen legislatorischen Feststellung des steuerrechtlichen Tatbestands. Eine solche hinwiederum ist erforderlich zur Bestimmung der Tragweite der steuerrechtlichen Vorschriften. Sieht sich deshalb das Steuer-

wohl den steuerrechtlichen wie den privatrechtlichen Begriff erfüllen“. Vgl. in diesem Sinne auch Lion, *Steuerrechtliche Wirtschaftsbegriffe*, (deutsche) Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, Bd. 1, S. 132 f.

gesetz nicht veranlasst, zu dem privatrechtlich umschriebenen Tatbestand ausdrücklich Stellung zu nehmen und diesen für seinen Bedarf besonders zu formulieren oder wenigstens bestimmte Abweichungen von der zivilistischen Formulierung anzudeuten, so darf daraus eine gewisse Vermutung dafür abgeleitet werden, dass die betreffende Erscheinung auch im Steuerrecht in der nämlichen Weise aufzufassen und zu werten ist, wie dies im Privatrecht geschieht. In Doktrin und Praxis spricht man deshalb hier nicht unzutreffend von einer Verwendung zivilrechtlicher Begriffe durch den Steuergesetzgeber¹⁰⁷).

Bei dieser Ausdrucksweise muss man sich freilich stets gegenwärtig halten, dass sie auch eine andere, viel weitergehende Bedeutung haben kann. Eine Verwendung zivilrechtlicher Begriffe liegt nämlich auch dann vor, wenn der Steuergesetzgeber ausdrücklich eine analoge Anwendung zivilrechtlicher Vorschriften anordnet (vgl. oben S. 178a) und wenn er ganz offensichtlich bewusst ein privatrechtliches Institut übernimmt und sich seiner in einer ganz bestimmten Weise bedient (vgl. oben S. 182a). In diesen Fällen ist die Vermutung der Verwendbarkeit zivilrechtlicher Begriffe eine absolute Rechtsvermutung (*praesumptio juris et de jure*). Die rechtsanwendende Behörde hat, sobald einmal der Wille des Steuergesetzgebers nach dieser Richtung hin feststeht, weder eine Überprüfung der Zweckmässigkeit einer solchen Verwendung zivilrechtlicher Begriffe vorzunehmen, noch die Befugnis, diese zu unterlassen. Sie hat vielmehr jene Begriffe auch steuerrechtlich so auszulegen, wie dies ihrer zivilistischen Fassung und Bedeutung entspricht¹⁰⁸).

¹⁰⁷) Vgl. Blumenstein, Steuerrecht, S. 25 f.; Derselbe in der Festschrift für Eugen Huber, S. 209 ff.; BGE 57 (1) Nr. 22, S. 139.

¹⁰⁸) Das oben angeführte bundesgerichtliche Urteil in BGE 57 (1) Nr. 22 sagt darüber ausdrücklich: „Wenn ein Steuergesetz zivilrechtliche Begriffe anwendet, so ist davon auszugehen, dass die zivilrechtliche Bedeutung dieser Begriffe massgebend ist“.

Fehlt es dagegen an einer deutlich erkennbaren Willensäusserung des Steuergesetzgebers, so spricht für eine Verwendbarkeit des Begriffes in seiner zivilistischen Fassung und Bedeutung lediglich eine blosse Tatsachenvermutung (*praesumptio facti*), nämlich die oben angedeutete Erfahrungstatsache, dass Zivilrecht und Steuerrecht in der Regel die Erscheinungen des wirtschaftlichen Geschehens unter gleichen Gesichtspunkten erfassen, so dass im gegebenen Falle anzunehmen ist, der Steuergesetzgeber habe mit der von ihm gebrauchten Bezeichnung das Nämliche gemeint wie der Zivilgesetzgeber. Es handelt sich also hier um eine Interpretationsregel, zu der Steuerbehörde und Steuerrichter an sich frei Stellung nehmen können. Das positive Steuerrecht sieht sich denn auch nicht veranlasst, ihnen dies zu verwehren und soll es zweckmässigerweise auch nicht tun. Ein allgemeiner Rechtsgrundsatz nach dieser Richtung hin fällt aber nicht in Betracht, sobald man sich einmal von der unrichtigen Auffassung einer Allgemeingültigkeit zivilrechtlicher Normen freigemacht hat¹⁰⁹).

2. Immerhin zeigt sich in der schweizerischen Steuerpraxis — im Gegensatz zur deutschen (vgl. oben

¹⁰⁹) Auch die Auffassung einer Allgemeingültigkeit findet sich allerdings ab und zu in der Steuerjudikatur. So wird beispielsweise in einem Urteil des st. gallischen Kassationsgerichtes (Amtsbericht 1926, Nr. 42, abgedruckt im Lexikon für schweizerisches Steuerrecht, S. 877,) angeführt: „Dabei ist in erster Linie die Auffassung zurückzuweisen, als ob für das Steuerrecht die zivilrechtlichen Bestimmungen nicht massgebend seien. Es ist zuzugeben, dass das öffentliche Recht und das Steuerrecht mit den zivilrechtlichen Begriffen allein nicht auskommen, sondern in gewisser Richtung auch den wirtschaftlichen Gehalt der Verhältnisse in Berücksichtigung ziehen müssen. Dabei dürfen aber nicht allgemeingültige Rechtsverhältnisse des Zivilrechts bei Seite gesetzt und ausschliesslich auf wirtschaftliche Verhältnisse abgestellt werden“. Eine ähnliche Auffassung vertreten auch frühere Urteile des deutschen Reichsgerichts; vgl. die Zusammenstellung bei Ball, a. a. O., S. 33, Note 105.

S. 172a) — in diesem Punkte ein stark konservativer Zug. Man hält an den Begriffsbestimmungen und Tatbestandsumschreibungen des Zivilrechts fest, soweit dies irgendwie angängig ist.

Allgemein üblich ist dieses Vorgehen überall da, wo es sich um die tatsächliche Umschreibung äusserer Erscheinungen handelt, die als solche bestimmte Rechtswirkungen sowohl im Zivilrecht als auch im Steuerrecht auslösen. Dies kann einmal zutreffen mit Bezug auf das Steuersubjekt. Bezeichnet beispielsweise das Steuergesetz die „Erbenschaften bis nach Abschluss der Teilung“ als steuerpflichtig¹¹⁰⁾, so wird man darunter zutreffenderweise die Erbengemeinschaft gemäss Art. 602 ZGB zu verstehen und deren Natur, Dauer und Eigenschaften nach den einschlägigen zivilrechtlichen Vorschriften zu bestimmen haben¹¹¹⁾. Eine andere Umschreibung der „Erbenschaft“ als Rechtssubjekt ist vernünftigerweise nicht denkbar, da der Zivilgesetzgeber bei der von ihm vorgenommenen auf die Verhältnisse abstellt, wie sie tatsächlich vorliegen und — mit Bezug auf die rechtliche Auswertung und Behandlung — daraus einfach die Schlussfolgerungen zieht, die sich natürlicherweise und logisch ergeben. Etwas anderes kann auch in steuerrechtlicher Beziehung nicht geschehen. In gleicher Weise wird man hinsichtlich der Frage nach dem äusseren Bestand des Steuersubjekts am besten auf die hiefür massgebenden Vorschriften des Zivilrechts abstellen und demgemäss für die subjektive Steuerpflicht juristischer Personen und Personengesamtheiten die für diese zivilrechtlich vor-

¹¹⁰⁾ Wie z. B. Bern, Dekret vom 22. Januar 1919 betreffend die Veranlagung zur Einkommenssteuer, § 3.

¹¹¹⁾ Vgl. in diesem Sinn die Urteile des bernischen Verwaltungsgerichts vom 22. November 1922, 24. September 1923 und 14. Dezember 1925, abgedruckt im Lexikon für schweizerisches Steuerrecht, S. 219 sowie dazu Blumenstein, Zur Frage der Besteuerung von Erbengemeinschaften, Monatsschrift für bernisches Verwaltungsrecht, Bd. 24, S. 161 ff.

gesehenen Entstehungs- und Endigungsgründe anwendbar erklären^{111a}).

Vor einer ähnlichen Situation steht die Steuerjurisprudenz öfters auch bei der tatsächlichen Umschreibung des Steuerobjekts. Die Steuergesetze pflegen beispielsweise nicht ausdrücklich zu bestimmen, welche persönlichen Rechte und Ansprüche zum steuerpflichtigen Vermögen gehören. Logischerweise können dabei nur solche in Betracht fallen, aus denen der Inhaber einen wirtschaftlichen Nutzen zieht, was hinwiederum bedingt, dass er sie gegenüber einem andern geltend machen, d. h. gestützt darauf eine vermögensrechtliche Leistung verlangen kann. Andernfalls verleihen sie ihm keine ökonomische Machtstellung, was begrifflich zum Wesen des Vermögens gehört. Die tatsächliche Möglichkeit einer Geltendmachung im angegebenen Sinn hängt aber davon ab, ob dem Inhaber des Anspruchs gegenüber dem Dritten eine Forderung im Rechtssinn zusteht, und dies wird durch die Normen des Zivilrechts bestimmt. Die Steuerrechtswissenschaft umschreibt daher das Vermögen als Steuerobjekt zutreffend als Inbegriff der einer Person privatrechtlich zustehenden Sachen und Rechte¹¹²). Diese Begriffsbestimmung wird praktisch namentlich dann relevant, wenn das Privatrecht eine Forderung als solche nicht anerkennt, bzw. ihr die Klagbarkeit versagt, trotzdem sie faktisch und wirtschaftlich sehr wohl in Erscheinung treten kann, wie beispielsweise eine solche aus Spiel und Wette (Art. 513 OR). Sie darf richtigerweise auch nicht zum steuerpflichtigen Vermögen gerechnet werden.

Eine praktisch ebenso wichtige Rolle wie für die Vermögenssteuer spielt diese Frage für die Einkommenssteuer bei der Entscheidung darüber, ob ein Erwerb

^{111a}) Vgl. in diesem Sinne ein Urteil des bernischen Verwaltungsgerichts in Monatsschrift für bernisches Verwaltungsrecht, Bd. 19, Nr. 145, S. 418.

¹¹²) Vgl. Blumenstein, Steuerrecht, S. 172 ff.

aus einer unsittlichen oder gesetzlich verbotenen Betätigung zur Steuer herangezogen werden kann oder nicht. Namentlich in der deutschen Judikatur und Literatur hat diese Frage gleichsam den Ausgangspunkt der Diskussion über den Einfluss des Zivilrechts auf die Auslegung der Steuergesetze gebildet, wobei allerdings auch noch ethische Gesichtspunkte hineinspielten¹¹³). Gestützt auf solche gelangte eine gewisse Richtung in Doktrin und Praxis dazu, Einkommen aus gesetzlich verbotenen oder unsittlichen Betätigungen und Rechtsgeschäften deshalb von der Besteuerung auszuschliessen, weil der Staat mit sich selbst, d. h. mit seinen eigenen Zwecken und Gesetzen in Widerspruch geraten würde, wenn er Einkommen, das nach seiner eigenen Gesetzgebung nicht möglich sein soll, besteuern wollte¹¹⁴). Man hat demgegenüber nicht mit Unrecht darauf hingewiesen, dass auch eine steuerliche Begünstigung unsittlicher wirtschaftlicher Betätigungen — denn zu einer solchen würde die angedeutete Auffassung tatsächlich führen — kaum dem sittlichen Gefühl entsprechen würde. Ausschlaggebend ist jedoch die Überlegung, dass die Einkommenssteuer nicht die Erwerbstätigkeit als solche, sondern deren ökonomischen Effekt, die Erzielung von Einkommen und die dadurch ausgewiesene wirtschaftliche Leistungsfähigkeit treffen soll.

¹¹³) Vgl. die Zusammenstellung der deutschen Rechtsprechung in verschiedenen Epochen bei Ball, a. a. O., S. 58 ff., 61 ff., 66 ff., 82 ff. und passim; Becker, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, S. 244 ff.

¹¹⁴) So namentlich Fuisting, Steuerlehre, 1902, S. 185 f. Von dieser Erwägung ausgehend erklärte das preussische Oberverwaltungsgericht das Einkommen von Bordellwirten und Kartenlegerinnen sowie dasjenige aus unbefugtem Verkauf von Arzneimitteln als steuerfrei; vgl. die Zitate bei Ball, a. a. O., S. 45, Noten 151—155. Diesem Standpunkt hat sich auch das bernische Verwaltungsgericht angeschlossen, indem es eine Erwerbsbesteuerung des Kurpfuschers ablehnte, da dessen Betätigung vom Medizinalgesetz unter Strafe gestellt sei; vgl. das Urteil vom 21. Februar 1921, abgedruckt im Lexikon des schweizerischen Steuerrechts, S. 787.

Dazu kommt, dass auch das Zivilrecht — wie Becker¹¹⁵⁾ richtig ausführt — nicht verlangt, dass unsittliche oder verbotene Geschäfte nicht beachtet werden dürfen, sondern lediglich, dass daraus keine Ansprüche hergeleitet werden können. Seine Vorschriften beziehen sich also lediglich auf die am Geschäfte selbst Beteiligten, zu denen jedenfalls das steuerfordernde Gemeinwesen nicht gehört, da sein Steueranspruch nicht auf die Durchführung des Geschäfts, sondern auf die daraus resultierende wirtschaftliche Erscheinung der eingetretenen Einkommenserzielung zurückzuführen ist¹¹⁶⁾. Daraus folgt aber weiter, dass das vermögensrechtliche Resultat eines solchen Geschäfts nur insoweit besteuert werden darf, als es tatsächlich vorhanden ist. Eine ausstehende Forderung aus einem wucherischen Rechtsgeschäft beispielsweise darf nicht zum steuerpflichtigen Einkommen gerechnet werden, da der Schuldner ihr jederzeit die Einrede der zivilrechtlichen Anfechtbarkeit entgegensetzen und damit ihre Erfüllung vereiteln kann. Hier wird man also den wirtschaftlichen Voraussetzungen der Steuer nur dann gerecht, wenn man bei der Auslegung der Steuergesetzgebung die zivilrechtlichen Bestimmungen heranzieht.

Dasselbe kann auch zutreffen bei der Beurteilung der zulässigen Abzüge vom steuerbaren Vermögen und Einkommen. Wenn also bei der Vermögenssteuer der allgemeine Schuldenabzug zugelassen wird, so ist im Einzelfall zu prüfen, ob eine bestimmte Schuld gegenüber dem Steuerpflichtigen zivilrechtlich wirklich geltend gemacht werden kann. So kann beispielsweise der einfache Bürge

¹¹⁵⁾ Kommentar, S. 244.

¹¹⁶⁾ Von einem analogen Gedankengang ausgehend bestimmt Art. 101 Zollgesetz: „Die Verurteilung wegen eines Zollvergehens und die Vollstreckung der Strafe entbinden nicht von der Bezahlung des geschuldeten Zolles“. Wurde also eine Ware entgegen einem bestehenden Einfuhrverbot — durch Bannbruch (Art. 76 leg. cit.) — eingeführt, so hebt dies die Tatsache nicht auf, dass die Voraussetzung einer Zollpflicht, eine Wareneinfuhr über die Grenze, gegeben ist.

die Bürgschaftsschuld, der Kollektivgesellschafter eine Gesellschaftsschuld nur dann von seinem steuerpflichtigen Vermögen abziehen, wenn die zivilrechtlichen Voraussetzungen einer Geltendmachung ihm gegenüber (Art. 495, 564 OR) erfüllt sind¹¹⁷⁾. Das nämliche gilt grundsätzlich auch hinsichtlich der zugelassenen Abzüge vom steuerpflichtigen Einkommen. Nur wird hier öfters zu prüfen sein, ob nicht trotz der unbestreitbar vorhandenen zivilistischen Rechtsbeständigkeit eines Abzugspostens unter dem Gesichtspunkte der Steuerumgehung eine Beanstandung am Platze ist (vgl. unten S. 253a). Auch hier kann übrigens unter Umständen die Frage einer sittlichen Zulässigkeit aufgeworfen werden; so z. B. mit Bezug auf die Berücksichtigung bezahlter Geldbussen unter den Gewinnungskosten. Die schweizerische Steuerjudikatur pflegt eine solche zuzulassen bei verwaltungsrechtlichen Bussen, die ohne ein eigentliches persönliches Verschulden des Steuerpflichtigen verwirkt wurden¹¹⁸⁾.

Zivilrechtliche Begriffsumschreibungen werden hin und wieder für die Auslegung der Steuergesetze auch dann von Bedeutung, wenn es sich um die rechtliche Bestimmung und Würdigung äusserer Erscheinungen handelt, die man hergebrachterweise vor allem auf dem Boden des Zivilrechts begegnet. Mangels eines allgemeinen Teils pflegt das Steuerrecht gewisse Rechtsbegriffe nicht näher zu regeln, deren bei seiner praktischen Anwendung nicht entmangelt werden kann. Dies trifft namentlich zu mit Bezug auf Willensmängel, insbesondere Irrtum, bei Abgabe der Steuererklärung oder anderer steuerrechtlich relevanter Aussagen des Steuerpflichtigen im Verfahren.

¹¹⁷⁾ Vgl. Blumenstein, Steuerrecht, S. 227 und dazu Urteil der Rekurskommission Baselland, Lexikon des schweizerischen Steuerrechts, S. 153.

¹¹⁸⁾ Vgl. die einschlägigen Urteile des bernischen Verwaltungsgerichts sowie der zürcherischen Oberrekurskommission — ablehnend mit Bezug auf Zollbussen — im Lexikon des schweizerischen Steuerrechts, S. 155 f. und S. 879.

Hier liegt es nahe, die entsprechenden Bestimmungen des Zivilrechts (Art. 23 ff. OR) heranzuziehen, da sie auch in steuerrechtlicher Beziehung eine vernünftige und zweckentsprechende Lösung ermöglichen¹¹⁹⁾. Eine besondere Bedeutung kommt dem Irrtum auch bei der steuerrechtlichen Rückforderungsklage zu, ohne dass über seine Beschaffenheit in den Steuergesetzen etwas bestimmt zu werden pflegt¹²⁰⁾. In allen diesen Fällen besteht — im Gegensatz zu den oben betrachteten — keinerlei innere Beziehung zwischen dem verwendeten zivilrechtlichen Begriff und seiner Nutzbarmachung im Steuerrecht. Für diese ist vielmehr lediglich das Vorhandensein einer Regelung im andern, bzw. deren Fehlen im eigenen Rechtsgebiet ausschlaggebend. Die Heranziehung ist also gewissermassen eine rein äusserliche und zufällige, und ihre Rechtfertigung beruht einzig und allein in der erkannten Zweckmässigkeit eines derartigen Vorgehens. Infolgedessen besitzt namentlich der Steuerpflichtige keinen Anspruch darauf, dass in solchen Fällen nach den einschlägigen Bestimmungen des Zivilrechts geurteilt wird.

3. Die Bedeutung des Grundsatzes der Verbindlichkeit einer zivilrechtlichen Tatbestandsumschreibung für das schweizerische Steuerrecht liegt — wie aus den vorstehenden Ausführungen hervorgeht — darin, dass er geeignet ist, die Rechtssicherheit bei der Anwendung des positiven Steuerrechts zu fördern. Dieses ist, angesichts der Mannigfaltigkeit und Veränderlichkeit der wirtschaftlichen Erscheinungen, mit denen es in Berührung kommt, nicht imstande, seine tatsächlichen Grundlagen mit der Genauigkeit und Bestimmtheit zu umschreiben, die für deren lückenlose Klassierung und Einordnung genügen würden. Eine derartig vollständige Umschreibung wäre

¹¹⁹⁾ Vgl. in diesem Sinn die Urteile des bernischen Verwaltungsgerichts vom 13. Dezember 1920 und 27. April 1925, abgedruckt im Lexikon des schweizerischen Steuerrechts, S. 859 f.

¹²⁰⁾ Vgl. die Zitate bei Blumenstein, Schweizerisches Steuerrecht, S. 327, Note 11.

aber selbst im Falle ihrer praktischen Möglichkeit nicht wünschenswert, da sie notwendigerweise die Rechtsanwendung allzu formal und schematisch gestalten würde. Die steuerliche Belastung, ihre Verteilung und ihre Verwirklichung im Einzelfalle müssen, sollen sie staats- und volkswirtschaftlich ihre Aufgaben richtig erfüllen, mit der faktischen Ausgestaltung und Fortentwicklung der ökonomischen Lebenserscheinungen Schritt halten und ihnen angepasst sein. Sie dürfen aber auch nicht regellos und sprunghaft von der Beschaffenheit des Einzelfalles abhängig sein. Besteht doch sonst die Gefahr einer ungleichen und willkürlichen Rechtsanwendung. In diesem Sinne gibt die zivilrechtliche Tatbestandsumschreibung wertvolle Wegleitungen. Die Jahrhunderte alte Entwicklung und die sorgfältige Durchführung der Privatrechtsordnung leistet Gewähr dafür, dass ihre Regelung den Bedürfnissen der Wirtschaft und des Lebens angepasst ist. Da es sich bei ihrer Verwendung im Steuerrecht stets nur um eine Tatbestandsumschreibung handelt, kommt hier den wesens- und zweckgerichteten Unterschieden zwischen Zivilrecht und Steuerrecht, wie sie früher besprochen wurden, weniger Bedeutung zu als bei einer direkten Verwendung zivilrechtlicher Begriffe für die Ausgestaltung der Steuergesetzgebung.

Über die Verwendung der zivilrechtlichen Tatbestandsumschreibung kann das Steuergesetz, soweit es diese nicht ausdrücklich übernimmt und damit zu einem Bestandteil seiner eigenen Normierung macht, keine bestimmten Regeln aufstellen. Jene ist demnach grundsätzlich in das Ermessen der rechtsanwendenden Organe (Steuerveranlagungs- und Justizbehörden) gestellt. Ihnen kommt daher die Aufgabe zu, sich im Einzelfall über Zweckmäßigkeit und Umfang einer Befolgung des zivilistischen Vorbildes schlüssig zu machen. Dabei müssen für sie hauptsächlich drei Gesichtspunkte massgebend sein: Vor allem haben sie in jedem Falle zu prüfen, ob nicht das Steuergesetz selbst den betreffenden Tatbestand umschreibt

oder wenigstens positive Anhaltspunkte für seine Umschreibung enthält. Trifft dies zu, so ist ein Zurückgreifen auf das Zivilrecht nicht gestattet und würde eine Verletzung der einschlägigen Steuerrechtssätze darstellen.

Aber auch beim Fehlen eines solchen gesetzlichen Hindernisses ist bei Verwendung der zivilistischen Tatbestandsumschreibung stets zu untersuchen, ob im Einzelfalle eine solche auch wirklich mit dem Willen des Steuergesetzgebers und den von ihm verfolgten Zwecken im Einklang steht. Dies bedeutet indessen nicht etwa, dass jene Verwendung nur dann stattfinden darf, wenn sie den fiskalischen Interessen dient, dagegen nicht, wenn diese dadurch eine Schmälerung erfahren könnten. Der Zweck des Steuergesetzes beruht nicht in einer möglichst intensiven Ausgestaltung, sondern in einer gerechten Verteilung der steuerlichen Belastung. Neben den Ansprüchen des Gemeinwesens als des Steuergläubigers betont die moderne Steuergesetzgebung auch die Rechte des Steuerschuldners, und ihre Auslegung „pro fisco“ ist durch die Rechtswissenschaft von jeher abgelehnt worden¹²¹⁾. Dies kann jedoch, auf unsern Gegenstand angewendet, nicht etwa bedeuten, dass umgekehrt der Steuerschuldner einen Anspruch auf eine Anwendung der zivilrechtlichen Tatbestandsumschreibung jedesmal dann besitzt, wenn ihm daraus ein steuerlicher Vorteil erwächst. Es wird im Gegenteil noch zu zeigen sein, dass zu einer richtigen und pflichtgemässen Auslegung der Steuergesetze auch die Verhinderung einer unberechtigten Steuerumgehung durch entsprechende Verwendung zivilistischer Formen gehört (vgl. unten S. 223a).

Infolgedessen sind Veranlagungsbehörden und Steuerichter bei Verwendung der zivilrechtlichen Tatbestandsumschreibung auch nicht ohne weiteres an die zivilistische Auslegung gebunden. Sie wenden nicht Zivilrecht an,

¹²¹⁾ Vgl. darüber die eingehenden Ausführungen bei Vanoni, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, 1932, p. 3 ss.

sondern ziehen dieses nur zur Interpretation der entsprechenden steuerrechtlichen Vorschriften heran. Sie haben daher auch zu prüfen, ob die Anschauungsweise der privatrechtlichen Doktrin und Praxis jenen und ihrer Bedeutung adäquat ist.

Für den Steuerpflichtigen liegt die Bedeutung einer Verwendung der zivilrechtlichen Tatbestandsumschreibung vor allem darin, dass sie ihm in vielen Fällen Klarheit über Bestand und Umfang seiner steuerrechtlichen Verpflichtungen verschafft. Er muss wissen, ob und in welchem Mass ihn ein wirtschaftlicher Zustand oder Vorgang zur Steuerzahlung verpflichtet. Befasst sich daher das Steuergesetz nicht ausdrücklich mit diesen Erscheinungen, so wird sich der Steuerpflichtige im Zivilrecht Rat holen, sofern dieses eine Umschreibung des einschlägigen Tatbestands gibt. Dass er aber nicht ohne weiteres darauf bauen kann, folgt aus den vorstehenden Feststellungen. Von besonderer Wichtigkeit sind die Grundsätze über die Verwendung der zivilrechtlichen Tatbestandsumschreibung für den Steuerpflichtigen dann, wenn er sich im täglichen Leben darüber schlüssig machen muss, ob er sich mit Rücksicht auf die steuerrechtlichen Folgen auf ein durch das Zivilrecht geregeltes Geschäft oder Rechtsverhältnis einlassen, bzw. wie er seine Stellungnahme dazu gestalten soll. Angesichts des heutigen Masses einer Steuerbelastung kann diese für die Tunlichkeit oder sogar für die Möglichkeit eines bestimmten wirtschaftlichen Vorgehens ausschlaggebend sein. Das angedeutete Interesse des Steuerpflichtigen nach einer Orientierung in dieser Beziehung ist daher ein durchaus berechtigtes und sollte durch eine möglichst klare und konstante Praxis nach dieser Richtung hin gefördert werden.

Schwieriger dagegen gestaltet sich die Frage nach der Zulässigkeit einer Steuereinsparung durch Benutzung bestimmter zivilrechtlicher Formen im Wirtschaftsleben (vgl. unten S. 243a). Auch für diese ist natürlich die Bildung einer festen Praxis betreffend die Verwendung

zivilrechtlicher Tatbestandsumschreibung von grosser Wichtigkeit. Aber gerade hier wäre eine Bindung der steuerrechtlichen Auslegung an feste Regeln nicht zweckmässig, da sie dem Steuerpflichtigen direkt Anleitung über die von ihm zu treffende Wahl geben und damit eine unzulässige Steuerumgehung fördern und erleichtern würde.

Zusammenfassend ist zu sagen, dass die oben aufgezeigte Tendenz in der schweizerischen Steuerrechtsjudikatur, der zivilrechtlichen Tatbestandsumschreibung für die Auslegung der Steuergesetze eine grundsätzliche Bedeutung beizumessen, Billigung verdient. Ganz abgesehen von der bereits angedeuteten Erhöhung der Rechtssicherheit im Steuerwesen ist sie geeignet, zur Förderung einer rechtsstaatlichen Ausgestaltung der Steuergesetzgebung beizutragen. Diese besteht darin, Ansprüche und Verpflichtungen sowohl des steuerfordernden Gemeinwesens als auch des Steuerpflichtigen genau zu umschreiben und dadurch eine willkürliche Auslegung möglichst auszuschliessen. Wo dies im Steuergesetz selbst nicht möglich oder tunlich ist, muss sich die Rechtsprechung auf klare Auslegungsregeln einigen, und dazu kann die zivilrechtliche Tatbestandsumschreibung positiv beitragen. Da sich ferner — wie oben ebenfalls dargetan wurde — der steuerrechtliche Tatbestand in den meisten Fällen mit dem zivilrechtlichen deckt, so dass weder rechtlich noch praktisch eine Differenzierung überhaupt in Frage kommt, erschiene es nicht gerechtfertigt, einzig aus theoretischen Gründen unter Hinweis auf die wesens- und zweckbedingte Verschiedenheit von Zivilrecht und Steuerrecht eine Verwendung zivilrechtlicher Begriffe und Tatsachenumschreibungen bei der Auslegung des Steuerrechts abzulehnen. Dies geben auch solche Autoren zu, welche im übrigen für eine völlige Trennung des Steuerrechts vom Privatrecht eintreten¹²²⁾. Daran muss jedoch festgehalten werden, dass

¹²²⁾ Vgl. Ball, a. a. O., S. 151. Völlig intransigent scheint allerdings in dieser Hinsicht Emge, a. a. O. zu sein.

ein rein mechanisches, zwangsläufiges Abstellen auf zivilrechtliche Formulierungen mit der heutigen Auffassung des Steuerrechts nicht vereinbar wäre. Vielmehr ist in jedem Einzelfall zu prüfen, ob jene mit Wesen und Tragweite der im übrigen anwendbaren steuerrechtlichen Vorschriften im Einklang stehen und daher auf den steuerrechtlichen Tatbestand passen¹²³⁾.

III. Die Steuerumgehung.

Eine Prüfung der Verwendbarkeit zivilrechtlicher Tatbestandsumschreibung wird regelmässig vor allem dann erforderlich, wenn im Einzelfalle der Verdacht einer Steuerumgehung vorliegt.

1. Das Wesen der Steuerumgehung¹²⁴⁾ verlangt in erster Linie eine negative Umschreibung, nämlich eine Abgrenzung gegenüber dem Tatbestand einer Steuerhinterziehung oder Steuerverschlag. Hier liegt ein Verhalten vor, das darauf gerichtet oder wenigstens dazu geeignet ist, eine dem Gemeinwesen im Einzelfalle nach Gesetz zukommende Steuer ganz oder teilweise zu entziehen. Ob dabei das subjektive Moment der Verkürzungsabsicht für die Erfüllung des Tatbestandes einer Steuerhinterziehung unbedingt erforderlich ist¹²⁵⁾, spielt für die Unterscheidung gegenüber der Steuerumgehung keine Rolle. Vielmehr kommt es auf die objektive Seite des Tatbestandes an, der bei einer Steuerhinterziehung stets in einer Verletzung steuerrechtlicher Vorschriften liegt. Der Steuerhinterzieher hat eine nach den klaren Vorschriften des Gesetzes geschuldete Steuer nicht entrichtet bzw.

¹²³⁾ Dies entspricht auch der Auffassung von Becker, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, S. 287.

¹²⁴⁾ Vgl. darüber namentlich Ball, a. a. O., S. 130 ff.; Hensel, Steuerrecht, S. 95 ff.; Becker, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, S. 106 ff. sowie die bei diesen zitierte Spezialliteratur.

¹²⁵⁾ Vgl. hinsichtlich der Entwicklung im schweizerischen Recht, Blumenstein, Steuerrecht, S. 345 ff.; Derselbe, Grundzüge des schweizerischen Zollrechts, S. 62 f.

durch sein Verhalten deren Festsetzung verhindert. Als er die inkriminierte Handlung beging, lag somit der steuerbegründende Tatbestand (das Steuerobjekt) fix und fertig vor. Der Steuerpflichtige hat durch sein Verhalten lediglich dessen richtige Auswertung durch die Steuerbehörden verunmöglicht¹²⁶⁾.

Bei der Steuerumgehung dagegen wird das Zustandekommen des steuerbegründenden Tatbestandes verhindert. Der Steuerpflichtige — oder ein anderer — gibt den in Frage stehenden wirtschaftlichen Erscheinungen von vornherein eine Gestalt, in der sie nach den gesetzlichen Vorschriften überhaupt nicht zur Herbeiführung einer Besteuerung geeignet sind. Es wird — äusserlich betrachtet — die formale Veranlassung zu einer Steuererhebung aus dem Wege geräumt. Eine Irreführung der Steuerbehörden liegt deshalb — im Gegensatz zur Steuerhinterziehung — nicht vor. Von einer strafbaren Handlung kann somit nicht die Rede sein.

Wenn deshalb in der deutschen Steuergesetzgebung¹²⁷⁾ von einem Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts gesprochen wird, so hat dies nicht unbedingt einen missbilligenden Sinn, sondern bedeutet lediglich, dass die Verwendung jener Ausgestaltung mit den Absichten und Zielen des Steuergesetzgebers nicht im Einklang steht und diesen jedenfalls nicht dient. Sind doch die zivilrechtlichen Formen und Gestaltungsmöglichkeiten eigens dafür geschaffen worden, im täglichen Leben den Interessenten zur Verfügung zu stehen und von ihnen verwendet zu werden.

Vom juristischen Standpunkt aus betrachtet handelt es sich daher nicht sowohl um einen Missbrauch zivilistischer Gestaltungsmöglichkeiten, als vielmehr um eine Kollision der rechtsgeschäftlichen

¹²⁶⁾ Vgl. über den Gegensatz zwischen Steuerumgehung und Steuerhinterziehung auch Hensel, Steuerrecht, S. 188 ff.

¹²⁷⁾ § 10 der Reichsabgabenordnung in der Fassung vom 22. Mai 1931; in der ursprünglichen Fassung § 5.

Ausgestaltung wirtschaftlicher Erscheinungen mit deren steuerrechtlichen Betrachtungsweise. Der Steuergesetzgeber hat sich als normale Erscheinungsform des betreffenden Zustandes oder Vorganges ein ganz bestimmtes zivilrechtliches Institut oder einen diesem entsprechenden Tatbestand gedacht und daran seine steuerrechtlichen Konsequenzen geknüpft. Im Einzelfall erhalten nun aber jene eine andere zivilrechtliche Ausgestaltung, die — formal gesprochen — mit den tatsächlichen Prämissen des Steuerrechtssatzes nicht mehr übereinstimmt und deshalb, wenn man sich an den Wortlaut des Steuergesetzes hält, auch eine verschiedenartige steuerrechtliche Behandlung fordern würde. Zu entscheiden ist demnach die Frage, ob sich die rechtsanwendenden Behörden in einem solchen Falle an die formale Umschreibung im Steuergesetz zu halten und daraus die entsprechenden Konsequenzen zu ziehen haben, oder ob ihnen ein Abweichen von jener gestattet sein soll. Die Entscheidung darüber bietet grundsätzliche Schwierigkeiten.

Auf der einen Seite bildet den Abschluss einer rechtsstaatlichen Entwicklung des Steuerrechts die Ausgestaltung der Steuer zum Rechtsverhältnis (vgl. oben S. 149a). Dessen charakteristisches Merkmal beruht darin, dass die Steuerforderung des Gemeinwesens nach der subjektiven wie auch der objektiven Seite hin im Gesetz abschliessend umschrieben ist. Der Bürger hat eine Steuer nur zu entrichten unter den Voraussetzungen, wie sie im Steuergesetz vorgesehen sind¹²⁸). Damit ist ohne weiteres gesagt, dass die tatsächlichen Prämissen der Steuerschuld, wie sie das positive Steuerrecht regelt, grundsätzlich strikte zu interpretieren sind.

Auf der andern Seite darf nicht übersehen werden, dass die rechtsstaatliche Struktur der Steuer ebenfalls das Prinzip der Rechtsgleichheit voraussetzt. Diese

¹²⁸) Vgl. Blumenstein, Steuerrecht, S. 15; Derselbe, a. a. O., in der Festschrift für Georg v. Schanz, Bd. 2, S. 2.

bildet den Mittelpunkt der konstitutionellen Garantien im Gebiet des Steuerrechts und den juristischen Ausdruck der Steuergerechtigkeit¹²⁹⁾. Sie verlangt, dass unter den nämlichen tatsächlichen Voraussetzungen jedermann die nämliche Steuer zu entrichten hat. Wird daher jemand instand gesetzt, durch Verwendung einer bestimmten rechtsgeschäftlichen Gestaltungsweise der Steuerleistung zu entgehen, trotzdem die tatsächlichen Voraussetzungen im Grunde die nämlichen sind wie in einem andern Fall, der nach dem Wortlaut des Gesetzes unzweifelhaft der Besteuerung unterliegt, so bedeutet dies eine Verletzung der Rechtsgleichheit und steht deshalb mit der Grundauffassung des Steuerrechts im Widerspruch.

Es ist also im Einzelfalle zu beurteilen, worin die vom Gesetzgeber gewollte tatsächliche Voraussetzung des Entstehens einer Steuerforderung wirklich beruht. Die Auffassung der Steuer als Rechtsverhältnis weist auf eine abschliessende gesetzgeberische Regelung hin. Der Grundsatz der Rechtsgleichheit verlangt eine Gleichbehandlung der nämlichen wirtschaftlichen Zustände und Vorgänge.

2. Das Nächstliegende wäre eine gesetzgeberische Regelung der Frage. Eine solche ist nach verschiedenen Richtungen hin denkbar.

Am besten wäre es natürlich, wenn die steuerrechtlichen Tatbestände im Steuergesetz so klar und umfassend formuliert würden, dass Zweifel über ihre Beschaffenheit und Ausdehnung so viel als möglich ausgeschlossen wären. Dass nach dieser Richtung hin unsere positive Steuergesetzgebung zu wünschen übrig lässt, kann nicht geleugnet werden. Diese Unzulänglichkeit, die auch beim besten Willen des Gesetzgebers niemals ganz vermieden werden kann, lässt aber gerade die Frage der Steuerumgehung aktuell werden.

¹²⁹⁾ Vgl. darüber Blumenstein, Der Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz im schweizerischen Steuerrecht, (deutsche) Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, Bd. 4, S. 340 f.

Einen gewissen Weg, ihr zu begegnen, bildet die Schaffung von sog. Ersatztatbeständen¹³⁰⁾. Diese bestehen darin, dass der Gesetzgeber den steuerrechtlich relevanten Tatbestand genau umschreibt und sodann für den Fall eines Fehlens einzelner Tatbestandsmerkmale einen weiteren Tatbestand anführt, dessen Erfüllung die nämliche Rechtswirkung haben soll wie diejenige des erstgenannten. Diese Ersatztatbestände beziehen sich regelmässig auf das Steuerobjekt, indem hier öfters dem als solches bezeichneten Zustand oder Vorgang ein weiterer angegliedert bzw. substituiert wird, der zur nämlichen Besteuerung führen soll wie der erstere, wenn für dessen Erfüllung ein Merkmal fehlt¹³¹⁾. Auch hinsichtlich der subjektiven Steuerpflicht kommen Ersatztatbestände in dem Sinne vor, dass neben dem ursprünglichen Steuersubjekt noch weitere Personen genannt werden, die zur Besteuerung heranzuziehen sind, falls jenes seinen Verpflichtungen nicht nachgekommen ist¹³²⁾. Endlich wird auch etwa ein Ersatz rein konstitutiver Tatbestandsmomente vorgesehen¹³³⁾.

Der Ersatztatbestand leidet aber selbstverständlich an der gleichen Unvollkommenheit wie die prinzipale Vorschrift des Steuergesetzes, der er zur Seite tritt. Auch mit Bezug auf ihn können die mannigfaltigen Möglichkeiten wirtschaftlicher und zivilrechtlicher Gestaltung Wege der Steuerumgehung eröffnen. Er bewirkt höch-

¹³⁰⁾ Vgl. darüber Hensel, Steuerrecht, S. 95 f.

¹³¹⁾ Im schweizerischen Recht bieten Beispiele hiefür das Bundesgesetz über die Stempelabgaben, das in Art. 11 den durch Art. 10 als emissionsstempelpflichtig erklärten Obligationen „gleichstellt“ Urkunden zum Nachweis oder zur Gutschrift bestimmter anderer Forderungen; ebenso das Couponsteuergesetz, wo in Art. 5 eine Gleichstellung gewisser Urkunden mit Coupons inländischer Obligationen angeordnet wird.

¹³²⁾ Vgl. hinsichtlich des Wechselstempels Bundesgesetz über die Stempelabgaben, Art. 41, Abs. 3.

¹³³⁾ Vgl. Bundesgesetz über die Stempelabgaben, Art. 22 in Beziehung zu Art. 19 und 20.

stens deren Verminderung, niemals ihren vollständigen Ausschluss^{133a)}).

Infolgedessen hat man an eine direkte gesetzgeberische Formulierung des Tatbestands der Steuerumgehung und ihrer rechtlichen Folgen gedacht. Vorangegangen ist der bereits oben erwähnte § 10 der deutschen Reichsabgabenordnung, der in seinem Absatz 1¹³⁴⁾ grundsätzlich bestimmt, dass „durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden kann“. Die rechtliche Bedeutung dieser Vorschrift wird in Absatz 3 näher ausgeführt: „Liegt ein Missbrauch vor, so sind die getroffenen Massnahmen für die Besteuerung ohne Bedeutung. Die Steuern sind so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Steuern, die auf Grund der für unwirksam zu erachtenden Massnahmen etwa entrichtet sind, werden auf Antrag erstattet, wenn die Entscheidung, die diese Massnahmen als unwirksam behandelt, rechtskräftig geworden ist.“

Die Bedeutung dieser Bestimmung liegt darin, dass eine Steuerumgehung auf das Zustandekommen und die Beschaffenheit einer Steuerforderung grundsätzlich keinen Einfluss ausüben soll. Die sie darstellende rechtsgeschäftliche Gestaltung wird bei der Festsetzung und Beurteilung der Steuerforderung weder zugunsten noch zuungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt. Vielmehr wird dabei so vorgegangen, wie wenn jene Gestaltung von vornherein in den nach Annahme des Steuerrechts — oder, besser gesagt, der mit seiner Anwendung betrauten Organe —

^{133a)} Vgl. die scharfe Kritik an der praktischen Wirksamkeit der Ersatztatbestände bei Becker, Kommentar, S. 107 f.

¹³⁴⁾ Vgl. darüber Becker, Kommentar, S. 106 ff.; Hensel, Steuerrecht, S. 96 ff.; Bühler, Lehrbuch des Steuerrechts, 1927, S. 113 ff.; Ball, a. a. O., S. 130 ff. und die bei diesen zitierte weitere Literatur.

den tatsächlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen Formen stattgefunden hätte. Schlussendlich kommt dies darauf hinaus, dass der Steuergesetzgeber jene Organe anweist, einen eigenen steuerrechtlich relevanten Tatbestand zu konstruieren, der der tatsächlichen wirtschaftlichen Lage des Falles entspricht, und die von den Beteiligten getroffene zivilrechtliche Ausgestaltung als solche in ihren — vom Zivilrecht gewollten — rechtlichen Auswirkungen nicht zu beachten¹³⁵). Es wird demnach an Stelle einer festen gesetzlichen Umschreibung des steuerrechtlichen Tatbestands eine ermessensmässige gesetzt.

Voraussetzung dieses Ermessens ist jedoch das Vorliegen einer Steuerumgehung im Einzelfall, d. h. eines „Missbrauches von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts“ im Sinne des § 10 leg. cit. Diesen deutlich zu umschreiben, ist deshalb die wichtigste Aufgabe des Gesetzgebers, da sonst das den auslegenden Behörden eingeräumte Ermessen ein unbegrenztes wäre¹³⁶). Die Reichsabgabenordnung hat eine derartige, etwas langatmige, Umschreibung versucht, indem sie in § 10, Abs. 2 bestimmt: „Ein Missbrauch im Sinne des Absatz 1 liegt vor, wenn 1. in Fällen, wo das Gesetz wirtschaftliche Vorgänge, Tatsachen und Verhältnisse in der ihnen entsprechenden rechtlichen Gestaltung einer Steuer unterwirft, zur Umgehung der Steuer ihnen nicht entsprechende, ungewöhnliche Rechtsformen gewählt oder Rechtsgeschäfte vorgenommen werden, und 2. nach Lage der Verhältnisse und nach der Art, wie verfahren wird oder verfahren werden sollte, wirtschaftlich für die Beteiligten im wesentlichen derselbe Erfolg erzielt wird, der erzielt wäre, wenn eine den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen entsprechende rechtliche Gestaltung gewählt wäre,

¹³⁵) Vgl. Becker, Kommentar, S. 116.

¹³⁶) Deshalb geht die bei Ball, a. a. O., S. 78 zitierte Ansicht Beckers zu weit, wonach der allgemeine Grundsatz in Absatz 1 des § 10 genügen würde; vgl. jedoch unten S. 240a.

und ferner 3. etwaige Rechtsnachteile, die der gewählte Weg mit sich bringt, tatsächlich keine oder nur geringe Bedeutung haben.“

Das Wesen der Steuerumgehung wird durch diese Vorschrift unter drei Gesichtspunkten charakterisiert: Nach der subjektiven Seite hin muss stets eine Absicht der Steuerumgehung nachgewiesen sein¹³⁷⁾. Das objektive Moment beruht einerseits in der Ungewöhnlichkeit der für die Gestaltung der betreffenden wirtschaftlichen Erscheinung gewählten privatrechtlichen Form und andererseits in der Tatsache, dass durch Verwendung der normalen und üblichen rechtlichen Ausgestaltung der nämliche wirtschaftliche Erfolg erzielt worden wäre wie mit der tatsächlich gewählten ungewöhnlichen. Als ungewöhnlich gilt eine Rechtsform dann, „wenn sie der ohne Steuerumgehungszwecke vorzunehmenden Geschäftsabwicklung nicht entspricht“¹³⁸⁾. Dagegen ist eine Steuerumgehung nicht vorhanden, wenn die Beteiligten mit der gewählten Form wirklich einen andern wirtschaftlichen Erfolg herbeiführen wollten, als er mit der normalen, auch vom Steuerrecht vorausgesetzten zu erzielen war. Ein Indiz dafür bildet das in § 10 leg. cit. angeführte meritorische Merkmal, dass der effektiv gewählte Weg für die Beteiligten Rechtsnachteile mit sich bringt, die das normale Vorgehen erspart hätte¹³⁹⁾.

¹³⁷⁾ Dass ohne eine solche § 10 Reichsabgabenordnung nicht zur Anwendung kommen darf, betont ausdrücklich Hensel, Steuerrecht, S. 97; vgl. auch Becker, Kommentar, S. 113.

¹³⁸⁾ Vgl. Becker, Kommentar, S. 115 und die dort zitierten Entscheide des Reichsfinanzhofes. Die „Ungewöhnlichkeit“ der gewählten Form wird also nicht etwa dadurch aufgehoben, dass diese — mit Rücksicht auf eine dadurch bezweckte Steuereinsparung — tatsächlich häufig zur Verwendung gelangt.

¹³⁹⁾ Wobei natürlich noch zu prüfen ist, ob diese Rechtsnachteile nicht von den zu erwartenden steuerlichen Vorteilen aufgewogen werden. Vgl. Hensel, Steuerrecht, S. 97, Note 4 sowie die Urteile bei Becker, Kommentar, S. 116.

Im schweizerischen Steuerrecht hat der Begriff der Steuerumgehung als gesetzgeberisch formuliertes Institut im allgemeinen bis heute nicht Eingang gefunden. Auch neuere Steuergesetze erwähnen sie nicht. Einzig das Zollrecht hat ihren Grundgedanken von jeher erfasst und ihn durch besondere Vorschriften verwirklicht längst bevor er Gegenstand einer juristischen Erörterung geworden war. Dabei spielt jedoch nicht sowohl die Verwendung zivilrechtlicher Gestaltungsformen, als vielmehr diejenige bestimmter Arten der Wareneinfuhr eine Rolle¹⁴⁰), weshalb wir keine Veranlassung haben, hier näher darauf einzutreten.

3. Es fragt sich aber ganz allgemein, ob, ohne Rücksicht auf den Stand der Gesetzgebung, die Heranziehung des Instituts der Steuerumgehung durch die Praxis der Steuerveranlagungs- und Justizbehörden als statthaft erscheint. Anders gestellt lautet die Frage, ob sich die Steuerbehörde über die von den Beteiligten gewählte zivilrechtliche Gestaltungsform eines Zustands oder Vorgangs hinwegsetzen darf, wenn nach den Umständen anzunehmen ist, dass jene Wahl zum Zwecke einer Vermeidung oder Herabsetzung der Besteuerung erfolgte. Die Konsequenz einer Bejahung dieser Frage liegt in einer Ausdehnung der Steuerbarkeit auf Tatbestände, die nach ihrer äussern Aufmachung nicht zu

¹⁴⁰) Den typischen Fall bildet der Versuch, eine Ware dem auf ihr ruhenden Zollansatz dadurch zu entziehen, dass man sie als Verpackung (Warenumschiessung) einer niedriger belasteten verwendet, mit Rücksicht darauf, dass die handelsüblichen, zum Warentransport dienenden innern und äussern Umschliessungen in der Regel den nämlichen Zollansätzen unterliegen wie der Inhalt. Hier greift Art. 1 der Verordnung vom 24. August 1926 über die Tara sowie über die Gewichts- und Zollberechnung mit der Vorschrift ein, dass Umschliessungen aller Art nach ihrer Beschaffenheit gesondert zollpflichtig sind, „wenn die Absicht der Umgehung des Eingangszolles für die Umschliessungen aus den Umständen augenscheinlich hervorgeht“. Vgl. Blumenstein, Grundzüge des Zollrechts, S. 27.

den im Steuergesetz genannten gehören. Man muss sich über die faktische und wirtschaftliche Tragweite eines solchen Vorgehens klar sein, um die juristische Bedeutung der gestellten Frage voll zu würdigen.

In der deutschen Steuerrechtsliteratur ist man mehrheitlich zu ihrer Bejahung bereit, und selbst Enno Becker, der Redaktor der Reichsabgabenordnung, hält die gesetzgeberische Formulierung des Grundsatzes für entbehrlich. Er zitiert immer wieder den Satz des römischen Juristen: „plus est in re quam in existimatione“ und gibt ihm die sehr freie Verdeutschung: „Es kommt auf die Sache an und nicht auf das, was darüber geschwätzt wird.“¹⁴¹⁾ Damit will er andeuten, dass im Steuerrecht der tatsächliche wirtschaftliche Effekt eines Zustands oder Vorgangs ausschlaggebend sein soll, und nicht die privatrechtliche Einkleidung, die er im Einzelfall erfahren hat.

Auf dem nämlichen Boden steht grundsätzlich die Rechtsprechung des Bundesgerichts. In verschiedenen Urteilen, sowohl bei der Entscheidung von staatsrechtlichen Beschwerden gemäss Art. 4 BV, als auch in Doppelbesteuerungsstreitigkeiten gemäss Art. 46, Abs. 2 BV hat die staatsrechtliche Abteilung — ohne dafür eine weitere Begründung als notwendig zu erachten — festgestellt, „dass in Steuerfragen aller Regel nach mehr die Natur der Sache als die äussere Form berücksichtigt oder, wie dieser Gegensatz häufiger formuliert wird, mehr auf die wirtschaftliche Bedeutung als auf die rechtliche Erscheinung der Tatsachen abgestellt werden soll“¹⁴²⁾. Noch bestimmter mit Hinblick auf die privatrechtliche Formulierung hat sie sich in einem frühern Urteil ausgesprochen: „Le fisc n'est pas obligé de se placer strictement au point de vue du droit civil; il a le droit de tenir compte de la situation économique voulue et réalisée, quelle que soit la

¹⁴¹⁾ Vgl. Kommentar zur Reichsabgabenordnung, S. 48, 79, 109.

¹⁴²⁾ BGE 45 (1) Nr. 2, S. 26.

forme juridique qui lui a été donnée.“¹⁴³⁾ Etwas eingeschränkt wird dieser Satz anderorts dahin: „Die Steuerbehörde ist, zum mindesten vom Standpunkt des Art. 4 BV aus, nicht gezwungen, die zivilrechtliche Form, unter der ein Lebensverhältnis auftritt, auch steuerrechtlich ohne weiteres zu respektieren, zumal dann, wenn sie den Tatsachen nicht entspricht. Es kann ihr beim Fehlen entgegenstehender spezieller positiver Gesetzesbestimmungen, die hier nicht namhaft gemacht worden sind, nicht verwehrt werden, neben dem zivilrechtlichen auch den wirtschaftlichen Charakter des für die Besteuerung in Betracht kommenden Tatbestands zu berücksichtigen und auf ihn abzustellen, wenn danach das Gebilde in Wirklichkeit ein anderes ist, als es äusserlich in Erscheinung tritt.“¹⁴⁴⁾

Gestützt auf diese Anschauungen hat das Gericht nicht gezögert, sich im Einzelfall über zivilistisch feststehende und genau umschriebene Rechtsverhältnisse hinwegzusetzen, wenn es annahm, dass die dadurch getroffene Ordnung dem tatsächlichen Zustand und seiner wirtschaftlichen Bedeutung nicht entspreche. So hat es beispielsweise die subjektive Steuerpflicht einer im Ausland

¹⁴³⁾ BGE 40 (1) Nr. 16, S. 139.

¹⁴⁴⁾ BGE 46 (1) Nr. 25, S. 184. Den gleichen Standpunkt nimmt der Gerichtshof auch in Doppelbesteuerungsfragen ein. In BGE 26, Nr. 79, S. 423 wird darüber ausgeführt: „Diese Bedenken erweisen sich aber nicht als durchschlagend, insbesondere nicht, wenn man berücksichtigt, dass in Doppelbesteuerungsfragen keineswegs ausschliesslich auf das zivilrechtliche Verhältnis, in welchem sich das Steuerobjekt befindet, abgestellt werden kann, sondern dass wesentlich auch seine wirtschaftliche Bestimmung und Verwendung mit in Betracht gezogen werden muss. Man würde sonst z. B. zu der steuerrechtlich unannehmbaren Konsequenz gelangen, dass es möglich wäre, eine in einem Kanton mit erheblichem Kapital arbeitende Gesellschaft der Besteuerung in diesem Kanton sogar gänzlich zu entziehen, indem die Gesellschafter ihren Beitragsleistungen nur eine Form zu geben brauchten, die sie nicht als Gesellschaftsgut im Rechtssinne erscheinen lassen würde“.

niedergelassenen Firma bejaht, weil es eine von ihr gegründete, juristisch selbständige schweizerische Aktiengesellschaft nach der Lage der Dinge wirtschaftlich als blosser Zweigniederlassung behandelte¹⁴⁵). Ebenso anerkennt es den handelsrechtlichen Grundsatz, dass sich der Sitz einer Aktiengesellschaft an dem durch Statuten und Handelsregistereintrag bezeichneten Ort befinde, in Doppelbesteuerungsfällen nicht, wenn der so gewählte Sitz bloss formelle Bedeutung hat, d. h. mit keinerlei Geschäftsführung oder Verwaltung verbunden ist, während diese an einem andern Orte der Schweiz ausserhalb des Sitzkantons lokalisiert ist¹⁴⁶).

Aber auch mit Bezug auf die Bestimmung des Steuerobjekts hält sich das Bundesgericht nicht als an vorliegende zivilrechtliche Gestaltungsformen gebunden, wenn diese seines Erachtens mit den tatsächlichen Verhältnissen nicht im Einklang stehen. So behandelt es beispielsweise die Überlassung von Wertpapieren durch die Teilhaber einer Kollektivgesellschaft an diese als Geschäftseinlage und nicht als Kreditgewährung, trotzdem dies dem Wortlaute des Gesellschaftsvertrags nicht entspricht¹⁴⁷).

Endlich geht auch für die Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlagen die tatsächliche wirtschaftliche Gestaltung der gewählten juristischen Formulierung vor. So lässt das Bundesgericht die von den Konsumvereinen ihren Mitgliedern ausbezahlten Rabatte bei Fest-

¹⁴⁵) Vgl. das oben zitierte Urteil in BGE 46 (1) Nr. 25. In ähnlicher Weise wurde (BGE 46 (1) Nr. 31) angenommen, dass die Beschäftigung von Heimarbeitern (Posamentern) in einem andern Kanton durch eine Seidenbandweberei für diese daselbst ein Steuerdomizil begründe, trotzdem die Posamenten zu ihr zivilrechtlich nicht in einem Dienstvertrags-, sondern in einem Werkvertragsverhältnis stehen.

¹⁴⁶) Vgl. BGE 45 (1) Nr. 26 und dazu Blumenstein, Steuerrecht, S. 42 und 140 sowie die dort zitierten weiteren Urteile.

¹⁴⁷) Vgl. das oben zitierte Urteil in BGE 26 (1) Nr. 79.

setzung des steuerpflichtigen Erwerbs auch dann nicht als Gewinnungskosten abziehen, wenn sie von vornherein fest zugesichert sind und schon vor dem Jahresabschluss und ohne Rücksicht auf dessen Ergebnis bezogen werden können¹⁴⁸⁾.

Der vorstehende Querschnitt durch die bundesgerichtliche Rechtsprechung, der eine irgendwie vollständige Aufzählung der hier in Betracht fallenden Urteile nicht bezweckt, lässt als charakteristisches Merkmal die Tatsache hervortreten, dass der Gerichtshof auf das Vorhandensein einer Steuerumgehungsabsicht gar kein Gewicht zu legen scheint. Wir finden tatsächlich in den einzelnen Entscheidungen keinen Hinweis darauf, dass die Beteiligten eine bestimmte zivilrechtliche Gestaltungsform der in Betracht fallenden Zustände und Vorgänge zu dem Zwecke gewählt hätten, um dadurch ein bestimmtes steuerrechtliches Resultat zu erreichen. Das Bundesgericht untersucht lediglich, ob, rein objektiv gesprochen, die angewendete Rechtsform als der Natur der Sache bzw. der wirtschaftlich relevanten Situation entsprechend angesehen werden könne. Im Verneinungsfall stellt es bei der steuerrechtlichen Beurteilung nicht auf die erstere, sondern auf die letztere ab. Irgendwelche Verbindlichkeit der zivilrechtlichen Tatbestandsumschreibung, wie sie oben S. 209a dargestellt wurde, wird nicht nur nicht anerkannt, sondern der Gerichtshof sieht sich nicht einmal veranlasst, die Möglichkeit einer solchen zu diskutieren. Für ihn ist es klar, dass in Steuerfragen „aller Regel nach“ mehr die Natur der Sache als die rechtliche Form zu berücksichtigen ist (vgl. oben Note 142). Er geht also von dem durch Enno Becker vertretenen Standpunkt aus (vgl. oben S. 232a), ohne das Problem als steuerrechtliches in seiner Gesamtheit näher zu untersuchen.

¹⁴⁸⁾ Vgl. BGE 48 (1) Nr. 20 sowie die dort zitierten frühern Urteile.

Dies hier festzustellen ist von Belang mit Rücksicht auf die weitere Frage, ob die vom Bundesgericht kundgegebene Auffassung für die kantonale Steuerpraxis ohne weiteres richtunggebend sein kann. Ich würde dies aus dem Grunde verneinen, weil jene bei ihrer Stellungnahme von andern Gesichtspunkten auszugehen hat als das Bundesgericht.

Soweit dieses nämlich die oben erwähnten Entscheide bei der Beurteilung von staatsrechtlichen Beschwerden wegen Verletzung des Art. 4 BV traf, hatte es nicht eine materielle Prüfung der Sache vorzunehmen und in Anwendung der einschlägigen Bestimmungen der Steuergesetzgebung an Stelle der angefochtenen kantonalen eine neue Entscheidung zu fällen. Als Staatsgerichtshof hatte es vielmehr lediglich einzuschreiten, wenn sich der kantonale Entscheid als willkürlich erwies. Dies hinwiederum trifft nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nur zu, wenn entweder subjektiv das Recht gebeugt oder mit bloss vorgeschobenen Motiven entschieden wurde, im Bestreben, „unter allen Umständen zu einem vom fiskalischen Standpunkt erwünschten Resultat zu gelangen“^{148a}), oder aber wenn objektiv ein „Verstoss gegen klares Recht“ bzw. „eine Auslegung, die mit dem einzig möglichen Sinn des Gesetzes unvereinbar wäre“¹⁴⁹), vorliegt. In diesem Sinne hat das Bundesgericht auch in den früher erwähnten Urteilen entschieden¹⁵⁰). Im

^{148a}) Vgl. BGE 30 (1) Nr. 107, 33 (1) Nr. 2, 34 (1) Nr. 33.

¹⁴⁹) Vgl. BGE 31 Nrn. 4, 41; 35 (1) Nr. 2, sowie Blumenstein, a. a. O. in der (deutschen) Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, Bd. 4, S. 338 f.

¹⁵⁰) So betont es beispielsweise in BGE 46 (1) Nr. 25, dass die Steuerbehörde „mindestens vom Standpunkt des Art. 4 BV“ nicht gezwungen sei, die zivilrechtliche Form, unter der ein Lebensverhältnis auftritt, auch steuerrechtlich ohne weiteres zu respektieren. Der ebenfalls bereits zitierte Entscheid in BGE 45 (1) Nr. 2 hat allerdings — umgekehrt — ein kantonales Verwaltungsgerichtsurteil deshalb als willkürlich bezeichnet, weil es angenommen habe, dass auf die von den Beteiligten gewählte

Gegensatz hiezu hat selbstverständlich der kantonale Steuerrichter materiell zu prüfen, ob Sinn und Geist seines Steuergesetzes eine derartige Auslegung gestatten, wobei mangels positiver Vorschriften die Ergebnisse der wissenschaftlichen Forschung in Betracht zu ziehen sind.

Aber auch den Feststellungen der bundesgerichtlichen Rechtsprechung in Doppelbesteuerungsfragen kann man für unsere Materie nicht allgemeine Gültigkeit im Gebiete des Steuerrechts beimessen. Hier ist es nämlich bis zum Erlass des in Art. 46, Abs. 2 BV vorgesehenen Bundesgesetzes Aufgabe des Gerichtshofes, selbst die erforderlichen materiellrechtlichen Normen zu schaffen¹⁵¹⁾. Gerade hiebei findet er — wie oben gezeigt wurde — häufig Anlass, selbständige, vom Zivilrecht abweichende Grundsätze aufzustellen. Diese haben jedoch eine ganz spezielle Aufgabe — räumliche Abgrenzung der Steuerhoheit in interkantonalen Hinsicht — zu erfüllen. Sie sind daher nicht ohne weiteres geeignet, als bindend oder schlechtweg richtunggebend für das Steuerrecht im allgemeinen verwendet zu werden.

Es wäre deshalb unzutreffend, wollte die kantonale Steuerpraxis einfach die von der bundesgerichtlichen Rechtsprechung vertretene Auffassung unbesehen übernehmen und zu der ihrigen machen. Insbesondere liegt für sie keine Veranlassung vor, sondern es wäre im Gegenteil durchaus irrig, aus den oben angeführten Aussprüchen des Bundesgerichts den Schluss zu ziehen, dass die durch die Beteiligten im Einzelfalle gewählte zivilrechtliche Gestaltung von Zuständen und Vorgängen für deren steuerrechtliche Würdigung überhaupt belanglos sei, weshalb die bisher beobachtete Haltung zur Frage einer Verbindlichkeit der zivilistischen Tatbestandsumschreibung (vgl.

zivilrechtliche Form abzustellen sei, ohne Rücksicht darauf, ob diese der wirtschaftlichen Bedeutung der Tatsachen gerecht wurde.

¹⁵¹⁾ Vgl. Blumenstein, Steuerrecht, S. 132.

oben S. 213a) aufgegeben werden müsse. Man darf sich im Gegenteil fragen, ob nicht die staatsrechtliche Abteilung des Bundesgerichts gut täte, ihre eigene Stellungnahme zu dem Problem — namentlich bei der Beurteilung von Willkürbeschwerden in Steuersachen — nach der Richtung hin zu revidieren, dass sie nicht einfach als Axiom den Grundsatz einer Nichtgebundenheit der Steuerbehörde an die zivilrechtliche Formulierung aufstellen, sondern — was sie in den oben zitierten Urteilen unterliess — prüfen würde, ob im Einzelfall ein Abweichen von der zivilrechtlichen Tatbestandsumschreibung dem Sinn und Geist der anzuwendenden positiven steuerrechtlichen Vorschriften entspricht. So viel nämlich folgt jedenfalls aus den bisherigen Erörterungen, dass die Aufstellung einer feststehenden allgemeinen Formel zur Entscheidung der vorliegenden Frage nicht zulässig ist und auch den leitenden Prinzipien des Steuerrechts nicht entspricht. Infolgedessen kann auch über das Vorliegen oder Nichtvorliegen einer Willkür im konkreten Fall nicht auf Grund einer solchen Formel geurteilt werden.

Unter diesem Gesichtspunkt betrachtet erhält auch die Frage eine besondere Bedeutung, ob die schweizerische Steuerpraxis trotz Fehlens einer gesetzlichen Regelung den Begriff der Steuerumgehung anwenden darf. Das Bundesgericht hat darauf in seiner Rechtsprechung — wie oben gezeigt wurde — niemals Bezug genommen.

Ein Abstellen auf den Begriff könnte jedenfalls nicht in der Weise geschehen, dass Steuerbehörden und Steuerrichter von sich aus die Steuerumgehung als Institut des Steuerrechts — etwa in Analogie zu § 10 der deutschen Reichsabgabenordnung — einführen würden. Hiezu wären sie verfassungsmässig nicht zuständig.

Sie können vielmehr dem genannten Gedanken einzig und allein durch eine entsprechende Auslegung des Steuergesetzes Rechnung tragen, welche eine ungewöhnliche zivilistische Ausgestaltung in der Weise würdigt, wie es dem Geiste jenes Gesetzes entspricht. Sie

haben also im Einzelfalle zu untersuchen, ob danach der Tatbestand, wie er in der gewählten zivilrechtlichen Form erscheint, mit dem steuerrechtlich genannten wirklich übereinstimmt. Gelangen sie zu einer Bejahung dieser Frage, so kann sie die von den Beteiligten getroffene zivilrechtliche Ausgestaltung grundsätzlich nicht daran hindern, die gesetzlich vorgesehenen Schlussfolgerungen aus dem von ihnen als gegeben betrachteten Tatbestand zu ziehen. Der Steuerpflichtige kann sich demgegenüber nicht auf die Vorschriften des Zivilrechts berufen, da eine absolute Verbindlichkeit der zivilrechtlichen Tatbestandsumschreibung für das Steuerrecht — wie früher gezeigt wurde — nur da besteht, wo sie im Steuergesetz selbst ausdrücklich vorgesehen ist (vgl. oben S. 211a).

Dabei versteht es sich jedoch von selbst, dass eine juristisch einwandfreie Überprüfung des Tatbestandes, auch vom steuerrechtlichen Standpunkt aus betrachtet, eine loyale Würdigung aller besonders äussern Umstände des Falles erfordert. Dazu gehört vor allem eine Untersuchung darüber, ob die Beteiligten bei Anwendung derjenigen Gestaltungsform, die dem steuerrechtlichen Tatbestand normalerweise zugrunde liegt, wirklich den nämlichen wirtschaftlichen Erfolg erzielt hätten wie mit der von ihnen gewählten. Verfolgten sie damit einen andern — erlaubten — Zweck, der mit der steuerrechtlich normalen Gestaltungsweise nicht zu erreichen war, so ist dargetan, dass der steuerrechtliche Tatbestand nicht erfüllt ist. Deshalb erscheint auch eine Subsumtion unter den betreffenden Steuerrechtssatz nicht als zulässig. Dabei muss es sich allerdings um einen wirklichen wirtschaftlichen Erfolg handeln, ohne Rücksicht auf etwaige steuerrechtliche Konsequenzen. Zur Steuerumgehung gehört also, dass die angewendete Gestaltungsform als eine ungewöhnliche bezeichnet werden muss. Eine solche liegt dann vor, wenn sie üblicherweise im wirtschaftlichen Leben nicht angewendet wird — und tatsächlich nicht gewählt zu werden

braucht —, um jenes Resultat herbeizuführen. Dies ist gleichzeitig ein ausschlaggebendes Indiz dafür, dass die betreffende Form gewählt wurde, um nicht nur einen bestimmten wirtschaftlichen, sondern zugleich auch einen steuerrechtlichen Erfolg zu erzielen, was ohne weiteres auf die Absicht einer Steuerumgehung schliessen lässt. Diese Vermutung wird indessen dadurch entkräftet, dass durch die Wahl der angewendeten Form die Beteiligten wesentliche Rechtsnachteile auf sich genommen haben, die ihnen bei der Einschlagung des — nach steuerrechtlicher Auffassung — normalen Weges erspart geblieben wären. Hätte doch der Steuerpflichtige vernünftigerweise keine Veranlassung, um eines steuerlichen Vorteils willen Rechtsnachteile auf sich zu nehmen, die für ihn ökonomisch ganz oder annähernd gleich schwer wiegen wie jene. An der soeben hervorgehobenen wirtschaftlichen Vergleichsbasis misst sich denn auch der Begriff des wesentlichen Rechtsnachteils, wie er hier in Betracht kommt.

Es fällt ohne weiteres auf, dass die soeben entwickelten leitenden, aus rein logischen Überlegungen folgenden Gesichtspunkte einer steuerrechtlichen Tatbestandsauslegung mit den begrifflichen Elementen einer Steuerumgehung übereinstimmen, von welchen die gesetzgeberische Regelung des Instituts in § 10 der deutschen Reichsabgabenordnung ausgeht (vgl. oben S. 229a). Dies ist lediglich ein Beweis dafür, dass auch diese Regelung im Grunde nichts anderes darstellt als eine Aufstellung bindender Interpretationsgrundsätze. Die früher erwähnte Auffassung Beckers, dass deren legislatorische Fixierung keine unbedingt notwendige Voraussetzung ihrer Anwendung in der Praxis sei, erweist sich insoweit als richtig. Umgekehrt ist jedoch darauf Gewicht zu legen, dass eine rein steuerrechtliche Auslegung an sich zivilrechtlich ausgestalteter Tatbestände unter Abweichung von der durch die Beteiligten gewählten rechtlichen Gestaltungsform nur dann juristisch einwandfrei ist, wenn sie den angedeuteten

Gesichtspunkten Rechnung trägt. Dies müsste richtigerweise auch das Bundesgericht bei der Entscheidung von Willkürbeschwerden gestützt auf Art. 4 BV in Betracht ziehen. Ein Abweichen von dem im Einzelfall durch die Beteiligten gestalteten und deshalb als konkreter gegebenen und zu beurteilenden Tatbestand stellt dann „eine Auslegung, die mit dem einzig möglichen Sinn des Gesetzes unvereinbar wäre“¹⁵²⁾ dar, wenn dabei nicht den gesamten tatsächlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen, unter welchen sich jene Tatbestandsgestaltung vollzog, in genügender Weise Rechnung getragen wurde.

Sprechen sich aber Steuerbehörde und Steuerrichter die Befugnis zu, unter dem Gesichtspunkt einer sinn gemässen Auslegung des Steuergesetzes im Einzelfall über eine von den Beteiligten gewählte zivilistische Gestaltungsform des Tatbestands hinwegzuschreiten, so darf sich dies nicht lediglich nach der negativen Richtung hin auswirken. Dies wäre dann der Fall, wenn man auf der einen Seite eine „ungewöhnliche“ zivilrechtliche Gestaltungsform nicht berücksichtigen, den dem Steuerentscheid zugrunde zu legenden Tatbestand also derart fassen würde, wie er sich normalerweise darstellt, auf der andern Seite jedoch diejenigen steuerlichen Nachteile nicht in Betracht zöge und daher rückgängig machen würde, welche die gewählte Gestaltungsform für die Beteiligten zur Folge hatte. Nehmen wir beispielsweise an, der Steuerpflichtige habe eine Sache nicht in seine Vermögenssteuerrechnung einbezogen, weil er sie zum Zwecke der Steuerumgehung einer hiefür gegründeten Aktiengesellschaft oder einer Familienstiftung übertrug. Weil er dies tat, hat er selbstverständlich in seine Einkommenssteuerrechnung für jene Sache die gesetzlich erlaubten Abschreibungen nicht einstellen können. Wird nun die Vermögenssteuerpflicht — unter Annahme einer Steuerumgehung — auf jene Sache ausgedehnt, so hat der Steuerpflichtige eine zu hohe

¹⁵²⁾ Vgl. BGE 45 (1) Nr. 2, S. 26 sowie oben S. 236a.

Einkommenssteuer bezahlt, da er bei Zugrundelegung des berichtigten steuerrechtlichen Tatbestands befugt gewesen wäre, bei der Bemessung seiner Einkommenssteuer jenen Amortisationsabzug zu machen. Eine Beurteilung der Einkommenssteuerforderung steht aber vielleicht gar nicht in Frage, da sich der Streit einzig über die Höhe der Vermögenssteuer erhoben hat. Der Steuergerechtigkeite kann deshalb nur dadurch Genüge getan werden, dass man dem Steuerpflichtigen für die zuviel bezahlte Einkommenssteuer ein Rückforderungsrecht vorbehält.

Dies kann ohne weiteres geschehen bei einer gesetzlichen Normierung der Steuerumgehung¹⁵³). Wird einer solchen aber nur durch die Praxis im Wege einer Auslegung des Steuergesetzes Rechnung getragen, so fehlt regelmässig — wenigstens dem urteilenden Steuerrichter — die Zuständigkeit zu einer Anordnung der Rückerstattungs-pflicht nicht nur mangels einer einschlägigen Gesetzesvorschrift, sondern auch deshalb, weil diese Frage bei ihm gar nicht rechtshängig gemacht ist. Dagegen könnte auch hier das Bundesgericht auf erhobene Willkürbeschwerde hin einschreiten, da eine sinngemässe Auslegung der Garantie der Rechtsgleichheit auf dem Gebiete des Steuerrechts nur unter dem Gesichtspunkt einer verfassungsmässigen Verkörperung der Steuergerechtigkeit gefunden werden kann¹⁵⁴).

Jedenfalls aber führt die vorstehende Überlegung zum Schluss, dass mangels einer gesetzlichen Regelung die Verwendung des Begriffs der Steuerumgehung mit Vorsicht gehandhabt werden muss. Steuerbehörden und Steuerrichter werden sich dabei stets zu fragen haben, ob durch Wegschaffung eines Steuerunrechts gegenüber dem Fiskus

¹⁵³) Die Reichsabgabenordnung sieht denn auch in § 10, Abs. 3 ausdrücklich einen derartigen Rückerstattungsanspruch vor; vgl. oben S. 228a.

¹⁵⁴) Vgl. Blumenstein, a. a. O., (deutsche) Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, Bd. 4, S. 341.

nicht ein solches gegenüber dem Steuerpflichtigen begangen wird.

Vor allem entspricht es nicht dem Geiste unserer Steuergesetzgebung, gleichsam eine Rechtsvermutung der vorhandenen Steuerumgehung aufzustellen und darunter jede vom Steuerpflichtigen versuchte oder erreichte Steuereinsparung zu subsumieren. Liegt diese doch an sich unbedingt in der Linie eines erlaubten rationellen Wirtschaftens. So wird schwerlich jemand daran steuerrechtlich Anstoss nehmen, wenn der Anwalt oder Notar zur Abfassung einer formatstempelpflichtigen Urkunde ein möglichst kleines Papierformat wählt, trotzdem vielleicht für solche Fälle ein grösseres üblich ist. Die Ausstellung von Checks und Sichtanweisungen, die auf eine Bank gezogen werden, geschieht selbstverständlich, wenn immer möglich, in der Weise, dass sie unter die Ausnahmebestimmungen in Art. 38, lit. d des Bundesgesetzes über die Stempelabgaben fällt. Die einschlägigen steuerrechtlichen Vorschriften bezwecken geradezu, aus Billigkeitsrücksichten oder aus volkswirtschaftlichen Gründen für gewisse Fälle eine Steuereinsparung zu ermöglichen. Man könnte deshalb geneigt sein, die nämliche Absicht beim Steuergesetzgeber auch stets dann anzunehmen, wenn seine Formulierung auf eine bestimmte zivilrechtliche Gestaltung der in Betracht fallenden Zustände und Vorgänge zugeschnitten ist und daher ihrem Wortlaut nach auf eine andere nicht passt. Diese Auffassung, die mit der früher üblichen Anschauung einer unbedingten Verbindlichkeit der zivilrechtlichen Tatbestandsumschreibung übereinstimmt (vgl. oben S. 209a), wäre aber weder vom rechtlichen noch vom moralischen Standpunkt aus zu billigen, da sie gewissermassen die Weiterbildung des Steuerrechts in seinen praktischen Auswirkungen in die Hand des Steuerpflichtigen legen würde. Ausschlaggebend nach dieser Richtung hin wird deshalb eine vernünftige Auslegung des Steuergesetzes durch die mit seiner Anwendung betrauten Behörden sein. Sie wird die Grenzen

einer zu schützenden Steuereinsparung festzustellen haben¹⁵⁵).

IV. Die steuerrechtlichen Auslegungsmethoden.

Die Ergebnisse unserer bisherigen Untersuchungen führen zum Schluss, dass, wo eine Anwendung zivilrechtlicher Begriffe und Institute nicht durch den Gesetzgeber ausdrücklich vorgeschrieben ist oder sich aus der Fassung des Steuergesetzes selbst ergibt, die zivilrechtliche Tatbestandsumschreibung im Steuerrecht dann und nur dann massgebend ist, wenn sie sich gleichzeitig auch als die steuerrechtlich gebotene darstellt. Ob dies zutrifft oder nicht, kann nur im Einzelfall unter Anwendung der steuerrechtlichen Auslegungsmethoden ermittelt werden. Auf diese muss deshalb ebenfalls eingetreten werden. Ihre eingehende Erörterung würde jedoch selbstverständlich weit über den Rahmen hinausgehen, der dem vorliegenden Referate gezogen ist. Es mag deshalb eine kurze Charakterisierung unter steter Bezugnahme auf die hier interessierende Frage genügen.

1. Wenn heute von Gesetzesauslegung die Rede ist, so tritt sogleich der Gegensatz zwischen Begriffsjurisprudenz (konstruktive Jurisprudenz) und Interessenjurisprudenz in den Vordergrund. Allerdings kann er wohl kaum mehr im Sinne eines eigentlichen Methodenstreites aufgefasst werden. Es ringen hier nicht etwa zwei einander grundsätzlich ausschliessende juristische Anschauungen um Geltung oder Vorherrschaft. Vielmehr handelt es sich dabei — bei richtiger Betrachtung — um Erscheinungen im Gebiete der Interpretation, die zwar in ihren Ausgangspunkten grundsätzlich auseinandergehen, jedoch in ihrem Verlauf verschiedene Berührungspunkte aufweisen und nach ihrer innern Struktur ein er-

¹⁵⁵) Eine sehr interessante Untersuchung darüber auf dem Boden des deutschen Rechts bietet das für die Praxis geschriebene Buch von Lion, Gesetzlich erlaubte Steuereinsparungen, 3. Aufl. 1933.

spriessliches Zusammenwirken in der praktischen Rechtsanwendung nicht ausschliessen¹⁵⁶⁾. Gerade das Steuerrecht bietet hiefür ein sprechendes Beispiel.

Die Begriffsjurisprudenz geht, auf dem Boden der historischen Rechtsschule fussend, von der Annahme aus, dass die positive Rechtsordnung als Niederschlag der „im Volke lebenden überindividuellen vernünftigen Ordnung“ grundsätzlich alle für die rechtliche Regelung einer Materie erforderlichen allgemeinen Begriffe enthält. Aufgabe der Rechtslehre ist es daher, diese Begriffe herauszufinden und systematisch auszubauen. Gestützt auf sie kann für alle in dem betreffenden Gebiet vorkommenden Fragen die massgebende Norm ermittelt werden, aus der die richterliche Entscheidung durch einfache logische Deduktion abzuleiten ist¹⁵⁷⁾.

Dass sich diese Anschauung im Zivilrecht mit seiner umfassenden und straff systematischen Herausarbeitung der Begriffe und Institute entwickeln konnte, ist ohne weiteres verständlich^{157a)}. Die privatrechtliche Jurisprudenz — man denke beispielsweise an die Auslegung des OR durch die bundesgerichtliche Praxis — hat¹⁵⁸⁾ denn auch mit dieser Methode Resultate erzielt, die jeder Kritik standhalten. Anders liegen die Verhältnisse im Steuerrecht, wo eine systematische Ausgestaltung der Gesetzgebung bis vor kurzem überhaupt fehlte¹⁵⁹⁾ und

¹⁵⁶⁾ Vgl. zur allgemeinen Orientierung Stoll, Begriff und Konstruktion in der Lehre der Interessenjurisprudenz, Beilagenheft zum Archiv für zivilistische Praxis, neue Folge, Bd. 13, S. 60 ff.; Homberger, Begriffsjurisprudenz und Interessenjurisprudenz, Zeitschrift des bernischen Juristenvereins, Bd. 68, S. 1 ff. sowie die dort zitierte weitere Literatur.

¹⁵⁷⁾ Vgl. Stoll, a. a. O., S. 66 und die dortigen Zitate.

^{157a)} Ihren Ausbau erfuhr sie denn auch durch die grossen deutschen Pandektisten des 19. Jahrhunderts, wie Puchta, Windscheid u. a.

¹⁵⁸⁾ Wie dies auch Homberger, a. a. O., S. 4 hervorhebt.

¹⁵⁹⁾ Es mag beispielsweise daran erinnert werden, dass im Kanton Appenzell I.-Rh. das geschriebene Steuerrecht bis 1919 in einem einzigen Artikel (9) der Staatsverfassung bestand.

noch heute vielerorts in den ersten Anfängen steht. Von einem festen legislatorischen Ausgangspunkt für die Herausarbeitung von Begriffen und deren weitere Ausgestaltung auf dem Wege der logischen Deduktion könnte deshalb meistens gar nicht die Rede sein. Überdies eignet sich die Materie des Steuerrechts ihrer ganzen Struktur nach weniger hiezu als die des Zivilrechts, da der Zusammenhang zwischen den einzelnen Steuerarten, die jenes zu regeln hat, ein viel weniger enger ist als derjenige zwischen den einzelnen zivilrechtlichen Gebieten und Instituten.

Dies bedeutet selbstverständlich nicht, dass das Steuerrecht nicht ebensosehr wie das Zivilrecht eines systematischen Aufbaus und einer sorgfältigen Umschreibung der einzelnen Begriffe bedarf. Gerade wegen der angedeuteten Heterogenität des zu behandelnden Stoffes erscheint eine scharfe Herausarbeitung der grundlegenden Begriffe als doppelt notwendig, und es ist Aufgabe der Steuerrechtswissenschaft, eine solche zuhanden des Steuergesetzgebers vorzubereiten und zu ermöglichen¹⁶⁰⁾. Dabei muss man sich jedoch bewusst bleiben, dass es angesichts der Mannigfaltigkeit wirtschaftlicher Erscheinungen, auf die das Steuergesetz anzuwenden ist, niemals möglich sein wird, dieses restlos im Wege der logischen Deduktion aus festen, durch das positive Recht oder wissenschaftliche Konstruktion geschaffenen Begriffen so auszulegen, wie dies für eine vernünftige Handhabung des Gesetzes erforderlich ist. Die stete Fortentwicklung und Fluktuation der wirtschaftlichen Verhältnisse und Erscheinungsformen macht es unmöglich, ihnen im Steuergesetz abschliessend Rechnung zu tragen. Die gesetzgeberischen Normen, als blosse starre Begriffsumschreibung gedacht, werden durch die Entwicklung des wirtschaftlichen Geschehens gesprengt. Die reine Begriffsjurisprudenz genügt für sich allein den Anforderungen des praktischen Lebens nicht.

¹⁶⁰⁾ Vgl. Blumenstein, Steuerrecht, S. 18.

Hier setzt der Grundgedanke der sog. Interessenjurisprudenz ein¹⁶¹). Diese sieht Aufgabe und Wesen der Gesetzgebung in der Stellungnahme zu den widerstreitenden Interessen auf einem bestimmten Lebensgebiet. Der Gesetzgeber „wertet“ diese Interessengegensätze und entscheidet sich dafür, welchem Interesse er seinen Schutz angedeihen lassen will und in welcher Weise dies geschehen soll¹⁶²). Deshalb ist es Aufgabe der Gesetzesauslegung, aus Wortlaut und Bedeutung des anzuwendenden Rechtssatzes Natur und Wertung der darin behandelten Interessen zu ermitteln¹⁶³) und danach die Entscheidung im Einzelfalle zu treffen. Ist dabei festzustellen, dass dieser einen Interessengegensatz in sich schliesst, den der Gesetzgeber nicht erkannt hat — oder nach der Beschaffenheit der Verhältnisse vielleicht zu erkennen gar nicht imstande war — und daher auch nicht werten konnte, so muss geprüft werden, ob im Gesetz verwandte Interessenlagen entschieden sind, woraus sich eine entsprechende Lückenergänzung ergibt¹⁶⁴). Eine analoge Wegleitung kann aber unter Umständen auch aus andern die massgebenden Anschauungen der Rechtsgemeinschaft verratenden Äusserungen, namentlich aus den allgemeinen Bestimmungen der Verfassung oder aus der Verkehrssitte gewonnen werden, und der Richter ist verpflichtet, auch sie zur Erforschung der

¹⁶¹) Grundlegend ist hier namentlich Heck, Das Problem der Rechtsgewinnung, (Tübinger Rektoratsrede) 1912; Derselbe, Gesetzesauslegung und Interessenjurisprudenz, Archiv für zivilistische Praxis, Bd. 112, S. 1 ff. Von ihm rührt auch die Bezeichnung „Interessenjurisprudenz“ her. Vgl. im übrigen die Literaturangaben bei Stoll, a. a. O., S. 60/61 und passim.

¹⁶²) Stoll, a. a. O., S. 67, Note 1 und S. 75, Note 5, bringt deshalb die Bezeichnung „Wertungsjurisprudenz“ in Vorschlag.

¹⁶³) Vgl. Heck, Das Problem der Rechtsgewinnung, S. 37: „Jeder Rechtssatz ist auf seinen Interessengehalt zu prüfen“ und Stoll, a. a. O., S. 69: „Die Interessengrundlage und die Interessenwertung des Rechtssatzes ist aus seiner Rechtsaussage zu ermitteln.“

¹⁶⁴) Vgl. Stoll, a. a. O., S. 73: „Die Lückenergänzung erfolgt unter der Fernwirkung der gesetzlichen Werturteile“.

massgebenden Interessenwertung heranzuziehen. Wenn jedoch alle diese Anhaltspunkte versagen — und nur dann —, hat er von sich aus die vorhandenen Interessen festzustellen und ihre Wichtigkeit und Schutzwürdigkeit abzuwägen, um unter diesem Gesichtspunkte nach eigener Wertung zu urteilen¹⁶⁵). Die Verfechter der Interessenjurisprudenz betonen eindringlich die Bindung des Richters an das Gesetz und verwerfen eine bloss gefühlsmässige subjektive Rechtsfindung, wie sie die sog. Freirechtsschule befürwortet¹⁶⁶). Sie stehen grundsätzlich auch auf dem Boden der historischen Gesetzesauslegung, indem sie vom Richter eine Ermittlung des vom Gesetzgeber geäusserten Willens verlangen. Dabei soll aber nicht der Wille der an der Gesetzgebung mitwirkenden Personen in Betracht fallen, sondern ein „normativer Wille“, d. h. „die zusammenfassende Bezeichnung für diejenigen Gemeinschaftsinteressen, welche im Gesetz zur Geltung gelangt sind“¹⁶⁷).

Diese kurzen Andeutungen wollen und können selbstverständlich kein abgeschlossenes Bild der Interessenjurisprudenz geben; aber sie zeigen, auf was es nach deren Intentionen bei der Auslegung der Steuergesetze, insbesondere hinsichtlich einer Würdigung zivilrechtlicher Gestaltungsformen und Tatbestandsumschreibung, ankommt.

¹⁶⁵) Ähnlich Burckhardt, Die Organisation der Rechtsgemeinschaft, 1927, S. 246: „Was der Richter im Gesetz nicht entschieden findet, muss er selber entscheiden, wie es der Gesetzgeber hätte tun müssen in sachlicher Abwägung der Interessen unter dem Gesichtspunkte des Gerechten“. Vgl. auch Burckhardt, Die Lücken des Gesetzes und die Gesetzesauslegung, 1925, S. 81 ff.

¹⁶⁶) Vgl. Fuchs, Was will die Freirechtsschule? (Schriftenreihe Deutsche Rechtsnot, Nr. 3). Einen grundsätzlichen Unterschied zwischen Interessenjurisprudenz und Freirechtsschule nach dieser Richtung hin bezweifelt Homberger, a. a. O., S. 8, Note 3.

¹⁶⁷) Vgl. Stoll, a. a. O., S. 71 ff.; Heck, Gesetzesauslegung und Interessenjurisprudenz, Archiv für zivilistische Praxis, Bd. 112, S. 64 f.

Vor allem wäre danach im einzelnen Steuerfall zu erforschen, welche widerstreitenden Interessen einander gegenüberstehen und welchen von ihnen der Gesetzgeber seinen besondern Schutz angedeihen lassen wollte.

Diese Frage scheint sich auf den ersten Blick im Steuerrecht verblüffend einfach zu beantworten: Jede Steuer ist dazu geschaffen, dem Gemeinwesen die erforderlichen finanziellen Mittel zur Erfüllung seiner öffentlichen Aufgaben zu verschaffen. Der Bürger hat als Steuerpflichtiger seinen Anteil an den öffentlichen Lasten zu tragen. Das Steuergesetz und seine Auslegung sind also dazu da, jenes Ziel möglichst vollkommen erreichen zu helfen. Von diesem Gesichtspunkte aus könnten daher auch die einzelnen bei der Anwendung des Steuergesetzes sich ergebenden Interessenkonflikte gelöst werden. Wenn danach im Einzelfalle ein Tatbestand unter bestimmten zivilrechtlichen Gestaltungsformen in Erscheinung tritt, welche die massgebende steuerrechtliche Vorschrift als solche nicht erwähnt, oder die nach rein grammatikalischer Auslegung nicht darunter zu subsumieren wären, so hätte man auf jenen Ausgangspunkt des schutzbestimmten Interesses zurückzugreifen. Es ist ohne weiteres klar, dass diese Auffassung in ihrer letzten Konsequenz zu einer Gesetzesauslegung „pro fisco“ führen müsste, die schon der römische Jurist Modestinus bekämpfte¹⁶⁸⁾.

Sie würde aber namentlich auch mit der rechtsstaatlichen Entwicklung des Steuerrechts im Widerspruch stehen, welche darauf hinzielt, die Steuer zu einem Rechtsverhältnis auszugestalten (vgl. oben S. 149a). Sein Wesen beruht darin, dass die fiskalischen und verfahrensrechtlichen Ansprüche des Gemeinwesens im Steuergesetz genau umschrieben werden und der Steuerpflichtige ein subjektives Recht darauf besitzt, dass seine Leistungspflicht

¹⁶⁸⁾ L 10, D 49, 14 de jure fisci: „non puto delinquere eum, qui in dubiis quaestionibus contra fiscum facile responderit“. Vgl. die schöne dogmengeschichtliche Untersuchung des Satzes bei Vanoni, a. a. O., S. 1 ff.

nicht über den gesetzlich gezogenen Rahmen hinaus geltend gemacht wird¹⁶⁹⁾. Wo deshalb jene nach Bestand und Umfang im Gesetz selbst an genau umschriebene tatsächliche Voraussetzungen geknüpft werden, dürfen sie nicht im Wege der Auslegung vom Standpunkt des fiskalischen Interesses aus erweitert werden. Dies würde mit dem Grundsatz der gesetzmässigen Verwaltung im Widerspruch stehen, der namentlich für vermögensrechtliche Leistungen (Abgaben) des Bürgers eine extensive Interpretation des Gesetzes ausschliesst^{169a)}. Für die Frage einer Verwendung zivilrechtlicher Tatbestandsumschreibung speziell bedeutet dies, dass da, wo eine solche aus Wortlaut oder Sinn des Steuergesetzes selbst folgt, eine Abweichung davon unter Berufung auf die Grundsätze der Interessenjurisprudenz unzulässig wäre. Diese darf vielmehr erst dann stattfinden, wenn sich aus dem Zusammenhang ergibt, dass der vom Steuergesetzgeber verwendete Begriff anders verstanden werden muss als im Zivilrecht¹⁷⁰⁾.

Aber auch beim Fehlen einer Anwendbarerklärung zivilrechtlicher Begriffe durch das Steuergesetz selbst ist zu untersuchen, ob und inwiefern eine derartige Abweichung im Einzelfalle mit den allgemein gültigen Grundsätzen des öffentlichen Rechtes, insbesondere der Verfassung vereinbar ist¹⁷¹⁾. Für das schweizerische Recht steht hier grundsätzlich an der Spitze die Garantie der Rechtsgleichheit gemäss Art. 4 BV, die wir bereits oben (S. 226a) als die verfassungsmässige Verkörperung der Steuer-

¹⁶⁹⁾ Vgl. Blumenstein, Steuerrecht, S. 14; Derselbe, in der Festgabe für Georg v. Schanz, Bd. 2, S. 11 ff., 24 ff.

^{169a)} In diesem Sinne spricht sich auch das Bundesgericht aus: BGE 47 (1) Nr. 59, S. 463.

¹⁷⁰⁾ Dies ist auch die Auffassung der verwaltungsrechtlichen Kammer des Bundesgerichts in BGE 57 (1) Nr. 22, S. 139; vgl. oben Note 108.

¹⁷¹⁾ Vgl. oben S. 247a und dazu Stoll, a. a. O., S. 74 und die dort zitierte Literatur.

gerechtigkeit bezeichnet haben. Sie verlangt, dass unter gleichen äussern Verhältnissen alle Steuerpflichtigen gleich behandelt werden¹⁷²). Daraus folgt umgekehrt als selbstverständlich, dass tatsächliche Ungleichheiten in Personen oder Verhältnissen bei der Beurteilung des Einzelfalles ebenfalls zu würdigen sind, da sonst die formelle Gleichbehandlung notwendigerweise zu einer materiellen Ungleichheit führen müsste¹⁷³). Die von dem an die Verfassung gebundenen Steuergesetzgeber gewollte Interessenberücksichtigung besteht also darin, dass die fiskalischen Interessen des Gemeinwesens im Einzelfall für die Lösung der Streitfrage vor dem Grundsatz der Rechtsgleichheit zurückzutreten haben. Es ist demnach bei der Entscheidung zu untersuchen, ob die tatsächlichen Voraussetzungen eines Steuerfalles mit denjenigen, welche der Steuergesetzgeber als die normalen angenommen hat — oder, wenn er sie nach der Sachlage nicht würdigen konnte, im Sinne seiner Verfügung hätte annehmen müssen —, übereinstimmen. Trifft dies nicht zu, so darf auch eine Gleichstellung nicht stattfinden; vielmehr ist zu prüfen, ob unter den tatsächlichen Umständen die Heranziehung zu einer Steuer bestimmter Art zu erfolgen und, wenn ja, wie sich hiebei die besondere Tatsachenlage bei dieser oder einer ihr parallel laufenden Besteuerung auszuwirken hat.

Auf die Frage der Würdigung einer von den Beteiligten gewählten bestimmten zivilrechtlichen Gestaltungsform angewendet bedeutet dies, dass jene — mangels einer bestimmten Anweisung durch den Steuergesetzgeber — an sich zwar eine Bindung der steuerlichen Auslegung nicht bedingt, dass jedoch geprüft werden muss, ob die dadurch geschaffene Lage des Falles im wirtschaftlichen Sinn von der als normale anzusehenden abweicht und dass

¹⁷²) Vgl. Blumenstein, a. a. O., (deutsche) Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, Bd. 4, S. 336 und 341 sowie die dort zitierte Literatur und Judikatur.

¹⁷³) Vgl. Fleiner, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, S. 282.

solchen Abweichungen entsprechend Rechnung zu tragen ist. Dabei ist zu untersuchen, ob dies bei der unmittelbar vorliegenden oder anlässlich einer andern Besteuerung zu geschehen hat. Wir gelangen also zum nämlichen Resultat wie bei der Betrachtung unter dem Gesichtspunkt einer Steuerumgehung (vgl. oben S. 241a).

Diese Einstellung trägt den berechtigten Interessen des Fiskus und des Steuerpflichtigen in gleichmässiger und billiger Weise Rechnung. Sie verhütet auf der einen Seite, dass sich der Steuerpflichtige durch Ausnützung zivilistischer Gestaltungsformen, deren er sich dank besonderer Umstände und in Abweichung vom normalen Vorgehen bedienen kann, besondere steuerliche Vorteile verschafft, die andern in der nämlichen Lage verwehrt sind. Anderseits vermeidet sie einen öden Schematismus, der alles über den gleichen Leisten schlägt, ohne Rücksicht auf wirtschaftliche und juristisch gerechtfertigte Beweggründe. Damit allein wird dem Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz und der Steuergerechtigkeit zum Durchbruch verholfen.

So braucht beispielsweise die Gründung einer Familienstiftung trotz ihrer zivilistischen Formrichtigkeit steuerrechtlich nicht anerkannt zu werden, wenn dargetan ist, dass sie dem Gründer die unbeschränkte freie Verfügung über das ihr zugewendete Vermögen gestattet, ihm zugleich aber ermöglicht, dieses Vermögen ohne Verlegung seines persönlichen Wohnsitzes in einem Kanton mit günstigeren Steuerbedingungen zu versteuern¹⁷⁴). Wenn ferner der Geschäftsinhaber seine Söhne durch Dienstvertrag als Prokuristen anstellt, um die ihnen im Vertrag

¹⁷⁴) Vgl. BGE 52 (1) Nr. 50. Gleich verhält es sich mit der Übertragung von Liegenschaften an eine zu diesem Zwecke im Kanton der gelegenen Sache errichtete Aktiengesellschaft, der nach dem Steuerrecht des betreffenden Kantons ein grösserer Schuldenabzug gewährt wird als einem auswärts wohnenden Steuerpflichtigen; vgl. BGE 32 (1) Nr. 93 sowie einen analogen Fall in BGE 41 (1) Nr. 52.

zugesicherten unverhältnismässig hohen Gehälter und Provisionen als Gewinnungskosten von seinem Geschäftseinkommen abziehen zu können, so ist es der Steuerbehörde zweifellos gestattet, den abzugsberechtigten Betrag auf dasjenige Mass herabzusetzen, welches nach den obwaltenden Umständen einem wirklichen Entgelt für die geschäftliche Tätigkeit der Söhne entspricht und nicht eine familienrechtliche Zuwendung (Unterhaltsbeitrag) darstellt¹⁷⁵). Eine andere Behandlung dieser Fälle, d. h. ein vorbehaltloses Abstellen auf die gewählte zivilrechtliche Form hätte nicht nur das schutzwürdige fiskalische Interesse verletzt, sondern es hätte auch dem Grundsatz der Rechtsgleichheit widersprochen, der eine Sonderbehandlung einzelner Steuerpflichtiger ausschliesst, wenn eine tatsächliche Verschiedenheit ihrer Verhältnisse gegenüber den normalen nicht vorliegt.

Ist dagegen der Steuerpflichtige durch besondere, von Steuerinteressen unabhängige Umstände gezwungen, seinen Vermögens- und Erwerbsverhältnissen eine von der allgemeinen Regel abweichende zivilrechtliche Gestaltung zu geben, so würde es eine rechtsungleiche Behandlung bedeuten, wollte sich die Steuerbehörde über diese Anomalien hinwegsetzen und den Fall gleich behandeln wie alle übrigen. Hier muss also auch der besondern zivilrechtlichen Gestaltungsart Rechnung getragen werden¹⁷⁶). Umgekehrt kann selbstverständlich der Steuerpflichtige eine von ihm zur Erreichung ganz bestimmter Zwecke gewählte Form nicht als steuerrechtlich unmassgeblich hinstellen, weil durch sie seine steuerrechtliche Lage verschlechtert

¹⁷⁵) Vgl. bundesgerichtliches Urteil vom 24. Januar 1930, abgedruckt in Monatsschrift für bernisches Verwaltungsrecht, Bd. 29, Nr. 53, S. 155 ff.

¹⁷⁶) Ein instruktives Beispiel bildet das bereits früher erwähnte bundesgerichtliche Urteil in BGE 45 (1) Nr. 2, wo die Verhältnisse so lagen, dass der Steuerpflichtige eine besondere zivilrechtliche Gestaltungsform wählen musste, um bestimmten öffentlichrechtlichen Verpflichtungen zu genügen.

würde¹⁷⁷⁾. Hat er zur Erreichung besonderer wirtschaftlicher Zwecke eine bestimmte zivilrechtliche Gestaltung der einschlägigen Verhältnisse gewählt, so muss er sich auch steuerrechtlich dabei behaften lassen. Die Interessenlage ist steuerlich so zu würdigen, wie sie sich nach ihrer wirtschaftlichen Struktur wirklich darstellt. Eine andere Erfassung widerspräche dem Grundsatz der materiellen Rechtsgleichheit.

Dieser ist übrigens nicht das einzige interessenmässige Kriterium, welches neben dem Fiskalinteresse bei einer Auslegung des Steuergesetzes und der darunter zu subsumierenden Tatbestände in Betracht gezogen werden muss. Es sei nur beispielsweise an Art. 31, lit. e BV erinnert, der vorschreibt, dass Verfügungen über die Besteuerung der Gewerbebetriebe den Grundsatz der Handels- und Gewerbefreiheit nicht beeinträchtigen dürfen¹⁷⁸⁾. Hier weist also die Verfassung selbst — durchaus im Sinne der Interessenjurisprudenz — Steuerbehörden und Steuerrichter ausdrücklich an, bei ihren Entscheidungen ein ganz bestimmtes Interesse mitzubersichtigen.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass tatsächlich die Lehren der Interessenjurisprudenz für die Auslegung der Steuergesetze — und nicht zum mindesten hinsichtlich einer Würdigung zivilistischer Gestaltungsformen — wertvolle Fingerzeige geben. Sie regen namentlich zu einer allseitigen Prüfung des Einzelfalles an und bewahren vor einem schematischen Abstellen auf rein konstruktiv gefundene Ausgangspunkte. Die Schwierigkeit liegt einzig darin, dass der Richter die Kriterien und Massstäbe für eine Interessenabwägung von Fall zu Fall selber

¹⁷⁷⁾ Vgl. Urteil des bernischen Verwaltungsgerichts vom 14. September 1925, abgedruckt im Lexikon für schweizerisches Steuerrecht, S. 391.

¹⁷⁸⁾ Vgl. darüber Blumenstein, Steuerrecht, S. 213 f.; Derselbe, Die Zulässigkeit der Gewerbebesteuerung nach Art. 31, lit. e BV, Vierteljahrsschrift für schweizerisches Abgaberecht, Bd. 11, S. 15 ff.

finden muss¹⁷⁹⁾. Dies setzt voraus, dass er in Natur und Wesen des Steuerrechts und insbesondere der einzelnen steuerrechtlichen Institute vollständig eingedrungen ist¹⁸⁰⁾. Dazu ist aber vor allem deren begriffliche Feststellung und Erforschung unerlässlich, was auch durch die ausgesprochenen Vertreter der Interessenjurisprudenz nicht bestritten wird¹⁸¹⁾. Damit ist dargetan, dass auch im Steuerrecht Interessenjurisprudenz und Begriffsjurisprudenz keine unüberbrückbaren Gegensätze darstellen, sondern dazu bestimmt sind, in der Hand des denkenden Juristen vereint einer vernünftigen, den Erscheinungen des wirtschaftlichen Lebens Rechnung tragenden Gesetzesauslegung zu dienen und damit der Steuergerechtigkeit — nicht in irgendeinem vorgefassten, sondern im streng rechtlichen Sinn — zum Durchbruch zu verhelfen. Man muss sich aber auch hier namentlich vor Schlagwörtern hüten, die regelmässig nur dazu bestimmt sind, den Mangel an scharfem und zielbewusstem Denken zu verschleiern.

2. Die hauptsächliche Schwierigkeit aller steuerrechtlichen Auslegung — mag man dabei auf dem Boden der Begriffsjurisprudenz oder der Interessenjurisprudenz stehen — beruht in der beinahe unbegrenzten Mannigfaltigkeit der wirtschaftlichen Erscheinungsformen. Diese liegt nicht zum mindesten in der Gestaltungsfreiheit, wie sie das Zivilrecht gewährt und seinem ganzen Wesen nach gewähren muss, begründet. Die Fülle der tatsächlichen Erscheinungen verunmöglicht es dem Steuergesetzgeber, seinen eigenen Normen eine Fassung zu geben, welche die Subsumtion des Einzelfalles ohne weiteres und in zweifels-

¹⁷⁹⁾ Gegen diesen Einwand wehrt sich wenig überzeugend und namentlich ohne ihn zu widerlegen Stoll, a. a. O., S. 74, Note 3.

¹⁸⁰⁾ Darauf habe ich insbesondere für die staatsrechtliche Auslegung des Art. 4 BV in Steuersachen bereits in dem mehrfach erwähnten Aufsatz in der (deutschen) Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, Bd. 4, S. 384 hingewiesen.

¹⁸¹⁾ Vgl. Stoll, a. a. O., S. 76 ff.; Heck, a. a. O., Archiv für zivilistische Praxis, Bd. 112, S. 310.

freier Weise gestatten würde, und stellt die rechtanwendende Behörde vor eine höchst verwickelte Aufgabe. Diese zu vereinfachen, unternimmt auf dem Boden der Gesetzesauslegung die sog. Typisierungstheorie, welche der deutsche Reichsfinanzhof in seiner Rechtsprechung entwickelt hat¹⁸²⁾.

Er weist in seinem grundlegenden Urteil vom 7. Mai 1930¹⁸³⁾ darauf hin, dass in der überwiegenden Mehrzahl der Fälle „sich eine endgültige Entscheidung im Streit in ihren Wirkungen nicht gegenüber der einzelnen Streitpartei erschöpft, dass vielmehr die Ergebnisse darüber hinaus zumeist ganze Bevölkerungsgruppen oder Gesellschafts- und Wirtschaftsgruppen treffen“. Daraus zieht er den Schluss, dass derartige grundsätzliche Wirkungen für die Allgemeinheit bei der Rechtsfindung nicht unbeachtet bleiben können. „Sie legen es nahe“ — so fährt das Urteil fort —, „die Entscheidung nach Möglichkeit und im wesentlichen nicht davon abhängig zu machen, was die Beteiligten gerade in diesem oder jenem Fall besonders ausgemacht haben. In den Vordergrund tritt vielmehr die Frage: Was ist nach der Auffassung der Allgemeinheit als typische Gestaltung anzusehen, die nach dem Sinn und Zweck der in Betracht kommenden gesetzlichen Vorschrift — auch bei abweichender Regelung der Beteiligten — für die steuerliche Behandlung massgebend sein kann und soll?“

¹⁸²⁾ Vgl. darüber Becker, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, S. 17 ff., Hensel, Steuerrecht, S. 53 f.; Blau und Oeftering, Abwandlung des bürgerlichen Rechtes im Steuerrecht, zugleich ein Beitrag zur Typisierungstheorie des Reichsfinanzhofes, Jherings Jahrbücher für die Dogmatik des bürgerlichen Rechts, zweite Folge, Bd. 40, S. 164 ff., speziell S. 182 ff.; Lion, Gesetzlich erlaubte Steuereinsparungen, S. 26 ff.; Derselbe in der Zeitschrift „Steuer und Wirtschaft“, 1931, S. 610 ff.; Rosendorff, Die neue Typentheorie des Reichsfinanzhofes, Deutsche Steuerzeitung, 1931, S. 266 ff. sowie die bei diesen zitierte weitere Literatur.

¹⁸³⁾ Amtliche Sammlung, Bd. 27, S. 22.

Es ist unverkennbar, dass sich diese Auffassung insofern mit derjenigen der Interessenjurisprudenz berührt, als auch nach dieser der Richter zur Ergänzung von Lücken im Gesetz „möglicherweise einen Anhalt aus den Anschauungen gewinnen kann, die in der Rechtsgemeinschaft herrschen“¹⁸⁴⁾. Während jedoch die Interessenjurisprudenz diese Anschauungen der Rechtsgemeinschaft nur heranzieht, um die Interessenlage und ihre rechtliche Würdigung zu bestimmen, lässt sie die Typisierungsmethode auch für die Feststellung des zu beurteilenden Tatbestands massgebend sein und schaltet damit jede Individualität in dessen konkreter Gestaltung aus. „Gleiche wirtschaftliche Vorgänge sollen ausnahmslos der gleichen Besteuerung unterliegen, in welche äussere Formen sie sich auch kleiden.“^{184a)} Die Interessenlage wird hier überall als die nämliche angenommen. Infolgedessen erachtet es der Reichsfinanzhof auch nicht für erforderlich, zu untersuchen, ob im Einzelfall durch die gewählte zivilistische Gestaltungsform ein bestimmter, vom üblichen abweichender wirtschaftlicher Effekt erzielt werden will oder soll. Massgebend ist einzig und allein, wie man eine solche Erscheinung im allgemeinen anzusehen pflegt¹⁸⁵⁾. Die Typisierung bedeutet also in ihrer letzten Konsequenz, dass man für jeden steuerrechtlich relevanten Zustand oder Vorgang eine schematische Gestaltungsform empirisch festsetzt, indem man sich fragt, wie sich jene in der Mehrzahl der Fälle darstellt. Ist dies einmal geschehen, so besteht eine Rechtsvermutung

¹⁸⁴⁾ Vgl. Stoll, a. a. O., S. 74 sowie oben S. 247a.

^{184a)} Becker, Kommentar, S. 17.

¹⁸⁵⁾ Becker, Kommentar, S. 18 drückt das beinahe burleskos aus: „Der Senat — des Reichsfinanzhofes — denkt nicht daran, die Willenseinstellung der Beteiligten nachzuprüfen und anders zu würdigen, sondern er lässt die Verkehrsauffassung entscheiden: bei der Auslegung typischer Verträge und Willenserklärungen müssen die konkreten Umstände des Einzelfalles zurücktreten hinter der Auffassung, die der Verkehr diesen Rechtsgängen beilegt“.

dafür, dass es Abweichungen hievon nicht gibt. Darin geht also die Theorie durchaus konstruktiv vor. Nur werden die Prämissen der logischen Deduktion nicht der Rechtsnorm, sondern dem — fingierten — Tatbestand entnommen. Was man also der Begriffsjurisprudenz in ihrer übertriebenen Form zum Vorwurf machte, tritt hier — gleichsam mit einem andern Vorzeichen — wieder auf. Man hat deshalb nicht mit Unrecht eine Parallele zum alten Präjudizienkultus gezogen und gesagt, dass hier „nicht Rechtssätze, sondern Tatsachen zum Präjudiz erhoben werden“¹⁸⁶). Es kommt streng genommen nicht mehr darauf an, was im Einzelfall geschehen ist, sondern was nach dem massgebenden Typus hätte geschehen sollen¹⁸⁷).

Diese Auffassung prägt selbstverständlich auch eine einheitliche Formel für die Behandlung zivilrechtlicher Gestaltungsformen im Steuerrecht. Sie stellt fest, welche rechtliche Form für ein bestimmtes Lebensverhältnis die übliche ist, und diese wird in jedem Einzelfalle als vorhanden vorausgesetzt, unbekümmert um tatsächliche und rechtliche Vorgänge, die de facto zu einer andern Ausgestaltung geführt haben.

Die Typisierungstheorie ist in der deutschen Rechtswissenschaft auf starken Widerstand gestossen. Man wirft

¹⁸⁶) Blau und Oeftering, a. a. O., S. 200. „Es werden Normen über die tatsächliche Gestaltung aufgestellt“ (Lion in Steuer und Wirtschaft, 1931, S. 610 f.).

¹⁸⁷) So entschied beispielsweise der Reichsfinanzhof in seinem — oben Note 183 — zitierten Urteil vom 7. Mai 1930, dass die im Geschäft des Ehemannes arbeitende Ehefrau steuerrechtlich deshalb niemals als Angestellte betrachtet werden könne, weil dies „mit der Verkehrsauffassung von dem Wesen der Ehe“ im Widerspruch stehe. Wenn ein Geschäftsmann zur Erledigung der Geschäftskorrespondenzen seine minderjährige Tochter als Stenotypistin auf eine Erholungsreise mitnimmt, so sind die daraus erwachsenden Kosten nach einem Urteil vom 17. April 1929 (zit. bei Becker, Kommentar, S. 18) nicht als Geschäftskosten zu behandeln „weil es in diesen Lebenskreisen üblich ist, eine Tochter auf eine Erholungsreise mitzunehmen“.

ihr nicht mit Unrecht vor, dass sie eine „Normung der Wirtschaft und des allgemeinen Volkslebens“ bedeutet, von der der einzelne Staatsbürger im fiskalischen Interesse nicht mehr abweichen darf¹⁸⁸⁾. Eine solche widerspricht aber den Wirklichkeiten des Lebens. Auch dem erfahrensten Richter wäre es nicht möglich, diese bei Beurteilung des Einzelfalles allgemein mit einem Blick zu erfassen und gleichsam das Mittel daraus zu ziehen. Die Typisierungstheorie führt deshalb zu einer unberechtigten Generalisierung und schafft Rechtsunsicherheit, weil die Subsumtion des Einzelfalles unter den nicht gesetzgeberisch festgestellten Typus zu stark auf der subjektiven Einstellung des Richters beruht und von Aussenstehenden im täglichen Leben nicht erkannt werden kann¹⁸⁹⁾.

Ausschlaggebend ist jedoch, dass die Theorie mit dem Grundsatz der Rechtsgleichheit im Steuerrecht nicht vereinbar ist. Gerade wegen ihrer äusserlichen formalen Gleichmacherei schafft sie Ungleichheiten, weil sie jede tatsächliche Besonderheit des Einzelfalles geflissentlich übersieht, um dadurch ihre typischen Zirkel nicht stören zu lassen. Dies führt nicht nur zu Unbilligkeiten, sondern verschiebt geradezu das Anwendungsgebiet des Steuerrechtssatzes. Darf doch — wie schon oben betont wurde — nicht vergessen werden, dass die besondere tatsächliche und zivilrechtliche Gestaltung eines wirtschaftlichen Zustandes oder Vorgangs durch die Beteiligten nicht immer nur zur Verfolgung steuerlicher Zwecke gewählt, sondern ihnen öfters durch die äussern Umstände diktiert wird. Ohne deren individuelle Prüfung kann deshalb der Richter auch steuerrechtlich dem Fall nicht gerecht werden.

¹⁸⁸⁾ Lion, Gesetzlich erlaubte Steuereinsparung, S. 29.

¹⁸⁹⁾ „Es ist unmöglich, das vielgestaltige moderne Wirtschaftsleben in einer Kartothek von Typen einzufangen und zur Anwendung auf den Staatsbürger zu bringen, schon aus dem Grunde, weil nicht jeder Staatsbürger diese Kartothek besitzt“ (Blau und Oeftering, a. a. O., S. 201).

Die Typisierungstheorie ist deshalb — jedenfalls für das schweizerische Steuerrecht — abzulehnen. Dabei soll indessen nicht verkannt werden, dass eine Gewöhnung des Richters, bei der Entscheidung des konkreten Falles dessen Einordnung in das Gesamtbild des Wirtschaftslebens zum Ausgangspunkt zu nehmen, durchaus begrüssenswert ist. Sie verschafft den nötigen Weitblick, das Zufällige vom wirklich Massgebenden zu unterscheiden und damit den steuerrechtlich in Betracht fallenden Tatbestand so zu umschreiben, wie er einer vernünftigen und billigen Gesetzesauslegung entspricht. Bindet sich aber der Richter von vornherein an eine starre Regel, so verliert er notwendigerweise die innere Freiheit und Unterscheidungsmöglichkeit, die für ein gerechtes Urteil unumgänglich sind¹⁹⁰). Namentlich aber wird er sich beim Vorliegen bestimmter zivilrechtlicher Gestaltungsformen des gegebenen Tatbestandes nie einer Prüfung entschlagen dürfen, welche Bedeutung jenen für die Beurteilung der Sachlage zukommt, insbesondere, wie sich die gewählte rechtliche Form zum wirklichen Vorgang und dem damit durch die Parteien verfolgten wirtschaftlichen Zweck verhält, und welche äussern oder innern Notwendigkeiten zu ihrer Wahl führten.

3. Die Typisierungstheorie stellt sich als ein Ausfluss der sog. wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht dar¹⁹¹). Der Ausdruck ist allerdings reichlich unbestimmt und wird öfters — z. B. in der oben Noten 142–144 zitierten bundesgerichtlichen Judikatur — eher etwas schlagwortartig verwendet. Juristisch richtig aufgefasst, birgt das, was er ausdrücken soll, einen guten Sinn und kann namentlich auch für eine richtige Erkennung der

¹⁹⁰) Wie Lion, a. a. O., S. 30 f. an Beispielen nachweist, scheinen einzelne Senate des Reichsfinanzhofes bereits erheblich von den letzten Konsequenzen der Typisierungstheorie abgerückt zu sein.

¹⁹¹) Vgl. Hensel, Steuerrecht, S. 55, Note 3.

Bedeutung zivilrechtlicher Begriffsumschreibungen im Steuerrecht nützliche Dienste leisten¹⁹²⁾.

Die Steuer baut sich auf den Erscheinungen des wirtschaftlichen Lebens auf. Diese dienen als Ausgangspunkt für die Umschreibung des steuerpflichtbegründenden Tatbestandes (Steuerobjekt); die Beziehungen des Individuums zu ihnen bestimmen die subjektive Steuerpflicht; sie bilden regelmässig die Steuerbemessungsgrundlagen. Ohne richtige Erfassung der wirtschaftlichen Bedeutung der einzelnen Erscheinung ist demnach auch eine zutreffende Auslegung der einschlägigen steuerrechtlichen Vorschriften ausgeschlossen. Das nämliche gilt übrigens auch für die Interpretation des Zivilrechts.

Die wirtschaftliche Bedeutung eines Zustandes oder Vorganges beruht nicht in der äussern Form, in der sich jene darbieten, sondern in ihrem Inhalt, d. h. den ökonomischen Wirkungen, die sich daraus ergeben. Diese Wirkungen ihrerseits werden jedoch unter Umständen durch die Wahl besonderer Gestaltungsformen beeinflusst oder sogar verändert. Die gewählte Gestaltungsform kann eine rein tatsächliche, meistens aber wird sie eine zivilrechtliche sein, da die Schaffung von Gestaltungsformen zu den Aufgaben des Zivilrechts gehört. Wir haben es also hier mit einem innern Verhältnis, einer Wechselwirkung zwischen (zivilistischer) Gestaltungsform und wirtschaftlichem Inhalt (ökonomischer Wirkung) des Tatbestands zu tun. Das wirkliche Vorhandensein des einen dieser Faktoren kann an demjenigen des andern nachkontrolliert werden. Hiezu ist vor allem eine Ermittlung des wirtschaftlichen Inhaltes der zivilrechtlichen Gestaltungsform erforderlich. Es muss festgestellt werden, welche ökonomischen Wirkungen diese normalerweise

¹⁹²⁾ Vgl. dazu Ball, a. a. O., S. 118 ff.; Becker, Kommentar, S. 43 ff., 54 ff. und namentlich Lion, Steuerrechtliche Wirtschaftsbegriffe, (deutsche) Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, S. 133 ff.

hervorzubringen pflegt¹⁹³). Anhand dieser Feststellung lässt sich sodann bestimmen, welchen — wirkungsbedingten — Tatbestand der Steuergesetzgeber im Auge hat, wenn er in einer Vorschrift auf einen von ihm näher umschriebenen oder durch Abstellen auf eine zivilrechtliche Gestaltungsform charakterisierten Tatbestand Bezug nimmt. Darf doch ohne weiteres vermutet werden, dass es ihm dabei nicht auf die äussere Bezeichnung, sondern auf Inhalt und sachliche Bedeutung ankommt. Man hat deshalb zutreffenderweise von einer inhaltlich-wirtschaftlichen Interpretation gesprochen¹⁹⁴).

Wenn beispielsweise im Gesetz das Grundeigentum als Objekt der Vermögenssteuer bezeichnet wird, so kann — wie auch das Bundesgericht erkannt hat — als Steuerpflichtiger nicht bloss der — im Grundbuch eingetragene — Grundeigentümer im zivilrechtlichen Sinne in Betracht fallen, sondern unter Umständen auch ein Nichteigentümer, dessen Stellung zur Liegenschaft wirtschaftlich derjenigen eines Eigentümers gleichkommt¹⁹⁵). Dem Gesetzgeber kam es darauf an, denjenigen zur Steuer heranzuziehen, der die wirtschaftliche Stellung des Grundeigentümers innehat, bei dem also die ökonomischen Wirkungen der Erscheinungsform „Grundeigentum“ gegeben sind; daran ändert eine von den Beteiligten gewählte abweichende zivilistische Ausdrucksweise nichts¹⁹⁶). Dies

¹⁹³) Hierin liegt ein richtiger Grundgedanke der Typisierungstheorie (vgl. oben S. 260a). Ihr Fehler ist jedoch, dass sie nicht den Inhalt der wirtschaftlichen Erscheinungen, sondern diese selbst typisiert und deshalb den Wirkungen abweichender oder veränderter Tatbestandsmerkmale keine Rechnung trägt.

¹⁹⁴) Lion, a. a. O., (deutsche) Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, Bd. 1, S. 162.

¹⁹⁵) Vgl. BGE 30 (1) Nr. 42, S. 243; 41 (1) Nr. 52, S. 370. Damit stimmt auch die deutsche Rechtsauffassung überein; vgl. Ball, a. a. O., S. 92, sowie Becker Kommentar, S. 85.

¹⁹⁶) Anders verhält es sich natürlich, wenn das bernische Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Art. 4, als Grundstücke im Sinne seiner Vorschriften die in Art. 655 ZGB ge-

ist deshalb von besonderer Wichtigkeit, weil die Beteiligten aus steuerrechtlichen Gründen öfters durch die Wahl besonderer zivilrechtlicher Gestaltungsformen den vom Steuergesetz geforderten Tatbestand äusserlich herstellen, vermeiden oder umgestalten, während sein wirtschaftlicher Inhalt mit der gewählten Form nicht Schritt hält¹⁹⁷⁾. In derartigen Fällen ist anzunehmen, dass trotz der gewählten zivilrechtlichen Form der ihr entsprechende steuerrechtliche Tatbestand nicht vorliegt, weil dies durch einen festgestellten Unterschied in den ökonomischen Wirkungen widerlegt wird. Hier dient also der wirtschaftliche Inhalt der Erscheinung als Kontrollmittel für die Feststellung des Vorhandenseins oder Nichtvorhandenseins des vom Steuergesetzgeber gewollten Tatbestandes.

Diese Kontrolle braucht aber nicht notwendig eine Ausdehnung des steuerrechtlichen Tatbestands über seine wörtliche Umschreibung im Gesetz hinaus zu bewirken, sondern kann gegenteils eine solche, sofern sie ungerechtfertigt ist, verhüten. Ein lehrreiches Beispiel hiefür bietet die steuerrechtliche Beurteilung einer Aushändigung von Gratisaktien und Genussscheinen durch eine Aktiengesellschaft an ihre Aktionäre¹⁹⁸⁾. Die zürcherische Oberrekurskommission hat sie einer Dividendenzahlung gleichgestellt und daher gemäss § 8, Ziffer 6 des kantonalen

nannten Vermögensstücke bezeichnet. Hier muss mit Rücksicht auf die Grundsätze des Doppelbesteuerungsrechtes eine genaue Umschreibung gegeben werden, und diese verträgt überhaupt keine weitere Auslegung; vgl. oben S. 179a.

¹⁹⁷⁾ Als Beispiele dienen die oben Note 174 angeführten Fälle der Gründung von Familienstiftungen bzw. der Übertragung von Liegenschaften an eine eigens zu diesem Zweck geschaffene Aktiengesellschaft. Welche juristischen Umwege zur Erzielung rein steuerlich bedingter Effekte etwa eingeschlagen werden, tut an Einzelbeispielen sehr instruktiv Lion, a. a. O., S. 164 ff., dar.

¹⁹⁸⁾ Vgl. darüber Blumenstein, Die Einkommenssteuerpflicht des Aktionärs für Gratisaktien und Genussscheine, insbesondere nach zürcherischem Recht, Archiv für schweizerisches Abgaberecht, Bd. 1, S. 257 ff.

Gesetzes über die direkten Steuern der Einkommenssteuer unterworfen. Massgebend war für die Behörde dabei die Tatsache, dass zwar dem Aktionär ein seinem Aktienbesitz entsprechender Anteil am Jahresergebnis nicht in bar ausgerichtet, jedoch „in einen selbständigen Anteil am Gesellschaftsvermögen umgewandelt“ wurde, was für jenen einen Vermögensvorteil bedeutet habe¹⁹⁹). Eine Überprüfung vom wirtschaftlichen Standpunkt aus hätte gezeigt, dass es sich bei den Dividenden von Aktien, Anteilscheinen und andern Geschäftsanteilen, die § 8, Ziffer 6 leg. cit. als einkommenssteuerpflichtig bezeichnet, stets um ein Ertragseinkommen handelt, während Gratisaktie und Genussschein, die dem Aktionär ausgehändigt werden, niemals einen Ertrag der alten Aktie darstellen²⁰⁰), sondern eine — weitere — urkundliche Bestätigung des der alten Aktie innewohnenden innern wirtschaftlichen Wertes. Im Moment des Empfangs einer Gratisaktie oder eines Genussscheins erhält der Aktionär keinen Vermögenszuwachs, sondern ein Stück Papier. Ob sein Vermögen vermehrt wurde, zeigt sich erst bei Veräusserung der Gratisaktie oder des Genussscheins. Übersteigt der gelöste Preis zuzüglich des damaligen Wertes der alten Aktie den vom betreffenden Aktionär für diese ausgelegten Betrag, so hat der Aktionär — und zwar im Zeitpunkt des Verkaufs — einen Gewinn erzielt, der allerdings nicht als Ertragseinkommen, wohl aber als Kapitalzuwachs besteuert werden kann²⁰¹). Der Ausdruck „Dividende“

¹⁹⁹) Vgl. Urteil vom 13. September 1922, abgedruckt im Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung, Bd. 24, S. 259.

²⁰⁰) Lion, a. a. O., S. 169 wirft zur Illustration dieser Tatsache die Frage auf, welcher Zivilrichter wohl entscheiden würde, dass der Niessbraucher oder der nutzungsberechtigte Ehemann die Gratisaktie behalten dürfe und nicht nur die darauf entfallende Dividende.

²⁰¹) Dies hat das bernische Verwaltungsgericht in einem Entscheid vom 17. November 1924, Monatsschrift für bernisches Verwaltungsrecht, Bd. 23, Nr. 54, Lexikon des schweizerischen

in § 8, Ziffer 6 leg. cit. muss also streng in seinem zivilrechtlichen Sinn ausgelegt werden, da dieser allein dem wirtschaftlichen Tatbestand entspricht, den der Gesetzgeber sinngemäss im Auge haben konnte.

Der Fall beweist, dass bei der Auslegung des Steuergesetzes die von diesem verwendeten zivilistischen Begriffe nicht einfach beiseite geschoben werden können, indem man an ihre Stelle „ein eigenes Zivilrecht für die Bedürfnisse des Steuerrechts“ setzt²⁰²). Durch den Gebrauch zivilrechtlicher Begriffsformulierungen will der Steuergesetzgeber eine ganz bestimmte wirtschaftliche Erscheinung kenntlich machen, auf die seine eigene Vorschrift abstellt. Er benützt also die betreffende, an sich zivilrechtliche Ausdrucksweise im Sinne einer Tatbestandsumschreibung. Vor allem ist deshalb ihre wirtschaftliche Tragweite zu erforschen; denn diese — und nicht die Bezeichnung als solche — ist steuerrechtlich massgebend. Bei der Entscheidung des Einzelfalles sodann ist zu untersuchen, ob dessen wirkliche Tatsachenlage — unbekümmert um die von den Beteiligten gewählte Benennung oder äussere Gestaltungsform — in den wirtschaftlichen Rahmen der vom Gesetz formulierten Begriffsumschreibung fällt. Dies schliesst ohne weiteres eine Rücksichtnahme auf alle Besonderheiten des konkreten Tatbestandes in subjektiver und objektiver Hinsicht in sich. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise führt deshalb — richtig und sinngemäss angewendet — wie jede andere Interpretationsmethode zu einer Auslegung des Steuergesetzes unter dem obersten Gesichtspunkt der Rechtsgleichheit.

4. Damit ist die grundsätzliche Bedeutung der steuerrechtlichen Auslegungsmethoden im allgemeinen und für die hier zu erörternde Frage im besondern charakterisiert. Für den Juristen handelt es sich stets darum,

Steuerrechts, S. 324 ff., richtig erkannt und deshalb die ausgehändigte Gratisaktie weder als Kapitalertrag noch — im Moment der Aushändigung — als Kapitalgewinn steuerbar erklärt.

²⁰²) Wie dies Emge, a. a. O., S. 30 postuliert.

das „richtige Recht“ zu finden, d. h. dem Gesetze die Auslegung zu geben, die seine Bestimmungen als gerecht erscheinen lässt. Für das Steuerrecht haben wir das Wesen der Gerechtigkeit in einer Verteilung der steuerlichen Lasten zu erblicken, die einerseits dem Gemeinwesen — im allgemeinen wie im Einzelfall — diejenigen Einnahmen sichert, welche ihm der Gesetzgeber zweckgemäss verschaffen muss, anderseits aber dafür sorgt, dass der einzelne Steuerpflichtige das und nur das zu leisten hat, was er unter den bestehenden tatsächlichen Voraussetzungen nach Gesetz schuldet. Darin liegt die Bedeutung des Grundsatzes der Rechtsgleichheit, den wir als oberstes Prinzip für die Anwendung der Steuergesetze und zugleich als die juristische Umschreibung des Grundsatzes der Steuergerechtigkeit zu betrachten haben.

In den meisten Fällen wird sich die rechtliche Würdigung der tatsächlichen Voraussetzungen aus dem Wortlaut der einschlägigen Gesetzesbestimmungen ergeben. Schwierigkeiten erzeugen sich dann, wenn im konkreten Fall eine Gestaltung der Verhältnisse vorliegt, bei der es zweifelhaft scheint, ob sie den vom Gesetz gewollten Voraussetzungen der Besteuerung entspricht. Die Möglichkeit eines solchen Zweifels liegt in der sehr grossen Variabilität und Gestaltungsmöglichkeit der wirtschaftlichen Zustände und Vorgänge begründet, auf die der Steuerrechtssatz Bezug nimmt. Dies trifft namentlich auch hinsichtlich ihrer zivilrechtlichen Gestaltung durch die Beteiligten zu.

Bei ihrer steuerrechtlichen Würdigung ist in erster Linie zu prüfen, ob der Steuergesetzgeber ausdrücklich, durch analoge Anwendbarerklärung oder durch entsprechende Formulierung seiner eigenen Vorschriften, ein Abstellen auf die zivilrechtliche Begriffsformulierung angeordnet hat. In diesem Falle kommt ihr steuerrechtliche Bedeutung zu, und eine Abweichung davon ist unzulässig.

Mangels einer klaren Bestimmung nach dieser Richtung hin im Steuergesetz hat die Subsumtion der Tatbestände unter den Rechtssatz im Wege der Auslegung

stattzufinden. Dabei ist sehr wohl möglich, dass sich diese ohne weiteres aus der wissenschaftlich festgestellten begrifflichen Bedeutung eines steuerrechtlichen Instituts ergibt. Dies entbindet selbstverständlich nicht von einer nähern Untersuchung und Abwägung der Interessenlage, d. h. der Frage, ob nach der Zweckbestimmung der einschlägigen Gesetzesvorschrift die Einbeziehung eines durch besondere Gestaltungsform charakterisierten Tatbestandes als angezeigt erscheint oder nicht. Möglicherweise liefert diese Betrachtungsweise sogar den einzigen Ausgangspunkt für die Auslegung. In jedem Fall aber kommt es auf die richtige Beurteilung der wirtschaftlichen Struktur des Tatbestandes an.

Es wäre deshalb verfehlt, sich bei der Auslegung der Steuergesetze — wie des Rechtes überhaupt — einer bestimmten theoretischen Auslegungstheorie zu verschreiben in der Meinung, dass gerade sie und nur sie zum Ziele führe. Der Wert der einzelnen Methoden liegt vielmehr darin, dass sie erlauben, den Einzelfall unter verschiedenen Gesichtspunkten zu überprüfen. Die eine Auslegungsart dient zur Kontrolle der Resultate jeder andern. Die Hauptsache wird jedoch immer sein, dass die rechtsanwendenden Organe das System des Steuergesetzes nach seiner inhaltlichen und rechtspolitischen Seite hin beherrschen und zugleich auch eine klare und verständnisvolle Einsicht in das Wesen und die Bedeutung der Zustände und Vorgänge des wirtschaftlichen Lebens besitzen. Der abstrakte Theoretiker ist zu einer lebenswahren Auslegung des Steuergesetzes ebenso ungeeignet wie der routinierte Nur-Praktiker, der sich ausschliesslich auf den berühmten „gesunden Menschenverstand“ verlässt, worunter er regelmässig die Bestätigung seiner eigenen Auffassung im Gegensatz zu jeder andern zu verstehen pflegt²⁰³). Und was insbesondere die Bedeutung des Zivilrechts für die Auslegung des Steuerrechts anbelangt, so liegt sie ebensowenig in der Notwendig-

²⁰³) „Was ihr den Geist der Zeiten heisst, das ist im Grund der Herren eigner Geist“ (Goethes Faust, I. Teil).

keit einer Anklammerung an seine Begriffe und Bestimmungen, wie in derjenigen einer schroffen Ablehnung jeden Einflusses ihrerseits. Vielmehr wird man in den meisten Fällen feststellen können, dass eine nach wirtschaftlichen und juristischen Gesichtspunkten zutreffende privatrechtliche Auslegung der zivilrechtlichen Gestaltungsformen auch in steuerrechtlicher Hinsicht zum richtigen Resultate führt.

V. Die Schaffung von Richtlinien der Auslegung durch das Steuergesetz.

Angesichts der erörterten Schwierigkeiten, die sich einer allen einschlägigen Verhältnissen Rechnung tragenden Gesetzesauslegung entgegenstellen, erhebt sich die Frage, ob nicht der Steuergesetzgeber selbst die leitenden Grundsätze dafür aufstellen könnte und sollte. Insbesondere käme eine gesetzgeberische Entscheidung darüber in Betracht, ob und inwieweit zivilrechtliche Begriffe und Gestaltungsformen zu berücksichtigen sind.

1. Zunächst wäre eine allgemeine Auslegungsregel nach dem Vorbild des Art. 1 ZGB in Erwägung zu ziehen. Eine Herübernahme dieser Bestimmung selbst in das Steuerrecht hätte deshalb keinen Sinn, weil sie auf die hier ausschlaggebende Frage nach der Art und Weise einer Würdigung wirtschaftlicher, insbesondere auch zivilrechtlicher Gestaltungsformen keine Antwort gibt und überhaupt den Besonderheiten des Gegenstands und der technischen Möglichkeiten steuergesetzlicher Normierung nicht Rechnung trüge. Art. 1 ZGB enthält streng genommen gar keine positive Regel, sondern eine wissenschaftliche Problemstellung.

Viel gegenständlicher ist die allgemeine Interpretationsvorschrift des § 9 — früher § 4 — der deutschen Reichsabgabenordnung, welche lautet: „Bei Auslegung der Steuergesetze sind ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu

berücksichtigen.“ Dieser Satz ist tatsächlich zum Ausgangspunkt der modernen deutschen Steuerrechtsauffassung und -auslegung geworden²⁰⁴⁾.

Was zunächst die Berücksichtigung des Zweckes der Steuergesetze anbelangt, so bietet diese insofern einen Anhaltspunkt für die Auslegung, als sie zur Prüfung der Frage veranlasst, in welcher Weise der Steuergesetzgeber im allgemeinen sein Ziel einer Mittelbeschaffung für das Gemeinwesen erreichen wollte. Auszugehen ist dabei nicht nur von dem fiskalischen Zweck, sondern ebensosehr von dessen rechtlicher Stellung zu den grundlegenden Normen des öffentlichen Rechtes überhaupt und damit des Steuerrechts insbesondere: Rechtsgleichheit, Handels- und Gewerbefreiheit und dergl. Wir gelangen also damit zu den nämlichen Schlüssen, die wir bereits oben (S. 250a ff.) aufgestellt haben. Verfehlt wäre es dagegen, die Zweckauslegung unbeschränkt und ohne Bindung in die Hände des Richters zu legen, wie es die Freirechtsschule tut²⁰⁵⁾. Zur Erläuterung des gesetzgeberischen Zweckgedankens dient vor allem seine Stellungnahme zu den wirtschaftlichen Verhältnissen und Erscheinungen. In diesem Sinne ist die wirtschaftliche Bedeutung des Steuerrechtsatzes zu berücksichtigen. Dies schliesst eine Untersuchung in sich, welche Zustände und Vorgänge des Wirtschaftslebens die betreffende Vorschrift inhaltlich erfassen und in welcher Weise sie dies tun wollte. Die im Einzelfall gewählte äussere Gestaltungsform — namentlich auch die zivilrechtliche — ist deshalb nur ausschlaggebend, wenn sie nach der tatsächlichen Lage des Falles der Einzel-

²⁰⁴⁾ Vgl. darüber Becker, Kommentar, S. 38 ff.; Ball, a. a. O., S. 73 ff.; Hensel, Steuerrecht, S. 52 ff.; Bühler, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. 1, S. 49 ff.

²⁰⁵⁾ Dies betont ausdrücklich Becker, Kommentar, S. 54 f., der zugleich hervorhebt, dass dem § 9 auch nicht eine dem Art. 1 ZGB analoge Ermächtigung des Richters entnommen werden darf. An diese — richtige — Auffassung haben sich freilich weder Becker selbst noch der deutsche Reichsfinanzhof stets gehalten.

erscheinung einen speziellen, von dem durch den Gesetzgeber ins Auge gefassten verschiedenen wirtschaftlichen Inhalt bewirkt (vgl. oben S. 239a). Dass dabei nicht auf die wirtschaftliche Lage zur Zeit des Gesetzeserlasses abzustellen, sondern auch die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen ist, versteht sich von selbst.

Die durch § 9 der Reichsabgabenordnung aufgestellte Bestimmung enthält also Auslegungsgrundsätze, die der modernen Auffassung des Steuerrechts durchaus entsprechen und die den rechtsanwendenden Organen in Erinnerung zu rufen sicher angezeigt und erspriesslich ist. Aber auch beim Fehlen einer solchen begleitenden Vorschrift im Gesetz wird der auf der Höhe seiner Aufgabe stehende Steuerjurist nicht anders vorgehen. Die Schwäche jeder allgemeinen gesetzlichen Auslegungsregel jedoch beruht darin, dass sie ihrerseits wiederum einer Auslegung bedarf. Insbesondere für die Beurteilung der Frage nach der Bedeutung zivilrechtlicher Gestaltungsformen im Steuerrecht wird eine solche stets nur indirekte Anhaltspunkte liefern können.

2. Hier bedarf es vielmehr spezieller Weisungen des Gesetzgebers. Als solche fällt vor allem eine ausdrückliche Stellungnahme zur Steuerumgehung in Betracht (vgl. oben S. 223a ff.). Ihr kommt für das Steuerrecht eine ähnliche Bedeutung zu wie dem Grundsatz von Treu und Glauben im Verkehr für das Zivilrecht. Wenn der Steuerpflichtige besondere zivilistische Gestaltungsformen absichtlich dazu benutzt, um einer Steuerbelastung zu entgehen, die ihn nach der normalen wirtschaftlichen Lage treffen würde, so bedeutet dies einen offenbaren Missbrauch eines Rechtes (Art. 2 ZGB)²⁰⁶). Einen solchen abzuwehren hat der Steuergesetzgeber

²⁰⁶) Darauf weist auch die Formulierung der einschlägigen Bestimmung in § 10 der deutschen Reichsabgabenordnung hin, die ausdrücklich von einem „Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts“ spricht; vgl. oben S. 229a.

ebenso die Pflicht wie die Zivilgesetzgebung. In beiden Fällen gelangt man freilich — wie oben S. 239a nachgewiesen wurde — schon durch sinngemässe Auslegung der einschlägigen materiellrechtlichen Vorschriften dazu, einem derartigen Vorgehen den rechtlichen Schutz zu versagen. Eine ausdrückliche Regelung im Gesetz empfiehlt sich jedoch aus zwei Gründen: Einmal gibt sie den rechtsanwendenden Behörden bestimmte Anhaltspunkte für ihre Entscheidung. Sodann aber — und das ist zum mindesten ebenso wichtig — wird dadurch der Bürger von vornherein auf das Verhalten aufmerksam gemacht, das der Gesetzgeber von ihm verlangt. Er weiss, dass es ihm nichts nützt, aus bloss steuerlichen Rücksichten besondere zivilrechtliche — für ihn vielleicht mit Mehrkosten oder andern Unbequemlichkeiten verbundene — Gestaltungsformen zu wählen. Zugleich wird er jedoch auch daran erinnert, dass er, wenn er durch bestimmte, von einer besondern Sachlage bedingte und ausserhalb jeder Steuerumgehungsabsicht liegende Gründe genötigt ist, jene Formen zu benutzen, dafür sorgen muss, die erforderlichen Nachweise zu sichern. Überdies verpflichtet die gesetzliche Regelung Steuerbehörde und Steuerrichter, derartige Nachweise loyal entgegenzunehmen, zu prüfen und zu würdigen.

Der Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerverkehr gilt nämlich in gleicher Weise wie für den Steuerpflichtigen auch für die Steuerbehörden. Sie haben die Pflicht, bei Anwendung des Steuergesetzes neben den fiskalischen auch die berechtigten Interessen der zur Steuerleistung herangezogenen Personen wahrzunehmen²⁰⁷). Darin liegt der tiefere Sinn der Steuer als eines Rechtsverhältnisses (vgl. oben S. 149a). Dies zeigt sich nicht nur darin, dass offenbare Irrtümer des Steuerpflichtigen, die sich zu seinen Ungunsten auswirken,

²⁰⁷) Über die Geltung des Grundsatzes in der Verwaltung überhaupt vgl. Fleiner, Institutionen des deutschen Verwaltungsrechts, 8. Aufl., S. 199 f.

sowohl bei der Steuerveranlagung als auch im Justizverfahren von Amtes wegen richtigzustellen sind²⁰⁸). Die Behörden haben ganz allgemein den Tatbestand des einzelnen Steuerfalles seiner wirklichen Beschaffenheit gemäss in Betracht zu ziehen und allfällige Besonderheiten nicht nur da zu berücksichtigen, wo sie fiskalisch relevant sind, sondern auch da, wo sie zugunsten des Steuerpflichtigen sprechen. Dies trifft namentlich auch bei der Würdigung einer speziellen zivilistischen Gestaltung zu. In der vollkommenen Missachtung dieses Gesichtspunktes liegt die juristische Unzulänglichkeit der Typisierungstheorie (vgl. oben S. 259a).

Aus allen diesen Gründen erscheint eine ausdrückliche Formulierung des Grundsatzes von Treu und Glauben im Steuerverkehr als gerechtfertigt. Gesetzgebungstechnisch könnte sie derjenigen der Steuerumgehung angeschlossen werden.

3. Die wichtigste und wirksamste Garantie einer richtigen und gerechten Gesetzesauslegung bildet nach wie vor eine sorgfältige und unmissverständliche Redaktion der gesetzlichen Vorschriften. Die Aufgabe des Steuergesetzgebers besteht darin, die tatsächlichen und rechtlichen Voraussetzungen der Besteuerung genau zu untersuchen und seine Bestimmungen demgemäss zu formulieren (vgl. oben S. 196a). Die Ansicht Enno Beckers²⁰⁹), wonach der Steuergesetzgeber in der Regel nur Richtlinien, Leitsätze, Anhaltspunkte geben soll, beruht auf einer Überschätzung der Unfehlbarkeit des Steuerrichters und seiner unbedingten Einsicht in die Lebensverhältnisse. Sie steht namentlich mit der Natur der Steuer als Rechtsverhältnis sowie mit dem Grundsatz der gesetzmässigen Verwaltung in Widerspruch, die eine gesetzliche Festlegung der gegenseitigen Rechtsstellung von Staat und Bürger verlangen. Die natürliche

²⁰⁸) Vgl. Blumenstein, Steuerrecht, S. 470, 580, 601.

²⁰⁹) Vgl. z. B. Kommentar, S. 53 sowie oben Note 92.

Unvollkommenheit der juristischen Urteilstkraft sorgt zur Genüge dafür, dass stets noch viele Fragen offen bleiben. Einer besondern Bremse bedarf die Genauigkeit und Vollständigkeit des gesetzgeberischen Schaffens nicht. Insbesondere sollte eine solche nicht im Interesse der Ermöglichung einer weitgehend fiskalischen Auslegung der Steuergesetze angebracht werden. Sie gefährdet die rechtsstaatliche Orientierung und Entwicklung unseres Steuerrechts, die nicht in Nachahmung ausländischer Beispiele leichtfertig aufgegeben werden sollte²¹⁰).

Eine genauere Formulierung im Gesetz würde namentlich auch die Rechtssicherheit im Hinblick auf die Bedeutung zivilrechtlicher Gestaltungsformen für das Steuerrecht fördern. Vor allem sollte sich der Gesetzgeber darüber schlüssig machen — und dies liegt unbedingt im Bereich des Möglichen —, wo und in welchem Umfang er das Zivilrecht im Wege der Analogie oder durch Abstellen auf zivilistische Begriffsumschreibung unmittelbar verwenden will (vgl. oben S. 178a ff.). Wo dies geschieht, muss es im Gesetz klar zum Ausdruck gelangen. Wenn dagegen umgekehrt die wirtschaftlichen Erscheinungen ohne Rücksicht auf die Art und Weise ihrer Formulierung und Abgrenzung im Zivilrecht steuerlich zu würdigen sind, soll nicht durch Anlehnung an dessen Terminologie eine gegenteilige Anschauung erweckt werden. Vielmehr ist hier kenntlich zu machen, auf welchen wirtschaftlichen Inhalt und was für ökonomische Wirkungen es steuerrechtlich ankommt. Wo dabei eine mehr kasuistische Regelung unumgänglich ist, erhält sie ihr natürliches Gegengewicht in den allgemeinen Bestimmungen über die Steuerumgehung.

Wegleitend sowohl bei der Regelung der steuerrechtlichen Institute als auch bei ihrer Auslegung muss der

²¹⁰) Dass auch in der Schweiz derartige Tendenzen bestehen, beweist der unglückliche Bundesratsbeschluss vom 2. Juni 1933 über die fiskalische Belastung der alten Vorräte an gebrannten Wassern.

Grundgedanke sein, dass Zivilrecht und Steuerrecht, soweit die von ihnen zu gebende Umschreibung wirtschaftlicher Zustände und Vorgänge in Frage steht, nicht Gegensätze darstellen. Für beide handelt es sich darum, nicht leere Rechtsformen pedantisch auszufüllen, sondern das Leben in seiner mannigfaltigen, sich stets erneuernden Wirklichkeit verständnisvoll und gerecht zu erfassen.

C. Ergebnisse.

Die vorstehenden Untersuchungen haben gezeigt, dass sich der Einfluss des Zivilrechts auf das Steuerrecht nicht in einer allgemeinen Formel ausdrücken lässt. Er kann mit Rücksicht auf die grundsätzlich verschiedenartige Natur der beiden Rechtsgebiete kein einheitlicher sein. Wo er hervortritt, ist er auf bestimmte gemeinsame Ausgangspunkte oder Ziele zurückzuführen. Deren Feststellung macht die Schwierigkeit des Problems aus, da gewisse äusserliche Ähnlichkeiten in der begrifflichen Struktur hier leicht zu falschen Schlüssen führen können. Deshalb ist bei der Annahme einer Einwirkung zivilrechtlicher Erscheinungen auf das Steuerrecht nicht nur mit grosser Zurückhaltung vorzugehen, sondern es muss dabei ein Hauptaugenmerk auf die negative Seite, d. h. auf eine Erforschung der wesens- und zweckbedingten Unterschiede zwischen den beiden Rechtsmaterien gerichtet werden.

Die moderne Steuerjurisprudenz ist — namentlich in Deutschland — geneigt, einen positiven Einfluss des Zivilrechts auf das Steuerrecht zu verneinen. Dies ist als natürlicher Rückschlag gegen die entgegengesetzte Strömung zu betrachten, die lange Zeit hindurch jenen Einfluss allzusehr überschätzte, indem sie, ohne Rücksicht auf eine positivrechtliche Regelung, die zivilistischen Gestaltungsformen überall da, wo sie mit der Steuer in Berührung kommen, für diese als massgebend erklärte. Diese Auffassung ist grundsätzlich abzulehnen, da sie mit der Struktur der Steuer als Institut des öffentlichen Rechts im

Widerspruch steht. Dagegen ist nicht zu übersehen, dass vorhandene Berührungspunkte phänomenologischer, funktioneller und organischer Art naturgemäss zu einer Anknüpfung des Steuerrechts an das Zivilrecht führen.

I. Dies zeigt sich zunächst in der Ausgestaltung der Steuergesetzgebung:

1. Die rechtsstaatliche Auffassung der Steuer als eines Schuldverhältnisses des öffentlichen Rechts bringt notwendigerweise eine äusserliche Ähnlichkeit im Aufbau des materiellen Steuerrechts und in demjenigen des privaten Obligationenrechts mit sich.

2. Insbesondere greift der Steuergesetzgeber öfters zu einer Nachbildung bestimmter Begriffe und Institute des Zivilrechts.

3. In andern Fällen bedient er sich ihrer im Sinne einer Umbildung. Er geht von einem bestimmten zivilistischen Begriffe aus und entwickelt ihn zu einem typisch steuerrechtlichen Institut (Steuersubstitution, Steuersukzession, solidarische Mithaftung, Steuerregress).

4. Unter Umständen erscheint aber auch eine direkte Heranziehung zivilrechtlicher Vorschriften durch das Steuerrecht als gegeben:

a) Bestimmte Begriffe und Institute findet der Steuergesetzgeber im Zivilrecht in einer äussern Formulierung vor, die ohne weiteres für seine eigenen Zwecke passt. Dann ordnet er eine analoge Anwendung der entsprechenden zivilrechtlichen Bestimmungen an, wodurch diese zu einem organischen Bestandteil des Steuergesetzes werden.

b) Gewisse steuerrechtliche Institute berühren zivilrechtliche Interessen, ohne dass der Steuergesetzgeber Veranlassung hat, sich mit ihrer Regelung zu befassen. Er normiert lediglich die ausgesprochen steuerrechtliche Seite der Erscheinung und behält im übrigen die zivilrechtlichen Bestimmungen ausdrücklich vor. Daraus ergibt sich ein Nebeneinanderstehen steuerrechtlicher

und zivilrechtlicher Vorschriften (Beispiele: Steuerbürgschaft, Steuerregress).

c) Endlich werden zivilrechtliche Institute zum Ausgangspunkt der steuerrechtlichen Regelung gewählt, weil der grundlegende Tatbestand begrifflich nur in seiner zivilistischen Form vorkommt, d. h. durch diese seine charakteristische Gestalt erhält, auf die auch der Steuergesetzgeber abstellen will (Beispiele: bestimmte Arten des Steuersubjekts und des Steuerobjekts).

5. Unter dem Gesichtspunkt der Steuergesetzgebungstechnik erscheint es als geboten, jede Art einer direkten Heranziehung zivilrechtlicher Bestimmungen im Steuergesetz derart kenntlich zu machen, dass weder über ihr Stattfinden, noch über ihren Umfang und ihre steuerrechtliche Bedeutung ein Zweifel bestehen kann. Dieses Postulat bildet einen Bestandteil der viel wichtigeren und grundsätzlicheren Forderung einer sorgfältigeren technischen Ausgestaltung der schweizerischen Steuergesetzgebung überhaupt.

II. Die Bedeutung des Zivilrechts für die Auslegung des Steuerrechts beruht darin, dass die von dieser zu würdigenden wirtschaftlichen Tatbestände sehr häufig in einer zivilrechtlichen Gestaltungsform auftreten. Zu entscheiden ist deshalb, welche Stellung die rechtsanwendenden Organe zu dieser Erscheinung einzunehmen haben.

1. Lange Zeit hindurch hielten Doktrin und Praxis am Grundsatz einer Verbindlichkeit der zivilrechtlichen Tatbestandsumschreibung fest. Er bietet den Vorteil der Rechtssicherheit und lässt sich auch in den meisten Fällen ohne Schwierigkeiten anwenden.

2. Dagegen kann er vereinzelt zur Begünstigung einer Steuerumgehung führen. Diese darf, auch beim Fehlen ausdrücklicher Gesetzesbestimmungen, nicht geduldet werden, da sie mit dem für das Steuerrecht fundamentalen Grundsatz der Rechtsgleichheit im Widerspruch steht. In der Schweiz ist man ihr bis heute im Wege einer Aus-

legung des Steuerrechts entgegengetreten. Hierbei darf jedoch nicht einfach von dem Schlagwort ausgegangen werden, dass es in Steuerfragen auf die wirtschaftliche Bedeutung und nicht auf die zivilrechtliche Form der Tatsachen ankomme. Zu untersuchen ist vielmehr im Einzelfall, ob die Wahl einer zivilrechtlichen Gestaltungsform, die an sich geeignet wäre, eine Anwendung bestimmter steuerrechtlicher Vorschriften auszuschliessen, wirklich auf einer dahin zielenden Absicht beruht oder ob sie nicht durch besondere, hievon unabhängige Umstände bedingt ist. In diesem Falle muss sie auch steuerrechtlich anerkannt werden. Kommt man aber zu einer steuerrechtlichen Ausserachtlassung der von den Beteiligten gewählten zivilrechtlichen Form, so darf dies nicht lediglich im fiskalischen Interesse geschehen, sondern es ist nach jeder Richtung hin diejenige steuerliche Behandlung anzuordnen, die dem als massgebend angenommenen Tatbestand entspricht.

3. Ganz allgemein gesprochen ist, soweit die Steuergesetzgebung darüber nicht besondere Vorschriften erlässt (vgl. oben I, 4), das Problem der Verbindlichkeit zivilrechtlicher Tatbestandsumschreibung ein solches der Gesetzesauslegung überhaupt. Hiefür kommen die durch die Rechtswissenschaft aufgestellten bewährten Grundsätze in Betracht. Neben der konstruktiven Methode (Begriffsjurisprudenz) führen auch die Prinzipien der sog. Interessenjurisprudenz zu guten Resultaten. Die beiden Anschauungen stellen — namentlich im Steuerrecht — keine Gegensätze dar. Ihre gleichzeitige Verwendung dient vielmehr zur gegenseitigen Kontrolle. Dass dabei der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (inhaltlich-wirtschaftliche Interpretation) eine besondere Bedeutung zukommt, folgt aus dem Wesen der Steuer und ihrer tatsächlichen Grundlagen. Ihre Ausgestaltung zur sog. Typisierungstheorie, wie sie die Rechtsprechung des deutschen Reichsfinanzhofes ausgebildet hat, trägt dagegen den Eigenheiten des Einzelfalles zu

wenig Rechnung und birgt die Gefahr einer willkürlichen Schematisierung in sich.

4. Die Aufstellung allgemeiner gesetzlicher Richtlinien der Auslegung verspricht für die Beurteilung einer Verwendung zivilrechtlicher Tatbestandsumschreibung keine positiven Resultate. Dagegen empfiehlt sich auch für das schweizerische Steuerrecht eine gesetzgeberische Umschreibung der Steuerumgehung, verbunden mit einer Formulierung des Grundsatzes von Treu und Glauben im Steuerverkehr. Die beste Garantie für eine richtige Auslegung wird aber stets eine genaue, sorgfältige Redaktion der gesetzlichen Vorschriften bilden.
