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: 64 (1945)

Artikel: Grundsätzliche Gesichtspunkte für die Fortentwicklung des Steuerrechts in Bund und Kantonen

Autor: Plattner, J.

DOI: https://doi.org/10.5169/seals-896293

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: 24.08.2025

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

Grundsätzliche Gesichtspunkte für die Fortentwicklung des Steuerrechts in Bund und Kantonen.

Referat von
Obergerichtspräsident Dr. J. Plattner,
Frauenfeld.

INHALTSVERZEICHNIS.

Seite

Einleitung 97a

Erster Teil: Grundlagen.

I. Der Finanzausgleich zwischen Bund und Kantonen . 99a
II. Die bisherige Rückwirkung der Bundessteuern auf das kantonale Steuerrecht 104a
III. Axiome der schweizerischen Steuerpolitik 107a

Zweiter Teil:

Ausgewählte Fragen der Ausgestaltung des künftigen Steuerrechts.

A. Maximen für Gesetzgebung und Auslegung 114a
I. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise 114a
II. Treu und Glauben im Steuerrecht 123a

B. Materielles Steuerrecht 143a
I. Die Besteuerung der öffentlichen Unternehmungen 143a
II. Steuerliche Begünstigung aus sozialen Gründen . 147a
III. Die Steuerabmachung 149a
IV. Die Einschätzungs-, Steuer- und Bemessungsperioden 155a
V. Die Besteuerung der Liegenschaften 158a
VI. Erfahrungszahlen und Normalisierung der Gewinnungskosten 161a
VII. Die Abschreibungen 163a
VIII. Die Abzugsfähigkeit bezahlter Steuern 173a
IX. Das Steuerstrafrecht 176a
X. Der innerkantonale Finanzausgleich 191a

Seite
C. Steuerverfahrensrecht 195a
I. Die berufsmässige Vertretung und Verbeiständung in Steuersachen 195a
II. Das Einsprache- und Wiedererwägungsverfahren . 197a
III. Der Beizug von Sachverständigen und das Begutachtungsverfahren 200a
IV. Beschwerdeinstanz und Beschwerdeverfahren . . 202a
V. Der Steuererlass 215a
Thesen 217a

ABKÜRZUNGEN.

Zeitschriften:

Aktiengesellschaft = „Die schweizerische Aktiengesellschaft".
Archiv = „Archiv für schweizerisches Abgaberecht".
VSA = „Vierteljahresschrift für schweizerisches Abgaberecht".
Zentralblatt = „Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung".
SJZ = „Schweizerische Juristenzeitung".

Andere Publikationen:

Blumenstein, Steuerrecht = Ernst Blumenstein, Schweizerisches Steuerrecht 1926/1929.
Blumenstein, System = Ernst Blumenstein, System des Steuerrechts 1945.
Henggeler, Komm. KGStB = Henggeler, Kommentar zur eidgenössischen Kriegsgewinnsteuer, mit Nachtrag.
Perret-Grosheintz, Komm. WStB = Perret/Grosheintz, Kommentar zur eidgenössischen Wehrsteuer.
Perret, Komm. AB = Perret, Kommentar zum neuen Wehropfer und zur Amnestie.

Gesetze:

AB = Bundesratsbeschluss über die Steueramnestie bei Einführung der Verrechnungssteuer, vom 21. Oktober 1944.
KGStB = Bundesratsbeschluss vom 12. Januar 1940 über die Erhebung einer eidgenössischen Kriegsgewinnsteuer mit seitherigen Abänderungen.
VStB = Bundesratsbeschluss vom 1. September 1943/31. Oktober 1944 über die Verrechnungssteuer.
VVo = Vollziehungsverordnung.
WOB = Bundesratsbeschluss vom 19. Juli 1940 über die Erhebung eines einmaligen Wehropfers mit seitherigen Abänderungen.

WStB = Bundesratsbeschluss vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer Wehrsteuer mit seitherigen Abänderungen.
Aargau = Gesetz über die ordentlichen Staats- und Gemeindesteuern vom 5. Februar 1945.
Bern = Gesetz vom 29. Oktober 1944 über die direkten Staats- und Gemeindesteuern.
St. Gallen = Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern vom 17. April 1944.
Thurgau = Gesetz über das Steuerwesen vom 23. Mai 1933.
(Artikel und Paragraphen der Gesetze sind in Klammern zitiert.)

Einleitung*).

Der Schweizerische Juristenverein hat sich zum erstenmal im Jahre 1921 der Behandlung steuerrechtlicher Fragen zugewendet. Damals sprach Prof. Dr. Blumenstein über „Die Rechtsnatur der eidgenössischen Stempelabgaben, ihre Verwirklichung in Gesetzgebung und Praxis"[1]). Es geschah mit der Feststellung, dass dieser Tatsache grundsätzliche Bedeutung beizumessen sei, beweise sie doch ein Durchdringen der Erkenntnis, dass die Materie der öffentlichen Abgaben in den Kreis der juristischen Betrachtung und Behandlung einbezogen werden sollte. Die Steuerleistung, früher eine unvermeidliche Unannehmlichkeit, habe sich zu einem ausschlaggebenden Faktor der gesamten Privatwirtschaft entwickelt, so dass die Ausgestaltung des Steuerrechts in juristisch strafferer und zielbewussterer Art und Weise notwendig sei. Nur so könne auch den zu weitgehenden Forderungen der Fiskalorgane ein rechtmässiger, geordneter Widerstand entgegengesetzt werden. Es entspreche der Tradition des Schweizerischen Juristenvereins, dass er auch in dieser Materie als Vorkämpfer für eine ge-

---

*) Über die angesichts der Fülle des Stoffes notwendig gewordene Aufgabenteilung zwischen beiden Referenten siehe Seite 104a Ziff. 4.

[1]) Vgl. Verhandlungen des Schweiz. Juristenvereins 1921, Zeitschrift für Schweiz. Recht NF 40 S. 1a.

sunde Weiterentwicklung des nationalen Rechts zu wirken bestimmt sei.

In einem nachträglichen Diskussionsvotum[2]) beleuchtete Prof. Landmann, der an der Ausarbeitung der Gesetzgebung über die Stempelabgaben massgebend beteiligt war, die Stellung des Juristen zu den Fragen des Steuerrechts. Er wies darauf hin, dass der Jurist, wenn er sich auf das Gebiet des Steuerrechts und damit unvermeidlicherweise auch der Steuerpolitik begebe, das Recht zur einseitigen theoretischen Betrachtungsweise verliere. Er sei vielmehr alsdann gehalten, den Gesamtkomplex von Kräften zu sehen, die auf die Steuerpolitik einwirken.

Diese beiden Äusserungen kennzeichnen den Ausgangspunkt und die Problematik jeder steuerrechtlichen Betrachtung.

Trotz der Einsicht in die Schwierigkeiten der Aufgabe schien es indessen ein nützliches Werk, zu prüfen, nach welcher Richtung eine Fortentwicklung des schweizerischen Steuerrechts wünschenswert wäre.

Von seiten des Staates, der sich nie geahnten finanziellen Anforderungen gegenüber sieht, wird ein Aufschwung unserer Steuerethik gefordert. Diese Forderung ist vertretbar, wenn sich umgekehrt die rechtsstaatlichen Anschauungen über Wesen und Inhalt des Steuerrechtsverhältnisses noch mehr als bisher durchzusetzen vermögen. Dazu gehört nicht zuletzt die Erkenntnis, dass die gesunde Rechtsentwicklung im Steuerrecht wie auf allen andern Rechtsgebieten zunächst die Erforschung der Eigenarten und Eigengesetzlichkeiten notwendig macht, dass aber umgekehrt die Gefahr der Atomisierung der Rechtsordnung nicht übersehen werden darf, wenn die Autonomie der Rechtsbegriffe auf den verschiedenen Rechtsgebieten zu weit getrieben wird. Es ist im Gegenteil erforderlich, sich immer wieder auf die grossen Rechtsgedanken zu besinnen, deren Verwirklichung überall angestrebt werden muss. Das ist das Hauptziel dieses Versuchs.

[2]) Ebenda S. 464.

Daneben war zu untersuchen, in welchen praktisch bedeutsamen Punkten bestehende kantonale und bundesrechtliche Vorschriften umzugestalten seien, um den Bedürfnissen der Wirtschaft und der Rechtsanwendung besser als bisher entsprechen zu können.

Die Frage, ob eine Vereinheitlichung des Steuerrechts in Bund und Kantonen möglich und notwendig sei und ob in diesem oder ähnlichem Sinne ein eigentliches schweizerisches Steuersystem geschaffen werden solle, ist dabei lediglich gestreift worden. Sie ist weniger steuerrechtlicher als staatsrechtlicher Natur.

1. Teil.

Grundlagen.

I. Der Finanzausgleich zwischen Bund und Kantonen.

1. Die Teilung der Staatseinnahmen zwischen Zentralgewalt und Gliedern ist eines der rechtlich und politisch bedeutungsvollsten Probleme jedes Bundesstaates. Löst man es im Staat der Gegenwart, dessen Haupteinnahmequellen nicht mehr der Ertrag des Staatsgutes, sondern Steuern aller Art sind, in der technisch einfachsten Weise durch Übertragung des Besteuerungsrechts auf die Zentralgewalt, so legt man die Gliedstaaten in goldene Ketten. Die Erdrosselung ihres Eigenlebens ist dann nur eine Frage der Zeit. Denn die an sie vorzusehenden Finanzzuweisungen „nach Massgabe des Bedarfes" führen zwangsläufig zur Machtvermehrung der Zentralgewalt. Unterliegt man dagegen nicht der Magie der Vereinfachung und hält man die Existenz kraftvoller Gliedstaaten für eine staatspolitische Notwendigkeit, so sind entweder finanzielle Beiträge der Gliedstaaten an die Zentralgewalt oder eine klare Aufteilung der Steuerquellen unumgänglich.

Dem Finanzausgleich der geltenden Verfassung liegt die zweite Auffassung zugrunde. Sie hat dem Bund, der als natürlicher Träger der Zollhoheit erschien, die Grenz-

zölle zugewiesen und für ausserordentliche Verhältnisse Geldbeiträge der Kantone vorgesehen (BV 42).

Diese Teilung der Finanzquellen hatte lange Jahre der Bewährung hinter sich, als ein ausserordentliches Ereignis, der erste Weltkrieg, den Gleichgewichtszustand zum erstenmal störte. Die ihm bald folgende Wirtschaftskrise, vermehrte Ausgaben für die Landesverteidigung zwischen beiden Weltkriegen und schliesslich der Ausbruch der zweiten Weltkatastrophe liessen das, was nur vorübergehende Störung zu sein schien, zum chronischen Zustand werden. Nicht unerwähnt darf bleiben, dass auch die Wandlungen in der Anschauung über den Staatszweck, das Ideal des Wohlfahrtsstaates mit der ihm eigenen Tendenz zur Schaffung neuer Staatsaufgaben, ihren Anteil an dieser Entwicklung tragen. Es kam — um nur die Stationen dieses Weges auf dem Gebiet der eigentlichen Steuern zu nennen — zugunsten des Bundes zur Einführung der Stempelabgaben, der Abgaben auf Coupons, zur ersten Kriegssteuer, der neuen ausserordentlichen Kriegssteuer und Kriegsgewinnsteuer, der Krisenabgabe, der Tabak- und Getränkesteuer, der Ausgleichssteuer, der Wehrsteuer, der neuen Kriegsgewinnsteuer, dem Wehropfer, der Waren-Umsatzsteuer, der Verrechnungssteuer, der Luxussteuer, dem Auswandererwehrbeitrag und der Lohn- und Verdienstersatzsteuer. Ohne Rücksichtnahme auf diese Ausdehnung der Finanzhoheit des Bundes bestehen die Steuern der Kantone und Gemeinden weiter.

Die Bezeichnung dieses Zustandes als Steuerchaos ist zwar eine schlagwortartige Übertreibung. Doch fehlt zum Steuerkosmos zu viel, als dass nicht auf Abhilfe gesonnen werden müsste.

2. Die Revisionsvorschläge sind zahlreich. Sie sind jedoch alle umstritten. In ihren Grundzügen sehen sie folgendes vor:

a) Schon 1920 schlug Prof. Blumenstein[3]) die Schaffung eines schweizerischen Steuersystems vor. Dem bundes-

[3]) Vierteljahresschrift für Schweiz. Abgaberecht I 1920 S. 3 ff. und S. 235 ff.

rechtlichen Charakter der Schweiz und der historischen Entwicklung wäre dadurch Rechnung zu tragen, dass im Grunde der Gedanke der kantonalen Geldkontingente aufrecht erhalten wird. Die Kantone sollen dem Bund einen Anteil am Ertrag ihrer direkten Steuern überlassen. Als Weg zu diesem Ziel wird die Aufstellung einheitlicher, vom Bunde zu erlassender und für alle Kantone verbindlicher Steuernormen bezeichnet. Diese hätten sich sowohl auf die Umschreibung des Steuerobjekts wie auf die Vorschriften über die Steuerveranlagung, die Steuerjustiz und die Steuervollstreckung zu beziehen. Auf diese Weise ergäbe sich eine systematische Ordnung, in die auch die indirekten Steuern harmonisch eingegliedert werden könnten.

b) Ein Vorschlag Fromer[4]) geht dahin, dass die gesamte direkte Besteuerung durch die Kantone für ihren eigenen Haushalt nach Bundesvorschriften erfolgen solle. Der Bund würde den Kantonen einige Varianten zur Verfügung stellen, zwischen denen sie wählen könnten. Auf die Erhebung direkter Bundessteuern wäre zu verzichten. Dagegen hätte der Bund Zuschläge auf den so bundesrechtlich geregelten kantonalen Abgaben zu erheben.

c) Eine Rückkehr zu den Geldkontingenten der Kantone bedeutet die Anregung Higy[5]). Neu ist der Weg zur Überbrückung der Schwierigkeiten, die sich der Schaffung eines geeigneten Verteilungsschlüssels entgegenstellen. Die Steuerkraft der Kantone soll durch periodisch unter Aufsicht des Bundes auf Grundlage von Bundesvorschriften — man dachte an die Krisenabgabe — vorgenommene Taxationen ermittelt werden. Diese haben für den Bund lediglich statistischen Charakter und dienen nur zur Feststellung der Kontingente. Ob die Kantone auf Grund dieser

---

[4]) Zeitschrift für Schweiz. Recht NF 62 S. 65 ff.

[5]) „Bundesfinanzen und Art. 42 BV", Festgabe für Fritz Fleiner, 1937; ferner „Grundsätzliches zur Frage der Reform des Finanzausgleichs zwischen Bund und Kantonen", Vortrag an der Finanzdirektorenkonferenz 1936.

Einschätzungen Steuern beziehen wollen oder ob sie ihre Beiträge auf andere Weise aufbringen, ist ihre Sache.

d) Der Vorschlag Keller-Im Hof sieht eine allgemeine Quellensteuer auf dem Einkommen mobiler Kapitalien vor, deren Ertrag auf Bund und Kantone verteilt werden soll. Die Kantone und Gemeinden dürften die so an der Quelle besteuerten Werte und ihre Erträgnisse ihrerseits nicht mehr mit Steuern belasten, müssten also ihre Steuergesetzgebung anpassen.

e) Der Vorschlag Eibel-Déonna zielt auf eine Ausscheidung der Steuerobjekte zwischen Bund und Kantonen hin. Der Bund soll eine Quellensteuer auf den Einkommen aus dem mobilen Vermögen erheben, sich jedoch im übrigen jeder direkten Steuer enthalten. Das mobile Vermögen würde als Objekt der kantonalen Besteuerung ausscheiden.

f) Der Vorschlag Regamey[6]) sucht die Idee der kantonalen Kontingente in dem Sinne zu beleben, dass eine zentrale Stelle für Rechnung des Kantons eine Quellensteuer auf dem Einkommen aus den mobilen Vermögenswerten erheben soll. Der Steuerertrag würde den Kantonen nach einem gewissen Schlüssel gutgeschrieben. Diese hätten umgekehrt dem Bund Geldkontingente zur Verfügung zu stellen, die mit dem kantonalen Guthaben aus der Quellensteuer, ferner den Bundessubventionen verrechnet würden. Der Bund hätte auf jegliche direkte Steuer zu verzichten. Der an der Quelle erhobene Betrag soll dem Pflichtigen ähnlich wie bei der Verrechnungssteuer nach Massgabe des kantonalen Rechts auf die kantonalen Steuern angerechnet werden.

Allen diesen Vorschlägen liegt, auch dort, wo sie aus technischen Gründen Abweichendes vorsehen, die Auffassung zugrunde, dass die staatliche Struktur unseres Landes in ihrer historisch gewordenen Form zu erhalten sei[7]). Frag-

---

[6]) „Les finances de la Confédération et le fédéralisme", 1942.

[7]) Vgl. auch die Botschaft des Bundesrates über die Verlängerung und Anpassung des Fiskalnotrechts vom 30. Juni 1937 S. 5: „Die Stärke des Bundes beruht auf der Lebensfähigkeit und

lich mag dagegen sein, ob einzelne von ihnen die Steuerreform nicht allzusehr als isolierbares administratives Problem betrachten[8]).

Tiefer geht die Auffassung, dass an erster Stelle die Teilung der Staatsaufgaben zwischen Bund und Kantonen einer neuen Prüfung zu unterziehen sei[9]).

Die Aufgabe der Bundesfinanzreform und mit ihr jene des Finanzausgleichs ist nicht nur von grösster staatsrechtlicher Bedeutung. Sie ist auch dringend, da die meisten und wichtigsten Vollmachtenbeschlüsse der bestehenden Finanzordnung bis zum 31. Dezember 1949 befristet sind.

3. Noch ist nicht erkennbar, welches die Resultante aus dem Parallelogramm der Kräfte von Bund und Kantonen sein wird. Wir stehen mitten in einem Klärungsprozess. Welches aber auch immer das endgültige Gesicht der Bundesfinanzreform sein mag, sie wird weder den Bund noch die Kantone von der Pflicht entbinden, der Fortentwicklung ihres Steuerrechts Beachtung zu schenken.

Die Steueransprüche haben seit vielen Jahren steigende Tendenz. Angesichts der Kriegsfolgen werden sie die

---

möglichsten Selbständigkeit der Kantone. Das Recht der Erhebung direkter Steuern ist geeignet, diese Selbständigkeit zu unterstreichen und zu festigen. Der Bund hat kein Interesse daran, dieses Vorrecht den Kantonen streitig zu machen."

[8]) Eine Darstellung und eingehende Kritik der Vorschläge bei Huguenin: „L'Etat fédératif suisse et les bases de son système fiscal", 1943. Vgl. ferner Geyer: „Probleme und Wege des Finanzausgleichs", Schweizer Monatshefte 1944 S. 89 ff.

Kellerhals: „Möglichkeiten der Besteuerung des Kapitalertrages an der Quelle", Archiv 11 S. 1 ff.

[9]) Grundlegende Ausführungen in der Botschaft des Bundesrates über die verfassungsmässige Neuordnung des Finanzhaushaltes des Bundes vom 18. März 1938. Ferner Botschaft des Bundesrates über Massnahmen zur Ordnung des Finanzhaushaltes des Bundes vom 19. Januar 1940 S. 9: „. . . so möchte der Bundesrat doch nicht unterlassen, schon heute seinen festen Willen zu bekunden, den gegenwärtigen Aufgabenkreis des Bundes schrittweise abzubauen, um den Bundesfinanzhaushalt von ihm nicht unbedingt wesenseigenen Aufgaben zu entlasten."

erklommene Höhe nicht rasch zu verlassen vermögen, mag nun das Hauptgewicht der Verpflichtungen auf den Schultern des Bundes oder der Kantone ruhen. Für den einzelnen und seine Wirtschaft ist das Endergebnis das nämliche. Im übrigen gelten die Überlegungen, die zu den Vereinheitlichungsbestrebungen im Wechselrecht, im Handelsrecht und im Vollstreckungsrecht führten, nämlich die Bedürfnisse von Handel und Verkehr im weitesten Sinn, naturgemäss auch für das Steuerrecht, ist doch die Steuer vor allem ein wirtschaftliches Phänomen. Dazu kommt, dass das Steuerrecht der Kantone vielfach veraltet ist. Das Bundessteuerrecht besitzt in vielem eine unbestreitbare Überlegenheit. Wenn daher jemals ein Rückzug des Bundes aus den historischen Domänen des kantonalen Steuerrechts in Frage kommen soll, so ist die unumgängliche Voraussetzung einer solchen Rückbildung eine kantonale Steuerreform. Anderseits sind auch Neuerungen des Bundessteuerrechts in Erwägung zu ziehen.

4. Aus dieser Sachlage ergab sich zwischen den Referenten eine natürliche Aufgabenteilung: Das eine Referat nämlich behandelt die staatsrechtliche Seite der Bundesfinanzreform, das andere vor allem die Fortentwicklung steuerrechtlicher Regelungen, die von wesentlicher Bedeutung schienen, wobei nicht nur auf die Theorie, sondern vor allem auch auf die Praxis Bedacht genommen wurde.

II. Die bisherige Rückwirkung der Bundessteuern auf das kantonale Steuerrecht.

1. Der gesetzgeberische Eigenwille und das Eigenleben der Kantone war bis zum Augenblick, wo sich der Bund im Jahre 1915 dem Gebiet der direkten Steuern zuwandte, nicht weniger gross als die Rechtszersplitterung, die früher auf dem Gebiet des Zivilrechts und des Strafrechts bestanden hat[10]). Hauptsteuer war fast überall, als allgemeine oder

[10]) Vgl. zum folgenden Gemperli, Zentralblatt 1942 S. 314 ff., wo sich auch zahlreiche Angaben über die finanzpolitischen Auswirkungen finden.

partielle ausgestaltet, die Vermögenssteuer. Zahlreiche Kantone hatten noch keine Erwerbssteuer. Zu ihnen gehörte neben den mehr landwirtschaftlichen Kantonen Schwyz, Nidwalden, Glarus, Appenzell I.-Rh. und Wallis auch der Kanton Genf. Etwa die Hälfte der Kantone besteuerten Vermögen und Erwerb getrennt. Andere kannten das System der bedingten Einkommenssteuer, bei welchem mit dem Erwerb auch der einen gewissen Prozentsatz übersteigende Vermögensertrag erfasst wurde, ein System, das sich in der Praxis nicht bewährte und weitgehend Gesetzesbuchstabe blieb. Die allgemeine Einkommenssteuer mit bloss ergänzender Vermögenssteuer hatten lediglich Basel-Stadt, Baselland und Solothurn, obwohl dieses System von Basel aus, wo es geschaffen und in den 40er Jahren des vorigen Jahrhunderts eingeführt wurde, schon längst seinen Siegeszug durch ganz Europa angetreten hatte. Unterschiede in der Besteuerung der natürlichen und juristischen Personen waren in den meisten Kantonen unbekannt. Lediglich Basel-Stadt war auch hier im Jahre 1899 bahnbrechend vorangegangen.

Besonders primitiv war die Ausgestaltung des formellen Steuerrechts. Appenzell I.-Rh., Turgau, Wallis, Glarus und St. Gallen hatten kein Obligatorium der schriftlichen Selbstdeklaration. Die Pflicht zur Vorlage von Büchern im Einschätzungsverfahren war fast überall unbekannt, ebenso die Auskunftspflicht der Arbeitgeber und die Auskunftspflicht der Banken. Dagegen bestand bereits in mehreren Kantonen das Institut der amtlichen Inventarisation. Es ging wohl eher auf die amtliche Erbteilung als auf die steuerrechtlichen Überlegungen zurück.

2. Die Bundessteuererlasse des ersten Weltkrieges wirkten, obwohl sie im Verhältnis zum Rechtszustand in den fortschrittlichen Kantonen nur bescheidene Neuerungen brachten, auf die kantonale Steuergesetzgebung stark anregend. Es haben in dieser Zeit nicht weniger als 12 Kantone Totalrevisionen ihrer Steuergesetze durchgeführt, so Uri, Zürich, Bern, Graubünden, Schaffhausen, Nidwalden,

Luzern, Basel-Stadt, Genf, Waadt, Freiburg und Baselland. In einer Reihe anderer Kantone kam es zu wichtigen Teilrevisionen. Fünfzehn Kantone gingen zu Spezialsteuern für anonyme Gesellschaften über, wobei alle mehr oder weniger das Prinzip der Besteuerung nach der Ertragsintensität verwirklichten. Es bildete sich sogar ein schweizerisches Einheitssteuermass für Aktiengesellschaften heraus: Der Steuersatz soll halb so viele Prozente betragen, als der Reingewinn Prozente des massgebenden Kapitals ausmacht.

3. In der zweiten Periode der Bundessteuergesetzgebung, welche durch die Krisenabgabe und die Wehrsteuer charakterisiert ist und den Zeitraum von 1934 bis 1945 umfasst, ist ein bedeutenderer Einfluss auf die kantonalen Steuergesetzgebungen lange ausgeblieben. Teilrevisionen haben vorgenommen Glarus, Schwyz und Solothurn. Immerhin haben sich mit der Revision ihrer Steuergesetze weiter beschäftigt Appenzell A.-Rh., Wallis, Aargau und St. Gallen. Von seiten der Kantone wird gelegentlich erklärt, dass sich die Unsicherheit der gesetzgebungspolitischen Entwicklung im Bund, besonders auch die Diskussion um die zahlreichen Quellensteuerprojekte, auf ihre legislative Tätigkeit hemmend auswirke. Bedeutsamer war jedoch wohl der Umstand, dass zahlreiche Kantone ihren Finanzbedarf dadurch deckten, dass sie Bundesteuern für beschränkte Zeit rezipierten, namentlich in Form von Zuschlägen zur eidgenössischen Krisenabgabe. Zu diesen Kantonen gehören Bern, Zug, Tessin, Uri, Solothurn, Wallis, St. Gallen, Thurgau und Aargau. Auch Zuschläge zur Wehrsteuer sind beschlossen worden. Von grosser Bedeutung war auch, dass die Kantone aus dem fortgeschrittenen Veranlagungsrecht des Bundes Nutzen ziehen konnten.

Jetzt aber scheint eine neue Welle von Revisionen in Fluss gekommen zu sein. An erster Stelle sind jene von St. Gallen, Bern und Aargau zu nennen. Diese Revisionen stellen das bewusste Suchen nach einem Weg der Vereinfachung und Angleichung an das Wehrsteuerrecht dar unter

Berücksichtigung neuerer steuerrechtlicher Auffassungen[11]). Damit dürfte die Frage, ob die Finanzreform im Sinne der Teilung der Steuerobjekte zwischen Bund und Kantonen oder in Richtung der Anpassung der kantonalen Steuersysteme an die Bundessteuern gesucht werden soll, wenn auch nicht endgültig entschieden, so doch weitgehend präjudiziert sein. In einer Reihe von Kantonen wie Zürich und Waadt sind die ersten Versuche zur Fortentwicklung der Steuergesetzgebung zwar gescheitert. Zahlreiche andere Kantone haben sich erst an die Arbeit gemacht[12]). Jedenfalls aber befinden wir uns mitten in einer Periode intensivster steuergesetzgeberischer Rechtsgestaltung. Die Behandlung steuerrechtlicher Probleme bedarf daher keiner weitern Rechtfertigung.

III. Axiome der schweizerischen Steuerpolitik.

1. Die grossen Grundprinzipien der Steuerlehre, die Allgemeinheit, Gleichmässigkeit, Verhältnismässigkeit und die Ökonomie der Besteuerung sind in Bund und Kantonen weitgehend gewahrt. Insbesondere kann der Gedanke der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als allgemein anerkannte Grundregel betrachtet werden. Daher rührt auch die immer stärkere Verbreitung des Systems der allgemeinen Einkommenssteuer[13]).

---

[11]) Vgl. Botschaft des Regierungsrates St. Gallen an den Grossen Rat vom 7. Mai 1943 S. 5. Botschaft des Grossen Rates Bern an das Volk zur Abstimmung vom 29. Oktober 1944 S. 13. Rede des Finanzdirektors Dr. Guggisberg vor dem bernischen Grossen Rat vom 21. Februar 1944, wo die kantonale Gesetzesrevision als Beweis für die staatliche Lebenskraft des Kantons und damit als Stärkung seiner Stellung in der kommenden Auseinandersetzung um die eidgenössische Finanzpolitik bezeichnet wird.

[12]) Soweit feststellbar, sind Revisionen anhängig in Luzern, Schwyz, Waadt, Graubünden, Zug, Schaffhausen, Wallis, Zürich, Thurgau.

[13]) Es kann hier nicht näher auf die Frage eingetreten werden, wieweit sich das System der allgemeinen Einkommenssteuer für alle wirtschaftlichen Verhältnisse eignet. Es wird oft behauptet,

2. Auch die Grundzüge der Steuersysteme, soweit sie in der Mischung von direkten und indirekten Steuern, Subjekt- und Objektsteuern bestehen, sind wohl ausgewogen und geben nicht zu grosser Kritik Anlass. Der weitern Prüfung wert ist allerdings die Frage, ob mit der Einführung des Prinzips der Besteuerung an der Quelle, beispielsweise hinsichtlich der Besteuerung der Einkommen unselbständig Erwerbender, nicht weiter gegangen werden sollte.

3. Über die schweizerische Steuerethik und ihre Verbesserungsfähigkeit ist in den letzten Jahren — und mit Recht — viel gesprochen und geschrieben worden. Wenn auch die Angaben über die Steuerhinterziehung stark auseinandergehen, so steht doch fest, dass die durchschnittliche Steuerehrlichkeit Anlass zu ernsthafter Kritik gibt. Dabei ist die staatspolitische Auswirkung dieser Haltung wohl noch wichtiger als die finanzielle [14]). Die steuerrechtlichen Sicherungsmittel, wie amtliche Inventarisation, Lohn-

---

dieses Steuersystem sei hauptsächlich der Wirtschaftsstruktur städtischer Verhältnisse angemessen, wo die Einkommen der unselbständig Erwerbenden überwiegen und wo zahlreiche Vermögen mit starker Konjunkturempfindlichkeit und unterschiedlicher Rentabilität vorhanden seien. Für ländliche Gegenden eigne sich die allgemeine Einkommenssteuer nicht oder weniger, weil die Vermögenserträge dort weniger schwanken, vor allem aber die Einschätzung des Einkommens der landwirtschaftlichen Betriebe grosse Schwierigkeiten biete. Diese Auffassung beruht auf einer irrtümlichen Überlegung. Die Schwierigkeit der Besteuerung des landwirtschaftlichen Einkommens liegt in der Ermittlung und Bewertung der Naturalleistungen. Sie zeigt sich bei jedem Steuersystem, kann aber durch Anwendung entsprechender steuertechnischer Methoden behoben werden. Vgl. die nachstehenden Ausführungen über Erfahrungszahlen S. 161a.

[14]) Vgl. „Bürger, Staat und Steuer", Zentralblatt 1937 S. 323. — Mitteilung Bundesrats Nobs in der Zürch. Volkswirtschaftlichen Gesellschaft, wonach das Eidg. Finanzdepartement zusammen mit dem Departement des Innern die endgültige Abklärung dieser Frage an die Hand nehmen und die Untersuchungen über das Nationalvermögen weiterführen und vertiefen wolle, weil eine solche Abklärung im Interesse des politischen Ausgleichs notwendig sei. NZZ 1945 Nr. 657.

ausweis, ferner Vorschriften über die Sicherung von Steueransprüchen bei Versicherungen und ähnliche Massnahmen sind daher unerlässlich [15]).

4. Zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung gehört auch die Gleichmässigkeit und Steigerung der Intensität der Steuerveranlagung in den Kantonen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung übt für Wehrsteuer und Wehropfer eine intensive Aufsicht aus und sorgt durch Anweisungen und periodische Kontrollen für die gleichmässige Rechtsanwendung. Sie hat sogar die Kompetenz, eine Steuerveranlagung durch besondere Organe auf Kosten der säumigen Kantone zu verfügen. Im übrigen wird die Verrechnungssteueramnestie wahrscheinlich zeigen, dass die Behauptungen über die Verschiedenheit der Einschätzung in den Kantonen einen geringern Wahrheitsgehalt haben, als vielfach geglaubt wird.

5. Nicht unerwähnt darf der Zusammenhang zwischen der Verwendung der öffentlichen Mittel und der Steuermoral bleiben. Es ist unbestreitbar, dass Senkungen der Steuerbelastungen trotz teilweise überraschend hohen Steuererträgen nur in bescheidener Zahl und kleinem Rahmen durchgeführt wurden[16]).

---

[15]) Dagegen wäre die Öffentlichkeit des Steuerregisters, wo sie überhaupt besteht, zur Abschaffung reif. Sie hat nicht gehalten, was man sich von ihr versprach. Die Verhältnisse des einzelnen sind zu verwickelt geworden. Man denke an Steuerteilungen usw.

[16]) Guggisberg, a. a. O., spricht vom Glauben an die unerschöpflichen Finanzmittel der Eidgenossenschaft bei Bürgern, Kantonen und Gemeinden. — Hieher gehört auch die umstrittene Frage der Beschränkung der Finanzkompetenzen der Parlamente. Vgl. Oswald: „Die Gewaltentrennung im schweizerischen Staatsrecht", Verhandlungen des Schweiz. Juristenvereins 1943, Zeitschr. f. Schweiz. Recht NF 62 S. 449a.

Es handelt sich darum, dass das Parlament wohl den ihm von der Regierung vorgelegten Finanzplan prüfen kann und die Befugnis hat, einzelne Kosten zu reduzieren oder gar zu streichen, ihm aber nicht die Kompetenz zusteht, Ausgaben zu bewilligen, welche die Regierung nicht zu verantworten können glaubt. Sten.Bull. NR 1940 S. 186, 220 ff.

6. Die Bemühungen um die Verbesserung der Steuertechnik sind fortzusetzen. Die Einschätzung der Steuerpflichtigen für die Abgaben an Bund und Kanton in verschiedenen Verfahren, nach verschiedenen Grundsätzen und durch verschiedene Instanzen hat sich als nachteilig und lästig erwiesen, namentlich wegen der dadurch bedingten Verpflichtung zur Ausfüllung vieler, teils komplizierter Formulare. Vom Standpunkt der Verwaltungsökonomie aus ist anzustreben, die Abgaben an Bund und Kanton durch die gleichen Einschätzungsbehörden, im gleichen Verfahren, auf Grund eines einheitlichen Steuerformulars zu veranlagen und zu beziehen.

Eine einheitliche Erklärung ist von einer Reihe von Kantonen bereits verwendet worden. Differenzierte Steuergesetze werden allerdings stets differenzierte Steuerformulare im Gefolge haben. Doch ist eine Vereinfachung schon dadurch möglich, dass für die einzelnen Kategorien von Steuerpflichtigen (unselbständig Erwerbende, Gewerbetreibende, Rentner, Landwirte usw.) gesonderte Formulare verwendet werden. Besonders in kleinern Verhältnissen ist die Verwechslungsgefahr gering.

7. Die Zusammenhänge zwischen Steuer und Wirtschaft werden heute wohl viel eher erkannt, als dies früher der Fall war. Doch sind Zweifel berechtigt, ob sie von Gesetzgeber und Praxis in vollem Umfang gewürdigt werden. Insbesondere sind die Gefahren der wirtschaftlichen Isolierung und der fiskalischen Überbelastung im Auge zu behalten. Jedenfalls steht fest, dass vor allem die angelsächsischen Länder Steuer- und Wirtschaftspolitik zweckmässiger und planvoller koordinieren. Das drückt sich hauptsächlich im Bestreben um die Sicherung der Betriebe aus. Die volle Deckung des Erneuerungsbedarfs und die Verbesserung unseres Produktionsapparates überhaupt ist eine Forderung, deren Berechtigung in der Gegenwart nicht bestritten werden kann. Die Verfügung des Eidg. Finanz- und Zolldepartementes über die teilweise Rückerstattung der Kriegsgewinnsteuer zur Förderung der Arbeitsbeschaffung

vom 24. Januar 1945, welche die Rückerstattung aus dem nach Art. 38 des Kriegsgewinnsteuerbeschlusses gebildeten Fonds für Rückerstattungen regelt, ist ein Anfang eines Weges, den wir bereits mit den sogenannten Krisenartikeln der Krisenabgabe beschritten haben, aber noch zielbewusster verfolgen müssen[17]).

Auch die Frage der Besteuerung der Holdinggesellschaften muss, soweit es sich um schweizerische Gesellschaften handelt, mehr als bisher unter diesem Aspekt betrachtet werden[18]).

---

[17]) Vgl. J. u. E. Henggeler: „Nachtrag zum Kommentar zur eidgenössischen Kriegsgewinnsteuer, Vorwort S. 12; Henggeler: „Der Einfluss der Steuergesetzgebung auf die Wirtschaft", Aktiengesellschaft 16 Nr. 6 und 7; derselbe: „Schweiz. Wirtschaft und Kriegsgewinnsteuer", Industrielle Organisation 1942 S. 27 ff.; Herold: „Aktuelle Fragen des Kriegsgewinnsteuerrechts", 1942 S. 1 ff., 92 ff.; Epprecht: „Die stillen Reserven auf Warenlagern und ihre steuerliche Behandlung", Zentralblatt 46 S. 105 ff.; Standesinitiative des Kantons St. Gallen auf Grund einer Motion Wild vom 8. Mai 1944; Postulate Müller und Börlin, Sten.Bull. NR 1944 S. 302 ff.; Zwischenbericht des Bundesrates über die vorbereitenden Massnahmen zur Arbeitsbeschaffung vom 20. Mai 1944; Voten Klöti und Wetter, Sten.Bull. StR 1940 S. 321 ff.

[18]) Vgl. Barth: „Die Bedeutung der industriellen Holdinggesellschaften für die schweizerische Volkswirtschaft", NZZ 1944 Nr. 2221 ff.

2. Teil.

Ausgewählte Fragen der Ausgestaltung des künftigen Steuerrechts.

„Der Staat handelt kurzsichtig, wenn er nicht durch klare und einfache Steuergesetze, verständnisvolles Entgegenkommen der Behörden, Verbannung jeder bureaukratischen Engherzigkeit, grösste Vereinfachung der Veranlagungs- und Erhebungsmethoden, biegsame Anwendung der Gesetzesvorschriften auf den Einzelfall und Steuerstundungen alle Reibungsverluste auf ein Mindestmass herabdrückt."

Röpke, Finanzwissenschaft, 1926.

Dem Steuerrecht des Bundes und der Kantone fehlt bis heute eine Zusammenfassung der allgemein gültigen Rechtssätze, wie sie beispielsweise die deutsche Reichsabgabenordnung darstellt. Es erhob sich daher zunächst die Frage, ob es nicht für unsere schweizerischen Verhältnisse, insbesondere für den Bund, angebracht wäre, über die steuerrechtlichen Verfahrensgrundbegriffe und Verfahrenspflichten, den Steueranspruch, die Rechtsmittel und das Steuerstrafrecht im Sinne eines solchen allgemeinen Teils des Steuerrechts zu legiferieren. Würde man die Notwendigkeit einer solchen Ordnung bejahen, so hätte es nahe gelegen, Anregungen für ihre Ausgestaltung zusammenzutragen. Unserm Rechtsleben sind jedoch, wie unsere Rechtsgeschichte und der heutige Zustand unserer Gesetzgebung zeigen, derartige Abstraktionen fremd. Sie werden ihm wohl auch immer fremd bleiben. Aus dieser Erkenntnis ergab sich dann der Entschluss der Beschränkung auf die Behandlung ausgewählter Einzelfragen. Sie sind grösstenteils dem Gebiet der direkten Steuern entnommen. Diese Auswahl erfolgt in erster Linie, weil das Schwergewicht des schweizerischen Steuersystems auf den direkten Steuern liegt. Dass sie auch anders hätte vorgenommen werden

können, liegt auf der Hand[19]). Wegleitend waren folgende Überlegungen: Die organische Weiterentwicklung des Steuerrechts soll zur Vereinfachung führen („Die Einschätzungs-, Steuer- und Bemessungsperioden"). Die Lösungen sollen der Steuergerechtigkeit entsprechen („Die wirtschaftliche Betrachtungsweise", „Treu und Glauben im Steuerrecht", „Die Besteuerung öffentlicher Unternehmungen", „Steuerliche Begünstigung aus sozialen Gründen", „Die Steuerabmachung", „Das Steuerstrafrecht", „Der Steuererlass"), den berechtigten Forderungen vor allem der Wirtschaft Rechnung tragen („Die Abschreibungen", „Die Abzugsfähigkeit bezahlter Steuern"), gleichzeitig aber auch dem Steuerfrieden, der Verminderung der Steuerstreitigkeiten dienen, indem sie so zu treffen sind, dass sie ein Mindestmass an Konfliktsstoff enthalten („Die Besteuerung der Liegenschaften", „Erfahrungszahlen und Normalisierung der Gewinnungskosten", „Das Einsprache- und Wiedererwägungsverfahren", „Der Beizug von Sachverständigen und das Begutachtungsverfahren"). Das Bestreben nach Steigerung des Steuerertrages, der Kontrollgedanke und die fiskalische Ängstlichkeit dürfen nicht dazu führen, dass Rechtsprinzipien vernachlässigt oder durch Grundsätze ersetzt werden, die auf andern Gebieten als dem Rechtsempfinden widersprechend verlassen worden sind. Als Beispiel sei die Unverhältnismässigkeit der Sanktionen bei Verletzung von untergeordneten Verfahrensvorschriften genannt, deren Nichtbeachtung häufig den Rechtsverlust nach sich zieht. Besondere Aufmerksamkeit ist auch dem Gedanken des Rechtsschutzes zuzuwenden. Er ist lange vernachlässigt worden, weil er angesichts des möglichen Selbstschutzes durch Selbstdispensation teilweise entbehrlich schien. Nun aber ist das Korrelat der mit Recht erstellten

[19]) Eine systematische Darstellung einer Reihe von Fragen bildet der „Bericht der Expertenkommission für die Prüfung der Vereinheitlichung des Steuerrechts in Bund und Kanton Zürich", herausgegeben im Dezember 1943 von der Zürch. Finanzdirektion. — Vgl. ferner auch Fromer, a. a. O.

und wohl auch fast erreichten vollen Erfassung die gänzliche Bekehrung der Steuermacht zum Steuerrecht.

A. Maximen für Gesetzgebung und Auslegung.

I. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise.

1. Die Klage über die formale Unvollkommenheit der Steuergesetze ist alt und ihre Berechtigung allgemein anerkannt[20]). Angesichts zahlreicher Unklarheiten und Lücken, die ihren Grund auch in der Fortentwicklung des Wirtschaftslebens haben, kommt der Frage nach den anzuwendenden Auslegungsmethoden im Steuerrecht besondere Bedeutung zu. Was über die beschränkte Eignung der Methode der Begriffs- und Systemsentwicklung gesagt wurde, trifft hier besonders zu. Es gibt wohl kaum ein Rechtsgebiet, auf welchem die Anwendung der teleologischen und kritischen Methode, der sogenannten Interessenjurisprudenz, dem Rechtsstoff adäquater wäre, insbesondere in der Form der Auslegung im Sinne der sogenannten wirtschaftlichen Betrachtungsweise[21]).

2. Der Steuergesetzgebung und der Steuerpraxis hat das Verhältnis von Zivilrecht und Steuerrecht vor allem

---

[20]) Vgl. Blumenstein: „Gegenseitige Beziehungen zwischen Zivilrecht und Steuerrecht", Verhandlungen des Schweiz. Juristenvereins 1943, Zeitschrift f. Schweiz. Recht NF 52 S. 201a; Henggeler: „Die eidg. Steuerreform vom 31. Oktober 1944", Aktiengesellschaft 17 S. 3, wo verlangt wird, es seien schon die Entwürfe der neuen Bundessteuergesetze mit einlässlichen Motivenberichten, insbesondere über die Konsequenz der Abänderungen bestehender Bestimmungen, unabhängigen Sachverständigen zu unterbreiten und zu publizieren.

[21]) Vgl. zu den Auslegungsmethoden Egger, Komm., Einleitung zu Art. 1 ZGB, insbes. N. 18 ff.; Germann: „Auslegung und freie Rechtsfindung", Zeitschrift für Schweiz. Strafrecht 1941 S. 134; Blumenstein: „Die Auslegung der Steuergesetze in der schweiz. Rechtsprechung", Archiv 8 S. 161 ff.; Blumenstein, System S. 13 ff. Dass das Prinzip der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auch auf andern Rechtsgebieten mit Erfolg zur Anwendung gelangen kann, zeigt z. B. die bekannte Abhandlung Reichels über den Mäklervertrag.

unter dem Gesichtspunkt der Steuerumgehung zahlreiche Fragen zur Lösung aufgegeben. Heute kann diese Phase der Entwicklung als abgeschlossen gelten [22]). Es besteht Klarheit über die Möglichkeiten und Methoden des Gesetzgebers, der zivilrechtliche Begriffe ins Steuerrecht verbindlich übernehmen, sie bloss analog anwenden oder aber vom Zivilrecht lösen und frei nach- und umbilden kann. Und es besteht Klarheit darüber, dass eine Steuerumgehung durch Missbrauch zivilrechtlicher Formen in ihren Wirkungen nicht anerkannt werden muss [23]). Missbrauch in diesem Sinne setzt voraus Absicht und Erzielung einer erheblichen Steuerersparnis durch Wahl eines ungewöhnlichen Vorgehens oder einer aussergewöhnlichen Gestaltungsform, also ein Verhalten, das einen Irreführungsversuch darstellt oder das, ins Zivilistische übertragen, der Benützung eines rechtsgeschäftlichen Schleichwegs, einem Rechtsmissbrauch, einem in fraudem legis agere gleichkommt.

3. Wenn in diesen Fällen die wirtschaftliche Betrachtungsweise zuungunsten der Pflichtigen und zur Verhinderung der Steuerumgehung angewendet wird, so erschöpft sich ihre Bedeutung damit keineswegs. Das Prinzip ist allgemeinerer Natur. Es will vielmehr besagen, dass das wirtschaftliche Moment, die sachliche wirtschaftliche Bedeutung einer Erscheinung in den Vordergrund zu rücken sei, weil die Steuer wirtschaftliche Natur besitze, auf ökonomischen Verhältnissen aufgebaut sei und der Tatbestand, der ihre Erhebung im Einzelfall begründe, seinem Wesen nach dem Bereich des Wirtschaftlichen entstamme.

In dieser Erkenntnis liegt bereits eine Wegleitung für den Gesetzgeber. Er wird seiner Aufgabe nicht gerecht und erzielt vielfach ungewollte und unerwünschte Nebenwirkungen der Steuer, wenn er eine starke wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Aktiengesellschaft und Aktionär einführt; die Gesellschaft mit beschränkter Haftung trotz ihres individuellen Charakters der Aktiengesellschaft und

---

[22]) Das Hauptverdienst kommt den Arbeiten Blumensteins zu.

[23]) BGE 59 I 284, 64 I 402, 70 I 274.

nicht der Kollektiv- und Kommanditgesellschaft gleichstellt; den Holdinggesellschaften das sogenannte Schachtelprivileg vorenthält; als Beteiligung nur den Aktienbesitz gelten lässt oder Abschreibungen von der Verbuchung abhängig macht, mit andern Worten in der Wahl und Umschreibung der Steuersubjekte, der Steuerobjekte und des Steuermasses nicht der ökonomischen Beschaffenheit der Erscheinungen und ihren Wandlungen Rechnung trägt.

Die nämliche Erkenntnis soll aber auch die Praxis in ihrer Gesetzesauslegung ausserhalb der Fragen der Steuerumgehung leiten. Im Zweifelsfall und beim Fehlen entgegenstehender gesetzlicher Vorschriften ist weder auf die äussere Bezeichnung, noch auf die Gestaltungsform oder Einkleidung, sondern auf den wirtschaftlichen Inhalt und die sachliche Bedeutung der zu beurteilenden Erscheinung abzustellen. Dabei muss die inhaltlich wirtschaftliche Interpretation nicht etwa nur zugunsten des Fiskus, sondern auch im Interesse des Steuerpflichtigen Anwendung finden. Etwas anderes würde gegen die Rechtsgleichheit verstossen[24]). Dem Steuerpflichtigen muss daher auch das Recht des Nachweises gewahrt bleiben, dass die von ihm getroffene Wahl einer äussern Form, die mit dem eigentlichen Inhalt der wirtschaftlichen Tatsachen nicht übereinstimmt, aus Gründen erfolgte, die mit steuerlichen Überlegungen nichts zu tun haben. Gelingt dieser Nachweis, so ist auch

---

[24]) BGE 45 I 26. Vgl. die von Henggeler, Komm. z. KGStB, Einleitung zum Nachtrag einander gegenübergestellten Entscheide der Eidg. Steuerverwaltung vom 27. April 1943, Archiv 12 S. 198, vom 25. Oktober 1940, Archiv 10 S. 47, und vom 20. Juni 1939, Archiv 8 S. 314. Henggeler bemerkt dazu: „Zu ihren Gunsten verlangt also die Steuerverwaltung das Recht, je nachdem entweder starr an der Formalerscheinung festzuhalten und dem Steuerpflichtigen zu erklären, es wäre seine Schuld, wenn er nicht eine für ihn steuerrechtlich günstigere Form gewählt habe, oder aber die gewählte günstigere Form zu ignorieren mit der Begründung, sie sei nur gewählt, um Steuern zu vermeiden. — Diese ungleiche Behandlung der gleichen Rechtsfrage, je nachdem sie zugunsten oder Ungunsten des Fiskus wirkt, ist unerfreulich."

hier zu seinen Gunsten nicht auf die Form, sondern auf den wahren Inhalt abzustellen. Das muss vor allem auch für die Frage gelten, wie weit der Steuerpflichtige bei seinen eigenen buchhalterischen Unterlagen zu behaften sei. Die Möglichkeit einer Korrektur der kaufmännischen Buchhaltung ablehnen oder allzusehr einschränken, bedeutet, an die Stelle des wahren Tatbestandes eine Fiktion, eine äussere Erscheinungsform setzen.

Wie die Anwendung des Prinzips der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu verstehen ist, soll im folgenden an einigen aktuellen Steuerfragen gezeigt werden.

4. Einzelbeispiele.

a) Die Steuerpflicht natürlicher Personen ist für die Kriegsgewinnsteuer (KGSt 2) nur dann gegeben, wenn ein Handels- oder Gewerbebetrieb vorliegt. Daher ist die Ausscheidung von Privat- und Geschäftsvermögen von massgebender Bedeutung. Sie ist nach objektiven wirtschaftlichen und nicht nach formalen Kriterien vorzunehmen. So sind Gegenstände, die mit dem Geschäftsbetrieb ihrer Natur nach verbunden sind, ohne Rücksicht auf ihre buchmässige Behandlung Geschäftsvermögen, während umgekehrt Gegenstände, die ihrer Zweckbestimmung nach dem Geschäftsbetrieb fremd sind, auch bei allfälliger Aufnahme in die Geschäftsbuchhaltung als Privatvermögen gelten müssen[25]).

Hat eine Kollektivgesellschaft Liegenschaften benutzt, Abschreibungen darauf vorgenommen und die Reparaturen über Geschäftsunkosten verbucht, so ist trotz Grundbucheintrages der Liegenschaften auf den persönlichen Namen von Gesellschaftern anzunehmen, dass die Liegenschaft Geschäftsvermögen sei. Auch der Wille der Partei war eindeutig auf Behandlung als Geschäfstvermögen gerichtet.

b) Art. 3 KGSt umschreibt den Gegenstand des steuerbaren Kriegsgewinns. Es erhebt sich dabei die Frage, wie es sich mit der Realisierung bereits früher bestehender

[25]) Henggeler, Komm. zu Art. 2 KGSt N. 5, 5b und 5c.

stiller Reserven verhält. Sollen diese der Kriegsgewinnsteuer unterliegen oder nicht[26]? An sich liesse Art. 3 diese rein grammatikalische Auslegung zu. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich aber den Ausführungen der Sachverständigenkommission angeschlossen und erklärt, dass Kapital- und Liquidationsgewinne, die mit den Kriegs- und Nachkriegsjahren in keinem Zusammenhang stünden, für die Steuererhebung ohne Bedeutung seien, wenn ihre Entstehung auf die Zeit vor dem massgebenden Vorjahre zurückgehe. Es würde dem Charakter der Kriegsgewinnsteuer widersprechen, wenn sie von einem Gewinn erhoben würde, welcher aus der Veräusserung von Vermögensgegenständen stamme, die schon vor dem ersten Kriegsgewinnsteuerjahr, vor 1939, beim Steuerpflichtigen vorhanden gewesen seien, weil diese schon damals einen Wertzuwachs erfahren hätten. Gleiches gelte für den Gewinn aus der Liquidation von Geschäften und Gewerben. Grundsätzlich solle die Kriegsgewinnsteuer nur von Gewinnen bezogen werden, die während der Steuerjahre zur Entstehung kommen.

c) Steuerbarer Kriegsgewinn ist der Teil des Reingewinns des Steuerjahres, der den durchschnittlichen Reinertrag der Jahre vor dem Krieg (nach Wahl des Steuerpflichtigen 1936, 1937 und 1938), also zur Zeit der Friedenswirtschaft, übersteigt. Art. 10 KGSt gibt Hilfsregeln für den Fall, dass sich der Reingewinn nicht ermitteln lässt oder die Geschäftstätigkeit erst nach dem Stichtag (31. Dezember 1938) aufgenommen wurde.

Besonders häufig sind die Fälle, wo ein Steuerpflichtiger während des Krieges ein bereits bestehendes Geschäft mit Aktiven und Passiven übernimmt oder wo eine Firma umgewandelt wird. Nach richtiger Auffassung muss hier der von der Rechtsvorgängerin in den Vorjahren erzielte Durchschnittsertrag angerechnet werden, sofern die wirtschaftliche Identität der Unternehmung gewahrt bleibt. Ob eine solche vorliegt, ist von Fall zu Fall nach objektiven

[26]) Vgl. Entscheid des Eidg. Steuerverwaltung, Archiv 11 S. 33 ff.

Merkmalen zu entscheiden. Die Identität ist zu bejahen, wenn der gesamte Betrieb, also sowohl das für den Betrieb charakteristische Geschäftsvermögen wie auch die erarbeiteten immateriellen Wirtschaftsgüter vom Erwerber übernommen worden sind. Wesentlich ist daher die Übernahme des Anlagevermögens, der Kundschaft, der Versorgungs- und Lieferungsverträge, der Markenrechte und Patente. Dagegen kann es nicht auf den Übergang von leicht realisierbaren Werten, wie Kasse und Debitoren, ankommen. Liegt wirtschaftliche Identität vor, so ist ohne Rücksicht auf den formalrechtlichen Tatbestand nicht die Hilfsregel, sondern der Durchschnittsertrag der Rechtsvorgängerin in Berechnung zu setzen. Nur bei einer wirklichen Neugründung soll Art. 10 angewandt werden[27]).

In ähnlicher Weise ist auch zu verfahren, wenn ein einheitlicher Betrieb, z. B. eine Kollektivgesellschaft, durch Auflösung in mehrere Betriebe zerlegt wird, welche zusammen jedoch die vollständige wirtschaftliche Fortsetzung des frühern einheitlichen Betriebes darstellen. Auch hier liegt wirtschaftliche Geschäftsnachfolge vor[28]).

---

[27]) Das war auch die Praxis der eidg. Kriegsgewinnsteuerrekurskommission (des ersten Weltkrieges). Entscheide vom 28. September 1920 und 25. April 1921, VSA I S. 368 und II S. 16. Ihr hat sich nun auch das Bundesgericht angeschlossen (Urteil vom 2. März 1945 i. S. Grauweler AG.).

Es bietet bei Änderung der Rechtspersönlichkeit, wie Umwandlung einer Kollektivgesellschaft in eine Aktiengesellschaft und umgekehrt, keine Schwierigkeiten, anhand der Buchhaltung den Reinertrag nach den für diese Gesellschaftsgattung bestehenden Grundsätzen beispielsweise hinsichtlich der Saläre umzurechnen.

[28]) Vgl. Henggeler, Komm. zu Art. 10 KGSt N. 3, 3a und 3b; Meyer: „Berechnung des durchschnittlichen Reinertrags der Vorjahre gemäss Art. 10 KGSt", Archiv 13 S. 417 ff.

Henggeler weist darauf hin, dass die Praxis der kriegswirtschaftlichen Syndikate in solchen Fällen wirtschaftliche Nachfolge annimmt und diese einer Rechtsnachfolge gleichstellt, sofern die wesentlichen Geschäftselemente übernommen werden. Dementsprechend werden dem wirtschaftlichen Nachfolger die Kontingente überlassen oder sie werden unter den verschiedenen Über-

d) Art. 10 KGSt gibt noch in anderer Richtung Anlass zur Auslegung im Sinne der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

Die Freigrenze für Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaften beträgt nach ihm 6 Prozent des einbezahlten Kapitals und der Reserven. Die Frage ist nun, ob für Vorjahre und Steuerjahr Kapital und Reserven des Steuerjahres gemeint sind oder ob für die Vorjahre auf das zu Beginn des einzelnen Vorjahrs tatsächlich vorhanden gewesene Kapital abzustellen sei.

Grundkapital und Reserven stellen das werbende Vermögen der Unternehmung dar. Sie sind also für die Erzielung des Reingewinns immer kausal. Ihre Berücksichtigung entspricht dem vorhandenen wirtschaftlichen Tatbestand. Warum soll dieser dort, wo die Realität der Vorjahre vorhanden ist, durch eine Fiktion, durch „arithmetische Krücken", ersetzt werden [29])?

e) Manche Steuergesetze enthalten Regeln, welche die Ertragsbesteuerung der juristischen Personen schon im Gründungsjahr ermöglichen sollen, damit für die Veranlagung nicht der Abschluss des ersten Geschäftsjahres abgewartet werden muss. Dabei wird häufig vorgesehen, dass ein Rechnungsabschluss, der nicht einen Zeitraum von 12 Monaten, also ein Steuerjahr, umfasse, auf ein solches umzurechnen sei (so WStB 58, VVo Thurgau 48). Eine solche Regelung kann zu grossen Härten führen, wenn in die kürzere Geschäftsperiode ein ausserordentlicher Gewinn fällt (Abwertungsgewinn, Kapitalgewinn aus Verkauf von Liegenschaften, die Jahres-Lizenzgebühr). Diese Einnahmen würden auch in einem vollen Jahresabschluss den Hauptgewinn darstellen. Die Umrechnung auf ein Jahr

---

nehmern von Geschäftsteilen bei Zerlegung in mehrere Betriebe verteilt. Warum sollte diese Überlegung nicht auch für das Steuerrecht Geltung haben?

[29]) Vgl. Henggeler, Komm. zu KGStB Art. 10 N. 4a, und Meyer, a. a. O.

ergibt daher eine Vervielfachung des Ergebnisses. Erfasst die Geschäftsperiode beispielsweise vier Monate, so erfolgt eine Verdreifachung des Gewinnes. Das Gesetz führt also durch eine reine Fiktion zu einer sehr unbilligen Steuerbelastung, die nicht immer auf dem Erlassweg korrigiert werden kann[30]). Es liegt in der Hand des Steuerpflichtigen, ob er einen Geschäftsabschluss machen will, der nicht die Periode von 12 Monaten, also einen vollen Jahresbetrieb, umfasst. Entschliesst er sich dazu, nicht das volle Geschäftsjahr abzuwarten, so sind dafür oft beachtenswerte wirtschaftliche Überlegungen beteiligt, so das Bestreben, Abschluss- und Kalenderjahr mit einander in Übereinstimmung zu bringen. Häufig ist dieses Verhalten auch zufällig. Es darf nun aber nicht von ihm abhängen, ob beim gleichen wirtschaftlichen, die Steuerleistung begründenden Tatbestand eine Leistung von hundert oder eine solche von hundertfünfzig Prozent zu erbringen ist. Aus diesen Überlegungen nahm die Kriegssteuer-Rekurskommission eine Umrechnung auf 12 Monate nur bei überjährigen Geschäftsabschlüssen vor, lehnte dagegen eine Umrechnung von Geschäftsperioden, die nicht ein ganzes Jahr umfassten, auf 12 Monate grundsätzlich ab. Nur für den Fall, dass die Umrechnung sich aufdrängte, weil die Festsetzung des ersten Bilanztages im wesentlichen durch Gründe der Steuerersparnis bestimmt waren, hielt sie diese für angebracht[31]).

Zur Korrektur dieser Härte stehen verschiedene Wege offen. Entweder kann man den in der kürzern Zeit erzielten Ertrag ohne Umrechnung für die ganze Steuerperiode gelten lassen, oder es kann ein besonderer Abschluss zum Zweck der Veranlagung verlangt werden[32]).

---

[30]) Vgl. Perret: „Die Kritik an der Krisenabgabe", Archiv 7 S. 74 f.

[31]) Vgl. VSA 6 S. 333, 7 S. 40, 10 S. 132, 10 S. 32.

[32]) Vgl. KGSt 24, der ausdrücklich Jahresabschlüsse vorschreibt. Änderungen des Abschlusstermins setzen eine Bewilligung der Eidg. Steuerverwaltung voraus. Diese wird erteilt, sofern nicht

Von besonderer Härte wird die Belastung dann, wenn der auf ein Steuerjahr umgerechnete erste Abschluss auch noch die Bemessungsgrundlage für das nächstfolgende volle Steuerjahr sein soll. Dann wird der Abschluss mit dem ausserordentlichen Gewinn zunächst einmal verwendet für das erste halbe Jahr der Existenz der Gesellschaft, umgerechnet auf ein ganzes Jahr und dann wiederum für das zweite Geschäftsjahr. Hier kann eine Korrektur dadurch herbeigeführt werden, dass der ausserordentliche Gewinn nur einmal, also nur für ein volles Steuerjahr zur Besteuerung herangezogen wird. In gleicher Weise ist bei der Wehrsteuer für Kapital- und Lotteriegewinne zu verfahren[33]).

f) Manche Steuergesetze erklären Zuwendungen für Zwecke der Wohlfahrt des eigenen Personals oder für ausschliesslich gemeinnützige Zwecke steuerfrei, lassen diesen Abzug aber nur zu für Unternehmungen, die zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichtet sind. Mit Recht ist die Frage aufgeworfen worden, warum dieses Entgegenkommen nur auf die buchführungspflichtigen Betriebe beschränkt ist. Es besteht zwischen derartigen Leistungen und der Buchführungspflicht kein innerer Zusammenhang. Auch für grössere landwirtschaftliche Betriebe oder für freie Berufe (wie grosse Architektur- und Ingenieurbüros) erscheint die Förderung von Personal-Wohlfahrts-Einrichtungen erwünscht[34]).

---

eine Steuerumgehungsabsicht vermutet wird. Ferner Entscheide der Eidg. Steuerverwaltung vom 19. November 1943, Archiv 12 S. 403.

[33]) Vgl. nicht publizierten Entscheid der thurg. Steuerrekurskommission vom 8. Februar 1944 i. S. Agricola AG. und J. Blumenstein: „Die allgemeine eidgenössische Wehrsteuer", 1943, S. 212, wo eine Korrektur der Veranlagungsverfügung entgegen dem Wortlaut von Wehrsteuerbeschluss Art. 7 Abs. 2 verlangt wird, weil diesem Wortlaut gegenüber vernünftigerweise ein Vorbehalt gemacht werden müsse.

[34]) Vgl. Henggeler, Schweiz. Aktiengesellschaft 17 Nr. 5 S.11.

II. Treu und Glauben im Steuerrecht.

1. Der Satz von Treu und Glauben wendet sich als ethisches Postulat in erster Linie an den Gesetzgeber. Er bezeichnet die allgemeine Linie seiner Betätigung und deckt sich in diesem Sinn im Steuerrecht mit dem Streben nach Steuergerechtigkeit[35]). Wenn es auch grosse Schwierigkeiten bieten mag, Postulate und Forderungen auszugleichen und überall die richtigen Grenzen zu ziehen, so lassen sich doch in zahlreichen Steuergesetzen Lösungen finden, die nur durch ein Übermass an fiskalischem Denken erklärlich sind.

2. Das Gesetz kann im Rechtsleben nicht für sich allein bestehen. Es ist Menschenwerk und daher unzulänglich. Seine Normen sind bald zu eng, bald zu weit, und die Rechtsidee an sich fordert daher eine Möglichkeit, die Unzulänglichkeiten des geschriebenen Rechts auszugleichen mit dem Ziel, nicht etwa das Gesetz aufzuheben, sondern es in seinem tiefsten Sinne zu verwirklichen[36]). Wird dem Prinzip von Treu und Glauben dieser Sinn zuerkannt und es nicht mit blosser Billigkeit verwechselt, so muss es auf allen Rechtsgebieten Anwendung finden[37]). So will es die traditionelle schweizerische Rechtsauffassung[38]). Dass dies

---

[35]) Vgl. J. Blumenstein: „Die Steuergerechtigkeit in der Rechtsordnung", Archiv 9 S. 273 ff.

[36]) Näheres bei Egger, Komm. zu Art. 2 ZGB; Bosshardt: „Treu und Glauben im Steuerrecht", Archiv 13 S. 49 ff.

[37]) Die Einwendungen gegen die Anwendung des Prinzips von Treu und Glauben lassen sich meist aus rechtspositivistischen Überlegungen herleiten. Wenn je einmal, so hat es sich in den letzten Jahren bewahrheitet, dass der Rechtspositivismus nicht bestehen kann. Mit Recht sagt Huizinga in seiner Schrift „Im Schatten von morgen", dass der moderne Staat selbstherrlich dekretiere, was er für gut und nützlich halte, und dass er dies jeweils von Fall zu Fall gemäss den Zwecken seiner maximalen Entfaltung bestimme.

[38]) Für die Anwendung des Grundsatzes im Steuerrecht BGE 34 I 625, 36 I 566, im Betreibungsrecht — trotz einiger Einwände — 42 III 81, 48 III 18, 206. Für das Prozessrecht vgl. Guldener: „Treu und Glauben im Zivilprozess", SJZ 39 S. 389 ff. Blumen-

nicht immer klar in Erscheinung tritt, rührt lediglich daher, dass der allgemeine Sprachgebrauch für den nämlichen Rechtsgedanken im Familienrecht, im Sachenrecht und im Prozessrecht andere Wendungen vorzieht.

Treu und Glauben ist daher eine Auslegungsregel und ein ergänzender Rechtssatz, wenn die vom Gesetz offengelassenen Fragen zur Entscheidung gebracht werden müssen. Darin liegt die grosse Bedeutung für die Auslegung, ähnlich wie dies bereits für den Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise festgestellt wurde.

3. Auch das Element des Vertrauensschutzes, das dem Grundsatz von Treu und Glauben nach allgemeiner Auffassung innewohnt, ist im Steuerrecht zu beachten. Das durch das Steuerrecht begründete öffentliche Schuldverhältnis weist zu viele Analogien zum privaten Schuldrecht auf, als dass es auf die Anwendung dieser Maxime verzichten könnte.

4. Zunächst gilt der Grundsatz von Treu und Glauben für die Offenbarungs- und Sorgfaltspflicht des Steuerpflichtigen, ebensosehr aber für die Beratungs-, Belehrungs- und Fragepflicht der Fiskalverwaltung. Allerdings sind diese beidseitigen Verpflichtungen in den neuern Steuergesetzen ziemlich sorgfältig umschrieben. Offengelassen ist dagegen das sehr bedeutungsvolle Verbot widerspruchsvollen Verhaltens, das geradezu als das Kernstück der ergänzenden Gesetzesauslegung nach dem Grundsatz von Treu und Glauben bezeichnet wird[39]). In der Tat gehen schon die ersten bundesgerichtlichen Entscheide, die den Grundsatz von Treu und Glauben auch im Steuerrecht anwendbar erklären, auf die Anerkennung dieses Verbotes zurück. Es gibt im

---

stein, Verhandlungen des Schweiz. Juristenvereins 1933, Zeitschr. f. Schweiz. Recht NF 52 S. 272a, hat die ausdrückliche Formulierung des Grundsatzes in der Steuergesetzgebung als gerechtfertigt erklärt. Seiner Anregung ist St. Gallen nachgekommen. Art. 2 seines Gesetzes lautet: „Die Vorschriften dieses Gesetzes sind nach Treu und Glauben anzuwenden und zu erfüllen."

[39]) So Bosshardt, a. a. O., S. 100.

Steuerrecht viele Möglichkeiten, die eine oder andere — gesetzlich gestattete — Verhaltungsweise zu wählen. So können Abschreibungen vom Anschaffungs- oder vom Buchwert vorgenommen werden. Es bestehen verschiedene Möglichkeiten für die Bilanzierung schwebender Kontrakte und angefangener Arbeiten. Der Zeitpunkt der Erfassung stiller Reserven als Einkommen ist weitgehend in das Ermessen des Betriebsinhabers gestellt. In solchen Fällen darf sich weder der Steuerpflichtige noch der Fiskus mit seinem frühern Verhalten in Widerspruch setzen[40]). Das Gesamtergebnis würde unrichtig, wenn nicht der Grundsatz der Kontinuität, des Bilanzzusammenhangs, der Bilanzidentität geachtet und die Besteuerung der einzelnen Zeitabschnitte auf einander abgestimmt würde. Es ist auch widerspruchsvoll — und kann unter Umständen sogar an Berufung auf die eigene Arglist grenzen — wenn die Einschätzungsbehörde Vermögens- oder Einkommensteile bewusst unbesteuert lässt und von ihren Veranlagungsmitteln keinen Gebrauch macht, um dann im Todesfalle Nach- und Strafsteueransprüche gegenüber den Erben zu erheben oder wenn sie den Grundsatz der Rechtskraft einer Einschätzung, der auch zugunsten des Pflichtigen gilt, nicht respektiert, weil nach neuer Besinnung eine andere Bewertung oder Gesetzesauslegung zutreffender erscheint.

5. Gegen den Vertrauensschutz und nicht bloss gegen die Garantie der Rechtsgleichheit und die Eigentumsgarantie verstossen auch die sogenannten „in dubio pro fisco"-Entscheidungen, also die Auslegung einer Steuervorschrift in der dem Fiskus unter dem Gesichtspunkt des Steuerertrags günstigsten Weise[41]). Zwar ist die ausdehnende Auslegung auf allen Rechtsgebieten, auch im Strafrecht, zulässig, wenn auch die Schaffung neuer oder die Verschärfung gesetzlicher Deliktstatbestände und Strafen auf dem Weg der Analogie verpönt ist. Doch liegt ein wesentlicher

---

[40]) BGE 67 I 238; Oberrekurskommission Zürich, Rechenschaftsbericht 1944 Nr. 53.

[41]) Vgl. Blumenstein, System, S. 14, 17, 304.

Unterschied darin, dass die ausdehnende Auslegung im Strafrecht zu einer Ahndung eines Verhaltens führen kann, dessen Unerlaubtheit nach allgemeiner Rechtsauffassung feststeht, während umgekehrt im Steuerrecht die allgemeine Rechtsüberzeugung die Schonung will. „Eine einseitige Bevorzugung der fiskalischen Interessen stände aber auch im Widerspruch zu der massgebenden Volksauffassung, die unsere schweizerische Steuergesetzgebung zur Grundlage hat. Die Mehrheit der stimmberechtigten Bürger, die letzten Endes über die Annahme der Steuergesetze entscheidet, hätte jene Auffassung sicherlich nicht geteilt“ [42]).

6. Auch eine rechtspolitische Überlegung lässt sich in diesem Zusammenhang anstellen. Die Last liegt auf dem Pflichtigen, nicht auf dem Fiskus. Ihm steht es daher an, den ersten Schritt zur Schaffung eines Vertrauensverhältnisses zwischen dem Bürger als Leistendem und dem Staat zu tun. Das Gefühl der Rechtlosigkeit, das die „in dubio pro fisco“-Entscheide im Gefolge haben, ist für die Steuerethik verhängnisvoll. Und der Verstoss gegen den Grundsatz von Treu und Glauben durch den Fiskus wiegt schwerer als das analoge Verhalten des Pflichtigen, weil er im Grunde stets eine Verletzung des Prinzips der gesetzmässigen Verwaltung bedeutet. Es ist daher richtiger, wenn der Fiskus die Risiken des Gesetzgebers — die Lücken und Unklarheiten — selbst zu tragen bereit ist[43]). Auszunehmen ist freilich der Fall einer Steuerumgehung.

7. Einzelbeispiele.

Aus der Gesetzgebung.

a) Zahlreiche Steuergesetze mit dem System der allgemeinen Einkommenssteuer lassen bei der Einkommensbemessung die Verrechnung von Kapitalverlusten mit den

[42]) So Blumenstein, Archiv 8 S. 186.

[43]) Warum soll die dem Vertrauensschutz entnommene Regel des Versicherungsvertragsrechts, dass der Versicherer die Risiken der Gefahrsumschreibung trägt (BGE 64 II 387 u. a.), mutatis mutandis nicht auch für das Steuerrecht fruchtbar gemacht werden?

Vermögenserträgnissen einschliesslich der Kapitalgewinne des gleichen Jahres zu, nicht dagegen mit dem Erwerb, dem Arbeitsverdienst. Dass teilweise die Bestimmungen über die Geschäftsverluste vorbehalten bleiben, diese also als verrechnungsfähig betrachtet werden, bedeutet eine gewisse Milderung dieser Bestimmung. Doch wird dadurch eine Rechtsungleichheit zwischen Kaufleuten und andern Steuerpflichtigen geschaffen: Kaufleute können die Geschäftsverluste verrechnen, während unselbständig Erwerbende diese Verrechnungsmöglichkeit nicht haben.

b) Während WStB 41 Abs. 2 bei der Durchschnittsberechnung für die Ermittlung des steuerbaren Einkommens den Abzug eines Verlustes des einen Jahres am Einkommen des andern Jahres mit Recht gestattet, werden nach manchen kantonalen Gesetzen oder mindestens nach der Praxis Verlustjahre lediglich mit Null in die Berechnung eingesetzt und die weitergehende Verrechnung von Gewinn- und Verlustjahren als unzulässig erklärt — aus Sorge um den Steuerertrag.

c) Aus der gleichen Überlegung schränken mehrere Gesetze trotz Anerkennung des Prinzips der Reinvermögensbesteuerung den Schuldenabzug ein und schreiben vor, dass die auf dem Grundbesitz ruhenden Schulden nur am Wert der Liegenschaften, die sonstigen Passiven nur am übrigen Vermögen in Abzug gebracht werden dürfen (sogenannter spezieller Schuldenabzug)[44]).

Aus dem Gebiet der Gesetzesauslegung.

d) Nach dem Grundsatz von Treu und Glauben ist auch Gültigkeit und Dauer einer Steuervereinbarung zu prüfen. Es geht nicht an, dass die Steuerbehörden einseitig das Abkommen ausser Kraft setzen wollen, ohne dass sich die gesetzliche Grundlage geändert hätte und ohne dass

---

[44]) Das Bundesgericht hat eine solche Regelung für das interkantonale Verhältnis vom Standpunkt des Doppelbesteuerungsverbots und des Art. 4 BV seit langem als unbeachtlich erklärt. BGE 39 I Nr. 103, 40 I Nr. 6, 43 I S. 35.

eine wesentliche Veränderung der Verhältnisse des Steuerpflichtigen eingetreten wäre. Eine neue Veranlagung auf Grund des wirklichen Vermögens, die auf 2 ½ Jahre rückwirkend hätte vorgenommen werden sollen, verstösst gegen Treu und Glauben und ist mit einer geordneten Finanzverwaltung unvereinbar und willkürlich. Dagegen ergibt sich aus dem Grundsatz der gesetzmässigen Verwaltung, dass ein solches Abkommen jeweils auf Beginn einer neuen Steuerperiode gekündigt werden kann[45]).

e) Ein Verstoss gegen das Verbot widerspruchsvollen Verhaltens liegt vor, wenn beim Wehropfer deklarierte stille Reserven einer Aktiengesellschaft für die kantonale Steuer nicht berücksichtigt werden, weil durch sie beim System der Besteuerung der Aktiengesellschaft nach der Ertragsintensität eine für den Fiskalertrag ungünstige Veränderung des Verhältnisses von Kapital und Ertrag eintreten würde. Im Endergebnis läuft im übrigen eine solche Haltung der Einschätzungsbehörde darauf hinaus, dass der Steuerpflichtige um die Früchte der Amnestie gebracht wird.

f) Widerspruchsvolles Verhalten ist es auch, wenn eine Einschätzungsbehörde einen einzelnen Pflichtigen einem Systemwechsel (Übergang von der Pränumerando- zur Postnumerandobesteuerung des Einkommens) so unterwerfen will, dass Kollisionen mit bereits vollzogenen Belastungen eintreten[46]).

---

[45]) BGE 70 I 134.

[46]) So BGE 69 I Nr. 34. Das Gericht spricht zwar von der Rechtsgleichheit, die einen solchen Systemwechsel verbiete, hat aber offenbar das widerspruchsvolle Verhalten im Auge, wenn es ausführt: „Der Grund der Beanstandung liegt weniger darin, dass überhaupt zu einer Besteuerung postnumerando übergegangen wurde, als darin, dass der Systemwechsel, nach dem Entscheid des Obergerichtes, unvermittelt ohne Rücksicht auf die bereits vorgenommene Besteuerung für 1939 angeordnet wurde.“ Und nachher: „Darum kann es auch nicht darauf ankommen, ob es im Kanton Unternehmungen gibt, die von ihrer Gründung an postnumerando besteuert wurden; diese Unternehmungen werden keinem Systemwechsel unterworfen, der zu Kollisionen mit der bisherigen Behandlung führt.“

Verrechnungssteuerbeschluss vom 1. September 1943/31. Oktober 1944.

g) Bei der Verrechnungssteuer ergeben sich Zweifelsfragen hinsichtlich des sogenannten Zugehörigkeitsmomentes[47]). Der Verrechnungsanspruch steht nur inländischen juristischen Personen und in der Schweiz wohnhaften natürlichen Personen zu (Art. 8 Abs. 1). Soll der in die Schweiz Zuziehende, der hier bereits früher Vermögenswerte hatte, welche der Verrechnungssteuer unterlagen, nach Erwerb des hiesigen Wohnsitzes einen Verrechnungs- und Rückerstattungsanspruch haben, obwohl er bis zu diesem Zeitpunkt keine direkten Kantons- und Gemeindesteuern zu entrichten hatte? Sind Ausländer und schweizerische Rückwanderer gleich zu behandeln? Die Entscheidung ist zweifelhaft. Die Billigkeit spricht für eine Differenzierung. Dagegen darf dem Inländer, welcher ins Ausland wegzieht, der Verrechnungsanspruch nicht aberkannt werden, weil er zu Beginn des dem Wegzuge folgenden Jahres, in welchem er den Verrechnungs- und Rückerstattungsanspruch geltend

---

Als Grenzfall für die Anwendung des Prinzips von Treu und Glauben kann BGE 69 I 41 betrachtet werden. Nach ihm soll der Editionsstempel nicht verjähren, solange eine Gesellschaft besteht, weil das Unrecht einer ungenügenden Abgabeleistung während der ganzen Dauer des Bestandes der Gesellschaft fortdauere.

Diese Negation einer Verjährungsfrist steht im Gegensatz zu den sonst geltenden allgemeinen Rechtsgrundsätzen. Das OR kennt Verjährungsfristen von 1—10 Jahren (vgl. Art. 127, 28, 60 und 67). Nach StGB verjährt die Vollstreckung und die Verfolgung (Art. 70 ff.). Sogar bei Verfolgung der mit Zuchthaus bedrohten Tat ist die Verjährung 10 Jahre; ist die Tat mit einer andern Strafe bedroht, so beträgt sie bloss 5 Jahre. Nach OR Art. 728 erwirbt der gutgläubige Besitzer nach 5 Jahren sogar Eigentum. Dabei wird der Fiskus normalerweise durch die Handelsregistereintragung auf eine abgabepflichtige Handlung aufmerksam gemacht. Vgl. Henggelers Kritik des Entscheids in „Die Schweiz. Aktiengesellschaft" 17 S. 8.

[47]) Vgl. Rigoleth: „Das Institut der Verrechnung und Rückerstattung in der eidg. Verrechnungssteuer", Festgabe für den Schweiz. Juristentag in St. Gallen, 1944, S. 264 ff.

machen kann, die Inländereigenschaft nicht mehr besitzt. Allerdings kann hier die vorzeitige Verrechnung (VStB 10) zur Anwendung gelangen. Die Kantone können danach die vorzeitige Verrechnung oder Rückerstattung zulassen, wenn sie zur Vermeidung besonderer Härten oder auch anderer wichtiger Gründe, wie Todesfall oder Ausreise ins Ausland, geboten erscheint. Die Anordnung der nähern Vorschriften wird den Kantonen überlassen. Es wäre jedoch ein Verstoss gegen Treu und Glauben, wenn diese den Rückerstattungsanspruch bei Wegreise ins Ausland nicht einräumen würden. Es kann nicht in ihrem Belieben bleiben, ob sie in solchen Sonderfällen die Verrechnung überhaupt zugestehen wollen oder nicht. Eine andere Entscheidung liesse sich nur dort rechtfertigen, wo nach kantonalem Steuerrecht das Einkommen des Vorjahres als Steuerobjekt gilt, was nach den Steuergesetzen von Basel, Freiburg und Zürich der Fall ist.

h) Auch die sogenannte Versteuerungsklausel des VStB gibt Schwierigkeiten zur Lösung auf.

Die Voraussetzung für die Geltendmachung des Rückerstattungsanspruchs ist die Versteuerung der verrechnungssteuerpflichtigen Objekte bei den direkten kantonalen Steuern. Dabei erhebt sich die Frage, ob die Tatsache der Versteuerung an sich zur Begründung des Rückerstattungsanspruchs genügt oder ob dieser nur dann gewährt werden soll, wenn die Steuerobjekte vom Steuerpflichtigen selbst deklariert worden sind, ihre Besteuerung also nicht etwa auf eine Intervention der Steuereinschätzungsbehörde und nachträgliche Zustimmung des Steuerpflichtigen zurückgeht.

Art. 8 Abs. 3 VStB sagt:

> „Wer Einkommen, das mit der Verrechnungssteuer belastet ist, oder Vermögen, aus dem solches Einkommen fliesst, entgegen gesetzlicher Vorschrift den kantonalen Steuerbehörden nicht angegeben hat, verwirkt für die das verheimlichte Einkommen oder das Einkommen aus dem verheimlichten Vermögen belastende Verrechnungssteuer den Anspruch auf Verrechnung oder Rückerstattung."

Es ist die Auffassung vertreten worden, dass unter Angeben nur die Deklaration in einem der Feststellung der direkten kantonalen Steuern dienenden Veranlagungsverfahren zu verstehen sei[48]). Der Ansprecher müsse sich auf seine Deklaration berufen können; diese sei Voraussetzung für die Verwirklichung seines Anspruchs, und die Prüfungsbehörde des Kantons habe gegebenenfalls unter Hinweis auf ihre Unvollständigkeit Verrechnung und Rückerstattung zu verweigern.

Diese Auffassung ist zu eng und geht über den Zweck der Verrechnungssteuer hinaus. Diese will die weitere Hinterziehung, „Verheimlichung", verhindern. Richtigerweise soll daher auf den Erfolg abgestellt werden. An die ungenügende Erfüllung der Deklarationspflicht — die nicht stets auf einem Selbstverschulden beruht — und deren Einhaltung mit andern Mitteln wie Ordnungsbussen erzwungen werden kann, den absoluten Rechtsverlust zu knüpfen, stellt eine unverhältnismässig schwere Sanktion, eine indirekte weitgehende Bestrafung des Steuerpflichtigen dar. Dabei hat dieser, wenn er die über seine Deklaration hinausgehende Höhertaxation der Einschätzungsbehörde annimmt, etwas wie einen Akt der tätigen Reue, zum mindesten der bessern Einsicht, vollbracht.

Für diese Meinung spricht auch, dass zwischen dem Objekt der Verrechnungsteuer und den Objekten der direkten kantonalen Steuern grosse Unterschiede bestehen. Ein Lotterielos wird wohl niemand als Vermögensobjekt angeben. Wird jedoch später ein Treffer erzielt, der den Betrag von Fr. 50.— überschreitet, so unterliegt der Lotteriegewinn nach Art. 141 Abs. 1 lit. e WStB, der immer noch gilt (BRB über die Abänderung des WStB vom 31. Oktober 1944), der Verrechnungssteuer.

Es gibt ferner Fälle, in denen die kantonalen Steuerbehörden auf die Abgabe einer genügenden Deklaration verzichten. Wie verhält es sich, wenn ein Steuerpflichtiger

[48]) Vgl. die Ausführungen über die analoge Frage für die Amnestie S. 134a nachfolgend.

unter Ausschluss der Deklarationspflicht ein Steuerabkommen geschlossen hat, obwohl das kantonale Steuerrecht an sich keine gesetzliche Möglichkeit zum Abschluss solcher Abkommen aufweist oder wenn die Steuerbehörde wegen notorischer Verschuldung des Steuerpflichtigen darauf verzichtet hat, von ihm für die kantonale Steuerabgabe eine auch seine sämtlichen Aktiven enthaltende Steuererklärung zu verlangen? Soll in diesen Fällen keine ungerechtfertigte Benachteiligung des Steuerpflichtigen eintreten, so bleibt bloss die Möglichkeit, die faktisch zugestandenen Ausnahmen, die Ausnahmen also, die auf dem ausdrücklichen Zugeständnis der Steuerbehörden beruhen, den gesetzlichen Ausnahmen von der Deklarationspflicht gleichzustellen und den Rückforderungsanspruch dementsprechend trotzdem zu gewähren[49]).

Amnestiebeschluss vom 31. Oktober 1944.

Die Einführung der Verrechnungssteuer soll dazu dienen, die schweizerischen Steuerverhältnisse endgültig zu bessern. Daher hat das Eidgenössische Finanzdepartement nicht nur zu ungewöhnlichen Massnahmen der Aufklärung und Ermunterung der Steuerpflichtigen zum ehrlichen Steuerbekenntnis gegriffen. Die Verrechnungssteuer ist darüber hinaus trotz mancher Bedenken mit einer Steueramnestie verbunden worden. Die loyale Handhabung der Amnestiebestimmungen wurde von Bundesrat und Kantonsregierungen mehrfach zugesichert[50]). Rechtlich kann

---

[49]) So auch Rigoleth, a.a.O., S. 269. Verschiedene von Rigoleth erwähnte Fälle, so der Rückerstattungsanspruch von Institutionen, die in den Kantonen — über WStB 16 hinaus — aus öffentlichen, künstlerischen, gemeinnützigen oder patriotischen Gründen steuerfrei sind, haben durch die Verfügung Nr. 2 des Finanz- und Zolldepartementes über die Verrechnungssteuer (Erbfälle, Verschollene, Sparvereine und Betriebssparkassen, Treuhandverhältnisse) vom 30. Juni 1944 eine Lösung gefunden.

[50]) Vgl. Kreisschreiben des Bundesrates an die Kantonsregierungen über Massnahmen zur Verbesserung der Steuerverhältnisse vom 8. Dezember 1944, S. 6: „Bei der Aufklärung wird darauf

diese Zusicherung loyaler Handhabung nur die Anwendung des Prinzips von Treu und Glauben in allen Zweifelsfällen bedeuten[51]).

i) Formalien der Steuererklärung. Art. 2 AB gewährt die Amnestie demjenigen, der „in seiner Erklärung für das neue Wehropfer und für die Wehrsteuer . . . die Bestandteile des Einkommens und Vermögens vollständig und genau angibt oder durch seinen gesetzlichen Stellvertreter angeben lässt."

Was ist unter der „Erklärung" zu verstehen? Doch wohl das Bekenntnis des Steuerschuldners, ob und wie weit er eine Steuerforderung anerkennt, und die Erfüllung der ihm obliegenden Imformationspflicht. Die Verwendung eines unrichtigen Formulars soll dem Amnestieanspruch nicht schaden. Darin mag ein Ordnungsfehler liegen. Dieser

---

hinzuweisen sein, dass die Amnestievorschriften loyal ausgelegt werden sollen und dass der Steuerpflichtige, der sich ehrlich bemüht, seinen Verpflichtungen gewissenhaft zu genügen, nicht zu befürchten hat, wegen entschuldbarer Irrtümer oder entschuldbarer Meinungsdifferenzen in Bewertungsfragen der Amnestievergünstigung verlustig zu gehen."

Kreisschreiben des Vorstehers des Eidg. Finanz- und Zolldepartementes an Notare, Rechtsanwälte und Treuhandinstitute vom 16. Januar 1945: „Wir setzen uns für eine loyale Handhabung der Amnestie ein. Das bedeutet, dass wir eine verständige, billige und den Grundsätzen von Treu und Glauben entsprechende Würdigung der Frage befürworten, ob die Amnestievoraussetzung im Einzelfalle gegeben sei. Der Steuerpflichtige, der freimütig, offen und rückhaltlos seine Karten aufdeckt, soll nicht befürchten müssen, durch Spitzfindigkeiten um seinen Anspruch gebracht zu werden. Sind seine Angaben vollständig und aufrichtig, so soll er die Vorteile der Amnestie auch dann geniessen, wenn man über die absolute Richtigkeit einzelner Aussagen (z. B. in Bewertungsfragen) in guten Treuen verschiedener Auffassung sein kann."

Ferner die jedem Haushalt zugestellte Broschüre: „Vo jetz a wird alles verstüüret!"

[51]) Vgl. auch Blumenstein: „Die Auswirkungen der Wehropferamnestie im kantonalen Steuerrecht", Archiv 9 S. 209 ff.; Henggeler: „Die eidgenössische Steuerreform", vom 31. Oktober 1944, Aktiengesellschaft 17, Nr. 5 und 6.

darf aber nicht zu einem unabwendbaren Rechtsnachteil, ja zum völligen Rechtsverlust führen. Gleiches muss für das Fehlen sonstiger Formalien, wie das Fehlen der Unterschrift, gelten. Solche Mängel sind verbesserungsfähig [52]).

k) Inhalt der Steuererklärung. Die Erklärung muss vollständig und genau sein. Demnach sollen die Einzelheiten und nicht nur das Endergebnis stimmen. Doch sollte dem Umstand Rechnung getragen werden, dass die Ausfüllung der Steuererklärungen mit gewissen Schwierigkeiten verbunden ist und an das Verständnis der Steuerpflichtigen hohe Anforderungen stellt. Es gibt eine Reihe von Kantonen, in denen die schriftliche Selbstdeklaration erst vor kurzer Zeit eingeführt worden ist. In andern Kantonen war die schriftliche Selbstdeklaration nur auf gewisse Steuerpflichtige beschränkt. Es würde im Sinne der gegebenen Zusiche-

---

[52]) Anderer Meinung der Komm. Perret-Eulau N. 2 b zu Art 2 AB, wo die Auffassung vertreten wird, es sei Gültigkeitserfordernis, dass die Erklärung auf dem amtlichen Formular abgegeben werde. Sogar die Verwendung eines kantonalen statt des eidgenössischen Formulars soll — sofern nicht ein kombiniertes Formular vorliegt — diese Folgen haben. Der Kommentar stützt sich auf ein nicht publiziertes Urteil des Bundesgerichts vom 10. Juli 1944 i. S. J.O. — Wo werden sonst in unserer Rechtsordnung an die Verwendung falscher Formulare solche Folgen geknüpft? Auch Art. 86 WStB geht in der Formstrenge viel zu weit. Bei kombinierten Formularen ist er seinem strikten Wortlaut nach kaum anwendbar. — Die Praxis in den Kantonen hat im übrigen offenbar mehrfach eine andere Richtung genommen. Man begnügt sich, wenigstens in Sonderfällen, sogar mit reinen Pauschalangaben. So eine interne Weisung einer kantonalen Steuerverwaltung, die sagt: „Ein Steuerpflichtiger, der von der Amnestie Gebrauch zu machen wünscht, welchem jedoch die Abgabe von vollständig ausgefüllten Formularen aus irgendeinem Grunde nicht mehr möglich ist (z. B. Sterbender mit verworrenen Vermögensverhältnissen), hat den Steuerbehörden eine schriftliche Mitteilung zuzustellen, in der er die richtige Höhe seines Vermögens per 1. Januar 1945 und die richtige Höhe seines Einkommens der Jahre 1943 und 1944 pauschal bekannt gibt. Detaillierte Angaben sind nicht nötig. Es genügt, wenn das Vermögen und das Einkommen der Jahre 1943 und 1944 mit je einer einzigen Zahl gemeldet werden."

rungen liegen, wenn — wie bei der Verrechnungssteuer — vom Steuerpflichtigen vorgenommene Berichtigungen und Zugeständnisse im Laufe der Einschätzung auch berücksichtigt würden[53]).

Jedenfalls soll entscheidend auf das Verschulden abgestellt werden[54]).

---

[53]) Damit könnte auch eine rechtsungleiche Behandlung vermieden werden. In der Praxis werden ohne Zweifel viele Einschätzungsbehörden so vorgehen. Die Praxis des Bundesgerichts zur frühern Amnestie (Urteile vom 3. Juli 1941, Archiv 10 S. 177; vom 6. Februar 1942, Archiv 11 S. 22; vom 31. Mai 1943, Archiv 12 S. 189), wo auch ausgeführt wird, es sei grundsätzlich unerheblich, aus welchem Grunde unrichtige oder unvollständige Angaben in den Steuererklärungen gemacht worden seien, sollte nicht weitergeführt werden. Die Überlegung, die das Bundesgericht selbst angestellt hat (67 I 52), gilt auch hier, und zwar angesichts der gegebenen Zusicherungen in verstärktem Mass. Es sagt in jenem Entscheid: „Ein Appell zur Änderung der bisherigen Einstellung (also eine Verbesserung der Steuergesinnung, Ref.) wäre aber hier zum vornherein in seinen Wirkungen beeinträchtigt, wenn die Personen, an die sich das Amnestieversprechen richtet, zu gewärtigen hätten, dass sie die Vorteile, die sie bereits für erzielt hielten, aufgeben müssten." — Vgl. ferner Oberrekurskommission Zürich, Rechenschaftsbericht 1944, Nr. 73: „Auch wenn demnach nach der Auffassung des Bundesgerichtes wegen jeder Unvollständigkeit der Wehropfererklärung die Wehropferamnestie auszuschliessen ist, so kann doch dieser Satz dann nicht gelten, wenn die Fehlerhaftigkeit blosses Versehen ist, das der Einschätzungsbeamte auf Grund der ihm vorliegenden Akten ohne weiteres zu erkennen und zu berichtigen vermag. An ein derartiges erkennbares Versehen die weittragende Wirkung der Amnestieverweigerung zu knüpfen, wäre Rechtsmissbrauch, der vor ORK keinen Schutz findet."

[54]) Vgl. auch Edlin: „Steueramnestie und Verschulden", NZZ 1945 Nr. 302 und dazu die Erklärung der Eidg. Steuerverwaltung in NZZ 1945 Nr. 346, wo ausgeführt wird: „Wer sich bei der Ausfertigung seiner Steuererklärung ernstlich um Genauigkeit bemüht und alles vorgekehrt hat, was vernünftigerweise von ihm erwartet werden darf, soll der Wohltat der Amnestie nicht verlustig gehen, wenn ihm ein nach den Umständen verständliches Versehen unterläuft. Insbesondere sollen unbedeutende, nebensächliche und für das Gesamtergebnis der Veranlagung belanglose oder unwesentliche Ungenauigkeiten dem Steuerpflichtigen, der die nach den Ver-

Als entschuldbar wird man Rechnungsfehler, ungenaue Titelbezeichnungen, Verschriebe und ähnliches gelten lassen müssen. Besondere Rücksicht ist auch dort angezeigt, wo Vermögens- oder Einkommensteile vorhanden sind, über die der Pflichtige nach der Lage der Dinge im unklaren ist, was bei Vermögensanlagen im Ausland der Fall sein kann.

Nicht anders verhält es sich mit den Bewertungen überhaupt. Wenn der Pflichtige die Grundlagen sichert, die dem Fiskus die Überprüfung der Bewertung gestattet, so hat er seine Pflicht erfüllt[55]). Er hat sich nicht peinlich an die offiziellen Bewertungsvorschriften zu halten, beispielsweise an die Wegleitung für die Bewertung der Liegenschaften oder die Wertschriftenkursliste der Eidgenössischen Steuerverwaltung. Besondere Schwierigkeiten bieten auch die Bewertung von Kunstgegenständen und ähnlichen Vermögensobjekten.

---

hältnissen gebotene Sorgfalt geübt hat, nicht zum Verhängnis gereichen."

[55]) Wenn das Bundesgericht (Entscheid vom 31. Mai 1943, Archiv 12 S. 238), den Amnestieverlust ausspricht, weil ein landwirtschaftliches Gut unter den Fabrikliegenschaften deklariert wurde, so geht das weit. Verständlicher ist die Verwirkung der Amnestie (Entscheid vom 15. September 1944, Archiv 13 S. 317), weil ein Warenlager krass unrichtig bewertet wurde. Es ist davon auszugehen, dass in diesen beiden Fällen ungleiche Verstösse des Pflichtigen gegen seine Aufklärungs- und Offenbarungspflicht vorliegen. Während der Bestand der Liegenschaft aus amtlichen Registern leicht ersichtlich und deshalb der Überprüfung der Steuerbehörde gut zugänglich ist, kann dies von der Bewertung eines Warenlagers keineswegs gesagt werden. Eine Überprüfung derselben setzt vielmehr eine zeitraubende und umständliche Expertise voraus, zu der die Steuerbehörde wahrscheinlich Fachleute zuziehen muss, veranlasst also Umtriebe von grossem Umfang. Solche werden in der Praxis nach Möglichkeit vermieden. Der Steuerpflichtige hat die krasse Unterbewertung zweifellos im Gedanken vorgenommen, dass die Steuerbehörde angesichts aller Umstände auf eine Überprüfung der Bewertung verzichten werde. Eine solche Haltung verstösst nun wiederum gegen Treu und Glauben und ist deshalb geeignet, auch bei Anwendung dieses Grundsatzes zum Amnestieverlust zu führen.

Deklariert ein Steuerpflichtiger sein Einkommen richtig und gibt er den Tatsachen entsprechend kein Vermögen an, so muss die Amnestie trotzdem für hinterzogene Vermögenssteuern gelten, wenn das Vermögen inzwischen aufgebraucht wurde[56]). Gleiches gilt, wenn in der Steuerdeklaration weniger Vermögen oder Einkommen angegeben werden, als bisher versteuert wurden, in frühern Jahren aber Hinterziehung von Vermögen oder Einkommen vorlag. Die Entdeckung solcher früherer Hinterziehungsfälle ist vor allem möglich, wenn sie mit andern Hinterziehungsfällen im Zusammenhang stehen.

Unklarheiten bestehen auch hinsichtlich der Kollektiv- und Kommanditgesellschaften und anderer Personengesamtheiten, wie Erbengemeinschaften, die nach kantonalem Recht oft selbständige Steuersubjekte sind, jedoch nicht für das Wehropfer und die Wehrsteuer. Die Einreichung einer Wehropfer- oder Wehrsteuererklärung kommt also nicht in Frage. Für die Kollektiv- oder Kommanditgesellschaften entschied man sich für Gewährung der Amnestie, wenn sämtliche Gesellschafter vollständige Wehropfererklärungen abgegeben, ihre Anteile am Geschäftsvermögen und am Geschäftsertrag also in ihren eigenen Steuererklärungen richtig deklariert haben[57]). Eine solche vollständige Deklaration der Anteile ist nun wohl bei der Kollektivgesellschaft, nicht aber bei den Erbengemeinschaften möglich. Sehr oft besteht dort über den Bestand des Nachlasses oder die Grösse der Anteile, ja selbst über die ideelle Quote am Nachlass Unklarheit. (Anders liegen die Dinge, wenn die Erben infolge der Steuersukzession in die Stellung des Erblassers eingetreten sind. Das gilt aber für das neue Wehropfer nur, wenn der Erblasser den 1. Januar 1945 noch erlebt hat, also selber steuerpflichtig geworden wäre.) Sollen die Erben für ihre Anteile nicht um die Amnestie gebracht werden — was konsequenterweise auch den Verlust der Amnestie für ihre persönliche Steuerposition nach sich

[56]) So zürcherische Oberrekurskommission, Archiv 12 S. 276.
[57]) BGE vom 10. Juli 1944, Archiv 13 S. 235.

ziehen müsste — so muss ihnen zugestanden werden, dass die Erbengemeinschaft den Gesamtbestand des Nachlasses zu deklarieren hat oder die Einschätzung der einzelnen Erben bis nach Erledigung der Erbteilung in Schwebe bleibe. Es muss genügen, dass der einzelne Erbe seine Teilhaberschaft an der Erbengemeinschaft der Steuerbehörde in seiner gewöhnlichen Erklärung, so gut es ihm möglich ist, zur Kenntnis bringt. Soweit die Erben Steuersukzessoren sind, sollte ihnen ermöglicht werden, auch eine vom Erblasser eingereichte Wehropfererklärung mit Amnestiewirkung berichtigen zu können[58]). Nur dann kann man sagen, dass sie wirklich in das Verfahren an Stelle des Erblassers eingetreten seien.

l) Vorbehalt hinsichtlich der noch hängigen Veranlagungen. Nach Art. 2 Abs. 4 AB dürfen die Angaben in der Amnestieerklärung, d. h. der als Amnestieerklärung geltenden Steuererklärung bei den im Zeitpunkt der Einreichung dieser Erklärung noch hängigen Veranlagungen berücksichtigt und diese an Hand der Erklärung jederzeit auf ihre Vollständigkeit und Genauigkeit hin überprüft werden.

Dieser Vorbehalt kann deswegen zu zahlreichen Differenzen führen, weil infolge des allgemeinen Arbeitsrückstandes vieler Steuerbehörden, ebenso aber infolge der Schwierigkeit mancher Taxationen heute noch zahlreiche Einschätzungen aus früheren Jahren hängig sind. An der Verzögerung dieser Einschätzungen trifft den Steuerpflichtigen in vielen Fällen kein Verschulden. Richtig wäre wohl gewesen, den Vorbehalt zeitlich zu begrenzen. Nachdem dies nicht geschehen ist, muss in der Anwendung der Bestimmung auf diesen Umstand Rücksicht genommen werden[59]).

---

[58]) Die Frage ist vom Bundesgericht offengelassen worden. Entscheid vom 5. Februar 1942, Archiv 11 S. 22. Es empfiehlt sich hier ein analoges Vorgehen wie beim Verrechnungssteuerbeschluss, wo durch die Verfügung Nr. 2 die Erbengemeinschaften zur Rückforderung berechtigt erklärt wurden.

[59]) Voll der gegebenen Zusicherungen und dem Grundsatz von Treu und Glauben entspricht die Anweisung des Zürch. Reg.Rates

Der Begriff der Hängigkeit einer Veranlagung ist umstritten. In manchen Kantonen erhält der Steuerpflichtige eine seiner Steuererklärung entsprechende provisorische Steuerrechnung, welche ohne weitere Mitteilung der Einschätzungsbehörde zur definitiven Taxationsmitteilung wird, wenn die Einschätzungsbehörde nach Überprüfung der Steuererklärung keine Veranlassung zum Einschreiten sieht. Hier kann man wohl nach dem Prinzip der Periodizität der Steuer annehmen, eine Taxation sei rechtskräftig geworden, wenn dem Pflichtigen bis zum Ende des betreffenden Steuerjahres nicht die Mitteilung zuging, dass seine Veranlagung noch als hängig betrachtet werden müsse. Im übrigen ist wohl auch davon auszugehen, dass das Bundesrecht den Umfang der Amnestie selbst und abschliessend umschreibt[60]). Es kann daher nicht in Frage kommen, dass die auch unter die Amnestie fallenden kantonalen Veranlagungen hinsichtlich ihrer Hängigkeit unter dem Gesichtspunkt des kantonalen Steuerrechts betrachtet werden. Man sollte den Grundsatz gelten lassen, dass keine Veranlagung im Hinblick auf die Angaben in der Amnestieerklärung wieder aufgegriffen werden darf, von welcher der Steuerpflichtige nach der Sachlage in guten Treuen annehmen darf, dass sie abgeschlossen sei.

Richtig erscheint auch, dass im Falle eines noch unentschiedenen Steuerrekurses für ein früheres Steuerjahr Angaben in der Amnestieerklärung für die frühere Zeit höchstens soweit verwertet werden, als sie mit dem Gegenstand des hängigen Verfahrens in Zusammenhang stehen. So sollte keine Änderung der Taxation des Vermögens vorge-

---

vom 14. Dezember 1944, wonach die Amnestieangaben für frühere Steuerjahre überhaupt nicht mehr Verwendung finden dürfen. Das allein entspricht im vollen Umfang der Vorstellung der Wirksamkeit der Amnestie, die sich der Steuerpflichtige auf Grund der offiziellen Erklärungen gemacht hat und auch machen durfte.

[60]) So BGE 67 I 50. Komm. Perret-Eulau N. 7 zu Art. 3 AB trifft hinsichtlich der Hängigkeit mehrfache Unterscheidungen, die stark auf formale Kriterien abstellen.

nommen werden, wenn beispielsweise nur die Höhe des Einkommens streitig war.

Anderseits muss sich aber der Steuerpflichtige gefallen lassen, dass seine Einschätzung für das Steuerjahr 1945 auch für die kantonale Steuertaxation abgeändert und unter Benützung der Angaben in der Amnestieerklärung erhöht wird, selbst wenn nach kantonalem Recht die Steuerperiode noch ein oder mehrere Jahre dauern würde und er gegebenenfalls unter normalen Verhältnissen für 1945 nicht zu einer neuen Taxation hätte herangezogen werden können. Es widerspräche auch hier umgekehrt dem Prinzip von Treu und Glauben, wenn der Steuerpflichtige sich trotz der Verpflichtung zur Höhertaxation etwa auf die Rechtskraft der frühern Einschätzungen berufen sollte. Art. 3 Abs. 3 AB ist voll zu billigen.

m) Nach Art. 3 Abs. 1 lit. b steht die Amnestie nicht der Verhängung von Hinterziehungsstrafen entgegen, deren Geltendmachung im Zeitpunkt der Einreichung der Erklärung mit Wissen des Steuerpflichtigen schon eingeleitet war.

Was ist die „Einleitung" eines Hinterziehungsverfahrens? Darüber schweigen sich die meisten Steuergesetze aus. Auch WStB 132 regelt eigentlich nur die Kompetenzfrage. St. Gallen (114) und Bern (183 Abs. 3) dagegen verlangen nun richtigerweise, dass der Pflichtige von der Eröffnung durch Mitteilung in Kenntnis gesetzt werde. Die Einladung zur persönlichen Auskunfterteilung mit der Verpflichtung der Vorlage eines Gehaltsausweises für 6 Jahre zurück[61]) oder die Aufforderung zur Vorlage der Buchhaltung auf 10 Jahre zurück mit der Begründung, es handle sich um eine Steuerrevision[62]) erfüllt wohl nicht die Voraussetzungen, die im allgemeinen Sprachgebrauch als Einleitung eines Verfahrens betrachtet werden. Es soll dem Steuerpflichtigen gegenüber klar zum Ausdruck gebracht werden, dass es sich um ein Nachsteuer- und Strafsteuer-

[61]) BGE vom 14. November 1941, Archiv 10 S. 337.

[62]) BGE vom 30. April 1943, Archiv 10 S. 140.

verfahren handle, und die Befürchtung, der Tatbestand könnte bei klarer Stellungnahme der Steuerbehörden noch rasch verdunkelt werden, darf nicht dazu führen, dass derartige unbestimmte, vielleicht sogar irreführende Erklärungen gegeben werden. Art. 3 sagt ausdrücklich, dass das Verfahren mit Wissen des Pflichtigen eingeleitet sein müsse. Das kann nur bedeuten, dass Klarheit darüber zu schaffen sei, dass das Verfahren auf Erhebung einer Hinterziehungsstrafe geht und der Pflichtige dabei mitzuwirken habe[63]).

Die Praxis hat bis jetzt die Frage offengelassen[64]), ob eine gültige Geltendmachung einer Hinterziehungsstrafe vorliege, wenn von seiten einer Steuerbehörde ohne nähere Anhaltspunkte gegenüber allen Pflichtigen oder gewissen Kategorien zur Verhinderung der Amnestie formelle Erklärungen über die Eröffnung eines Hinterziehungsverfahrens erfolgen. Die Frage muss verneint werden. Es lässt sich angesichts aller Zusicherungen wohl kaum ein stärkerer Verstoss gegen das Prinzip von Treu und Glauben denken.

n) Nach Art. 2 AB bezieht sich die Amnestie nur auf die steuerlichen Folgen der Verletzung von Gesetzen des Bundes, der Kantone und der Gemeinden. Es ist allerdings entschieden worden, dass sie nicht nur der Bestrafung eigentlicher Fiskaldelikte entgegenstehe, sondern auch der Ahndung anderer Delikte, die steuerrechtlich erhebliche Handlungen in bedeutendem Umfang miterfassen, wie der Inventurbetrug im Sinne des § 154 des Strafgesetzes von Basel-Stadt. Obwohl dieser Inventurbetrug an sich nicht Fiskaldelikt ist, so hat er doch eine fiskalrechtliche Seite, weil die Inventur in Basel-Stadt in allen Todesfällen obligatorisch ist und das Erbschaftsinventar nicht nur zur Festsetzung der Erbschaftssteuer, sondern darüber hinaus zur Steuerkontrolle überhaupt verwendet wird[65]). Unbestritten

---

[63]) Vgl. BGE 67 I 137.

[64]) BGE vom 30. April 1941, Archiv 10 S. 140.

[65]) Vgl. BGE vom 14. April 1941, Archiv 11 S. 23.

ist auch, dass es ohne Bedeutung ist, ob die Steuerstrafe eine blosse Geldstrafe oder ob sie krimineller Natur sei.

Offen ist dagegen die Frage, wie die Aufdeckung anderer mit der Steuerhinterziehung im Zusammenhang stehender Delikte, wie beispielsweise Unterstützungsbetrug, zu behandeln sei. Selbst wenn die zu Unrecht bezogenen Beträge zurückerstattet werden, so kann doch wohl bloss eine Strafminderung nach Art. 64 StGB, Betätigung aufrichtiger Reue, Gutmachung des Schadens, eventuell Strafmilderung nach freiem Ermessen im Sinne von Art. 22 StGB in Frage kommen. An der grundsätzlichen Strafbarkeit des Verhaltens vermag die Steueramnestie nichts zu ändern[66]).

---

[66]) Vgl. Kreisschreiben des Reg.Rates des Kts. Zürich an die Gemeindebehörden über die Auswirkung der Steueramnestie auf die widerrechtliche Erwirkung von Armen- oder Sozialunterstützungen vom 3. Mai 1945, wo dieser Standpunkt geteilt wird. Das Kreisschreiben fährt dann fort: „Anderseits ist zuzugeben, dass die beteiligten Personen, gestützt auf die in Aussicht gestellte Steueramnestie, wohl davon ausgingen, dass sie sich dadurch nicht einer anderweitigen Bestrafung aussetzen würden, sondern dass mit der Benutzung der Amnestie alle früheren Verfehlungen ungeahndet bleiben würden."

Das Kreisschreiben erteilt den Gemeindebehörden folgende Weisungen:

„I. Zunächst steht ausser Zweifel, dass widerrechtlich bezogene Armen- oder Sozialunterstützungen oder Teuerungszulagen zurückzufordern und hinterzogene Prämien nachzufordern sind, soweit die Ansprüche nicht verjährt sind, und zwar nötigenfalls auf dem Betreibungswege, sofern er Erfolg verspricht und keine unbillige Härte mit sich bringt.

II. Soweit es sich um Antragsdelikte handelt, soll eine Verzeigung nur bei schwerwiegenden Fällen erfolgen.

III. In allen übrigen Fällen wird empfohlen, bei der Einreichung einer Strafanzeige die folgenden Richtlinien zu befolgen:

1. Auf Strafanzeige wegen widerrechtlicher Erwirkung von Armen- oder Sozialunterstützungen oder von Teuerungszulagen an staatliche Rentner kann verzichtet werden, wenn die Behörde oder Amtsstelle, welche über die Ausrichtung der Unterstützung oder der Teuerungszulage zu entscheiden hatte, auch bei Kenntnis der jetzt aus der neuen Steuererklärung ersichtlichen Vermögens- und

B. Materielles Steuerrecht.

I. Die Besteuerung der öffentlichen Unternehmungen.

1. Die Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht haben Gesetzgeber und Praxis stets stark beschäftigt. Dass Kontroversen über den Begriff der Gemeinnützigkeit oder

---

Einkommensverhältnisse annähernd gleich hohe Unterstützungen oder Teuerungszulagen bewilligt hätte.

2. Auf Strafanzeige im Sinne von Ziffer 1 kann ferner verzichtet werden, wenn der Beweggrund des Fehlbaren und das Verhältnis zwischen seinem Vermögen und Einkommen einerseits und seinen Familienpflichten und anderweitigen Verpflichtungen anderseits eine milde Behandlung rechtfertigen. Die Fälle sollen also individuell geprüft werden. Wo z. B. die Furcht älterer Leute, sich mit ihrem Ersparten nicht bis zum Lebensende durchzubringen, die Sorge um die Existenz der Familie, die Angst, ein Heimwesen aufgeben zu müssen und ähnliche, menschlich begreifliche Beweggründe zu der deliktischen Handlung führten, mag von einer Strafanzeige Umgang genommen werden.

Dem Betrage des Einkommens und Vermögens des Delinquenten ist bei dem Entscheid, ob eine Anzeige zu erfolgen habe oder nicht, immerhin Bedeutung zuzumessen, wenn Vermögen oder Einkommen oder beides zusammen so hoch sind, dass Befürchtungen oben genannter Art von vornherein nicht aufkommen konnten.

3. Beim Nachweis eines entschuldbaren Irrtums über die Berechtigung zur Inanspruchnahme von Sozialleistungen empfiehlt es sich, von einer Strafanzeige in allen Fällen Umgang zu nehmen.

4. In Betracht zu ziehen ist auch der Leumund des Fehlbaren. Bei wiederholt wegen Eigentumsdelikten Vorbestraften wird auf eine Strafanzeige nicht verzichtet werden können. Eine solche sollte unnachsichtlich auch in allen Fällen erfolgen, wo ein Fehlbarer sich schon einmal den Missbrauch von Sozialleistungen hat zuschulden kommen lassen. Die Anzeige solcher Schädlinge sollte auch dann erfolgen, wenn die früheren Verstösse nicht strafrechtlich geahndet wurden.

5. Von einer Strafanzeige kann um so eher Umgang genommen werden, wenn der Fehlbare die widerrechtlich bezogenen Unterstützungen oder Teuerungszulagen in dem Umfang, in dem es ihm zugemutet werden darf, sofort zurückbezahlt oder hinterzogene Prämien sofort nachzahlt und den Rest möglichst ratenweise begleicht."

des öffentlichen Zweckes bestehen, ist verständlich[67]). Doch zeigt sich die unterschiedliche Auffassung auch bei der Behandlung des eigentlichen Staatsgutes und seines Ertrages, für welches die Unterwerfung unter die Steuerpflicht, von formalen Gesichtspunkten aus gesehen, systemwidrig erscheint, besteuert doch in solchen Fällen der Träger der Steuerhoheit sich selbst. Es gibt Kantone, die, ähnlich wie Thurgau, das staatliche Grundeigentum und jenes der Gemeinden aus Gründen eines stillen Finanzausgleichs weitgehend steuerpflichtig erklären. Ähnlich verhält es sich mit den Kantonalbanken und den Transportanstalten. So besteuert Tessin kantonale und kommunale Unternehmungen für ihren Ertrag, nicht aber für ihr Vermögen. Solothurn und Waadt erheben eine Steuer vom Reinvermögen der Gemeinden. Bern erklärt die kommunalen Unternehmungen für Reingewinne steuerpflichtig, die sie ausserhalb des Gemeindegebietes oder in Konkurrenz mit der Privatwirtschaft erzielen. Es unterwirft die öffentlichen Unternehmungen ferner der Liegenschaftssteuer und besteuert auch Kantonalbank und Hypothekarkasse.

2. Wehropfer und Wehrsteuer boten Anlass zur besondern Überprüfung der bisher üblichen Befreiungen von der subjektiven Steuerpflicht. Das legte schon der Zweck dieser Steuern, die Deckung der Kosten der allen dienenden Landesverteidigung, nahe. Daher wurde vorgesehen, die im Krisenabgaberecht noch statuierte generelle Befreiung der unter der Verwaltung des Bundes und der Kantone stehenden Spezialfonds fallen zu lassen. Stiftungen sollten wie die übrigen juristischen Personen behandelt werden, was bedeutet, dass ihr Vermögen nur insoweit steuerfrei erklärt werden sollte, als es unmittelbar öffentlichen, kirchlichen oder gemeinnützigen Zwecken diente. Besondere Beachtung wurde der Frage geschenkt, wie weit die bisher von

---

[67]) Vgl. die zahlreichen Entscheide für die Wehrsteuer (Art. 16) bei Henggeler: „Praxis der Bundessteuern", ferner die Weisungen der Eidg. Steuerverwaltung 1943 zur Auslegung des Art. 16 WStB, ebendort.

den direkten Bundessteuern durchwegs befreiten erwerbswirtschaftlichen Unternehmungen des Bundes, der Kantone und der Gemeinden zur Besteuerung herangezogen werden sollten[68]).

Für eine solche Regelung lagen auch ausländische Beispiele vor. So unterliegen der deutschen Körperschaftssteuer (Steuer auf den Einkünften) schon seit 1920 alle Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts. Darunter fallen besonders die öffentlichen Versorgungsbetriebe für Wasser, Gas, Elektrizität, Wärme und Verkehr. Als öffentliche Betriebe gelten auch solche in privatrechtlicher Form[69]). Schliesslich behielt bei uns — wenn auch mit Einschränkungen — die traditionelle Auffassung die Oberhand[70]).

3. Die heutige Regelung krankt daran, dass sie formalen Voraussetzungen zu grossen Wert beimisst. Es liegt kein innerer Grund vor, lediglich auf die äussere zivilrechtliche Form abzustellen und einen industriellen Betrieb eines öffentlichen Gemeinwesens zu besteuern, weil er privatrechtlich konstituiert ist, den andern aber zu verschonen,

---

[68]) Vgl. Botschaft des Bundesrates über Massnahmen zur Ordnung des Finanzhaushalts des Bundes vom 19. Januar 1940, S. 12.

[69]) Vgl. § 1 des Körperschaftssteuergesetzes vom 16. Oktober 1934, in diesem Teile schon in Kraft seit 1920, und § 39 des Steueranpassungsgesetzes vom 16. Oktober 1934.

[70]) Die Argumente gegen eine solche Erweiterung der Besteuerung öffentlicher wirtschaftlicher Betriebe sind zusammengetragen im Votum Klöti, Sten.Bull. StR 1940 S. 123. Vgl. ferner Eingabe des schweiz. Städteverbandes an die Bundesversammlung 1940. Es sollen etwa 7 staatliche, 600 kommunale und 3 staatlich-kommunale Elektrizitätswerke bestehen. Dazu kommen 76 Gaswerke usw., dann 27 Kantonalbanken. Man beziffert den präsumtiven Wehropferertrag dieser Unternehmungen auf 25 Millionen, das präsumtive jährliche Wehrsteueraufkommen auf einige Millionen Franken. Vgl. ferner Prof. Dr. O. Juzi: „Streiflichter auf das Rechnungswesen zürcherischer Gemeinden", Verlag der Zürichsee-Zeitung, Stäfa, 1944, wo sich Angaben über die Reservestellungen solcher Unternehmungen finden. — Eine allgemeine schweizerische Gemeinde-Finanzstatistik besteht nicht. Es ist daher nicht leicht, sich über die Finanzlage der Gemeinden Rechenschaft zu geben.

nur weil die Rechtsform verschieden und er eine blosse „statio fisci" ist. Das zeigt deutlich die Praxis des Bundesgerichts. Sie verweigert die Steuerfreiheit den Staatsanstalten und Staatsbetrieben, sofern es sich um Aktiengesellschaften handelt, die vom Bund oder von den Kantonen errichtet sind und in Form privatrechtlicher Unternehmungen geführt werden[71]).

Eine neue Überprüfung der Frage der Steuerpflicht der öffentlichen, erwerbswirtschaftlichen Unternehmungen des Bundes, der Kantone und Gemeinden ist daher angezeigt. Sie soll — das erste wäre vorzuziehen — zur Steuerpflicht oder Steuerbefreiung aller dieser gleichartigen Betriebe führen. Den positiven oder negativen Entscheid von der Rechtsform allein abhängig zu machen, widerspricht den Grundanschauungen des heutigen Steuerrechts. Und was steht bei den heute besteuerten Unternehmungen dieser Art ausser einer gewissen Scheu vor der kritischen Einstel-

---

[71]) So für die St.-Gallisch-Appenzellischen Kraftwerke 69 I 203 ff., wo sich auch Ausführungen über die Entwicklung seit der ersten eidg. Kriegssteuer finden und wo die folgenden Ausführungen des damaligen ständerätlichen Referenten erwähnt werden: „An sich liegt kein rechter Grund vor, warum nur der Bürger in unserer Not und Drangsal leisten und Opfer bringen soll und warum nicht auch diejenigen Vermögensbestände, die sich in der Hand von Gemeinwesen selber befinden. Natürlich sind die Vermögensbestände der Gemeinwesen in der Regel schon gewissen notwendigen öffentlichen Zwecken gewidmet und verfangen, und soweit das der Fall ist, kann man sie nicht besteuern. Aber soweit das nicht der Fall ist, sollen diese in öffentlicher Hand sich befindenden Güter keineswegs frei ausgehen. Das dürfen wir nicht vergessen. Und wenn die Kantone oder Gemeinden in der kommerziellen Form von Aktiengesellschaften Geschäfte betreiben, so ist nicht einzusehen, warum man ihnen Steuerfreiheit gewähren solle." (Sten. Bull. 1915 StR S. 54.)

Ähnlich liegen die Verhältnisse bei den Bündner Kraftwerken, den Nordostschweizerischen Kraftwerken, den Kraftwerken Oberhasli AG., den Bernischen Kraftwerken. Vgl. auch Perret, Komm. zu Art. 16 WStB N. 3, wonach aus den gleichen Gründen besteuert werden sollen die Schweiz. Nationalbank, die Zuger Kantonalbank, Crédit foncier Vaudois und Kantonalbank des Kantons Waadt.

lung der öffentlichen Meinung gegen eine solche Methode staatlicher Steuerersparnis einer Änderung der Rechtsform und damit der Erreichung der Steuerfreiheit entgegen?

II. Steuerliche Begünstigung aus sozialen Gründen.

1. Die allgemeine Volkswohlfahrt ist einer der grundlegenden Zwecke des modernen Staates. Da demgemäss für die Steuerleistung grundsätzlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des einzelnen von Bedeutung sein soll, so hat sich in allen Steuergesetzen der Gedanke der Erleichterung der Steuerpflicht aus sozialen Gründen durchgesetzt. Dabei sind gesetzestechnisch verschiedene Wege möglich. Es können Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht geschaffen werden, wie das sogenannte Existenzminimum oder die Familienabzüge, oder es können sogenannte sozialpolitische Abzüge bei der Einkommensbemessung in Erwägung gezogen werden.

Es soll — um den Gang der Entwicklung anzudeuten — ein Hinweis auf das ältere Steuerrecht nicht unterlassen werden. Dieses hielt nicht die Begünstigung, sondern die Benachteiligung der Familie im Steuerrecht für angezeigt, weil es teilweise zu sehr dem Grundsatz der Gegenleistung (Äquivalenz der Steuer) huldigte. Stellt man sich aber auf diesen Boden, so müsste von einer kinderreichen Familie ein grösserer Beitrag an die öffentlichen Lasten verlangt werden als von einer kinderarmen oder kinderlosen, weil die grosse Familie die Leistungen der öffentlichen Hand in stärkerem Masse beansprucht[72]).

---

[72]) Vgl. Bericht des Bundesrates an die Bundesversammlung über das Volksbegehren für die Familie vom 10. Oktober 1944, S. 96 und 155 ff. Es ist in diesem Zusammenhange ein Gutachten erstattet worden, das die Familienschutzbestimmungen nach den kantonalen und eidgenössischen Gesetzen über die direkten Steuern behandelt und Dr. O. Friedli von der Eidg. Steuerverwaltung zum Verfasser hat. In dieser Arbeit sind sämtliche Familienschutzbestimmungen des schweiz. Steuerrechts zusammengestellt. Ebenso enthält der Bericht die notwendigen Literaturangaben.

2. Die Sozialabzüge sollen eine Verminderung der Steuerbelastung herbeiführen, weil auch die äussern Lebensbedingungen des Steuerpflichtigen neben seiner Steuerkraft auf die Intensität der Besteuerung von Einfluss sind. Dagegen sollen sie nicht zur völligen Steuerbefreiung führen. Eine gewisse Mitbeteiligung an der Tragung der öffentlichen Lasten ist auch für den wirtschaftlich Schwachen notwendig, weil sie der Schärfung des Verantwortlichkeitsgefühls dient[73]).

3. Trotz der Mannigfaltigkeit der kantonalen Ordnungen ist eine Angleichung der kantonalen Steuerrechte unter sich und an das Bundesrecht hinsichtlich der grundsätzlichen Ausgestaltung derartiger Steuererleichterungen möglich. Welche Lösung gewählt wird, ist nicht von ausschlaggebender Bedeutung. Richtig erscheint jedoch, die steuerfreien Abzüge, insbesondere die Kinder- und Familienabzüge, am reinen Einkommen direkt vorzunehmen (so WStB 25). Nur den Steuerbetrag zu berechnen, der auf die Sozialabzüge entfällt, und diesen dann am Gesamtsteuerbetrag in Abzug zu bringen, führt zu Steuerreduktionen, die für jeden Steuerpflichtigen jeder Einkommens- und Vermögenskategorie gleich hoch sind. Die Abzüge sollen jedoch vor allem — dies ist ihr eigentlicher Sinn — eine unterschiedliche Behandlung des Pflichtigen jeder Einkommensstufe mit Familienlasten im Verhältnis zum Unbelasteten mit gleichen finanziellen Verhältnissen herbeiführen. Die sonstigen Unterschiede der Leistungsfähigkeit zwischen Bemittelten und Unbemittelten werden bereits durch die Progression berücksichtigt.

Dagegen hängt die Höhe der zu gewährenden Abzüge und Steuerbefreiungen weitgehend von der Struktur der Bevölkerung ab. Dementsprechend sind die Verhältnisse in den einzelnen Kantonen ganz verschieden. Abzüge, wie jene der Wehrsteuer, würden in manchen Gemeinden, aber auch in manchen Kantonen zur Steuerbefreiung eines Grossteils

[73]) In diesem Sinne haben auch die Kopfsteuern ihre steuerpolitische Bedeutung, die nicht verkannt werden kann.

der Bevölkerung führen. Sie können daher hinsichtlich des Masses nicht zur Anwendung kommen, wohl aber hinsichtlich des Systems[74]).

4. Besondere Erwähnung mag hier noch die Familienbesteuerung für landwirtschaftliche Betriebe finden (Thurgau 18). Ein Landwirtschaftsbetrieb ist eine Einheit, in der auch mündige Kinder ein vom Familienvorstand wirtschaftlich abhängiges Einkommen beziehen. Die gemeinsame Besteuerung ist daher gegeben. Damit die Progression sich nicht zu stark auswirkt und nicht zu einer zu grossen Steuerbelastung führt, können für im gemeinsamen Haushalt lebende, miterwerbende Familienangehörige besondere Abzüge gewährt werden (Thurgau 38). Ohne gemeinsame Besteuerung der im Betrieb tätigen Familienangehörigen treten die merkwürdigen Folgen ein, dass die Steuerleistung des Betriebsinhabers zur Zeit der Minderjährigkeit seiner Kinder grösser ist als nach Eintritt der Volljährigkeit, während es sich doch mit der Arbeitsleistung und der Rentabilität umgekehrt verhält.

III. Die Steuerabmachung.

1. Steuerabmachung ist die Begründung einer Steuerforderung durch Einverständnis zwischen Steuerschuldner

---

[74]) Bern (39) gewährt Abzüge vom Roheinkommen, Aargau (41) vom Steuerbetreffnis. St. Gallen (34) ebenfalls vom Steuerbetreffnis, jedoch gestaffelt. Es ermässigt die einfache Einkommenssteuer:

a) für jeden Steuerpflichtigen mit eigenem Haushalt:
bei einem reinen Einkommen

	bis 3000 Fr.	um 50 %
über 3000 Fr.	bis 3500 Fr.	um 45 %
über 3500 Fr.	bis 4000 Fr.	um 40 %
über 4000 Fr.	bis 4500 Fr.	um 35 %
über 4500 Fr.	bis 5000 Fr.	um 30 %
über 5000 Fr.		um 25 %

jedoch mindestens um Fr. 8.— und höchstens um Fr. 50.—.

b) für jedes unmündige Kind, Adoptivkind oder Pflegekind des Steuerpflichtigen, für dessen Unterhalt dieser aufkommt, um 10 %, jedoch mindestens um Fr. 3.— und höchstens um Fr. 12.—.

und zuständiger Behörde, wobei von der allgemeinen gesetzlichen Regelung abgewichen wird, sei es hinsichtlich des Bestandes, des Umfanges oder der Art der Erfüllung der Steuerpflicht[75]).

Der Steuerabmachung verwandt ist das sogenannte Pauschalieren[76]). In der Regel beschränkt es sich auf jene Fälle, wo der Steuerpflichtige sich nur zur Erholung im Inland aufhält, der Mittelpunkt seiner wirtschaftlichen Beziehungen also das Ausland ist. Gleichzeitig wird mit ihm die Bedingung verknüpft, dass im Inland keine Erwerbstätigkeit ausgeübt werden dürfe. Ferner wird verlangt, dass es sich um im Auslande geborene Ausländer handle. Von der Pauschalierung werden weiter diejenigen Steuerobjekte ausgenommen, die für den Steuerpflichtigen eine wirtschaftliche Zugehörigkeit begründen, wie inländisches Grundeigentum, inländische Hypotheken, inländische Tantiemen. Bemessungsgrundlage ist der Aufwand.

2. Steuerabmachungen sind wie andere Verwaltungsverfügungen zweifellos zulässig, wenn eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage besteht. Es ist jedoch festzustellen, dass in den Kantonen Steuerabmachungen öfters auch ohne gesetzliche Grundlage getroffen werden[77]). Einer solchen

---

[75]) Ob eine solche Steuerabmachung ein öffentlich-rechtlicher Vertrag oder aber eine Verfügung sei, ist umstritten. Blumenstein, System, S. 182 ff., nimmt eine Verfügung an. Vertreter anderer Auffassungen siehe bei Portmann: „Die Steuerabmachung im schweizerischen Recht", Zentralblatt 1944 S. 237 ff. Portmann selbst vertritt die Meinung, dass sowohl Vertrag wie Verfügung vorliegen könne. Vertrag nimmt er an, wenn der Steuerpflichtige nicht bereits der Steuergewalt des Gemeinwesens untersteht, vom Abschluss der Vereinbarung also beispielsweise die Wohnsitznahme abhängig gemacht wird; Verfügung dagegen, wenn die obrigkeitliche Gewalt bereits vorhanden ist.

[76]) Vgl. z. B. WStB 18 und Verfügung des Eidg. Finanz- und Zolldepartementes vom 4. Januar 1943 über die Pauschalierung der allgemeinen Wehrsteuer.

[77]) Vgl. Blumenstein, System, S. 185. — Schon BGE 41 II 314 stellt fest, dass der Staat das öffentliche Interesse durchzusetzen hat und daher ohne gesetzliche Unterlagen solche Verein-

Einräumung von Steuerprivilegien contra legem nicht unähnlich ist auch die ebenso häufig geübte bewusst mangelhafte Einschätzung, die dann zustande kommt, wenn der Fiskus freiwillig darauf verzichtet, die ihm an sich zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeiten zu benützen. Diese Art der stillschweigenden Steuerabmachung ist in jenen Kantonen häufig, die infolge veralteter Steuergesetze heute noch überhöhte Steuersätze haben und daher Gefahr laufen, wohlhabende Steuerpflichtige bei vollständiger Erfassung durch Wegzug zu verlieren.

3. Gesetzliche Grundlagen zum Abschluss von Steuerabmachungen bestehen in Baselland, Bern, Graubünden, Luzern, Neuenburg, Nidwalden, Obwalden und Tessin. Dabei sind allerdings die Voraussetzungen recht verschieden. Bern (24, 71 Abs. 2 für Holdinggesellschaften und 72 Abs. 2 für Genossenschaften)[78]) sieht Steuervergünstigungen vor, beschränkt sie aber auf Unternehmungen, die zur Verfolgung bedeutender Interessen der bernischen Volkswirtschaft gegründet oder herangezogen werden sollen. Die übrigen Kantone haben die Kriterien des bedeutenden volkswirtschaftlichen Interesses und der Unternehmung nicht in ihre Gesetzgebung aufgenommen. Sie sprechen in der Regel lediglich von besondern Gründen und beschränken die Privilegien auf neu in den Kanton eingezogene Steuerpflichtige. Ein Kanton macht noch die Einschränkung, dass der Neuzugezogene keinen Erwerb haben dürfe.

4. Mögen die Steuervereinbarungen nun auf gesetzlicher Grundlage beruhen oder gegen diese verstossen, immer sind sie ein Mittel des steuerpolitischen Konkurrenz-

---

barungen nicht treffen darf. Im Bereiche der öffentlichen Verwaltung darf die Behörde, soweit die Anwendung staatshoheitlicher Macht in Frage steht, nicht den Weg des Vertrages mit Privaten beschreiten. Die Form für die Regelung der rechtlichen Beziehungen zwischen Staat und Bürger ist hier die einseitige Verfügung. Vgl. auch 70 I 134, 57 I 359.

[78]) Vgl. ferner Bern (233), wonach Steuerabkommen, die vor dem Inkrafttreten des neuen Steuergesetzes abgeschlossen wurden, längstens bis zum 31. Dezember 1949 in Kraft bleiben.

kampfes. Soweit sich dieser gegen das Ausland richtet, mag die Anwendung des Mittels vielleicht weniger Bedenken erwecken. Unter den Kantonen selbst geübt, muss es dagegen zu einer Schädigung der gegenseitigen finanziellen Interessen führen und einen „Infektionsherd zur Züchtung einer schlechten Steuergesinnung" schaffen[79]).

5. Es ist daher gegeben, dass auf Abhilfe gesonnen wird[80]).

Einer solchen Abhilfe stellen sich allerdings Hindernisse entgegen, die nicht leicht zu überwinden sind: Welchen Umfang soll ein Verbot der Steuerprivilegien haben und welche Sanktionen sind vorzusehen? Soll die Regelung durch Bundesrecht oder durch ein Konkordat der Kantone erfolgen?

Zunächst kann der erhoffte Erfolg nur eintreten, wenn nicht bloss die geheime Begünstigung durch entgegenkommende Einschätzung in den Kantonen und Gemeinden

---

[79]) Genauere Zahlen über die Zahl der Steuerabmachungen, die Steuerersparnis und die Steuerbenachteiligung der betroffenen Kantone fehlen. Es wird behauptet, dass der Regierungsrat eines einzigen schweizerischen Kantons in den Jahren 1938 und 1939 50 solcher Steuerabmachungen zu genehmigen gehabt habe.

[80]) Vgl. Postulat Bachmann vom 16. Dezember 1942 mit folgendem Wortlaut: „Der Bundesrat ist gebeten, zu prüfen, ob nicht auf dem Wege seiner ausserordentlichen Vollmachten, allenfalls des Konkordates zwischen den Kantonen, unter Mitwirkung der Bundesbehörde, Bestimmungen zu erlassen seien im Sinne eines Verbots (lit. a) und der Einschränkung (lit. b) in bezug auf

a) sogenannte Steuerabkommen kantonaler oder kommunaler Steuerbehörden mit einzelnen Handelsgesellschaften, natürlichen oder juristischen Personen als Ausnahmen von der kantonalen Steuergesetzgebung;
b) allgemeine Steuererleichterungen durch die kantonale Steuergesetzgebung an Handelsgesellschaften, natürliche oder juristische Personen als Vergünstigung der Niederlassung in dem betreffenden Kanton."

Dann die Standesinitiative des Kantons Zürich, Herbst 1944, auf Grund einer Motion Hauser vom 13. März 1944 (Bericht und Antrag des Regierungsrates an den Kantonsrat vom 31. März 1944). Ferner Sten.Bull. NR 1944 S. 393.

unterbleibt, sondern wenn auch die auf Grund einer gesetzlichen Delegation abgeschlossenen Steuerabkommen verunmöglicht werden. Auch einzelne, in den Steuergesetzen selbst umschriebene Steuervergünstigungen, wie Spezialvorschriften für die Besteuerung von Stiftungen, müssen einbezogen werden. Dagegen lässt sich doch erwägen, ob jede Sonderbehandlung von aus dem Ausland zugezogenen Ausländern, die sich in der Schweiz nicht dauernd niederlassen wollen, unterbunden werden soll. Auch jene Steuererleichterungen, die aus allgemeinem volkswirtschaftlichem Interresse zur Einführung neuer Industrien und zu ähnlichen Zwecken gewährt werden, bedürfen einer Sonderregelung, vorausgesetzt allerdings, dass der Steuerpflichtige eine wirtschaftliche Belastung auf sich nimmt, welche unter Berücksichtigung der besondern äussern Umstände zur allgemeinen Steuerbelastung im richtigen Verhältnis steht. Solche Fälle ergeben sich dann, wenn dem Gemeinwesen Belastungen abgenommen oder ihm zukommende neue Aufgaben erfüllt werden, wie Arbeitsbeschaffung und dergleichen. Wenn die Steuerabmachung keine einseitige Begünstigung darstellt, lässt sie sich auch unter dem Gesichtspunkt der Rechtsgleichheit rechtfertigen[81]).

Schwieriger ist die Frage der Sanktionen.

Es ist ein Ehrengericht der Finanzdirektorenkonferenz vorgeschlagen worden, weil besser als alles andere ein Gesinnungswechsel der fehlbaren Behörden wäre. (Von Fehlbarkeit darf man aber wohl nur bei den Steuerabmachungen contra legem sprechen.) Man hat als adäquate Strafe vorgeschlagen, dass der Bund die dem Steuerpflichtigen geschenkte Steuer für sich erhöbe[82]). Denn der Bund ist, solange die direkten Bundessteuern erhoben werden, in der Lage nachzuprüfen, ob und in welchem Umfang Steuerabmachungen bestehen. Dem Pflichtigen geht der Anreiz verloren, Steuerbegünstigungen zu verlangen, wenn er sei-

---

[81]) vgl. Blumenstein, a.a.O., S. 184.

[82]) In diesem Sinne lautet eine Stellungnahme Prof. Schindlers zuhanden der zürcherischen Finanzdirektion.

nen „Gewinn" an den Bund bezahlen muss. „Mangels Ansprechern kann sich die beklagenswerte Gesinnung der betreffenden Behörde nicht mehr betätigen und kann nicht mehr Schaden stiften"[83]). Die Frage wäre auch, ob nicht dem durch einen eventuellen Wegzug des Pflichtigen benachteiligten Kanton ein gewisser Prozentsatz dieser durch den Bund erhobenen Steuer zugewiesen werden sollte. Auch vom Entzug der eidgenössischen Subventionen oder der Steueranteile gegenüber fehlbaren Kantonen ist gesprochen worden.

Mit der blossen Nichtigerklärung der Abmachungen ohne Sanktionen wäre nichts auszurichten. Sie würde nur helfen, wenn sich die Vertragspartner auf sie berufen würden, was sie aber, da sie den bestehenden Zustand im gegenseitigen Interesse wissentlich und willentlich herbeigeführt haben, nicht tun werden.

Hinsichtlich des einzuschlagenden Weges steht fest, dass eine Bundesmassnahme gegen die Steuerabkommen nicht auf die Vollmachten gestützt werden soll. Die Finanzdirektorenkonferenz, die sich 1941 und 1944 mit der Frage befasst hat, scheint den Abschluss eines Konkordates erwogen zu haben, wobei auch das Fürstentum Liechtenstein einbezogen werden sollte. Sollte der Abschluss eines Konkordates scheitern, so denkt man an eine Verwirklichung des Postulats Bachmann auf dem Weg der ordentlichen Gesetzgebung. Es ist ein Verfassungsartikel etwa nachstehenden Wortlauts in Aussicht genommen:

> „Die Bundesgesetzgebung wird die erforderlichen Bestimmungen treffen, damit auf dem Gebiet des Steuerrechts der Grundsatz der Rechtsgleichheit gewahrt bleibt. Sie kann insbesondere Vorschriften darüber aufstellen, unter welchen Voraussetzungen und in welchem Umfange einzelnen Steuerpflichtigen oder einzelnen Arten von Steuerpflichtigen durch die Kantone eine Vergünstigung gewährt werden darf[84])."

[83]) So der zürch. Regierungsrat, a.a.O.

[84]) StenBull. NR 1944 S. 393.

Auf Grund dieser Verfassungsbestimmung wäre dann ein Bundesgesetz über das Verbot der Steuerabkommen vorzubereiten[85]). Besser als ein solches Verbot, das auf jeden Fall ein staatsrechtliches Novum besonderer Art darstellen würde, wäre zweifellos Solidarität und Weitsicht der Kantone.

IV. Die Einschätzungs-, Steuer- und Bemessungsperiode.

1. Die Dauer der Einschätzungsperiode ist in der schweizerischen Steuergesetzgebung sehr verschieden geordnet. Die älteren Steuergesetze, die aus Zeiten wirtschaftlicher Stabilität stammen, weisen alle längere Perioden auf. So sind Perioden von 5 Jahren in zahlreichen Kantonen zur Anwendung gelangt. Im Gefolge der wirtschaftlichen Entwicklung haben sich indessen derartige Unebenheiten und ein so häufiges Auseinanderklaffen zwischen Einschätzung und Wirklichkeit ergeben, dass lange Perioden nicht mehr tunlich sind. Das gilt um so mehr, als die ältern Gesetze das Institut des Steuererlasses, das ein gewisses Korrektiv zugunsten der Steuerpflichtigen darstellt, nicht kennen. Anderseits kommt in Zeiten wirtschaftlicher Blüte auch der Fiskus nicht auf seine Rechnung.

Umgekehrt bringen allzu kurze Perioden, wie solche von bloss Jahresdauer, für die Einschätzungsbehörden eine ausserordentliche Arbeitsbelastung mit sich. Diese Arbeit steht häufig in keinem Verhältnis zum Ergebnis[86]).

---

[85]) Es frägt sich, ob in einem solchen Zusammenhang nicht auch über die Steuerumgehung legiferiert werden sollte. Vgl. Blumenstein, Archiv 8 S. 273 ff., insbesondere 291.

[86]) Der Bericht der Expertenkommission für die Prüfung der Vereinheitlichung des Steuerrechts in Bund und Kanton Zürich vom Dezember 1943 an die zürcherische Finanzdirektion weist darauf hin (S. 26), dass der allfällige Übergang zur einjährigen Einschätzung etwa die doppelte Anzahl von Steuerveranlagungen mit sich bringen würde und mit dem gegenwärtigen Bestand an Personal und Raum des kantonal-zürcherischen Steueramtes innert Jahresfrist unmöglich zu bewältigen wäre. Das ist aber eine unbedingte Notwendigkeit, wenn die Steuerrückstände nicht Jahr für Jahr progressiv anwachsen sollen.

2. Die Einschätzungsperiode der Kriegssteuer betrug in Anlehnung an die alten kantonalen Gesetze 4 Jahre. Krisenabgabe und Wehrsteuer sind dagegen zur zweijährigen Periode übergegangen. Nehmen die Kantone das gleiche System an, so würde auf diese Weise die Veranlagung für Bund und Kanton im gleichen Verfahren, auf Grund der gleichen Steuererklärung und der gleichen Unterlagen möglich. So wäre eine Entlastung des Steuerpflichtigen und aller Auskunftspersonen (Arbeitgeber, Banken usw.) erreicht und damit dem hauptsächlichsten Grund der behaupteten und wohl auch vorhandenen Steuerverdrossenheit die Spitze abgebrochen.

Die Vorteile einer solchen Vereinfachung sind so gross, dass man das Bedürfnis, sie zu erreichen, wohl als die wesentlichste Triebfeder aller neuern Steuergesetzrevisionen bezeichnen kann. Dieses Ziel schwebte Zürich vor, dessen Anpassungsgesetz allerdings verworfen wurde[87]). Dagegen gelang die Vereinfachung in St. Gallen (29), Bern (41) und Aargau (69). Andere Kantone scheinen die Angleichung auf dem Weg der Praxis versucht zu haben, was wohl nicht ohne „Ritzung" der gesetzlichen Ordnung möglich war.

Innerlich nicht gerechtfertigt ist der Unterschied, der hinsichtlich der Häufigkeit der Veranlagung zwischen den Kapitalgesellschaften und Genossenschaften einerseits und den übrigen Steuerpflichtigen anderseits mancherorts gemacht wird. (So St. Gallen 63, Thurgau 19 im Gegensatz zu Bern 128.)

3. Von der Einschätzungsperiode ist zu unterscheiden — obwohl dies in manchen kantonalen Gesetzen nur mangelhaft zum Ausdruck kommt — die Steuer- und die Bemessungsperiode. Steuerperiode ist der Zeitraum, für den die

---

[87]) Der Antrag des zürcherischen Regierungsrates zum Steueranpassungsgesetz vom 25. März 1944 enthält Ausführungen darüber (S. 21), wie zur Erleichterung der administrativen Arbeit die Kehrordnung für die Einschätzung von Wehrsteuerpflichtigen und Nichtwehrsteuerpflichtigen auf verschiedene Jahre verlegt werden könnte.

Steuer erhoben wird. Dieser Zeitraum kann — muss aber nicht — mit der Einschätzungs- oder Veranlagungsperiode zusammenfallen. Bemessungsperiode dagegen ist der Zeitraum, der für die Abgrenzung der Einkommenshöhe massgebend sein soll, denn das Einkommen besteht aus Wirtschaftsgütern, die dem Steuerpflichtigen während eines bestimmten Zeitraums zufliessen. Für die Steuerbemessung kann das Ergebnis des Steuerjahres, jenes des Vorjahres, oder das Durchschnittseinkommen mehrerer Jahre in Frage kommen[88]).

Die Wehrsteuer (41—43, 53 Abs. 2, 58 und 96) weist eine klare Regelung auf. Ihre Steuerperiode beträgt zwei Jahre, die Bemessungsperiode ebenfalls. In die Bemessungsperiode fallen die Einkommen der zwei der Steuerperiode

---

[88]) Vgl. J. Blumenstein: „Steuerperiode, Veranlagungsperiode und Bemessungsperiode bei der eidg. Wehrsteuer", Archiv 10 S. 369. Blumenstein, System, S. 141 ff., Expertenbericht Zürich S. 27 ff. BGE 69 I 145 ff., wo sich das Bundesgericht mit den Begriffen Steuerperiode, Post- und Pränumerandobesteuerung wie folgt auseinandersetzt: Nach schweizerischem Sprachgebrauch sei als Steuerjahr (Steuerperiode) der Zeitraum anzusehen, für den die Steuer geschuldet und erhoben werde. Dabei komme es auf den Zeitpunkt des Bezuges nicht an. (Steuerperiode ist sonach der Zeitraum, während welchem die subjektive Steuerpflicht besteht und zugleich auch die objektiven Voraussetzungen für die Besteuerung von Vermögens- und Einkommensertrag vorliegen.) — Die Postnumerandobesteuerung für Einkommen bestehe darin, dass die Steuer auf dem Einkommen erst nach Ablauf des Steuerjahres bezogen werde in einem Zeitpunkt, wo das Einkommen, das den Gegenstand der Besteuerung bildet, bereits erzielt sei. Pränumerandobesteuerung dagegen liege vor, wenn mit der Veranlagung und dem Bezug der Einkommenssteuer schon im Laufe des Steuerjahres begonnen werde. Dann stehe das Einkommen bei der Veranlagung zeitlich nicht fest, was zu einer Bemessung auf anderer Grundlage führen müsse. Hier werde meistens auf das Einkommen eines oder mehrerer vorangegangener Jahre vorläufig oder endgültig abgestellt, jedenfalls die Einkommenssteuer in der oder jener Weise nach einem anderen Massstab als nach dem wirklichen Einkommen des Steuerjahres bemessen. — Hinsichtlich der Schwierigkeiten, die aus der verschiedenen Regelung der Kantone im interkantonalen Verhältnis entstehen vgl. BGE 50 I 13.

vorangehenden Jahre, wobei als zu veranlagendes Einkommen der Durchschnitt der beiden Vorjahreseinkommen massgebend ist.

Eine solche Regelung trägt den Interessen des Pflichtigen und des Fiskus Rechnung[89]). Sie rückt Einschätzung und tatsächliche Verhältnisse nahe genug zusammen, ermöglicht eine richtige Steuererklärung und bietet grosse administrative Vorteile. Ausnahmefälle und Härten können durch Schaffung von Hilfsregeln z. B. für den Fall der Einstellung der Erwerbsfähigkeit (analog WStB 42, Bern 42, St. Gallen 29) oder durch die Einräumung der Möglichkeit einer sogenannten Zwischenrevision berücksichtigt werden[90]). Auch ein entsprechender Ausbau des Steuererlasses kann in Frage kommen[91]).

V. Die Besteuerung der Liegenschaften.

1. Das schweizerische Steuerrecht geht immer mehr dazu über, hinsichtlich der Bewertung zwischen Grundstücken landwirtschaftlicher Art und andern zu unterscheiden. Das entspricht einer zutreffenden Beurteilung der Sachlage und stellt die Fortsetzung einer Entwicklung dar, die sich zunächst in den zivilrechtlichen Bestimmungen über die Erbteilung (ZGB Art. 620) angebahnt hat. Mit der Aufnahme des Ertragswertgedankens zeigte sich indessen,

---

[89]) Gegen jede Durchschnittsberechnung der zürcherische Expertenbericht (S. 30), der für später eventuelle Abänderung des Bundesrechts vorschlägt.

[90]) St. Gallen (31) war vorsichtig genug, dem Regierungsrat die Kompetenz zum Erlass abweichender Vorschriften über die Bemessungsperiode einzuräumen, wenn das Bundessteuerrecht geändert oder gar in Wegfall kommen sollte. Aargau (66) hat diese Möglichkeit ebenfalls berücksichtigt: Solange eine direkte allgemeine Bundessteuer erhoben wird, soll die Einschätzung zur kantonalen und zur Bundessteuer gleichzeitig erfolgen, auch wenn für die Bundessteuer eine andere als die zweijährige Steuerperiode massgebend wäre.

[91]) Vgl. die nachfolgenden Ausführungen über den Steuererlass S. 215a.

dass jede Schätzung auf Erhebungen von längerer Dauer beruhen muss, wenn sie den Verhältnissen wirklich gerecht werden soll. Die Einschätzung der Liegenschaften wird daher mit Vorteil einer Sonderregelung unterworfen, die den Taxationen, handle es sich um den Verkehrs- oder Ertragswert, eine gewisse Stabilität verleiht. Es muss vor allem darauf verzichtet werden, die Grundstückbewertungen für jede Veranlagungsperiode neu festzusetzen. Vielmehr drängt sich die Vornahme der Liegenschaftenschatzung in einem besondern Verfahren, durch besondere Schatzungskommissionen unter starker Betonung fachmännischer Mitarbeit auf[92]). Erfahrungsgemäss werden damit Steuerstreitigkeiten in weitem Umfang ausgeschaltet[93]).

Wenn für Ausnahmefälle (Handänderungen, grundlegende Änderung der Verhältnisse, Erschliessung von Bauland) entsprechende Revisionsmöglichkeiten geschaffen werden, lassen sich für das Grundeigentum Einschätzungsperioden von der Dauer von 10 Jahren verantworten.

Eine Sonderbehandlung müssen die industriellen Liegenschaften erfahren, bei denen die Entwertungen zu berücksichtigen sind (so z. B. Thurgau 28). Hier empfiehlt es sich zudem, bei der Schatzung die Produktionskapazität nach den brancheüblichen Normen mitzuberücksichtigen.

2. Die Einführung einer solchen besondern Schatzung der Liegenschaften kann dazu führen, dass sich auf schweizerischem Boden eine gewisse Einheit hinsichtlich der Bewertungsnormen durchzusetzen vermag. Obwohl nämlich die gesetzlichen Umschreibungen der Steuerwerte sich nicht stark unterscheiden, weil fast überall der Verkehrswert und für land- und forstwirtschaftlich genütztes Grundeigentum

---

[92]) Einschätzung durch besondere Kommissionen sehen vor Thurgau (29), St. Gallen (60), Bern (109), Aargau (60).

[93]) Im Kanton St. Gallen entfielen früher gegen 80 % aller Steuerbeschwerden auf Streitigkeiten um die Liegenschaftenbewertung, die bei jeder Taxation durch die ordentliche Veranlagungsbehörde, also nicht durch eine besondere Kommission, vorgenommen wurde.

der Ertragswert massgebend ist, zeigen sich grosse Unterschiede. Sie ergeben sich trotz Anwendung der gleichen Prinzipien nicht zuletzt aus der Tätigkeit zu zahlreicher Schätzungsbehörden. Der Bund hat schon bei seinen ersten direkten Steuern Mühe gehabt, einheitliche Bewertungsregeln zur Anwendung zu bringen[94]).

3. Eine Angleichung ist aber auch im Interesse einer richtigen Durchführung der Steuerteilung in Doppelbesteuerungsfällen nötig. Da hier für die Vermögensbesteuerung die Regel gilt, dass jeder beteiligte Kanton diejenige Quote des Gesamtreinvermögens besteuern darf, welche dem Verhältnis der in seinem Gebiete lokalisierten Vermögenswerte

---

[94]) Vgl. zum folgenden Perret, Komm. zur Wehrsteuer, N. 3 zu Art. 31. So konnte das Eidg. Finanzdepartement für die vierte Periode der Krisenabgabe lediglich in 6 Kantonen den Krisenabgabewert dem kantonalen Grundstückwert gleichsetzen. In einem dieser Kantone mussten Abstriche von 10 bis 30 % für Liegenschaften in Kur- und Fremdenorten, in einem andern solche von 5 bis 20 % für Grundstücke mit besonderen Verhältnissen infolge der Grenzlage gewährt werden. Für weitere 7 Kantone waren die kantonalen Schatzungen für nicht landwirtschaftliche Liegenschaften verwendbar. Dagegen mussten für die landwirtschaftlichen Liegenschaften Abstriche von 10, 15, 20 und 25 % bewilligt werden. In zwei Kantonen konnte man sich mit einer einheitlichen Korrektur von 10 bzw. 25 % für beide Grundstückkategorien begnügen, während in andern Kantonen die Schätzung landwirtschaftlicher Liegenschaften um 20 bis 50 %, die der übrigen Liegenschaften um 10 bis 20 % abgeändert werden mussten. Die Unterschiede bestehen nicht nur von Kanton zu Kanton, sondern auch innerhalb der Kantonsgrenzen. So mussten in einem Kanton in verschiedenen Landesgegenden Abstriche von 20 bis 40 % für landwirtschaftliche und 5 bis 20 % für nichtlandwirtschaftliche Liegenschaften vorgesehen werden, in einem andern wiederum waren bis zu 60 %ige Zuschläge zum Katasterwert in Gemeinden notwendig, wo die Revision der alten Liegenschaftenschatzungen noch nicht durchgeführt worden war. — Für die seitherige Entwicklung und den heutigen Stand vgl. Weisung der Eidg. Steuerverwaltung vom 24. Februar 1942 über die Bewertung der Grundstücke für die 1. Periode der WSt 1941/42 bei Henggeler, Rechtsbuch II A b 6 und Regeln für die Bewertung der Grundstücke für das neue Wehropfer 1945—1947 vom 15. Februar 1945 II E b 5 ebenda.

zum Gesamtvermögen entspricht, so muss für die Bewertung der lokalisierten Aktiven, also auch der Liegenschaften, ein einheitlicher Nenner gefunden werden, wenn nicht eine Benachteiligung eines der beteiligten Kantone und oft auch des Pflichtigen die Folge der ungleichen Massstäbe sein soll. Analoges gilt für innerkantonale Steuerteilungen. Das Bundesgericht hat mit Recht für kaufmännische Unternehmungen in der Regel auf die Bilanzbewertungen abgestellt, weil anzunehmen ist, dass diese bis zum Nachweis des Gegenteils den Wert wiedergeben, den die einzelnen Aktiven im Rahmen der Unternehmung haben. Sind die Liegenschaften aber nicht Bestandteil einer Unternehmung, so versagt dieser Ausweg. Es entstehen dann Schwierigkeiten, die bei einheitlichen Schatzungen verschwinden würden.

VI. Erfahrungszahlen und Normalisierung der Gewinnungskosten.

1. Die schweizerische Steuerrechtstheorie lehnt die in Deutschland seinerzeit verbreitete Typisierungsmethode ab. Sie steht auf dem Standpunkt, dass der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und der Grundsatz der Rechtsgleichheit ausschliesse, wirtschaftliche Erscheinungen in Typen zusammenzufassen, diese zu schematisieren und einer Besteuerung zu unterwerfen, welche die Berücksichtigung der Besonderheiten des Einzelfalles ausschliesse[95]). Dagegen hat ein richtiger Grundsatz der Typisierungslehre, nämlich die Verwendung von Erfahrungszahlen, in der Steuerpraxis überall Eingang gefunden. Solche Erfahrungszahlen sind als Hilfsmittel für die Einschätzung unentbehrlich. Sie dienen der Taxation des betrieblichen Einkommens Selbständigerwerbender. Beson-

[95]) Vgl. Blumenstein, System, S. 16, 131, 291. Derselbe: „Die Erfahrungsziffern in der Steuerveranlagung und in der Steuerrechtsprechung", Archiv 12 S. 305; Kessler: „Steuereinschätzungserfahrungen", II. Aufl. 1944; Viel: „Über die Anwendung von branchentypischen Normen im Steuerveranlagungsverfahren", Zeitschrift für schweiz. Statistik und Volkswirtschaft, Heft 1/1940.

dere Bedeutung kommt ihnen in Form der vom schweizerischen Bauernsekretariat auf Grund der Buchhaltungsergebnisse entwickelten sogenannten Rohertragsmethode zu, die gestattet, die Berechnung des Einkommens aus der Landwirtschaft nach Klassifikation der Betriebe auf Grund von Flächen- und Vieheinheiten vorzunehmen. Dabei kann der sachliche Betriebsaufwand ohne Berücksichtigung von Schuldzinsen, Pachtzinsen und Löhnen nach durchschnittlichen Ermittlungsergebnissen vom Rohertrag zum vornherein in Abzug gebracht werden, so dass für die Einschätzung nur noch sogenannte Netto-Rohertragsansätze verwendet werden müssen[96]).

Soll die Methode aber wirklich zur Erleichterung und Vereinfachung der Selbsttaxation und dadurch zu einer Reduktion der Zwistigkeiten und der administrativen Arbeit führen, so ist ein weiterer Schritt nötig: An Stelle der eigentlichen Selbstdeklaration des Pflichtigen muss hinsichtlich des zur Anwendung zu bringenden Flächenansatzes ein Einschätzungsvorschlag der Behörde treten (so Thurgau VVo 13)[97]).

2. Einen ähnlichen Zweck wie die Verwendung von Erfahrungszahlen verfolgt die sogenannte Normalisierung der Gewinnungskosten durch Gesetzgeber und Veranlagungsbehörde. Auch hier wird von Erfahrungen ausgegangen. So können Kosten für den Unterhalt von Liegenschaft ten, die stets vorhanden sind, ihrer Höhe nach jedoch in den Bemessungsperioden sehr schwanken, durch feste Sätze berücksichtigt werden (z. B. Thurgau VVo 17). Auch Abzüge von Roheinkommen als Unkostenersatz bei festen Einkünften aus nicht selbständiger Tätigkeit gehören hieher (St. Gallen 24, Bern 35 Abs. 2)[98]). Bei jeder Verwendung

---

[96]) Vgl. BGE vom 17. Juli 1937, Archiv 6 S. 233.

[97]) Vgl. darüber Näheres „Bürger, Staat und Steuer", Zentralblatt 1937 S. 352.

[98]) Es handelt sich dabei um jene Auslagen, die mit einem festen Einkommen in einem gewissen Zusammenhang stehen, wenn sie auch nicht den Charakter eigentlicher Gewinnungskosten im

von Erfahrungszahlen soll jedoch dem Steuerpflichtigen der Nachweis der Abweichung von der Norm, inbesondere der Nachweis höherer tatsächlicher Kosten offenstehen. Mit dieser Einschränkung, die auch der Gesetzgeber beachten soll, wenn er die Normalisierung anwendet[99]), und die im schweizerischen Steuerrecht übliche Verwendung von Erfahrungszahlen von der deutschen Typisierungsmethode unterscheidet, ist die Verwendung von Normen ein grosser steuerrechtlicher und steuertechnischer Fortschritt. Volkswirtschaftlich ist auch die Verbreitung betriebswirtschaftlicher Erkenntnisse, welche diese Steuerpraxis zur Folge hatte, nicht zu unterschätzen.

VII. Die Abschreibungen.

1. Es gibt keine steuerrechtliche Frage, die der Steuerpraxis in der Schweiz so viele Schwierigkeiten bereitet hat wie jene der Abschreibungen und Rückstellungen. Obwohl der Zusammenhang zwischen Recht und Wirtschaft nur im eigentlichen Handelsrecht stärker ist als hier, ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise lange vernachlässigt worden, ja man darf sogar sagen, dass die Entscheide der Steuerjustizbehörden, die mangelnde Erkenntnis des Problems an sich verraten, zahlreich sind[100]).

Sinne einer strengen Steuerlehre haben, deren Nichtberücksichtigung jedoch zu Härten führt, weil derartige Auslagen vom buchführenden Pflichtigen stets als eigentliche Unkosten behandelt und verbucht werden. Andernorts wird dieser Abzug als sogenannte Ehrlichkeitsprämie bezeichnet, was offensichtlich unrichtig ist und zu Missdeutungen Anlass gibt.

[99]) Für die Einschätzungsbehörde in diesem Sinne bereits BGE 46 I 198. — Zur Frage überhaupt vgl. auch Oberrekurskommission Zürich, Rechenschaftsbericht 1944 Nr. 25 und 26.

[100]) Vgl. die Ausführungen des Bundesgerichts gegenüber kantonalen Instanzen in 45 I 12: „Im angefochtenen Entscheid ist der Kern der zu lösenden, allerdings nicht ganz leichten Abschreibungsfrage mangels näheren Studiums, zu dem eine oberste Steuerrekursinstanz verpflichtet ist, überhaupt nicht erfasst worden, sondern der Kleine Rat argumentiert auch in dieser Hinsicht in einer Art und Weise, die vor Art. 4 BV nicht bestehen kann.“ Und

Der Kampf ging zunächst um die Zulässigkeit der Abschreibungen überhaupt, dann um die Höhe der Abschreibungssätze. Langsam musste sich der Fiskus der Überzeugungskraft wirtschaftlicher Argumente beugen. Aber die aus schlechten Erfahrungen und Misstrauen geborene Abwehrtendenz ist nicht völlig verschwunden. Sie zeigt sich in den Vorschriften mancher Gesetze, die Abschreibungen auf bestimmten Objekten ausschliessen oder beschränken oder die an die sogenannte Realität der Abschreibung oder ihre Buchmässigkeit, vielleicht sogar an die Art der buchmässigen Vornahme, strenge Anforderungen stellen.

Die Praxis der Bundessteuern hat, mag sie auch manchen Wunsch offenlassen, einer richtigen Auffassung auch dort Bahn gebrochen, wo die Einsichten doch mangelhaft waren. So stellen schon die gewährten Abschreibungssätze[101]) gegenüber dem frühern Vorgehen mancher Kantone einen bedeutenden Fortschritt dar.

Ein Hinweis scheint hier noch angebracht:

Wenn die Steuerpraxis den Forderungen der Wirtschaft auf Einräumung bedeutender Abschreibungen und auch auf die Schaffung stiller Reserven nur zögernd entsprochen hat, so liegt nicht zuletzt ein Grund darin, dass das ältere Steuerrecht nicht über ein Korrektiv gegenüber übermässigen Abschreibungen verfügte. Die neuern Gesetze aber weisen alle dieses Korrektiv auf in der Möglichkeit der Besteuerung des Liquidationsgewinnes aus der Realisierung stiller Reserven. Wird das Unternehmen aufgelöst, so kommen in Form des Liquidationsgewinnes alle übertriebenen Abschreibungen wieder zum Vorschein, lebt es dagegen als

---

46 I 401: „Die Erwähnung des Erneuerungsfonds in diesem Zusammenhange rührt eben davon her, dass beim Erlass der VV der Begriff des echten Erneuerungsfonds als eines Bewertungskontos noch nicht abgeklärt war und unter dieser Bezeichnung vielfach auch Rückstellungen mit Reservecharakter verstanden wurden und zum Teil heute noch verstanden werden."

[101]) Für die WSt vgl. Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung betreffend einheitliche Abschreibungspraxis vom 1. April 1943, Archiv 12 S. 60.

werbender Bestandteil der Volkswirtschaft weiter, so hat der Fiskus Interesse daran, dass es innerlich gestärkt sei und dementsprechend unempfindlich gegen Wirtschaftskrisen werde. Es wird dann, da der Abschreibungsbedarf weitgehend gedeckt ist, noch Steuerleistungen zu erbringen vermögen, die dem Fiskus willkommen sein müssen. In diesem Sinne hat man von „Ersparnissen" gesprochen, von denen der Pflichtige und der Fiskus in schlechten Zeiten zehren könnten[102]).

Im Hinblick auf ihre Bedeutung sollen nachstehend einige wichtige Fragen des Abschreibungsrechtes einer Prüfung unterzogen werden.

2. Die Abschreibung soll die Wertverminderung ausgleichen, die das der Einkommenserzielung dienende Vermögen des Pflichtigen erleidet. Sie setzt also ein Einkommen aus einem Geschäfts- oder Gewerbebetrieb voraus, das erzeugt wird durch Zusammenwirken von Arbeit und Kapital, wobei der Erfolg nicht durch eine einfache Einnahmen- und Ausgabenrechnung, sondern nur unter Berücksichtigung von Zuwachs oder Schwund des werbenden Vermögens ermittelt werden kann.

Ist die Erwerbstätigkeit in einem freien Beruf mit einer Sacheinrichtung verbunden, so sollen auch hier Abschreibungen zugelassen werden.

3. Damit wird bereits die Frage der Buchmässigkeit der Abschreibungen berührt.

Buchmässigkeit der Abschreibung bedeutet, dass eine Abschreibung nur zugelassen wird, wenn der Steuerpflichtige sie in dem seiner Einschätzung zugrunde liegenden Rechnungsabschluss tatsächlich verbucht hat.

---

[102]) Perret: „Die Abschreibung im Krisenabgaberecht", Archiv 6 S. 113, erklärt, dass sich der Bundesfiskus angesichts der zeitlich beschränkten Erhebung der Bundessteuern nicht mit der Überlegung zufrieden geben könne, dass eine durch übermässige Abschreibung erzielte Gewinnschmälerung ordentlicherweise künftig durch einen entsprechenden Mehrgewinn ausgeglichen werde. Seit dieser Stellungnahme ist nun aber wohl eine Änderung der Verhältnisse eingetreten, die dieser Auffassung ihre Berechtigung nimmt.

Wird an diesem Grundsatz, der sich noch in zahlreichen Steuergesetzen findet, streng festgehalten, so hat das die Beschränkung des Rechts der Abschreibung auf die buchführenden Steuerpflichtigen zur Folge.

Diese Einschränkung wird mit der Notwendigkeit der Kontrolle begründet. Gesetzgeber und Praxis müssen sich jedoch entscheiden, ob sie um des Kontrollgedankens willen die wirtschaftliche Natur des Geschäftseinkommens verkennen wollen. Die Antwort sollte negativ lauten. Wesentlich sollte nicht sein, ob die Abschreibung buchmässig durchgeführt worden ist, sondern nur, ob sie geschäftsmässig begründet erscheint[103]). Das ist immer der Fall, wenn ein Geschäftsvermögen (Anlagen, Veräusserungsgegenstände wie Waren, Werkstoffe, Einrichtungen eines Freierwerbenden) vorhanden ist, bei welchem mit dem Zeitablauf erfahrungsgemäss Wertverminderungen eintreten.

Zutreffend ist auch darauf hingewiesen worden, dass bei allen Erfahrungszahlen, die für die Taxation von nichtbuchführenden Kaufleuten und Gewerbetreibenden verwendet werden, Abschreibungen bereits berücksichtigt sind. Diese Pflichtigen unterliegen demnach mit oder ohne Buchhaltung der gleichen Abschreibungspraxis. Wollte man das Recht zur Abschreibung nur auf Buchhaltungsführende beschränken und auch diesen ohne Rücksicht auf den Grund der Unterlassung nur buchmässig vorgenommene Abschrei-

[103]) Diesen Standpunkt hat die Oberrekurskommission des Kantons Zürich seit 1924 in konstanter Praxis eingenommen. Vgl. Blätter für Zürch. Rechtsprechung 1944 Nr. 63. Entscheid vom 17. Oktober 1944 in Zentralblatt 1945 S. 73 und weitere Zitate = Rechenschaftsbericht 1944 Nr. 35. Die Oberrekurskommission führt dort zu einem nicht publizierten Entscheid des Bundesgerichts i. S. Dr. L.G. vom 1. Juni 1942 aus: „Das Bundesgericht hat sich im genannten Entscheid auf den Standpunkt gestellt, dass der Begriff der Abschreibung schriftliche Aufzeichnungen voraussetze und dass es vom Gesichtspunkt des Steuerrechts aus unerlässlich sei, dass Abschreibungen buchmässig ausgewiesen seien. Die zürcherische Steuerpraxis steht auf einem gegensätzlichen Rechtsboden.“ — Ferner Bosshardt: „Das Problem der Abschreibung bei der zürcherischen Einkommenssteuer“, Archiv 12 S. 49 ff.

bungen gewähren, selbst wenn weitergehende Wertverminderungen und entsprechender Abschreibungsbedarf vorhanden sind, so würde man damit eine Rechtsungleichheit schaffen. Diese liesse sich nur beheben, wenn bei Anwendung der Erfahrungszahlen die darin mit Recht berücksichtigten Abschreibungen zum Nachteil des Steuerpflichtigen eliminiert würden[104]).

a) Die Frage, ob das Festhalten an der Buchmässigkeit der Abschreibungen sich aus Kontrollgründen rechtfertigen lässt oder ob nicht Ausnahmen zuzulassen sind, muss indessen richtigerweise im grössern Rahmen geprüft werden. Es handelt sich darum, zu entscheiden, wie weit der Steuerpflichtige überhaupt bei seinen buchhalterischen Unterlagen zu behaften sei.

Die Buchhaltung ist ein Beweismittel. Bei ihrer Würdigung ist zunächst ihrer Entstehung und ihrem Wesen Rechnung zu tragen.

Am Anfang jeder Buchhaltung steht historisch und nach Bedeutung das Inventar, also die Zählung und Aufzählung aller Vermögensgegenstände. Zur Ermittlung des Vermögensstandes oder gar des Geschäftserfolges durch Vergleich des Vermögens zweier aufeinander folgender Zeitpunkte genügt jedoch die blosse Schätzung und Aneinanderreihung nicht. Es muss vielmehr der Geldwert der einzelnen Aktiven festgesetzt werden. Diese Festlegung des Geldwertes kann nur bei Gegenständen des eigentlichen Geldverkehrs durch Messung erfolgen. In allen andern, der Zahl nach weitaus überwiegenden Fällen tritt an die Stelle der Messung die Schätzung. Jede Schätzung aber beruht auf

---

[104]) Was, wie Bosshardt, a.a.O., richtig bemerkt, bis jetzt noch niemandem eingefallen ist. Zutreffend ist auch, dass die Schätzung, die mangels Buchführung bei Ermittlung des Geschäftseinkommens stattzufinden hat, nicht als Strafe oder Vergeltung, sondern als Erkenntnismittel aufzufassen ist. Wenn sie auch verhüten soll, dass die Vernachlässigung der Buchführungspflicht ein Mittel der Steuerhinterziehung wird, so darf sie doch anderseits nicht bewirken, dass eine höhere Steuer veranlagt wird als bei richtiger Buchhaltung.

subjektiven Anschauungen. Sie ist nicht nur durch Kenntnisse und Erfahrungen, sondern auch durch das Temperament des Schätzers, seinen Optimismus oder seinen Pessimismus bestimmt. Dazu treten dann noch Faktoren sachlicher Art, insbesondere der Zweck der Schätzung.

b) Es darf daher nicht einfach von der allgemeinen menschlichen Erfahrung allein ausgegangen werden, dass in der Regel jeder seinen eigenen Vorteil am besten wahrzunehmen pflege und ihm deshalb bei Behaftung bei seinen eigenen buchhalterischen Unterlagen kein Unrecht geschehen könne. Diese Überlegung kann lediglich die Bedeutung haben, dass eine — widerlegbare — Vermutung für die Richtigkeit solcher Unterlagen angenommen wird. Ersatz oder Ergänzung der Buchhaltung durch andere Beweismittel muss also möglich sein. Wenn nach Art. 9 ZGB öffentliche Register und öffentliche Urkunden für die durch sie bezeugten Tatsachen vollen Beweis nur bis zum Nachweis der Unrichtigkeit ihres Inhalts erbringen und dieser Nachweis an keine besondere Form gebunden ist, so wäre es widerspruchsvoll, anzunehmen, im Steuerrecht schaffe eine Privaturkunde — das ist die Buchhaltung des Pflichtigen — einen vollen Beweis.

Der Kardinalgrundsatz der Besteuerung nach der wirklichen Leistungsfähigkeit verlangt vielmehr zum vornherein die Anwendung objektiver Wertmasstäbe. Daher kann nicht entscheidend auf die subjektiven Auffassungen des Steuerpflichtigen abgestellt werden.

Die hier vertretene Auffassung entspricht der Praxis des Bundesgerichts[105]).

---

[105]) Vgl. BGE 56 I 30, wo eine Reduktion des steuerbaren Erwerbs auf Grund einer Expertise wegen Wertverminderungen auf Warenvorräten vorgenommen wurde. Diese Wertverminderung war erst durch einen Experten festgestellt worden. Dabei war nur die Vermögens-, nicht aber die Erwerbstaxation angefochten, und die Reduktion erfolgte erst durch das Bundesgericht.

Entscheid vom 18. Dezember 1940, Archiv 10 S. 27, wo erkannt wird, eine Gesellschaft könne die Abweichung von der Gewinn- und Verlustrechnung für die Berechnung des Reingewinns

Will der Pflichtige die Vermutung der Richtigkeit der eigenen Unterlagen zerstören, so trägt er freilich die volle Beweislast, und es ist auch gegeben, an diesen Beweis strenge Anforderungen zu stellen. Es soll weder leicht noch einfach sein, die eigene Buchhaltung und die eigene Steuererklärung zu verleugnen.

Die nämliche Sachlage wie bei den Abschreibungen liegt auch bei den Geschäftsverlusten vor. Auch bei nichtbuchführungspflichtigen Geschäften müssen Geschäftsverluste berücksichtigt werden. Es hätte ungleiche Behandlung zur Folge, wenn die Berücksichtigung deswegen ausgeschlossen würde, weil die Ermittlung des Geschäftseinkommens mangels geordneter Buchführung auf dem Weg der Schätzung stattfinden muss[106]).

---

verlangen, sofern sie nachweise, dass diese Buchungen unrichtig seien und den rechtlichen und tatsächlichen Verhältnissen nicht entsprächen.

Entscheid vom 29. Mai 1943, Archiv 11 S. 209, wo ausgeführt wird, dass nachträglich bekannt gewordene neue Tatsachen, so von einem frühern Direktor verursachte Spekulationsverluste, zur Berücksichtigung zuzulassen seien und dies sogar erst im Rekursverfahren. Dieser Standpunkt ist richtig, obwohl man sich wahrscheinlich die Überlegung hätte machen können, dass der Steuererlass für die Gesellschaft am Ende zu einem ähnlichen Ergebnis hätte führen können.

BGE 62 I 149, wo bei einer Aktiengesellschaft frei überprüft wurde, ob die beanspruchten steuerrechtlichen Abschreibungen auf Grund der vom Steuerpflichtigen beigebrachten Unterlagen geschäftsmässig begründet seien.

Entscheid vom 18. Dezember 1940, Archiv 10 S. 30, wo gesagt wird: „Es mag Ausnahmefälle geben, für die das gesetzliche Schema, Verbindlichkeit der Bilanz für die Steuerveranlagung, nicht passt und doch nicht anzunehmen ist, dass eine angemessene Berücksichtigung des Sondertatbestandes ausgeschlossen sein soll."

[106]) Vgl. Bosshardt, a.a.O., der darauf hinweist, dass Art. 22 lit. c WStB, der nur die verbuchten Geschäftsverluste abzugsberechtigt erklärt, nicht durchführbar ist, weil nicht gesagt wird, ob es sich um buchführungspflichtige oder nichtbuchführungspflichtige Unternehmen handeln müsse. Es wird in diesem Zusammenhang ein Beispiel Henggelers erwähnt: „Soll der Viehhändler, der durch Seuchen Schaden gelitten hat, diesen Verlust allein

Auf die Forderung der Buchmässigkeit der Abschreibung sollte daher in Gesetzgebung und Praxis verzichtet werden[107]). Das hat WStB (22 und 49), Thurgau (15 und 44), St. Gallen (20 und 46), Bern (36 und 64) und Aargau (20) getan[108]).

4. Zeigen sich Gegensätze zwischen wirtschaftlicher Betrachtungsweise und steuerlichen Überlegungen der Kontrolle und des Fiskalertrags schon hinsichtlich der Buchmässigkeit der Abschreibung, so sind die Meinungsverschiedenheiten hinsichtlich der sogenannten Realität der Abschreibung noch grösser. Unbestritten ist, dass nur eine Wertverminderung zur Abschreibung führen kann, bestritten dagegen, ob diese bereits eingetreten oder bloss drohend sein muss. Im letztern Fall spricht man nicht von Abschreibungen, sondern von Rückstellungen. Solche künftig zu erwartenden Minderwerte werden in ältern Gesetzen und in der frühern Steuerpraxis nicht erwähnt. Heute ist diese Auffassung als zu eng verlassen worden[109]). Es springt zu sehr in die Augen, dass am Bilanzstichtag bereits vorhandene, wenn auch zahlenmässig noch nicht genau feststellbare Werteinbussen (nicht veranlagte abziehbare Steuern, Prozessrisiken usw.) einkommens- und vermögensschmälernd sind und dass es auch den Fiskus bei einer periodischen Steuer nicht sehr berührt, in welchem Zeitpunkt er solche Umstände zur Wertberichtigung zulassen will.

---

deshalb nicht geltend machen können, weil er nicht kaufmännische Bücher geführt hat?"

[107]) Obwohl KAB (22 und 48) Buchmässigkeit der Abschreibung nicht verlangte, hat das Bundesgericht zuungunsten des Steuerpflichtigen dieses Erfordernis aufgestellt in 62 I 161. Es hat dort unverbuchte Abschreibungen selbst dann nicht zugelassen, wenn auf andern Bilanzposten zu hohe Abschreibungen nicht anerkannt wurden.

[108]) Bern 36 Abs. 2: „Die Abschreibungen und Rückstellungen sind buchmässig nachzuweisen. Liegt der Bemessung des Einkommens keine Buchhaltung zugrunde, so ist der erfahrungsgemässen Verminderung Rechnung zu tragen."

[109]) Vgl. BGE 69 I 275.

Um Zweifelsfällen gerecht werden zu können, ist für die Kriegsgewinnsteuer (KStB 26) aus dem ausländischen Recht das sogenannte Schwebeverfahren übernommen worden. Danach können Abschreibungen und Rückstellungen unter Vorbehalt späterer Abrechnung vorläufig bewilligt werden. Dieses Verfahren wird namentlich angewendet für gefährdete ausländische Debitorenguthaben, für Kontraktrückstellungen und für Wiederbeschaffungsrückstellungen[110]). Das Schwebeverfahren ist eine bemerkenswerte Neuerung, die sich wahrscheinlich im schweizerischen Steuerrecht nach und nach überall Eingang verschaffen wird.

5. Mit der Realität der Abschreibung hängt auch die weitere Frage zusammen, innerhalb welches Zeitraums die Wertverminderung eingetreten sein muss, um steuerrechtlich berücksichtigt werden zu können. Manche Gesetze (so Aargau 20) und auch die Praxis des Bundesgerichts für die Krisenabgabe und die Wehrsteuer[111]) — die von manchen Kantonen nachgeahmt wurde — wollen Abschreibungen nur zulassen zum Ausgleich der während der Bemessungsperiode eingetretenen Wertverminderungen. Eine Nachholung versäumter, an sich zulässiger, ja notwendiger Abschreibungen soll nicht gestattet sein. Dieses Verbot wird mit der fiskalisch anmutenden Begründung gerechtfertigt, dass es angesichts der Progression nicht dem Belieben des Steuerpflichtigen überlassen sein könne, die Höhe der jährlichen Reingewinne dadurch zu beeinflussen, dass er nach seinem Ermessen die Ergebnisse der Berechnungsperiode untereinander ausgleiche und diejenigen einer Periode zugunsten oder zu Lasten einer andern vermindere oder erhöhe.

---

[110]) Vgl. Näheres bei Herold: „Aktuelle Fragen des Kriegsgewinnsteuerrechts", insbesondere S. 32 ff. Ferner Henggeler, Komm. KGSt Art. 26.

[111]) Vgl. 62 I 157, ferner nicht publizierter Entscheid i. S. Portland-Zementwerk Würenlingen-Siggenthal AG. vom 22. Dezember 1942.

Soll der Grundsatz, dass nur die Entwertung der Bemessungsperiode in Betracht zu ziehen sei, in vollem Umfang gelten, so wäre auch die vielfach übliche Abschreibung im Erstellungs- oder Anschaffungsjahr für Mobiliar und Werkzeuge nicht erlaubt.

Es fragt sich jedoch, ob eine derartige Einschränkung der Abschreibungsmöglichkeit dem Sinn jener Gesetze entspricht, die sich damit begnügen, auf das „geschäftsmässig" Begründete hinzuweisen und über die Zulässigkeit der Abschreibungen weiter keine Vorschriften aufzustellen (so Thurgau 44, Bern 36, WStB 49). Dieser Hinweis auf die geschäftsmässige Begründetheit kann doch nur bedeuten, dass sich die Abschreibungspraxis möglichst weitgehend an die Richtlinien anlehnen soll, die die kaufmännische Bilanzierungspraxis in langer Erfahrung herausgebildet hat[112]). Dabei muss nicht besonders betont werden, dass eine Nachprüfung der kaufmännischen Jahresrechnung trotzdem vorbehalten bleiben muss, weil die Abschreibungen und Rückstellungen nicht über ihren eigentlichen Zweck hinaus, die wirkliche Wertverminderung zum Ausdruck zu bringen, anerkannt zu werden brauchen. Das Verbot der Nachholung versäumter Abschreibungen aber kann dazu führen, dass Entwertungen, deren Eintritt unbestritten ist, bei der Steuerveranlagung überhaupt nicht berücksichtigt werden können. Auch verunmöglicht man mit ihm schwächern Unternehmungen, sich zu erholen[113]).

[112]) So auch die zürcherische Oberrekurskommission in einem Entscheid vom 14. November 1944, Zentralblatt 1945 S. 99 = Rechenschaftsbericht der Oberrekurskommission Zürich 1944 Nr. 29. Am gleichen Ort, Nr. 30, wird in Bestätigung einer langjährigen Praxis ausgeführt: „Es besteht keine Veranlassung, die zürcherische Abschreibungspraxis, die sich während 25 Jahren herausgebildet und gerade wegen ihrer nicht engherzigen Handhabung bewährt hat, den Verhältnissen bei der Kriegsgewinnsteuer anzupassen." — In Zürich sind denn auch Steuerstreitigkeiten über Abschreibungsfragen selten, während sie im Bund nach Perret, Komm. zu Art. 49 WStB N. 6, für die Krisenabgabe häufig waren.

[113]) KGStB (6) will früher notleidenden Betrieben in Verfolgung dieses Gedankens dadurch helfen, dass bei ihnen auf die Not-

Das widerspricht der wirtschaftlichen Betrachtungsweise der Steuer[114]).

VIII. Die Abzugsfähigkeit bezahlter Steuern.

1. Angesichts der stets wachsenden Steuerlast und der Vielfalt der Besteuerung ist die Frage der Abzugsfähigkeit der Steuer bei der Einkommens- und Ertragsbemessung von grosser Bedeutung. Langsam ergeben sich für sie gewisse Grundsätze der Steuerpraxis. Doch besteht auch heute noch eine Reihe verschiedener Ordnungen. Die Furcht vor der Reduktion der Steuereinnahmen hat bis jetzt eine juristisch klare Lösung verhindert.

2. Einigkeit besteht in der Doktrin[115]) darüber, dass bei der Einkommensbemessung für natürliche Personen Steuern und sonstige öffentliche Abgaben nur abzugsberechtigt sind, sofern ihre Entrichtung mit der Einkommenserzielung in einem direkten Zusammenhang steht, sei es, dass die Abgaben eigentliche Gewinnungskosten sind, sei es, dass sie die Einkommensquelle selbst belasten, so dass dem Steuerpflichtigen nur ein um sie verkleinerter Einkommensbetrag zufliesst. In die erste Kategorie gehören Wasserrechtsabgaben, Grundeigentümerbeiträge, Gewerbepatentabgaben, Gerichts- und Verwaltungsgebühren, Verkehrssteuern, wie Zölle, Urkundenstempel und Umsatzabga-

---

wendigkeit vermehrter Abschreibungen in billiger Weise Rücksicht zu nehmen sei.

[114]) Vgl. weitere Ausführungen über die Abschreibungs- und Rückstellungspraxis bei Henggeler, Komm. zu KGSt Nachtrag N. 4 zu Art. 6, insbesondere die Kritik in N. 5 f., 9 b, 11 a, 14 a, 18 b, 23 a, 25 a, die eine wirtschaftlichere Betrachtungsweise wünscht.

[115]) Vgl. Blumenstein, System, S. 140, 147 und die dort angegebene Literatur, insbesondere Pfeiffer, Zentralblatt 1941 S. 93 ff., und Hammer, Zentralblatt 1941 S. 317.

Ferner Herold: „Steuerschuld und Amnestie", Steuer und Wirtschaft Bd. 1 1945, wo die Frage der Behandlung der Steuerschuld bei der Bilanzierung, nicht bloss die Abzugsfähigkeit der Steuer am Einkommen oder Reingewinn zum Gegenstand der Untersuchung gemacht wird.

ben usw.; in die zweite Kategorie die an der Quelle bezogenen Verkehrssteuern, so namentlich die Couponssteuern.

Für die andern Steuern aber wird angenommen, dass bei ihnen die Steuerentrichtung lediglich eine Einkommensverwendung darstelle und dass somit ein Abzug nicht möglich sei.

Für die juristischen Personen, die der Ertragsbesteuerung unterworfen sind, nimmt die Steuerrechtslehre dagegen an, es ergebe sich aus der Natur der Ertragssteuer, dass bezahlte Steuern dem bilanzmässigen Reingewinn nicht zuzurechnen seien[116]).

3. Gesetzgebung und Praxis stehen jedoch zur Lehre im Widerspruch.

Zunächst hat KGStB 5 alle bezahlten Steuern — ausser der Kriegsgewinnsteuer selbst — abzugsfähig erklärt. Dieser Abzug, der als auf Billigkeitsgründen beruhend bezeichnet wird, wird darauf zurückgeführt, dass alle der Kriegsgewinnsteuer mit ihren hohen Sätzen unterworfenen Pflichtigen, die alle Betriebsinhaber sind, ohne Rücksicht auf die Rechtsform ihres Unternehmens gleich behandelt werden sollten.

Umgekehrt aber halten eine Reihe von Kantonen an der Auffassung fest, dass die von den Erwerbsgesellschaften bezahlten direkten Steuern keine Geschäftsunkosten seien. Andere sehen das entscheidende Moment für die Frage der Abzugsfähigkeit in der Unterscheidung, ob es sich um eine direkte oder indirekte Steuer handle. Wieder andere lassen zwar den Abzug der Bundessteuern zu, nicht aber den Abzug der eigenen Steuern und umgekehrt.

Zur Illustration des gegenwärtigen Rechtszustandes mag die Abzugsberechtigung der Kriegsgewinnsteuer bei der Veranlagung der kantonalen Einkommens- und Ertragssteuern erwähnt werden (Stand vom 26. April 1945).

Danach ist die Kriegsgewinnsteuer nicht abzugsfähig für natürliche Personen in Luzern, Uri, Obwalden, Basel-

---

[116]) Vgl. jedoch BGE 47 I 371.

Stadt, Graubünden, Tessin, Waadt, Wallis, in Neuenburg bloss zu 75 Prozent, wohl aber in allen andern Kantonen.

Juristische Personen können sie nicht abrechnen in Uri, Obwalden, Graubünden, Wallis, zu bloss 75 Prozent in Neuenburg, partiell im Tessin. Dagegen lassen die übrigen Stände[117]) die Abrechnung zu.

Es erhöht das Missbehagen, wenn festgestellt werden muss, dass die Frage der Abzugsfähigkeit, besonders der Bundessteuern, vielfach nicht durch Gesetz geregelt ist, sondern dass Regierungsratsbeschlüsse oder Dienstanleitungen der Steuerverwaltungen massgebend sind.

4. Dieser verwirrende, der Konsequenz ermangelnde Rechtszustand bedarf der Neuordnung.

Der Geldbedarf der öffentlichen Hand mag Schranken erforderlich machen und verbieten, die allgemeine Abzugsfähigkeit im Sinne der Kriegsgewinnsteuer einzuführen[118]). Das ist zu bedauern, weil dies eine klare Regelung wäre. Jedenfalls aber sollte bei den Gesetzesrevisionen nicht nur nach fiskalischen Gesichtspunkten geprüft werden, welche seiner eigenen Steuern und welche der Kantone und Gemeinden der Bund abzugsfähig erklären will und im weitern für die Kantone, welche Bundessteuern und welche eigenen und Gemeindesteuern sie zur Abrechnung zuzulassen bereit sind. Heute stimmen allerdings auch die neuen Gesetze lediglich im Abzug der Kriegsgewinnsteuer überein (Bern 230, St. Gallen 20, Aarau 20 lit. h). St. Gallen (20) lässt den Steuerabzug bei den Kapitalgesellschaften der Doktrin entsprechend zu, Bern dagegen nicht (40, 64)[119]).

---

[117]) Vgl. über die rechnerischen Folgen einer Nichtanrechnung Henggeler, Komm. zu Art. 5 KGStB N. 8. Danach kann es Fälle geben, in denen eine Gesellschaft, die einen Reinertrag von 200 000 Fr. herausgewirtschaftet hat, unter Umständen eine Steuerleistung von 206 000 Fr. erlegen muss. Der Ertrag reicht also nicht einmal aus, um die darauf berechneten Steuern zu bezahlen.

[118]) Für sie tritt ein Herold, a.a.O., S. 40, ebenso Hammer, a.a.O.

[119]) Bern (40) erklärt als nicht abzugsfähig „die direkten Steuern des Bundes, des Kantons und der Gemeinden", trifft dann

IX. Das Steuerstrafrecht.

1. Die Strafwürdigkeit der mangelhaften Erfüllung der Steuerpflicht steht fest, und die Rechtsordnung kann, soll sie durchgesetzt werden, gerade auf diesem Gebiet die Sanktionen nicht entbehren. Noch aber ist vielfach die Auswirkung jener Anschauung lebendig, die dafür hielt, das Steuerrechtsverhältnis sei weitgehend einem privatrechtlichen Schuldverhältnis gleichzusetzen. Es ist weiter von Bedeutung, dass schlechte Steuergesetze öfters eine Art Notstand geschaffen haben. Dazu tritt die Frage der Steuerverwendung; die Wandelbarkeit der Steuergesetzgebung, die heute verbietet, was gestern erlaubt war; die als ungleich empfundene Veranlagung und schliesslich — nicht zuletzt – die Selbstsucht, die dazu führt, Unlustgefühle zu empfinden, dass man einen Teil seines Einkommens opfern muss, den man sich lieber selbst gönnen möchte. So kann man wohl sagen, dass die Steuerdelikte in die Kategorie jener Verfehlungen gehören, die zu begehen dem Gerechtigkeitssinn des Volkes nicht unbedingt verboten scheint und dass Steuervorschriften von vielen verletzt werden ohne Gefühl des Rechtsbruches, ohne schlechtes Gewissen[120]).

---

aber in den Übergangsbestimmungen (230) eine Sonderregelung für die Kriegsgewinnsteuer oder eine andere an ihre Stelle tretende eidgenössische Steuer.

[120]) Vgl. zum folgenden Blumenstein, System, S. 200 ff., ferner S. 208 ff., insbesondere S. 222; Wyss: „Über das Wesen und die Handhabung des Steuerstrafrechts", Archiv 13 S. 145 ff.; Haffter: Unveröffentlichtes Gutachten „Die Reform des Steuerstrafrechts", erstattet dem Eidg. Finanz- und Zolldepartement am 30. November 1944.

Über die Entwicklung der Rechtsauffassungen auch Dora Roeder: „Die Steuervergehen des zürcherischen Gesetzes betreffend die direkten Steuern vom 25. November 1917", mit Literaturangaben, wo auf eine alte Weisung des zürcherischen Regierungsrates zur Einführung der amtlichen Inventur im Todesfall verwiesen wird, die folgenden Wortlaut hat: „Ein Mann, der mit Kummer und Sorgen, mit Überwindung von Hindernissen, mit Entbehrungen aller Art allmählich zu etwas Vermögen gelangt, der im immer-

Soll man sich damit abfinden?

Die Zeitläufe haben uns in manchem gezwungen, neue Wege zu beschreiten. Nicht nur im Kriegswirtschaftsrecht, sondern auch im gemeinen Strafrecht sind zahlreiche neue Deliktstatbestände geschaffen worden, die sich ihrem Wesen nach vom Steuerunrecht nicht stark unterscheiden. Das Kriegswirtschaftsrecht hat sich nicht damit begnügt, den Schwarzhandel und andere kriegswirtschaftliche Vergehen als unabwendbares Naturereignis zu betrachten. Soll es mit der Steuerhinterziehung anders sein? Die Überlegungen, die zur Pönalisierung derartiger Handlungen des täglichen Lebens führten, wie sie die wirtschaftliche Gebarung des einzelnen darstellt, gelten auch hinsichtlich der Beteiligung an den öffentlichen Lasten. Auch hier wird sich die Wechselwirkung zwischen Bestrafung und Schärfung des Rechtsbewusstseins einstellen. Die wiederholten Steueramnestien haben im übrigen gestattet, alte Verfehlungen auf dem Wege der tätigen Reue hinsichtlich der Straffolgen ungeschehen zu machen. Es ist alles geschehen, um das Steuergewissen durch Aufklärung über die Bedeutung der Steuerehrlichkeit zu schärfen. Wer auch jetzt noch seinen Verpflichtungen nicht nachkommen will, verdient wenig Schonung. Auch darf die staatspolitische Seite der Frage nicht übersehen werden. Die Demokratie ist eine Staatsform, die nur in einer Atmosphäre der Selbstzucht und der Opferbereitschaft gedeihen kann. Sie erträgt es nicht, dass eine grosse Anzahl ihrer Angehörigen die Beteiligung an den Staatslasten ganz oder teilweise auf die weniger Klugen

---

während Kampfe gegen das in keinem Verkehr ausbleibende Missgeschick den Ernst des Lebens kennengelernt hat, wird meist sein Eigentum in bescheidenem Masse werten, weil er immer fürchtet, er könne das Erworbene wieder verlieren, oder auch weil er sich gewissermassen vor sich selbst scheut, ein grosses Vermögen zu zeigen, nachdem er so lange gewohnt war, eine von seiner Umgebung weniger beachtete Stellung einzunehmen. Wer will es dem Pflichtigen als eine Gesetzesübertretung anrechnen, wenn sich bei der Inventarisierung ein Vorschuss ergibt?"

oder weniger Gewissenlosen abzuwälzen sucht. Die früher übliche Toleranz ist daher nicht mehr zeitgemäss.

Das Steuerstrafrecht soll jedoch nicht bloss verschärft, sondern auch verfeinert werden.

2. Das eidgenössische Strafgesetzbuch regelt weder das Steuerstrafrecht des Bundes noch jenes der Kantone. Art. 335 Ziff. 2 macht im Gegenteil einen Vorbehalt zugunsten der Kantone, denen für die Gestaltung ihres Steuerstrafrechts nach jeder Richtung hin volle Freiheit gelassen wird. Darin kommt zum Ausdruck, dass nach der herkömmlichen Auffassung die Steuerdelikte nicht dem gewöhnlichen Strafrecht unterstellt werden sollen. Man wird sogar weitergehend feststellen dürfen, dass über die Ausgestaltung des Steuerstrafrechts nicht nur in den Kantonen, sondern auch im Bund uneinheitliche Vorstellungen bestehen. Das hängt mit der schon früher erwähnten formalen Unvollkommenheit unserer Fiskalgesetzgebung zusammen. Daneben ist einzuräumen, dass angesichts der Verschiedenheit der einzelnen Steuerarten eine einheitliche Regelung des Steuerstrafrechts auch sachliche Schwierigkeiten bietet. Diese sind jedoch nicht unüberwindlich, sofern man sich entschliesst, die innere Verwandtschaft zwischen Steuerstrafrecht und gewöhnlichem Strafrecht anzuerkennen.

3. a) Die in vielen Kantonen bestehende Ordnung ruft zunächst schon der Kritik, weil in der Gesetzgebung das Institut der Steuernachforderung fehlt oder sein Wesen verkannt wird. Dem Gemeinwesen muss neben der Steuerforderung nämlich auch das Recht der Nachforderung dann zugestanden werden, wenn ihm eine Steuerleistung entgangen ist, weil sie gar nicht oder nicht in der dem Gesetz entsprechenden Weise bemessen und geltend gemacht werden konnte. Die Steuernachforderung ist keine Strafe, sondern blosse Wiederherstellung des vom Gesetz gewollten Zustandes. Sie lässt sich letztlich aus den nämlichen Überlegungen herleiten wie der Bereicherungsanspruch des Privatrechts[121]), denn auch hier liegt eine ungerechtfertigte,

[121]) Vgl. Becker, Komm. Vorbem. zu OR Art. 62 ff. N. 11.

grundlose Vermögensverschiebung vor, wenn es sich auch um Ausgleichsansprüche öffentlich-rechtlicher Natur handelt. Mit der rein verwaltungsrechtlichen Forderung kann allerdings eine Deliktsforderung konkurrieren. Das ist dann der Fall, wenn die Kürzung der Steuerleistung auf ein gesetzwidriges Verhalten des Steuerpflichtigen zurückgeht. Grundsätzlich aber kann es für die Berichtigung einer unrichtigen Veranlagung nicht auf ein Verschulden des Pflichtigen ankommen. Auch der Unzurechnungsfähige soll der Nachsteuer unterliegen.

Die Grenze der Steuernachforderung liegt darin, dass sie nicht auf eine Gesetzesänderung oder auf eine veränderte Auffassung der Veranlagungs- oder der Steuerjustizbehörden hinsichtlich der Steuerbemessungsgrundlagen (andere Bewertung, veränderte Rechtsauffassung über den Gewinncharakter gewisser der Einschätzungsbehörde bekannter Bestandteile des Roheinkommens, wie Spesen, Abschreibungen und ähnliches) gestützt werden darf. Einem solchen Zurückkommen auf die Einschätzung steht die Rechtskraft des Taxationsentscheids entgegen.

Die Steuernachforderung in diesem Sinn kennen Bern (175) und Aargau (§ 96), wobei die Nachzahlung auf 5 bis 6 Jahre befristet wird.

b) Häufiger als die klare Scheidung von Steuernachforderung und Strafsteuer ist im schweizerischen Steuerrecht die Verbindung beider Institute, sei es, dass die Nachforderung in der Strafforderung inbegriffen ist, in ihr also aufgeht, oder aber, dass sie, wenn auch für sich errechnet, mit der Strafsteuer erhoben wird. In diesen Fällen wird die Nachsteuerforderung regelmässig auch im Steuerstrafverfahren geltend gemacht. So verwischen sich die grundsätzlichen Unterschiede zwischen dem Ausgleichsanspruch des Gemeinwesens und seinem von diesem verschiedenen Strafanspruch wegen schuldhafter Nichterfüllung von Steuerpflichten: Jede Steuerverkürzung wird ohne Rücksicht auf

das Verhalten des Pflichtigen zur strafbaren Hinterziehung[122]).

4. Die Verwischung dieses Unterschiedes kann deswegen nicht hingenommen werden, weil nach der unser Rechtsleben beherrschenden Auffassung jede Strafe ein Verschulden voraussetzt. Die Lehre vom Formaldelikt, insbesondere auch von der Steuerhinterziehung als Formaldelikt, widerspricht unserm Rechtsempfinden[123]). Es ist nicht angängig, dass sich das Steuerstrafrecht länger dieser Rechtsanschauung verschliesst. Administrative Vereinfachung ist kein hinreichendes Argument, um die Verwirklichung eines solchen Postulates abzulehnen[124]). Das Verschulden, sei es Vorsatz oder Fahrlässigkeit, als subjektive Voraussetzung einer Bestrafung im Verwaltungsstrafrecht ist lange genug gefordert worden[125]).

---

[122]) Typische Regelung Thurgau (84 ff.). Diese wurde noch 1933 aus dem alten Steuergesetz übernommen. Wer unrichtig versteuert, hat für 10 Jahre nachzuzahlen. Zur Nachzahlung treten Zuschläge, die mit dem Prozentsatz der unrichtigen Versteuerung automatisch steigen. Das Verhalten des Pflichtigen spielt keine Rolle, es sei denn, es liege eigentlicher Steuerbetrug vor, was zu weitern Strafen führen kann. Immerhin hat die Steuerrekurskommission in einem nicht publizierten Urteil die Behauptung, der Pflichtige sei geisteskrank gewesen, materiell untersucht (und dann allerdings verneint), was darauf schliessen lässt, dass sie das Bedürfnis empfand, die gesetzliche Regelung des Formaldelikts zu mildern.

[123]) Vgl. schon BGE 39 I 401.

[124]) Vgl. Mitteilung Jäggi über „Grundsätze und Handhabung des schaffhausischen Steuerstrafrechts", Protokoll der Konferenz staatlicher Steuerbeamter 1944 S. 54, wonach das schaffhausische Nach- und Strafsteuerrecht das Verschuldensprinzip nicht kennt. Es stelle ausschliesslich auf den objektiven Sachverhalt ab. „Für die Praxis ist die Ausschaltung des Verschuldensprinzips natürlich eine grosse Vereinfachung."

[125]) Vgl. Fleiner: „Institutionen des deutschen Verwaltungsrechts", 4. Aufl. S. 205, mit Literaturangaben. — Auf dem Boden des Verschuldens steht auch Zürich, vgl. Rechenschaftsbericht der Oberrekurskommission 1943 Nr. 62 und 63, wo als Voraussetzung für die Annahme eines Verschuldens die Zurechnungsfähigkeit verlangt wird. Ein Steuerpflichtiger, der wegen Geisteskrankheit,

Eine Mittellösung zwischen Verschuldensprinzip und Formaldelikt findet sich in jenen Gesetzen, die Schuldvermutungen aufstellen, diesen gegenüber jedoch einen Exkulpationsbeweis zulassen: Die Strafbarkeit wird ausgeschlossen, wenn dem Steuerschuldner bei objektiver Rechtswidrigkeit seines Verhaltens der Beweis seiner Schuldlosigkeit gelingt. Diese Regelung widerspricht den Grundsätzen, die unsern Strafprozess beherrschen. Es darf bezweifelt werden, ob Schuldvermutungen im Fiskalstrafrecht wirklich unentbehrlich sind[126]).

Dem Verschuldensprinzip entspricht es auch, die vorsätzliche und die fahrlässige Handlung nicht der gleichen Strafandrohung zu unterstellen (so St. Gallen 107, Aargau 97, Bern 179). Dem lässt sich kaum entgegenhalten, dass vorsätzliche und fahrlässige Widerhandlung den Steueranspruch gleicherweise gefährde, denn die nämliche Überlegung trifft auch im gewöhnlichen Strafrecht zu (z. B. bei den Tötungs- und Körperverletzungsdelikten). Anerkennt

---

Blödsinn oder schwerer Störung des Bewusstseins zur Zeit der unrichtigen Versteuerung nicht fähig gewesen ist, das Unrecht seines Verhaltens einzusehen oder gemäss seiner Einsicht in das Unrecht seines Verhaltens zu handeln, könne keine schuldhafte Steuerhinterziehung begehen. (Bestätigung der Praxis.)

Blumenstein, a.a.O., S. 214, weist darauf hin, dass das Verschulden oft als Merkmal in die gesetzliche Umschreibung des Tatbestandes aufgenommen wird, indem von „wissentlicher Verheimlichung", „absichtlicher Entziehung" gesprochen wird.

[126]) Vgl. Kirchhofer, Zeitschrift für Schweiz. Strafrecht 48 S. 157: „Es ist aber sehr die Frage, ob für die Schuldvermutung im Fiskalstrafrecht und namentlich in unserm Zollrecht ein wirkliches Bedürfnis besteht, ob sie im Grunde nicht mehr nur der Bequemlichkeit der Verwaltung dienen soll und eine nicht begründete Privilegierung fiskalischer Ansprüche darstellt. Wenn, wie es in der Regel und speziell im Zollrecht zutrifft, auch die fahrlässige Begehung strafbar ist und an das Verhalten des Pflichtigen in dieser Hinsicht ein strenger Massstab angelegt wird, bietet der Nachweis des Verschuldens kaum besondere Schwierigkeiten. . . . Die Schuldvermutung ist wohl nichts anderes als eine unnötige Etappe auf dem Übergang von der Erfolgshaftung zur reinen Schuldhaftung."

man den Einwand, so kehrt man auf diesem Umweg wieder zur Erfolgshaft zurück.

Als Ausfluss des Verschuldungsprinzips ist es schliesslich zu betrachten, wenn die tätige Reue in Form der Selbstanzeige zur Strafmilderung führt (so Bern 179, St. Gallen 108, Aargau 99).

b) Unabgeklärt ist auch im gewöhnlichen Strafrecht die Frage, ob zum Vorsatz das Bewusstsein der Rechtswidrigkeit gehört. In seiner neuern Praxis verlangt das Bundesgericht[127]) nur das Bewusstsein „unrecht zu handeln", nicht aber das Bewusstsein der Strafbarkeit oder Kenntnis des betreffenden Verbots. Bern (179 Abs. 2) erklärt, dass Unkenntnis der gesetzlichen Bestimmungen und der darauf beruhenden Vorschriften das Verschulden nicht ausschliesse. Ausländische Steuergesetze[128]) lassen dagegen straffrei, wer in unverschuldetem Irrtum über das Bestehen oder die Anwendbarkeit steuerrechtlicher Vorschriften die Tat für erlaubt gehalten hat. Auch das kriegswirtschaftliche Strafrecht bestimmt in Abweichung von StGB Art. 18 Abs. 2, dass eine kriegswirtschaftliche Widerhandlung vorsätzlich nur verübe, wer die Tat mit Wissen und Willen sowie in Kenntnis der Rechtswidrigkeit ausübe[129]).

5. Die Umschreibung der strafbaren Tatbestände ist uneinheitlich. Unter dem Einfluss des Bundessteuerrechts,

---

[127]) Vgl. BGE 60 I 418, 62 I 51, 68 IV 29.

[128]) So Reichsabgabeordnung § 395 [1b].

[129]) Was Hafter, getreu seiner sonstigen Stellungnahme zu dieser Frage (Strafrecht, Allgemeiner Teil, S. 115 ff., 132 ff.) auch für das Steuerstrafrecht empfiehlt. — Fälle von Rechtsirrtum sind in der Steuerpraxis häufig. Sie führen zu objektiv unvollständigen oder unrichtigen Deklarationen (z. B. unerlaubter Abzug bezahlter Steuern u. ä.), werden jedoch von einer verständigen Einschätzungsbehörde ohne Rechtsnachteil für den Pflichtigen durch blosse Korrektur erledigt. — Vgl. auch BGE 34 I 625, 36 I 566. — Ferner Art. 52 Abs. 1 des Bundesratsbeschlusses über die Warenumsatzsteuer vom 29. Juli 1941 mit Ergänzungen: „Der Angeschuldigte wird von der Strafe (wegen Hinterziehung der Steuer) befreit, wenn er nachweist, dass ihn kein Verschulden trifft und namentlich, dass er alle Sorgfalt angewendet hat, um die Vorschriften zu befolgen."

das hier bahnbrechend vorangegangen ist, hat sich indessen eine gewisse Systematik durchgesetzt. Es wird nun in der Regel unterschieden zwischen der Steuerhinterziehung, dem Steuerbetrug und den blossen Verfahrenswiderhandlungen (so St. Gallen 105 ff.), die Ungehorsamsdelikte sind. Bern (173 ff.) teilt ein in einfache und schwere Hinterziehung (diese ist eigentlicher Steuerbetrug) und Ungehorsam[130]; die Wehrsteuer (130 ff.) in Hinterziehung und sonstige Widerhandlungen, die Kriegsgewinnsteuer (39 ff.) dagegen wiederum in Hinterziehung, Steuerbetrug und sonstige Widerhandlungen. Dazu treten gelegentlich noch die Steuergefährdung in Form des Hinterziehungsversuchs (so Bern 176) oder der Störung der Steuersicherung (KGStB 41 Verhinderung oder Störung des Vollzugs einer Sicherstellungsverfügung). In der Doktrin[131]) wird eine Einteilung in fünf Hauptgruppen von strafbaren Tatbeständen vorgeschlagen: Steuerverkürzung (Steuerhinterziehung und Steuerbetrug), Steuergefährdung (Versuch eines Steuerbetrugs), Pflichtverletzungen dritter Personen, Ordnungsverletzungen und uneigentliche Steuerdelikte (Fälschungsdelikte, Inventarbetrug, Inventargefährdung). Für die uneigentlichen Steuerdelikte wird angenommen, dass auf sie, wenn das Steuergesetz nicht selbst die Tatbestände unter Strafe stelle, die einschlägigen strafrechtlichen Vorschriften Anwendung finden könnten. In Frage kommen die Vorschriften über die Fälschungsdelikte. Dieser Auffassung ist beizupflichten. Es wird lediglich zu prüfen sein, ob es sich rechtfertigt, die qualifizierte Art der Steuerhinterziehung, den Steuerbetrug, weiterhin zu privilegieren oder ob er nicht auch in die Kategorie jener Delikte fallen und seine Behandlung dem

[130]) Bern und Wehrsteuer führen Beispiele für Ungehorsam an und nennen die Nichtbefolgung von amtlichen Verfügungen und Anordnungen über Einreichung der Steuererklärung, des Wertschriften- und des Schuldenverzeichnisses; Vorlage von Geschäftsbüchern; Aufstellung und Einreichung von Belegen und Bescheinigungen; Vorladungen; Verfügungsverbote; Erteilung von Auskunft. — Bern verlangt böswillige Nichtbefolgung trotz Mahnung.

[131]) So Blumenstein, a.a.O.

gewöhnlichen Strafrecht überlassen oder zum mindesten angeglichen werden soll.

Steuerbetrug liegt vor bei absichtlicher Täuschung der Veranlagungs- oder Steuerjustizbehörden durch Zuhilfenahme betrüglicher Mittel, wie falsche, gefälschte oder inhaltlich unwahre Bilanzen, Inventare, Bücher oder Urkunden oder Verheimlichung echter Urkunden. Dieser Tatbestand nähert sich also dem Betrug des gemeinen Strafrechts derart, dass sich eine abweichende Behandlung innerlich kaum rechtfertigen lässt[132]). Niemand kann dort, wo eine solche schuldhafte Betrugshandlung vorliegt, erklären, das Unrecht einer solchen Handlung nicht einzusehen. Sie erfüllt an sich alle Requisite des Art. 148 StGB. Dass auch andere betrugsähnliche Tatbestände privilegiert sind[133]), kann kein Grund dafür sein, den Steuerbetrug in Zukunft nicht schärfer zu ahnden. Es kann auf die einleitenden Überlegungen verwiesen werden.

6. Dem Steuerstrafensystem wird mit einigem Recht nachgesagt, dass ihm häufig eine leitende Idee fehle. In seinem Mittelpunkt steht die Geldstrafe, die sich in Form der Strafsteuer und der Geldbusse findet. Für Steuerbetrug drohen Freiheitsstrafen an Schaffhausen (Gefängnis bis zu 3 Jahren), Zürich (Gefängnis bis zu 6 Monaten), Genf (Polizeiarrest bis zu 30 Tagen), St. Gallen (Gefängnis bis zu einem Jahr), Thurgau (Gefängnis bis zu 6 Monaten), Aargau (Gefängnis bis zu 3 Monaten). Diese Gefängnisstrafen können meist mit Geldbussen verbunden werden, deren Höhe zwischen 2000 Fr. und 20 000 Fr. schwankt. Auch hier stellt man angesichts der Strafandrohungen des Kriegswirtschaftsrechts eine nicht gerechtfertigte Zurückhaltung fest.

Uneinheitlich ist das Strafensystem für die direkten Bundessteuern. Die Wehrsteuer begnügt sich auch bei

---

[132]) Über den Begriff des Steuerbetrugs, Bl. f. Zürch. Rechtsprechung 1940 Nr. 53.

[133]) Vgl. Zusammenstellung bei Germann, Textausgabe des StGB mit Kurzkommentar, Bem. zu Art. 148.

Steuerbetrug (129) mit Geldstrafen. Die Kriegsgewinnsteuer (40, 41) dagegen sieht bei Steuerbetrug neben Bussen bis zu 100 000 Fr. in schweren Fällen Gefängnis bis zu einem Jahr vor. Auch für Störung der Steuersicherung kann die gleiche Strafe — neben Busse bis 50 000 Fr. — in Frage kommen. Den gleichen Strafandrohungen unterliegen auch Anstifter, Gehülfe und Begünstiger. Der Grund für die verschiedene Regelung bei beiden, vielfach nebeneinander und gleichzeitig erhobenen Bundessteuern ist nicht klar. Auch Bern kennt nur Geldstrafen.

a) Es ist neuerdings Dreistufigkeit vorgeschlagen worden[134]), nach welcher zu bestrafen wäre:

Steuerbetrug in der qualifizierten Form — verbunden mit Urkundendelikt — als Vergehen mit der Strafdrohung Gefängnis bis zu 6 Monaten und Busse;

einfacher Steuerbetrug als eine schwer zu nehmende Übertretung mit der Strafdrohung Haft bis zu 3 Monaten oder Busse; eventuell beides zusammen;

fahrlässige Steuerhinterziehung als eine im Hinblick auf die Schuld weniger schwerwiegende Übertretung mit der Strafdrohung Busse.

Daneben wäre für Ordnungsfehler Busse vorzusehen.

b) Hinsichtlich der Nebenstrafen fragt sich, ob nicht die Einstellung in der bürgerlichen Ehrenfähigkeit analog Art. 52 StGB in schweren Steuerbetrugsfällen in Frage kommen soll (so St. Gallen 110). Auch Veröffentlichung des Urteils im Sinne von Art. 61 StGB ist in Erwägung zu ziehen (so Bern 174, wonach in besonders schweren Hinterziehungsfällen der Regierungsrat auf Antrag der kantonalen Steuerverwaltung und der Steuerjustizbehörden die Verfügung auf Kosten des Steuerpflichtigen veröffentlichen kann). Schliesslich ist heute schon in manchen schweizerischen Gemeinden die Veröffentlichung der Namen säumiger Steuerzahler mit bestem Erfolg geübt worden. Die Urteilspublikation mit dem Ziel, asoziale Elemente bloss-

---

[134]) So Hafter, a.a.O.

zustellen, ist auch im Kriegswirtschaftsrecht häufig aus Gründen der Generalprävention zur Anwendung gelangt.

c) Mehr als Massnahme denn als Strafe — als solche aber zweifellos von Bedeutung — wäre die Verschärfung von Aufsichtsmassnahmen nach Feststellung einer Steuerhinterziehung zu betrachten. Die Kosten einer solchen besondern Überwachung gehen zu Lasten des früher fehlbaren Pflichtigen[135]). Manche Gesetze drohen als Strafen für Ordnungsverletzungen auch noch Verfahrensnachteile an, so bei Ungehorsam Verlust des Einsprache- oder Beschwerderechts. Wieder andere Gesetze sehen eine Erhöhung der bisherigen Taxation um einen bestimmten Prozentsatz vor, was meist ebenfalls mit dem Verlust des Rekursrechts verbunden wird. „Diese Unterdrückung des gesetzlichen Rechtsschutzes mutet rückständig an und steht mit der rechtsstaatlichen Auffassung im Widerspruch[136]).“

d) Dass, sofern man sich auf den Boden des Verschuldensprinzips stellt, die Strafzumessung nicht nach dem Erfolg, sondern nach dem Grade des Verschuldens vor sich gehen soll, bedarf keiner weitern Erörterung. Zum mindesten muss dieses Verschulden neben dem Erfolg ins Gewicht fallen. Auch sind Strafschärfungs- und Strafmilderungsgründe zu berücksichtigen. Insbesondere können als schärfend Deliktskonkurrenz, Rückfall, fortgesetzte Renitenz in Betracht gezogen werden. Auch rechtfertigt es sich, wenn der Erfolg für die Strafzumessung von Bedeutung sein soll, konsequenterweise — wenn dies in der gesetzlichen Strafandrohung nicht bereits geschehen ist — den Hinterziehungsversuch milder zu bestrafen als die vollendete Hinterziehung[137]).

---

[135]) So § 197 der Reichsabgabeordnung.

[136]) So mit Recht Blumenstein, System, 229.

[137]) Zur Bussenbemessung vgl. Kreisschreiben Nr. 20 der Eidg. Steuerverwaltung an die kantonalen Wehrsteuer- und Wehropferverwaltungen betreffend die Bussenbemessung auf dem Gebiet der Wehrsteuer und des neuen Wehropfers vom 25. Januar 1945, wiedergegeben in Henggeler, Rechtsbuch, Nachtrag, 7. März 1945, II Ab 17.

e) Im übrigen darf bezüglich des Strafensystems und der Bussenbemessung der Hinweis auf die Schädlichkeit gesetzgeberischer Übertreibungen nicht fehlen. Man hat mit Recht gesagt[138]), dass die Masslosigkeit der angedrohten Strafolgen auf die Ohnmacht der Steuerbehörden schliessen lasse und dass die Androhung übersetzter Strafen die Autorität der Rechtsordnung gefährde. Solche Androhungen würden nicht ernst genommen, da man wisse, dass man solche Strafen nicht anzuwenden wage. Manche ältere Gesetze verdienen ohne Zweifel diesen Vorwurf. In erster Linie handelt es sich um jene gesetzlichen Ordnungen, die noch auf dem Boden des Formaldeliktes stehen. Dort führt die automatische Vervielfachung der hinterzogenen Steuerbeträge zusammen mit der Nachforderung für eine Reihe von Jahren zu derartigen Steuerschulden, dass die Eintreibung oft unmöglich wird. So konnte beispielsweise das alte thurgauische Steuergesetz aus diesem Grund auf Einkommenshinterziehungen gar nicht angewendet werden. Die Praxis hat diese Konsequenz, entgegen dem Gesetzeswortlaut, auch gezogen und auf Nachbesteuerung des hinterzogenen Einkommens verzichtet.

Eine beträchtliche Erleichterung tritt bereits ein, wenn die Fristen verkürzt werden, beispielsweise von 10 auf 5 Jahre.

7. Von besonderer Bedeutung ist im Steuerstrafrecht die Haftung von Drittpersonen, handle es sich um die Erben, die gesetzlichen oder vertraglichen Vertreter einer natürlichen oder aber um die Organe einer juristischen Person. Die gesetzgeberischen Lösungen hängen zum Teil davon ab, ob die Deliktsfähigkeit der juristischen Personen bejaht oder verneint wird. Daher rühren auch die Unterschiede zwischen Wehrsteuer, Wehropferbeschluss und Kriegsgewinnsteuerbeschluss. Während WStB (103 Abs. 4) die juristische Person oder Handelsgesellschaft selbst als deliktsfähig und strafbar erklärt, lässt WOB (95 Abs. 4) in

---

[138]) So Wyss, a.a.O., 150.

erster Linie Bestrafung der Personen zu, die als Organe für die juristische Person gehandelt haben. Die Wehrsteuer bestraft die Organe konsequenterweise nur dann, wenn diesen ein persönliches Verschulden zur Last gelegt werden kann, wenn auf sie also die Vorschriften für Anstifter, Gehilfen oder Begünstiger zutreffen. Eine sehr weitgehende Haftung der Organe statuiert auch KGStB 43. Diese ist durch die Praxis noch verschärft worden[139]). Die Ordnung des Wehrsteuerbeschlusses ist aufgenommen worden von Bern (180 Abs. 4), St. Gallen (112 Abs. 3). Für die Haftung der Erben haben diese drei Gesetze die Beschränkung auf die Höhe der Erbteile eingeführt. Dagegen haften die Erben auch dann, wenn sie selbst kein Verschulden trifft. Die Widerhandlung eines vertraglichen Vertreters wird von Bern der vertretenen Person zugerechnet, wenn diese nicht nachweist, dass sie nicht imstande gewesen wäre, die Handlung zu verhindern oder deren Auswirkungen rückgängig zu machen. Dabei wird die Bestrafung des Vertreters wegen Anstiftung und Beihilfe vorbehalten (so auch WStB 130). Für den gesetzlichen Vertreter hat die natürliche Person den hinterzogenen Steuerbetrag nachzuzahlen. Dagegen wird nur dem gesetzlichen Vertreter eine Busse auferlegt. Dieser kann wiederum als Anstifter oder Gehilfe verurteilt werden. Gegenüber manchen geltenden Gesetzen und der Praxis mancher Kantone ist dies eine bedeutende Milderung, wird doch dort die Handlung des gesetzlichen Vertreters, wie des Inhabers der elterlichen Gewalt oder des Vormundes, dem Vertretenen voll angerechnet.

8. Hinsichtlich der zweckentsprechenden Verfahrensordnung bestehen Meinungsverschiedenheiten darüber, ob das Steuerstrafrecht in die Hand der Steuerbehörden oder in die Hand der Justizbehörden gehöre. Eine Handhabung durch die Steuerbehörden kann nur dann in Frage kommen,

---

[139]) Vgl. 62 I 123, wo bei Unterlassungsdelikten sämtliche Verwaltungsräte im Prinzip als persönlich verantwortlich erklärt wurden. Vgl. die Kritik an dieser Regelung bei Henggeler, Komm. KGStB Art. 23.

wenn sich die Sanktionen auf Geldstrafen beschränken. Doch bleibt auch in diesem Fall eine gewisse Problematik bestehen. Gegen die Kompetenz der Justizbehörden wird eingewendet, dem Strafrichter sei nicht zuzumuten, sich mit den Einzelheiten unserer komplizierten Steuerrechtsordnung vertraut zu machen[140]). Auch sei der Strafrichter geneigt, das normwidrige Verhalten zu ausschliesslich nach der Schwere des Verschuldens zu beurteilen, eine Bemerkung, die, soweit sie einen leisen Tadel enthält, kaum gerechtfertigt ist, wirft man doch anderseits unsern Strafgerichten immer wieder vor, dass von ihnen zu sehr auf den Erfolg der strafbaren Handlung geachtet werde. Anderseits ist die Kritik an der Handhabung des Steuerstrafrechts, zu der sich die Vertreter der Eidgenössischen Steuerverwaltung selbst in achtenswerter Offenheit veranlasst sehen[141]), kaum dazu angetan, die besondere Eignung der Steuerbehörden als Steuerstrafbehörde darzutun. Schon der Ausgangspunkt, dass nämlich eine absolute Strafpflicht im Sinne des Legalitätsprinzips nicht bestehe, erweckt Bedenken. Ist es richtig, zu sagen, die Steuerstrafe sei im wesentlichen ein Hilfsmittel der Steuertechnik, und ihre Anwendung müsse daher in hohem Masse von Zweckmässigkeitsgründen abhängig gemacht werden; die Steuerbehörde hätte kraft ihrer Amtsbefugnis von Fall zu Fall darüber zu befinden, ob die Verfolgung ihrer Ziele die Anwendung von Strafsanktionen notwendig mache oder ob durch Betätigung schonender Nachsicht nicht ein ebensogutes oder besseres Ergebnis zu erzielen sei, ohne damit andere zu benachteiligen?

Das Legalitätsprinzip (Verfolgungs- und Klagezwang) ist nicht umsonst eines der grundlegenden Kennzeichen unseres heutigen Strafverfahrens. Denn ohne Klagezwang ist das Risiko ungleichartiger und ungerechter Handhabung des Strafrechts zu gross.

---

[140]) Vgl. ähnlich auch Klaus: „Der Steuerbetrug im zürcherischen Recht", S. 83 ff.

[141]) Vgl. Wyss, a.a.O.

Für das Opportunitätsprinzip besteht allerdings eine Anwendungsmöglichkeit, die dem Gesetzgeber — aber nur ihm — zu empfehlen ist. Es handelt sich um die Einführung einer gewissen Freigrenze für die Strafbarkeit der Steuerhinterziehung, die auf dem Grundsatz fusst: De minimis non curat praetor[142]).

In jedem Fall aber entspricht es der Natur und der Schwere des Deliktes, dass zum mindesten der Steuerbetrug allgemein im gerichtlichen Verfahren beurteilt und geahndet wird. Das tun heute schon die Kantone, die für dieses Delikt eine Freiheitsstrafe androhen und auch der Bund für die Kriegsgewinnsteuer (44). Es besteht ja auch bereits ein Verfahren bei Übertretung fiskalischer Bundesgesetze (BG über die Bundesstrafrechtspflege, Art. 279 ff.), welches gilt für Übertretungen des BG über das Pulverregal, gebrannte Wasser, den Postverkehr, den Telegraphen- und Telephonverkehr, das Zollwesen, die Stempelabgaben und die Stempelabgabe auf Coupons, soweit diese Bundesgesetze und die darauf beruhenden Ausführungsverordnungen keine besondern Bestimmungen enthalten. Nach ihm ist nach Untersuchung des Tatbestandes durch die Verwaltung und Entscheid derselben ein gerichtliches Verfahren gegeben, wenn der Beschuldigte oder die mitverantwortliche Person gegen die Strafverfügung Einsprache erhebt oder das beteiligte Departement die Voraussetzungen für Verhängung einer Freiheitsstrafe für gegeben erachtet.

Für die Kantone bietet es vollends keine Schwierigkeiten, die Delikte ihrer Steuerstrafrechte in den Formen ihrer Strafprozessordnungen zu verfolgen.

9. Für den Bund stellt sich im übrigen im Zusammenhang mit der Finanzreform die Frage, ob seine ganze Fiskal-

---

[142]) So St. Gallen (107 und VVo 103), wo auf die Strafsteuer verzichtet wird, wenn die Strafsteuer des Staates für das einzelne Nachsteuerjahr weniger als 10 Fr. ausmacht, oder Thurgau (84), wo bei Hinterziehungen bis zu 10 Prozent des einfachen pflichtigen Betreffnisses auf jeden Zuschlag (Strafsteuer) verzichtet wird und einfache Nachzahlung zuzüglich Zins genügt.

strafgesetzgebung nicht in einem einheitlichen Gesetz zusammenzufassen sei. Dies sollte zum mindesten für die allgemeinen Bestimmungen in Erwägung gezogen werden. Dann böte sich auch Gelegenheit, die gesamten Grundlagen des Bundessteuerstrafrechts neu zu überprüfen, Unstimmigkeiten zu beseitigen, die Anpassung an die Grundlagen des schweizerischen Strafgesetzbuches vorzunehmen oder gar dieses dort massgeblich zu erklären, wo die Fiskalgesetze des Bundes nichts anderes vorschreiben. (Man denke an die Art. 148, 251 ff. und 306 in Verbindung mit 309 StGB.) Ein solches Vorgehen würde auch auf das Steuerstrafrecht der Kantone befruchtend wirken.

X. Der innerkantonale Finanzausgleich.

1. Es rechtfertigt sich, den innerkantonalen Finanzausgleich kurz in den Kreis dieser Betrachtungen einzubeziehen, obwohl es sich nicht um ein Problem steuerrechtlicher Art im engern Sinne handelt, wohl aber um eine Frage, deren — teilweise — Regelung in neuerer Zeit mehrfach im Verein mit Steuergesetzrevisionen vorgenommen worden ist. Das geschieht aus mehrfachen Gründen.

Einmal dürften die Gemeindesteuern im gesamtschweizerischen Durchschnitt etwa zwei Drittel der Steuerbelastung ausmachen. Schon daraus folgt, dass eine Besserung der Steuerverhältnisse nicht möglich ist, wenn die Gemeindesteuern ausser acht gelassen werden. Man muss sich darüber klar sein, dass jene Gemeinden, die durch hohe Steuerbelastung benachteiligt sind, in der Regel von den finanzkräftigen Steuerpflichtigen gemieden werden, ja darüber hinaus noch die Tendenz einer gewissen Abwanderung aus solchen Gemeinden besteht. Die Steuersätze werden also immer unerträglicher, und zudem besteht die Gefahr der Abhilfe durch Steuerabkommen oder mindestens zu nachsichtiger Behandlung der Pflichtigen. Bei der Bedeutung, die das politische Leben in den Gemeinden für den Bestand der schweizerischen Demokratie hat, und beim Interesse, das ihrer Lebensfähigkeit entgegengebracht werden muss,

ist daher in allen Kantonen die Durchführung eines Finanzausgleichs unter den Gemeinden ein Gebot staatspolitischer Klugheit[143]).

Die besondere Bedeutung des innerkantonalen Finanzausgleichs für die Fortentwicklung des Steuerrechts in den Kantonen liegt nun aber vor allem darin, dass ohne solche Massnahme durch jede neue, den heutigen Auffassungen angepasste Steuergesetzgebung in den finanzschwachen Gemeinden untragbare Steuerausfälle entstehen. Deswegen darf aber nicht auf eine Reform der Steuergesetzgebung verzichtet werden. Neuordnung derselben und Finanzausgleich müssen daher Hand in Hand gehen.

2. Es gibt mancherlei Möglichkeiten zur Herbeiführung eines solchen Ausgleichs. Besonders geeignet ist indessen die Errichtung eines kantonalen Steuerausgleichsfonds. Bern (222) hat einen solchen Fonds geschaffen, um jenen Gemeinden unter die Arme zu greifen, die durch das Inkrafttreten des modernen Steuergesetzes eine erhebliche Schmälerung des Steuerertrages erleiden. Es speist ihn durch Zuweisungen der Kantonalbank und Hypothekarkasse sowie der übrigen Banken und Sparkassen in der Form, dass die von diesen Instituten den Gemeinden geschuldeten Gewinn- und Kapitalsteuern ganz oder teilweise

---

[143]) So erklärt die Botschaft des sanktgallischen Regierungsrates zum Steuergesetz (S. 11), dass der Staat als oberster Hüter und Wahrer des Gemeinwohls nicht untätig zusehen könne, wenn die Belastungsunterschiede zwischen finanzstarken und finanzschwachen Gemeinden, die zwar niemals ganz beseitigt werden könnten, allzugrosse Unterschiede aufwiesen. Es kann auf die Zahlen der Botschaft verwiesen werden.

Ähnliche Verhältnisse liegen in allen Kantonen vor. Im Thurgau z. B. schwankt der Steuerfuss zwischen 310 % und 800 % der einfachen Steuer (Oberaach und Au). — Bemerkenswert sind in diesem Zusammenhang die Bestrebungen, in der Stadt Zürich Quartiergemeinden zu bilden, „um die für unser demokratisches Staatsleben grundsätzliche Voraussetzung für das aktive Interesse möglichst vieler Bewohner an den Aufgaben der Gemeinde zu erhalten und neu zu erwecken". So die Anregung Dr. Brunner im Gemeinderat von Zürich, 25. April 1945.

in den Steuerausgleichsfonds fallen. Verwaltung des Fonds und Gewährung von Zuschüssen werden durch Dekret des Grossen Rates geregelt.

Auch Aargau (46) hat einen Ausgleichsfonds. Der Grosse Rat ist ermächtigt, jährlich einen Betrag von 200 000 Fr. zum Zwecke des Steuerausgleichs aus dem Ertrag der Staatssteuer auszuscheiden und über die Verwendung der Mittel des Fonds die erforderlichen Vorschriften aufzustellen. St. Gallen wiederum (157 ff.) versucht den Ausgleich durch Zuschläge zur Staatssteuer und ihre Verwendung zugunsten der finanzschwachen Gemeinden zu erzielen. Es unterscheidet dabei den Armensteuerausgleich und den übrigen Steuerausgleich und widmet der ganzen Frage besondere Aufmerksamkeit (8 Gesetzesartikel).

3. Mit dem Finanzausgleich unter den Gemeinden stehen auch die Regeln für die Steuerteilung in Verbindung. Dabei lässt sich feststellen, dass die Ausscheidungsgrundsätze für die Teilung zwischen den Gemeinden sich fast überall an die bundesgerichtliche Praxis in Doppelbesteuerungssachen anlehnen. Es zeigt sich aber auch, dass nur jene Grundsätze der bundesgerichtlichen Praxis übernommen werden, welche dem Gedanken der Äquivalenz der Steuer Rechnung tragen, also einen gewissen Zusammenhang zwischen Steuerleistung und Leistungen des Gemeinwesens anerkennen. So sieht St. Gallen (VVo 117) ausdrücklich die Steuerausscheidung in Anlehnung an die Grundsätze der bundesgerichtlichen Rechtsprechung über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung vor, macht jedoch einen ausdrücklichen Vorbehalt bei der Ausscheidung für Betriebe und Betriebsstätten. Werden nämlich durch den Betrieb eines industriellen oder gewerblichen Unternehmens Nachbargemeinden erheblich belastet und wird diesem Umstande durch die Steuerausscheidung nicht oder nicht genügend Rechnung getragen, so sind die Belastungsverhältnisse bei der Ausscheidung der Einkommens-, Gewinn- oder Ertragsteuer angemessen mitzuberücksichtigen. Bei Inhabern von Einzelunternehmungen und

unbeschränkt haftenden Gesellschaftern von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften ist der Wohnsitzgemeinde in jedem Fall mindestens derjenige Teil der Betriebseinkünfte zuzuweisen, der einer angemessenen Entschädigung für ihre persönliche Tätigkeit entspricht (VVo 119 Abs. 3). Ähnlich ist auch die thurgauische Ordnung (103)[144]). Auch Bern (203) hat diesem Gedanken beigepflichtet: Hat eine natürliche Person in einer andern als ihrer Wohnsitzgemeinde einen Geschäftsbetrieb, so kommen vom Steuerbetrag, welcher auf das Einkommen vom Geschäftsbetrieb und auf das Geschäftsvermögen entfällt, zwei Drittel der Gemeinde des Geschäftsbetriebes und ein Drittel der Wohnsitzgemeinde zu.

Die Tatsache, dass für die innerkantonalen Steuerausscheidungen nur diejenigen bundesgerichtlichen Grundsätze von den Kantonen übernommen werden, welche die nun einmal nicht völlig zu bestreitende Äquivalenz der Steuer anerkennen, ist ein Fingerzeig dafür, dass nicht alle bundesgerichtlichen Kollisionsnormen als recht und billig empfunden werden. Niemand wird freilich die sachlichen Schwierigkeiten, die sich dem Finden objektiver Normen entgegenstellen, verkennen können. Es dürfte sich aber trotzdem empfehlen, neben den rein betriebswirtschaftlichen, analytischen Kriterien den gewichtigen Gesichtspunkt der Äquivalenz der Steuer nicht aus dem Auge zu verlieren.

[144]) Vgl. darüber Zentralblatt 1934: „Der Entwurf zu einem thurgauischen Steuergesetz", S. 33: „Ferner wird der Grundsatz der wirtschaftlichen Zugehörigkeit aus sehr wohl begründeten Billigkeitsrücksichten weniger weit getrieben, als es das Bundesgericht getan hat. Inhaber von Einzelfirmen und Angehörige freier Berufe müssen nämlich den als Saläranspruch zu betrachtenden Anteil am Geschäftseinkommen, welcher immerhin die Hälfte nicht übersteigen darf, stets am Wohnort und nicht am Ort des Geschäftsbetriebes versteuern. Man will dadurch mit Recht vermeiden, dass vielfach die wirtschaftlich stärksten Elemente in der Wohngemeinde fast steuerfrei sind und damit Zustände geschaffen werden, welche dem Rechtsempfinden der Steuerzahler selbst in keiner Weise entsprechen."

C. Steuerverfahrensrecht.

I. Die berufsmässige Vertretung und Verbeiständung in Steuersachen.

Einzelne Veranlagungshandlungen, wie die mündliche Einvernahme (WStB 89, Abs. 2, St. Gallen 68) verlangen ein persönliches Mitwirken des Steuerpflichtigen.

Daneben erhebt sich die Frage der Vertretungsmöglichkeit. Eine solche wird von einzelnen Steuergesetzen für das Einschätzungsverfahren ausdrücklich ausgeschlossen (Thurgau 70), obwohl ein derartiges Verbot weder angebracht noch durchführbar ist.

Dagegen ist eine bessere Ordnung der berufsmässigen Vertretung in Steuersachen angezeigt. Sachverständiger Rat ist in vielen Fällen unentbehrlich. Demgemäss muss aber auch die Gewähr für Sachkenntnis und ernsthafte Berufsauffassung des Vertreters, dessen Handlungen dem Steuerpflichtigen zugerechnet werden, gegeben sein[145]).

Ein Beispiel einer solchen Regelung hat St. Gallen geschaffen (100, VVo 92 ff.). Die berufsmässige Vertretung im Beschwerdeverfahren bleibt Personen vorbehalten, die vom Kantonsgericht die Bewilligung zur Ausübung des Anwalts- oder Rechtsagentenberufes besitzen. Für die berufsmässige Vertretung im Veranlagungs-, Einsprache- und Rekursverfahren wird eine Bewilligung des Regie-

---

[145]) Über die Bedeutung der Rechtsberatung in Verwaltungssachen überhaupt sagt Merz: „Anwaltsgeheimnis und Fiskus", Zeitschrift des bernischen Juristenvereins, Heft 8 1944 S. 340, mit Recht: „Die zunehmende Kollektivierung des Lebens ist nämlich einer objektiven und sachlich abwägenden Lösung der menschlichen Konflikte durchaus nicht besonders zuträglich. Wo nicht mehr ein am Streit völlig unbeteiligter Richter, sondern in zunehmendem Masse eine Verwaltungsbehörde ohne zureichende Verfahrensnormen Entscheide von grösster Tragweite zu fällen berufen ist, da braucht es schon ein seltenes Mass von Sachlichkeit, Selbsterkenntnis und Unvoreingenommenheit, um eigene Massnahmen oder diejenigen der gleichen Verwaltung Angehörender in Frage zu stellen. Gerade hier hat der Anwalt eine sehr wesentliche Funktion zu erfüllen."

rungsrates verlangt. Voraussetzung für diese Bewilligung sind Schweizer Bürgerrecht, unbescholtener Leumund und Fähigkeit zur sachgemässen Führung von Steuerfällen. Neben dem Anwalts- und Rechtsagentenpatent genügt in der Regel das Diplom der Schweizerischen Kammer für Revisionswesen und das wirtschaftswissenschaftliche Diplom der Richtung Treuhandwesen und Bücherrevision der sanktgallischen Handelshochschule oder ein gleichwertiger Ausweis ähnlicher schweizerischer Institutionen. — Ist die Befähigung eines Bewerbers zweifelhaft, so kann er einer Prüfung durch eine Kommission unterworfen werden. Entzug der Bewilligung oder in leichten Fällen Verwarnung tritt ein bei Teilnahme oder Begünstigung bei einer Steuerhinterziehung, bei Steuerbetrug oder bei vorsätzlicher Erstellung falscher, gefälschter oder inhaltlich unwahrer Geschäfts- und Rechnungsbücher oder anderer Urkunden zu Steuerzwecken, ohne dass die Tatbestände der Hinterziehung oder des Steuerbetrugs erfüllt sind. Zu den gleichen Sanktionen führen vorsätzliche Verletzung der Pflicht zu sachgemässer, gewissenhafter Steuerberatung, Verlust des Schweizer Bürgerrechts, der Handlungsfähigkeit, der bürgerlichen Ehren und Rechte, die fruchtlose Pfändung, der Konkurs und die gerichtliche Bestrafung wegen eines Verbrechens oder Vergehens[146]).

Das heutige Bundesrecht lässt als Mandatar auch eine handlungsfähige Person zu, die nicht im Besitz des Anwaltspatentes ist. Auch von andern Befähigungsausweisen ist in der geltenden Gesetzgebung nicht die Rede. Es wird angenommen, dass diese Regelung abschliessend sei und eine abweichende kantonale Ordnung für Vertretung und Ver-

---

[146]) Ein Antrag auf Ordnung des Treuhand- und Inkassowesens sowie der privaten Steuerberatung ist im April 1945 auch im Grossen Rat des Kantons Basel-Stadt eingebracht worden. — Vgl. auch §§ 107 ff. der Reichsabgabeordnung, die bei der Verletzung der Berufspflicht, welche im ehrengerichtlichen Verfahren festzustellen ist, eine Schadensersatzpflicht des Vertreters gegenüber dem Fiskus vorsieht.

beiständung in Bundessteuersachen neben ihr nicht bestehen könne[147]). Damit ist auch die Wünschbarkeit einer Revision des Bundesrechts gegeben.

II. Das Einsprache- und Wiedererwägungsverfahren.

1. Mit der Einreichung der Steuererklärung sollen die tatsächlichen Anhaltspunkte für die Feststellung der Steuerforderung gegeben sein. Die Veranlagung selbst kommt ohne weitere Mitwirkung des Pflichtigen zu stande, und die Veranlagungsverfügung ist in diesem Sinne ein einseitiger Verwaltungsakt. Welches die Erwägungen der Einschätzungsbehörde waren, ist aus der Einschätzungsmitteilung, die häufig daneben gleichzeitig noch Steuerrechnung ist, nicht ersichtlich. Regelmässig werden nur die Endsummen der Steuerfaktoren, beispielsweise das steuerbare Reinvermögen und das steuerbare Einkommen, mitgeteilt. Will der Steuerpflichtige die Taxation nicht gelten lassen, so bliebe ihm ohne Zwischenschaltung eines neuen Verfahrens nur die Einreichung einer Steuerbeschwerde übrig. Die ältern Steuergesetze standen teilweise auf diesem Boden. Es ergab sich jedoch bald, dass die Zahl der Steuerbeschwerden bei dieser Regelung sehr gross war und ihre Beurteilung einen um so bedeutenderen Aufwand verursachte, als dem Pflichtigen die Taxationsgrundlagen bei blosser Übermittlung des Endergebnisses der Einschätzung zu Beginn des Verfahrens zu wenig klar waren. Es fiel ferner noch ins Gewicht, dass bei vielen Einschätzungen die Unterlagen infolge ihrer Unbestimmtheit Fehlerquellen in sich schlossen, die zu Irrtümern oder nicht angemessenen Einschätzungen führten. Daher hat sich in der Praxis bald an vielen Orten ein Verfahren durchgesetzt, welches man als Wiedererwägungsverfahren bezeichnen kann. Dieses Wiedererwägungsverfahren war formlos, nicht an die Beachtung von Fristen gebunden und seine Hand-

---

[147]) So Entscheid des Bundesrates vom 11. April 1944 i. S. O. c. Kantonsgericht St. Gallen, Archiv 12 S. 440.

habung in eng- oder weitherzigerem Sinne lag ganz in der Hand der zuständigen Beamten.

2. Die neueren Gesetze tragen diesem Bedürfnis Rechnung, kleiden es aber zugleich in eine rechtlich haltbare Form. So sehen Wehrsteuer, Kriegsgewinnsteuer und eine Reihe neuer kantonaler Gesetze eine schriftliche Einsprache vor, welche ein Begehren auf Abänderung der Veranlagungsverfügung, eine Begründung und Aufzählung der erforderlichen Feststellungsmittel enthalten soll. In der Regel hat die Veranlagungsbehörde die Untersuchung der Einsprache von Amtes wegen durchzuführen und die Grundlagen der Veranlagung im vollen Umfang neu zu überprüfen. Dabei kann diese auch zum Nachteil des Einsprechers abgeändert werden (so Bern 138), da das ganze Verfahren von der Offizialmaxime beherrscht sein muss[148]), wenn eine rechtsungleiche Behandlung der Steuerschuldner vermieden werden soll.

Wo zahlreiche Veranlagungsbehörden vorhanden sind, steht die Einsprachemöglichkeit häufig auch der kantonalen Steuerverwaltung zu, welcher damit eine Stellung eingeräumt wird, wie sie der Eidgenössischen Steuerverwaltung gegenüber den kantonalen Behörden bei den Bundessteuern zukommt. Es erscheint richtig, das Eingreifen dieser zentralen Instanzen in diesem Sinne zu ordnen. An sich könnte auch der Weg des Dienstbefehls oder der Dienstanweisung eingeschlagen werden. Das folgt aus den allgemeinen Aufsichtsfunktionen dieser Behörden. Das Interesse des Steuerpflichtigen, in einem begrenzten Zeitraum seine Leistungspflicht festgesetzt zu sehen, verlangt indessen eine zeitliche Einschränkung der Interventionsmöglichkeit der Oberbehörde.

3. Weiter als das Einspracheverfahren geht die Regelung einzelner Kantone, die man als Überprüfungs- oder

---

[148]) Womit nicht ganz im Einklang steht, wenn (136) bei Einsprachen der Steuerverwaltung und der Gemeinde das Stillschweigen des Steuerpflichtigen als Anerkennung der tatbeständlichen Anbringen der Einsprache betrachtet wird.

Zwischenverfahren bezeichnet hat[149]). Dieses Überprüfungs- oder Zwischenverfügungsverfahren kann sowohl an Stelle des Einspracheverfahrens wie auch neben diesem in Frage kommen. Es besteht darin, dass die Steuerbeschwerde, die bereits eingereicht ist, im Zeitpunkt ihrer Stellungnahme durch die beschwerdebeklagte Behörde nochmals überprüft wird. Stellt sich dann heraus, dass die Taxation aus irgendeinem Grunde unrichtig war, so wird sie von der Einschätzungsbehörde durch einen neuen Entscheid ersetzt, der sowohl dem beschwerdeführenden Steuerpflichtigen wie auch der Beschwerdeinstanz und der Aufsichtsbehörde (Finanzdepartement, kantonale Steuerverwaltung usw.) mitzuteilen ist. Wird dem Begehren eines Steuerpflichtigen in diesem Überprüfungs- oder Zwischenverfügungsverfahren nur teilweise entsprochen und erklärt sich dieser mit dem neuen Taxationsentscheid nicht ausdrücklich einverstanden, so ist die eingereichte Beschwerde im Beschwerdeverfahren weiter zu behandeln (so Thurgau 91 VVo 92).

4. An die Stelle der schriftlichen kann auch die mündliche Einsprache treten. Sie wird so ausgestaltet, dass dem Pflichtigen die gesetzliche Möglichkeit gegeben ist, Vorladung zu einer mündlichen Verhandlung mit der Einschätzungsbehörde zu verlangen (so Thurgau 70 in Verbindung mit VVo 70, St. Gallen VVo 65).

Die bloss schriftliche Begründung einer Einsprache, die sich oft nur gegen Endfaktoren der Taxation richtet, ist häufig summarisch und ungenau. Durch ein sorgfältiges Einspracheverfahren wird die Arbeit der Steuerjustizbehörden infolge Beschaffung guter Urteilsunterlagen erleichtert. Überhaupt bewährt sich in der Praxis der Grundsatz, dem Steuerpflichtigen in der Gewährung von Gelegenheiten für die Wahrung seiner Interessen entgegenzukommen. Er führt zu einer Reduktion der Zahl der Streitigkeiten. Je mehr das schriftliche Selbstdeklarationsverfahren Eingang findet, desto berechtigter ist die Zulassung einer alternativen mündlichen Aussprachemöglichkeit. Eine solche ist ge-

[149]) Blumenstein, System, 270.

eignet, ein besseres gegenseitiges Verständnis zwischen Fiskus und Pflichtigem herbeizuführen. Manche Zweifelsfrage, die der Pflichtige in Furcht vor späterer Benachteiligung in Ermessensfragen nicht zum Gegenstand einer Beschwerde machen will, deren Entscheid zu seinen Ungunsten er aber ohne Aufklärung doch als Unrecht empfindet, wird auf diese Weise in gegenseitigem Einverständnis geregelt.

III. Der Beizug von Sachverständigen und das Begutachtungsverfahren.

1. Neuere Steuergesetze sehen stets die Möglichkeit des Beizugs von Sachverständigen für die Festsetzung der Veranlagung vor. Dabei können ausserhalb der Verwaltung stehende Sachverständige neben denen der Verwaltung in Anspruch genommen werden, teils schon im Einschätzungsverfahren, teils aber auch erst im Steuerjustizverfahren (WStB 91, 93, 102, 109, Thurgau 97, Bern 92, 147, Sankt Gallen 81)[150]).

2. Die Verwendung von Sachverständigen ist oft unerlässlich. Es sollte jedoch erwogen werden, ob nicht durch Einführung der Institution des amtlich vereidigten, also in Pflicht genommenen und entsprechend ausgebildeten, privaten Sachverständigen eine erstrebenswerte Ersparnis an Zeit und Arbeit erzielt werden könnte. In den angelsächsischen Ländern hat dieses System eine lange Bewährung hinter sich. Der Gedanke liegt weniger fern, als es zunächst den Anschein haben mag, wenigstens für jene Kantone, die nicht das Amts-, sondern das Berufsnotariat eingeführt haben[151]).

---

[150]) Bern (92) verlangt, dass Geschäftsbücher stets untersucht werden müssen, wenn der Steuerpflichtige dies verlangt und wenn es auf die Veranlagung Einfluss haben kann. Es gibt also keine antizipierte Beweiswürdigung.

[151]) Den heutigen Zustand schildert der Jahresbericht 1944 der Neutra Treuhand AG. wie folgt: Zum kantonalen Steuerrevisor, der früher meist auch die Taxation für die Bundessteuer

3. Die Mithilfe von Sachverständigen kann aber auch in anderer Form in Frage kommen. Es können Kommissionen mit Beratungsfunktionen gebildet werden. So bestimmt KGStB (19), dass für die Begutachtung von Einsprachen gegen die Einschätzungsverfügungen sowie von besondern Fragen des Kriegsgewinnsteuerrechtes die ihr von der Eidgenössischen Steuerverwaltung vorgelegt würden, eine Sachverständigenkommission zu bestellen sei. Auch der Bundesbeschluss über die Ausgleichssteuer (4) enthält eine ähnliche Vorschrift. Er geht insofern noch weiter, als er ausdrücklich anordnet, in welchen Fällen die Eidgenössische Steuerverwaltung vorgängig ihrer Einspracheentscheide das Gutachten der Sachverständigenkommission, hier Ausgleichssteuerkommission genannt, einzuholen habe. Der Beschluss nennt als derartige Fragen jene der wirtschaftlichen Einheit (7), des Detailwarenumsatzes (9), der Sozialleistungen (11), der Definition der Unternehmung (12) und den Steuererlass (14). Daneben können auch andere Fragen und Fälle der Ausgleichssteuerkommission zur Begutachtung vorgelegt werden.

Die Organisation dieser Sachverständigenkommissionen ist geregelt durch bundesrätliche Regulative[152]).

Aus welchen Gründen bei der Warenumsatzsteuer kein derartiges Organ geschaffen wurde, ist dem Aussenstehen-

---

besorgt habe, geselle sich jetzt der Inspektor für die Kriegsgewinnsteuer, der Stempelsteuerinspektor, der Inspektor für Warenumsatz- und Luxussteuer, dann Revisionen für die Preiskontrollstelle, die Lohnausgleichskasse, die kriegswirtschaftlichen Syndikate. „Der Kreis der Inspektionen ist damit noch nicht geschlossen, und es bleibt nur zu hoffen, dass das, was nach Kriegsende übrig bleibt, sich in konzentrierterer Form als gegenwärtig vollzieht; denn ein Teil dieser Inspektionen könnte bestimmt zusammengelegt und damit vereinfacht und den davon Betroffenen Kosten und Arbeit erspart werden."

[152]) Regulativ über die eidgenössische Kriegsgewinnsteuerkommission vom 17. Mai 1940, zitiert bei Henggeler, Rechtsbuch II D bl. — Regulativ über die Ausgleichssteuerkommission vom 1. März 1941, ebendort III C b 2. — Beide Regulative decken sich im Wortlaut fast völlig.

den nicht ohne weiteres verständlich. Schlechte Erfahrungen können kaum der Grund sein. Dazu war die Zeit der Bewährung zu kurz. Insbesondere gelten die Gutachten der Kriegsgewinnsteuerkommission als wertvoll[153]).

Die genannten Sachverständigenkommissionen haben nach dem geltenden Recht die Stellung eines Sachverständigenkollegiums in prozessrechtlichem Sinn. Sie sind von beiden Parteien unabhängig und geben ihre Gutachten nach dem Grundsatz der Gleichstellung von Fiskus und Pflichtigem ab.

Das Bedürfnis nach objektiver fachmännischer Überprüfung wirtschaftlicher Verhältnisse besteht auch auf andern Gebieten (Preisbildungskommission, Lohnbegutachtungskommission). Im Steuerrecht dient die Schaffung richtiger Bemessungsgrundlagen der Steuergerechtigkeit und beruhigt die Pflichtigen, die sich jetzt oft der Willkür der staatlichen Funktionäre ausgesetzt glauben, auch wenn diese Fachbildung haben. Das Begutachtungsverfahren verdient daher Förderung[154]).

IV. Beschwerdeinstanz und Beschwerdeverfahren.

1. Der Grundsatz der Rechtmässigkeit der Verwaltung muss gesichert werden. Daher steht der Beschwerdeweg an Verwaltungsorgane, vor allem an die vorgesetzte Verwal-

---

[153]) Die Kritik Henggelers, Komm. zu KGStB 19 N. 1 und 9 a, richtet sich nicht gegen die Institution an sich. Es wird lediglich erklärt, dass die geltende Ordnung, die als einziges Rechtsmittel die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht vorsieht, unvollkommen sei, da der Eidg. Steuerverwaltung auf diese Weise in allen Ermessensfragen eine zu weitgehende Kompetenz eingeräumt werde.

[154]) Anwendungsmöglichkeiten bestehen auch bei der Taxation des landwirtschaftlichen Einkommens nach der Robertragsmethode, des Einkommens aus Gewerbebetrieben, der Schätzung landwirtschaftlicher Liegenschaften usw. — Vgl. auch den Vorschlag Zürichs zur Schaffung eines besondern Steuergerichts als einzige Überprüfungsinstanz für die Bewertung von Wertschriften, Sten.Bull. NR 1940 S. 279.

tungsbehörde, schon lange offen. Aber die vorgesetzte Behörde ist nicht die von der Verwaltung losgelöste unabhängige Instanz, die sich das Rechtsschutzbedürfnis des Bürgers wünscht und die ihm allein genügende Gewähr zu objektiver Entscheidung zu bieten scheint. Mag auch das Wort vom „Richter in eigener Sache" eine Vergröberung des wirklichen Sachverhalts sein, so ist doch zuzugeben, dass sich der Private häufig im Verwaltungsstreitverfahren nicht als gleichberechtigte Prozesspartei fühlt. Einerseits ermangelt seine Stellung oft der Parität. Anderseits besteht die offenkundige Gefahr, dass auch die vorgesetzte Verwaltungsbehörde gleiche oder ähnliche verwaltungspolitische Erwägungen zur Richtschnur nehmen wird wie die verfügende Amtsstelle, die überdies in zahlreichen Fällen nur nach ihren Weisungen und Dienstbefehlen gehandelt hat.

Daher kommt der Ruf nach dem unabhängigen Gericht, das unmittelbaren und unparteiischen Rechtsschutz verspreche[155]). Man hat diesem Ruf entgegengehalten, dass ein zu ausgebauter Verwaltungsrechtsschutz die Tatkraft der Exekutive lähme und zu einer Vermischung der Verantwortlichkeiten führen müsse, ja dass eine klare Abgrenzung zwischen Verwaltung und Verwaltungsjustiz gar nicht möglich sei[156]). Unbestreitbar dürfte aber sein, dass alle diese Einwendungen keine Gültigkeit haben für die Steuerstreitigkeiten, die ihrer Natur nach als Geldforderungen einer justizmässigen Überprüfung unterworfen werden können, ohne dass die Stellung der Verwaltung dadurch beeinträchtigt würde. Der Rechtsschutz auf diesem Gebiete bedeutet praktisch die weitgehende Verwirklichung des Postulats der Verwaltungsgerichtsbarkeit überhaupt, stellen

---

[155]) Vgl. z. B. Speiser an den Verhandlungen des Schweiz. Juristenvereins 1921, Zeitschrift f. Schweiz. Recht NF 40 S. 246a.

[156]) Vielleicht ist in diesem Sinne auch ein Wort Jeremias Gotthelfs in „Der Oberamtmann und der Amtsrichter" zu verstehen: „Ein christlich Regiment wird durch nichts mehr verhunzt als durch zu viel sogenannte Justiz".

doch die Steuerstreitigkeiten den Hauptteil der Verwaltungsstreitigkeiten dar[157]).

2. Diese Bedeutung der Steuerjustiz rechtfertigt auch einen Blick auf die historische Entwicklung in den Kantonen[158]). Schon während der Mediationszeit (1803—1814) lassen sich in einigen alten eidgenössischen Orten Anfänge einer Verwaltungsgerichtsbarkeit feststellen. Neu gebildete Kantone, wie Aargau, St. Gallen, Tessin, Thurgau und Waadt, hatten sogar besondere Verwaltungsgerichte. Dann aber kam eine Zeit des demokratischen Ausbaus der Verfassung und der Weiterbildung der Volksrechte. Das Mittel des politischen Schutzes gegen die Verwaltung schien daher zu genügen. Trotz Aufrechterhaltung entsprechender theoretischer Postulate wurde in einigen Kantonen die Verwaltungsgerichtsbarkeit sogar wiederum abgeschafft, so in den Kantonen Thurgau[159]), Tessin und Waadt.

3. Wenn die Notwendigkeit des Rechtsschutzes grundsätzlich auch anerkannt war, so standen der Verwirklichung manche Hemmnisse verschiedener Art entgegen. Dementsprechend ist auch die Verschiedenheit der Behördeorganisation in Steuerstreitsachen gross. So ist in einzelnen Kantonen die Steuerjustiz noch den ordentlichen Verwaltungsbehörden, und zwar dem Regierungsrat übertragen, der als einzige Instanz endgültig entscheidet. In andern Kantonen wird die Kantonsregierung zur Erledigung von Steuerrekursen durch weitere nur in diesen Fällen amtende Mitglieder verstärkt. Wieder andere haben die Kantonsregierung als oberste Instanz beibehalten, dagegen erstinstanzliche besonders organisierte Steuerjustizbehörden geschaffen. Der Weiterzug geschieht mancherorts nur in

[157]) Vgl. Huber: „Die Staats- und Verwaltungsrechtspflege im neuen Organisationsgesetz", Zentralblatt 1944 S. 365, der ausführt, dass 95 Prozent der Verwaltungsbeschwerden an das Bundesgericht Beschwerden in Steuersachen sind. Die eidgenössische Verwaltungsgerichtsbarkeit sei im wesentlichen nur Steuerjustiz.

[158]) Vgl. Näheres bei Blumenstein, Steuerrecht 556 f.

[159]) Über die Entwicklung im Thurgau vgl. Fritsche-Schurter: „Das Zivilprozessrecht der Schweiz", Bd. II 1. Hälfte S. 280 f.

Form einer Kassationsbeschwerde. Wieder andere Kantone haben Steuerstreitigkeiten ganz oder teilweise (so St. Gallen früher hinsichtlich des Vermögens, nicht aber hinsichtlich des Einkommens) in Erweiterung des Rechtsweges den Zivilgerichten übertragen. Dies geschah in Anlehnung an die alte Fiskustheorie, die den Staat, soweit er als Inhaber vermögensrechtlicher Ansprüche und Verpflichtungen auftrat, einer juristischen Person des Privatrechts gleichstellte und ihn damit der Zivilgerichtsbarkeit unterwarf.

4. Alle diese Lösungen sind Notbehelfe[160]), auch wenn manche dieser Behörden infolge ihrer personellen Zusammensetzung tatsächlich mit bemerkenswerter Sachkenntnis ihres Amtes walten.

Die Verwaltungsbehörden sind einmal infolge ihrer Organisation, ihrer Zusammensetzung und ihrer hauptsächlichsten Tätigkeit nicht ohne weiteres zur richterlichen Urteilsfindung geeignet. Dazu tritt die Frage ihrer Unabhängigkeit. Das Verfahren vor den Zivilgerichten wiederum ist naturgemäss schwerfällig. Dieser Mangel wird dadurch verstärkt, dass die Zivilprozessordnungen, die auch auf solche Streitigkeiten Anwendung finden, altem Herkommen und gemeinrechtlicher — überlebter — Tradition zufolge vielerorts der Parteimaxime zu grossen Spielraum lassen. Daher sind denn auch gerade in den Kantonen mit Erweiterung des Rechtswegs Auffassungen über die Beweislast in Steuerstreitsachen Praxis geworden, die sich mit der Natur der Steuerveranlagung nicht vereinbaren lassen. Rechnet man dazu den Umstand, dass die kantonalen Gerichte fast überall stark belastet sind, und zieht man

---

[160]) Die staatsrechtliche Beschwerde wegen Willkür an das Bundesgericht vermag eine unabhängige kantonale Steuerjustiz nicht zu ersetzen. Die Rechtslage ist selten so eindeutig wie in BGE 33 I 689 ff., wo eine zürcherische Nachsteuerverfügung für nicht versteuertes Einkommen aufgehoben wurde, weil das damalige Steuergesetz nur eine Nachsteuer für nichtversteuertes Vermögen vorsah und in jener Verfügung ein Versuch zu erblicken sei, „administrative Willkür an die Stelle der festen gesetzlichen Regelung zu setzen."

ferner in Erwägung, dass die Grundsätze des öffentlichen Rechts den Zivilgerichten nicht immer vertraut sein können, so muss auch diese Lösung als unzweckmässig ausgeschieden werden.

a) Es ist vielmehr die Forderung zu erheben, dass die Kantone eigene Steuerjustizbehörden schaffen. Diese sollen unabhängig sein. Das muss sowohl hinsichtlich der personellen Zusammensetzung wie auch hinsichtlich der Wahlart gelten. Auf diese Weise ist es möglich, in der Zusammensetzung der Steuergerichte die wirtschaftlichen Interessentenkreise zu berücksichtigen und neben Juristen auch, ähnlich wie in den Handelsgerichten, Leute aus der Wirtschaftspraxis herbeizuziehen. Ohne wirtschaftliche Kenntnisse lassen sich Steuerstreitigkeiten nicht richtig beurteilen, und der Ausweg der Expertise ist häufig nicht zu beschreiten, weil er im Missverhältnis zum Streitwert stünde. Wo die Arbeitslast bedeutend ist, kann der Vorsitzende der Kommission im Hauptamt bestellt werden. Es ist auch durchaus den Verhältnissen angemessen, wenn einem solchen Präsidenten einzelrichterliche Kompetenzen überbunden werden[161]).

[161]) So Bern (142). Der Präsident der kantonalen Rekurskommission entscheidet als Einzelrichter:

a) die Rekurse, die durch Rückzug gegenstandslos sind, oder auf die wegen Verspätung oder andern Gründen nicht eingetreten werden kann;
b) wenn die Steuer auf Grund unbestrittener zahlenmässiger Ausweise festzusetzen ist;
c) wenn der streitige Steuerbetrag 200 Fr. oder die bestrittene Busse 50 Fr. nicht übersteigt;
d) die Rekurse gegen Kostenverfügungen.

Es ist dabei dem Präsidenten freigestellt, eine Streitsache an die Kommission zu weisen, wenn er es wegen der Bedeutung der tatsächlichen Verhältnisse oder der zu entscheidenden Rechtsfragen als angezeigt erachtet.

Der Präsident prüft ferner die Rechtzeitigkeit der Beschwerden und die Legitimation des Rekurrenten zum Verfahren und zur Sache. Gegebenenfalls fällt er den Nichteintretensentscheid. Umgekehrt ordnet er von Amtes wegen die nötigen Untersuchungsmassnahmen an, wenn die Prozessvoraussetzungen erfüllt sind.

b) Die Rekurskommissionen arbeiten sehr häufig ehrenamtlich. Es ist daher gegeben, dass die Entscheide durch untergeordnete Organe vorbereitet werden. Diese untergeordneten Organe sollten jedoch, wenn man das Prinzip der Unabhängigkeit wahren will, in der Regel nicht Amtsstellen jener Verwaltung sein, die zugleich für Erhaltung und Mehrung der Staatsfinanzen zu sorgen hat. Das Prinzip der Gewaltentrennung ist vielmehr auch personell durchzuführen. Selbst wenn die Befürchtungen der Steuerzahler nicht begründet sein mögen, weil die Inhaber derartiger Stellen unabhängige Köpfe sind, so ist es doch angezeigt, den Schein zu wahren. Denn der Einfluss eines solchen Beamten darf nicht unterschätzt werden[162]).

c) Gelegentlich ist die Forderung erhoben worden, es sei auch im kantonalen Steuerjustizverfahren der Instanzenzug einzuführen. Einzelne Kantone haben dem Rechnung getragen und gegenüber den Entscheiden der kantonalen Rekurskommission eine Möglichkeit des Weiterzuges geschaffen. So stand in Bern schon vor dem neuen Steuergesetz dem Steuerpflichtigen, der kantonalen Steuerverwaltung und der Gemeinde eine Verwaltungsgerichtsbeschwerde zu. Allerdings beschränkt sich die Prüfung des Verwaltungsgerichts auf die Verletzung oder willkürliche Anwen-

---

[162]) Vgl. Klaus, Zentralblatt 1944 S. 437: „Über die Tätigkeit der zürcherischen Oberrekurskommission in den 25 Jahren ihres Bestehens", wo ausgeführt wird: „Das Steuergesetz enthält keine Vorschrift, nach welcher der Sekretär der Oberrekurskommission beratende Stimme hätte. Da er aber die Urteilsbegründung entwirft, kommt ihm tatsächlich ein grosser Einfluss auf die Rechtsprechung der Oberrekurskommission zu, den er in den Sitzungen, in den Urteilsbegründungen und bei der Abfassung der jährlichen Rechenschaftsberichte der Oberrekurskommission mit dem Auszug aus den Entscheidungen geltend macht." — Die offenbar doch vorhandene Furcht vor der Abhängigkeit beschwichtigt Klaus: „Die Sekretäre der Oberrekurskommission haben sich auch immer vollständig unabhängig von der Finanzdirektion gefühlt. Es kann keine Rede davon sein, dass in der Bestellung des Sekretariates der Oberrekurskommission ‚der Pferdefuss der Oberrekurskommission zum Vorschein gekommen sei.'"

dung einer bestimmten Vorschrift des Steuergesetzes oder der dazu gehörenden Dekrete und Verordnungen. St. Gallen hat als Neuerung eine Steuerkammer beim Kantonsgericht geschaffen. Das Beschwerdeverfahren ist der Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach dem Organisationsgesetz für die Bundesrechtspflege nachgebildet. Die Kognition der Steuerkammer ist also ebenfalls eingeschränkt. So kann der Beschwerdeführer nur geltend machen (85), der Entscheid der Rekurskommission verletze die Verfassung des Bundes oder des Kantons oder eine Vorschrift des kantonalen Steuerrechts oder beruhe auf einer unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des Sachverhalts[163]).

5. Die Steuerjustiz unabhängigen Steuergerichten zu übergeben, sollte den Kantonen um so leichter fallen, als sie bereits durch das Bundessteuerrecht (Kriegssteuer, Krisenabgabe 86, Wehrsteuer 69) zur Bestellung kantonaler Rekurskommissionen gezwungen worden sind. Der Bund darf das Verdienst für sich in Anspruch nehmen, auf diese Weise zur Förderung des Rechtsschutzes in Steuersachen in bedeutendem Umfang beigetragen zu haben.

6. Der Bund hat auch in seiner eigenen Fiskalgesetzgebung eine analoge Haltung eingenommen. Es besteht eine von der Verwaltung unabhängige eidgenössische Zollrekurskommission und eine eidgenössische Alkoholrekurskommission. Für die Bundessteuern ist das Bundesgericht nach dem Organisationsgesetz über die Bundesrechtspflege (97 ff.) Steuerjustizbehörde.

Allerdings ist die Kognition des Bundesgerichts nach dem OG eingeschränkt (104).

---

[163]) Nach dem sten. Protokoll über die Verhandlungen des Grossen Rates bemerkte der Referent dazu: „Praktisch dürfte damit doch eine vollständige materielle Überprüfung des Streitfalles sich ermöglichen lassen." Wenn man dies wollte, ist nicht recht einzusehen, warum dann eine Beschränkung der Beschwerdegründe erfolgt ist. Diese kann nur Komplikationen schaffen, zumal auf das Verfahren die Vorschriften über die Zivilrechtspflege sinngemäss Anwendung finden sollen (86 Abs. 2). Zweckmässigerweise sollte diese Verweisung für das Beweisverfahren keine Geltung haben.

Beschwerdegrund ist die Verletzung von Bundesrecht, wobei die unrichtige Beurteilung einer Tatsache als Rechtsverletzung anzusehen ist. Neben der Rechtsverletzung kann allerdings in Steuersachen noch geltend gemacht werden, dass durch den angefochtenen Entscheid die dem Steuerpflichtigen auferlegte Steuerleistung offensichtlich unrichtig berechnet worden sei. Dem Bundesgericht ist damit der Entscheid über alle Fragen der Angemessenheit, insbesondere über alle Schätzungsfragen, entzogen. Denn offensichtliche Unrichtigkeit kann kaum je vorliegen, wenn vom Ermessen pflichtgemässer Gebrauch gemacht wird, mag auch eine andere Auffassung vertretbar sein. „Es genügt nicht, dass in einer Ermessungsfrage vielleicht auch anders hätte entschieden werden können, als es geschehen ist; die getroffene Schätzung muss vielmehr mit offensichtlichen Fehlern behaftet sein[164]).“ Wo die Bundessteuern durch eidgenössische Behörden veranlagt werden, ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde nicht bloss kassatorisches Rechtsmittel gegenüber kantonalen Beschwerdeentscheiden, sondern eigentliche Steuerbeschwerde zur unmittelbaren Anfechtung der Veranlagungsverfügung oder des Einspracheentscheids. Das gilt heute für das Gebiet der Stempelabgaben, der Couponssteuern, der Kriegsgewinnsteuer, der Ausgleichssteuer, der Waren-Umsatzsteuer, der Luxussteuer und der Verrechnungssteuer.

Hier mag fraglich sein, ob das Organisationsgesetz diese Funktion hinreichend berücksichtigt hat, denn die prozessuale Ausgestaltung des Verfahrens ist für beide Fälle gleich[165]). Wo aber eine Steuerjustizbehörde in erster In-

[164]) So BGE Archiv 11 S. 185; ferner 5 S. 36, 7 S. 14, 11 S. 409, 12 S. 182. Offensichtlich unrichtig ist nach der Praxis auch die Vornahme einer Ermessenseinschätzung, ohne dass die Voraussetzungen einer solchen vorliegen, oder eine Ermessenseinschätzung, die im Widerspruch zu festgestellten Tatsachen steht oder diesen nicht richtig Rechnung trägt.

[165]) So bestreitet Henggeler: „Die schweizerische Aktiengesellschaft“, 17 N. 5 und 6, dass die heutige Regelung den Bedürfnissen der Praxis genüge. Die Kognition des Bundesgerichts sei zum

stanz tätig ist, sollte sie gerade zu den häufigsten Beschwerden Stellung nehmen können. Das sind aber erfahrungsgemäss die Fälle, in denen sich der Pflichtige über die Einschätzung auf Grund eines unrichtig oder mangelhaft festgestellten Tatbestandes oder auf Grund irriger tatsächlicher Wertung von Tatsachen beschwert. Auf diese Überlegungen gründet sich das Begehren auf Schaffung einer neuen ersten Instanz.

7. Das Steuerjustizverfahren ist in der Regel rein schriftlich. Doch sieht das Organisationsgesetz (107 in Verbindung mit 91) vor, dass das Bundesgericht, wenn eine Partei es verlangt und besondere Gründe dafür vorliegen, eine mündliche Schlussverhandlung anordnen kann. Fakultative mündliche Verhandlung ist auch in einzelnen Kantonen vorgesehen (Thurgau, VVo 95). Es macht allerdings den Anschein, als ob aus dieser begrüssenswerten Elastizität des Verfahrens nicht hinreichend Nutzen gezogen würde.

Rechtsschutz nicht hinreichend. Die Eidgenössische Steuerverwaltung sei bei der gegenwärtigen Regelung auf grossen Rechtsgebieten eigentlich nicht nur Verwaltungsbehörde, sondern auch noch Gesetzgeber. Auch stehe ihr darüber hinaus im Grunde in zahlreichen Fällen die alleinige richterliche Entscheidungsbefugnis zu. Das sei dort der Fall, wo sie nicht nur Veranlagungen vornehme, sondern endgültig in allen Fragen der Angemessenheit, insbesondere in allen Schätzungsfragen, entscheide. Besonders wird in diesem Zusammenhang die Tätigkeit der zuständigen Einspracheabteilung für die Kriegsgewinnsteuer kritisiert, die einen direkten Hang für die „reformatio in peius" zeige und daher in den Geruch einer „Verböserungsabteilung" gekommen sei. Dieser Eindruck werde verstärkt dadurch, dass bei der von der Verwaltung unabhängigen Kriegsgewinnsteuerkommission die Eidgenössische Steuerverwaltung mit einer Mehrzahl von Vertretern aller Richtungen teilnehme, die Steuerpflichtigen dagegen nicht nur von der Teilnahme ausgeschlossen seien, sondern überhaupt keinen Einblick in die Akten und die sie betreffenden Gutachten erhielten, es sei denn auf dem Wege des Weiterzuges an das Bundesgericht. — Daher wird vorgeschlagen, es solle dort, wo die Eidgenössische Steuerverwaltung einzige Instanz vor dem Bundesgericht sei, eine von der Verwaltung unabhängige Zwischeninstanz eingeschaltet werden, womit der Instanzenzug auch im Bund eingeführt wäre.

8. Für die Beschaffung des Prozessstoffes im Steuerjustizverfahren kann nur die Offizialmaxime in Frage kommen. Es entspricht dem Grundsatz der gesetzmässigen Verwaltung, dass der gesetzliche Zustand von Amtes wegen herbeizuführen ist[166]). Auch im neuern Zivilprozessrecht geht die Tendenz auf Einschränkung der Verhandlungsmaxime, weil sich die Einsicht Bahn gebrochen hat, dass es sich mit dem öffentlich-rechtlichen Charakter der staatlichen Rechtsprechung schlecht verträgt, die objektive Richtigkeit des Urteils von der Vollständigkeit oder Unvollständigkeit des durch die Parteien dem Richter unterbreiteten Prozessstoffes abhängig zu machen. Es ist, wie sich in der Praxis immer wieder zeigt, eine zu theoretische Überlegung, wenn man die Verhandlungsmaxime damit zu begründen versucht, dass der streitige zivilrechtliche Anspruch seiner Natur nach der privaten Willkür anheimgegeben sei. Jede Partei will den Rechtsstreit gewinnen, und wenn sie ihre Sache schlecht vertritt, so tut sie das nicht, weil es ihr daran liegt, nach eigener „Willkür" über den Prozessstoff zu disponieren.

Der Steuerrichter muss daher von Amtes wegen alle erforderlichen Untersuchungs- und Beweismassnahmen anordnen können, ohne auf die Sachdarstellung und die Beweisanträge der Parteien angewiesen zu sein. Dem widerspricht es, wenn die Rekurskommission bloss auf Grund der ihr eingereichten Akten zu entscheiden hat oder wenn die Vorlage neuer Beweismittel ausgeschlossen ist. Säumnisse im Verfahren können hinreichend durch Kostenfolgen und Disziplinarmittel geahndet werden[167]). Gilt die Offizialmaxime, so ist auch gegeben, dass die Steuerjustizbehörde ihren Entscheid auf den von ihr selbst festgestellten Tatbestand stützt und die Entscheidung dementsprechend vornimmt. Sie muss also auch eine „reformatio in peius" aus-

---

[166]) So BGE 70 I 87.

[167]) Über die innere Gestaltung des Verfahrens in einzelnen Kantonen Näheres bei Blumenstein, Steuerrecht, S. 575, insbesondere 577 N. 5, 6 und 7.

sprechen dürfen, ohne dass ein entsprechender Antrag der Steuerverwaltung notwendig wäre. Es liesse sich wiederum mit einer gesetzmässigen Verwaltung nicht vereinbaren, wenn objektiv ein steuerbarer Tatbestand festgestellt, auf die Steuererhebung aber aus bloss formellen Gründen verzichtet würde. Anderseits muss der Steuerrichter von seiner Freiheit gegenüber dem Rechtsbegehren der Parteien auch zugunsten des Steuerpflichtigen Gebrauch machen. Er hat mehr zuzusprechen, als verlangt wurde, wenn die Ergebnisse der Untersuchung dies rechtfertigen. In diesem Sinn hat schon die eidgenössische Kriegsgewinnsteuer-Rekurskommission entschieden[168]) und das Bundesgericht[169]) hat sich ihr angeschlossen. Die Begründung ist zutreffend: „Wird gegen eine derart vorgenommene Einschätzung Einsprache und Rekurs erhoben, so ist die ganze Einschätzung bestritten, auch wenn in der Beschwerde nur einzelne Punkte zur Diskussion gestellt werden. Die einheitliche Einschätzung kann nicht durch die Beschwerde in verschiedene Teile zerrissen werden, die zu verschiedenen Zeiten in Rechtskraft erwachsen. Die Einschätzung als solche bleibt vielmehr bis zu ihrer endgültigen Beurteilung hängig und unterliegt allen Veränderungen, die sich im Laufe des Verfahrens nach dem jeweiligen Stande der Untersuchung ergeben."

In der Tat besteht beispielsweise beim System der allgemeinen Einkommenssteuer zwischen der Vermögens-

---

[168]) VSA VIII S. 115 ff., VSA V S. 111 ff., Geering: „Der Umfang des Rechtsstreites im Steuerprozess", VSA IX S. 24 Anm. 12. — Vgl. ferner Oberrekurskommission Zürich, Rechenschaftsbericht 1944 Nr. 68: „Es kann dem Beschwerdeführer nicht schaden, dass er die festgestellte Aktenwidrigkeit weder im Rekurs- noch im Beschwerdeverfahren ausdrücklich geltend gemacht hat. Sie muss von Amtes wegen berücksichtigt werden (RB 1936 Nr. 50 = Verw.ZBL 37, 500 = ZR 35 Nr. 145). Ein Steuerentscheid darf auch dann nicht auf aktenwidriger Grundlage ergehen, wenn der Verstoss gegen den Akteninhalt vom Steuerpflichtigen unbeachtet und ungerügt geblieben ist."

[169]) BGE 56 I 27.

und der Einkommenstaxation ein unlösbarer innerer Zusammenhang.

Auf diesem Boden stand schon das Krisenabgaberecht (129, 130). Wehrsteuer (109, 110) und Kriegsgewinnsteuer, letztere zwar nicht ausdrücklich (28), sind ihm gefolgt. Analog ist die Ordnung im Thurgau (80), St. Gallen (82), Bern (147) und Aargau (86, 87). Auch das Organisationsgesetz (109) hat demgemäss dem Bundesgericht die Kompetenz gegeben, in Steuersachen über die Rechtsbegehren der Parteien hinauszugehen.

Es mag der Vollständigkeit halber erwähnt werden, dass die Offizialmaxime dazu führt, den Rückzug einer Einsprache oder eines Rekurses nicht zuzulassen, wenn Grund zur Annahme besteht, die Veranlagungsverfügung sei nicht richtig (WStB 104, 106, Bern 138), wie denn überhaupt die Offizialmaxime nach der Lehre für alle Stadien des Verfahrens gilt[170]).

8. Die Aufnahme der Offizialmaxime in das kantonale Beschwerderecht ist um so angezeigter, als sich die kantonalen Rekurskommissionen, soweit sie auch Beschwerdeinstanzen in Bundessteuersachen sind, als erste Instanzen an diese Grundsätze des Bundessteuerrechts zu halten haben. Tun sie dies nicht, so verletzen sie Bundesrecht[171]).

---

[170]) Vgl. Praxis 1945 Nr. 15, wo das Bundesgericht für die Verwaltungsbeschwerde abweichend entschieden hat. Sofern sie sich gegen einen kantonalen Rekursentscheid richtet, sei sie bei Rückzug am Geschäftsregister ohne weitere Untersuchung abzuschreiben, auch wenn die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung eine Abänderung, Erhöhung der Schätzung beantragt habe. Das Bundesgericht erklärt, theoretisch liesse sich zwar der Standpunkt vertreten, dass der einmal angerufene Richter angesichts des öffentlich-rechtlichen Charakters in der Sache einen Entscheid zu treffen habe, auch wenn der Beschwerdeführer den Abstand erkläre. Eine ausdrückliche Verpflichtung des Gerichtes fehle jedoch. Die Eidgenössische Steuerverwaltung habe die Möglichkeit, von ihrem Beschwerderecht Gebrauch zu machen, wenn ihr eine Erhöhung der Einschätzung nach dem kantonalen Rekursentscheid angezeigt erscheine.

[171]) So BGE 56 I 31.

Den Umfang des Steuerstreites für Bundessteuern und kantonale Steuern verschieden zu umschreiben — für den Bund weiter, den Kanton enger — rechtfertigt sich sachlich ohnehin nicht, zumal die einschränkenden kantonalen Regelungen nur aus allzu starker Anlehnung an kantonale Zivilprozessgepflogenheiten zu erklären sind.

9. Für die Steuerjustizbehörden besteht der Entscheidungszwang wie für den Richter. Sie dürfen eine Entscheidung nicht deshalb ablehnen oder auf unbestimmte Zeit zurückstellen, weil die Untersuchung auf Schwierigkeiten stösst. Sie haben diese soweit durchzuführen, als es möglich ist, und den Sachverhalt nach dem Ergebnis zu würdigen. Ist eine volle Abklärung desselben nicht möglich, so ist ein Ermessungsentscheid unter Abwägung aller Verhältnisse zu treffen[172]).

10. Zahlungserleichterungen, Stundung und Erlass sind Fragen des administrativen Ermessens, gegen die ein Rechtsmittel an die Steuerjustizbehörden nicht gegeben werden soll. Dagegen sollen alle Bussen und die Steuerrückforderungen — wo keine eigene Verwaltungsgerichtsbarkeit besteht (Bern 170) — in den Geschäftsbereich der Steuerjustizbehörden fallen[173]).

11. Die Fristen des Steuerjustizverfahrens sind verschieden geregelt. In einzelnen Kantonen hat man danach getrachtet, zwischen Steuerbeschwerde und den Rechtsmitteln des Zivil- und Strafprozesses in dieser Hinsicht Übereinstimmung herbeizuführen. Es besteht in der Tat kein innerer Grund, den Fristenlauf nicht einheitlich zu gestalten. Umgekehrt könnte durch eine zweckmässige Vereinheitlichung mancher Irrtum vermieden werden.

---

[172]) So BGE 69 I 198 ff., wo darauf hingewiesen wird, dass selbst im Zivilprozess, wo Beweislast und Beweisnotstand eine grössere Rolle spielen als im Steuerverfahren, ein Beweisnotstand nicht zur Aussetzung des Verfahrens führt, sondern lediglich bei der Beweiswürdigung zu berücksichtigen sei.

[173]) So St. Gallen 96 im Gegensatz zu Thurgau 95, wo der Regierungsrat zuständig ist. — Vgl. auch BGE 69 I 202.

Neben der Vereinheitlichung der Fristen für die kantonalen Rechtsmittel besteht die weitere Möglichkeit, die Fristen des Steuergesetzes mit jenen des Bundessteuerrechts in Einklang zu bringen. Der Wehrsteuerbeschluss sieht 30 Tage für die Einsprache vor (99), ferner 30 Tage für die Beschwerde (106), ebenso auch das Organisationsgesetz (107). Diese Fristen hat auch Bern zu den seinigen gemacht (135 und 144), während St. Gallen (79) eine 14tägige Rekursfrist und ebenfalls eine 14tägige Einsprachefrist (45) eingeführt hat.

Dass der Verwaltung längere Fristen eingeräumt werden, ist aus Zweckmässigkeitsgründen berechtigt und kann nicht als eine unzulässige Benachteiligung des Pflichtigen bezeichnet werden.

V. Der Steuererlass.

1. Das ältere Steuerrecht kennt nur die administrative Abschreibung uneinbringlicher Steuern, neuere Gesetze dagegen haben für den Verzicht auf eine Steuerleistung den Steuererlass geschaffen. Sie lassen diesen eintreten, wenn beim Steuerpflichtigen Zahlungsschwierigkeiten durch Erwerbsunfähigkeit, andauernde Arbeitslosigkeit, Todesfall oder Verarmung entstanden sind und die Eintreibung der Steuerschuld daher eine grosse Härte bedeuten würde. Der Steuererlass ist auch unentbehrlich, um Unbilligkeiten auszugleichen, die aus Steuersukzession und Steuersubstitution entstehen können.

2. Noch weiter gehen jene Gesetze, welche den Steuererlass als eine Art Korrektur der Einschätzung behandeln, Billigkeitsgründe gelten lassen und vor allem auch Änderungen der Steuergrundlagen, beispielsweise Untergang eines eingeschätzten Steuerobjekts, Verlust des Vermögens, Wegfall des Erwerbs, vor der Steuerzahlung berücksichtigen wollen.

Dem Steuererlass kommt auf diese Weise die Stellung einer eigentlichen Härteklausel zu.

In diesem Sinne ist wohl das bernische Steuergesetz (160) auszulegen, das den Erlass zulässt, wenn die Bezahlung für den Steuerpflichtigen eine offenbare Härte bedeutet oder ihn wegen wesentlicher Einbusse im Vermögen und Erwerb oder aus ähnlichen erheblichen Gründen unverhältnismässig schwer belastet. Hier spielt also nicht mehr die Frage der Zahlungsfähigkeit an sich die ausschlaggebende Rolle. Es sind neben der Leistungsfähigkeit auch die Gleichheit vor dem Gesetz und die Steuergerechtigkeit zu berücksichtigen. Daher fallen unter diese Vorschrift alle jene Fälle, wo die buchstäbliche Anwendung des Gesetzes Steuerleistungen zur Folge hat, die im Grunde vom Gesetzgeber nicht gewollt sind[174]).

Wo Härten erfahrungsgemäss eintreten, kann der Gesetzgeber den Erlass oder die Ermässigung auch im Zusammenhang mit der gesetzlichen Regel selbst vorsehen[175]).

---

[174]) Vgl. Flückiger: „Bernisches Steuerrecht", 1944 N. 4 zu Art. 160, wo ausgeführt wird, offenbare Härte sei es auch, wenn zwei Gewinnjahre von zwei Verlustjahren gefolgt würden, die beide je in eine Bemessungsperiode fallen, so dass die Verluste und die Gewinne nicht ausgeglichen werden können.

Der gleiche Tatbestand wurde bei der Revision des Wehrsteuerbeschlusses (Bundesratsbeschluss über die Abänderung des Wehrsteuerbeschlusses vom 31. Oktober 1944) berücksichtigt, indem in Art. 41 Al. 2 Satz 3 in Abweichung vom bisherigen Rechtszustand für buchführende Unternehmungen die Verrechnungsmöglichkeit geschaffen wurde von Verlusten der der Berechnungsperiode vorangegangenen zwei Jahre gegen Gewinne der Berechnungsperiode, soweit diese Verluste der frühern zwei Jahre nicht bereits gegen andere Gewinne verrechnet worden sind. — Hier ist zugunsten des Pflichtigen das Prinzip der Berechnungsperiode von zwei Jahren durchbrochen worden, offenbar um solche Fälle nicht im Erlassverfahren behandeln zu müssen.

[175]) So WStB 142 für die Wehrsteuer, die bei Anlass einer Fusion oder bei der Aufwertung sanierungshalber abgeschriebener Aktien usw. verfällt; oder Thurgau VVo 60 und 62 für Härten trotz Zwischenrevision oder für Steuerpflichtige, die neu in die Steuerpflicht eintreten und für den Rest des Jahres auf Grund des mutmasslichen Einkommens besteuert werden. Dieses Einkommen ist auf 12 Monate zu berechnen und für den Rest des Jahres in dem

Auf diese Weise soll der allgemeine Rechtsgedanke, der im Zivil- und Strafprozess zur Zulassung der Revision geführt hat, auch im Steuerrecht Anwendung finden. Denn auch der Steuerschuldner soll dem Kaiser nur geben müssen, was wirklich des Kaisers ist.

---

für das Jahreseinkommen entsprechenden Satz zu versteuern, was zu unbilligen Belastungen führen kann. Auch die Möglichkeit der Verschiebung der endgültigen Einschätzung unselbständig Erwerbender (VVo 61), wenn das Arbeitseinkommen — massgebend ist das Einkommen des laufenden Jahres — wegen teilweiser Arbeitslosigkeit oder Arbeitsunfähigkeit nicht zuverlässig festgestellt werden kann, verdankt ihre Zulassung verwandten Überlegungen.

Thesen.

I.

Die Bundesfinanzreform hat den Finanzausgleich zwischen Bund und Kantonen so vorzunehmen, dass das Eigenleben der Kantone nicht mehr als nötig gefährdet wird.

II.

Eine Vereinheitlichung der Steuerrechtsgrundlagen von Bund und Kantonen darf nur dort vorgenommen werden, wo dies wirklich gerechtfertigt ist.

III.

Dagegen ist die Steuergesetzgebung des Bundes, vor allem aber jene der Kantone zu vervollkommnen in der Weise, dass dem heutigen Stand der Wissenschaft, den berechtigten Postulaten der Wirtschaft und den Erfordernissen einer unbürokratischen, weitherzigen Steuerpraxis Rechnung getragen wird.

Besondere Ziele eines solchen Ausbaus sind auf der einen Seite die Unterdrückung der Steuerhinterziehung, auf der andern die Ausmerzung aller Residuen eines ängstlichen Fiskalismus und die Verstärkung des Rechtsschutzes.