

# Juristische Ziele bei der Totalrevision kantonaler Steuergesetze

Autor(en): **Studer, Walter**

Objektyp: **Article**

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

Band (Jahr): **68 (1949)**

PDF erstellt am: **24.09.2024**

Persistenter Link: <https://doi.org/10.5169/seals-895875>

## **Nutzungsbedingungen**

Die ETH-Bibliothek ist Anbieterin der digitalisierten Zeitschriften. Sie besitzt keine Urheberrechte an den Inhalten der Zeitschriften. Die Rechte liegen in der Regel bei den Herausgebern.

Die auf der Plattform e-periodica veröffentlichten Dokumente stehen für nicht-kommerzielle Zwecke in Lehre und Forschung sowie für die private Nutzung frei zur Verfügung. Einzelne Dateien oder Ausdrucke aus diesem Angebot können zusammen mit diesen Nutzungsbedingungen und den korrekten Herkunftsbezeichnungen weitergegeben werden.

Das Veröffentlichen von Bildern in Print- und Online-Publikationen ist nur mit vorheriger Genehmigung der Rechteinhaber erlaubt. Die systematische Speicherung von Teilen des elektronischen Angebots auf anderen Servern bedarf ebenfalls des schriftlichen Einverständnisses der Rechteinhaber.

## **Haftungsausschluss**

Alle Angaben erfolgen ohne Gewähr für Vollständigkeit oder Richtigkeit. Es wird keine Haftung übernommen für Schäden durch die Verwendung von Informationen aus diesem Online-Angebot oder durch das Fehlen von Informationen. Dies gilt auch für Inhalte Dritter, die über dieses Angebot zugänglich sind.

# Juristische Ziele bei der Totalrevision kantonaler Steuergesetze

Von Dr. Walter Studer, Basel<sup>1</sup>

---

Mit der Totalrevision eines kantonalen Steuergesetzes will man in der Regel nicht nur die Steuerlasten neu verteilen und die Staatsausgaben decken, sondern man pflegt dabei auch gewisse juristische Ziele zu verfolgen. Die juristischen Probleme sind nicht die gleichen wie bei der Totalrevision des Bundessteuerrechtes; sie sind aber auch nicht bei allen Kantonen dieselben. Dennoch lassen sich einzelne Grundsätze herausstellen, mit denen sich jeder Gesetzgeber auf die eine oder andere Art auseinandersetzen muß. Hierauf hinzuweisen, ist der Zweck der nachfolgenden Ausführungen.

## **I. Die Totalrevision im Rahmen der kantonalen und schweizerischen Rechtsentwicklung**

Wie in jedem neuen Gesetz soll auch in einem neuen Steuergesetz die herrschende Rechtsüberzeugung Ausdruck finden. Mehr als auf andern Rechtsgebieten fließt diese Rechtsüberzeugung bei einem Steuergesetz aber aus dem gegenwärtigen Rechtszustand und aus den Erfahrungen, die man mit den geltenden Rechtssätzen gemacht hat. Als solche Rechtssätze fallen die Bestimmungen der kantonalen und der eidgenössischen Steuergesetze in Betracht. Zudem spielen wirtschaftliche Überlegungen eine wichtige Rolle, da das Steuerrecht vielfach an wirtschaftliche Vorgänge an-

---

<sup>1</sup> Nach einem Vortrag, den der Verfasser im Basler Juristenverein hielt, wobei er speziell die juristischen Ziele erörterte, die mit dem Entwurf eines neuen Basler Steuergesetzes (vgl. Ratsschlag des Regierungsrates Nr. 4455 vom 14. Oktober 1948) verfolgt wurden.

knüpft. Dabei können sich aus der volkswirtschaftlichen Betrachtung oder aus der zivilrechtlichen Beurteilung der einzelnen Vorgänge des Wirtschaftsverkehrs bestimmte Auffassungen ergeben. Eine kantonale Steuergesetzrevision muß sich in diese Entwicklung einordnen. Sie muß aber auch nach Möglichkeit die Kontinuität des kantonalen Steuerrechtes sichern, dabei zu den Anpassungsbestrebungen an das eidgenössische Steuerrecht Stellung nehmen und soviel wie möglich das Verhältnis zu andern Rechtsgebieten klären. Hieraus ergeben sich drei Punkte, die zunächst zu erörtern sind: die Kontinuität des kantonalen Steuerrechtes, das Verhältnis der kantonalen Steuerrechte zu den Bestrebungen nach Rechtseinheit und das Verhältnis des Steuerrechtes im allgemeinen zu andern Rechtsgebieten.

### *1. Kontinuität des kantonalen Steuerrechtes*

In den letzten Jahren wurden in verschiedenen Kantonen Steuergesetzrevisionen durchgeführt. Meistens bestanden sie in einer weitgehenden Anpassung an das Wehrsteuerrecht. Oft wurden dem bisherigen kantonalen Recht fremde Begriffe und wurde eine fremde Systematik, diejenige des Bundessteuerrechtes, übernommen. Teilweise warf man die eingelebten alten Rechtsbegriffe kurzerhand über Bord. Auch das alte Steuersystem gab man preis und schloß sich an dasjenige des Wehrsteuerrechtes an. Die Kantone Bern, Schwyz, Zug, Appenzell A.-Rh., St. Gallen und Aargau haben ihr Steuersystem auf das Wehrsteuerrecht ausgerichtet. Im Kanton Aargau hatte sich sogar eine Strömung bemerkbar gemacht, wonach der Kanton überhaupt auf einen besonderen Aufbau von Steuerrechtsnormen hätte verzichten sollen. Statt dessen hätte er bloß auf das Wehrsteuerrecht verweisen müssen<sup>2</sup>.

Es ist schwer, zu sagen, in welchem Maße die Kontinuität des kantonalen Steuerrechtes zu wahren sei. Jedenfalls

---

<sup>2</sup> Vgl. zum Beispiel Gutachten von Prof. Blumenstein vom 30. Dezember 1944 an die Finanzdirektion des Kantons Aargau, von dieser publiziert.

müssen bei einer Totalrevision eines kantonalen Steuerrechtes die veralteten Bestimmungen preisgegeben werden. Auch ein Steuersystem, das sich nicht mehr bewährt, soll durch ein besseres ersetzt werden. Welches System aber in Frage kommt, muß sich aus der wirtschaftlichen Struktur des betreffenden Kantons ergeben. Dagegen darf als Grundsatz gelten, daß kantonale Bestimmungen, die ins Rechtsbewußtsein der Steuerpflichtigen übergegangen sind, nur durch bessere Bestimmungen und bessere Lösungen ersetzt werden sollen.

Auch im Kanton Basel-Stadt stellten sich ähnliche Probleme. Immerhin war ein Systemwechsel von Anfang an ausgeschlossen, da ja das Wehrsteuerrecht nach dem Basler System aufgebaut ist. Die wichtigste Änderung besteht darin, daß der Basler Entwurf die Kapitalgewinne und Kapitalverluste auf Privatvermögen vom steuerbaren Gesamteinkommen abspaltet und die Gewinne auf Privatvermögen einer besonderen Kapitalgewinnsteuer unterwirft. Diese Änderung wurde deshalb als notwendig befunden, weil einerseits für die Vermögenssteuer besondere Bewertungsvorschriften aufgestellt werden müssen, nachdem die Vermögenssteuer seit 1866 ohne solche Vorschriften bezogen worden ist, und weil andererseits die Kapitalverluste das steuerbare Einkommen nicht schmälern sollen. Das Fehlen von Bewertungsvorschriften führte im Zusammenhang mit der Besteuerung der Kapitalgewinne nach dem geltenden Recht, die vom letzten Vermögenssteuerwert ausgeht, in vielen Einzelfällen zu Härten, die — nach der Meinung des Appellationsgerichtes wie auch des Bundesgerichtes — auf dem Erlaßwege zu beheben waren. Die wirtschaftlichen Verhältnisse haben sich eben auf eine Art entwickelt, die man beim Erlaß des geltenden Gesetzes von 1922 nicht voraussehen konnte. Das geltende Gesetz wird diesen Umwälzungen wirtschaftlicher Natur, von denen nur die Währungsentwertungen zu erwähnen sind, nicht mehr gerecht. In dieser Beziehung hat sich daher ein Neuaufbau des Steuerrechtes aufgedrängt. Sonst aber erkennt man im Gesetzes-

entwurf die alten Rechtssätze wieder, auch wenn sie manchmal neu formuliert oder in einen andern Zusammenhang gestellt worden sind. Die bisherige Praxis der Rekursinstanzen wird daher im großen ganzen ihren Wert behalten und damit zur Kontinuität beitragen.

Dies will freilich nicht heißen, daß sich im Entwurf nicht auch verschiedene Neuerungen befinden, die das Steuerrecht weiterentwickeln sollen, teils indem die neuen Rechtssätze an eine Praxis bei der Wehrsteuer anschließen, die als richtig empfunden wird, teils indem sich in ihnen eine modernere Rechtsauffassung durchgesetzt hat und teils auch indem sich in ihnen eine deutliche Abkehr von Ansichten äußert, die der herrschenden Rechtsüberzeugung zuwiderlaufen. Als Beispiele für einen solchen Anschluß an das Wehrsteuerrecht seien die Bewertungsvorschriften bei der Vermögenssteuer oder § 10 des Entwurfes erwähnt, der ausdrücklich die Beilage der Lohnausweise, der Wertschriftenverzeichnisse und des Schuldennachweises vorsieht; als Beispiel für eine modernere Rechtsauffassung, die im Entwurf zum Ausdruck kommt, sei die Gleichstellung der Steuerpflichtigen und der Verwaltung bei der Berichtigung von Berechnungsfehlern sowie bei der Zwischenveranlagung zur Vermögenssteuer (§§ 21 und 65 des Entwurfes) aufgeführt; als Beispiel endlich für die Stellungnahme gegen Rechtsentwicklungen, die nach der herrschenden Ansicht unrichtig sind, kommt § 37, Absatz 3, des Entwurfes in Betracht, wo ausdrücklich festgehalten ist, daß Kapitalabfindungen nur insoweit als Einkommen zu gelten haben, als sie nicht aus eigenen Beiträgen des Angestellten geüfnet worden sind<sup>3</sup>.

## *2. Die Rechtseinheit und das kantonale Steuerrecht*

Bei der Kodifikation des Zivilrechtes stand der Gedanke der Rechtseinheit im Vordergrund, nachdem er schon in der Helvetik aufgetaucht war. «... Für sich allein war er indes sen nie stark genug, um die Unifikation herbeizuführen. Bis

---

<sup>3</sup> Dies im Gegensatz zum Entscheid des Bundesgerichtes (AS 74 I S. 183.).

zuletzt war das Bewußtsein lebendig, daß um der Einheit willen nicht das bodenständige einheimische Recht geopfert werden dürfe, daß die Vereinheitlichung von der Eigenart der bisherigen Privatrechtsgeschichte getragen sein müsse und ihre Rechtfertigung erst in den materiellen Vorzügen des neuen Rechtes finde<sup>4</sup>.» Diese Zeit rückte auf dem Gebiet des Zivilrechtes rasch heran; denn die kantonalen Rechte vermochten immer weniger den Erfordernissen des Wirtschaftsverkehrs und den veränderten Anschauungen zu genügen. In einzelnen Kantonen galten sogar noch die alten Statutarrechte, die auf den einsetzenden modernen Verkehr in keiner Weise mehr paßten. Andere Kantone hatten freilich moderne Gesetzbücher geschaffen, aber sie waren damit zugleich meistens sehr stark von ausländischen Rechten abhängig geworden. Immerhin waren diese Kodifikationen, wie Egger sagt, «ein starker Ausdruck der Staatssouveränität. Und so geben die kantonalen Gesetzbücher Kunde von der kantonalen Selbstherrlichkeit.» In den letzten 25 Jahren vor dem Erlaß des ZGB konnten indessen nur noch Zürich und Solothurn ihr Zivilrecht revidieren und den neuen Anforderungen und großen wirtschaftlichen Umwälzungen der letzten Zeit des 19. Jahrhunderts anpassen.

Es liegt nahe, sich diese Verhältnisse zu vergegenwärtigen, wenn man an die Revision eines kantonalen Steuergesetzes geht. Viel mehr und in ganz anderer, weit entscheidenderer Richtung zeigt sich auf dem Boden des Steuerrechtes diese «kantonale Selbstherrlichkeit». Entscheidender als beim Zivilrecht ist sie, weil das Steuerrecht dazu dient, dem Kanton die nötigen Einnahmen zu beschaffen, die der «nervus rerum», der «nervus» der kantonalen Souveränität sind. Gerade deswegen ist die Steuergesetzgebung in dem einzelnen Kanton stets eines der wichtigsten Anliegen gewesen. Der Kanton Basel-Stadt hatte seine Steuergesetzgebung wegen der sich stark entwickelnden Wirtschaft bald ausbauen müssen. Schon im Jahre 1840 hatte er das

---

<sup>4</sup> Egger in der Einführung zum Kommentar des ZGB.

System der allgemeinen Einkommenssteuer als erster eingeführt und es 1866 mit der Vermögenssteuer ergänzt. Der Bundesfiskus wählte zunächst das System der allgemeinen Vermögenssteuer, die mit einer Erwerbssteuer kombiniert war, und ging dann mit der Krisenabgabe zum Basler System über. Das Bundessteuerrecht ist Kriegs- und Krisenrecht. Es ist teils von einzelnen kantonalen Steuergesetzen, teils von der herrschenden Lehre beeinflusst. Es hat seinerseits, wie schon erwähnt, auf die kantonalen Steuergesetze eingewirkt, indem eine Reihe von Kantonen das Wehrsteuersystem und Wehrsteuerrecht übernommen haben. Im ganzen gesehen zeichnet sich deshalb auf dem Boden der kantonalen Rechte eine gewisse Rechtsvereinheitlichung ab. Aber es fehlt nicht an Befürwortern eines einheitlichen Steuerrechtes, das vom Bund zu erlassen und für die Kantone verbindlich wäre. Sie rechtfertigen ihr Postulat mit dem Hinweis auf die Vereinheitlichung des Privat- und Strafrechtes, die auch ohne Einfluß auf die kantonale Souveränität geblieben seien. Dabei übersehen sie aber, daß bei der geltenden Ordnung die Souveränität der Kantone sehr bald ein bloßer Schein wäre, wenn die Kantone nicht nach ihren Bedürfnissen und Anschauungen Steuern erheben könnten. Dazu sind eben kantonale und nicht eidgenössische Steuergesetze notwendig. Eine kantonale Gesetzesrevision soll indessen nicht nur die kantonalen Einnahmen sichern, sondern auch vom juristischen Standpunkt aus zu einem Gesetz führen, das gleich gut oder besser ist als das entsprechende eidgenössische, und das dadurch die weitere Entwicklung des Steuerrechtes fördert, indem es zugleich die Tradition wahrt. Es bleibt nämlich zu untersuchen, ob das Bundessteuerrecht seiner Aufgabe, die Steuerrechtsentwicklung zu fördern, wirklich in jeder Hinsicht gerecht wird. Es wird wohl gestattet sein, einige Bedenken hierüber zu äußern, die sich hauptsächlich auf den «allgemeinen Teil des Bundessteuerrechtes» beziehen, wie er zur Diskussion stand<sup>5</sup>.

<sup>5</sup> Vgl. Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung, Bd. 48, S. 433, wo O. Boßhardt hierüber referierte.

Der baselstädtische Steuergesetzentwurf hat die Anpassung an das Bundessteuerrecht nicht in dem Sinn verstanden, die Wehrsteuerbestimmungen wörtlich in das kantonale Recht zu übernehmen. Vielmehr haben sich die Redaktoren bestrebt, das kantonale Recht seinem Inhalt nach insoweit dem Wehrsteuerrecht anzupassen, daß es praktisch möglich werde, ohne allzugroße Komplikationen das Einkommen und das Vermögen in einer einheitlichen Erklärung für die kantonalen und eidgenössischen Steuern zu deklarieren.

### *3. Verhältnis des Steuerrechtes zu andern Rechtsgebieten*

a). Wie schon angedeutet, knüpft das Steuerrecht an bestimmte wirtschaftliche Tatbestände an. Diese ergeben sich meistens aus Rechtsverhältnissen, deren Wirkungen vom Zivilrecht geregelt werden. Sehr oft sind daher die steuerrechtlichen Folgen erst festzusetzen, wenn die zivilrechtliche Vorfrage beantwortet ist. Oft geht dies so weit, daß sogar der Steuertatbestand eine bestimmte zivilrechtliche Folge voraussetzt. Ferner sind zahlreiche Begriffe des Steuerrechtes dem Zivilrecht entlehnt. Das Verhältnis zum Zivilrecht könnte man daher charakterisieren als dasjenige einer einseitigen, unerwiderten und unglücklichen Liebe. Dennoch ergibt sich hieraus ein wichtiges Postulat für die Revision eines Steuergesetzes, nämlich das Bestreben, auch im Steuerrecht die einzelnen Begriffe nach Möglichkeit in dem Sinne zu verwenden, den ihnen das Zivilrecht und die allgemeine Verkehrsauffassung gegeben haben. Nur schwer gewöhnt sich der Verkehr an steuerrechtliche Begriffe, deren Inhalt von dem verschieden ist, was das Zivilrecht oder der allgemeine Verkehr darunter verstehen. Ein Beispiel hierfür ist die Warenumsatzsteuer. Ein weiteres Beispiel war die sogenannte an der Quelle erhobene Wehrsteuer von Zinsgutschriften auf Bankguthaben. Wie Bankguthaben wurden auch Kontokorrentguthaben des Angestellten oder des Geschäftsteilhabers bei der Firma behan-

delt. Einsprachen hiegegen waren erfolglos. Den Betroffenen blieb nur eine Genugtuung, sie warfen dem eidgenössischen Gesetzgeber «juristische Akrobatik» vor.

b) Enge Beziehungen bestehen aber auch zu andern Rechtsgebieten, so zum Beispiel zum Vollstreckungsrecht, zum Strafrecht und — man kann sogar sagen — zu einzelnen Zweigen des Verwaltungsrechtes selbst, wie zum Beispiel zum Beamtenrecht. In der neueren Gesetzgebung, insbesondere derjenigen des Bundes, macht sich indessen das Bestreben geltend — wohl aus dieser unerwiderten und unglücklichen Liebe heraus —, sich abzuschließen und ein besonderes Steuervollstreckungsrecht, ein Steuerstrafrecht, Steuerbeamtenrecht, ja sogar ein besonderes Steuerzivilrecht zu schaffen, wobei vom steuerrechtlichen Wohnsitz und vom steuerrechtlichen Eigentum die Rede ist. Im ersten Entwurf zu einem allgemeinen Teil des Bundessteuerrechtes sind zum Beispiel nicht weniger als 30 Artikel dem besonderen «Steuerstrafrecht» gewidmet. Dieser Entwurf erklärt ferner in Art. 37, daß mehrere Personen solidarisch hafteten, wenn die Pflicht zur Entrichtung einer Steuer nach dem Gesetz für mehrere Personen gemeinsam entstehe. Gegen eine solche allgemeine Regel wird sicherlich nichts einzuwenden sein. Der Entwurf fügt aber bei: «Jede von ihnen (gemeint sind die mehreren Personen) kann für den ganzen Betrag belangt werden und befreit durch ihre Zahlung die übrigen.» Braucht man jedoch in einem Steuergesetz zu erklären, was man unter solidarischer Haftung versteht! Oder ist es notwendig, im Abschnitt über das «Steuerstrafrecht» ausdrücklich festzustellen, daß der Täter, der «nachgewiesenermaßen durch Geisteskrankheit, Schwachsinn oder andere geistige Mängel verhindert war, die Unrechtmäßigkeit seiner Handlungsweise oder die Tragweite der ihm obliegenden Verpflichtungen zu erkennen», nicht strafbar sei (Art. 136 des erwähnten Entwurfs). Wer wollte einen Unzurechnungsfähigen strafen, solange die Erhebung einer Strafsteuer vom Verschulden abhängig gemacht ist. Auch in Basel sind sol-

che Fälle vorgekommen. Man hat sie ohne derartige Vorschriften zu erledigen gewußt.

So stellen wir auf der einen Seite das Bestreben nach einem einheitlichen Steuerrecht fest, wobei der Bundesgesetzgeber führend vorangehen will. Auf der andern Seite aber wird der Zusammenhang innerhalb des Rechtes im ganzen zerrissen, indem die einzelnen Disziplinen immer mehr ihren eigenen, von den andern Disziplinen unverstandenen Weg gehen. Daher fragt es sich sehr, ob es richtig sei, ein Steuergesetz nur durch die «besten Fachleute im Steuerwesen» ausarbeiten zu lassen. Es ist sehr zu befürchten, daß daraus mindestens ebenso viele Nachteile wie Vorteile für ein Gesetzeswerk erwachsen. Als Ideal erscheint, wenigstens im engeren Bereich des kantonalen Rechts, nicht ein umfangreiches System ausgeklügelter und besonderer für das Steuerrecht mit Ängstlichkeit und Pedanterie ausgearbeiteter Begriffe, sondern ein Gesetzestext, der sich einfach und schlicht in die allgemeine Rechtsentwicklung und Rechtslehre einfügt.

c) Bei der Redaktion des Basler Entwurfes hat man sich bemüht, die Begriffe so zu verwenden, wie sie der allgemeinen Verkehrsanschauung entsprechen. Bisherige Abweichungen sind nach Möglichkeit ausgemerzt worden. Als Beispiel hiefür sei der sogenannte Vorempfang erwähnt. Dieser Begriff kommt im vorgeschlagenen Erbsteuerrecht nicht mehr vor. Bisweilen hat man auch klar auf die zivilrechtlichen Verhältnisse verwiesen, so zum Beispiel in § 61, Absatz 2, wo bei einer Schuld, für die mehrere haften, neben dem tatsächlichen Risiko das Innenverhältnis entscheiden soll, wieviel der einzelne als Passivum abziehen darf. Die Beispiele ließen sich vermehren. Im allgemeinen ist aber auch vermieden worden, aus den verschiedenen Rechtsgebieten einzelne Teilgebiete zu übernehmen und gewissermaßen neu zu etikettieren, indem sie mit dem Wort «Steuer» zusammengesetzt werden. Dieses Vorgehen wäre zwar weniger gefährlich als das Bestreben, nicht nur umzuzeichnen, sondern dem einzelnen Begriff zugleich einen

ändern Inhalt zu geben. Vom Standpunkt der allgemeinen Rechtslehre aus ist es aber sicherlich wenig erfreulich, da es zu unübersehbarer Zersplitterung führt.

## **II. Bemerkungen zur materiellen Ausgestaltung kantonaler Steuergesetze**

Es kann sich hier selbstverständlich nicht darum handeln, irgendwelche Einzelheiten zu erörtern. Vielmehr sind einzelne grundsätzliche Fragen zu besprechen, die den Juristen besonders interessieren, die aber oft gar nicht ausdrücklich in den Gesetzen geregelt sind. Dabei ist in erster Linie an die Auslegungsregeln zu denken, wie sie in einzelnen kantonalen Gesetzen aufgenommen worden sind. Ferner sollen drei juristische Kernfragen herausgegriffen werden, um an ihnen zu zeigen, welche Auswirkungen sie auf die materielle Ausgestaltung eines kantonalen Steuergesetzes haben können.

### *1. Sollen die neueren Auslegungsregeln in ein kantonales Steuergesetz aufgenommen werden?*

Es wird wohl nie gelingen, ein größeres Gesetz zu erlassen, das keinerlei Lücken aufweist. Besonders aber bei einem Steuergesetz, das vielfach an Tatbestände des Wirtschaftslebens anschließt, wird man nie imstande sein, alle wirtschaftlichen Entwicklungen vorausszusehen und zum Voraus zu ordnen. Um diese Lücken zu vermeiden, bleibt daher oft nichts anderes übrig, als allgemeine Formulierungen und Begriffe zu verwenden und die Aufzählung einzelner Tatbestände nach Möglichkeit zu vermeiden. Dies zeigt sich am deutlichsten bei der Umschreibung der Begriffe des steuerbaren Vermögens und des steuerbaren Einkommens. Es ist aber auch bei der Bestimmung der steuerbaren Vermögensübergänge zu verfolgen. Solche Generalklauseln und allgemeine Umschreibungen bedürfen der Auslegung. Zunächst hat die Verwaltung diesen Klauseln einen Inhalt

zu geben und für ihren Bereich Grenzen zu ziehen. Ihr Vorgehen unterliegt der Kontrolle durch die Steuerjustizbehörden. Letzten Endes ist es Sache des Richters, ein kantonales Steuergesetz mit Vernunft und nach der herrschenden Rechtsüberzeugung anzuwenden, ihm dadurch zu voller Wirksamkeit zu verhelfen, es lebenskräftig zu erhalten und es sogar fortzubilden. Ganz besonders ist dies der Fall, wenn ein Gesetz sich darauf beschränkt, die wichtigsten Grundsätze festzuhalten, während es die Anwendung dieser Grundsätze im einzelnen der Rechtsanwendung überläßt. Auf diese Weise ging man je und je im Kanton Basel-Stadt vor. Auch das geltende Steuergesetz enthält bloß 46 Paragraphen. Dennoch ist es bis heute stets gelungen, mit diesen einfachen Bestimmungen nicht nur das Verfahren zu ordnen, sondern trotz der starken Entwicklung der wirtschaftlichen Verhältnisse auch alles als Einkommen und Vermögen zu erfassen, was nach den ungleich viel komplizierteren Bestimmungen des Wehrsteuerbeschlusses als steuerpflichtig erklärt ist, zur Besteuerung heranzuziehen.

Daraus ergibt sich als wichtiges Postulat, daß statt vieler Einzelschriften, die doch das Verhalten der beiden sich gegenüber stehenden Parteien nicht befriedigend lösen können, allgemeine Grundsätze aufzunehmen wären. Diese sind freilich ein Vertrauensvotum der Verwaltung und der Steuerpflichtigen an die Steuerjustizbehörden. Beide Parteien dürfen dabei erwarten, daß ihre berechtigten Einwände und Begehren berücksichtigt werden. Die Verwaltung freilich soll eine Steuer oder ein bestimmtes Verhalten des Steuerpflichtigen nur verlangen können, soweit das Gesetz hiezu eine Grundlage bietet. Ob aber und inwieweit diese Grundlage vorhanden sei, hat eben der Richter zu entscheiden. Soweit dies mit der Gebundenheit des Verwaltungsrechtes im allgemeinen und des Steuerrechtes im besonderen verantwortbar ist, wird auch hier die richterliche Freiheit das beste gesetzgebungstechnische Mittel sein, um dem richtigen Recht zum Durchbruch zu verhelfen. Prof. Wackernagel schreibt in seiner Abhandlung in der

Festschrift für Prof. Blumenstein<sup>6</sup>: «Ebenso, wie die Grundlage einer künstlerischen Begabung darin zu erblicken ist, daß ihr Träger ein geheimes Wissen um die Gesetze des Schönen besitzt, so ist die Grundlage jeder wahren juristischen Begabung letztendlich ein geheimes Wissen um dieses richtige Recht.» Dies ist «eine mit Bezug auf bestimmte Lebensverhältnisse gedachte Regelung, welche möglichst gerecht und gleichzeitig möglichst praktisch ist». Im Sinne dieser Richtlinien soll sich «jede Auslegung innerhalb der Grenzen des Sinngehaltes bewegen, den die einzelnen Ausdrücke, aus denen die Rechtsnorm besteht, in ihrer Satzverbindung haben können... Dieser Sinngehalt der einzelnen Ausdrücke besitzt nicht selten eine gewisse (in Steuererlassen oft nur allzugroße) Elastizität.» Es ist Sache der Rechtsanwendung, ob der einzelne Ausdruck nach seinem vollen möglichen Begriffsinhalt oder nur nach einem beschränkten Begriffsinhalt anzuwenden sei. Entscheidend hiefür ist das Streben nach diesem richtigen Recht, das bald mit einer Auslegung verwirklicht ist, die sich mehr im Mittelpunkt, bald mit einer Interpretation, die sich mehr an der elastisch ausgespannten Grenze des Wortsinnes bewegt.

Des Grundsatzes, daß das Steuergesetz nach Treu und Glauben auszulegen sei, bedarf es unter diesen Umständen nicht. Dies ist auch die Ansicht Geerings in seinem Beitrag zur Festschrift für Blumenstein<sup>7</sup>. Er möchte diesen Grundsatz nur für Fälle vorbehalten, wo die Steuerbehörde von der Regel abweicht, wie zum Beispiel bei einem Steuerabkommen. Hier soll dieser Grundsatz verhindern, daß die Steuerbehörde mit einem Pflichtigen ein Abkommen abschließt, aber nach dem Tod des Pflichtigen von den Erben die Nach- und Strafsteuern fordert, die geschuldet wären, wenn kein Abkommen bestanden hätte. Derartige Abkommen gibt es aber in mehreren Kantonen überhaupt nicht.

---

<sup>6</sup> Von der Steuer in der Demokratie, Zürich 1946, S. 15.

<sup>7</sup> A.a.O., S. 137.

In Zukunft sollen sie nach dem Konkordat verboten sein. Somit besteht auch kein Grund, einen solchen Satz in ein Steuergesetz aufzunehmen. Soweit er meint, daß sich die einander gegenüberstehenden Parteien anständig zu verhalten haben, ist er übrigens selbstverständlich<sup>8</sup>.

Ähnlich verhält es sich mit einer Bestimmung über die Steuerumgehung. Im Entwurf für einen allgemeinen Teil des Bundessteuerrechtes ist folgende Vorschrift vorgeschlagen:

«Haben die Beteiligten mit der Absicht einer Steuereinsparung durch rechtsgeschäftliche Verfügungen oder andere erlaubte Maßnahmen den für die Anwendung des Steuergesetzes in Betracht fallenden Tatsachen und Verhältnissen eine Gestalt oder einen Inhalt gegeben, die eine Besteuerung ausschließen oder verändern würden (sogenannte Steuerumgehung), so ist darauf nicht Rücksicht zu nehmen, sofern jenes Vorgehen ein ungewöhnliches und nicht durch besondere Umstände gerechtfertigt ist...» Solche Bestimmungen fehlten bis vor kurzem in den kantonalen Steuergesetzen. Erst neuerdings hat zum Beispiel St. Gallen eine Klausel dieser Art aufgenommen. Auch wenn jedoch eine solche Vorschrift im Gesetz enthalten ist, bleibt es schwierig, die erlaubte Steuereinsparung von der unerlaubten Steuerumgehung abzugrenzen. Die Meinungen hierüber gehen auseinander. Im wesentlichen wird es auf die Würdigung des Einzelfalles ankommen. Man wird in Einzelfällen auf den wirtschaftlichen statt auf den rechtlichen Tatbestand abstellen müssen. Diese sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise ist von den Kantonen je und je geübt und vom Bundesgericht meistens geschützt worden. Auch aus der kantonalen Praxis zum Basler Steuergesetz können Beispiele aufgezählt werden, so die Entscheide des Appellationsgerichts über die Besteuerung der Vorempfänge: Wer auf sein Erbrecht verzichtet, nach-

<sup>8</sup> Vgl. hiezu zum Beispiel «Zwei Anwendungsfälle von Treu und Glauben» im Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung, Bd. 50, S. 305.

dem er seinen Erbanteil schenkungsweise als Vorempfang bezogen hat, muß sich diesen Vorempfang beim Tod des Schenkers anrechnen lassen. Der Schenker kann auch nicht verfügen, eine Schenkung sei nicht an den Erbteil anzurechnen, um so den Vorempfang der Erbsteuerpflicht zu entziehen. Goetzinger<sup>9</sup> bemerkt dazu (auf S. 121): «Sonst stände es dem Erblasser frei, zu erklären, das Empfangene sei nicht als Vorempfang zu betrachten, und es dadurch der Steuer zu entziehen.»

Bei dem Widerstreit der Meinungen gerade in diesem Punkte dürfte es besser sein, keine Bestimmung über die Steuerumgehung in ein kantonales Steuergesetz aufzunehmen. Da die zitierte Vorschrift des Entwurfs zu einem allgemeinen Teil des Bundessteuerrechtes im Grunde genommen die Praxis des Bundesgerichts zu Art. 4 BV kodifizieren will, geht ihr Bereich bis zur äußersten Grenze dessen, was noch als zulässig und nicht als willkürlich zu betrachten ist. Allein es ist nicht gesagt, daß all dies, was nicht willkürlich ist, auch erstrebenswertes kantonales Recht sein soll. Auch sollen die rechtsanwendenden Behörden sich nicht einfach auf die Generalklausel stützen, statt den Sachverhalt richtig zu erforschen und zu subsumieren, wobei sie oft auch ohne eine solche Klausel zu einem vernünftigen Resultat werden kommen können. Auch hier muß sich der Gesetzgeber auf das Bestreben der Steuerjustizbehörde verlassen können, daß sie das «richtige Recht» suche und einen Weg finden werde, es zu verwirklichen.

## *2. Stellungnahme des Entwurfs zu drei Kernfragen des Steuerrechtes*

Hier sollen drei Fragen herausgegriffen werden: die Entstehung der Steuerforderung, die sogenannte Steuervertretung und die Art der Umschreibung der subjektiven Steuerpflicht.

---

<sup>9</sup> Kommentar zu den Basler Steuergesetzen.

## a) Die Entstehung der Steuerforderung

Nach der alten Lehre nahm man an, die Steuerforderung werde erst durch die Veranlagung begründet. Im Jahr 1919 schrieb jedoch die Reichsabgabenordnung vor, die Steuerforderung entstehe in dem Moment, in dem die subjektiven und objektiven Voraussetzungen für die Steuerpflicht erfüllt seien. Blumenstein wagte in seinem «Schweizerischen Steuerrecht» diesen Schritt nur zögernd, indem er seine Theorie von der «materiell-rechtlichen Perfektionierung der Steuerforderung» durch die Veranlagung aufstellte. Im «Steuersystem» ist er freilich ganz zur deutschen Auffassung übergegangen, und im Vorentwurf zu einem allgemeinen Teil des Bundessteuerrechtes findet sich der Satz: «Die Steuerforderung entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die steuerrechtliche Zugehörigkeit des Steuerpflichtigen vorhanden und der den Gegenstand der Steuer bildende Tatbestand in seiner Person erfüllt ist.» (Art. 57.)

Die Steuerschuld ist danach eine obligatio ex lege. Sie entsteht nach dieser neueren Lehre unmittelbar mit dem Tatbestand, an den sie anknüpft, genau gleich wie die Verpflichtung zu Schadenersatz und zur Zahlung einer Genugtuungssumme von Gesetzes wegen mit dem Erdulden der unerlaubten Handlung entsteht. Somit stände dem Staat gegenüber jedem eine Steuerforderung zu, der seiner Gewalt unterworfen ist und einen der im Gesetz umschriebenen Tatbestände für die Steuererhebung erfüllt hat. Der Unterschied zeigt sich jedoch bald, wenn die Forderung eingetrieben werden soll. Der Erdulder einer unerlaubten Handlung hat nicht nur ein Forderungsrecht, sondern auch einen Anspruch gegenüber dem Täter, der Staat jedoch hat bloß ein Forderungsrecht, das er nicht durchsetzen kann, aus dem noch kein Anspruch geflossen ist. Ein solcher erwächst ihm bei den direkten Steuern erst, wenn die Forderung ziffernmäßig und rechtskräftig festgesetzt ist. Eine noch nicht fällige Forderung kann jedoch verzinslich sein. Man nimmt an, dies treffe bei der Steuerforderung zu;

denn das Gesetz setze generelle Fälligkeitstermine fest und verlange, daß unabhängig von der Veranlagung auf diese Termine bezahlt werde. Halte der Steuerpflichtige diese Termine nicht ein, so müsse er sogenannte Vergütungszinsen bezahlen. Diese liefen, bis die Forderung veranlagt und damit der Anspruch gestellt ist. Von da an seien Verzugszinsen geschuldet. Diese Theorie hat sich je und je an der Praxis gestoßen. Man empfindet es als unbillig und unrichtig, für eine Steuerforderung Zinsen bezahlen zu müssen, solange die Steuer nicht veranlagt ist.

Der Entwurf zum Basler Steuergesetz hat bei dieser Schwierigkeit der Verhältnisse folgenden Weg eingeschlagen: Für die Steuern werden nicht Fälligkeitstermine, sondern Zahlungstermine festgesetzt (§ 18). Wer seine Steuererklärung rechtzeitig und richtig abgegeben hat, kann ruhig warten, bis die Steuerverwaltung ihm gegenüber einen Anspruch stellt. Einen solchen Anspruch erhebt die Verwaltung entweder, indem sie die Veranlagung zustellt, oder indem sie eine Vorauszahlung verlangt. Hat die Steuerverwaltung kein solches Begehren gestellt, so sind Verzugszinsen erst von einem Termin an zu zahlen, der 30 Tage nach der Zustellung der Veranlagung liegt. Beim Nach- und Strafsteuerverfahren ist dagegen ausdrücklich gesagt, daß die zu wenig entrichteten Steuerbeträge «samt Verzugszinsen» nachzuzahlen seien. Diese Anordnung ist im Entwurf aus den Bedürfnissen der Praxis heraus vorgeschlagen worden. Sie nimmt keinerlei Rücksicht auf die bestehende Problematik. Immerhin wird es doch wohl nicht möglich sein, daß die Verzinsungspflicht als Nebenpflicht entstehen kann, wenn nicht auch die Schuldpflicht entstanden ist. Dabei müßte man sich vorstellen, die Forderung auf diese zu wenig bezahlten Beträge sei jeweils auf die ordentlichen Zahlungstermine der vergangenen Jahre entstanden und habe als Nebenrecht den Verzinsungsanspruch begründet. Es fragt sich, ob man damit nicht die heikle Frage des Entstehens der Steuerforderung präjudiziert habe. Bei den Vorauszahlungen der §§ 18 und 19 ist diese

Gefahr geringer, denn die Aufforderung zu Vorauszahlungen ist nur eine Einladung an die Steuerpflichtigen. Sie kann nicht durchgesetzt werden. Wird sie nicht beachtet, so ist die einzige Folge, daß man Verzugszinsen zahlen muß. Dieses Institut der Vorauszahlungen ist im Interesse der Gleichbehandlung und des ordnungsgemäßen Eingangs der Steuerschulden an Stelle der vorläufigen Veranlagung eingeführt worden. Es dürfte daher auf diese theoretische Frage keinen Einfluß haben.

Die Frage der Entstehung der Steuerpflicht spielt auch eine Rolle bei der Steuersukzession. Nach § 4 des Entwurfs haben die Erben nach dem Tod des Steuerpflichtigen vor der Verteilung des Nachlasses die Steuererklärungen abzugeben und die schon geschuldeten oder noch festzusetzenden Steuern zu bezahlen. Nähme man an, die Steuerschuld entstehe mit der Erfüllung des Steuertatbestandes, so handelte es sich um den Eintritt in eine beim Tode des Erblassers schon bestehende Schuld. Eine besondere Bestimmung im Steuergesetz wäre dann gar nicht notwendig, da der Erbe schon kraft Zivilrechts die Verpflichtungen des Erblassers übernimmt. Im Steuerrecht muß aber die sogenannte Sukzession oder Steuernachfolge weitere Folgen haben. Jedenfalls gehen die Rechtswirkungen der Steuernachfolge über diejenigen der Universalsukzession des Zivilrechtes hinaus. Das Gesetz soll sich jedoch in diese unentschiedenen Fragen nicht einmischen. Es soll das Notwendige anordnen und die Auseinandersetzungen hierüber der Theorie und der Lehre überlassen.

#### b) Die Steuersubstitution oder Steuervertretung

Ähnliche Schwierigkeiten bietet das Institut der sogenannten Steuersubstitution, wie es nach der herrschenden Lehre unter dem Titel Steuervertretung in das Wehrsteuerrecht und in verschiedene kantonale Gesetze aufgenommen worden ist, wobei die einzelnen Bestimmungen fast wörtlich abgeschrieben wurden. Die Steuersubstitution äußert sich vor allem im Verhältnis der Ehegatten sowie des Inhabers

der elterlichen Gewalt und der minderjährigen Kinder. Ferner trifft man sie bei der Quellenbesteuerung und im Erbsteuerrecht an. Liest man in der neueren schweizerischen Literatur nach, so erhält man den Eindruck, ihre Wirkungen seien klar und eindeutig. Auch hier stößt sich aber die Theorie an der Wirklichkeit. Die Basler Steuerkommission hat zum Beispiel in einem Entscheid ausgeführt: «Während des Bestehens der Ehe hat der Ehemann unter jedem Güterstand das gesamte Vermögen beider Ehegatten zu deklarieren, wie wenn Gütereinheit bestände. Das Gesetz geht somit weit über die Anordnung einer bloßen Vertretung der Ehefrau durch den Ehemann im Steuerverfahren hinaus, indem es das gesamte Vermögen beider Ehegatten als Einheit behandelt und als solches der Progression unterwirft.» Man hat es bei der Steuersubstitution also nicht bloß mit der ordentlichen Vertretung der Ehefrau durch den Ehemann zu tun, worauf der Titel «Steuervertretung» schließen ließe, sondern darüber hinaus mit einer Zusammenfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit beider Ehegatten in eine Einheit und mit der entsprechenden Besteuerung dieser Einheit<sup>10</sup>. Die Kommentatorin des Berner Steuerrechtes führt zur Bestimmung über die «Steuervertretung» aus, man habe es mit dem juristisch-technischen Begriff der «Steuersubstitution» zu tun, und umschreibt in Anlehnung an die geltende Lehre deren Wirkungen. Dabei weist sie insbesondere darauf hin, daß nur eine Person vertreten werden könne, die selber Steuersubjekt sei. Somit sei die Ehefrau als vertretene Person ebenfalls Steuersubjekt, sie scheide nur aus dem Verfahren aus. Jedes Steuersubjekt hat aber nach Berner Recht wie auch nach Basler Recht Anspruch auf gewisse Abzüge. Stehen diese Abzüge nur dem Ehemann oder stehen sie auch der Ehefrau zu? Oder kann der Ehemann von seinem unselbständigen Erwerb einen Verlust aus dem Be-

---

<sup>10</sup> Vgl. in diesem Sinne auch die Doppelbesteuerungspraxis, insbesondere BGE vom 2. Dezember 1948 i. S. Ducrey: Einkommen und Vermögen beider Ehegatten «sont imposés comme un tout, sous le nom du mari».

trieb eines Geschäftes der Ehefrau abziehen? Oder können endlich überschießende Schulden oder Schuldzinsen auf dem Frauenvermögen vom Vermögen oder Einkommen des Mannes abgezogen werden? Die Kommentatorin kann diese Fragen nicht beantworten. Sie erklärt (S. 96 des Kommentars am Schluß zur Note 7 b), die endgültige Stellungnahme zu dem Problem müsse den Steuerjustizbehörden überlassen werden.

Man muß sich fragen, ob in diesem Falle nicht doch die Klärung der grundsätzlichen Probleme abzuwarten sei, bevor man in ein Steuergesetz derartige Ausdrücke übernimmt. Wenn die herrschende Lehre nicht imstande ist, eine eindeutige Antwort auf diese praktischen und einfachen Fragen zu geben, so soll sie auch nicht in einem Gesetz gewissermaßen zitiert werden. Im Basler Entwurf ist daher bloß gesagt, das Einkommen und das Vermögen beider Ehegatten sowie der minderjährigen Kinder seien zusammenzurechnen. Alles weitere soll sich aus dieser Anordnung ergeben. Behandelt man das Vermögen und Einkommen beider Ehegatten oder der Familie als Einheit, so lösen sich die aufgeworfenen Probleme von selbst<sup>11</sup>, wenn man sie nicht durch eine Theorie beschwert, die an diesem Problem versagt. Auch hier gilt wieder der Grundsatz: *lex imperat, non disputat*.

### c) Umschreibung der Steuerpflicht

Wegen der zahlreichen interkantonalen Verhältnisse, die durch das Doppelbesteuerungsrecht des Bundesgerichts geregelt werden, und der internationalen Verhältnisse, die unter die Staatsverträge fallen, sind der kantonalen Steuerhoheit in jeder Beziehung Grenzen gesetzt, bei der subjektiven, bei der objektiven und bei der zeitlichen Ausdehnung der Steuerpflicht. Das kantonale Recht muß sich in diesen Grenzen halten. Daneben bestehen aber auch internationale Verhältnisse, die nicht unter einen Staatsvertrag fallen. Hier ist die kantonale Steuerhoheit grundsätzlich unbe-

<sup>11</sup> Indem die Einheit nur einmal die sogenannten Sozialabzüge geltend machen kann, während Schulden auf dem Frauenvermögen vom gesamten Familienvermögen abziehbar sind.

schränkt. Die Grenzen, die durch die Staatsverträge gesetzt werden, sind teils enger, teils weiter als die Grenzen, die sich aus dem interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht ergeben (zum Beispiel Besteuerung der Hypotheken, Besteuerung des Arbeitseinkommens am Arbeitsort). Seien sie weiter oder enger, in jedem Falle ergeben sich diese Grenzen aus sogenannten Kollisionsnormen. So wie im internationalen Privatrecht die Kollisionsnorm nicht den Entscheid der materiellen Frage bringt, sondern bloß das anzuwendende Recht bezeichnet, so sagt die Kollisionsnorm des Doppelbesteuerungsrechts nur aus, wo an einen bestimmten Tatbestand ein Steuerrechtsverhältnis angeknüpft werden darf. Damit die zivilrechtliche Frage im internationalen Privatrecht gelöst werden kann, bedarf es der Sachnorm des anzuwendenden Rechts. Genau so ist im Steuerrecht die Sachnorm notwendig. Sie muß eine Bestimmung des Steuergesetzes sein. Daher soll eigentlich das Steuergesetz die Steuerpflicht so weit umschreiben, daß alle nach den Kollisionsnormen zufallenden Tatbestände erfaßt werden können. Was weiter ginge, fände nur auf internationale Verhältnisse mit Staaten Anwendung, mit denen kein Doppelbesteuerungsvertrag besteht. Der Basler Entwurf steht auf diesem Boden. Er umschreibt in § 1 die Steuerpflicht so, daß an alle Tatbestände, die durch die eidgenössischen oder staatsvertraglichen Bestimmungen in unserem Kanton zu lokalisieren sind, ein Steuerrechtsverhältnis geknüpft werden kann. In § 35 ist jedoch ausdrücklich gesagt, daß bei interkantonalen und internationalen Verhältnissen die Steuerpflicht durch die geltenden bundesrechtlichen und staatsvertraglichen Bestimmungen im Sinne ihrer Beschränkung und Erweiterung geregelt werde. Die eidgenössischen Kollisionsnormen sind somit vorbehalten. Offen bleiben bei dieser Fassung nur die internationalen Verhältnisse zu Staaten, mit denen kein Abkommen abgeschlossen ist. Es ist die Meinung des Entwurfs, daß diese Verhältnisse nach den interkantonalen Doppelbesteuerungsregeln zu behandeln seien. Wahrscheinlich muß dies aber in dem Sinne geändert

werden, daß die Steuerpflicht unter dem Vorbehalt abweichender staatsvertraglicher Bestimmungen umschrieben wird. Diese Vorschriften hätten den Charakter der kantonalen Sachnorm. Hierauf ist für interkantonale Verhältnisse das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht vorzubehalten. Es erschiene nämlich als unzulässig, durch eine Generalklausel eine kommende Besteuerungsmöglichkeit, die in § 1 nicht vorgesehen ist, gewissermaßen zum vornherein zur kantonalen Sachnorm zu erklären. Sondern es ist Sache des kantonalen Gesetzgebers, von einer solchen Besteuerungsmöglichkeit durch eine besondere Gesetzesvorschrift Gebrauch zu machen; denn eine Besteuerung kann sich niemals direkt auf die Kollisions-, sondern immer nur auf eine Sachnorm des Gesetzes stützen<sup>12</sup>.

### III. Bemerkungen zur Form

#### 1. *Der Umfang*

Den Umfang eines Gesetzes kann man nicht einfach nach der Zahl der Paragraphen oder Artikel bestimmen. Der Basler Entwurf lehnt sich an den bewährten Grundsatz des ZGB an, daß jeder Artikel oder Paragraph nur drei Absätze haben und jeder Absatz nur aus einem einzigen Satz bestehen soll. Die einzelnen Paragraphen des Entwurfs sind daher im allgemeinen kurz. Dennoch ist es gelungen, mit insgesamt 92 Paragraphen dem Gesetz einen allgemeinen Teil voranzustellen, die Einkommens-, Kapitalgewinn- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen, die Ertrags- und Kapitalsteuer sowie die Grundtaxe der juristischen Personen und auch die Erbschafts- und Schenkungssteuer abschließend zu ordnen. Ferner enthält der Schlußteil eine Reihe von Übergangs- und Schlußbestimmungen, unter an-

<sup>12</sup> Interessant ist die Generalklausel, die nach dem Vorschlag des Finanzdepartementes beigefügt werden soll. Sie lautet: «Bei persönlicher Zugehörigkeit ist die Steuerpflicht grundsätzlich unbeschränkt, erstreckt sich aber nicht auf außerkantonale Grundstücke und ausländische Betriebsstätten, bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit erstreckt sie sich auf den Tatbestand, an den sie anknüpft.»

deren auch Vorschriften über das Verhältnis zu den Landgemeinden. Bedenkt man, daß das geltende Gesetz 49 Paragraphen aufweist, wovon einzelne sich über mehr als eine Druckseite hinziehen, in 7 und mehr Absätze zerfallen und in den Absätzen wiederum in sogenannte Positionen unterteilt sind, und daß das geltende Gesetz über die Besteuerung der anonymen Erwerbsgesellschaften ebenfalls 8 Paragraphen umfaßt, so ist die Erweiterung auf 92 kurze Paragraphen sicherlich nicht übertrieben. Der Entwurf zu einem allgemeinen Teil des Bundessteuerrechtes zählt 162, meist längere Artikel. Das neue Berner Gesetz umfaßt ohne die Bestimmungen über die Gemeindesteuer und ohne die Erbschafts- und Schenkungssteuer 191 Artikel, wovon der Steuerhoheit und der Steuerpflicht 25, der Einkommenssteuer 22, der Vermögenssteuer 13, der Gewinn- und Kapitalsteuer der anonymen Erwerbsgesellschaften 14 und der Vermögensgewinnsteuer 13 Artikel, diesem materiellen Teil somit insgesamt 90 Artikel gewidmet sind. Die Verfahrensvorschriften, so die Bestimmungen über das Veranlagungsverfahren, die Rechtsmittel, den Steuerbezug und die Widerhandlungen, sind in 101 Artikeln geordnet. Nach dem Basler Gesetzesentwurf fallen 7 Paragraphen auf die subjektive Steuerpflicht, 28 Paragraphen auf das gesamte Verfahren mit Einschluß der Vorschriften gegen die Widerhandlungen, während für die einzelnen Steuern 48 Paragraphen benötigt worden sind. Dieser Vergleich zeigt, daß beim Basler Entwurf das Schwergewicht auf den materiellen Bestimmungen und nicht auf den Verfahrensvorschriften liegt. Dies erscheint als richtig. Immerhin ist diese Kürze nur möglich geworden wegen der angewandten straffen Systematik.

## 2. Die Systematik

Wie es eine «art pour l'art» gibt, so gibt es eine juristische Systematik um der Systematik willen. Die beste Systematik kann aber zu unerfreulichen Ergebnissen führen, wenn sie übertrieben wird. Manchmal kann für eine bestimmte Einordnung nur ein gefühlsmäßiger Grund geltend

gemacht werden. Zum Beispiel findet sich im allgemeinen Teil des Basler Entwurfs zunächst ein Abschnitt über die Steuerpflicht, dann über die Steuererhebung, hierauf über das Nach- und Strafsteuerverfahren und erst dann über das Rekursverfahren. Es ist nun geltend gemacht worden, der Abschnitt über das Rekursverfahren habe seinen Platz besser vor dem Abschnitt über das Nach- und Strafsteuerverfahren, da das Verfahren so darzustellen sei, wie es sich abwickle. Allein auch Verfügungen im Nach- und Strafsteuerverfahren können durch Rekurs angefochten werden. Deshalb wäre eine solche Umstellung zum mindesten nicht einwandfrei begründet. Aber so wenig man einen Entwurf ohne Lücken vorlegen kann, so wenig wird die einmal gewählte Systematik jeder Kritik standhalten. Im Gegenteil kann es zweckmäßig sein, bewußt einzelne Bestimmungen stehen zu lassen, die eigentlich in einen andern systematischen Zusammenhang gehört hätten<sup>13</sup>.

Das Verfahren wird im allgemeinen möglichst chronologisch behandelt. Es ist auch hier eine Zweckmäßigkeitsfrage, wie bei den einzelnen Steuern zu gliedern sei<sup>14</sup>. Jedenfalls soll die angewandte Systematik es erlauben, die Verweisungen zu entbehren, die es so sehr erschweren, ein Gesetz richtig zu verstehen. Sind Verweisungen nicht zu umgehen, so sollen sie die Sache bezeichnen und nicht einfach bestimmte Paragraphen vorbehalten oder anziehen<sup>15</sup>.

---

<sup>13</sup> Zum Beispiel § 3, Abs. 3, des Basler Entwurfs, wo bei der Zurechnung des Kindeseinkommens und -vermögens zum Einkommen und Vermögen des Vaters gesagt ist, daß 300 Franken dieses Einkommens und 3000 Franken dieses Vermögens aus der Steuerpflicht fallen.

<sup>14</sup> Im Basler Entwurf ist, sofern es nötig war, zuerst eine Bemerkung über die Steuerpflicht gegeben, dann ist der Gegenstand umschrieben, hierauf folgen die Bestimmungen über den steuerbaren Betrag und die Vorschriften über die Steuerberechnung, und endlich ist gesagt, welche zeitlichen Grundlagen zu gelten haben.

<sup>15</sup> Zum Beispiel ist beim Basler Entwurf bemängelt worden, es stehe bei der Einkommenssteuer nicht ausdrücklich, daß nur die natürlichen Personen diese Steuer zu bezahlen hätten. Anderer-

### 3. Gesetz, Verordnung und Wegleitung

Als erstrebenswertes Ziel einer Gesetzesredaktion wird immer wieder verlangt, ein neues Steuergesetz müsse so klar sein, daß es von jedermann verstanden werden könne und daß jedermann daraus ersehen könne, was er schuldig sei. Theoretisch kann man hiemit ohne weiteres einverstanden sein. Ein Mittel, dieses Ziel zu erreichen, besteht darin, die einzelnen Ausdrücke so zu verwenden, wie dies dem allgemeinen Sprachgebrauch und den zivilrechtlichen Anschauungen entspricht. Dennoch bleibt genug schwierig und unsicher. Alles dies des langen und breiten im Gesetz zu erörtern, führt nicht zum Ziel. Es ist besser, in wenigen klaren Grundsätzen die Rechte und Pflichten zu umschreiben und alles andere der Verordnung und den Wegleitungen zu überlassen. Es erscheint als viel erstrebenswerter, einen kurzen Gesetzesentwurf vorzulegen, der sich in die allgemeine Rechtsentwicklung einpaßt und wenigstens von denen verstanden werden kann, die des Rechtes kundig sind, als einen ausführlichen Entwurf, der in so vielen Punkten von allgemeinen Rechtsanschauungen abweicht, daß nicht einmal der Rechtskundige sich mehr zurechtfindet. Der einfache Bürger wird das Nähere, das im Gesetz nicht ausdrücklich gesagt ist, auf der Verwaltung oder bei einem Rechtsberater in Erfahrung bringen können. Er wird eine ausführliche Wegleitung erhalten. Ist er mit einzelnen Grundsätzen und Auswirkungen nicht einverstanden, so kann er unentgeltlich rekurrieren und die ihm unbillig erscheinende Lösung überprüfen lassen. Daher sollte alles, was nicht ausdrück-

---

seits sei bei den Steuern der anonymen Erwerbsgesellschaften nur gesagt, wer unter diese falle (vgl. § 66 des Entwurfs). Folglich sei nicht ausgeschlossen, daß auch anonyme Erwerbsgesellschaften die Einkommens-, die Vermögens- und die Kapitalgewinnsteuer zu bezahlen hätten. Wer wollte aber im Ernst von anonymen Erwerbsgesellschaften nicht nur die Ertrags- und Kapitalsteuer, sondern auch noch die Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen erheben? Selbstverständlichkeiten brauchen aber im Gesetz nicht besonders erwähnt zu werden.

lich im Gesetz gesagt sein muß, der Verordnung und Wegleitung überlassen werden, denn ein Gesetz ist eine Sammlung von grundsätzlichen Anordnungen. Wie sich diese im Einzelfall auswirken sollen, ist Sache der Gesetzesanwendung. Die Resultate der Gesetzesanwendung können den Steuerpflichtigen in der Wegleitung mitgeteilt werden. Von der Wegleitung der Steuerverwaltungen wird zwar immer wieder behauptet, sie werde doch nicht gelesen. Wer aber nicht einmal die leicht faßliche Wegleitung, wo konkrete Beispiele gegeben sind, zu durchgehen der Mühe wert findet, der wird auch das Gesetz nicht studieren. Wer sich beruhigt, wenn er die Begründung für eine Steuerforderung gedruckt nachlesen kann, wird sich auch mit einem Text aus der Wegleitung zufrieden geben, wenn er das Gesetz nicht verstehen sollte. Übrigens fehlt es nicht an Leuten, die ohne juristische Vorbildung in den Gesetzen im allgemeinen und den Steuergesetzen im besonderen viel besser zu Hause sind als mancher Jurist, wenigstens wenn man aus der Rabulistik, deren sie sich bedienen, auf ihre Kenntnisse schließen will. Daher wird wohl zu Recht der Gesetzestext nicht mit Vorschriften belastet, die gerade so gut in der Verordnung oder gar in einer Wegleitung untergebracht werden können.

Dazu muß freilich das Allgemeine aus dem Besondern herausgearbeitet werden. Statt einer umfangreichen Kasuistik sind allgemeine Grundsätze aufzunehmen. Dieses Vorgehen wird aber sehr dazu beitragen, «die Rechtsüberzeugung zu befestigen und die Gleichheit in der Ordnung der Verhältnisse zu fördern», wie dies in den Erläuterungen zum Entwurf des ZGB gesagt ist. Es dürfte auch für das Steuerrecht gelten, daß die kasuistische Gesetzgebung die Rechtsicherheit nicht fördert. «Je mehr Gesetze, je mehr Bestimmungen in den Gesetzen, desto mehr Zweifel über ihre Auslegung, desto mehr Kontroversen, desto mehr Prozesse, desto größere Rechtsunsicherheit» (vgl. hiezu Egger in der Einführung zum Kommentar zum ZGB). Als Beispiel aus dem Steuerrecht diene § 37, Abs. 3, des Entwurfs. Es ist dort davon die Rede, daß als Erwerbseinkommen auch das

sogenannte Ersatzeinkommen gelte, also Einkommen, das an die Stelle von Erwerbseinkommen tritt. Hierauf folgen eine Reihe von Beispielen, die diesen allgemeinen Grundsatz erläutern sollen, also die Kasuistik. Als Beispiel solchen Ersatzeinkommens sind die Kapitalabfindungen für Renten und Pensionen erwähnt. Im Basler Entwurf ist beigelegt, daß Kapitalabfindungen nur insoweit steuerbares Ersatz-einkommen seien, als sie die eigenen Beiträge überstiegen. Dieser Zusatz war notwendig, nachdem die Bestimmung des Wehrsteuerrechtes, der dieser Zusatz nicht beigelegt ist, vom Bundesgericht dahingehend ausgelegt worden ist, daß auch die vom Arbeitnehmer selbst bezahlten Beiträge, wenn sie ihm mit der Kapitalabfindung zurückgegeben werden, Ersatzeinkommen geworden seien. Diese Auslegung ist nur wegen dieses Beispiels, das im Wehrsteuerbeschluß ausdrücklich aufgezählt ist, überhaupt möglich geworden. Aber was der Arbeiter selbst spart und nachher zurück erhält, nachdem er es vorher als Einkommen versteuerte, tritt doch nicht an die Stelle des Arbeitserwerbs. An dessen Stelle tritt nur das, was der Arbeitgeber statt des Lohnes gewährt. Man sieht hieraus, wie gerade das Beispiel, das zur Verdeutlichung des Begriffs Ersatzeinkommen dienen soll, zu einer Rechtsunsicherheit und sogar zu einer vielerorts als Unrecht empfundenen Praxis geführt hat. Wäre es in der Wegleitung oder in der Verordnung statt im Gesetzestext erwähnt gewesen, so hätte dies sicherlich keine solchen als unbillig erscheinenden Folgen gehabt.

Zu welchem Ergebnis dieser Drang nach übergroßer Genauigkeit und nach völliger Vollkommenheit führt, zeigt übrigens wiederum der Entwurf zu einem allgemeinen Teil des Bundessteuerrechtes. Dessen Artikel 87 handelt von der «Einsichtnahme in Geschäftseinrichtungen». Zunächst ist der Grundsatz festgestellt, daß die Behörde «an Ort und Stelle von der Buchführung und von allen übrigen Geschäftseinrichtungen» Einsicht nehmen könne. Wenn die Behörde Einsicht nehmen kann, so muß wohl der Steuerpflichtige gehalten sein, diese Einsicht zu dulden.

Diese Selbstverständlichkeit ist im zweiten Absatz ausdrücklich festgehalten. Danach hat der Steuerpflichtige «dem mit der Untersuchung betrauten Beamten Zutritt zu seinen Räumlichkeiten zu gewähren, ihre Fragen wahrheitsgemäß zu beantworten und ihnen von sich aus alle nötigen Aufschlüsse zu erteilen». Damit ist aber noch nicht genug gesagt. In einem zweiten Satz des Absatzes 2 ist ausdrücklich beigefügt: «Dem untersuchenden Beamten ist zur Vornahme seiner Arbeiten ein geeignetes Lokal zur Verfügung zu stellen.» Ist nun diese Regelung vollständig? Muß er nicht auch einen Tisch und einen Stuhl haben? Oder soll er einen Feldsessel mitbringen und auf den Knien arbeiten?

#### *4. Aufbau der einzelnen Bestimmungen*

Beim Aufbau der einzelnen Bestimmungen gilt die Regel, in erster Linie den Grundsatz festzuhalten und diesem eventuelle Erläuterungen beizugeben. Es erscheint als unrichtig, daß zuerst eine Reihe von Beispielen aufgezählt werden und daß dann diesen doch noch eine Generalklausel folgt. Als Beispiel ist wieder die Bestimmung des Entwurfs zum allgemeinen Teil des Bundessteuerrechtes über die Unzurechnungsfähigkeit zu zitieren. Sie ist übrigens gegenüber der Bestimmung des allgemeinen Teils des schweizerischen Strafrechtes verändert worden, indem das Strafrecht nur Einzelfälle aufzählt und keine Generalklausel beifügt. Es ist interessant, diesen kleinen Vergleich anzustellen. Art. 10 des Strafgesetzbuches lautet: «Wer wegen Geisteskrankheit, Blödsinns oder schwerer Störung des Bewußtseins zur Zeit der Tat nicht fähig war, das Unrecht seiner Tat einzusehen oder gemäß dieser Einsicht in das Unrecht der Tat zu handeln, ist nicht strafbar.» Art. 136 des Vorentwurfs zum allgemeinen Teil des Bundessteuerrechtes lautet demgegenüber: «Die Strafbarkeit einer Widerhandlung ist ausgeschlossen, wenn der Täter nachgewiesenermaßen durch Geisteskrankheit, Schwachsinn oder andere geistige Mängel verhindert war...». Zuerst also ist von Geisteskrankheit und Schwachsinn die Rede und nachher

folgt die Generalklausel. Hätte dies nicht heißen sollen, wenn man schon solche Bestimmungen in ein Steuerrecht aufnehmen will, daß nicht strafbar sei, wer wegen geistiger Mängel nicht imstande gewesen sei, das Unrechtmäßige seines Vorgehens einzusehen? Dies ist nur ein Beispiel. Das gleiche Vorgehen ist immer und immer wieder auch in andern Gesetzen festzustellen. Wenn man schon eine Generalklausel geben will, so stelle man sie an den Anfang der Bestimmung und lasse die Beispiele folgen. Es ist wenigstens unschön, die Generalklausel verschämt am Schluß einer Aufstellung anzufügen.

Für einen Gesetzestext ist nur die einfachste und kürzeste Ausdrucksweise gut genug. Komplizierte Umschreibungen schaden mehr, als daß sie nützen. Was man nicht einfach und klar sagen kann, ist entweder noch nicht genügend geklärt und gehört daher überhaupt nicht ins Gesetz, oder es muß weiter überarbeitet werden. Auch braucht der gleiche Gedanke nicht positiv und negativ ausgedrückt zu werden, und alle Zusammenhänge, in denen ein Rechtssatz zum Ganzen des Gesetzes steht, brauchen in diesem Rechtssatz nicht erneut rekapituliert zu werden. Ferner ist bei der Formulierung eine gewisse Großzügigkeit und Freiheit in der Wahl der Form unerläßlich. Schließlich darf auch der Gesetzesredaktor damit rechnen, daß Leute mit Verstand und Geist das Gesetz anwenden werden, die eine Auslegung nach Sinn und Zweck einem unfruchtbaren und kleinlichen Buchstabenkultus vorziehen.

#### **IV. Schlußbemerkung**

Das Steuerrecht in der heutigen Ausgestaltung ist neues Recht. Dennoch ist es ein Teil des Rechtes im allgemeinen und daher auf Schritt und Tritt darauf angewiesen, auf dem Bestehenden aufzubauen. Insofern muß es sich in die allgemeine Rechtsentwicklung einordnen. Diese Einordnung ist aber zugleich von sehr großem Vorteil, da sie andererseits erlaubt, die nie zu vermeidenden Unvollkommenheiten und eventuell sogar Lücken aus allgemeinen

Rechtsüberlegungen zu beseitigen und auszufüllen. Damit dieser Anschluß des Steuerrechtes an das übrige Recht gewahrt bleibe, sollten daher nicht in erster Linie Steuerfachleute zu den Vorarbeiten für ein neues Steuergesetz herangezogen werden, sondern vor allem solche Juristen, die einen Blick für die Rechtsentwicklung im ganzen haben. Letzten Endes entscheidet aber über die Gestaltung eines Steuergesetzes auch auf diesem engen Gebiet die persönliche Haltung und Einstellung. Es wird immer Leute geben, die glauben, sie hätten den andern alles und jedes bis in die kleinste Kleinigkeit vorzuschreiben, und solche, die sich darauf beschränken, die Einhaltung der wesentlichen Richtlinien zu überwachen. Es wäre bedauerlich, wenn ein Bundessteuerrecht nur, wie dies den Anschein macht, in einem engherzigen, verklausulierten und allen Einzelheiten bis ins Kleinste regelnden und reglementierenden Gesetz niedergelegt werden könnte. Der Einfluß eines solchen eidgenössischen Steuergesetzes auf die kantonalen Rechte wäre sehr groß. Es wäre auch sehr zu bedauern, wenn der einzelne Beamte oder die Verwaltung mehr und mehr ihre Selbständigkeit verlören und nur noch handelten, wenn sie im Gesetz eine ausdrückliche Bestimmung fänden. Je weiter aber ein Gesetz in die Einzelheiten geht, desto mehr besteht die Gefahr, daß der Buchstabe den Geist töte. Wie verhängnisvoll wäre dies auf dem Gebiete des Steuerrechtes, wo der einzelne Steuerpflichtige besonders scharf auf jeden Formalismus zu reagieren pflegt! Er pflegt dazu auch gesetzliche Bestimmungen zu zählen, die deswegen zu einem als unrichtig empfundenen Ergebnis führen, weil sie zu sehr ins einzelne gehen, das sie eben doch nie vollkommen erfassen können.

