

49. Urteil vom 8. Oktober 1921

i. S. Müller's Erben gegen Thurgau Regierungsrat.

Nachbesteuerung wegen unrichtiger Vermögensdeklaration. Voraussetzungen. Bedeutung der Bestimmung eines kantonalen Steuergesetzes, wonach der Pflichtige, der «sein Vermögen unvollständig versteuert hat» den dem Fiskus in den letzten zehn Jahren vorenthaltenen Betrag nachzahlen und ausserdem das fünffache desselben als Busse zu entrichten hat. Willkür liegend in der Erhebung von Nach- und Bussforderungen für eine noch weiter zurückliegende Periode, mit der Begründung, dass es sich dabei nur zum Teil um eine eigentliche Nachsteuer Auflage, zum anderen lediglich um die Revision eines schon früher ergangenen Nachsteuerbeschlusses handle, bei dem der Pflichtige sein Vermögen immer noch unvollständig angegeben habe.

A. — Das thurgauische Steuergesetz vom 15. Februar 1898 bestimmt unter Titel «A. Staatssteuer, VI. Folgen unrichtiger Versteuerung» in §§ 36, 37 und 38 :

« § 36. Hat ein Steuerpflichtiger sein Vermögen unrichtig versteuert, so verfällt das Finanzdepartement denselben bzw. seine Erben in den Ersatz des dem Fiskus in den letzten zehn Jahren vorenthaltenen Betrages samt Zinsen. Beträgt die Steuerverheimlichung mehr als $\frac{1}{6}$, so wird gleichzeitig eine Busse im fünffachen Betrage der entzogenen Steuer verhängt. »

« § 37. Wer unter Anwendung betrügerischer Mittel Vermögensteile verheimlicht, um dieselben der Besteuerung zu entziehen, oder wer nicht bestehende Schulden fälschlich geltend macht, wird durch das Finanzdepartement in eine Busse verhängt, welche das fünf- bis zehnfache der umgangenen Steuer beträgt. »

« § 38. Gegen die Beschlüsse des Finanzdepartements nach §§ 36 und 37 ist binnen vierzehn Tagen die Beschwerde an den Regierungsrat zulässig. »

Steuerpflichtig für das eheliche Vermögen als Einheit ist nach der Praxis der Ehemann.

B. — Josef Anton Müller, Privatier in Horn hatte seit seinem Einzuge in diese Gemeinde im Jahre 1905 gemäss der damals von der Steuerkommission vorgenommenen und anlässlich der Generalrevision des Steuerregisters von 1912 bestätigten Taxation ein eheliches Vermögen von 20,000 Fr. versteuert. Im Jahre 1917 starb die Ehefrau Müller. Das von den Erben für die Berechnung der Erbschaftsteuer vorgelegte private Nachlassinventar, das, weil die Ehegatten unter altem st. gallischem Güterrecht gelebt hatten, nur das eingebrachte Frauengut enthielt, wies ein solches von 24,000 Fr. aus. Durch Verfügung vom 24. November 1917 legte das thurgauische Finanzdepartement infolgedessen dem Nachlass der Ehefrau eine Nachsteuer nebst Zins im Gesamtbetrage von 95 Fr. 60 Cts. auf, entsprechend den auf der Differenz zwischen jenen 24,000 Fr. und den versteuerten 20,000 Fr. = 4000 Fr. von 1907 bis 1917 vorenthaltenen Steuern. In der Begründung wird bemerkt, dass der Stand des Gemeinschaftsvermögens nicht bekannt sei, nachdem schon das Frauengut allein die versteuerte Gesamtsumme von 20,000 Fr. übersteige, aber die Nachsteuer zum mindesten auf dem von diesem hinterzogenen Teile zu erheben sei. Der am 20. Oktober 1920 erfolgte Tod des Ehemanns Müller führte zur Aufnahme eines amtlichen Erbschaftsinventars, das einen Vermögensstand von 38,900 Fr., unter Hinzurechnung der vom Erblasser anlässlich des Todes der Frau an deren Erben ausgerichteten Erbteile von 8200 Fr. und der damals bezahlten Erbschaftsgebühren und Nachsteuern von 1500 Fr. auf jenen Zeitpunkt zurückgerechnet also 48,600 Fr. ergab. « In Anwendung von § 36 des Steuergesetzes » verpflichtete deshalb das Finanzdepartement durch Verfügung vom 15. November 1920 die Erben des Josef Anton Müller, die vorenthaltenen Steuern auf der Differenz zwischen 48,600 Fr. und 24,000 Fr. für die Zeit von 1907 bis 1917 und zwischen 40,000 und 20,000 Fr.

für 1918 und erstes Halbjahr 1919, sowie, da die Steuer-
verheimlichung mehr als ein Sechstel betrage, eine
Steuerbusse im fünffachen Betrage der entzogenen
Steuern für die nämliche Periode, insgesamt 2828 Fr.
35 Cts. nachzubezahlen. Die Beschränkung der Nach-
forderung auf das erste Halbjahr 1919 erklärt sich
daraus, dass bei der ordentlichen Zwischenrevision des
Steuerregisters für dieses Jahr im August 1919 der
Erblasser, vor die Steuerkommission vorgeladen, sich
mit einer Erhöhung seiner bisherigen Taxation von
20,000 auf 40,000 Fr. einverstanden erklärt hatte
und infolgedessen schon die ordentliche Steuer für
die zweite Hälfte 1919 und für 1920 auf Grund dieser
Summe bezogen worden war.

Einen Rekurs der Erben Müller, womit sie die Aus-
dehnung der Nachbesteuerung auf die Jahre 1907 bis 1910
als gegen § 36 des Steuergesetzes verstossend anfochten,
wies der Regierungsrat am 31. Dezember 1920 ab.
Die Motive stellen zunächst fest, dass bei der früheren
Verfügung von 1917, weil das vorgelegte Inventar das
Mannsvermögen nicht enthalten habe, die Nachsteuer
nur vom Frauenvermögen habe erhoben werden können.
Nach feststehender, schon auf einen Entscheid von
1906 zurückgehender Praxis stehe aber den Steuer-
behörden jederzeit das Recht zu, eine Einschätzungs-
verfügung zu revidieren, wenn dabei unrichtige oder
unvollständige Angaben gemacht worden seien. Der
angefochtene Beschluss des Finanzdepartements sei dem-
nach als Nachsteuerauflage nur für die Jahre 1918 und
1919 zu betrachten. Im übrigen enthalte er einfach
eine Berichtigung des früheren Beschlusses von 1917,
sodass eine unzulässige Ausdehnung der Nachsteuer-
periode nicht vorliege.

B. — Gegen diesen Entscheid des Regierungsrates
haben die Erben Müller die staatsrechtliche Beschwerde
ans Bundesgericht ergriffen mit dem Antrage auf Auf-
hebung, soweit darin eine Nachzahlung und entspre-

chende Busse auch für die Jahre 1907 bis 1910 aufer-
legt werde. Sie halten daran fest, dass das Vorgehen
der thurgauischen Behörden insoweit gegen klares Ge-
setzesrecht, nämlich den § 36 des Steuergesetzes verstosse,
der die Nachhebung zu wenig entrichteter Steuern
nur für zehn Jahre von der Entdeckung der Hinterzie-
hung an zurück gestatte. Nur in dieser Beschränkung
könne deshalb auch die Revision einer Einschätzungs-
verfügung wegen unrichtiger oder unvollständiger An-
gaben des Pflichtigen im Sinne der vom Regierungsrat
angerufenen Praxis zulässig sein. Soweit diese weiter-
gehen sollte und daraus ein Recht zur Berichtigung
der Veranlagung auch für eine weiterzurückreichende
Zeit hergeleitet werden wolle, sei sie offenbar gesetz-
widrig und könne keinen Bestand haben.

C. — Der Regierungsrat des Kantons Thurgau ver-
weist in seiner Vernehmlassung, worin er Abweisung
der Beschwerde beantragt, zunächst auf die Erwägun-
gen des angefochtenen Entscheides und fügt bei: als
Träger der Steuerpflicht für das ganze eheliche Ver-
mögen hätte der Erblasser auch die Pflicht gehabt, im
Nachsterverfahren von 1917 dieses ganze Vermögen
und nicht nur das Frauengut der Nachtaxation zu
unterstellen. Daraus, dass er diese Pflicht nur unvoll-
ständig erfüllt, dürfe ihm bezw. seinen Erben kein
Vorteil erwachsen. Vielmehr habe eben, nachdem fest-
gestellt sei, dass das steuerpflichtige Vermögen der
Ehegatten Müller von 1907 bis 1917 Fr. 48,600 und nicht
bloss 24,000 Fr. betragen, eine entsprechende Berichti-
gung der Nachsteuerauflage von 1917 für jene Periode
stattzufinden. Wieso einer solchen § 36 Steuergesetz
entgegenstehen sollte, sei nicht erfindlich. Die
erbrechtliche Vermögensausscheidung der Ehegatten
von 1917 sei für die Nachsteueranlagung nicht
massgebend gewesen. Dass der angefochtene Nachbezug
gleichzeitig mit der neuen Nachsteuerauflage für 1918
und 1919 geschehe, ändere daran nichts, da die Berichti-

gung einer unvollständigen Nachsteueraufrechnung durch keine Gesetzesbestimmung verboten sei.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung :

Art. 29 der thurgauischen Verfassung bestimmt, dass « die Steuern zu den allgemeinen Bedürfnissen durch die Gesetzgebung festgesetzt werden », fordert also für die Steuerauflage, wie es übrigens « für einen solchen Eingriff in das Vermögen des Bürgers ein selbstverständliches Postulat des Rechtsstaates » ist (AS 33 I S. 695), eine gesetzliche Grundlage. Sie ist für die hier in Betracht fallende Vermögensbesteuerung geschaffen worden durch das Steuergesetz von 1898, wonach der Vermögenssteuer nach näher umschriebenen Grundsätzen aller im Kanton gelegene Grundbesitz, das bewegliche Vermögen derjenigen natürlichen und juristischen Personen, welche im Kanton ihren ordentlichen Wohnsitz oder ihre Verwaltung haben, sowie das in im Kanton etablierten Geschäften investierte Vermögen auswärts wohnender Geschäftsinhaber oder Anteilhaber unterliegt. Wenn danach « der einzelne Steueranspruch insofern unmittelbar auf dem Gesetz beruht, als es die Erfordernisse der subjektiven und objektiven Steuerpflicht aufstellt und damit gewissermassen einen latenten Steueranspruch gegen denjenigen schafft, in dessen Person die gesetzlichen Merkmale gegeben sind », so kann doch die Steuer von der Verwaltungsbehörde nicht ohne weiteres schon auf Grund dieses gesetzlichen Befehls erhoben werden. Es muss der Erhebung ein Verwaltungsakt vorausgehen, der feststellt, was der Einzelne nach dem Gesetz an Steuer schuldet. Dieses Ermittlungsverfahren ist im Thurgau durch die §§ 21 ff. des Steuergesetzes geordnet. Es besteht darin, dass die aus vier vom Gemeinderat der betreffenden Munizipalgemeinde gewählten Vertretern und dem kantonalen Steuerkommissär bestehende Steuerkommission die in die allgemeinen Steuertabellen aufgenommenen Per-

sonen, in den Generalrevisionsjahren auf Grund eingereicherter Selbsttaxation, amtlich einschätzt, wozu sie von ihnen die « Vorlage von Urkunden und Büchern als Ausweis über Aktiven und Passiven fordern und von Behörden die erforderlichen Aufschlüsse einholen kann. » Gegen die Verfügung der Steuerkommission steht sowohl dem Pflichtigen als dem staatlichen Steuerkommissär binnen vierzehn Tagen das Recht des Rekurses an den Regierungsrat zu, der seinerseits auf « Vorlage der Urkunden und Bücher oder amtliche Inventur » unter Auskunftspflicht auch « der Kreditinstitute erkennen kann. » Die « Gültigkeit einer solchen allgemeinen Vermögensausmittlung beträgt sechs Jahre in der Meinung, dass für die Fälle des Todes, Konkurses, Ein- oder Wegzuges oder erheblicher Aenderungen in den Vermögensverhältnissen die Beteiligten alljährlich öffentlich zu einer Revision (sog. Zwischenrevision) veranlasst und angehalten werden. » (§ 22). Das Ergebnis des so gestalteten und durchgeführten Veranlagungsverfahrens, mag es mangels Weiterziehung schon durch die Verfügung der Steuerkommission oder durch einen Entscheid der Rekursinstanz seinen Abschluss finden, muss aber notwendig für die Periode, auf die die Veranlagung sich bezieht, für beide Teile, den Pflichtigen wie die Behörden verbindlich sein. Es gilt demnach auch hier der bereits anlässlich einer Reihe von Rekursstreitigkeiten aus anderen Kantonen ausgesprochene Satz, wonach ein Zurückkommen auf dasselbe und Zurückgreifen auf die gesetzlichen Vorschriften über die Steuerpflicht daneben nur noch zulässig ist, wenn und insoweit es für bestimmte Fälle besonders gesetzlich verordnet wird (vgl. das bereits angeführte Urteil AS 33 I S. 695 ff.; ebenda 34 I S. 26 Erw. 2; 46 I S. 90 f. Erw. 2 und den nicht veröffentlichten Entscheid in Sachen Elektrizitätswerk Wangen gegen Solothurn vom 17. Dezember 1920). Dies trifft aber da, wo ein Pflichtiger « sein Vermögen unvoll-

ständig versteuert hat », nach thurgauischem Rechte (§ 36 Steuergesetz) abgesehen von den Tatbeständen der Verheimlichung von Vermögensteilen unter Anwendung betrügerischer Mittel oder der fälschlichen Geltendmachung von Schulden (§ 37 l. c.), eben nur in beschränktem Masse zu, indem die Folge der « unvollständigen Versteuerung » danach bloss in der Nachhebung der zu wenig entrichteten Steuern für die letzten zehn Jahre und, wenn die Verheimlichung während dieser Zeit einen gewissen Umfang überstiegen hat, ausserdem einer Busse von der fünffachen Höhe der entsprechenden Beträge besteht, woraus folgt, dass eine Pflicht zum Ersatz des Hinterzogenen und damit auch zur Entrichtung der akzessorischen Busse für eine noch weiter zurückliegende Periode grundsätzlich, den Fall des § 37 vorbehalten, ausgeschlossen sein soll. Die Argumentation, womit der Regierungsrat diese Beschränkung hier umgehen will, nämlich dass es sich bei der angefochtenen Verfügung des Finanzdepartements vom 15. November 1920 nur zum Teil, für 1918 und 1919 um eine Nachbesteuerung im Sinne des § 36, im übrigen dagegen lediglich um die Berichtigung eines früheren Nachsteuerbeschlusses vom Jahre 1917 wegen unvollständiger Angaben des Pflichtigen bei jenem Anlasse handle, die nicht unter jene Vorschrift falle, ist offenbar unhaltbar. Sie übersieht, dass auch eine derartige « Revision » einer früheren Nachsteuerverfügung zugleich notwendig ein erneutes Zurückkommen auch auf die ursprüngliche grundsätzlich verbindliche Veranlagung für die betreffenden Jahre, die Nachhebung « vorenthaltener » « umgangener » Steuern für dieselben in sich schliesst und daher unzulässig ist, soweit damit die Nachhebung auf mehr als die letzten zehn Jahre vor der neuen Verfügung ausgedehnt wird. Auf die Gründe, weshalb bei der ersten Nachsteuerauflage das wirkliche Vermögen noch nicht vollständig erfasst

wurde, kommt dabei nichts an. § 36 des Gesetzes bezieht sich nach seinem klaren Wortlaute und dem Zusammenhang mit § 37 unzweifelhaft auf alle Fälle « unvollständiger Versteuerung », auch auf diejenigen, bei denen die zu niedrige Einschätzung durch falsche oder unvollständige Angaben des Pflichtigen selbst veranlasst worden ist. Nur wo sich dieser zur Verheimlichung von Vermögensteilen betrügerischer Mittel im Sinne des § 37 bedient oder fälschlich nicht bestehende Schulden geltend gemacht hatte, treten die weitergehenden Sanktionen dieses Paragraphen ein. Dass ein solcher Fall hier vorliege, behauptet der Regierungsrat aber selbst nicht; vielmehr stützt er sich für die vorgenommene Berichtigung der Veranlagung bis ins Jahr 1907 zurück ausschliesslich darauf, dass der Erblasser auch im Nachsteuerverfahren von 1917 noch keine « vollständigen » Angaben über den Vermögenstand gemacht habe, was eine Ausdehnung der Nachveranlagung über die zehnjährige Periode des § 36 hinaus nach dem Gesagten schlechterdings nicht zu begründen vermag. Der zum Schluss der Beschwerdeantwort erhobene allgemeine Einwand aber, dass die Revision einer unvollständigen Nachsteuerverfügung durch keine Gesetzbestimmung verboten sei, läuft auf eine offenbare Verkehrung der Rechtslage hinaus. Er verkennt, dass es nicht der Ausschluss des Zurückkommens auf die ursprüngliche Veranlagung, sondern umgekehrt die Zulässigkeit eines solchen Zurückkommens ist, wofür es nach der Natur des Veranlagungsverfahrens und allgemeinen Grundsätzen der Rechtfertigung durch eine besondere Vorschrift bedarf. Dass der Regierungsrat in anderen Fällen schon gleich wie heute entschieden haben mag, ist unerheblich, da eine offenbar gesetzwidrige Praxis die fehlende gesetzliche Grundlage für dieses Vorgehen nicht zu ersetzen vermag.

Die Beschwerde ist deshalb in dem Sinne zu schützen, dass die Erhebung von Steuernach- und Buss-

forderungen auch für die Jahre 1907 bis 1909 als willkürlich und unstatthaft erklärt wird. Dagegen behaupten die Rekurrenten zu Unrecht, dass schon für 1910 solche Forderungen nicht mehr erhoben werden dürfen. Wenn § 36 Steuergesetz von « den letzten zehn Jahren » spricht, so sind darunter offenbar die zehn letzten, dem Jahre der Entdeckung der Hinterziehung bezw. der Nachsteuerverfügung vorangehenden **Steuerjahre** zu verstehen und nicht ein Zeitraum von zehn Kalenderjahren vom Tage dieser Verfügung bezw. Entdeckung an zurückgerechnet. Für das laufende Jahr kommt dann eine Nachforderung nicht mehr in Betracht, indem für es schon die ordentliche Steuer auf Grund der neuen Vermögensfeststellung zu erheben ist. Die für die Berechnung der zivilrechtlichen Verjährung geltenden Grundsätze können hier nicht ohne weiteres massgebend sein, weil sie auf ganz anderen Verhältnissen und Voraussetzungen beruhen. Jedenfalls kann die gedachte Auslegung nicht als willkürlich bezeichnet werden, sodass eine weitergehende Gutheissung der Beschwerde als für die Jahre 1907 bis 1909 auf Grund des allein als Beschwerdegrund in Betracht kommenden Art. 4 BV ausgeschlossen ist.

Demnach erkennt das Bundesgericht :

Die Beschwerde] wird teilweise gutgeheissen und der angefochtene Entscheid des Regierungsrates des Kantons Thurgau vom 31. Dezember 1920 insoweit aufgehoben, als darin die Nachsteuer- und Steuerbusspflicht auch auf die Jahre 1907 bis 1909 ausgedehnt wird.

50. Urteil vom 28. Oktober 1921

i. S. Gewerbebank Zürich gegen Zürich Steuer-Oberrekurskommission.

Kantonales Steuerrecht (Zürich). Die Praxis der kantonalen Behörden, wonach bei der von Aktiengesellschaften an Stelle der Einkommenssteuer erhobenen Ertragssteuer die während der für die Veranlagung massgebenden Periode bezahlten kantonalen Steuern und eidgenössischen Kriegssteuern nicht zu den den steuerpflichtigen Reinertrag mindernden Betriebsausgaben gehören, ist nicht willkürlich.

A. — Das zürcherische Gesetz betreffend die direkten Steuern vom 25. November 1917 bestimmt in den §§ 27, 30 und 31 Abs. 2 :

« § 27. Aktiengesellschaften, Genossenschaften und Vereine mit wirtschaftlichen Zwecken zahlen an Stelle der Einkommenssteuer eine Ertragssteuer und an Stelle der Ergänzungssteuer (auf dem « reinen Vermögen ») eine Kapitalsteuer. Die Steuern werden vom durchschnittlichen Reinertrag der drei letzten Geschäftsjahre und vom Kapital des letzten Geschäftsjahres erhoben. »

« § 30. Als steuerpflichtiger Reinertrag gelten :

1. Der Aktivsaldo der Gewinn- und Verlustrechnung abzüglich des Saldovortrages aus der letzten Rechnung ;
2. Alle vor Berechnung des Aktivsaldos ausgeschiedenen, für solche Verwendungen beanspruchten Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht als geschäftsmässig begründete Betriebsausgaben betrachtet werden können, wie z. B. Aufwendungen für Anschaffung und Verbesserungen von Vermögensobjekten, Einzahlungen auf das Gesellschaftskapital, freiwillige Zuwendungen an Dritte ;

3. Abschreibungen, die nicht geschäftsmässig begründet sind.

Dagegen sind nicht als steuerpflichtiger Reinertrag, sondern als Betriebsausgaben zu behandeln : Zuweisungen an kapitalsteuerfreie Fonds der Pflichtigen ;