

# STAATSRECHT — DROIT PUBLIC

## I. GLEICHHEIT VOR DEM GESETZ (RECHTSVERWEIGERUNG)

### ÉGALITÉ DEVANT LA LOI (DÉNI DE JUSTICE)

58. Urteil vom 27. Dezember 1923

i. S. Erben Zeh gegen Zürich, Oberrekurskommission.

Bestimmung eines kantonalen Steuergesetzes (Zürich), wonach bei unvollständiger Versteuerung des Vermögens und Einkommens und unwahren Angaben über dessen Umfang im Einschätzungsverfahren die zu wenig entrichteten Steuern und daneben eine Steuerbusse im mehrfachen Betrage des Hinterzogenen für eine Reihe von Jahren zurück erhoben werden. Anwendung im Falle unrichtiger Selbstdeklaration anlässlich der ersten Einschätzung unter dem Gesetze und dadurch bewirkter zu niedriger Veranlagung auch für solche Jahre, für welche nach dem damals geltenden früheren Gesetz sich an die Einkommensverheimlichung keine Sanktion (Nach- und Strafsteuerpflicht) knüpfte. Angeblich willkürliche Gesetzesauslegung. Zulässigkeit einer solchen Ordnung vor Art. 4 BV, wenn der Pflichtige infolge einer im Gesetze enthaltenen Amnestieklausel die Möglichkeit hatte, durch richtige Selbstdeklaration bei der ersten Einschätzung nach Inkrafttreten des neuen Gesetzes jeder Nach- und Strafsteuer für die Vergangenheit zu entgehen.

A. — Das zürcherische Gesetz betreffend die direkten Steuern vom 25. November 1917 bestimmt in den §§ 77, 78, 87 und 142 :

« § 77. Ergibt sich, dass ein Steuerpflichtiger sein Einkommen oder sein Vermögen (Reinertrag oder Kapital) nicht voll versteuert hat, so ist er verpflichtet, das in den letzten fünf Jahren zu wenig bezahlte Steuerbetreffnis als Nachsteuer zu bezahlen. »

« § 78. Steuerpflichtige, welche vorsätzlich, trotz öffentlicher Aufforderung, eine Selbsttaxation unterlassen oder im Einschätzungs- oder Rekursverfahren über den Bestand ihres Einkommens und Vermögens (Reinertrags oder Kapitals), sowie über andere den Umfang ihrer Steuerpflicht bedingende tatsächliche Verhältnisse unrichtige oder mangelhafte Angaben gemacht haben und infolgedessen gar nicht oder zu niedrig eingeschätzt worden sind, haben neben der Nachsteuer (§ 77) als Strafsteuer die im Durchschnitt der letzten drei Jahre zu wenig entrichteten Steuern zu bezahlen :

im doppelten Betrage, wenn sie mehr als ein Zehnteil;  
im dreifachen Betrage, wenn sie mehr als zwei Zehnteile  
(usw. bis zum zehnfachen Betrage, wenn sie mehr als neun Zehnteile) des pflichtigen Steuerbetrages hinterzogen haben. »

« § 87. Gibt bei der erstmaligen Einschätzung nach Inkrafttreten dieses Gesetzes ein Steuerpflichtiger ein grösseres Einkommen oder Vermögen (Reinertrag oder Kapital) an, als er bisher versteuert hatte, so ist er für die Vergangenheit von Nach- und Strafsteuern enthoben, sofern er die Bestandteile seines Einkommens und Vermögens bei dieser erstmaligen Einschätzung vollständig und genau angegeben hat. »

« § 142. Streitigkeiten über Steuerpflicht und Veranlagung von Staats- und Gemeindesteuern früherer Jahre werden, soweit sie zur Zeit des Inkrafttretens dieses Gesetzes hängig sind, noch auf Grund der bisherigen Gesetze behandelt und beurteilt.

Ebenso hat in Nachsteuerfällen, in welchen der Tod oder der Wegzug des Pflichtigen ausser den Kanton vor dem 1. Januar 1918 erfolgt ist, das Verfahren, die Berechnung und die Strafverfolgung nach der bisherigen Gesetzgebung stattzufinden. »

B. — Der Erblasser der heutigen Rekurrenten Karl Zeh war Teilhaber der Kollektivgesellschaft Mörker und Zeh, Charcuterie in Zürich. Bei der erstmaligen Ein-

schätzung unter der Herrschaft des neuen Steuergesetzes im Jahre 1919 reichte er eine Steuererklärung ein, worin er die Bestandteile seines Vermögens und Einkommens unvollständig (zu niedrig) angab und wurde infolgedessen von der Steuerkommission für ein geringeres als das in Wirklichkeit steuerbare Vermögen und Einkommen eingeschätzt. Nach seinem am 12. Juni 1921 erfolgten Tode wurde der Vermögensstand amtlich inventarisiert und zur Feststellung der Einkommensverhältnisse eine Bücherrevision angeordnet. Gestützt auf die dabei festgestellte Hinterziehung forderte die kantonale Finanzdirektion von den Erben Zeh als Nachsteuer für die Jahre 1916-1920 6412 Fr. 70 Cts. und als Strafsteuer für die Jahre 1918-1920 10,219 Fr. 20 Cts. Einen Rekurs gegen diese Auflage wies die Oberrekurskommission des Kantons Zürich am 24. Mai 1923 ab.

C. — Mit der vorliegenden staatsrechtlichen Beschwerde verlangen die Erben Zeh die Aufhebung des Entscheides der Oberrekurskommission und der dadurch bestätigten Verfügung der Finanzdirektion vom 10. August 1922, soweit danach Nachsteuern auf dem Einkommen für die Jahre 1916, 1917 und 1918 und Strafsteuern auf dem Einkommen für das Jahr 1918 erhoben werden sollen. Als Beschwerdegrund wird Verletzung von Art. 4 BV (Willkür und ungleiche Behandlung) geltend gemacht und ausgeführt: Nach dem früheren zürcherischen Steuergesetz von 1870, nach dem die Steuern noch bis und mit dem Jahre 1918 erhoben worden seien, habe sich an die Verheimlichung steuerbaren Einkommens keine Sanktion, weder eine Nachsteuer noch eine Strafsteuerpflicht geknüpft. Als die Finanzdirektion und der Regierungsrat trotzdem in einem Falle die Nachveranlagung versucht hätten, sei ihr Entscheid vom Bundesgericht wegen Willkür aufgehoben worden (AS 33 I S. 689 ff.). Es könne aber nicht der Wille des neuen Gesetzes gewesen sein, die darin eingeführte Nach- und Strafsteuerpflicht rückwirkend auch auf Jahre auszudehnen, für welche sie,

wenn die Hinterziehung damals schon entdeckt worden wäre, nicht bestanden hätte. Eine solche Ordnung würde einmal eine Rechtsungleichheit schaffen; dieselbe Handlung, nämlich die Hinterziehung von Einkommen im Jahre 1916 würde danach, je nach dem sie noch in den Jahren 1916, 1917 oder erst 1918 an den Tag gekommen wäre, andere rechtliche Folgen für den Pflichtigen nach sich ziehen, indem im letzteren Falle Nach- und Strafsteuern bezahlt werden müssten, im ersteren dagegen nicht. Es läge darin ferner ein Widerspruch zu dem in § 1 des zürcherischen Strafgesetzbuches ausdrücklich ausgesprochenen allgemeinen strafrechtlichen Grundsatz, der auch für das Finanzstrafrecht gelten müsse, wonach die Bestrafung einer Handlung ihre Strafbarkeit, d. h. das Bestehen einer entsprechenden Strafandrohung schon zur Zeit der Begehung voraussetze. Mit einer Finanzstrafe, einer Vergeltungsmassregel für die Nichterfüllung der Steuerpflicht habe man es aber sowohl bei der Strafsteuer des § 78 als bei der Nachsteuer des § 77 des neuen Steuergesetzes zu tun. Durch den angefochtenen Entscheid werde also der Anspruch erhoben eine Handlung als Delikt zu bestrafen, die zur Zeit der Begehung kein solches gewesen sei und ungestraft habe begangen werden können, was der Gesetzgeber nicht beabsichtigt haben könne. Wenn §§ 77 und 78 des geltenden Steuergesetzes als Folge der Entdeckung unvollständiger Versteuerung bzw. unwahrer Angaben über die Höhe des steuerbaren Einkommens im Einschätzungs- oder Rekursverfahren die Nachsteuer- und Strafsteuerpflicht auf fünf bzw. drei Jahre zurück vorsehen, so wollten sie damit lediglich allgemein für unter die Herrschaft des Gesetzes fallende Tatbestände dieser Art die Folgen der Hinterziehung regeln. Eine Kollisions- (Übergangs)norm in dem Sinne dass das neue Recht rückwirkend auch für frühere Jahre massgebend sein solle, wo dadurch ein Widerspruch zu der damals geltenden Ordnung der Materie entstünde, lasse sich daraus nicht entnehmen. Sie sei auch in § 142

Abs. 2 nicht enthalten; er gebe nur an, wann bei erst nach Inkrafttreten des Gesetzes entstehenden Steuerstreitigkeiten noch das alte Recht angewendet werden solle, sage dagegen nichts darüber, wie es zu halten sei, wenn bei der nach § 142 zulässigen Anwendung des neuen Rechts der geschilderte Konflikt entstehe. Die Geltung des neuen Rechts auch in diesem Falle hätte ausdrücklich ausgesprochen sein müssen, um als gewollt gelten zu können. Sollte das Gesetz aber wirklich so aufzufassen sein, so wäre es selbst verfassungswidrig, indem es die Rechtsgleichheit verletze und gegen einen feststehenden allgemeinen Rechtsgrundsatz (*nulla poena sine lege*) verstossen würde.

D. — Der Regierungsrat von Zürich hat namens des Kantons die Abweisung der Beschwerde beantragt.

#### *Das Bundesgericht zieht in Erwägung :*

Streitig ist einerseits die Bedeutung der §§ 77 und 78 des zürcherischen Steuergesetzes vom 25. November 1917 in intertemporaler Hinsicht für den Fall, wo durch die Erhebung der Nachsteuer auf fünf und der Strafsteuer auf drei Jahre von der Entdeckung der Hinterziehung an zurück auch Jahre erfasst werden, während deren noch das alte Steuergesetz von 1870 galt, andererseits die Verfassungsmässigkeit der darin nach der Auffassung der zürcherischen Steuerbehörden getroffenen Regelung an sich. Nach der ersten Richtung hat man es mit der Auslegung kantonalen Gesetzesrechts zu tun, die das Bundesgericht nach bekannter Regel nicht frei, sondern nur aus dem beschränkten Gesichtspunkte des Art. 4 BV, der Willkür und Verletzung klaren Rechtes überprüfen kann. Eine solche liegt nicht vor. Zwar mag zugegeben werden, dass sich aus den angeführten Gesetzesvorschriften selbst die vom Fiskus beanspruchte Rückwirkung noch nicht in schlüssiger Weise ergeben würde. Wenn darin als Folge unvollständiger Versteuerung oder unwahrer Angaben im Einschätzungsverfahren die Nachleistung der zu

wenig entrichteten Steuerbeträge und eine Steuerbusse im mehrfachen Betrage des Hinterzogenen auf eine Reihe von Jahren von der Entdeckung zurück verordnet wird, so kann diese sehr wohl auch in dem engeren Sinne verstanden werden, dass dabei nur an die Nichterfüllung der nach dem Gesetze, dessen Bestandteil die Bestimmung bildet, bestehenden Steuer- und Offenbarungspflicht gedacht ist, sodass die Bestimmung voll wirksam erst mit dem Augenblicke würde, wo die sämtlichen danach in Betracht fallenden Jahre unter die Herrschaft dieses Gesetzes fallen, und es liesse sich auch fragen, ob nicht dafür nach allgemeinen Auslegungsgrundsätzen sogar die Vermutung sprechen müsste. Nun stützen sich aber auch die zürcherischen Behörden für ihre entgegengesetzte Auffassung nicht allein auf die §§ 77 u. 78 selbst, sondern in erster Linie auf den — im Rekurse mit Stillschweigen übergangenen — § 87 und auf § 142 Abs. 2 des Gesetzes. Wenn die erstere Vorschrift den Pflichtigen, der bei der ersten Einschätzung unter der Herrschaft des neuen Gesetzes sein Einkommen und Vermögen vollständig und genau angibt, für die Vergangenheit von Nach- und Strafsteuern « enthebt », so können aber mit dem Ausdrucke Vergangenheit nach dem Zusammenhang nur die Jahre vor dem Inkrafttreten des neuen Gesetzes gemeint sein. Es lässt sich somit daraus sehr wohl der Schluss ziehen, dass umgekehrt im Falle unrichtiger Angaben bei jener Einschätzung die Vorschriften des neuen Rechts über Nach- und Strafsteuern uneingeschränkt auch für die Vergangenheit d. h. für die vor dem Inkrafttreten des Gesetzes liegenden Jahre gelten sollen, auch wenn nach dem damals geltenden Rechte eine solche Folge auf der Hinterziehung nicht stand. Dieser Schluss wird unterstützt durch den unter dem Titel « Übergangsbestimmungen » stehenden § 142 Abs. 2. Denn in der Bestimmung, dass in Nachsteuerfällen, in denen der Pflichtige vor dem 1. Januar 1918 aus dem Kanton weggezogen oder gestorben ist, das Verfahren, die Berechnung und

Strafverfolgung noch nach der bisherigen Gesetzgebung stattzufinden habe, liegt stillschweigend eingeschlossen, dass da, wo jene besonderen Voraussetzungen nicht zu treffen, das neue Recht und nur es auch in dieser Hinsicht massgebend sein soll, selbst wenn für die Bemessung der Nach- und Strafleistungen auf Hinterziehungen zurückgegangen werden muss, die sich noch unter dem alten Rechte ereigneten. Einer Vorschrift, die dies besonders auch für den Fall aussprechen würde, wo jene Hinterziehungen, damals schon entdeckt, den Staat zu einer Nachveranlagung oder zur Auferlegung einer Steuerbusse nicht berechtigt hätten, bedarf es für diese Folgerung nicht. Sie ergibt sich ohne weiteres schon daraus, dass eben das Gesetz die Anwendung des alten Rechts nur bei vor dem 1. Januar 1918 erfolgten Wegzuge oder Tode des Pflichtigen vorsieht. Ob nicht trotzdem eine andere Auffassung bei freier Auslegung ebenfalls möglich wäre — von dem Gesichtspunkte ausgehend, dass bei der Formulierung des § 142 Abs. 2 der so entstehende Konflikt mit dem nach altem Rechte bestehenden Grundsätze der Strafflosigkeit der Einkommenshinterziehung übersehen worden sei und § 87 als Amnestievorschrift nur bezwecken könne, den Pflichtigen bei richtiger Deklaration unter dem neuen Gesetze von bestehenden Nach- und Strafsteueransprüchen für die Vergangenheit zu befreien, nicht solche neu zu schaffen — kann dahingestellt bleiben. Für die Abweisung der Beschwerde, soweit sie sich auf die Feststellung des Gesetzesinhaltes durch die kantonalen Behörden bezieht, genügt es, dass sich jedenfalls auch deren Auslegung, selbst wenn man sie nicht für zwingend ansehen wollte, ohne Willkür vertreten lässt.

Die Vorschrift des § 87 des Gesetzes entzieht zugleich der weiteren Rüge den Boden, dass das Gesetz so verstanden seinerseits verfassungswidrig wäre. Da der Pflichtige es danach in der Hand hat, der Nach- und Strafsteuer dadurch zu entgehen, dass er bei der ersten Einschätzung unter dem neuen Gesetze sein Einkommen und Ver-

mögen vollständig angibt, handelt es sich auch bei der Nach- und Strafsteuerpflicht, die im umgekehrten Falle eintritt, nicht sowohl um die nachträgliche Ahndung von Handlungen, die unter der Herrschaft des alten Gesetzes begangen wurden und nach diesem straflos waren, als um eine Sanktion, die auf eine unter der Herrschaft des neuen Rechtes vorgenommene Hinterziehungshandlung gesetzt ist und sie zur notwendigen Voraussetzung hat. In der Bemessung der Folgen solcher Handlungen war aber der kantonale Gesetzgeber frei und es könnte deren Ordnung aus Art. 4 BV höchstens angefochten werden, wenn die den Pflichtigen treffenden Nachteile dem Masse nach ausser jedem vernünftigerweise noch denkbaren Verhältnis zu der ihm zur Last fallenden Pflichtwidrigkeit stehen würden, was die Rekurrenten hier — offenbar mit Recht — selbst nicht behaupten. Der Grundsatz *nulla poena sine lege* kann dadurch nicht verletzt sein, weil die Straffolge sich nicht an einen altrechtlichen Tatbestand, sondern an ein unter dem neuen Rechte verübtes und von ihm ausdrücklich mit Strafe bedrohtes Finanzvergehen knüpft. Es braucht daher auch der Umfang der Geltung jenes Grundsatzes im Verwaltungsstrafrecht nicht untersucht zu werden. Da die Strafe andererseits j e d e n trifft, der sich bei der ersten Einschätzung unter dem neuen Gesetze unwahrer Angaben schuldig macht, kann auch von ungleicher Behandlung gegenüber denjenigen, von denen schon vor dem Inkrafttreten des neuen Rechts bekannt war, dass sie für gewisse Jahre ihr Einkommen unvollständig versteuert hatten, nicht die Rede sein. Wenn andererseits diejenigen Hinterziehungen, die zwar erst unter der Herrschaft des neuen Rechtes entdeckt, aber von Pflichtigen begangen wurden, die schon vor dem 1. Januar 1918 gestorben oder aus dem Kanton weggezogen sind, nicht unter die Sanktion fallen, so erklärt sich dies daraus, dass für diese Pflichtigen infolge Dahinfallens der Steuerpflicht auch unter dem neuen Rechte eine Steuererklärung nicht mehr abzugeben

war und sie sich daher des in § 87 des Gesetzes geordneten Finanzdeliktes nicht mehr schuldig machen konnten. Es können daher auch die Fälle dieser Art mit den durch § 87 betroffenen nicht auf gleiche Stufe gestellt werden und durften vom Gesetzgeber ohne Verletzung der Rechtsgleichheit verschieden behandelt werden.

*Demnach erkennt das Bundesgericht :*

Die Beschwerde wird abgewiesen.

## II. HANDELS- UND GEWERBEFREIHEIT

### LIBERTÉ DU COMMERCE ET DE L'INDUSTRIE

#### 59. Auszug aus dem Urteil vom 17. November 1923

##### i. S. Ineichen und Rey gegen Luzern, Obergericht.

Verfügung der kantonalen Aufsichtsbehörde (Luzern) über die patentierten Geschäftsagenten, wodurch diesen die Verwendung des Titels « Rechtsagent », « Rechtsbureau » auch für die nicht unter das Geschäftsagentengesetz oder Advokaturmonopol fallende (freie) Tätigkeit der Besorgung gewisser Rechtsangelegenheiten für Dritte untersagt wird. Anfechtung wegen Verletzung der Gewerbefreiheit und von Art. 4 BV (willkürlicher Überschreitung der Aufsichtsgewalt und ungleicher Behandlung). Abweisung.

A. — Nach dem luzernischen Gesetze betreffend den gewerbsmässigen Betrieb von Inkasso- Abtretungs- Darlehens- und Wechselgeschäften vom 4. März 1880 hat, « wer den Einzug von Forderungen für andere (Inkasso), den Ankauf von solchen (Abtretungsgeschäft), den Abschluss von Darlehen (Leihgeschäft), oder den Verkehr mit Wechseln (Wechselgeschäft) gewerbsmässig betreiben will, sich beim Obergericht um ein Geschäftsagenten-Patent zu bewerben »: es wird