

## BGE 33 I 689

Bundesgericht (BGE), 1907-10-30, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge\\_33\\_I\\_689](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_33_I_689)

FR: ATF 33 I 689

IT: DTF 33 I 689

### Volltext

112. Urteil vom 30. Oktober 1907 in Sachen Erben Vetter-Leuzinger gegen Regierungsrat Zürich. Steuerstreitigkeit: Nachsteuer für unvollständig versteuertes Einkommen. Eine derartige Nachsteuer ist im Kanton Zürich im Gesetz nicht begründet, ihre Auflage ist willkürlich und verstösst gegen Art. 4 BV. Zürich. KV Art. 19 Abs. 8; Steuergesetz vom 24. April 1870, § 4, 14, 22, 38. A. Nach der Verfassung des Kantons Zürich (von 1869) haben alle Steuerpflichtigen im Verhältnis der ihnen zu Gebote stehenden Mittel an die Staats- und Gemeindelasten beizutragen. Die Gesetzgebung hat diejenigen Vorschriften aufzustellen, welche zu genauer Ermittlung der Steuerkraft zweckdienlich erscheinen (Art. 19 Abs. 1 und 8). Das kantonale Steuergesetz vom 24. AS 33 1 — 1907

April 1870 bestimmt in § 4: „Der Einkommenssteuer ist unterworfen: der Erwerb und das Einkommen der im Kanton wohnenden Bürger und der Niedergelassenen und der im Kanton bestehenden Korporationen.“ Die Ausmittlung des steuerbaren Vermögens und Einkommens geschieht auf Grundlage der Selbsttaxation des Pflichtigen. Diese wird kontrolliert durch die Taxation der Steuerkommission, von welcher auf amtliche Inventarisierung oder an die Rekurskommission Berufung stattfindet (§ 14). Diese Berufung ist durch den Pflichtigen oder den Steuerkommissär innert Frist vom Empfang der Taxation der Steuerkommission an zu erklären, ansonst die Taxation als anerkannt gilt (§ 2 Nach § 15 hat jeder Pflichtige sein Vermögen und Einkommen vollständig nach seinem wahren Werte zu taxieren. Unter dem Titel „Folgen unrichtiger Angaben“ normiert § 38: „Ergibt sich, daß ein Pflichtiger sein Vermögen unvollständig versteuert hat, so ist eine Steuernachzahlung zu beziehen. Dieselbe beträgt das Fünffache der in den letzten zwei Jahren dem Staate zu wenig bezahlten Beträge. Die Erben haften solidarisch für diese Nachsteuer. Wenn ein solcher Fall unvollständiger Versteuerung zur Kenntnis einer Vormundschafts- oder Gerichtsbehörde gelangt, so ist diese verpflichtet, der Finanzdirektion davon rechtzeitige und vollständige Mitteilung zu machen.“ Bei der Beratung des Steuergesetzes im Kantonsrat (Sitzung vom 20. Dezember 1869) war ein Antrag, daß auch Erwerb und Einkommen der Nachsteuer unterworfen sei, gegenüber dem Antrage der Kommission und des Regierungsrates, wonach die Nachsteuer bloß auf das Vermögen Anwendung findet, in Minderheit geblieben. In der regierungsrätlich genehmigten Anleitung der Finanzdirektion betreffend das bei der Steuertaxation zu beobachtende Verfahren vom Mai 1903 heißt es in § 53 Abs. 1: „Die Taxations- und Rekursorgane haben, wenn sie sichere Anhaltspunkte dafür erlangen, daß das Vermögen eines Pflichtigen schon früher den versteuerten Betrag wesentlich überstieg, hievon der Finanzdirektion zum Zwecke der Erhebung einer Steuernachzahlung Mitteilung zu machen.“ Die entsprechende Anleitung vom Juni 1906 enthält in § 55 eine wörtlich gleichlautende Vorschrift. B. Mit Verfügung vom 8. Dezember 1906 setzte die Finanzdirektion Zürich auf Grund eines waisenamtlichen Inventars das pro 1904 und 1905 steuerpflichtige Vermögen des am 22. Mai 1906 verstorbenen Erblassers der Rekurrenten,

Heinrich Vetter → Leuzinger, auf 85,000 Fr. fest, und legte, weil in diesen zwei Jahren nur je 8000 Fr. Vermögen versteuert worden waren, den Rekurrenten als Erben eine fünffache Nachsteuer im Gesamtbetrag von 2185 Fr. 50 Cts. auf. Da die Rekurrenten in einem bei der Finanzdirektion eingereichten Revisionsgesuch den Nachweis leisteten, daß das Vermögen des Heinrich Vetter zur Zeit der Aufforderung zur Selbsttaxation pro 1904 und 1905 geringer war, als beim Tode des Pflichtigen, so wurde die fünffache Vermögensnachsteuer durch Verfügung vom 11. März 1907 auf 1946 Fr. 25 Cts. herabgesetzt. Da aber bei Gelegenheit der Prüfung dieses Revisionsgesuches auf Grund der Bücher des verstorbenen Vetter festgestellt werden konnte, daß Vetter seit Jahren ein erheblich größeres Einkommen bezogen hatte, als er versteuerte (seit 1903 Fr. 5000), nämlich zirka 17,000 Fr. im Jahre 1903, Fr. 18,000 im Jahre 1904, Fr. 19,000 im Jahre 1905 und 14,000 Fr. im Jahre 1906 (10 Monate), so wurde den Erben zugleich die Nachbezahlung der in den Jahren 1904—1906 zu wenig entrichteten Einkommenssteuern in ihrem einfachen Betrage, total 2952 Fr. (nachträglich reduziert auf 2500 Fr. 50 Cts.) auferlegt. Gegen diese Verfügung ergriffen die Rekurrenten am 25. März 1907 den Rekurs an den Regierungsrat mit folgender Begründung: Zu entscheiden sei die grundsätzliche Frage, ob bezüglich des Einkommens überhaupt eine Nachsteuer erhoben werden könne. Zum ersten Male seit 37 Jahren werde diese Frage von den Steuerbehörden bejaht; die Begründung dieser revolutionären Neuerung beschränke sich indessen auf den Satz, daß das Einkommen in „außerordentlich ungenügendem Maße“ versteuert worden sei. Es sei nun aber rechtlich unzulässig, bei größeren Gesetzesverletzungen einzuschreiten, bei geringeren dagegen nicht. Ein solches Vorgehen müsse der Willkür Tür und Tor öffnen. Sofern die Finanzdirektion ihre Verfügung noch mit andern Gründen zu stützen suchen sollte, sei jetzt schon zu betonen, daß jede auf

die Einkommenssteuer bezügliche Verfügung in der Verfassung und im Gesetz vom 24. April 1870 begründet sein müsse. In der verwaltungsrechtlichen Festsetzung der Zahlungspflicht der Erben für die in den Jahren 1904—1906 von Vetter zu wenig bezahlten Einkommenssteuern liege eine eigentliche neue Steuerverfügung. Hiefür fehle aber die rechtliche Grundlage, indem erstens der Steueranspruch für die betreffenden Jahre in Form der Taxation jeweils rechtsverbindlich festgesetzt, den Pflichtigen mitgeteilt und durch die Bezahlung konsumiert worden sei, und indem zweitens für die erst nach dem Tode des Pflichtigen verfügte und damit erst entstandene Steuerschuld des Erblassers die Zahlungspflicht der Erben statuiert werde. Der heute geltend gemachte Steueranspruch habe eben in den Jahren 1904—1906 noch nicht bestanden, sondern sei erst durch die Verfügung der Finanzdirektion geschaffen worden. Zur Entstehung eines Steueranspruches bedürfe es aber immer einer Verfügung der kompetenten Organe. Neue Steuerverfügungen können nach dem Tode des Pflichtigen nur bei der Vermögenssteuer, nicht aber bei der Einkommenssteuer erlassen werden. Eventuell sei nicht einzusehen, wie die Haftbarkeit der Erben für eine solche Steuerschuld ohne gesetzliche Spezialvorschrift konstruiert werden könnte. Das Gesetz gestatte übrigens überhaupt keinerlei Nachforderungen bei der Einkommenssteuer. Wenn die Finanzdirektion die Einkommenssteuern „bezüglich der beiden für die Vermögensnachsteuer maßgebenden Jahre und bezüglich des Todesjahres“ nachgefordert habe, so habe sie offenbar an eine Nachsteuer im Sinne des Art. 38 des Steuergesetzes gedacht. Wo aber das Recht zur Erhebung fünffacher Nachsteuern fehle, sei auch die Erhebung einfacher Nachsteuern unzulässig, indem letztere nur dann erhoben werden könnten, wenn man als die für die Nachsteuerpflicht maßgebenden zwei Jahre die zwei dem Entdeckungsjahre vorausgehenden Jahre auffasse. Jedenfalls sei die einfache

Nachsteuer bezüglich der Jahre 1904 und 1905 ausge- schlossen und pro 1906 sei sie unzulässig, weil der Pflichtige am Anfang des Jahres gestorben sei. Der Regierungsrat wies den Rekurs durch Entscheid vom 25. April 1907 ab, indem er ausführte: Hinsichtlich der prinzipiellen Frage, ob zu wenig bezahlte Einkommenssteuern nachträglich ein- gefordert werden könnten, sei zunächst zu konstatieren, daß nur der einfache Betrag dieser Steuern im Streite liege. Es sei klar schon aus diesem Grunde keine Rede davon sein könne, den § 38 des Steuergesetzes, der sei es zum Zwecke der Bestrafung, sei es zum Zwecke der summarischen Erledigung verwaltungsrechtlicher Schadenersatzansprüche die Erhebung einer ganz besonderen Steuerart, der fünffachen Vermögenssteuer, vorsehe, als den für die vorliegende Streitfrage maßgebenden Text zu betrachten. Denn wenn es auch richtig sei, daß § 38 leg. cit. zu keinerlei Nach- forderungen bezüglich der Einkommenssteuer ermächte, so sei es doch ebenso richtig, daß er mit keinem Worte solche Nachforde- rungen ausschlie- ße. Und ganz das gleiche gelte mit Bezug auf das Steuergesetz vom 24. April 1870 überhaupt; nirgends sei die nachträgliche Erhebung hinterzogener Einkommenssteuern vor- gesehen, aber auch nirgends sei sie verboten. Die Frage könne also überhaupt nicht auf dem Boden des positiven Gesetzestextes, son- dern nur auf dem Boden allgemeiner Rechtsgrundsätze gelöst wer- den. Von diesem Standpunkte aus betrachtet, sei unmittelbar klar, daß, wie alle andern Forderungen, so auch die Steuerforderungen, nur dann untergehen, wenn eine im Gesetz vorgesehene Verjährung eingetreten sei. Weder die Verfassung, noch irgend ein Gesetz statuiere nun aber mit Bezug auf die Einkommenssteuer eine Ver- jährungsfrist. Daraus folge, daß hinterzogene Einkommenssteuern grundsätzlich nicht nur auf zwei Jahre, sondern überhaupt auf so lange zurück nachgefordert werden könnten, als sich die Hinter- ziehung feststellen lasse. Die uneingeschränkte Anwendung dieses Prinzipes könne nun freilich in gewissen Fällen zu der vielleicht nicht im Sinne des Gesetzes liegenden Konsequenz führen, daß die einfache Einkommenssteuernachzahlung eine relativ größere Leistung darstellen würde, als die auf zwei Jahre beschränkte fünffache Vermögensnachsteuer. Allein dieser — vom rein rechtlichen Stand- punkte aus übrigens vollkommen irrelevante — Einwand falle sofort dahin, wenn, wie im vorliegenden Falle, die Nachforderung nur bezüglich der zwei bzw. einschließlich des Entdeckungsjahres der drei letzten Jahre geltend gemacht werde. Es sei klar, daß, sobald die nachträgliche Erhebung von Einkommenssteuern auf Grund allgemeiner Rechtsgrundsätze ohne jede zeitliche Beschränkung

als zulässig erklärt werden müsse, die Finanzdirektion sehr wohl befugt gewesen sei, bei der bloßen Zweckmäßigsfrage, inwiefern von diesem Rechte Gebrauch zu machen sei, in Analogie zu § 38 des Steuergesetzes zu verfahren. Die Finanzdirektion habe damit keineswegs den § 38 des Steuergesetzes zur Rechtsgrundlage der Einkommenssteuerforderung gemacht. Als unrichtig bezeichnet wer- den müsse auch die Behauptung der Rekurrenten, die Erhebung einer einfachen nachträglichen Steuer habe die Erhebung einer fünffachen Nachsteuer bezüglich der zwei unmittelbar vorangehenden Jahre zur Voraussetzung. Aus § 38 ergebe sich ein solcher Schluß jedenfalls nicht; dagegen beruhe die im Anschluß an die Nach- steuerverfügungen in der Regel erhobene sogenannte Vermögens- ergänzungssteuer gerade wie Einkommenssteuernachforderungen auf den erwähnten Grundsätzen des allgemeinen Rechts. Die Haftung der Erben für die von dem verstorbenen Vetter zu wenig bezahlten Einkommenssteuern würde ausgeschlossen sein, wenn wirklich, wie die Rekurrenten geltend gemacht hätten, Steueransprüche erst mit dem Momente der Geltendmachung seitens der zuständigen Be- hörden entstehen würden. Allein dem sei nach allgemeinen Grund- sätzen des öffentlichen Rechts nicht so. — Die

Feststellung der Steuern, sage Georg Meyer (Lehrbuch des deutschen Verwaltungsrechts 2 S. 192), habe nicht die Bedeutung, die Steuerpflicht zu begründen; diese beruhe vielmehr unmittelbar auf Gesetz. Sie diene nur dazu, zu konstatieren, daß im konkreten Falle eine Steuerpflicht begründet sei, und den Betrag zu bestimmen, welcher von den einzelnen Steuerpflichtigen geleistet werden müsse. Wenn somit die in der Verfügung der Finanzdirektion auferlegten Einkommenssteuern bereits zu Lebzeiten Veters von diesem geschuldet worden seien, so könne die Haftbarkeit der Erben nicht zweifelhaft sein. C. Gegen den Entscheid des Regierungsrates haben die Erben Vetter den staatsrechtlichen Rekurs ans Bundesgericht mit dem Antrag auf Aufhebung ergriffen. Es wird ausgeführt, daß die angefochtene Nachsteuerauflage gegen Art. 4 BV verstoße, weil sie jeder gesetzlichen Grundlage entbehre, wie sie denn auch der seit 37 Jahren geübten konstanten Praxis widerspreche. Die Begründung deckt sich im wesentlichen mit derjenigen der Beschwerde an den Regierungsrat. des Rekurses angetragen und zwar wesentlich aus den im angefochtenen Entscheide angeführten Gründen. Außerdem ist aus der Antwort folgende Stelle hervorzuheben: Der Regierungsrat habe in seinem Entscheide selber auf den juristisch natürlich irrelevanten Umstand hingewiesen, daß unter gewissen Voraussetzungen die durch keinerlei Verjährungsvorschrift gehemmte Nachforderung einfacher Einkommenssteuern faktisch eine größere Summe ausmachen könne, als die an eine zweijährige Frist gebundene fünffache, also zehn Jahressteuern gleichkommende Vermögensnachsteuer. Allein aus dieser rein hypothetischen Möglichkeit dürfe ein Schluß bezüglich der Zulässigkeit nachträglicher einfacher Einkommenssteuerauflagen nicht gezogen werden, wenn, wie dies der Fall sei, die Nachforderung einerseits an der Schwierigkeit, die Taxationstatachen nachträglich noch festzustellen, ein faktisches Hindernis finde, und andererseits die Finanzdirektion im vorliegenden Falle, wie in künftigen Fällen, sich auf die Nachforderung von zwei bzw. (inklusive der Steuer für das Entdeckungsjahr) drei Jahressteuern beschränke. Die Behauptung der Rekurrenten, daß bis jetzt in „tausenden von Fällen“ die Entdeckung unvollständiger Versteuerung des Einkommens keinerlei Folgen nach sich gezogen habe, müsse als starke Übertreibung bezeichnet werden. Die Nachlassinventare gäben ihrer Natur nach nur über die Vermögens-, nicht aber über die Einkommensverhältnisse eines Erblassers Auskunft. Die Finanzdirektion komme infolgedessen sehr selten in den Besitz von Akten, welche eine Einkommenssteuerhinterziehung mit Sicherheit erkennen ließen. Daß der Fall Vetter freilich nicht einzig da stehe, gehe aus den beigelegten Verfügungen der Finanzdirektion in Sachen der Maschinenfabrik Orlikon und der Aktiengesellschaft Seidenwebereien vormals Stünzi Söhne in Horgen vom 30. Mai 1900 bzw. 11. Oktober 1905, und aus deren Beschlüssen in Sachen der Erben des Hans Jakob Schurter vom 25. April und 15. Juni 1907 hervor. Das Bundesgericht zieht in Erwägung: 1. Der Regierungsrat bestreitet nicht, daß im Kanton Zürich für jede Steuerauflage eine gesetzliche Grundlage vorhanden sein muß. In der Tat ist es geradezu ein Attribut des modernen

Rechtsstaates, daß ein derart einschneidender Eingriff in das Vermögen des Einzelnen, wie es die Steuerauflage ist, nur auf Grund eines Gesetzes zulässig ist (s. z. B. O. Mayer, Verwaltungsrecht 1 S. 388), und die Norm des Art. 19 Abs. 8 KV, wonach die Gesetzgebung diejenigen Vorschriften aufzustellen hat, die zur genauen Ermittlung der Steuerkräfte zweckdienlich erscheinen, kann denn auch sehr wohl in diesem Sinn verstanden werden. Eine gesetzliche Vorschrift, wonach der streitige Steueranspruch gegen die Rekurrenten direkt erhoben werden könnte kraft einer in ihrer Person entstandenen Schuldpflicht, ist vom Regierungsrat nicht angeführt und besteht auch nicht,

sondern der Revisionsrat macht geltend, daß die Verpflichtung in der Person des Erblassers begründet worden und auf die Rekurrenten als Erben übergegangen sei. Von den Bestimmungen des kantonalen Steuergesetzes, aus denen der Regierungsrat den Steueranspruch gegen die Erblasser herleitet, kann höchstens § 4 in Betracht kommen, wonach der Erwerb und das Einkommen der Kantonsbewohner der Einkommenssteuer unterworfen ist, in Verbindung etwa mit § 15, der zu richtiger Taxation des Vermögens und Einkommens verpflichtet. Die ebenfalls angerufenen §§ 7 und 12 enthalten Spezialvorschriften für die Berechnung der Einkommenssteuer, aus denen für die vorliegende Frage nichts zu folgern ist. Frägt es sich, ob die streitige Forderung auf die die Einkommenssteuerpflicht allgemein aussprechende Norm des § 4 (in Verbindung mit § 15) als gesetzliche Grundlage gestützt werden kann, so ist zuzugeben, daß der einzelne Steueranspruch unmittelbar auf dem Gesetz beruht, insofern dieses 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. Allein die Steuerpflicht wird der Natur der Sache nach erst durch die Steuerveranlagung vollziehbar, der Durchführung und Verwirklichung fähig. Es muß ein Verwaltungsakt ergehen, der feststellt, was der Einzelne nach dem Gesetz an Steuer schuldet. Dieser Verwaltungsakt erfolgt in Zürich auf Grund des Ermittlungsverfahrens, wie es in den §§ 11 ff. des Steuergesetzes geordnet ist er besteht darin, daß die Steuerkommission durch Entscheidung entweder die Selbsttaxation des Pflichtigen akzeptiert oder eine amtliche Taxation vornimmt. Die Veranlagung muß notwendig für beide Teile, den Pflichtigen, wie die Behörden, verbindlich sein, soweit das Gesetz nicht ihre Abänderung vorsieht und hiefür Zuständigkeiten schafft. Sie kann zu Gunsten oder zu Ungunsten des Pflichtigen im Rekursverfahren geändert werden. Das Gesetz bestimmt (in § 22) ausdrücklich, daß auch der Steuerkommissär, der die Taxation zu niedrig findet, auf den Rekursweg verwiesen ist, und daß mangels eines Rekurses die Taxation als von beiden Teilen anerkannt gilt. In dem Steueranspruch, wie er durch die unabänderlich gewordene Veranlagung festgestellt ist, erschöpft sich darnach durchaus die gesetzliche Steuerpflicht des einzelnen für die Steuerperiode, auf welche die Veranlagung sich bezieht. Die Steuer wird in Gemäßheit der Veranlagung erhoben, ohne Rücksicht darauf, ob diese über das Gesetz hinausgeht oder hinter ihm zurückbleibt. Es ist dabei ausgeschlossen, daß die Behörde neben der Steueranlage und zu deren Berichtigung dem Pflichtigen gegenüber auf das Gesetz zurückgreifen könnte, falls und soweit nicht für besondere Fälle ein nachträgliches Zurückkommen auf die Veranlagung gesetzlich verordnet ist. Dies ist nun durch das zürcherische Steuergesetz in § 38 unter dem Titel „Folgen unrichtiger Angaben“ nur für den Fall der unvollständigen Versteuerung des Vermögens geschehen, indem hier eine Steuernachzahlung zu beziehen ist, die das Fünffache der in den letzten zwei Jahren dem Staate zu wenig bezahlten Beträge ausmacht. Bei (objektiv) unvollständiger Versteuerung des Vermögens sind somit die Behörden berechtigt und verpflichtet, auf die Steuerveranlagung der letzten zwei Jahre zurückzukommen und den Pflichtigen oder dessen Erben zu verhalten, die für diese Jahre zu wenig bezahlten Steuern und außerdem deren vierfachen Betrag nachzuzahlen. Von einer Nachzahlung zu wenig bezahlter Einkommenssteuer ist im Gesetze nirgends die Rede, und aus diesem Stillschweigen muß geschlossen werden, daß es, auch wenn das Einkommen unvollständig versteuert wurde, bei der Veranlagung sein Bewenden hat und eine Nachhebung der nach der Veranlagung gegenüber dem Gesetze zu wenig bezahlten Steuern nicht stattfinden soll.

2. Aus diesen Ausführungen ergibt sich, daß die angefochtene Steuerforderung jedenfalls nach zürcherischem Steuerrecht unrichtig und unhaltbar ist: der Erblasser der Rekurrenten hat in den in Frage kommenden Jahren die Einkommenssteuer gemäß der er $\bar{t}$ gangenen Veranlagung entrichtet; obgleich er festgestelltermaßen feiner gesetzlichen Steuerpflicht nicht genügt hat, so ist doch nach dem gesagten eine nachträgliche Berichtigung der Anlage den Erben gegenüber und eine Nachforderung der zu wenig bezahlten Steuern unzulässig. Das Vorgehen der Zürcher Behörden stellt sich aber nicht nur als unrichtige Anwendung des kantonalen Steuerrechts, sondern geradezu als willkürlich und Art. 4 BV verletzend dar, aus folgenden Gründen: Es liegt ein Verstoß gegen absolut klares Recht vor. § 38 des Steuergesetzes kann nach seiner Fassung und Stellung im Gesetze gar nicht anders verstanden werden, als daß — nach dem *argumentum e contrario* — eine Erhebung von Einkommens $\bar{t}$ nachsteuern ausgeschlossen ist. Wenn das Gesetz die nachträgliche Abänderung und Berichtigung der Einkommenssteuerveranlagung bei ungenügender Erfüllung der gesetzlichen Steuerpflicht gewollt hätte, so hätte es dies sicherlich gesagt, eine zeitliche Grenze fixiert und das Verfahren bestimmt. Die Auslegung des Regierungsrates (in der Vernehmlassung), daß § 38 nur die Bedeutung habe, daß er eine fünffache Nachsteuer für die zwei letzten Jahre bei unvoll $\bar{t}$ ständiger Versteuerung des Vermögens dekretiere, daß aber die Pflicht zur einfachen Nachsteuer ohnehin aus dem Gesetze, d. h. der gesetzlichen Steuerpflicht, folge, ist schlechterdings unhaltbar, da ja in der fünffachen auch die einfache Vermögensnachsteuer in $\bar{t}$ begriffen ist und § 38 die Folgen unrichtiger Vermögensversteue $\bar{r}$ ung nach seinem Wortlaut ganz zweifellos erschöpfend regelt. Der Regierungsrat unterläßt es denn auch, die zwingende Folge $\bar{r}$ ung aus seinem Standpunkt zu ziehen, daß nämlich auch bei Vermögenssteuern die einfache Nachsteuer auf unbestimmte Zeit zurück gefordert werden könnte. Zu allem Überflusse gestattet die auch dem Regierungsrat bekannte Entstehungsgeschichte des Gesetzes (s. oben sub Fakt. A) über dessen Sinn keinen Zweifel. Dazu kommt, daß das Gesetz während 37 Jahren so gehandhabt worden ist und der Regierungsrat sich somit auch nicht auf eine konstante Praxis berufen kann, ganz abgesehen von der Frage, ob vom Standpunkt des Art. 4 BV aus eine dem klaren Gesetzestext widersprechende ständige Praxis den streitigen Anspruch zu be $\bar{t}$ gründen vermöchte. Von den drei einzigen Fällen der Erhebung von Einkommensnachsteuer, die der Regierungsrat hat anführen können, fallen hier zwei (Maschinenfabrik Orlikon und A.=G. Stünzi Söhne) von vorneherein außer Betracht, weil es sich im einen (Orlikon) um einen zwischen dem Pflichtigen und den Be $\bar{t}$ hörden abgeschlossenen Vergleich handelt und im andern für die betreffenden Jahre eine eigentliche Veranlagung der Einkommens $\bar{t}$ steuer nicht stattgefunden hatte und daher nachgeholt werden konnte. Der Fall der Erben Schurter sodann, in welchem, wie es scheint, zum ersten Mal eine Einkommensnachsteuer nach Art der vor $\bar{t}$ liegend streitigen verlangt wurde, stammt erst aus dem Jahre 1907. Wenn der Regierungsrat weiterhin darauf verweist, daß auch bei der Vermögenssteuer oft eine sogen. Ergänzungssteuer erhoben werde für das auf die Nachsteuerjahre folgende Jahr falls die Veranlagung für das laufende Steuerjahr bei der Ent $\bar{t}$ scheidung über die Nachsteuerpflicht bereits stattgefunden habe und nun nach dem Ergebnis der Vermögensfeststellung berichtigt werde, so kann auch diesem Argument für die Frage der Zulässigkeit der Einkommensnachsteuer im Widerspruch zur Veranlagung für die fraglichen Jahre kein Gewicht beigemessen werden; denn die er $\bar{t}$ wähnte Ergänzungssteuer stützt sich nicht auf den Satz, daß die gesetzliche Steuerpflicht noch neben der Veranlagung geltend gemacht werden kann, sondern rechtfertigt sich dadurch, daß die mäß § 38 erfolgte amtliche Vermögenstaxation auch für die Zukunft bis auf weiteres

Geltung haben muß, und daß die während des Nachsteuerverfahrens vorgenommene Veranlagung nur provisorische Bedeutung haben kann und nach dem Resultat dieses Verfahrens korrigiert werden muß. Entscheidend für die Annahme einer Rechtsverweigerung ist schließlich vor allem auch die Erwägung, daß es an jeder zeitlichen Grenze für die Erhebung der Einkommensnachsteuer fehlen und daß hier rein das behördliche Belieben gelten würde. Der Regierungsrat gibt selber zu, daß die uneingeschränkte Nachforderung von zu wenig bezahlten Einkommenssteuern eine nicht im Sinne des Gesetzes liegende Konsequenz sei; aber welche Konsequenz aus seinem Standpunkt noch im Sinne des Gesetzes sich hält, vermag er nicht zu sagen. Die Beschränkung auf zwei Jahre ist durchaus willkürlich und braucht von den Steuerbehörden nur so lange beobachtet zu werden, als es ihnen beliebt. Die Auffassung des Regierungsrates, wonach bei der Einkommenssteuer jederzeit und ohne Rücksicht auf die Steuerveranlagung die gesetzliche Steuerpflicht geltend gemacht werden kann, führt also dazu, daß der fragliche Steueranspruch nicht nach festem Rechtssatz, sondern nach freiem Ermessen und Gutfinden der Steuerbehörden erhoben wird, was durchaus dem aus dem Wesen des Rechtsstaates folgenden Postulat der gesetzlichen Grundlage jedes Steueranspruchs widerspricht. Nach dem gesagten bedeutet der angefochtene Entscheid einen Versuch, administrative Willkür an Stelle der festen gesetzlichen Regelung zu setzen. Er muß daher wegen Verletzung von Art. 4 BV aufgehoben werden. Demnach hat das Bundesgericht erkannt: Der Rekurs wird gutgeheißen und damit der Entscheid des Regierungsrates des Kantons Zürich vom 25. April 1907 aufgehoben.

quenz sei; aber welche Konsequenz aus seinem Standpunkt noch im Sinne des Gesetzes sich hält, vermag er nicht zu sagen. Die Beschränkung auf zwei Jahre ist durchaus willkürlich und braucht von den Steuerbehörden nur so lange beobachtet zu werden, als es ihnen beliebt. Die Auffassung des Regierungsrates, wonach bei der Einkommenssteuer jederzeit und ohne Rücksicht auf die Steuerveranlagung die gesetzliche Steuerpflicht geltend gemacht werden kann, führt also dazu, daß der fragliche Steueranspruch nicht nach festem Rechtssatz, sondern nach freiem Ermessen und Gutfinden der Steuerbehörden erhoben wird, was durchaus dem aus dem Wesen des Rechtsstaates folgenden Postulat der gesetzlichen Grundlage jedes Steueranspruchs widerspricht. Nach dem gesagten bedeutet der angefochtene Entscheid einen Versuch, administrative Willkür an Stelle der festen gesetzlichen Regelung zu setzen. Er muß daher wegen Verletzung von Art. 4 BV aufgehoben werden. Demnach hat das Bundesgericht erkannt: Der Rekurs wird gutgeheißen und damit der Entscheid des Regierungsrates des Kantons Zürich vom 25. April 1907 aufgehoben.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.