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

Herausgeber: Schweizerischer Juristenverein

Band: 71 (1952)

Artikel: Das Legalitätsprinzip im Steuerrecht

Autor: Wackernagel, Jacob

DOI: https://doi.org/10.5169/seals-895740

Nutzungsbedingungen

Die ETH-Bibliothek ist die Anbieterin der digitalisierten Zeitschriften auf E-Periodica. Sie besitzt keine Urheberrechte an den Zeitschriften und ist nicht verantwortlich für deren Inhalte. Die Rechte liegen in der Regel bei den Herausgebern beziehungsweise den externen Rechteinhabern. Das Veröffentlichen von Bildern in Print- und Online-Publikationen sowie auf Social Media-Kanälen oder Webseiten ist nur mit vorheriger Genehmigung der Rechteinhaber erlaubt. Mehr erfahren

Conditions d'utilisation

L'ETH Library est le fournisseur des revues numérisées. Elle ne détient aucun droit d'auteur sur les revues et n'est pas responsable de leur contenu. En règle générale, les droits sont détenus par les éditeurs ou les détenteurs de droits externes. La reproduction d'images dans des publications imprimées ou en ligne ainsi que sur des canaux de médias sociaux ou des sites web n'est autorisée qu'avec l'accord préalable des détenteurs des droits. En savoir plus

Terms of use

The ETH Library is the provider of the digitised journals. It does not own any copyrights to the journals and is not responsible for their content. The rights usually lie with the publishers or the external rights holders. Publishing images in print and online publications, as well as on social media channels or websites, is only permitted with the prior consent of the rights holders. Find out more

Download PDF: 02.07.2025

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

JACOB WACKERNAGEL

DAS LEGALITÄTSPRINZIP IM STEUERRECHT

I.

Bei einer Betrachtung der Entwicklung des schweizerischen Steuerrechts im Laufe der letzten hundert Jahre fallen die folgenden Tatsachen besonders in die Augen.

Erstens seine fortschreitende juristische Verfeinerung, die allerdings mit einem stark anwachsenden äußeren Umfang der steuerrechtlichen Vorschriften in materiellrechtlicher und vor allem auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht verbunden war[1]. Mit dieser Entwicklung erfuhr vor allem auch das der rechtlichen Sicherung des einzelnen Steuerpflichtigen wie dem Gedanken der Allgemeinheit und Gleichheit der Besteuerung dienende *Legalitätsprinzip* eine bessere Ausgestaltung.

Um das äußere Ausmaß dieser Entwicklung ungefähr abzuschätzen, vergleiche man die Übersicht, welche GEORG SCHANZ in dem mäßig umfangreichen fünften Bande seines großen Werkes: *Die Steuern der Schweiz in ihrer Entwicklung seit Beginn des 19. Jahrhunderts* über die Texte der am 1. Juni 1890 geltenden kantonalen Gesetze und Vollziehungsverordnungen über die allgemeinen direkten Staats- und Gemeindesteuern darbietet, mit dem sehr viel umfangreicheren schönen Sammelwerk: *Die Steuern der Schweiz*, welches von der Eidgenössischen Steuerverwaltung herausgegeben wird.

Dabei darf allerdings die Frage aufgeworfen werden: Stellt diese Entwicklung in *jeder* Hinsicht einen wirklichen Fortschritt dar? Dient sie einzig der Verwirklichung der oben erwähnten Prinzipien? Oder ist darin nicht auch ein Stück unerwünschter und zweckloser *Gesetzesinflation* enthalten? Diese Frage soll hier nur gestellt, nicht aber beantwortet werden.

Als zweites Entwicklungsphänomen, das bei einem solchen historischen Rückblick hervortritt, ist die ungemeine *Steigerung*

1 Vgl. dazu auch HONEGGER, Vergleichende Betrachtungen über das Erhebungsverfahren bei den direkten Bundessteuern (1942) S. 28.

der steuerlichen Belastung zu nennen, wie sie vor allem seit dem ersten Weltkrieg erkennbar wurde. Es wäre überaus instruktiv, etwa anhand der Ausführungen von SCHANZ, im Einzelnen festzustellen, *wie* sehr sich in dieser Hinsicht die Dinge gewandelt haben. Die heute geübte Besteuerung stellt in zahlreichen Fällen einen staatlichen Eingriff in die private Existenz von einem Ausmaße dar, der zum Aufsehen mahnt, und dessen auch in den geistigen Bereich des Einzelnen sich erstreckenden Wirkungen erst eine spätere Zeit wird überblicken können. Bei der dabei immer häufiger eintretenden *Überbesteuerung* muß gelegentlich wohl auch die Frage aufgeworfen werden, ob nicht hie und da schon die Grenzen überschritten sind, welche das verfassungsmäßige Recht des Bürgers auf Eigentumsfreiheit für diesen auch gegenüber dem staatlichen Steuereingriff festlegt.

Drittens wäre als eines der wichtigsten Ereignisse in der neueren Geschichte des schweizerischen Steuerrechts der Umstand zu erwähnen, daß mit dem ersten Weltkrieg die Erhebung *direkter Einkommens- und Vermögenssteuern durch die Eidgenossenschaft* einsetzt, welche seitdem zur direkten Besteuerung durch Kantone und Gemeinden hinzukommt[2].

Daß sich bei dieser gleichzeitigen Anwendung verschiedener Systeme direkter Besteuerung auf ein und denselben Steuerpflichtigen infolge der dabei eintretenden Interferenz Abweichungen vom Prinzip der Gleichheit der Besteuerung ergeben können, ist bekannt, und würde in mehr als einer Hinsicht Anlaß zu besonderen Untersuchungen bieten.

Wenn nun aber im Rahmen dieser Festschrift statt eines Rückblicks auf diese oder jene bemerkenswerte Erscheinung in der Entwicklung des schweizerischen Steuerrechts der letzten hundert Jahre *das Legalitätsprinzip im Steuerrecht* einer Betrachtung unterzogen werden soll, so geschieht das vor allem auch, um damit gleichzeitig der Erhaltung und der Festigung des *liberalen*

2 Während der *zweite* Weltkrieg als *dauernde* Neuerung vor allem einen Ausbau der indirekten Besteuerung durch die Eidgenossenschaft und das originelle Gebilde der eidgenössischen Verrechnungssteuer gebracht hat. Die während des zweiten Weltkrieges erhobenen beiden «einmaligen» Wehropfer mögen hier als neue Besteuerungsart ebenfalls Erwähnung finden.

Rechtsdenkens zu dienen und damit zur Sicherung einer der wichtigsten Grundlagen, auf der das schweizerische Recht seit über hundert Jahren beruht, beizutragen.

II.

Unter Legalitätsprinzip im Steuerrecht ist die Anwendung des aus der Idee des Rechtsstaates entwickelten allgemeinen Prinzips der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung auf das Steuerrecht zu verstehen. Infolgedessen scheint es angezeigt, kurz in Erinnerung zu rufen, was dessen Inhalt ist.

Die Formulierung in der Doktrin lautet verschieden. Aber der zentrale Gedanke ist doch wohl der, daß, grundsätzlich wenigstens, die öffentliche Verwaltung formal gesehen nichts anderes als Vollzug der Verwaltungsgesetze sein dürfe, und daß die Verwaltungsbehörden nur die Verwaltungsakte vorzunehmen haben, welche das Gesetz zuläßt. «Dieser Grundsatz» (sc. der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung) «ist neben der Gewaltentrennung eines der praktisch wichtigsten Kennzeichen des modernen formellen Rechtsstaates.»[3]

Das Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung erlaubt allerdings auch nach unserm rechtsstaatlichen Denken gewisse Ausnahmen. Diese Ausnahmen zeigen sich stets in *zwei Formen*. Die eine besteht darin, daß ein Gesetz, es kann auch das Verfassungsgesetz sein, eine mit der Verwaltung beauftragte Behörde ermächtigt, eine sogenannte *gesetzesvertretende Verordnung* aufzustellen, nach der die Verwaltung geführt werden soll. Oder die Verwaltungsbehörde ist durch Gesetz, eventuell Verfassung, ermächtigt, gewisse Verwaltungsakte *nach freiem Ermessen* vorzunehmen. Was unter diesem viel erörterten Begriff zu verstehen ist, wird weiter unten noch im Einzelnen dargelegt werden. In beiden Fällen kann nicht mehr von gesetzmäßiger Verwaltung im strengen Sinn gesprochen werden. Das Gesetz gibt in diesen Fällen selbst keine Anleitung, wie verwaltet werden soll. Die gesetzliche Norm stellt in beiden Fällen, bei der Handhabung

3 GIACOMETTI in Festschrift HANS FRITZSCHE, (1952) S. 14.

der Verordnungskompetenz, wie bei derjenigen des freien Ermessens lediglich die Legitimitätsgrundlage dar und läßt damit ein solches Handeln der Verwaltung einzig indirekt als «gesetzmäßig» erscheinen. Das Gesetz gibt aber keine *inhaltliche* Direktive, wie es das Legalitätsprinzip an sich verlangt.

Diese Durchbrechungen des verwaltungsrechtlichen Legalitätsprinzips sind unbeschränkt mit diesem selbst noch vereinbar, wo sie sich auf Verwaltungstätigkeit beziehen, die ihrer besonderen Natur nach einer inhaltlich bestimmten gesetzlichen Regelung nicht zugänglich ist, oder die, von der Rechtsstaatsidee aus gesehen, aus besonderen Gründen ihrer nicht bedarf. Welches diese im Einzelnen ist, braucht hier nicht dargelegt zu werden. Daß sie im Bereiche der Polizei besonders häufig vorkommt, sei nebenbei erwähnt.

Abgesehen von solchen besonderen Fällen sind die gesetzesvertretenden Verordnungen sowie das freie Ermessen nur mit gewissen Einschränkungen zulässig. Sie sind vor allem da nur beschränkt zulässig, wo es gilt, Voraussetzung und Umfang eines Eingriffs der Verwaltung in die Individualsphäre des Einzelnen (sog. Eingriffe in Freiheit und Eigentum) zu bestimmen. Dieser muß zunächst der Voraussetzung und dem Umfange nach durch das Gesetz inhaltlich genau festgelegt sein. Gesetzesvertretende Verordnungen und freies Ermessen dürfen hier nur insoweit zur Anwendung gelangen, als der Behörde damit gewisse Möglichkeiten in die Hand gegeben werden sollen, den gesetzlich umschriebenen Eingriff in die Individualsphäre beim Vorliegen besonderer Umstände zu mildern.

In diesem Sinne gilt das Legalitätsprinzip auch für den Bereich des Steuerwesens. Es gilt insbesondere in der eben charakterisierten Umschreibung für die *Steuerauflage*, welche einen typischen «Eingriff in das Eigentum» des einzelnen Bürgers darstellt.

Diese Auffassung kommt in der Doktrin immer wieder zum Ausdruck[4]. Gerade auch BLUMENSTEIN hat dieselbe mit größtem

4 Vgl. dazu insbesondere auch WYSS, Gesetzmäßige Verwaltung der Bundessteuern, in Festgabe Blumenstein, S. 49ff.

Nachdruck vertreten[5]. Er sagt etwa: «Der Bürger schuldet die Steuer, weil sie im Gesetz vorgesehen ist und einzig so, wie sie dort geregelt wird.»[6] [7]

Nicht weniger eindeutig stellt Bundesgerichtsschreiber DR. GEERING[8] fest: «Es ist davon auszugehen, daß die Besteuerung als Eingriff in das Vermögen des Bürgers dem Grundsatze der Gesetzmäßigkeit unterliegt. Dies zunächst nach Verfassungsrecht, das ausgeht von grundsätzlicher Freiheit des Bürgers von der Staatsgewalt und für Beschränkungen dieser Freiheit die Garantie des Gesetzgebungsweges gewährt.» Und weiter unten sagt GEERING:[9] «Welche Steuern dem Bürger obliegen... bestimmt nicht eine ursprünglich in Moral oder Sitte begründete, nun in die Rechtsordnung als ungeschriebenes Recht eingegangene Verpflichtung, sondern der Machtspruch des Gesetzes, das den seinem Geltungsbereich unterliegenden Gewaltunterworfenen zu den vorgeschriebenen Vorkehren und Leistungen verhält...»

Aus dem ausländischen Schrifttum sei hier etwa noch GIANNINI erwähnt:[10] «La legge, quindi, stabilisce con ogni possibile precisione i presupposti di fatto ai quali si collega un dovere tributario... Tutte le suddette norme sono formulate, di regola, in modo di non lasciare alcun margine al potere discrezionale dello Stato.»[11]

5 Vgl. zum Beispiel: Monatsschrift für bernisches Verwaltungsrecht und Notariatswesen, 46, S. 321. — System des Steuerrechts (2. A.), S. 15. — Archiv 18, S. 196f.

6 Archiv 8, S. 162. — Ferner: BLUMENSTEIN in der Festgabe für Georg von Schanz, II, S. 1ff.

7 Dieses Prinzip, daß die Steuerauflage inhaltlich durch das Gesetz bestimmt sein muß, kommt auch in einer Reihe kantonaler Verfassungsvorschriften zum Ausdruck. Vgl. etwa Verf. von Basel-Stadt § 6: «Jeder Bürger und Einwohner des Kantons hat die Verpflichtung nach den gesetzlichen Bestimmungen an die öffentlichen Lasten beizutragen.»

8 Von Treu und Glauben im Steuerrecht, in Festgabe Blumenstein, S. 129.

9 A.a.O., S. 130.

10 Il rapporto giuridico d'imposta, (1937), p. 24. Vgl. auch p. 46.

11 Vgl. dazu auch FRIESENHAHN in: Recht, Staat, Wirtschaft, II., S. 250. Er sagt in diesem Zusammenhang: «... dasjenige, was von dem Einzelnen gefordert werden kann, muß möglichst genau umrissen werden. Der Grundsatz zielt darauf, die Eingriffe der öffentlichen Gewalt möglichst berechenbar zu machen.»

III.

Wenn in den folgenden Ausführungen das *freie Ermessen* im Steuerrecht als Durchbrechung des steuerrechtlichen Legalitätsprinzips ins Auge gefaßt werden soll[12], so ist es angezeigt, sich gleichzeitig Rechenschaft darüber zu geben, was überhaupt nach der allgemeinen Verwaltungsrechtstheorie unter diesem Ausdruck zu verstehen ist[13].

Bei der Beantwortung dieser Frage mag von der oft zitierten Feststellung von FLEINER[14] ausgegangen werden: «*Von Ermessen — oder, was dasselbe sagt, von freiem Ermessen — spricht man in Gesetzgebung und Rechtswissenschaft dann, wenn vom objektiven Recht das Handeln eines Staatsorgans dessen eigener Bestimmung überlassen ist.*» Der Gesetzgeber verzichtet im Falle der Ermächtigung zu einem Handeln nach freiem Ermessen darauf, selbst vorzuschreiben, wie in den betreffenden Fällen die Verwaltung geführt werden soll. Er überläßt den Entscheid darüber der Behörde. Sie soll die Angelegenheit in der ihrer Meinung nach richtigen und sachgemäßen Weise erledigen.

So sagt zum Beispiel auch v. LAUN[15]: Der Rechtssatz, welcher freies Ermessen gewähre, stehe in prinzipiellem Gegensatz zu allen andern Rechtssätzen. «*Denn er erteilt eine Blancovollmacht.*» Weil im Bereiche dieses freien Ermessens die behördlichen Verfügungen und Entscheide nicht gemäß einer Gesetzesnorm sondern nach dem pflichtgemäßen aber sonst freien Judicium der Behörde zu erfolgen haben, sind grundsätzlich Ermessensentscheide der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle nicht unterstellt. Denn der Verwaltungsrichter soll ja darüber wachen, ob

12 Vgl. dazu BLUMENSTEIN, Schweiz. Steuerrecht, S. 429ff. Derselbe, System des Steuerrechts, S. 301ff.

13 Für die folgenden Ausführungen ist vor allem auf die ausgezeichnete Abhandlung von E. JÖHR, Die Verwaltungsgerichtliche Überprüfung des administrativen Ermessens (1931) und auf die dort zitierte Literatur, zu verweisen, ferner auf das bekannte Werk von RUDOLF v. LAUN, Das freie Ermessen und seine Grenzen (1910). — Vgl. auch WACKERNAGEL, Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und persönliche Freiheit, in «Die Freiheit des Bürgers im schweizerischen Recht» (1948), S. 248ff.

14 Institutionen des deutschen Verwaltungsrechts (8 A), S. 142.

15 In Festgabe Zitelmann, 1913, S. 11.

dem Rechte gemäß, in der Regel also, ob nach Gesetz verwaltet wird, mit andern Worten, ob eine Rechtsnorm richtig angewendet und ausgelegt worden ist. Beim Ermessenshandeln aber entscheidet das Verwaltungsorgan nicht gemäß dem Gesetz, sondern gibt sich selbst für den einzelnen Fall das Gesetz des Handelns.

Eine andere und zwar eine verwaltungsgerichtlich überprüfbare Frage ist bekanntlich die, ob die Behörde bei ihrem Handeln nach freiem Ermessen die sogenannten Ermessensschranken, innerhalb deren sie gesetzesfrei handeln darf, nicht überschritten hat, bzw. ob überhaupt die besonderen im Gesetz vorgesehenen Voraussetzungen zu einem Handeln nach freiem Ermessen vorliegen.

Weil nach der herrschenden Lehre freies Ermessen für die Verwaltungsbehörde eine Befreiung von gesetzlicher Anleitung, wie verwaltet werden soll, bedeutet, und weil damit ihrem Entscheid anheimgestellt ist, was im Einzelfalle rechtens sein soll, so kann von wirklichem freien Ermessen da nicht die Rede sein, wo die Behörde lediglich gewisse Tatsachen feststellt, auf die sie dann das Gesetz anzuwenden hat. In diesem Sinne handelt es sich zum Beispiel bei der sogenannten *Veranlagung nach Ermessen* gemäß Wehrsteuerbeschluß Art. 92 nicht um ein wirkliches freies Ermessen. WStB, Art. 92 sieht bekanntlich vor:

«Wenn der Steuerpflichtige die Wehrsteuererklärung trotz Mahnung nicht rechtzeitig einreicht oder ergänzt, zur Einvernahme nicht erscheint, einem Auskunftsbegehren nicht Folge leistet, als Buchführungspflichtiger überhaupt keine oder zur Ermittlung der Steuerfaktoren untaugliche Bücher vorlegt oder die geforderten Ausweise nicht beibringt, so wird die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vorgenommen...»

Diese Ermessensveranlagung ist, wie sich das vor allem auch aus den Ausführungen von PERRET[16] ergibt, ein von der regulären Feststellungsmethode abweichendes Procedere, wie Einkommen und Vermögen eines Steuerpflichtigen eruiert werden. Wenn eine zahlenmäßige Feststellung der Steuerfaktoren auf dem

16 Kommentar zur eidgenössischen Wehrsteuer, 1951, S. 159ff.

üblichen Wege und nach objektiven Gesichtspunkten nicht möglich ist, dann solle die Veranlagungsbehörde die betreffenden Zahlenwerte schätzungsweise bestimmen dürfen.

Als Indizien für eine solche Schätzung können zum Beispiel beim Erwerbseinkommen eines selbständig Erwerbenden allfällige für die betreffende Branche vorhandene Erfahrungszahlen herangezogen werden. Es können der Aufwand des Steuerpflichtigen, sowie Veranlagungen früherer Jahre mit zu berücksichtigen sein. PERRET bemerkt für diesen Fall mit Recht: «Eine Veranlagung nach Ermessen muß sich notwendigerweise auf Vermutungen stützen und entzieht sich daher jeder Beweisführung.»[17] Die Möglichkeit zu solchen Einschätzungen nach Ermessen kommt auch sonst im Bundessteuerrecht, wie in den kantonalen Steuergesetzen häufig vor.

Man könnte hier höchstens insofern von einem wahren freien Ermessen der Behörde reden, als *die Art und Weise*, wie in derartigen Fällen vorgegangen werden soll, zum Beispiel auf welche Indizien abzustellen ist und welche als unwesentlich beiseite zu lassen sind, dem behördlichen Ermessen anheimgestellt ist. Die Feststellung aber, auf Grund dieser Indizien sei ein Einkommen bzw. ein Vermögen in dem und dem Zahlenbetrag anzunehmen, hat mit freiem Ermessen stricto sensu nichts zu tun, sondern es handelt sich hier zunächst lediglich um eine durch ein Werturteil vorgenommene Feststellung tatsächlicher Natur[18]. Solche Feststellungen des Sachverhalts durch Werturteil kommen ja auch im regulären Veranlagungsverfahren immer wieder vor.

Mag man auch in solchen Fällen von einem sogenannten Tatbestandsermessen sprechen (eine Wortverwendung, welche unserer Meinung nach die Klarheit der Erkenntnis nicht fördert), so handelt es sich dabei aber ebensowenig um ein spezifisches freies Verwaltungsermessen, als etwa von freiem richterlichem Ermessen gesprochen werden darf, wenn der Untersuchungs-

17 Kommentar, S. 160.

18 Daß damit gleichzeitig eine sogenannte «Sachverhaltswürdigung» erfolgen kann, das heißt die Anwendung eines Rechtsbegriffs auf einen Sachverhalt, soll hier unberücksichtigt bleiben. Vgl. unten, S. 418, Anm. 43.

richter in einer Voruntersuchung auf Grund bestimmter Indizien von der Annahme ausgeht, der gestohlene Geldbetrag belaufe sich auf über hundert Franken[19]. Ebensowenig steht wirkliches Ermessen in Frage, wenn die Verkehrspolizei auf Grund bestimmter Indizien (zum Beispiel Bremsspuren) die Fahrgeschwindigkeit eines Autos auf so und so viel Stundenkilometer schätzt[20].

Mit dem Gesagten sind vor allem auch die überzeugenden Ausführungen von BOSSHARDT, «Die steuerliche Schätzung», zu vergleichen[21]. Er unterscheidet im übrigen zutreffend zwischen Schätzung bei Ermittlung und Schätzung bei Bewertung des Tatbestandes und sagt: «In beiden Fällen ist das Ausschalten der Ungewißheit durch das Anstellen von Wahrscheinlichkeitserwägungen ein Vorgehen, das als Schätzung bezeichnet wird.»

Freies Verwaltungsermessen ist also niemals im Bereiche der Sachverhaltfeststellung sondern lediglich im Bereiche der rechtlichen Entscheidung *auf Grund* eines bestimmten Sachverhaltes denkbar. In welchen Fällen soll nun aber die Behörde die rechtliche Entscheidung nicht nach Anleit des Gesetzes sondern aus eigener Entschließung treffen dürfen? Wie bringt mit andern Worten das Gesetz und so auch das Steuergesetz diese Zulassung freien Verwaltungsermessens zum Ausdruck?

Bei der Beantwortung dieser Frage ist zunächst immer im Auge zu behalten: Das Handeln nach freiem Ermessen stellt gegenüber dem Legalitätsprinzip eine Ausnahme dar. Daraus ergibt sich, daß von einem freien Ermessen nur da gesprochen werden kann, wo aus dem Wortlaut des Gesetzes klar und eindeutig ersichtlich ist, daß das Gesetz ein behördliches Handeln nach freiem Ermessen will. Das freie Ermessen ist niemals zu präsumieren[22].

Eine Behörde ist danach zu einem Handeln nach freiem Ermessen sicherlich dann befugt, wenn ein Gesetz eine bestimmte

19 Vgl. W. JELLINEK, Verwaltungsrecht, (1928), S. 30: «Kein echtes freies Ermessen ist die freie richterliche Überzeugung bei Ermittlung des Tatbestands.»

20 Vgl. auch WACKERNAGEL, a. a. O., S. 250.

21 Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung 41, S. 273ff.

22 Vgl. dazu auch WACKERNAGEL, a.a.O., S. 254.

Maßnahme ausdrücklich ihrem freien Ermessen anheimstellt, wenn das Gesetz etwa sagt, es stehe *im Ermessen* der Steuerbehörde, ob in einem Prüfungsverfahren eine Bücherexpertise angeordnet werden soll oder sie könne *nach freiem Ermessen* über ein Gesuch um Steuererlaß entscheiden.

Andere Formulierungen haben ohne Zweifel den gleichen Sinn, so die in der Literatur als Beispiel oft zitierten «Kann» und «Darf» Vorschriften[23]. Hierher gehören Bestimmungen wie: Die Behörde *kann* eine Steuerstundung gewähren. Sie *darf* unter den und den Voraussetzungen mit einem Steuerpflichtigen Steuerabmachungen treffen. Sie *ist befugt*, auf eine Steuerforderung wegen Uneinbringbarkeit zu verzichten. Aus diesen und dem Sinne nach gleichartigen Formulierungen kann ohne weiteres entnommen werden, daß das Gesetz ein Ermessenshandeln der Behörde *will*. Es verzichtet auf eine Wegleitung, *wie* in den besagten Fällen vorzugehen ist, und überläßt es ausdrücklich der freien Entscheidung der Behörde, das Angemessene vorzukehren.

Auch aus einer bloßen *Zuständigkeitsnorm* kann unter Umständen auf die Zulässigkeit freien Ermessens geschlossen werden. In diesem Sinne wäre zum Beispiel WStB Art. 114, Abs. 1 und 2, zu verstehen. Leider ist es aus Raumgründen hier nicht möglich, auf weitere Beispiele, wie sie in den Steuergesetzen überall leicht zu finden sind, näher einzugehen.

Nach einer namentlich früher vertretenen Lehre[24] soll freies Ermessen angenommen werden, wo das Gesetz lediglich unbestimmte Normen enthält, aus denen die Behörde keine *eindeutige* Anleitung, wie sie vorgehen solle, gewinnen kann[25].

Dieser Auffassung gegenüber ist folgendes festzustellen: Es *gibt* zweifellos Fälle, da das Gesetz unbestimmte Begriffe *in der offenbaren Absicht verwendet, dadurch der Behörde ein Handeln nach freiem Ermessen zuzubilligen*. Der allgemeine Ausdruck hat dann

23 Vgl. dazu v. LAUN, Das freie Ermessen, S. 82ff.

24 Vgl. dazu vor allem die Übersicht von JÖHR, S. 58ff.

25 Vgl. dazu WYSS, Gesetzmäßige Verwaltung der Bundessteuern, in Festgabe Blumenstein, 1946, S. 71.

eine analoge Bedeutung wie eine «Kann» oder «Darf» Vorschrift. Es sind das im großen und ganzen diejenigen Fälle, wo — wie JÖHR bemerkt — keinerlei oder nur ganz unbestimmte Direktiven für die Handlungsweise der Behörde gegeben sind, «wo somit eine Norm Anwendung findet, die sich bloß im Rahmen der allgemeinen Pflicht, das den Staatszweck an sich darstellende allgemeine Beste zu fördern, bewegt»[26].

Nicht etwa der unbestimmte Ausdruck *an sich* erlaubt nach dieser richtigen Lehre schon ein Handeln nach freiem Ermessen. Eine solche Annahme würde es überdies erschweren, das gesetzlich gebundene Handeln vom Handeln nach freiem Ermessen abzugrenzen und somit für eine auf die Überprüfung der Rechtsfrage beschränkte Verwaltungsgerichtsbarkeit den Raum der Zuständigkeit eindeutig festzulegen. Vielmehr können das nur Ausdrücke sein, die überhaupt keine Direktive enthalten, oder doch nur Formulierungen, die sich in der Anordnung einer Förderung des öffentlichen Wohls erschöpfen, einer Vorschrift also, die für die Behörden bereits als allgemeine behördliche Pflicht gilt. Aus einer *solchen* Vorschrift darf geschlossen werden, der Gesetzgeber habe der Behörde damit ein Handeln nach freiem Ermessen zuerkennen *wollen*. In allen andern Fällen aber darf dieser Schluß niemals gezogen werden. Denn in diesen kann der unbestimmte Ausdruck durch Auslegung eindeutig bestimmt werden. Und es ist behördliche Pflicht die richtige Auslegung zu finden[27].

«*Gesetzlich gebunden*», sagt im gleichen Sinne v. LAUN[28], «ist die Tätigkeit eines öffentlichen Organs, wenn das *Gesetz selbst* die unmittelbaren Zwecke des behördlichen Handelns bestimmt. Dies trifft nicht nur dann zu, wenn das Gesetz ganz strikte Bestim-

26 JÖHR, S. 65. — Vgl. dazu HERRNRITT, Grundlehren des Verwaltungsrechts, 1921, S. 297ff.

27 Vgl. JÖHR, S. 64: «Für Fleiner liegt also ... jeweils dann freies Ermessen vor, wenn das Gesetz durch die Verwendung eines vagen Ausdrucks einen Vorbehalt zugunsten der Verwaltung hat begründen wollen, nicht aber dann, wenn darin lediglich eine Anweisung an den Richter liegt, den unbestimmten Begriff für den konkreten Fall durch *sein* Arbitrium auszufüllen.»

28 Festgabe ZITELMANN, 1913, S. 9. — Vgl. auch v. LAUN, Freies Ermessen, S. 58ff., S. 76ff.

mungen trifft, die an einen festumschriebenen Tatbestand eine fest umschriebene Sanktion knüpfen. Sondern das Gesetz kann das Handeln der Behörde auch durch die vagsten und unbestimmtesten Vorschriften dennoch in einem ganz eindeutig bestimmten Sinne binden.»

Ob allerdings ein Ausdruck im Gesetz so allgemein gehalten ist und so unbestimmt lautet, daß ihm keine *besondere* Direktive des Handelns entnommen werden kann, die über das allgemeine Gebot des pflichtgemäßen Handelns hinausgeht, das ist eine Auslegungsfrage und darüber können im Einzelfalle die Meinungen auseinandergehen [29].

Von diesem Grenzfalle abgesehen, muß auch bei diesen zunächst mehrdeutigen Ausdrücken angenommen werden, daß das Gesetz damit doch etwas Bestimmtes gemeint hat, das allerdings erst auf dem Wege der Interpretation festgestellt werden kann. Ein paar Beispiele sollen das verdeutlichen: Die Frage, was gemäß Wehrsteuerbeschluß Art. 22 *erforderliche Gewinnungskosten, geschäftsmäßig begründete Abschreibungen und Rückstellungen* seien, ist Auslegungsfrage. Diese Ausdrücke lassen der Behörde keinen Ermessensspielraum. Eine Auslegungsfrage ist auch, was ein *größerer Personenkreis* nach Stempelsteuergesetz Art. 30 und Couponsteuergesetz Art. 6, was *bedeutende Interessen* der bernischen Volkswirtschaft nach bernischem Steuergesetz Art. 24 seien. Darüber kann die Steuerbehörde nicht in Ausübung freien Ermessens abschließend befinden, ebensowenig darüber, was gem. Wehropferbeschluß Art. 11 unter *beachtenswertem regelmäßigem Einkommen* zu verstehen ist, sondern das ist ebenfalls Auslegungsfrage. FLEINER stellt in diesem Sinne [30] zutreffend fest, das Gesetz gehe, wenn es auch für die Auslegung eines von ihm verwendeten Begriffs einen weiten Spielraum gelassen hat, doch davon aus, daß darauf, was dieser mehrdeutige Begriff jeweils zu bedeuten habe, «eine objektive, eindeutige Antwort gegeben werden kann, und daß es Sache der mit der Gesetzes-(Verfassungs-)vollziehung betrauten Organe... ist, sie an Hand aller in

29 Vgl. dazu auch FRIESENHAHN, in: Recht, Staat, Wirtschaft, II, S. 253.
30 Institutionen, S. 144.

Betracht fallenden Umstände herauszufinden. Hier wird diesen Organen keine Entscheidung nach freiem Ermessen übertragen; die Lösung liegt im Gesetze selbst, sie ist durch die richtige Gesetzes*auslegung* zu erkennen.»

Gewiß, die Behörde besitzt auch bei der Verwendung solcher mehrdeutiger Begriffe eine gewisse Freiheit, nicht aber eine *Ermessensfreiheit*, sondern, wenn man so will, eine *Auslegungsfreiheit*. Der grundlegende Unterschied dieser beiden Freiheiten besteht darin, daß bei der Ermessensfreiheit die Behörde sich selber das Gesetz ihres Handelns bestimmen soll, während bei dem was hier Auslegungsfreiheit genannt wird, die Behörde lediglich durch ein *Quantitäts-* bzw. *Qualitätsurteil*, auf jeden Fall also durch ein *Werturteil*, festzulegen hat, *was ihrer Meinung nach das Gesetz hier anordnet*. Auch bei den sogenannten unbestimmten Begriffen hat demnach die Behörde, wie bei jeder Gesetzesauslegung, festzustellen, was — ihrer Meinung nach — *nach dem Gesetz* die richtige Lösung darstellt[31]. Wo sie aber nach freiem Ermessen zu handeln hat, da stellt sich gerade diese Frage nicht. Hier hat die Behörde *nach eigenem pflichtgemäßen Gutfinden* die richtige Lösung zu finden.

Man spricht im ersteren Falle auch etwa von sogenanntem Auslegungs- bzw. Rechtsfolgeermessen oder dann von gebundenem Ermessen[32]. Derartige Bezeichnungen sollten, weil sie leicht zu Mißverständnissen führen, besser vermieden werden. Denn dieses «gebundene Ermessen» ist seinem Wesen nach eine durch Vornahme der oben erwähnten Quantitäts- bzw. Qualitätsurteile erfolgende Gesetzesauslegung[33].

31 Aus diesem Grunde muß auch die früher vertretene und neuestens von METTLER, Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht in Steuersachen, 1950, S. 75, wieder aufgenommene Lehre, welche das Kriterium für die Zulassung freien Ermessens in dieser Wahlmöglichkeit sieht, abgelehnt werden. Mettler sagt: «Die Ermessenslehre gründet sich auf die Feststellung, daß es Normen gibt, welche eine Mehrzahl juristisch unterscheidbarer Normanwendungen zulassen, die alle rechtlich gleichwertig sind. Die Wahlmöglichkeit zwischen dieser Mehrzahl vom objektiven Recht eröffneten Lösungsmöglichkeiten bezeichnet diese Lehre als Ermessen.» Vgl. auch unten S. 417.

32 Vgl. dazu v. LAUN, a. a. O., S. 37 und passim.

33 Vgl. dazu WACKERNAGEL, a. a. O., S. 251 ff.

Daß die Notwendigkeit, bei der Gesetzesauslegung solche Wertungen vorzunehmen, auf keinen Fall als eine Ermächtigung zum Handeln nach freiem Ermessen aufgefaßt werden kann, ergibt sich im Grunde ja schon aus der Tatsache, daß die meisten der in einem Gesetzestext verwendeten Begriffe ein Stück Unbestimmtheit in sich tragen, welches nur durch eine Wertung präzisiert werden kann. So tragen auch die meisten der in den Steuergesetzen verwendeten Begriffe namentlich mit Bezug auf ihre Umgrenzung einen, vielleicht oft nicht sehr auffälligen, Unsicherheitsfaktor in sich.

Wenn zum Beispiel zur Bestimmung des Steuerwohnsitzes einer Person in Anlehnung an das Zivilrecht darauf abgestellt wird, ob sich eine Person an einem Orte mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhalte, (was bekanntlich dann angenommen wird, wenn sie dort den Mittelpunkt ihrer Lebensbeziehungen besitzt) dann muß in Zweifelsfällen weiter gefragt und durch Wertung darüber entschieden werden, wie intensiv diese Beziehungen zum betreffenden Orte sein müssen, daß man von diesem Orte als vom Mittelpunkt der Lebensbeziehungen, bzw. der persönlichen und geschäftlichen Beziehungen, sprechen kann. Oder man denke daran, wie immer wieder Unbestimmtheiten bei der Umschreibung, was Einkommen, was Vermögen, was Kapitalertrag, was Arbeitserwerb sei, auftauchen. Solche Unbestimmtheiten können nur durch wertende Gesetzesauslegung beseitigt werden. Diese Beispiele ließen sich beliebig vermehren.

Dabei soll die Frage offen bleiben, ob es sich in solchen Fällen noch um wirkliche *Auslegung* und nicht eher schon um *Gesetzesergänzung* handelt, und zwar um eine Gesetzesergänzung intra legem, welche der Gesetzesergänzung praeter legem (der eigentlichen Lückenausfüllung) gegenübergestellt wird. Es ist vor allem das Verdienst von GERMANN, in diesen Komplex von Fragen Abklärung gebracht zu haben[34]. Ihre Beantwortung

34 Vgl. GERMANN, Methodische Grundfragen, S. 7ff., 111ff., 117ff. und Zs. f. Schweiz. Recht n. F. 68, S. 309ff. Bezüglich der Gegenüberstellung von Lükkenausfüllung praeter legem und intra legem vgl. auch EGGER, Kommentar z. Schweiz. Zivilgesetzbuch, Art. 4, Ziff. 1 und TUOR, Schweiz. Zivilgesetzbuch, (5. A.) S. 39f.

wird davon abhängen, was unter Auslegung verstanden wird. Wer Gesetzesauslegung als eine rein logische Operation auffaßt, wird bei diesen Werturteilen zur Präzisierung eines Rechtsbegriffes bereits einen rechtsschöpferischen Akt und mithin eine Gesetzesergänzung erblicken[35]. Wer jedoch auch bei dieser wertenden Tätigkeit von der Vorstellung ausgeht, daß dabei nur festgestellt werde, was bereits in der Gesetzesnorm in nuce enthalten und bestimmt ist, wird hier nicht von Gesetzesergänzung intra legem sondern von Auslegung sprechen.

Festzuhalten ist auf jeden Fall, daß auch da, wo die Auslegung in Form solcher Wertungen zu geschehen hat, wo demnach die Unbestimmtheit des Ausdrucks mehrere Lösungen als möglich erscheinen läßt, die das Gesetz anwendende Behörde in dieser Wertung nicht willkürlich vorgehen darf[36]. Sondern es kommt darauf an, in allen diesen Fällen *richtig* zu werten, mit anderen Worten, die richtige Auslegung zu finden, und diese wird im Rahmen jeder zur Anwendung gelangenden Auslegungsmethode doch stets eine Synthese sein zwischen dem was als gerecht und dem was als praktisch erscheint[37]. Und es gehört zur Kunst des Juristen, diese Synthese zu finden[38].

Diese Abgrenzung zwischen gesetzlicher Gebundenheit und freiem Ermessen ist aus zwei Gründen auch für das Steuerrecht von praktischer Bedeutung.

Einmal ergibt sich aus dem steuerrechtlichen Legalitätsprinzip, wie schon oben[39] kurz hervorgehoben wurde, die Regel, daß Eingriffe in die Individualsphäre, vor allem also auch die Steuerverfügung, grundsätzlich nur gemäß dem Gesetz erfolgen kann. Der Behörde kann zur Bestimmung von Bestand und Umfang der Steuerpflicht im Einzelfalle grundsätzlich kein freies Ermessen zustehen. Nicht behördliches Ermessen, sondern das Gesetz selbst hat zu bestimmen, was an Steuer geschuldet ist.

35 So wohl auch NEF in Zs. f. Schweiz. Recht, n. F. 69, S. 225a.

36 Anderer Meinung KELSEN, Reine Rechtslehre, 1934, S. 94ff.

37 Diese Rücksicht auf die Praktikabilität des Rechts verlangte bekanntlich schon IHERING. Vgl. auch GERMANN, Grundlagen der Rechtswissenschaft, S. 228.

38 Vgl. dazu auch WACKERNAGEL in Festgabe Blumenstein, 1946, S. 14.

39 S. 405.

Insoweit ist im Steuergesetz für freies Ermessen kein Raum. Dem widerspricht auch nicht, daß im Bundessteuerrecht und in kantonalen Steuergesetzen etwa die Möglichkeit einer «*Schätzung nach Ermessen*» vorgesehen ist. Denn dieses «Ermessen» ist kein solches in spezifischem Sinne. Es bezieht sich, wie oben S. 407 ausgeführt wurde, lediglich auf die Feststellung des Sachverhaltes, von welchem bei der Besteuerung auszugehen ist, nicht aber darauf, wie in rechtlicher Hinsicht zu entscheiden ist.

Freies Ermessen im Bereiche der Feststellung einer konkreten Steuerschuld ist nur soweit zulässig, als aus besonderen Gründen bezüglich dessen, was geschuldet wird, von der Behörde gemäß gesetzlicher Vorschrift *Erleichterungen* gewährt werden können. So darf eine Steuerstundung und vor allem der Steuererlaß (vgl. etwa WStB Art. 124: «Den Wehrsteuerpflichtigen... *können* die geschuldeten Beträge ganz oder teilweise erlassen werden») in das freie Ermessen der Steuerbehörde gestellt sein. «Es kommt aber auch vor, daß der Gesetzgeber der Veranlagungsbehörde die Berücksichtigung besonderer Verhältnisse (Familienlasten, Alter, Krankheit und dergl.) bei der Steuerfestsetzung nach freiem Ermessen gestattet. Hier tritt dieses an Stelle einer gesetzlichen Vorschrift.»[40]

Freies Ermessen muß bei der Bestimmung dessen, was an Steuer geschuldet wird, auch da als zulässig erscheinen, wo die Behörde ermächtigt wird, zum Mittel der sogenannten *Steuerabmachung* zu greifen. (Vgl. etwa Steuergesetz des Kantons Bern, Art. 24[41].)

Abgesehen davon finden wir Bestimmungen über die Zulassung von echtem freiem Ermessen in steuerrechtlichen Vorschriften, wie schon oben (S. 408) betont wurde, vor allem im Bereiche des Veranlagungsverfahrens.

Im weiteren ist die klare Abgrenzung zwischen gesetzlicher Gebundenheit und freiem Ermessen für das Verwaltungs- und so auch das Steuerrecht deswegen von Bedeutung, weil bei der verwaltungsgerichtlichen Überprüfung von Verwaltungsent-

40 BLUMENSTEIN, System, S. 302.
41 Dazu I. BLUMENSTEIN, Kommentar, S. 146ff.

scheiden, im Prinzip wenigstens, eine Überprüfung eigentlicher Ermessensentscheide ausgeschlossen ist. Das gilt ohne Einschränkung für die bundesgerichtliche Verwaltungsrechtspflege, sowie für diejenige verschiedener Kantone. Nach dem Rechte des *Kantons Baselstadt* ist es so, daß grundsätzlich das Verwaltungsgericht zur Überprüfung der Sachverhalts- und der Rechtsfrage befugt ist. «Über die Angemessenheit einer Verfügung entscheidet es dann, wenn diese eine Strafe verhängt, oder wenn es dazu durch besondere gesetzliche Vorschrift berufen ist.»[42]

In Gegensatz zu der hier vertretenen Anschauung steht METTLER in seiner Schrift: *Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht in Steuersachen*, S. 81 ff. auf dem Standpunkt, das Bundesgericht besitze eine beschränkte Ermessenskontrolle, wobei er allerdings von einem Begriff des freien Ermessens ausgeht, gegen den schon in früherem Zusammenhang Bedenken geäußert wurden. (Vgl. oben S. 413.) Und zwar erblickt er die Möglichkeit für eine bundesgerichtliche Ermessenskontrolle in der Regelung von Organisationsgesetz, Art. 104, Abs. 2, wo bestimmt ist, daß in Steuersachen als Beschwerdegrund geltend gemacht werden könne, «daß durch den angefochtenen Entscheid die dem Steuerpflichtigen auferlegte Steuerleistung offensichtlich unrichtig berechnet worden sei». Dazu soll folgendes bemerkt werden:

Eine Steuerleistung kann einzig aus *zwei* Gründen offensichtlich unrichtig berechnet worden sein: *Erstens*, wenn Bundessteuerrecht unrichtig angewendet worden ist. Der Beschwerdeführer macht zum Beispiel geltend, sein Grundstück sei infolge unrichtiger Auslegung von WStB, Art. 31, Abs. 1 «unter billiger Berücksichtigung des Verkehrswertes und des Ertragswertes» bewertet worden, während es sich, wie *er* das Gesetz auslegt, um ein landwirtschaftliches Grundstück handle, das gemäß Abs. 2 lediglich nach dem Ertragswert hätte bewertet werden sollen. Als Folge dieser Verletzung von Bundesrecht sei ihm eine zu hohe und offensichtlich unrichtig berechnete Steuerleistung auferlegt worden. Insoweit deckt sich dann aber

42 Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege, 1928, § 8, Abs. 4.

der Beschwerdegrund von Art. 104, Abs. 2 mit demjenigen des Absatz 1.

Zweitens kann eine behauptete offensichtlich unrichtige Berechnung der Steuerleistung ihre Ursache in einer unrichtigen Feststellung des Sachverhalts haben. Der Beschwerdeführer behauptet etwa, es sei von Vermögensstücken, die ihm nicht gehörten, angenommen worden, sie bildeten einen Bestandteil seines Vermögens, oder es sei bei ihm der Eingang von Einkommensbestandteilen präsumiert worden, welche ihm gar nicht zugeflossen seien. Solche unzutreffende Sachverhaltsfeststellungen hätten zwangsläufig zu einer zu hohen und offensichtlich unrichtigen Berechnung der Steuerleistung geführt.

Oder aber es ist bei der Sachverhaltsfeststellung — wie der Beschwerdeführer behauptet — zu vollkommen unzutreffenden *Wertungen* oder *Schätzungen* gekommen, die dann eine offensichtlich unrichtige Berechnung der Steuerleistung bewirkt hätten. Das Bundesgericht hat solche Behauptungen gemäß Art. 104, Abs. 2 zu überprüfen, aber das hat mit einer wirklichen Ermessenskontrolle nichts zu tun.

Eine Erweiterung der Beschwerdegründe durch Art. 104, Abs. 2 wäre demnach einzig darin zu erblicken, daß bei einer Beschwerde wegen offensichtlich unrichtig berechneter Steuerleistung, die auf einer behaupteten unrichtigen Sachverhaltsfeststellung beruht, das Bundesgericht zu deren Überprüfung verpflichtet ist, während nach der allgemeinen Norm des Art. 105 die Überprüfung von seinem freien Belieben abhängt[43].

43 Immerhin läßt sich — nebenbei bemerkt — in der Praxis eine solche Trennung zwischen Rechtsfrage und Sachverhaltsfrage bekanntermaßen nicht immer klar durchführen, und zwar ist das stets der Fall, wo die Sachverhaltsfeststellung bereits unter Verwendung der im Gesetz enthaltenen Begriffe erfolgt. Vgl. dazu zum Beispiel TEZNER, Das freie Ermessen der Verwaltungsbehörden, 1924, S. 136 und WACKERNAGEL in: Die Freiheit des Bürgers im schweiz. Recht, S. 253.

Man spricht hier von «rechtlicher Beurteilung von Tatsachen» oder von «Sachverhaltswürdigung». Die Entscheidung über eine strittige Sachverhaltswürdigung, die, wie TEZNER richtig bemerkt, eine eigentliche quaestio duplex sein kann, gilt aber nach allgemeiner Lehre als Rechtsfrage. Vgl. zum Beispiel FLEINER, Institutionen, S. 261 und vor allem Organisationsgesetz, Art. 104, Abs. 1: «Jede unrichtige rechtliche Beurteilung einer Tatsache ist als Rechtsverletzung anzusehen.»

In gleicher Weise, wie in den vorhergehenden Ausführungen die Durchbrechung des Legalitätsprinzips im Steuerrecht durch die Zulassung von freiem Ermessen behandelt wurde, müßte nun anschließend eine Erörterung darüber stattfinden, in welchem Umfange die andere rechtsstaatlich mögliche Durchbrechung dieses Legalitätsprinzips durch die *Ermächtigung an die Verwaltung zum Erlaß eigentlich gesetzesvertretender Verordnungen* richtiger Lehre nach im Steuerrecht als zulässig anzusehen ist. Die beiden Fragen stehen auch insofern in einem innern Zusammenhang, als die Ermächtigung zu freiem Ermessen der Verwaltung die Befugnis gibt, in bestimmten Einzelfällen an Stelle des Gesetzes aus eigener Initiative *jeweils die rechtliche Entscheidung von Fall zu Fall* zu treffen, während die Ermächtigung zur gesetzesvertretenden Verordnung der Verwaltung die Befugnis gibt, an der Stelle des Gesetzes aus eigener Initiative für bestimmte Einzelfälle eine *allgemeine Ordnung* aufzustellen.

Mit Rücksicht auf den hier zur Verfügung stehenden Raum muß aber auf eine Erörterung dieses Problems verzichtet werden.

IV.

Es ist oben festgestellt worden, daß gemäß dem Legalitätsprinzip im Steuerrecht eine geschuldete Steuerleistung sich unmittelbar und vollumfänglich aus dem Steuergesetz selbst zu ergeben hat. Das Legalitätsprinzip erträgt in diesem Falle keine Ausnahme. Es erträgt vor allem auch dann keine Ausnahme und keinen Einbruch, wo es sich darum handelt, die steuerpolitisch höchst unerwünschte *Steuerumgehung* zu bekämpfen. Wenn auch für möglichste Verhinderung aller Steuerumgehungen gesorgt werden muß, so darf das nicht auf Kosten des Legalitätsprinzips geschehen.

Um die Bedeutung dieser Feststellung zu verstehen, muß kurz auf das Wesen dieser Erscheinung eingegangen werden[44].

Rechtstheoretisch gesehen kann die Steuerumgehung entweder als ein — allerdings in gewissem Ausmaße verselbstän-

44 Vgl. BLUMENSTEIN, System des Steuerrechts, S. 22ff. — WACKERNAGEL, Die Steuerumgehung und ihre Verhütung, (1949).

digter — Unterfall der Gesetzesumgehung, des in fraudem legis agere angesehen werden[45]. Demgemäß wäre unter Steuerumgehung stets ein Verhalten zu verstehen, wonach jemand, ohne mit dem ausgelegten Wortlaut des Steuergesetzes in Konflikt zu geraten, sich so verhält, daß er einen Steuervorteil erlangt, der ihm nach Sinn und Zweck der in Frage stehenden Bestimmungen (also nach der ratio oder sententia legis) nicht zukommen soll. Eine besondere *Absicht*, auf diese Weise einen Steuervorteil zu erlangen, ist nicht erforderlich. Von dieser Umschreibung soll hier ausgegangen werden[46]. Auch die französische Doktrin stellt die Steuerumgehung vorwiegend in diesen allgemeineren Zusammenhang der Gesetzesumgehung, wofür unter anderem die Ausführungen von LIGEROPOULO, Le problème de la fraude à la loi (1928) zu erwähnen wären. Darin wird im dritten Kapitel unter der bezeichnenden Überschrift «La fraude à la loi en droit fiscal» die Steuerumgehung als ein Unterfall der Gesetzesumgehung behandelt[47].

Die Steuerumgehung ist bekanntlich von der sogenannten *Steuereinsparung* zu unterscheiden[47a]. Diese letztere liegt dann vor, wenn jemand ohne mit dem Sinn und Zweck des Gesetzes in Konflikt zu geraten, sich so einrichtet, daß seine Steuerbelastung eine möglichst geringe ist. Das Steuergesetz selbst kann solche Möglichkeiten zu Steuereinsparungen zum Beispiel in der Weise vorsehen, daß es dem Steuerpflichtigen eine gewisse Wahlmöglichkeit, wie er besteuert werden soll, offen läßt, so daß er sich für die für ihn günstigere Besteuerung selbst entscheiden kann. Oder es darf von der Meinung ausgegangen werden, daß gewisse die Steuerlast vermindernde Verhaltensweisen des Steuerpflichtigen vom Gesetz noch in Kauf genommen werden, ohne daß sie als ein Handeln gegen die ratio legis gelten. Daß aber gerade in dieser Hinsicht eine Abgrenzung zwischen Steuer-

45 Vgl. dazu VETSCH, Die Umgehung des Gesetzes, (1917) und MADAY, Die sogenannte Gesetzesumgehung insbesondere im Schweiz. Obligationenrecht, (1941).

46 Vgl. dazu WACKERNAGEL, a.a.O., S. 29.

47 Vgl. S. 293ff. und die dort angeführte Literatur.

47a Vgl. dazu WACKERNAGEL, Steuerumgehung, S. 38ff.

einsparung und Steuerumgehung oft recht schwierig ist, wurde durchaus zutreffend von SCHMID[47b] hervorgehoben. Die Steuerrechtstheorie wird gerade auch in dieser Hinsicht noch genauere Kriterien herausarbeiten müssen.

Man kann nun aber bei der theoretischen Erfassung dessen, was Steuerumgehung ihrem Wesen nach sei, auch an eine bestimmte positivrechtliche Formulierung anknüpfen, so wie das BLUMENSTEIN und ihm folgend das Bundesgericht (vgl. zum Beispiel BGE 59 I, S. 284) getan hat. In diesem Falle muß unter Umständen darauf verzichtet werden, die Steuerumgehung in einen allgemeineren rechtstheoretischen Zusammenhang zu stellen. Sie gilt dann als ein juristisches Phänomen sui generis.

BLUMENSTEIN geht nun bei seiner Theorie von § 5 der deutschen Reichsabgabenordnung von 1919 aus[48].

Diese viel zitierte Bestimmung wurde dann in § 10 der Reichsabgabenordnung von 1931 übernommen und — in wesentlich verkürzter Fassung — in das sogenannte Steueranpassungsgesetz von 1934[49].

47b Schweiz. Jur. Zeitung 47, S. 237ff.

48 Vgl. BLUMENSTEIN in: Zs. f. schweiz. Recht n.F. 52, S. 231a ff. Derselbe, Archiv 8, S. 238ff., Archiv 14, S. 273ff., ferner System des Steuerrechts, S. 22ff. — Vgl. dazu WACKERNAGEL, a.a.O., S. 49ff.

49 Die ursprüngliche Fassung lautete:

Durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

Ein Mißbrauch im Sinne des Abs. 1 liegt vor, wenn:

1. In Fällen, wo das Gesetz wirtschaftliche Vorgänge, Tatsachen und Verhältnisse in der ihnen entsprechenden rechtlichen Gestaltung einer Steuer unterwirft, zur Umgehung der Steuer ihnen nicht entsprechende, ungewöhnliche Rechtsformen gewählt oder Rechtsgeschäfte vorgenommen werden, und

2. nach Lage der Verhältnisse und nach der Art, wie verfahren wird oder verfahren werden soll, wirtschaftlich für die Beteiligten im Wesentlichen derselbe Erfolg erzielt wird, der erzielt wäre, wenn eine den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen entsprechende rechtliche Gestaltung gewählt wäre, und ferner

3. etwaige Rechtsnachteile, die der gewählte Weg mit sich bringt, tatsächlich keine oder nur geringe Bedeutung haben.

Liegt ein Mißbrauch vor, so sind die getroffenen Maßnahmen für die Besteuerung ohne Bedeutung. Die Steuern sind so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären...»

Für die deutsche Steuerrechtstheorie, für welche diese Bestimmung positiv geltendes Recht darstellt, war es durchaus angezeigt, auch theoretisch an sie anzuknüpfen. Hingegen bestand für die schweizerische Rechtslehre an sich keine methodische Notwendigkeit, diesem Beispiel zu folgen.

Auf Grund seiner Darlegungen kommt nun BLUMENSTEIN und ihm in der Hauptsache folgend das Bundesgericht zur Annahme, daß eine Steuerumgehung dann vorliege, wenn jemand in der Absicht und zu dem Zwecke eine Steuereinsparung oder besser einen Steuervorteil zu erzielen, eine ungewöhnliche Verhaltensweise beobachtet, sich also anders verhält als unter den gegebenen Voraussetzungen das übliche ist, und wenn dieses Verhalten effektiv geeignet ist, eine solche Steuereinsparung zu bewirken. Weshalb diese Umschreibung der Steuerumgehung nicht vollkommen befriedigen kann, habe ich an anderer Stelle ausführlich dargelegt[50].

Immerhin liegt hier ein Gegensatz der Meinungen vor, der seine Ursache in zwei verschiedenen Betrachtungsmethoden besitzt und dem deshalb kein übermäßiges Gewicht beizulegen ist.

Vor allem auch die Frage, ob der Steuerumgehung ein *subjektives Moment*, also die Absicht eine solche Steuerumgehung vorzunehmen, eigentümlich sei, kann in der Tat verschieden beantwortet werden. Die Praxis des Bundesgerichts scheint in dieser Hinsicht schwankend. Bald wird das Vorliegen einer solchen Absicht verlangt (Vgl. etwa BGE 59 I 284 und Archiv 16, 216.), bald wird auf dieses Erfordernis ausdrücklich verzichtet[50a]. Auch in der Doktrin über die Gesetzesumgehung gehen die Meinungen bezüglich dieses Willensmoments auseinander[51].

Um etwas anderes allerdings handelt es sich, wenn das Vorhandensein dieses subjektiven Moments deswegen als notwen-

50 Vgl. WACKERNAGEL, Steuerumgehung, S. 49ff.

50a Vgl. HENGGELER, WYSS, Die Praxis der Bundessteuern Bd. 2, CG. Art. 5. Abs. 2, Zif. 1, No. 14,25,33 und Zif. 7, No. 41,87.

51 Vgl. VETSCH, S. 216ff., MADAY, S. 39ff.

diges Begriffselement erscheint, weil nur in *diesem Falle* die Behörde ohne weiteres ermächtigt sei, die Steuerumgehung nicht zu beachten. Nur dann sei sie befugt, den Steuerfall so zu behandeln, wie wenn keine Steuerumgehung stattgefunden hätte. Das aber ist die Meinung von BLUMENSTEIN in der kritischen Würdigung der von mir vertretenen Auffassung[52]. Er sagt: «Für die gesetzesanwendenden Behörden bildet das subjektive Moment der Steuerumgehung einen Anhaltspunkt für die Fixierung und Begrenzung ihrer Auslegungsbefugnis. Sie dürfen ihrer Interpretation dann einen vom gesetzlich umschriebenen abweichenden Tatbestand zugrundelegen, wenn aus dem Verhalten des Steuerpflichtigen selbst hervorgeht, daß er seinerseits für notwendig fand, zur Vermeidung steuerrechtlicher Folgen den Weg des üblichen Vorgehens zu verlassen. Hier besteht keine Gefahr mehr, daß sie den Willen des Gesetzgebers in unzulässiger Weise extensiv interpretieren, wird doch ihre Auffassung durch diejenige des Steuerpflichtigen selbst bestätigt.»

Diese scharfsinnige Interpretation hat gewiß auf den ersten Blick etwas Bestechendes. Jedoch steht sie in einem unlösbaren Widerspruch zum Legalitätsprinzip im Steuerrecht, wie dieses Prinzip von Blumenstein selbst stets mit größtem Nachdruck vertreten worden ist[53].

Wenn die Behörden in derartigen Fällen ihrer Interpretation einen «vom gesetzlich umschriebenen abweichenden Tatbestand zugrundelegen» dürfen, so kann das nichts anderes heißen, als die Zuerkennung der Befugnis den gesetzlichen Steuertatbestand, der in casu durch ein ungewöhnliches Verhalten umgangen wird, auf dem Wege der Analogie zu ergänzen. Dann ist es nicht mehr so, daß, wie BLUMENSTEIN es selbst verlangt, der Einzelne die Steuer gemäß dem Gesetz schuldet[54].

Denn die Steuer wird dann in Wirklichkeit auf Grund einer Norm geschuldet, welche *nicht im Gesetze selbst* enthalten ist,

52 Vgl. BLUMENSTEIN, Das subjektive Moment der Steuerumgehung, Archiv 18, S. 193ff. Insbes. S. 199.

53 Vgl. die Zitate oben, S. 405.

54 Vgl. oben S. 405.

sondern *in Ergänzung des Gesetzes* von der das Gesetz anwendenden Behörde *durch das Mittel der Analogie* diesem beigefügt worden ist. Aber gerade die Analogie ist nach dem rechtsstaatlichen Prinzip dann unzulässig, wenn es sich so wie hier um steuerrechtliche Eingriffsnormen handelt [55].

Eine Rechtfertigung für die Anwendung der Analogie kann auch nicht, wie das die Meinung von Blumenstein zu sein scheint, in der folgenden Überlegung gesehen werden: Aus der Absicht des Umgehers durch ein ungewöhnliches Verhalten einen Steuervorteil zu erlangen, lasse sich schließen, «daß auch nach seiner eigenen Ansicht die tatsächlichen Voraussetzungen für eine Anwendung der betreffenden Gesetzesvorschrift gegeben wären» [56]. Der Umgeher habe, wenn ich BLUMENSTEIN recht verstehe, mit andern Worten durch die Betätigung seiner Umgehungsabsicht implicite und, ohne es zu wollen, zugegeben, eigentlich falle auch sein Verhalten unter die Steuernorm. Ich glaube, diese Schlußfolgerung läßt sich gerade nicht ziehen. Das absichtlich ungewöhnliche Verhalten des Umgehers läßt im Gegenteil darauf schließen, dieser sei der Meinung nunmehr von der Steuernorm *nicht* erfaßt zu werden. Man kann höchstens vielleicht sagen, mit der Betätigung seiner Umgehungsabsicht habe er zugegeben, daß er auch seiner Meinung nach *entgegen der ratio legis* von der Steuerpflicht befreit sei. Aber es kommt ja nicht darauf an, daß eine Steuerpflicht nach der ratio legis an sich angenommen werden müßte, sondern einzig darauf, ob sie nach dem ausgelegten Gesetzeswortlaut auch wirklich angenommen werden kann.

Auch in der französischen Doktrin wird — nebenbei bemerkt — die Analogie bei der Anwendung der Steuergesetze,

55 Vgl. dazu auch BLUMENSTEIN, Archiv 8, S. 165. Er sagt daselbst, daß diejenigen Elemente, welche eine konkrete Steuerforderung begründen, aus dem Gesetz selbst hervorgehen müssen und als abschließend zu betrachten seien. «Das Steuerrecht weist nach dieser Richtung hin einen statischen Zug auf. Seine Auslegung darf keine extensive sein und auch nicht im Wege der Analogie erfolgen.» — Vgl. dazu auch die überzeugenden Ausführungen von HENSEL, in Festgabe Zitelmann (1923) S. 246.

56 Archiv 18, S. 199.

soweit die Bestimmung der Voraussetzungen und des Umfangs der Steuerpflicht in Frage steht, scharf bekämpft[57].

Ganz anders wäre es natürlich, wenn die betreffende Rechtslage nicht wirklich *gewollt*, sondern bloß *simuliert* wäre, während in Wirklichkeit eine andere Rechtslage, die durch das simulierte Handeln verdeckt wird, vorhanden ist[58].

In solchen Fällen darf auch im Steuerrecht (entsprechend OR, Art. 18) auf das wirklich Gewollte und nicht auf das bloß Vorgespiegelte abgestellt werden. Denn wie schon BARTOLUS gesagt hat: «Illud, quod simulate agitur, vere non agitur»[59]. Wenn zum Beispiel ein Schenkungsgeschäft wirklich gewollt ist und lediglich durch ein in Wahrheit nicht gewolltes Kaufgeschäft verdeckt wird, so darf auch steuerrechtlich auf das wirklich gewollte Geschäft und nicht auf das bloß zum Scheine vorgetäuschte Geschäft abgestellt werden, und es ist infolgedessen Schenkungssteuer zu erheben. Dazu wäre es keineswegs erforderlich, die einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen etwa durch Analogie zu erweitern oder aber im Sinne der Typisierungsmethode das Kaufgeschäft in ein Schenkungsgeschäft umzudeuten. Denn es liegt von allem Anfang an ein Schenkungs- und nicht ein Kaufgeschäft vor.

Beim Umgehungsgeschäft ist es jedoch so, daß dieses selbst ernstlich gewollt ist, allerdings gewollt ist, um dadurch Zwecke zu erreichen, die normalerweise durch ein anderes Geschäft zu erreichen sind. Um bei dem angeführten Beispiel zu bleiben, wäre es als Steuerumgehung zu betrachten, wenn zwar ein Kaufgeschäft wirklich abgeschlossen ist und seine Erfüllung unter den Bedingungen, wie es abgeschlossen wurde, wirklich gewollt ist, wenn aber der Kaufpreis zu hoch angesetzt worden ist, weil der Käufer (der gewiß den Kaufgegenstand käuflich

57 Vgl. LIGEROPOULO, p. 294 und 298 und die dort angeführte Literatur, vgl. ferner PLANIOL-RIPERT, Droit civil français, VI, p. 480.

58 In diesem Zusammenhang sei auch auf die vorzügliche Dissertation von WURLOD, Forme juridique et réalité économique dans l'application des lois fiscales (Lausanne 1947) hingewiesen, wo das Problem der Simulation eingehend behandelt wird.

59 Vgl. WACKERNAGEL, Steuerumgehung S. 19.

erwerben möchte) mit diesem Kauf dem Verkäufer *auch noch* ein Geschenk machen will. Er verwendet das Kaufgeschäft dazu, gleichzeitig eine Schenkung zu machen. Hier läge wohl eine Umgehung der Bestimmungen über die Schenkungssteuer vor, sofern diese nicht auch derartige Transaktionen expressis verbis als schenkungssteuerpflichtig erklären [60].

Immerhin mag zugegeben werden, daß in der Praxis die Feststellung ob Simulation oder ob Umgehung vorliegt, immer dann mit Schwierigkeiten verbunden sein kann, wenn der wirkliche Sachverhalt, nämlich was für ein Rechtsgeschäft gewollt wurde, nicht klar erkennbar ist. Im übrigen ist daran festzuhalten, daß die Frage, ob Simulation oder Umgehung vorliegt, sich nur in den Fällen stellen kann, wo der gesetzliche Steuertatbestand seinerseits ein rechtsgeschäftliches Handeln des Steuerpflichtigen zum Inhalt hat. Das ist aber bekanntlich keineswegs immer der Fall.

Weil die Bestimmung der Voraussetzungen und des Umfangs der Steuerpflicht vom Legalitätsprinzip im strengen Sinne beherrscht wird und deshalb die Analogie zur Bekämpfung der Steuerumgehung absolut unzulässig ist [61], kommen als *einzige* Mittel zur Bekämpfung der Steuerumgehung in Betracht, einmal eine *sorgfältige Ausgestaltung der Steuergesetze* [62], zum Beispiel durch einen geschickten Einbau von sogenannten Ersatztatbeständen, dann eine umsichtige *Gesetzesauslegung*. Allerdings nur eine Gesetzesauslegung, welche diesen Namen verdient und mit dem gewonnenen Sinngehalt in den Schranken dessen bleibt, was die im Gesetze enthaltenen Ausdrücke in ihrer Satzverbindung sprachlich noch bedeuten können. Diese Schranke darf der Ausleger nicht durchbrechen, indem er dem Gesetzeswort einen Sinngehalt unterschiebt, den es schlechterdings nicht haben kann [63].

60 Für eine klare Unterscheidbarkeit zwischen Umgehung und Simulation spricht sich auch MADAY aus, a.a.O., S. 34. Vgl. auch HENSEL, Festgabe Zitelmann, S. 232, 280.

61 Ebenso wie das für die weniger in Erscheinung tretende sog. Typisierungsmethode gesagt werden muß, welche dafür ebenfalls als Mittel in Anspruch genommen werden kann. Vgl. über diese, WACKERNAGEL, Steuerumgehung, S. 94 ff.

62 Vgl. WACKERNAGEL, a.a.O., S. 67ff.

63 Nicht ganz einleuchtend erscheinen in dieser Hinsicht einige bundesgerichtliche Entscheide: Archiv 19, S. 332 (vom 22. Sept. 1950). Ferner Archiv 20,

Um die Steuerumgehung zu bekämpfen werden dem Steuergesetz auch etwa *besondere Klauseln* eingefügt. Diese Klauseln[64] haben stets eine ausdrückliche Ermächtigung an die das Gesetz anwendende Behörde zum Inhalt, bei Vorliegen einer Steuerumgehung entweder das Gesetz auf dem Wege der Analogie zu ergänzen und auf diese Weise die dem Umgeher zur Verfügung stehende Lücke zu schließen, oder vermittelst der sog. Typisierungsmethode den Sachverhalt umzudeuten, sodaß er wieder unter das Gesetz fällt[65]. Solche Klauseln stellen ebenfalls einen Einbruch in das Legalitätsprinzip dar. Denn die Steuerforderung ist bei ihrer Anwendung nicht mehr durch das Gesetz selbst, sondern zum Teil durch eine von der Steuerbehörde vorgenommene Gesetzesergänzung bestimmt, eine Gesetzesergänzung allerdings, zu der die Behörde ausdrücklich ermächtigt wurde.

Es soll die Frage offen bleiben, *ob* solche Klauseln steuerpolitisch wirklich erforderlich sind. Auf jeden Fall stellen sie einen wenig sympathischen Notbehelf dar.

S. 96ff. (vom 4. Mai 1951). In diesen beiden Entscheiden ist es zum mindesten zweifelhaft, ob das Bundesgericht den Inhalt der anzuwendenden Gesetzesbestimmung nicht weiter gefaßt hat, als das nach dem Wortsinn der im Gesetze verwendeten Ausdrücke noch möglich gewesen wäre. Gewiß ist es, wie das Bundesgericht schon früher (Archiv 15, S. 389) in einem Entscheide, der übrigens aus demselben Grunde Bedenken erweckt, ausführt: «auch im Steuerrecht zulässig die Anwendung einer Gesetzesbestimmung unter Berücksichtigung des vom Gesetzgeber verfolgten Zweckes weiter auszudehnen als der Wortlaut zunächst erkennen läßt.» Es können in diesem Sinne auch neue Auslegungsmöglichkeiten gewissermaßen *entdeckt* werden. Das ist vor allem bei der vom Bundesgericht hier angerufenen teleologischen Auslegungsmethode möglich. Aber auch diese Auslegung findet ihre *absolute Grenze* in dem, was die Gesetzesworte in ihrer Satzverbindung allenfalls noch bedeuten können. Darüber hinaus darf keine Auslegung, solange sie noch Auslegung sein will, gehen. Vgl. dazu auch MADAY, Gesetzesumgehung, S. 30: «Die Auslegung nach dem Zweck ist kein ‚Mädchen für Alles', vielmehr sind ihr, wie jeder Auslegung, schlußendlich Grenzen gesetzt.» Vgl. auch BURCKHARDT, Methode und System des Rechts, S. 288 und WACKERNAGEL in Festgabe Blumenstein, S. 15.

64 Vgl. auch das oben auf S. 421 erwähnte Beispiel aus der deutschen Reichsabgabenordnung, ferner WACKERNAGEL, Steuerumgehung, S. 95ff.

65 Vgl. dazu WACKERNAGEL a. a. O. S. 94.

V.

Das Bundesgericht hatte sich schon bei Beschwerden auf Grund von BV, Art. 4, gelegentlich mit Steuerumgehungen zu befassen [66]. Auf die einschlägigen Entscheide soll hier nicht eingegangen werden. Interessanter ist seine Praxis in dieser Hinsicht anläßlich von Beschwerden wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots (BV, Art. 46, Abs. 2). Das Bundesgericht hat hier bekanntlich die Aufgabe in *freier Rechtsfindung* die Kollisionsnormen zur Vermeidung interkantonaler Doppelbesteuerung aufzustellen und seine Praxis tritt gewissermaßen an die Stelle des in der Bundesverfassung vorgesehenen aber nie erlassenen Bundesgesetzes zur Verhinderung interkantonaler Doppelbesteuerung[67]. Deshalb liegt es durchaus auf der Hand, daß, wenn ein Steuerpflichtiger eine in dieser bundesgerichtlichen Praxis enthaltene Kollisionsnorm zur Erzielung eines Steuervorteils zu umgehen versucht, das Bundesgericht das durch einen entsprechenden Entscheid verhindert, analog, wie ein Gesetzgeber durch eine Gesetzesergänzung eine Lücke schließt, die bisher dem Umgeher offen stand.

Das Bundesgericht hat darüber hinaus schon mehrfach Gelegenheit gehabt, als *Verwaltungsgerichtshof* sich mit der Verhinderung der Steuerumgehung zu befassen.

In einem Entscheid vom 7. März 1947 i. S. P. R. gegen Rekurskommission des Kantons Basel-Stadt [68] handelte es sich um die folgende Frage: Eine in der Schweiz domizilierte und eine Einzelfirma betreibende natürliche Person gründete im Auslande (Liechtenstein) eine Aktiengesellschaft und übertrug auf diese einen Teil ihres Vermögens. Die Aktien dieser ausländischen AG verblieben im Eigentum des betreffenden Inländers, der also das Schicksal der AG und ihres Vermögens weiterhin beherrschte. Die Transaktion geschah offensichtlich zu dem Zwecke, Steuern zu sparen.

66 Vgl. BLUMENSTEIN in Zs. f. Schweiz. Recht n. F. 52, S. 232a ff.
67 Vgl. dazu WACKERNAGEL, Steuerumgehung, S. 59 ff.
68 Archiv 16, S. 213 ff.

Das Bundesgericht ging nun in seinen Motiven von der folgenden Argumentation aus: Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes dürfe die Gründung einer juristischen Person jedenfalls dann vom Gesichtspunkt des Steuerrechts aus ignoriert und infolgedessen das auf sie übertragene Vermögen und das von ihr erzielte Einkommen weiterhin beim bisherigen Steuerpflichtigen besteuert werden, wenn der Nachweis geleistet sei, daß dieser auch weiterhin wirtschaftlich der Träger des der juristischen Person zugeschiedenen Vermögens sei und es lediglich zwecks Erzielung von Steuererleichterungen mit selbständiger Rechtspersönlichkeit ausgestattet habe.

Als Belege dieser «ständigen Rechtsprechung» werden aber zur Hauptsache Entscheide aus der bundesgerichtlichen Doppelbesteuerungspraxis angeführt, nämlich die Fälle 52 I, S. 377, 53 I, S. 444, 59 I, S. 283, 64 I, S. 402, ferner ein nicht veröffentlichter Entscheid i. S. Lanz vom 12. Juli 1945. Der in diesem Zusammenhang ebenfalls erwähnte Entscheid 70 I, S. 274, der das Wehropferrecht berührt, hängt zwar mit dem hier in Frage stehenden Fall zusammen, kann aber dafür weniger als Präjudiz gelten. Erwähnt wird dann noch ein, ebenso wie der letzterwähnte Entscheid, im verwaltungsgerichtlichen Verfahren ergangenes (nicht publiziertes) Urteil i. S. Tavannes Watch Co. S.A. vom 28. Juni 1946[69].

Die vier ersten hier angeführten Entscheide betreffen nun ohne Ausnahme Entscheide in Doppelbesteuerungsstreitigkeiten. Deshalb aber können sie für die bundesgerichtliche Praxis in verwaltungsgerichtlichen Streitfällen keine präjudizielle Bedeutung haben. Denn bei der Verhinderung der Doppelbesteuerung darf und soll das Bundesgericht alle Kollisionsnormen und so auch solche zur Verhinderung der Steuerumgehung selbst schaffen. Das Doppelbesteuerungsrecht ist Richterrecht.

69 In diesem Zusammenhang wäre noch zu vergleichen: BGE 73 I 75. BGE 75 I, S. 57ff., welcher Entscheid eine Rückerstattung von Verrechnungssteuer gemäß Verrechnungssteuerbeschluß betrifft, die zu einer Steuerumgehung führen könnte, gehört insofern in einen etwas andern Zusammenhang, als der Verrechnungssteuerbeschluß in Art. 7, Abs. 2 eine besondere Umgehungsklausel kennt.

Ganz anders aber ist die Stellung des Bundesgerichts im verwaltungsgerichtlichen Verfahren. Hier steht dem Bundesgericht keineswegs, wie es anzunehmen scheint[70], «ebenfalls freie Prüfung», worunter wohl gesetzesergänzende freie Rechtsfindung verstanden werden muß, zu. Sondern hier hat es lediglich zu prüfen, ob die Behörde dadurch, daß sie Vermögen und Einkommen der ausländischen AG in Liechtenstein zum Vermögen und Einkommen ihres alleinigen Aktionärs rechnete, Bundesrecht verletzt hat oder nicht. Diese Frage wurde aber gar nicht untersucht, sondern der Fall aus dieser zu Unrecht in Anspruch genommenen Zuständigkeit zu «freier Prüfung» entschieden. Es wird von einer *im Wehrsteuerbeschluß nirgends ausgesprochenen* Regel ausgegangen, daß, wenn eine Umgehung des Wehrsteuerbeschlusses vorliege, wie sie hier zweifellos festzustellen war, die betreffende Bestimmung ergänzt werden dürfe, damit auch der Umgehungssachverhalt durch sie erfaßt wird.

In einem spätern Entscheid[71], ebenfalls in einem Wehrsteuerfall, hat dann das Bundesgericht offenbar diesen Mangel erkannt und die Zuständigkeit, eine Umgehung des Wehrsteuerbeschlusses zu verhindern, mit dem *Verbot des Rechtsmißbrauchs* begründet. Dabei wird auf die bekannte Abhandlung von GEERING, Von Treu und Glauben im Steuerrecht[72] verwiesen. Es liegt nahe, den Gedankengang dieser Abhandlung hier kurz wiederzugeben, weil nur dann die Argumentation des Bundesgerichts richtig verstanden werden kann.

GEERING[73] schränkt zunächst die Zulässigkeit der Anwendung des Treu- und Glaubensprinzips, aus dem das Verbot des Rechtsmißbrauchs abgeleitet werden kann, für das Steuerrecht auf *zwei Fälle* ein, *einmal* auf den Fall von Steuerabkommen, mit denen dem Steuerpflichtigen eine von der gesetzlichen Ordnung abweichende, vorteilhaftere Behandlung zugesichert wird. Die damit dem Steuerpflichtigen gewährten Vergünstigungen «wir-

70 A.a.O., S. 216. Vgl. auch Archiv 15, S. 389.

71 Archiv 19, S. 88ff.

72 In Festgabe Blumenstein, S. 125ff.

73 Er knüpft dabei an die Abhandlung von BOSSHARDT, Treu und Glauben im Steuerrecht, an, welche in Archiv 13, S. 49ff. und 97ff. erschienen ist.

ken sich nach Treu und Glauben jedenfalls insoweit aus, als auf Steuerleistungen, die nach Abkommen auferlegt und erbracht sind, nicht mehr zurückgekommen werden kann. Bei ihnen ist nicht nur die Nachforderung der fehlenden Leistung ausgeschlossen, sondern auch die Anwendung von Hinterziehungsstrafen»[74].

Zweitens solle das Treu- und Glaubensprinzip, in der Abwandlung des Rechtsmißbrauchsverbots, als Mittel zur Verhinderung von Steuerumgehungen zur Anwendung gebracht werden können. «Mißbrauch wird dann angenommen, wenn eine der wirtschaftlichen Wirklichkeit nicht entsprechende rechtliche Gestaltung lediglich deshalb gewählt wird, um eine Einsparung von bei sachgemäßer Ordnung der Verhältnisse geschuldeten Steuern zu erwirken.»[74a]

Diese Beschränkung der Anwendung des Rechtsmißbrauchsverbots im Steuerrecht auf diese beiden Fälle nimmt GEERING deswegen vor, weil er die Gefahren, die aus der Anrufung dieses Rechtsprinzips für die Rechtsanwendung erwachsen können, keineswegs übersieht. Er sagt: «Wir erblicken in der zunehmenden Heranziehung des Satzes eine gewisse Gefahr für die Erkenntnis und für die Entwicklung des Steuerrechts. Denn einerseits scheint es uns, daß sie zu Unklarheiten in der Grenzziehung zwischen Recht und Sitte führt, und anderseits, daß sich in ihr eine Neigung bemerkbar macht, den Lösungen, die als die gesetzlichen gelten müssen, auszuweichen, sie ohne Eindringen in die Rechtslage durch Erledigungen zu ersetzen, die lediglich gefühlsmäßig bestimmt sind und sich — ohne jeden Ausweg — auf dem Boden gesetzlicher Ordnung kaum rechtfertigen ließen.»

GEERING fährt dann fort: «Anderseits aber halten wir dafür, daß der Satz dazu dienen kann, im Gebiete des Verwaltungsrechts und speziell des Steuerrechts Ausnahmen, Abweichungen von der gesetzlichen Ordnung zu ermöglichen, wo nach feststehender Rechtsüberzeugung, Folgerungen aus einem fehler-

74 A.a.O., S. 137.
74a A.a.O., S. 138.

haften Verhalten — der Behörden oder des Steuerpflichtigen — gezogen werden müssen. Wir würden ihn demgemäß für die ordentliche Gesetzgebung ausschließen und auf die ganz besonders gelagerten Fälle beschränken, in denen sich Abweichungen von der gesetzlichen Ordnung durchgesetzt haben.» Es sind dies der oben erwähnte Fall des Steuerabkommens und der Fall der Steuerumgehung. «Mit dieser Ausnahme schiene es uns richtiger, wenn die Praxis der Versuchung, steuerrechtliche Fragen und Beziehungen statt auf dem Boden der gesetzlichen Ordnung und in Anwendung bewährter staats- und verwaltungsrechtlicher Grundsätze, unter Berufung auf ‚Treu und Glauben' zu erledigen, nach Möglichkeit widerstehen würde.»[74b]

Der Gedanke, die Steuerumgehung durch Anwendung des Treu- und Glauben-Gebots zu verunmöglichen, ist alt. In der deutschen Steuerrechtstheorie sind ähnliche Vorschläge von BECKER und HACHENBURG geäußert worden[75]. HENSEL hat seinerzeit in sehr entschiedener Weise dagegen Stellung genommen[76]. Er sagt: «So hat man versucht, dem Umgehungsgeschäft die Wirksamkeit abzusprechen unter Berufung auf den Grundsatz von Treu und Glauben... dies ist aber nur möglich, wenn man den Satz des BGB, dessen Rechtswirkung sich hier auf den engen Kreis der am Rechtsgeschäft unmittelbar Beteiligten beschränkt, zu einem allgemeinen Rechtsgedanken ausbauen wollte. Das ist schon an sich gefährlich; ein derartiges Experiment wird aber zur Phrase, wenn man die Geltung eines solchen allgemeinen Grundsatzes im positiven Recht behauptet, ohne den Beweis dafür aus Gesetz oder Rechtsprechung irgendwie anzutreten.»

Später hat sich dann aber das Treu- und Glauben-Gebot auch in Deutschland als geltende öffentlichrechtliche Norm immer vollständiger durchgesetzt, wozu vor allem BOSSHARDT[77] zu vergleichen ist. Daß seine Geltung aber auch zu einer Umge-

74b A.a.O., S. 139.

75 BECKER, Bankarchiv 19, S. 14ff. und HACHENBURG, Deutsche Steuerzeitung, 1920, S. 30. Vgl. auch ZITZLAFF, in Steuer und Wirtschaft, 1938, I, S. 171.

76 Steuerrecht, (1. A.) S. 138f.

77 Archiv 13, S. 52.

staltung des Rechtes im totalitären Sinne verwendet werden konnte, wie das BOSSHARDT eindrucksvoll darstellt, soll hier lediglich nebenbei (aber doch im Sinne einer Warnung) Erwähnung finden.

Die Richtigkeit der Auffassung von GEERING und damit dieser neueren Praxis des Bundesgerichts hängt nun davon ab, ob überhaupt das Treu- und Glauben-Gebot bzw. das Rechtsmißbrauchsverbot im öffentlichen Recht und speziell im Steuerrecht allgemein Geltung hat, ob man sich infolgedessen bei der Anwendung von öffentlichem Recht darauf berufen kann. Denn das wird doch wohl jedermann zugeben: der Umstand allein, daß für die Steuerbehörde das Verbot des Rechtsmißbrauchs ein sehr praktisches Mittel zur Verhinderung der Steuerumgehung darstellt, kann nicht gleichzeitig als Argument für seine Geltung angeführt werden.

Mit diesem Problem der Geltung dieses Rechtsprinzips im öffentlichen Recht hat sich vor einiger Zeit vor allem HARTMANN in einer Abhandlung, *Treu und Glauben und Rechtsmißbrauch im öffentlichen Recht*, befaßt[78]. Er zeigt zunächst, daß das Bundesgericht in seiner Praxis bezüglich der Frage eine schwankende Haltung eingenommen und sich bald für bald gegen die Geltung des Treu- und Glauben-Gebots im öffentlichen Recht ausgesprochen hat. Besonders drastisch hat es sich zum Beispiel noch 1922 zur Auffassung bekannt, daß die Vorschrift von ZGB, Art. 2, sich überhaupt nicht auf den Mißbrauch öffentlicher Rechte beziehe[79].

Hartmann kommt dann allerdings zur Auffassung, das Treu- und Glauben-Gebot und das Rechtsmißbrauchsverbot sei für das Gebiet des öffentlichen Rechts ebenfalls als geltende Norm zu betrachten. Dies allerdings nicht in dem Sinne, daß Art. 2 des ZGB gewissermaßen als ein im öffentlichen Recht entwickelter Gewohnheitsrechtssatz anzusehen sei. Vielmehr handle es sich dabei lediglich um eine akzidentale Konkretisierung eines sonst schon allgemein in der Rechtsanwendung geltenden Rechts-

78 Schweiz. Jur. Zeitung 45, S. 229ff.
79 BGE 48, II, S. 182ff.

prinzips, das gebiete, dann über die Schranken des positiven Rechts hinauszugehen, wenn eine nach diesem gefundene Lösung offenbar ungerecht ist und in diesem Falle also contra legem das Richtige anzuordnen[80]. Die Antwort auf die gestellte Frage wird von HARTMANN auf der weltanschaulichen Ebene und nicht auf der des positiven Rechts gefunden. Ich halte dieses Vorgehen methodisch für zulässig und das von ihm gewonnene Ergebnis im Prinzip für vertretbar.

Die Anrufung des Treu- und Glauben-Gebots ist damit allerdings auf die Fälle beschränkt, da die Anwendung des Gesetzes zu einem *offenbar ungerechten Ergebnis führen würde*. Dabei wird man an das Requisit «ungerecht» strenge Anforderungen stellen und nicht schon jedes unbefriedigende Ergebnis der Gesetzesauslegung als ungerecht bezeichnen dürfen. Die Anwendung dieses Prinzips darf nicht — wie es wohl auch die Auffassung Hartmanns ist — zu einer allmählichen «Aufweichung» der gesetzlichen Ordnung führen und soll nicht dazu verwendet werden dürfen, auf bequeme Weise alle Unebenheiten unvollkommener Gesetze zu beseitigen.

Unserer Auffassung nach ist bei der Frage, ob das Treu- und Glauben-Gebot bzw. das Rechtsmißbrauchsverbot auch auf den Bereich des Steuerrechts anzuwenden sei, *zweierlei* zu unterscheiden, einmal eine darin enthaltene Anleitung zur Gesetzesauslegung und dann eine für das zur Entscheidung berufene Organ daraus abgeleitete Zuständigkeit zu einer eventuellen Abweichung von der vertraglichen bzw. gesetzlichen Ordnung, um damit eine offenbar ungerechte Lösung zu vermeiden.

Insofern dieses Gebot als Anleitung zur Gesetzes*auslegung* verstanden wird, steht seiner Anwendung im öffentlichen Recht, insbesondere auch im Steuerrecht, nichts im Wege. Es ist im Gegenteil begrüßenswert, wenn die Auslegung auch der Steuergesetze mehr und mehr von diesem Gedanken beherrscht wird. Dabei haben vor allem auch die Steuerjustizbehörden dieses Auslegungsprinzip in gleicher Weise zugunsten des Steuerpflichtigen, wie des Fiskus anzuwenden.

80 Vgl. HARTMANN, a.a.O., S. 232, 1. Spalte.

Insofern das Treu- und Glauben-Gebot eine Erlaubnis zur Lückenausfüllung praeter legem enthält, sofern die Lücke zu einer «offensichtlich ungerechten» Entscheidung führen würde, ist seine Anwendung nur unter einer wichtigen Einschränkung möglich.

Es kann dieses übergesetzliche Rechtsprinzip jedenfalls im Steuerrecht da nicht zur Anwendung gelangen, wo sogenannte Eingriffsnormen in Frage stehen, weil seine Anwendung sich dadurch mit einem andern gleichwertigen übergesetzlichen Rechtsprinzip in Widerspruch setzen würde, dem Prinzip nämlich, daß Eingriffe in Freiheit und Eigentum unter dem Vorbehalt des Gesetzes stehen und nur soweit zulässig sind, als sie sich unmittelbar aus dem ausgelegten Gesetz ergeben. Das Prinzip des Vorbehalts des Gesetzes bei steuerrechtlichen Eingriffsnormen, namentlich also bei der Bestimmung der Voraussetzungen und des Umfangs der Steuerpflicht, verhindert die Anwendung des Rechtsmißbrauchsverbots zu Ungunsten des von der Verfügung Betroffenen. Zur Bekämpfung der Steuerumgehung wäre danach das Rechtsmißbrauchsverbot *nicht* geeignet. Immerhin lassen sich zahlreiche andere Fälle auf steuerrechtlichem Gebiete denken, wo dasselbe Anwendung finden kann und soll, namentlich auch im Bereiche des Steuerverfahrensrechts. In dieser Hinsicht finden sich in der oben erwähnten Abhandlung von BOSSHARDT wertvolle Hinweise.

Aber auch, wenn die hier vertretene Meinung abgelehnt würde, kann unseres Erachtens aus dem Rechtsmißbrauchsverbot keine Befugnis zur Lückenausfüllung zwecks Verhinderung der Steuerumgehung abgeleitet werden. Denn man müßte im Gegenteil sagen, es entspräche gerade dem Gebot von Treu und Glauben, daß der Steuerpflichtige sich darauf solle verlassen dürfen, daß seine Steuerpflicht im Gesetz *abschließend* umschrieben worden sei, und das gelte auch für den Fall der Steuerumgehung. Diese ist ja, sofern der Steuerpflichtige im Rahmen seiner Auskunftspflicht die Behörde sachgemäß aufklärt, kein irgendwie moralisch anfechtbares Verhalten, wie das vor allem auch BLUMENSTEIN immer wieder betont[81]. Sondern sie ergibt sich aus dem

81 Vgl. auch WACKERNAGEL, Steuerumgehung S. 106.

durchaus zulässigen Bestreben, sich wirtschaftlich und das heißt unter anderem auch sich so zu verhalten, daß die gemäß Gesetz geschuldeten Steuern einen möglichst geringen Betrag ausmachen.

Der Staat würde infolgedessen seinerseits gegen Treu und Glauben handeln, wenn er zur Verhinderung von Steuerumgehungen über den von ihm selbst erlassenen Gesetzestext wieder hinausgehen würde [82].

Gegen den bundesgerichtlichen Standpunkt spricht auch die folgende Überlegung: Wenn die Meinung des Gerichtshofes überzeugend wäre, Steuerumgehungen ließen sich mit dem Rechtsmißbrauchsverbot verhindern, dann wäre es ja nicht erforderlich, daß eine Reihe von neueren Bundessteuererlassen, (ebenso wie einzelne kantonale Gesetze) besondere gegen allfällige Steuerumgehungen gerichtete Klauseln enthalten, in denen die Behörde expressis verbis ermächtigt wird, zur Umgehungsbekämpfung von den gesetzlichen Vorschriften abzuweichen. So zum Beispiel der Bundesratsbeschluß über die Warenumsatzsteuer, Art. 8, Abs. 4, und der Bundesratsbeschluß über die Luxussteuer, Art. 9, Abs. 2. Hierher gehört auch in gewissem Sinne der Verrechnungssteuerbeschluß, Art. 7, Abs. 2. Gerade, daß solche Klauseln in den Text der betreffenden Steuerordnung Aufnahme gefunden haben, spricht dafür, daß der Gesetzgeber selbst der Meinung ist, sie seien notwendig und auf andere Weise ließe sich die Steuerumgehung in rechtlich annehmbare Weise nicht verhindern. Der gleiche Schluß kann wohl auch aus der Tatsache gezogen werden, daß in dem Entwurf zu einem allgemeinen Teil des Bundessteuerrechts eine Generalklausel zur Verhinderung von Steuerumgehungen vorgeschlagen worden ist [83]. Gerade dieser Umstand läßt es fraglich erscheinen, ob der Standpunkt des Bundesgerichts juristisch wirklich befriedigt. Gewiß, Steuerumgehungen müssen verhindert

82 Betr. sonstiger Folgerungen, die aus einer unbeschränkten Anwendung des Treu- und Glauben-Gebots an sich gezogen werden könnten, vgl. WACKERNAGEL, a. a. O., S. 105.

83 Vgl. STUDER in Zs. f. Schweiz. Recht n. F. 68, S. 216.

werden. In erster Linie soll dazu, wie gesagt, eine sorgfältige Gesetzesredaktion dienen. Ein weiteres Mittel ist in einer auf Verhinderung der Steuerumgehung gerichteten Gesetzesauslegung zu erblicken.

Aus dem Gesagten ergibt sich also von selbst, daß in keiner Weise der Steuerumgehung das Wort geredet werden soll. Es kam lediglich darauf an, kompromißlos für das rechtsstaatliche Prinzip einzutreten.

Von diesem darf auch dann nicht abgewichen werden, wenn damit in einzelnen — und gewiß nicht häufigen — Fällen Steuerumgehungen geduldet werden müssen. Ein solches Abweichen würde aber erfolgen, wenn zum Zwecke ihrer Verhütung die Grenzen zwischen dem Einzelnen und dem Staat zu Ungunsten des Einzelnen verschoben werden, die in den steuerrechtlichen Eingriffsnormen durch den (auslegbaren) Wortlaut des Gesetzes festgelegt worden sind [84].

84 Dadurch unterscheidet sich ja auch die schweizerische Rechtsauffassung vom totalitären Rechtsdenken. Für dieses wäre als besonders charakteristisch etwa RIEWALD, Kommentar zur Reichsabgabenordnung und Steueranpassungsgesetz, 1941, anzuführen, wo in der Einleitung, S. 5. ausdrücklich festgestellt wird, daß der Gesetzgeber selbst dem Wortlaut des Gesetzes keine übertriebene Bedeutung beimesse, sondern die Weiterentwicklung in stärkerem Maße von dem Geiste erwarte, der Praxis und Rechtslehre durchdringen müsse.