

756. Nachzahlung von Einkommenssteuern.

In Sachen der Erben des Heinrich Vetter-Leuzinger, von Stein a. Rh., wohnhaft gewesen in Zürich, Rekurrenten betreffend Nachzahlung von Einkommenssteuern,
hat sich ergeben:

A. Mit Verfügung vom 8. Dezember 1906 hat die Finanzdirektion auf Grund eines waisenamtlichen Inventars das pro 1904 und 1905 steuerpflichtige Vermögen des am 22. Mai 1906 verstorbenen Heinrich Vetter-Leuzinger auf Fr. 85,000 festgesetzt und, da in diesen zwei Jahren nur je Fr. 8000 Vermögen versteuert worden waren, den Erben eine fünf-fache Nachsteuer im Gesamtbetrage von Fr. 2182.50 auferlegt.

Da die Erben Vetter 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 Fr. 1946.25 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 Fr. 17,000 im Jahre 1903, Fr. 18,000 im Jahre 1904, Fr. 19,000 im Jahre 1905 und Fr. 14,000 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 Fr. 2952, auferlegt.

B. Gegen diese Verfügung ergriff Rechtsanwalt Dr. Züblin namens der Erben Vetter am 25. März 1907 den Rekurs an den Regierungsrat. Er stellte den Antrag auf Aufhebung der von der Finanzdirektion verfügten Einkommenssteuernachzahlung und führte zur Begründung aus: 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 gröberen Gesetzesverletzungen einzuschreiten, bei geringeren dagegen nicht. Ein solches Vorgehen müsse der Willkür Tür und Tor öffnen. Entweder das Gesetz gestatte die Erhebung einer Einkommensnachsteuer, dann habe letztere in allen Fällen zu erfolgen, oder das Gesetz erlaube die Erhebung von Einkommensnachsteuern nicht, dann sei die Erhebung auch bei außergewöhnlicher Disproportion zwischen versteuertem und wirklichem Einkommen unzulässig. Die Begründung der Finanzdirektion verstoße also gegen Art. 4 der Bundesverfassung, Art. 2 und Art. 19 Abs. 1 und 9 der Kantonsverfassung.

Sofern die Finanzdirektion ihre Verfügung mit anderen Gründen zu stützen suchen sollte, stelle Rekurrent den Antrag auf Anordnung eines doppelten Schriftwechsels, da er diese Gründe noch nicht kenne. Immerhin 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 jeweilen rechtsverbindlich festgesetzt, dem 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 Steuer Schuld 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 § 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 ausgeschlossen und pro 1906 sei sie unzulässig, weil der Pflichtige am Anfang des Jahres starb; eventuell könnte die einfache Nachsteuer pro

1906 für die Zeit bis zum Tode Veters erhoben werden, aber auch dies nur dann, wenn die Nachsteuerverfügung noch im gleichen Steuerjahre und vor Bezahlung der ursprünglich dekretierten Steuer erlassen werde.

Es fällt in Betracht:

1. Dem Antrage der Rekurrenten auf Anordnung eines doppelten Schriftwechsels kann nicht entsprochen werden. Besondere Verhältnisse, welche eine weitere Abklärung nötig machen würden, wie z. B. ein komplizierter und umstrittener Tatbestand liegen in concreto nicht vor; streitig ist vielmehr die reine Rechtsfrage, ob die nachträgliche Bezahlung hinterzogener Einkommenssteuern angeordnet werden könne, und diese Frage ist vom Vertreter der Rekurrenten in so einläßlicher Weise behandelt worden, daß auch ein doppelter Schriftwechsel kaum mehr etwas wesentliches zu Tage fördern könnte. Eventuell stünde den Rekurrenten noch der Weg des Revisionsgesuches offen.

2. Hinsichtlich der prinzipiellen Frage, ob zu wenig bezahlte Einkommenssteuern nachträglich eingefordert werden können, ist zunächst zu konstatieren, daß nur der einfache Betrag dieser Steuern im Streite liegt. Es ist klar, daß schon aus diesem Grunde keine Rede davon sein kann, 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 Vermögensnachsteuer, vorsieht, als den für die vorliegende Streitfrage maßgebenden Text zu betrachten. Denn wenn es auch richtig ist, daß § 38 l. c. zu keinerlei Nachforderungen bezüglich der Einkommenssteuer ermächtigt, so ist es doch ebenso richtig, daß er mit keinem Worte solche Nachforderungen ausschließt. Und ganz das gleiche gilt mit Bezug auf das Steuergesetz vom 24. April 1870 überhaupt; nirgends ist die nachträgliche Erhebung hinterzogener Einkommenssteuern vorgesehen, aber auch nirgends ist sie verboten. Die Frage kann also überhaupt nicht auf dem Boden des positiven Gesetzestextes, sondern nur auf dem Boden allgemeiner Rechtsgrundsätze gelöst werden. Von diesem Standpunkt aus betrachtet, ist unmittelbar klar, daß wie alle anderen Forderungen so auch die Steuerforderungen nur dann untergehen, wenn eine im Gesetz vorgesehene Verjährung eingetreten ist. Weder die Verfassung noch irgend ein Gesetz statuiert nun aber mit Bezug auf die Einkommenssteuer eine Verjährungsfrist. Daraus folgt, daß hinterzogene Einkommenssteuern grundsätzlich nicht nur auf zwei Jahre, sondern überhaupt auf so lange zurück nachgefordert werden können, als sich die Hinterziehung feststellen läßt. Die uneingeschränkte Anwendung dieses Prinzips könnte 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 Standpunkt aus übrigens vollkommen irrelevante — Einwand fällt sofort dahin, wenn, wie im vorliegenden Falle, die Nachforderung nur bezüglich der zwei beziehungsweise einschließlich des Entdeckungsjahres der drei letzten Jahre geltend gemacht wird. Es ist klar, daß, sobald die nachträgliche Erhebung von Einkommenssteuern auf Grund allgemeiner Rechtsgrundsätze ohne jede zeitliche Beschränkung als zulässig erklärt werden muß, die Finanzdirektion sehr wohl befugt war, bei der bloßen Zweckmäßighkeitsfrage, inwiefern von diesem Rechte Gebrauch zu machen sei, in Analogie zu § 38 des Steuergesetzes zu verfahren. Die Finanzdirektion hat damit keineswegs den § 38 des Steuergesetzes zur Rechtsgrundlage der Einkommenssteuerforderung gemacht.

Als unrichtig bezeichnet werden muß 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 l. c. ergibt sich ein solcher Schluß jedenfalls nicht; dagegen beruht die im Anschluß an die Nachsteuerverfügungen in der Regel erhobene sogenannte Vermögensergänzungssteuer gerade wie Einkommenssteuernachforderungen auf den erwähnten Grundsätzen des allgemeinen Rechtes. Daß bei der Einkommenssteuer der Zeitpunkt der Nachzahlungsverfügung und der Zeitpunkt der Bezahlung der ursprünglich dekretierten Steuer ohne Einfluß

auf die Frage der Verjährbarkeit sind, bedarf keiner näheren Begründung.

3. Die Haftung der Erben für die von dem verstorbenen Vetter zu wenig bezahlten Einkommenssteuern wäre ausgeschlossen, wenn wirklich, wie Rekurrent geltend macht, Steueransprüche erst mit dem Momente der Geltendmachung seitens der zuständigen Behörden entstehen würden. Allein dem ist nach allgemeinen Grundsätzen des öffentlichen Rechtes nicht so. „Die Feststellung der Steuern“, sagt Georg Meyer (Lehrbuch des deutschen Verwaltungsrechts Bd. II, pag. 192), „hat nicht die Bedeutung, die Steuerpflicht zu begründen, diese beruht vielmehr unmittelbar auf Gesetz. Sie dient nur dazu, zu konstatieren, daß im konkreten Falle eine Steuerpflicht begründet ist, und den Betrag zu bestimmen, welcher von den einzelnen Steuerpflichtigen geleistet werden muß.“ Wenn somit die in der Verfügung der Finanzdirektion auferlegten Einkommenssteuern bereits zu Lebzeiten Veters von diesem geschuldet wurden, so kann die Haftbarkeit der Erben nicht zweifelhaft sein.

Der Regierungsrat,
nach Einsicht der Akten und eines Berichtes der Finanz-
direktion,

beschließt:

I. Der Rekurs ist abgewiesen.

II. Die Staatsgebühr wird auf Fr. 10 festgesetzt und ist samt den Ausfertigungs- und Stempelgebühren von den Rekurrenten zu tragen.

III. Mitteilung an: a) Herrn Dr. A. Züblin, Rechtsanwalt, Zürich I, zu Handen der Rekurrenten; b) den Steuervorstand der Stadt Zürich; c) das Statthalteramt Zürich; d) die Finanzdirektion.