

Willkür oder einer im Rechtsstaat nicht zu schützenden Unbilligkeit und Rechtsunsicherheit entfällt.

*Demnach erkennt das Bundesgericht :*

Der Rekurs wird abgewiesen.

#### 4. Urteil vom 5. März 1921 i. S. Vögeli gegen Solothurn.

Nachsteuerauflage. Eine Rechtsverweigerung liegt darin, dass der objektive Tatbestand einer Steuerhinterziehung ohne hinreichenden Beweis, unter blossem Vorbehalt des Gegenbeweises, festgestellt wird.

A. — Der Rekurrent wohnte seinerzeit bis zum Jahre 1918 mit seiner Ehefrau und 6 Kindern in Solothurn. In den Jahren 1912 bis 1916 war er Geschäftsleiter der Uhrenfabrik Tièche. Im Januar 1917, als dieses Geschäft an die Gesellschaft Meier und Stüdeli übergang, gab er die Stelle auf und gründete ein Décolletage-Atelier in Grenchen. In seinen Selbsttaxationen für die Jahre 1913, 1914, 1915 und 1916 gab er jeweils ein Gehaltseinkommen von 6000 Fr. und in derjenigen für 1917 einen gewerblichen Ertrag im gleichen Betrage an; ferner erklärte er sich im Jahr 1916 für « Gülden » (Wertpapiere u. dgl.) von 3000 Fr. und im Jahr 1917 für solche im Betrage von 10,000 Fr. steuerpflichtig. Die Kreissteuerkommission beanstandete die Schätzung des gewerblichen Einkommens, und für 1917 auch die des Vermögens nicht, schrieb aber dem Rekurrenten für 1914 « Gülden » im Betrage von 4000 Fr. und « Kapitalzinsen » von 240 Fr., für 1916 « Gülden » im Betrage von 5000 Fr. und Kapitalzinsen von 200 Fr., sowie für 1917 noch Kapitalzinsen von 450 Fr. zu.

Im Jahre 1918 wurde dem Finanzdepartement des Kantons Solothurn angezeigt, dass der Rekurrent bisher

sein Vermögen und Einkommen nicht vollständig versteuert habe. Infolgedessen legte ihm die genannte Behörde am 26. September 1918 für die Jahre 1913 bis 1917 eine Nachsteuer im Betrage von 6459 Fr. 50 Cts. auf. Sie ging davon aus, dass das steuerpflichtige Vermögen im Jahre 1913 Fr. 10,000, im Jahr 1914 Fr. 15,000, im Jahr 1915 Fr. 22,000, im Jahr 1916 Fr. 30,000, im Jahr 1917 Fr. 40,000 betragen habe und die Kapitalzinsen entsprechend hoch gewesen seien. Andererseits nahm sie an, dass der Rekurrent im Jahr 1913 ein Berufseinkommen von 15,455 Fr., im Jahr 1914 ein solches von 16,999 Fr., im Jahr 1915 ein solches von 17,680 Fr., im Jahr 1916 ein solches von 19,957 Fr. und im Jahr 1917 ein solches von 7500 Fr. gehabt habe. Die Verfügung stützt sich auf § 41 des solothurnischen Steuergesetzes, der unter dem Titel « IV. Strafbestimmungen » steht und, nachdem in § 40 von der Pflicht der Beamten zur Anzeige von « Steuerunterschlagungen » die Rede gewesen ist, bestimmt: « Fehl- » bare, resp. deren Erben, sind gehalten, für die im » Laufe der letzten 5 Jahre hinterhaltenen Steuern » folgende Nachzahlungen zu leisten: a) den drei- » fachen Betrag der hinterhaltenen Steuer, sofern die- » selbe nicht mehr als  $\frac{1}{3}$  der schuldigen Steuer aus- » macht; b) den fünffachen Betrag der hinterhal- » tenen Steuer, sofern dieselbe mehr als  $\frac{1}{3}$  der schul- » digen Steuer ausmacht. » Der Rekurrent erhob gegen die Nachsteuerauflage Einsprache, indem er bemerkte: « Es ist mir natürlich unbekannt, woher Sie Ihre Angaben » schöpften, die nur auf Irrtum oder tendenziöser Ange- » berei beruhen können... obgleich ich selbst 10,000 Fr. » Vermögen angab, in der Meinung es würde mir meine » Tantième der Fabrik Tièche ausbezahlt, muss ich » Ihnen heute gestehen, dass ich sie leider nicht besitze. » Ich habe während meiner Fabrikation nicht nur meine » kleinen Ersparnisse verloren, sondern stehe bedeu- » tend unter Null, und nur der Hilfe meiner Verwandten

» habe ich es zu verdanken, dass ich meine Installation » nicht verkaufen musste. Zudem habe ich in den letzten 5 Jahren über 4000 Fr. Arzt-, Kur- und Apotheker- » kosten bezahlt. Mein Einkommen während der Jahre » 1913 bis 1916 könnte wohl eine Erhöhung erfahren, » wenn mir die Tantième ausbezahlt würde, aber hierüber schwebt seit bald zwei Jahren ein Prozess. » Darauf ermässigte das Finanzdepartement die Nachsteuer- » auflage durch Verfügung vom 30. April 1920 auf 3155 Fr. 60 Cts. Es nahm nunmehr an, dass der Rekur- » rent im Jahre 1913 ein steuerpflichtiges Vermögen von 10,000 Fr. gehabt und dieses bis zum Jahre 1917 jähr- » lich um je 5000 Fr. zugenommen habe. Demgemäss wurden auch die steuerpflichtigen « Kapitalzinsen » fest- » gesetzt, nämlich für 1913 auf 425 Fr., für 1914 auf 637 Fr., für 1915 auf 850 Fr., für 1916 auf 1062 Fr. und für 1917 auf 1275 Fr. Das Berufseinkommen der Jahre 1913 bis 1916 schätzte das Finanzdepartement auf 12,000 Fr. und dasjenige für 1917 auf 6000 Fr. Es teilte dem Rekurrenten mit, dass er, wenn er gegen die neue Verfügung wieder Einspruch erheben wolle, die « notwendigen Beweismittel (Geschäftsbücher, Bescheinigungen über die Höhe des bezogenen Gehaltes, etc.) » vorlegen müsse. Der Rekurrent protestierte auch gegen die neue Nachsteuerauflage; er erklärte, er habe in den Jahren 1917 und 1918 überhaupt kein Einkommen gehabt, sondern Schulden gemacht und für Ausbildung und Kuren seiner Kinder viel Geld auslegen müssen, so dass es ihm nicht möglich gewesen sei, zu Vermögen zu kommen. Ferner teilte er mit, dass er keine regelrechte Buchhaltung besessen habe und Tièche ihm eine Bescheinigung über den bezogenen Gehalt nicht ausstellen könne, weil er die Geschäftsbücher nicht mehr besitze; zudem fügte er bei, dass er mit Tièche und Meyer & Stüdeli sich im Prozesse befinde.

Der Regierungsrat, der nach § 43 des Steuergesetzes die Nachsteuer festzustellen hat, bestätigte durch Ent-

scheid Nr. 2799 vom 12. Juni 1920 die Verfügung des Finanzdepartementes, indem er den Rekurrenten verpflichtete zu bezahlen: « a) Nachsteuer pro 1913 bis 1917 3155 Fr. 60 Cts. b) Verzugszins zu 5 % von den jährlichen Nachsteuerbeträgen, jeweilen vom 1. Oktober des betreffenden Bezugsjahres hinweg bis zur Zahlung der Nachsteuer ». Der Entscheid ist wie folgt begründet: « Die Einsprache des Vögeli enthält absolut keine Be- » weise für die Richtigkeit der aufgestellten Behaup- » tungen, trotzdem der Rekurrent noch auf die abso- » lute Notwendigkeit einer einwandfreien Beweisfüh- » rung speziell aufmerksam gemacht wurde. Die Darle- » gungen über die Einkommensverhältnisse in den Nach- » steuerjahren sind übrigens vollständig falsch. Es steht » einwandfrei fest, dass der in den Jahren 1913 bis 1916 » von Vögeli bezogene Gehalt jährlich 12,000 Fr. betrug. » Trotzdem wagt es derselbe zu behaupten, er habe » seine Steuerpflicht sogar über seine Kräfte erfüllt, » nachdem er Jahr für Jahr nur 6000 Fr., also gerade » die Hälfte dessen versteuert hat, was er nach Gesetz » und Recht zu versteuern verpflichtet gewesen wäre. » Unter solchen Umständen kann aber schon gar nicht » auf die Wahrhaftigkeit der Angaben über die Vermö- » gensverhältnisse gerechnet werden. Es ist vielmehr » mit Sicherheit das Gegenteil anzunehmen. In dieser » Annahme muss auch die Tatsache bestärken, dass » Vögeli sich weigert, die verlangten Beweismittel vor- » zulegen. Ohne Zweifel würde die für das Decolletage- » Atelier in Grenchen geführte Buchhaltung hier Auf- » klärung verschaffen. »

Durch einen zweiten ebenfalls am 12. Juni 1920 vom Regierungsrat erlassenen Entscheid Nr. 2800 wurde dem Rekurrenten überdies eine Nachsteuer nach Art. 40, Abs. 3 des Bundesbeschlusses betreffend die eidgenössische Kriegssteuer auferlegt...

B. — Gegen die beiden Entscheide des Regierungsrates hat Vögeli am 16. August 1920 die staatsrecht-

liche Beschwerde an das Bundesgericht ergriffen mit dem Antrage, sie seien in vollem Umfange aufzuheben.

Der Rekurrent macht geltend, dass Willkür vorliege, und führt zur Begründung aus: Sein wirklicher Verdienst in den Jahren 1913 und 1914 habe 8400 Fr., in den Jahren 1915 und 1916 Fr. 12,000 und im Jahre 1917 nach der Selbsttaxation 6000 Fr. betragen. Vermögen sei in diesen Jahren überhaupt nicht vorhanden gewesen. Die hinterhaltene Steuer betrage somit « in einfacher Rechnung » 312 Fr. Durch die Änderung der ursprünglichen Steuerauflage habe das Finanzdepartement selbst zugegeben, dass deren Grundlage nicht einwandfrei gewesen sei. Das Verfahren, das die Behörden im vorliegenden Falle eingeschlagen haben, stehe mit allgemein geltenden Rechtsgrundsätzen im Widerspruch. Die Erhöhung früherer Taxationen dürfe nicht ohne genaue Grundangabe, die dem Steuerpflichtigen den Gegenbeweis ermögliche, erfolgen. Insbesondere müsse dieser zuvor persönlich einvernommen werden. Indem der Regierungsrat vom Steuerpflichtigen den Beweis dafür verlange, dass die Nachsteuertaxation unbegründet sei, verletze er die Grundsätze über die Beweislast, wonach derjenige, der einen Anspruch geltend mache, ihn beweisen müsse. Der Staat trage bei einer Nachsteuerauflage umsomehr die Beweislast, als es sich um die Änderung früher von ihm genehmigter Taxationen handle.

C. — Der Rekurrent hatte beim Regierungsrat ein Wiedererwägungsgesuch gestellt, worin er u. a. erklärte, dass nach seiner Erinnerung die Kriegssteuerkommission im Jahre 1916 sein Vermögen auf 10,000 Fr. festgesetzt und er hiegegen keinen Einspruch erhoben habe. Soweit das Gesuch sich auf die eidgenössische Kriegssteuer bezog, erledigte es der Regierungsrat durch Entscheidung Nr. 4042 vom 9. August 1920, indem er darauf... nicht eintrat.

Dagegen wurde die kantonale Nachsteuer durch Ent-

scheid Nr. 4041 vom gleichen Tage auf 2390 Fr. 10 Cts. herabgesetzt, indem der Regierungsrat annahm, es sei bewiesen, dass der Rekurrent in den Jahren 1913 und 1914 bloss 8400 Fr. verdient habe. Der Entscheid enthält noch folgende weitere Begründung der Nachsteuerauflage: « Im übrigen liegen aber auch heute keine » Beweismittel vor, welche die Unrichtigkeit des Vorent- » scheidens dartun würden. Im Wiedererwägungsgesuch » wird behauptet, Herr Vögeli hätte nie Vermögen » versteuert, aus dem einfachen Grunde, weil er » kein solches gehabt habe. Dies ist unrichtig. Herr » Vögeli hat selber Gülden angegeben pro 1916 Fr. 3000 » und pro 1917 Fr. 10,000 und zwar wurden die » 10,000 Fr. pro 1917 von ihm erst eingesetzt, nachdem » vorher die betreffende Rubrik quer durchstrichen » war, also offenbar nach reiflicher Überlegung. Im » Jahre 1914 hat ferner die Taxationskommission Herrn » Vögeli mit 4000 Fr. Gülden eingeschätzt und im Jahre » 1916 den Ansatz von 3000 Fr. laut Selbsttaxation » erhöht auf 5000 Fr., ohne dass gegen diese Änderungen » rekuriert wurde. Die Selbsttaxation von 10,000 Fr. » pro 1917 wurde von der Kreis-Steuerkommission » genehmigt. Dabei ist aber wohl zu beachten, dass » diese mit einem Gehalt von nur 6000 Fr. rechnete » und demnach die Höhe der mutmasslichen Erspar- » nisse taxierte. Wäre ihr bekannt gewesen, dass der » Gehalt 8400 Fr. resp. 12,000 Fr. betrug, so würde » ohne Zweifel auch die Gültentaxation schon damals » entsprechend erhöht worden sein. Die Teuerung, auf » welche sich Rekurrent beruft, um den Verbrauch des » für jene Zeit bedeutenden Einkommens für den Lebens- » unterhalt zu erklären, hat übrigens erst vom Jahre » 1916 an fühlbar eingesetzt, so dass dies die Vermö- » gensverhältnisse bis Anfangs 1917 nicht stark zu beein- » flussen vermochte. Ebenso sind mehr als die Hälfte » der ausgewiesenen Arzt- und Kurkosten Rechnungen » von den Jahren 1918 und 1919, die selbstverständlich

» die Vermögensverhältnisse pro 1913 bis 1917 auch nicht  
 » berührten. In den Jahren 1914 und 1916 hat Herr  
 » Vögeli ausser seinem Gehalte an Gratifikation und  
 » Tantième weitere 5600 Fr. bezogen, die zwar als  
 » Einkommen nicht steuerbar sind, weil von der Firma  
 » versteuert, die aber doch die Möglichkeit zu vermehrter  
 » Kapitalbildung boten. Dagegen muss es allerdings  
 » stark befremden, wenn ein Steuerpflichtiger in der  
 » Selbsttaxation 10,000 Fr. Vermögen angeben und  
 » nachher behaupten kann, er habe nie Vermögen ver-  
 » steuert, weil er keines besessen habe. Jedenfalls kann  
 » bei einem solchen Gebahren nicht mehr verlangt  
 » werden, dass diesen Behauptungen ohne einwandfreien  
 » Ausweis Glauben geschenkt werde. Dass Herr Vögeli  
 » im Frühjahr 1917, bei der Einrichtung eines eigenen  
 » Fabrikationsbetriebes gezwungen war, einen Bank-  
 » kredit aufzunehmen, ist absolut kein Beweis dafür,  
 » dass derselbe nicht auch eigene Mittel besessen hat,  
 » im Gegenteil ist anzunehmen, dass Rekurrent ohne  
 » solche die Übernahme des mit einem eigenen Geschäftes  
 » verbundenen Risikos nicht gewagt hätte. »

D. — Gegen die beiden Wiedererwägungsentscheide  
 hat Vögeli am 27. August 1920 ebenfalls die staatsrecht-  
 liche Beschwerde an das Bundesgericht ergriffen mit  
 dem Antrage, sie « seien in vollem Umfange aufzuheben,  
 » eventuell sei zu erkennen, dass der Regierungsrat des  
 » Kantons Solothurn auf seine Entscheidungen zurück-  
 » kommen müsse und dieser nur insoweit berechtigt  
 » sei, eine Nachsteuerforderung für sich und den Bund  
 » zu verlangen, als zugestandenermassen vom Rekur-  
 » renten der Erwerb höher gewesen ist, als wie er von  
 » ihm versteuert worden ist..... »

Der Rekurrent wiederholt im wesentlichen, was er  
 in der ersten Beschwerdeschrift ausgeführt hat, und  
 fügt noch bei : Die Massnahmen des Regierungsrates  
 zeigten immer deutlicher, dass er keine bestimmten  
 Anhaltspunkte für die Schätzung von Vermögen und

Einkommen gehabt habe. Im Zeitpunkt der Selbst-  
 taxation für das Jahr 1917 sei er, der Rekurrent, noch  
 im unklaren über den Umfang seines neuen Geschäftes  
 gewesen und habe sich daher an die Vermögensschätzung  
 des Vorjahres gehalten. Bei dieser Taxation, sowie dabei,  
 dass er im vorhergehenden Jahre gegen die Vermö-  
 genstaxation keinen Einspruch erhoben habe, könne  
 « man ihn nicht behaften ». Ebenso lasse sich aus den  
 Taxationen von 3000 und 5000 Fr. nicht schliessen,  
 dass seine Behauptung, er habe nie Vermögen gehabt,  
 unglauwbüdig sei. Es möge vorgekommen sein, dass  
 er hie und da einige Tausend Franken beiseite gelegt  
 habe ; sie seien aber bald wieder durch grössere Zah-  
 lungen für Miete, Arztkosten usw. verbraucht worden.  
 Der Rekurrent habe für die Erziehung von fünf Kindern,  
 für eine anständige Wohnung und für anständige Klei-  
 dung soviel ausgeben müssen, dass es ihm nicht möglich  
 gewesen sei, aus einem Teil seines Einkommens Vermö-  
 gen zu bilden.

E. — Der Regierungsrat hat beantragt : « 1. Es sei  
 » auf den Rekurs vom 16. /18. und 26. /28. August 1920  
 » betreffend die eidgenössische Kriegsnachsteuer und  
 » Steuerbusse nicht einzutreten ; 2. Es sei der Rekurs  
 » vom 16. /18. und 26. /28. August 1920 betreffend die  
 » staatliche Nachsteuer pro 1913 bis 1917 abzuweisen. »

Aus der Begründung dieser Anträge ist folgendes her-  
 vorzuheben : « Es sei ausdrücklich festgestellt, dass das  
 » durchgeführte Verfahren seit Bestehen des Staats-  
 » steuergesetzes allen Pflichtigen gegenüber ausnahms-  
 » los in Nachsteuerfällen angewendet wurde. Es muss  
 » beim Fehlen näherer Bestimmungen in Gesetz und  
 » Vollziehungsverordnung über das Verfahren in Nach-  
 » steuerfällen auf die bisherige Praxis abgestellt wer-  
 » den. Herr Vögeli kann auch für sich keine Ausnahme-  
 » behandlung verlangen. Die sodann vom Finanzdepar-  
 » tement vorgenommene Reduktion des Steueranspru-  
 » ches auf 3155 Fr. 60 Cts. kommt daher, weil in der

» ersten Berechnung Herr Vögeli auch für Tantiemen  
 » besteuert war, welche dann aus der Taxation wegge-  
 » lassen wurden, nachdem aus den Akten in einem andern  
 » Steuerfalle hervorging, dass diese von der betreffenden  
 » Firma als steuerbar anerkannt wurden. Da tatsächlich  
 » der grössere Teil derselben noch nicht ausbezahlt war  
 » und im Streite lag, wurde auch die Vermögenstaxa-  
 » tion entsprechend herabgesetzt. Die nachträgliche Ab-  
 » änderung einer rechtskräftig gewordenen Taxation  
 » ist für den Fall einer konstatierten Steuerhinterhaltung  
 » im Staatssteuergesetz vorgesehen. Ein solcher Fall  
 » liegt hier vor. Die Angabe der Quelle, aus der das  
 » Finanzdepartement seine Kenntnis der unvollständigen  
 » Versteuerung geschöpft hat, ist nicht zulässig  
 » und tatsächlich auch in andern Nachsteuerfällen nie  
 » erfolgt, denn es geht natürlich nicht an, den Angeber  
 » in einem Nachsteuerfalle dem Nachsteuerpflichtigen  
 » zu nennen und ihn so Angriffen seitens desselben aus-  
 » zusetzen. Selbstverständlich würde sonst niemand  
 » mehr eine entdeckte Steuerhinterhaltung der zuständi-  
 » gen Amtsstelle anzeigen. Um dem Nachsteuerpflichtigen  
 » die Möglichkeit zur allseitigen Wahrung seiner  
 » Interessen zu geben, genügt es durchaus, ihm die  
 » Beträge des eingeschätzten Vermögens und Einkommens  
 » zu nennen. Stimmen diese mit den Tatsachen  
 » nicht überein, so ist ihm unbenommen, den Gegen-  
 » beweis zu leisten. Im Falle einer konstatierten Steuer-  
 » hinterhaltung sind Behauptungen des Steuerpflichtigen,  
 » die er zur Herabminderung der Nachsteuerforderung  
 » aufstellt, durch ihn auch zu beweisen.... Dies  
 » ist um so mehr der Fall, wenn den Umständen gemäss,  
 » wie im gegebenen Fall, anzunehmen ist, dass der  
 » Steuerpflichtige eine erschöpfende Darlegung seiner  
 » Vermögens- und Einkommensverhältnisse hätte machen  
 » können, wenn er gewollt hätte. Eine persönliche Ein-  
 » vernahme ist für das Nachsterverfahren nirgends  
 » vorgeschrieben. Der Verkehr geschieht schriftlich.

» Sollte der Nachsteuerpflichtige die persönliche Ein-  
 » vernahme verlangen, so steht ihm natürlich auch dieser  
 » Weg offen. Herr Vögeli hat nie einen bezüglichen  
 » Wunsch geäussert. Bezüglich der Möglichkeit zur Bei-  
 » bringung des notwendigen Beweismaterials betreffend  
 » die Vermögenstaxation sei erwähnt, dass Herr Vögeli  
 » sicher auch für das Decolletage-Atelier in Grenchen  
 » Bücher führte, aus denen der damalige Stand des  
 » Vermögens ersichtlich gewesen wäre. Wenn aber auch  
 » für die ersten Nachsteuerjahre ein buchmässiger Ver-  
 » mögensausweis nicht möglich gewesen, so hätte dies  
 » doch für das letzte Jahr geschehen können und wäre  
 » dann ein Rückschluss auf die Vorjahre möglich ge-  
 » wesen. Der Nachsteuerpflichtige verweigerte aber die  
 » Beibringung eines Ausweises über den Vermögens-  
 » bestand konsequent. Die Behauptung, er habe über-  
 » haupt nie Vermögen besessen, kann keinesfalls als rich-  
 » tig angenommen werden, nachdem derselbe in seinen  
 » zurzeit eingereichten Steuererklärungen selber solches  
 » zur Versteuerung angemeldet hat. Es ist dieses Vor-  
 » gehen überhaupt kennzeichnend : einerseits die eigene  
 » Vermögensangabe in der Selbsttaxation und ander-  
 » seits nun die konsequente Bestreitung jeglichen Ver-  
 » mögensbesitzes. Wenn Herr Vögeli übrigens glaubte,  
 » mit der Versteuerung von 6000 Fr. Gehalt seine Steuer-  
 » pflicht bezüglich des Einkommens voll zu erfüllen,  
 » währenddem er effektiv 8400 Fr., resp. 12,000 Fr. be-  
 » zog, so kann nicht angenommen werden, dass ander-  
 » seits Vermögen deklariert worden, das nicht vorhanden  
 » gewesen sei (in seinem Schreiben vom 1. Oktober 1918  
 » spricht Herr Vögeli übrigens selber vom Verlust seiner  
 » kleinen Ersparnisse während seiner Fabrikation), son-  
 » dern es liegt die Annahme viel näher, dass die Ver-  
 » mögensdeklaration nach gleichen Grundsätzen er-  
 » folgt sei, wie diejenige für das Einkommen. Bei dem  
 » für die damalige Zeit verhältnismässig hohen Einkom-  
 » men des Rekurrenten ist die Annahme von jährlichen

» Ersparnissen durchaus begründet und übrigens vom  
 » Steuerpflichtigen durch seine eingereichten Selbsttaxa-  
 » tionen zugegeben. Es muss somit angenommen werden,  
 » dass in den Nachsteuerjahren Vermögen vorhanden  
 » war. »

*Das Bundesgericht zieht in Erwägung :*

3. — Die kantonale, im Entscheid Nr. 4041 vom 9. August endgültig festgesetzte Nachsteuer wird materiell nur insofern angefochten, als sie sich auf das Vermögen und dessen Ertrag bezieht ; es ist daher nicht recht verständlich, dass der Rekurrent in erster Linie die Aufhebung dieses Entscheides « in vollem Umfange » beantragt.

Der Regierungsrat war nach § 43 des Steuergesetzes unbestrittenermassen zuständig zur Auflage einer Nachsteuer. Es kann sich nur fragen, ob in der Art und Weise, wie er sie festgesetzt hat, Willkür oder sonst eine Rechtsverweigerung liege. Der Rekurrent behauptet, er habe während der Jahre 1913 bis 1917 überhaupt kein Vermögen gehabt. Indessen verlangt er damit nicht etwa die Rückerstattung der auf Grund der Vermögenstaxationen der Jahre 1914, 1916 und 1917 bezahlten Steuern, die auch höchstens etwa dann in Frage kommen könnte, wenn er — was nicht geschehen ist — den Beweis für die Unrichtigkeit der Taxationen erbracht hätte ; sondern es handelt sich dabei lediglich um ein Argument zur Bekämpfung der Nachsteuer für das Vermögen und dessen Ertrag. Der Regierungsrat nimmt an, dass die Steuern « hinterhalten » worden seien : im Jahre 1913 von einem Vermögen von 10,000 Fr. und einem Kapitalzins von 425 Fr., im Jahre 1914 von einem Vermögen von 15,000 — 4000 = 11,000 Fr. und einem Kapitalzins von 637 — 240 = 397 Fr., im Jahre 1915 von einem Vermögen von 20,000 Fr. und einem Kapitalzins von 850 Fr., im Jahre 1916 von einem Vermögen von 25,000 — 5000 = 20,000 Fr. und einem Kapitalzins von

1062 — 200 = 862 Fr., im Jahre 1917 von einem Vermögen von 30,000 — 10,000 = 20,000 Fr. und einem Kapitalzins von 1275 — 450 = 825 Fr.; gestützt auf diese Annahme wurde dem Rekurrenten die streitige Nachsteuer auferlegt.

Obwohl der Ausdruck « Nachsteuer » an sich bloss auf die Nachholung einer unterlassenen oder die Ergänzung einer ungenügenden Besteuerung hindeutet, so bezeichnet er im solothurnischen Steuerrecht, wie auch in demjenigen anderer Kantone, eine Finanzstrafe, die den Steuerpflichtigen oder seine Erben wegen einer Steuerhinterziehung trifft. Das solothurnische Steuergesetz spricht unter dem Titel « Strafbestimmungen » in § 40 von « Steuerunterschlagungen », in § 41 von « Fehlbaren » und « hinterhaltenen » Steuern und drückt damit deutlich aus, dass die Nachsteuer die Folge eines deliktischen Verhaltens bildet, wodurch die Festsetzung einer dem Gesetze entsprechenden Steuerauflage verhindert worden ist. Der Steuerpflichtige muss nach § 24 des Gesetzes eine Selbsttaxation wahrheitsgemäss vornehmen und kann gegen die Taxationen der untern Steuerbehörden an die obern rekurrieren. Gibt er dabei sein Einkommen oder sein Vermögen schuldhaft (im Sinne des Finanzstrafrechts) zu gering an und benachteiligt er dadurch den Staat, so begeht er das in § 41 getroffene Delikt der Steuerhinterziehung und, wenn er in der persönlichen Einvernahme vor der Bezirkssteuerkommission wissentlich falsche Angaben gemacht hat, nach § 42 das Delikt des « Steuerbetruges ». Dass es sich speziell in § 41 um ein Delikt und dessen Bestrafung handelt, ergibt sich auch daraus, dass diese Gesetzesvorschrift nicht bloss die einfache, sondern die drei- oder fünffache Nachzahlung der hinterzogenen Steuer vorsieht (vgl. AS 34 I S. 623). Über das Verfahren, das dem Entscheide des Regierungsrates über die Nachsteuer vorangehen muss, spricht sich weder das Steuergesetz noch die Vollziehungsverordnung aus. Es kann daher

nichts dagegen eingewendet werden, wenn es in der Praxis so geregelt ist, dass das Finanzdepartement, wie es hier geschah, zuerst eine Verfügung erlässt und der Steuerpflichtige sodann Gelegenheit erhält, hiegegen Einspruch zu erheben. Im übrigen setzt die Nachsteuer-  
 auflage nach § 41 des solothurnischen Steuergesetzes als Strafentscheid jedenfalls die Feststellung des objektiven und des subjektiven Tatbestandes der Steuerhinterziehung, eine *k o n s t a t i e r t e* « Steuerhinterhaltung », wie der Regierungsrat selbst ausführt, voraus (vgl. AS 34 I S. 624). Demgemäss musste diese Behörde im vorliegenden Falle, um den Rekurrenten mit der angefochtenen Nachsteuer für das Vermögen und dessen Ertrag belasten zu können, zunächst feststellen, dass er im Jahre 1913 ein Vermögen von 10,000 Fr. gehabt und dieses bis zum Jahre 1917 jährlich um 5000 Fr. zugenommen habe. Das ist nun zwar geschehen, aber in einer Weise, die vor Art. 4 BV nicht standhalten kann. Die Annahme, dass der Rekurrent das erwähnte Vermögen gehabt habe, stützt sich in erster Linie auf Angaben eines Dritten. Sodann nimmt der Regierungsrat an, dass der Rekurrent sich von seinem Einkommen jeweilen etwas habe ersparen können, und ferner schliesst er auch deshalb auf das Vorhandensein eines nicht versteuerten Vermögens, weil der Rekurrent in den Selbsttaxationen sein Einkommen zu niedrig angegeben hat und seine Angaben über steuerpflichtiges Vermögen von den Steuerbehörden im ordentlichen Taxationsverfahren nicht stets als richtig betrachtet worden sind. Zudem wird vom Regierungsrat darauf hingewiesen, dass der Rekurrent ohne Vermögen im Jahre 1917 kein eigenes Geschäft angefangen hätte. Allein all dies kann an und für sich unmöglich zur Schlussfolgerung führen, dass das vom Regierungsrat angenommene Vermögen vorhanden gewesen sei. Auf unkontrollierbare Angaben eines nicht genannten Dritten darf eine Verwaltungsbehörde ihren Entscheid, zumal wenn es sich um eine

Bestrafung handelt, nicht stützen; hier ist das um so weniger zulässig, als die Denunziation im vorliegenden Fall, wie sich aus der Abänderung der ursprünglichen Verfügung des Finanzdepartementes ergibt, ungenau oder unzuverlässig war. Dass der Rekurrent von seinem Einkommen hie und da etwas habe auf die Seite legen können, lässt sich aus den ordentlichen Vermögenstaxationen schliessen und wird von ihm auch nicht rundweg bestritten. Allein wieso hieraus ein Schluss auf die vom Regierungsrat angenommenen Vermögenszahlen gezogen werden könnte, ist nicht einzusehen. Bei der grossen Kinderzahl und seiner Stellung ist der Rekurrent gewiss nicht dazu gekommen, von seinem Gehalt, der in den Jahren 1913 und 1914 Fr. 8400 und später 12,000 Fr. betrug, jährlich 5000 Fr. zu ersparen, und selbst wenn dies auch angenommen werden könnte, so wäre damit das Vorhandensein eines Vermögens von 10,000 Fr. im Jahre 1913 noch in keiner Weise begreiflich gemacht. Auch die Tantiemen von 5600 Fr., die der Rekurrent, wie es scheint, in den Jahren 1914 und 1916 bezog, konnten nicht zu einem erheblich grösseren Vermögen, als im ordentlichen Taxationsverfahren festgestellt worden war, führen. Der Hinweis darauf, dass die Steuerbehörden in diesem Verfahren das Vermögen höher taxiert hätten, wenn ihnen das wirkliche Einkommen bekannt gewesen wäre, ist kaum ernst zu nehmen, da ja der Regierungsrat selbst mit der Herabsetzung der Einkommenstaxation für die Jahre 1913 und 1914 nicht auch eine entsprechende Reduktion der Vermögenstaxation für 1914 und 1915 verbunden hat. Obwohl sodann die Selbsttaxationen in Beziehung auf das Einkommen der Wirklichkeit nicht entsprachen und auch diejenigen, die das Vermögen betrafen, zum Teil ohne Widerspruch des Rekurrenten seinerzeit erhöht worden waren, so ist doch ohne weiteres klar, dass das nicht genügt, um annehmen zu können, das vom Regierungsrat festgestellte Vermögen sei vorhanden ge-

wesen. Dasselbe ist vom Umstand, dass der Rekurrent ein eigenes Geschäft eröffnet hat, zu sagen.

Der Regierungsrat stellt sich denn auch gar nicht auf den Standpunkt, dass Indizien vorlägen, die logischerweise nach der Erfahrung des Lebens zur Annahme des von ihm festgestellten Vermögens führten. Wie sich insbesondere aus der Beschwerdebeantwortung ergibt, geht er vielmehr grundsätzlich davon aus, dass eine Denunziation, wie sie hier vorliegt, rechtlich für die Feststellung einer ungenügenden Versteuerung genüge, sofern der Steuerpflichtige nicht den Beweis leistet, dass die von den Steuerbehörden aus der Mitteilung des Dritten gezogenen Schlüsse auf die Höhe seines Vermögens oder Einkommens unrichtig seien. Da der Denunziation einer Person, deren Name verschwiegen wird, irgendwelche Beweiskraft nicht zukommen kann, so beansprucht der Regierungsrat somit für sich das Recht, ohne hinreichenden Beweis, unter blossem Vorbehalt des Gegenbeweises, den objektiven Tatbestand einer Steuerhinterziehung festzustellen. Damit wird dem Steuerpflichtigen die Beweislast überbürdet; er kann danach wegen Steuerhinterziehung auf Grund einer blossen Denunziation verurteilt werden, wenn es ihm nicht gelingt, den — oft schwierigen oder unmöglichen — negativen Beweis dafür zu erbringen, dass die auf der Denunziation beruhende Annahme der ungenügenden Versteuerung unrichtig sei. Das steht mit dem elementaren, auch im Verwaltungsstrafverfahren geltenden Grundsatz des Strafrechts oder Strafprozesses, dass eine Verurteilung ohne Schuldbeweis (im weitesten Sinne) nicht erfolgen darf, in unlöslichem Widerspruch und stellt sich demnach als Rechtsverweigerung dar. Schon für das ordentliche Steuertaxationsverfahren wird die Auffassung vertreten, dass eine Feststellung von Vermögen und Einkommen ohne hinreichende Grundlage unzulässig sei und eine Steuerbehörde ohne schlüssige Indizien oder andern Beweis nicht über Selbsttaxationen hinausgehen

dürfe (vgl. FUISTING, Grundsätze der Steuerlehre, S. 230 ff., MYRBACH, Grundriss des Finanzrechts, S. 156). Sollte es aber auch nicht willkürlich sein, wenn die solothurnischen Steuerbehörden sich im ordentlichen Verfahren nicht hieran halten, sondern gestützt auf nicht genügend schlüssige Tatsachen nach freiem Ermessen das steuerpflichtige Einkommen oder Vermögen festsetzen und dem Steuerpflichtigen den Beweis der Unrichtigkeit ihrer Annahme aufbürden, so kann doch ein solches Vorgehen jedenfalls im Nachsteuerverfahren unmöglich zugelassen werden. Zu diesem Schlusse führt auch der Umstand, dass das Ergebnis der ordentlichen Steuerveranlagung regelmässig, soweit das Gesetz nichts anderes bestimmt, für das Gemeinwesen und den Steuerpflichtigen verbindlich ist und daher nur allenfalls auf Grund neu entdeckter Tatsachen oder Beweismittel nachträglich zu Gunsten der einen oder andern Partei abgeändert werden kann (AS 33 I 695 ff.; 34 I S. 26 u. 625; 45 I S. 271 ff.). Diese Rechtskraft der ordentlichen Steuerveranlagung lässt es zweifellos nicht zu, dass eine Behörde ohne neue schlüssige Indizien oder andern ausreichenden Beweis nachträglich die Unrichtigkeit ihres Ergebnisses feststellt, um gestützt hierauf den Steuerpflichtigen zur Zahlung von Nach- oder Strafsteuern anzuhalten. Die Entscheidungen des Regierungsrates über die Nachsteuerauflage sind somit, soweit sie das Vermögen des Rekurrenten und dessen Ertrag betreffen, wegen Verletzung des Art. 4 BV aufzuheben.

Immerhin ist dabei eine Einschränkung zu machen. Da der Rekurrent zugegeben hat, dass sein steuerpflichtiges Vermögen für das Jahr 1916 von der Kriegssteuergesetzkommission auf 10,000 Fr. taxiert worden ist, so darf hieraus geschlossen werden, dass er damals dieses Vermögen gehabt habe, während es im kantonalen ordentlichen Taxationsverfahren auf 5000 Fr. festgesetzt worden war. Der Regierungsrat konnte danach ohne Willkür annehmen, dass für das Jahr 1916 eine Steuerhinter-



ziehung in Bezug auf 5000 Fr. Vermögen und dessen Ertrag vorliege. Insoweit bleibt somit die erwähnte Nachsteuerauflage aufrecht.

*Demnach erkennt das Bundesgericht :*

1. Auf die Rekurse gegen die Entscheidungen des Regierungsrates des Kantons Solothurn Nr. 2800 vom 12. Juni und Nr. 4042 vom 9. August 1920 wird nicht eingetreten, ebenso nicht auf den Rekurs gegen den Entscheid Nr. 2799 vom 12. Juni 1920, soweit dadurch dem Rekurrenten wegen ungenügender Versteuerung des Gehaltes in den Jahren 1913 und 1914 eine Nachsteuer auferlegt worden ist.

2. Im übrigen werden die Rekurse teilweise im Sinne der Erwägungen gutgeheissen und demgemäss die Entscheidungen des Regierungsrates Nr. 2799 vom 12. Juni 1920 und Nr. 4041 vom 9. August 1920, soweit dadurch dem Rekurrenten wegen ungenügender Versteuerung von Vermögen und Kapitalzinsen eine Nachsteuer auferlegt wird, aufgehoben.

Vgl. auch Nr. 7, 14 und 15. — Voir aussi n° 7, 14 et 15.

## II. HANDELS- UND GEWERBEFREIHEIT

### LIBERTÉ DU COMMERCE ET DE L'INDUSTRIE

#### 5. Urteil vom 23. März 1921

##### i. S. Bierbrauerei am Uetliberg gegen Zürich.

Eine Verfügung, wodurch die Eröffnung eines Lichtspieltheaters wegen mangelnden Bedürfnisses nicht zugelassen wird, hält vor Art. 31 BV nicht stand.

A. — Nach § 2 einer zürcherischen Verordnung vom 16. Oktober 1916 «bedürfen die Errichtung und der

Betrieb von Kinematographentheatern der polizeilichen Bewilligung des Gemeinderates », die « nur erteilt werden darf, wenn die allgemeinen bau-, sicherheits-, gesundheits-, feuer- und verkehrspolizeilichen Anforderungen erfüllt sind ». Auf Grund dieser Bestimmung ersuchte die Bierbrauerei am Uetliberg den Gemeinderat von Örlikon um die Bewilligung zur Umwandlung eines ihr gehörenden, in Örlikon liegenden Saalgebäudes in ein Kinematographentheater. Der Gemeinderat wies das Gesuch ab, weil in Örlikon schon ein solches Theater besteht und er annahm, dass ein Bedürfnis für ein zweites nicht vorhanden sei. Dieser Entscheid wurde vom Regierungsrat des Kantons Zürich am 11. Dezember 1920 mit folgender Begründung bestätigt : « Im vorliegenden Rekursfalle handelt es sich um die Streitfrage, ob der Gemeinderat Örlikon pflichtig ist, die Errichtung und den Betrieb eines zweiten Kinematographentheaters in Örlikon zu bewilligen und auf die Prüfung des vorgelegten Projektes in bau-, sicherheits-, gesundheits-, feuer- und verkehrspolizeilicher Hinsicht einzutreten, obschon er davon überzeugt ist, dass kein Bedürfnis nach einem solchen Theater besteht und daher dessen Errichtung den Interessen des öffentlichen Wohls direkt widerstreitet. Diese Streitfrage kann nicht bloss durch die Interpretation von § 2 der Verordnung über die Errichtung und den Betrieb von Kinematographentheatern und Filmverleihgeschäften vom 16. Oktober 1916 entschieden werden ; vielmehr ist auf das Gesetz über das Markt- und Hausierwesen zurückzugreifen, zu welchem die zitierte Verordnung die blosser Ausführung umschreibt. Die Vorschrift des § 14 des Markt- und Hausiergesetzes delegiert den Ortspolizeibehörden ausdrücklich das Recht, die Bewilligung für Schaustellungen nach § 8, alinea e, des Gesetzes zu verweigern. Es handelt sich speziell um die Ausübung folgender Berufe : Menagerien, Panoramas, Bildergalerien, Karussells, Schauspieler, Sänger, Musikanten, Kunstreiter, Seiltänzer, Taschenspieler etc.