

---

**Schriftenreihe  
Finanzwirtschaft und Finanzrecht**

**80**

---

Francis Cagianut  
Klaus A. Vallender  
(Hrsg.)

---

## **Steuerrecht**

**Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts  
Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn**

○

**Sonderdruck**

Haupt

## Inhaltsübersicht

FRANCIS CAGIANUT, KLAUS A. VALLENDER Vorwort	9
FRANCIS CAGIANUT Der Steuerpflichtige und die Steuerordnung	13
LUTZ FISCHER Zur Methode und Aussagefähigkeit von internationalen Steuerbelastungsvergleichen als Grundlage für steuer- rechtliche Gestaltungsüberlegungen des Gesetzgebers	25
WOLFGANG GASSNER Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht	65
YVO HANGARTNER Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung	91
ANDREAS KLEY-STRULLER Die Beschwerde an das Bundesgericht gemäss Artikel 73 des Steuerharmonisierungsgesetzes	109
ERNST A. KRAMER Lateinische Parömien zur Methode der Rechtsanwendung	141
JOACHIM LANG Die Ausführung von Lücken in Steuergesetzen	159
PETER LOCHER Praktikabilität im Steuerrecht (unter besonderer Berück- sichtigung des materiellen Rechts der direkten Steuern)	189

## Die Beschwerde an das Bundesgericht gemäss Artikel 73 des Steuerharmonisierungsgesetzes

ANDREAS KLEY-STRULLER

### Inhaltsverzeichnis

I.	Einleitung	110
	A. Steuerrecht im Bundesstaat	110
	B. Problem des Artikels 73 Steuerharmonisierungsgesetz	111
	C. Das Steuerharmonisierungsgesetz als Rahmen- und Grundsatzgesetz	112
II.	Entstehung von Artikel 73 Steuerharmonisierungsgesetz	115
III.	Unterscheidung von Verwaltungsgerichts- und staatsrechtlicher Beschwerde	117
	A. Zweck	117
	B. Zunehmende Abgrenzungsschwierigkeiten	120
	C. Praxis des Bundesgerichts	121
	D. Welches ist das geeignete Rechtsmittel zur Pflege des Harmonisierungsrechts?	124
IV.	Lösung des Artikels 73 Steuerharmonisierungsgesetz	126
	A. Artikel 73 Steuerharmonisierungsgesetz als Sonderrecht	126
	B. Ausgestaltung der Steuerharmonisierungsbeschwerde des Artikels 73 Steuerharmonisierungsgesetz	128
	C. Verbleibender Anwendungsbereich der staats- rechtlichen Beschwerde	132
	D. Übergangsrecht	135
	E. Artikel 73 Steuerharmonisierungsgesetz als partielle öffentlichrechtliche Einheitsbeschwerde	135
V.	Zusammenfassung	138
		109

## I. Einleitung

### A. Steuerrecht im Bundesstaat

Die durch das Steuerharmonisierungsgesetz (StHG<sup>1</sup>) bewirkte weitgehende Angleichung der kantonalen Steuerrechtsordnungen wird ein neues Steuerzeitalter herbeiführen. So hat Ernst Höhn, der sich früh und massgeblich an den Harmonisierungsbestrebungen beteiligte<sup>2</sup>, darauf aufmerksam gemacht: "Die in der Vergangenheit durch die Standortkonkurrenz unter den Kantonen wesentlich inspirierte innovative Gesetzgebungspolitik der Kantone, welcher das schweizerische Steuerrecht wertvolle Impulse verdankt, wird damit zu Ende sein"<sup>3</sup>. Sollte sich das schweizerische Steuerrecht weiterhin fortentwickeln, so müssen die kreativen Impulse nunmehr vom Bundesgesetzgeber ausgehen<sup>4</sup>. Dieser Abschied von einem ausgeprägten Steuerrechts-Pluralismus ging nicht ohne föderalistischen Widerstand vonstatten.

Die bundesstaatliche Ordnung kommt auch im Bereich des Steuerrechts zum Ausdruck. So handelt es sich im Bundesstaat schweizerischer Prägung beim besonders wichtigen Recht der Einkommensteuer um parallele Kompetenzen von Bund und Kantonen<sup>5</sup>. Karl Löwenstein hatte freilich bereits in der Erhebung der Einkommensteuer durch den Bund das Ende des Föder-

<sup>1</sup> Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14.

<sup>2</sup> Vgl. HÖHN, Ernst, Das schweizerische Steuersystem als bundesstaatliches Problem, ASA 37 (1968/69) S. 1 ff.; HÖHN, Ernst, Grundsätzliche Probleme der Vereinheitlichung des schweizerischen Steuerrechts, in: Besteuerung der juristischen Personen und Steuerharmonisierung in der Schweiz, Bern/Stuttgart 1970, S. 43 ff.; HÖHN, Ernst/FORNEY, Albert/HÄFELIN, Ulrich/RÖTHELI, Alfred, Möglichkeiten der Durchsetzung der Steuerharmonisierung in der Schweiz, Bern/Stuttgart 1971; HÖHN, Ernst, Steuerharmonisierung in der Schweiz, Bern/Stuttgart 1975.

<sup>3</sup> HÖHN, Ernst, Steuerrecht, 7. Aufl., Bern 1992, S. 76; vgl. auch HÖHN, Steuersystem (FN 2), S. 15.

<sup>4</sup> Vgl. HÖHN (FN 3), S. 76.

<sup>5</sup> Vgl. HÖHN (FN 3), S. 63, 71 f.

ralismus gesehen: "Eine Bundeseinkommenssteuer, die dem Oberstaat die Haupteinnahmequelle überantwortet, ist überall das Totengeläute für den echten Föderalismus"<sup>6</sup>. Folgt man dieser Interpretation, so dürfte dieses Totengeläute auch in der Schweiz bald hörbar sein; das Steuerharmonisierungsgesetz des Bundes beschränkt die gliedstaatliche Selbständigkeit im Bereich der direkten Steuern stark<sup>7</sup>. Die parlamentarische Debatte im Ständerat war denn auch ausgesprochen föderalistisch orientiert; den Föderalisten hat sie das pointierte Diktum von Löwenstein bestätigt. Die Vorbehalte gegen das Steuerharmonisierungsgesetz gipfelten namentlich im Widerstand gegen den von Art. 73 StHG eingerichteten, neuartigen bundesgerichtlichen Rechtsschutz zur Durchsetzung des Harmonisierungsrechts.

### B. Problem des Artikels 73 Steuerharmonisierungsgesetz

Nach Art. 73 Abs. 1 StHG unterliegen Entscheide der letzten kantonalen Instanz, die eine in den Titeln 2-5 und 6 der in Kapitel 1<sup>8</sup> *geregelten Materie betreffen, der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht*. Beschwerdeberechtigt sind die Steuerpflichtigen, ferner die nach kantonalem Recht zuständige Behörde und die Eidgenössische Steuerverwaltung (Abs. 2). Schliesslich begrenzt Art. 73 Abs. 3 StHG die Entscheidungsbefugnis des Bundesgerichts auf eine Kassation des angefochtenen Entscheides.

Es stellt sich nun die Frage, welchen sachlichen Anwendungsbereich die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht in Fragen des Steuerrechts umfasst. Besteht nicht die Gefahr, dass das kantonale Steuerrecht im kantonalrechtlich vorbehaltenen Bereich der Steuerfreibeträge, Steuersätze und Tarife (Art. 42<sup>quinquies</sup> Abs. 2 Satz 2 BV) von der bundesgerichtlichen

<sup>6</sup> Vgl. Verfassungslehre, 3. Aufl., Tübingen 1975, S. 304.

<sup>7</sup> Mit Recht hat daher HÖHN, Steuersystem (FN 2), S. 17 f. die Ausarbeitung eines kantonalen Modellgesetzes vorgeschlagen; erst wenn diese Bemühungen fruchtlos verlaufen, solle ein Rahmengesetz des Bundes erlassen werden.

<sup>8</sup> Einfacher ausgedrückt sind dies die Art. 3-58 StHG.

Rechtsprechung im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde geradezu überrollt und einer einheitlichen Rechtspflege unterworfen wird? Haben die Kantone ihre Kompetenz zur Ordnung des Steuerrechts vor dem Hintergrund des Art. 73 StHG nunmehr ganz verloren?

Diese Fragen haben im Bundesstaat eine zentrale Bedeutung; sie wurden in der parlamentarischen Debatte ausgiebig und kontrovers diskutiert. Der heute geltenden Bestimmung merkt man das harte Ringen um die Richtigkeit der getroffenen Lösung kaum mehr an. Einzig die Beschränkung der bundesgerichtlichen Entscheidbefugnis auf eine reine Kassation mutet in der grundsätzlich reformatorischen Verwaltungsgerichtsbarkeit *zunächst*<sup>9</sup> etwas merkwürdig an.

Im folgenden soll die Zweckmässigkeit der von Art. 73 StHG eingerichteten Rechtspflege untersucht und auf ihre Zukunftstauglichkeit geprüft werden. Selbstverständlich ist vorab der Regelungsgehalt und -zweck des Steuerharmonisierungsgesetzes darzulegen; erst dann kann das Problem des zureichenden Rechtsschutzes im Bereiche des Harmonisierungsrechts näher dargelegt werden.

### C. Das Steuerharmonisierungsgesetz als Rahmen- und Grundsatzgesetz

Art. 42<sup>quinquies</sup> BV gibt dem Bund den verbindlichen Auftrag<sup>10</sup>, die Vorschriften über Steuerpflicht, Gegenstand und zeitliche Bemessung der Steuern, Verfahrensrecht und Steuerstrafrecht zu harmonisieren. Den Kantonen verbleibt nach Art. 42<sup>quinquies</sup> Abs. 2 Satz 2 BV die Bestimmung der Steuertarife, Steuersätze und der Steuerfreibeträge. Der Bund hat die Einhaltung der Harmonisierungsgrundsätze durch die Kantone zu überwa-

<sup>9</sup> Vgl. Art. 114 Abs. 2 OG. Siehe Abschnitt IV/B 2. Absatz.

<sup>10</sup> Vgl. CAGIANUT, Francis, Kommentar, N. 2 zu Art. 42<sup>quinquies</sup> BV, in: Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Basel/Zürich/Bern 1987 ff. (Loseblatt), Stand: 5. Lieferung.

chen. Ein Instrument dieser Überwachung ist nicht zuletzt auch die Einrichtung einer Bundesrechtspflege<sup>11</sup>. Mit dem Art. 73 StHG soll das Bundesgericht in die Lage versetzt werden, die Anwendung des kantonalen Steuergesetzes im Einzelfall auf die Übereinstimmung mit den bundesrechtlichen Harmonisierungsgrundsätzen zu überprüfen<sup>12</sup>. Bei Art. 42<sup>quinquies</sup> BV handelt es sich nach unbestrittener Lehrmeinung um eine Bundeskompetenz zur *Grundsatz- und Rahmengesetzgebung* im Bereich der direkten Steuern<sup>13</sup>. Mit einer Grundsatzgesetzgebung erhält der Bund die beschränkte Kompetenz, die grundlegenden und wichtigen Regelungen zu treffen. Der Bundesgesetzgeber kann indessen auch diejenigen weniger wichtigen Fragen behandeln, welche einer einheitlichen Regelung bedürfen<sup>14</sup>. Grundsatzgesetze richten sich nach ihrer eigentlichen Tragweite nur an die kantonalen Gesetzgeber. Erst die Bundeskompetenz zur Rahmengesetzgebung gibt dem Bund das Recht, unmittelbar anwendbares Recht zu setzen, das sich auch an die einzelnen richtet. Literatur und Rechtsprechung gebrauchen die beiden Begriffe vielfach synonym, was zu terminologischer Unsicherheit oder sogar zu Verwirrung führt<sup>15</sup>.

<sup>11</sup> Vgl. Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer vom 25. Mai 1983, BBl 1983 III 1 ff., insb. S. 147.

<sup>12</sup> Vgl. Botschaft (FN 11), S. 146.

<sup>13</sup> Vgl. CAGIANUT (FN 10), N. 4 und N. 7 ff. m.w.H.; CAVELTI, Ulrich, Die Durchsetzung der Steuerharmonisierungsgrundsätze, insbesondere die Rechtsmittel an das Bundesgericht nach Art. 73 StHG, ASA 62 (1993/94), S. 355 ff., insb. S. 355 f.

<sup>14</sup> Vgl. Gutachten des Bundesamtes für Justiz vom 12. Juli/7. September 1984, VPB 1985 Nr. 36, S. 228.

<sup>15</sup> Vgl. die klare Terminologie bei Jean-François AUBERT, *Traité de droit constitutionnel suisse*, vol. I, Neuchâtel 1967, S. 262 f. und *Supplément*, Neuchâtel 1982, S. 73 f. (Rahmengesetze, "lois-cadre" und Grundsatzgesetze, "lois de principes"); HANGARTNER, Yvo, *Staatsrecht I*, Zürich 1980, S. 71. Siehe zur verwirrenden Ständeratsdebatte Abschnitt II.

Das Steuerharmonisierungsgesetz muss – will es das Harmonisierungsziel<sup>16</sup> verwirklichen – relativ *detaillierte Regelungen* enthalten. Das Raumplanungsgesetz – um einen Vergleich mit einer anderen Grundsatzgesetzgebungskompetenz zu ziehen – genügt mit dem Grundsatz, wonach die Kantone Baugebiete und Nichtbaugebiete auszuscheiden haben, dem Raumplanungsziel der geordneten Besiedelung des Landes. Eigentliche Bauvorschriften des Bundes sind dafür nicht notwendig; im Gegenteil wären einheitliche gesamtschweizerische Regelungen gar nicht wünschbar. Im Bereich der Steuergesetzgebung würde ein derartiges Grundsatzgesetz hingegen nicht genügen. Das Ziel einer effektiven Harmonisierung verlangt vielmehr einen *ausgeprägten Detaillierungsgrad* der Harmonisierungsvorschriften. Beispielsweise hätte sich das Ziel von gesamtschweizerisch einheitlichen Steuererklärungsformularen mit einem Minimalgesetz nicht verwirklichen lassen. Zudem müssen die Harmonisierungsvorschriften derart abgefasst sein, dass sie dem Grundsatz nach durch den Rechtsanwender unmittelbar angewandt werden können. Die von der Bundesverfassung vorbehaltenen Bereiche kantonaler Regelungen (Art. 42<sup>quinquies</sup> Abs. 2 Satz 2 BV) müssen selbstverständlich vom Kanton ausgefüllt werden. Die Kantone haben ferner die zuständigen Behörden zu bestimmen. Das geltende Steuerharmonisierungsgesetz hat das Ziel einer in den wesentlichen Punkten vereinheitlichten Ordnung der direkten Steuern verwirklicht<sup>17</sup>; nur von daher wird verständlich, dass es von föderalistischen Kreisen nach wie vor in Frage gestellt wird.

<sup>16</sup> Vgl. HÖHN, Steuersystem (FN 2), S. 14, und CAGIANUT (FN 10), N. 1: Nicht zuletzt ist unter den Harmonisierungszielen auch die Schaffung eines einheitlichen Wirtschaftsgebietes, welches von volkswirtschaftlich schädlicher Steuerkonkurrenz der Kantone einigermassen frei ist, hervorzuheben.

<sup>17</sup> Vgl. Votum Meier, AmtlBullS 1986 163.

## II. Entstehung von Artikel 73 Steuerharmonisierungsgesetz

Der Bundesrat hatte in seiner Botschaft bereits die ersten beiden Absätze formuliert; das Parlament hat diese Bestimmungen nach vorübergehend angenommenen Änderungen<sup>18</sup> übernommen und lediglich die Wortfolge umgestellt<sup>19</sup>. Absatz 3 des bundesrätlichen Vorschlages behielt die staatsrechtliche Beschwerde in Steuerfragen ausserhalb des Harmonisierungsrechts vor. Im Parlament wurde diese Bestimmung gestrichen und stattdessen die noch zu beschreibende Entscheidbeschränkung auf eine reine Kassation eingefügt<sup>20</sup>.

Im Ständerat entwickelte sich eine eingehende Debatte um Sinn und Tragweite von Art. 73 StHG. Die Debatte zog zu Recht das gesamte Konzept des Steuerharmonisierungsgesetzes in Betracht. Es standen sich im Ständerat zwei Auffassungen gegenüber.

- a) In der einen Richtung *kristallisierte* sich an Art. 73 StHG eine föderalistische Ablehnung des gesamten Gesetzeswerks<sup>21</sup>. Ständerat Schmid brachte die Befürchtungen auf den Punkt<sup>22</sup>:

"Was bleibt letztlich noch kantonales Recht? Bei den Titeln 2 bis 5 und beim Titel 6 ... bleibt praktisch überall keine Wahl für die Kantone; da müssen wir das übernehmen. ... Wo wir keine Wahl haben, handelt es sich um Bundesrecht! Das hat aber zur Folge, dass nach dieser Auslegung ... praktisch alles vor Bundesgericht über die Verwaltungsgerichtsbeschwerde justitiabel ist. Ob das richtig ist, bezweifle ich. Da vertrete ich die Auffassung, es werde nicht besser, wenn wir dem Bundesgericht Tür und Tor öffnen, den Kantonen hineinzureden."

<sup>18</sup> Vgl. AmtlBullS 1986 600; CAVELTI, Durchsetzung (FN 13), S. 362; siehe zu diesem Vorschlag: Abschnitt IV/A.

<sup>19</sup> Vgl. Botschaft (FN 11), S. 313 f. (Art. 70 des Entwurfes).

<sup>20</sup> Vgl. Abschnitt IV/C.

<sup>21</sup> Ständerat Masoni sprach von einer "Austretensdebatte", AmtlBullS 1986 162.

<sup>22</sup> AmtlBullS 1986 601.

Diese in der Debatte unterlegene Minderheit hielt den Detaillierungsgrad des Steuerharmonisierungsgesetzes viel zu gross; man habe ein eigentliches Steuergesetz für die Kantone erlassen<sup>23</sup>. In der Debatte um das richtige Rechtsmittel kulminierten also die föderalistischen Vorbehalte gegen die Gesamtvorlage.

- b) Nach der *gegenteiligen und schliesslich obsiegenden Auffassung* lag es in der Absicht des Verfassungsgebers, den Bundesgesetzgeber mit einer eigentlichen Harmonisierung der kantonalen "Steuerrechte" zu beauftragen. Der vorliegende Entwurf stelle deshalb einen Mittelweg zwischen den Extremen dar<sup>24</sup>. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wurde daher, soweit es um die Anwendung des Bundesharmonisierungsrechts geht, als das zweckmässige Rechtsmittel angesehen<sup>25</sup>.

Die Debatte wurde zudem durch eine Verwirrung betreffend die *unmittelbare Anwendbarkeit des Harmonisierungsrechts* kompliziert. Ein Teil der Ständeräte ging von einem fehlerhaften Text der Bundesverfassung im Handbuch der Bundesversammlung aus. Bei Art. 42<sup>quinquies</sup> Abs. 3 BV war ein dritter Satz eingefügt, wonach der Bund gegenüber säumigen Kantonen die Bestimmungen der Bundesgesetzgebung für anwendbar erklären könne<sup>26</sup>. Ein derartiger Verfassungstext war indessen nie beschlossen worden. In der Folge entbrannte ein Streit um die unwichtige Frage der unmittelbaren Anwendbarkeit des Harmonisierungsrechts gegen säumige Kantone. Die Auseinandersetzungen dürften freilich theoretischer Natur gewesen sein. Kein Kanton wird sich *weigern*, die kantonale Steuergesetzgebung an das Steuerharmonisierungsgesetz anzupassen.

<sup>23</sup> Votum Muheim, AmtlBulls 1986 161, zu Recht widersprochen von Ständerat Binder, AmtlBulls 1986 163 und Ständerat Aubert, AmtlBulls 1986 601.

<sup>24</sup> Votum Meier, AmtlBulls 1986 163, weitergehende Forderungen erhob Ständerat Piller, AmtlBulls 1986 162.

<sup>25</sup> Votum Aubert, AmtlBulls 1986 601.

<sup>26</sup> Erst die Ständeräte Masoni und Schoch machten auf dieses Versehen aufmerksam, vgl. AmtlBulls 1986 162 f. und 164.

Träte dies wirklich ein, so stünde dem Bund ohnehin die Bundesexekution zur Verfügung<sup>27</sup>.

Insgesamt lassen sich den Diskussionen in der Bundesversammlung – mit der Ausnahme der Voten von Ständerat Jean-François Aubert – wenig Informationen über die Tragweite von Art. 73 StHG entnehmen. Die Lektüre der Beratungsprotokolle stiftet mehr Verwirrung als Klarheit, und bedauerlicherweise wurden die bunt gemischten Argumente von der Literatur aufgenommen und ohne systematische Auseinandersetzung wiederholt.

### III. Unterscheidung von Verwaltungsgerichts- und staatsrechtlicher Beschwerde

#### A. Zweck

Die Frage nach der Tragweite von Art. 73 StHG lässt sich nicht ohne grundsätzliche Überlegungen über das Verhältnis von Verwaltungsgerichts- und staatsrechtlicher Beschwerde beantworten. Die Abgrenzung zwischen beiden Rechtsmitteln ist bedeutsam für die Kognition (Überprüfungskompetenz), die Legitimation, die Verfahrensmaximen (Offizial- oder Rügeprinzip) und die Entscheidungsbefugnis (Reformation oder Kassation) des Bundesgerichts<sup>28</sup>. Die Abgrenzung ist indessen nicht einfach vorzunehmen, insbesondere fehlt es an klaren und eindeutigen Kriterien. Gerade im Steuerharmonisierungsrecht sind grundsätzlich beide Beschwerden denkbar:

- Als für beide Rechtsmittel zulässige Anfechtungsobjekte<sup>29</sup> liegen letztinstanzliche kantonale Entscheide vor. Mit der *Verwaltungsgerichtsbeschwerde*

<sup>27</sup> Vgl. Votum Aubert, AmtlBulls 1986 165 f.

<sup>28</sup> Vgl. KÄLIN, Walter, Das Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde, 2. Aufl., Bern 1994, S. 287; PFISTER, Alois, Staatsrechtliche und Verwaltungsgerichts-Beschwerde: Abgrenzungsschwierigkeiten, ZBJV 1985, S. 533 ff., insb. S. 564; CAVELTI, Durchsetzung (FN 13), S. 360 ff.

<sup>29</sup> Vgl. Art. 88 OG und Art. 98 lit. g OG.

de kann unter anderem die Verletzung des gesamten Bundesrechts gerügt werden; zum Bundesrecht gehört indessen nicht nur das materielle Bundesverwaltungsrecht, sondern insbesondere auch die verfassungsmässigen Rechte und die Staatsverträge. Mit der *staatsrechtlichen Beschwerde* kann vor allem die Verletzung verfassungsmässiger Rechte und von Staatsverträgen gerügt werden. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde übernimmt in ihrem Anwendungsbereich *vollumfänglich die Funktion der staatsrechtlichen Beschwerde*<sup>30</sup>. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde integriert dieses ausserordentliche Rechtsmittel vollständig in ihr Verfahren. Beide Rechtsmittel sind hinsichtlich des Rügenspektrums mindestens teilweise deckungsgleich. Dies bedeutet, dass die Bestimmung des zulässigen Rechtsmittels nicht nach den erhobenen Rügen erfolgen kann<sup>31</sup>. Da die staatsrechtliche Beschwerde absolut subsidiär<sup>32</sup> ist, kann die Frage ihrer Zulässigkeit *nur indirekt* beantwortet werden. Erst wenn feststeht, dass kein anderes Bundesrechtsmittel – namentlich die Verwaltungsgerichtsbeschwerde – offensteht, kommt die staatsrechtliche Beschwerde zum Zug<sup>33</sup>.

Die Sachlage ist also eine ganz andere als im Bereich der zivilrechtlichen Berufung und der strafrechtlichen Nichtigkeitsbeschwerde: Diese Rechtsmittel bestimmen sich *nach den erhobenen Rügen*. Die Verletzung des materiellen Bundeszivilrechts und des Bundesstrafrechts muss mit den ge-

<sup>30</sup> Vgl. BGE 104 Ib 120, 108 Ib 382, 110 Ib 257, 112 Ib 272, 114 Ia 77, 117 Ib 500, 118 Ib 132, 118 Ib 423f, 118 II 68; KÄLIN (FN 28), S. 287; BRUNSCHWILER, Carl Hans, Wie die Verwaltungsgerichtsbeschwerde die Funktion der staatsrechtlichen Beschwerde übernimmt, in: Mélanges Robert Patry, Lausanne 1987, S. 267 ff.; MOOR, Pierre, Droit administratif, vol. II, Berne 1991, S. 383; PFISTER (FN 28), S. 547. Nach PFISTER, Alois, Auf die Grundlage der Verfügung kommt es an, Mélanges André Grisel, Neuchâtel 1983, S. 722, sind die Rügenspektren beider Rechtsmittel identisch. Vgl. zur Entstehung beider Rechtsmittel die Ausführungen im folgenden Absatz.

<sup>31</sup> Vgl. KÄLIN, Walter/MÜLLER, Markus, Vom ungeklärten Verhältnis zwischen Verwaltungsgerichtsbeschwerde und staatsrechtlicher Beschwerde, ZBl 1993, S. 433 ff., insb. S. 437.

<sup>32</sup> Vgl. Art. 84 Abs. 2 OG.

<sup>33</sup> Vgl. BGE 119 Ib 382.

nannten beiden Rechtsmitteln vorgebracht werden. Dagegen ist die Verletzung verfassungsmässiger Rechte durch die obersten Instanzen der Kantone mit staatsrechtlicher Beschwerde zu rügen<sup>34</sup>. Die Praxis zur Abgrenzung von Verwaltungsgerichts- und staatsrechtlicher Beschwerde liess sich zuweilen fälschlicherweise von diesem einfachen und klaren Modell leiten<sup>35</sup>.

Der vom Bundesgesetzgeber vorgesehene Dualismus von staatsrechtlicher und Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist aus einer historischen Perspektive heraus nachgerade zwingend. Ursprünglich unterlagen fast alle Verwaltungsgebiete, noch als Materien kantonalen Rechts, zumindest der Kontrolle des Bundesgerichts<sup>36</sup> im Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde. Der Bund hat in diesem Jahrhundert zahlreiche Kompetenzen an sich gezogen. Die Überführung dieser Materien in den Kompetenzbereich des Bundes hat sie der bundesgerichtlichen Kontrolle entzogen. Als Kompensation für das eingetretene gerichtliche Rechtsschutzdefizit wurde deshalb 1928 beziehungsweise 1968 die Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach dem Enumerations- bzw. Generalklauselprinzip geschaffen. Gemäss Art. 97 Abs. 1 OG i.V.m. Art. 5 VwVG ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde grundsätzlich zulässig gegen "Anordnungen der Behörden im Einzelfall .. gestützt auf öffentliches Recht des Bundes"<sup>37</sup>. Bei der Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist die Rüge zulässig, Verfügungen der Bundesbehörden würden gegen verfassungsmässige Rechte verstossen. Würde man diese Rüge wie bei der Berufung und der strafrechtlichen Nichtigkeitsbeschwerde ganz ausschliessen, so könnte ein Beschwerdeführer seine verfassungsmässigen

<sup>34</sup> Vgl. Art. 43 Abs. 1 Satz 2 OG und Art. 269 Abs. 2 BStP. Vgl. zu einer hier relevanten Ausnahme FN 60.

<sup>35</sup> Die Kritik in diesem Punkt von KÄLIN (FN 28), S. 289 FN 44, am Bundesgericht (BGE 117 Ib 500) ist nicht berechtigt; das Bundesgericht rechtfertigt lediglich die mit Art. 73 StHG vergleichbare Spezialvorschrift des Art. 34 Abs. 1 i.V.m. Art. 5 RPG.

<sup>36</sup> Die Zuständigkeit von Bundesrat und Bundesversammlung zur Beurteilung von "Administrativstreitigkeiten" gemäss Art. 113 Abs. 2 BV wurde bis 1911 fast ganz abgebaut und dem Bundesgericht übertragen, vgl. Gutachten (FN 15), S. 239 f.

<sup>37</sup> BGE 112 V 113, 118 Ib 132.

Rechte gegenüber Bundesbehörden nicht zur Geltung bringen<sup>38</sup>, denn die staatsrechtliche Beschwerde ist nur gegen kantonale Akte möglich.

## B. Zunehmende Abgrenzungsschwierigkeiten

Der Dualismus von staatsrechtlicher und Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht beruht also auf der Vorstellung einer klaren Kompetenzabgrenzung zwischen Bund und Gliedstaaten. Mit dem Raumplanungsgesetz von 1979 hat nun eine Entwicklung in der materiellen Bundesgesetzgebung eingesetzt, welche mit dem dualistisch konzipierten Rechtsschutzsystem immer weniger zu vereinbaren ist. Danach erlässt der Bund nämlich zunehmend Grundsatz- und Rahmengesetze, welche die wichtigsten Fragen des zu regelnden Bereiches erfassen, den Kantonen aber noch die Ausfüllung der Detailfragen erlauben. Ein wichtiges Grundsatz- und Rahmengesetz ist auch das Steuerharmonisierungsgesetz. Im Bereich des Umweltschutzrechts hat der Bund eine weitgehende, konkurrierende Kompetenz erworben<sup>39</sup>. Das Querschnittproblem "Umweltschutz" durchdringt zahlreiche Rechtsgebiete und insbesondere die kantonale Gesetzgebung. Namentlich im Bereich des Raumplanungs-, Bau- und Umweltschutzrechts und neuerdings des Steuerrechts ergänzen, verbinden, verschränken und durchdringen sich die beiden Rechtskreise<sup>40</sup>; es handelt sich geradezu um ein *Amalgam der beiden Rechtsordnungen*. Schliesslich schöpft der Bundesgesetzgeber die vorhandenen Bundeskompetenzen vielfach nicht voll aus. Dies hat zur Folge, dass in einzelnen Sachgebieten Mischregelungen von eidgenössischem und kantonalem Recht anzutreffen sind. Das von Art. 97 i.V.m. Art. 5 VwVG vorausgesetzte dualistische Entweder-Oder von Bundes- oder kantonalem Recht wird dadurch immer mehr in Frage gestellt.

<sup>38</sup> Vgl. PFISTER (FN 28), S. 548.

<sup>39</sup> Vgl. FLEINER, Thomas, Kommentar, N. 84 zu Art. 24<sup>septies</sup> BV, in: Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Bern/Basel/Zürich 1987 f. (Loseblatt), Stand: 5. Lieferung; vgl. z.B. BGE 116 Ib 183 f.

<sup>40</sup> Vgl. KÄLIN (FN 28), S. 287; PFISTER (FN 28), S. 535.

## C. Praxis des Bundesgerichts

Rechtsprechung und Lehre nehmen trotz dieser veränderten Umstände weiterhin an, dass *die Rechtsgrundlage der angefochtenen Verfügung* für die Zulässigkeit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde entscheidend ist<sup>41</sup>. In den "gemischtrechtlichen"<sup>42</sup> Materien, wo eine Grundsatz- und Rahmengesetzgebung des Bundes zusammen mit einer kantonalen Ausführungsgesetzgebung oder konkurrierende Kompetenzen von Bund und Kantonen bestehen, nimmt das Bundesgericht nach einer Standardformulierung die folgende Prüfung vor, um das massgebliche Rechtsmittel zu bestimmen<sup>43</sup>:

- a) Bei einem eidgenössischen Grundsatzgesetz und selbständigem kantonalen Ausführungsrecht ist die staatsrechtliche Beschwerde zu ergreifen, soweit es um die Handhabe und Ausgestaltung des kantonalen Rechts geht. Dagegen ist eine Verwaltungsgerichtsbeschwerde einzureichen, soweit ein Rahmengesetz des Bundes unmittelbar Anwendung findet und dessen korrekte Anwendung zur Debatte steht<sup>44</sup>:

"In den Fällen, in denen Grundlage der Verfügungen einerseits selbständiges kantonales Recht, andererseits das öffentliche Recht des Bundes bildet, können letztinstanzliche Verfügungen der kantonalen Behörden mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde angefochten werden, soweit ausschliesslich eine Verletzung dieses Bundesrechts in Frage steht, während die Verletzung des selbständigen kantonalen Rechts mit staatsrechtlicher Beschwerde geltend zu machen ist, wobei die beiden Beschwerden dem Bundesgericht gegebenenfalls in einer einzigen Eingabe unterbreitet werden können. Blosser Grundsatz- oder Rahmenbestimmungen im öffentlichen Recht des Bundes, die zur Handhabe im Einzelfall der Ausführung durch selbständiges kantonales Recht bedürfen, bilden nicht Grundlage der Verfügung,

<sup>41</sup> Vgl. z.B. BGE 112 V 113, 118 Ib 132; PFISTER (FN 28), S. 549 ff.

<sup>42</sup> Vgl. KÄLIN/MÜLLER (FN 31), S. 444 ff.; KÄLIN (FN 28), S. 294 ff.

<sup>43</sup> BGE 119 Ib 383, 118 Ib 11, 118 Ib 234 je m.w.H.

<sup>44</sup> BGE 117 Ib 400 f., wo das Bundesgericht indessen die Bedeutung von Grundsatz- und Rahmengesetzen vermischt. Vgl. KÄLIN (FN 28), S. 295 f., oder KÄLIN/MÜLLER (FN 31), S. 445 m.w.H. Die bundesgerichtliche Praxis ist indes nicht immer konsequent, vgl. KÄLIN (FN 28), S. 296 FN 71.

die sich selber nicht auf solche Normen des öffentlichen Rechts des Bundes stützt. Sollte das angewendete selbständige kantonale Recht Grundsatz- und Rahmenbestimmungen des öffentlichen Bundesrechts widersprechen, so steht gegen die Verfügung die staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung des Grundsatzes der derogatorischen Kraft des Bundesrechts offen."

- b) Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist das richtige Rechtsmittel, wenn das kantonale Recht einen unselbständigen Charakter hat oder das selbständige kantonale Recht in einem *engen sachlichen Zusammenhang mit Bundesverwaltungsrecht* steht, dessen Anwendung zu prüfen ist<sup>45</sup>:

"Im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde sind auch auf unselbständiges kantonales Ausführungsrecht zum Bundesrecht gestützte Anordnungen zu überprüfen sowie auf übrigem kantonalem Recht beruhende Anordnungen, die einen hinreichend engen Sachzusammenhang mit der im Rahmen der Verwaltungsgerichtsbeschwerde zu beurteilenden Frage des Bundesverwaltungsrechts aufweisen. Soweit dagegen dem angefochtenen Entscheid selbständiges kantonales Recht ohne den genannten Sachzusammenhang zum Bundesrecht zugrunde liegt, steht ausschliesslich die staatsrechtliche Beschwerde zur Verfügung."

Pfister<sup>46</sup> hat nun eine auf den ersten Blick nützlich erscheinende Differenzierung eingeführt. Er orientiert sich insbesondere an der Aufrechterhaltung des Entweder-Oder<sup>47</sup> des Art. 97 OG i.V.m. Art. 5 VwVG. Danach ist nicht jede bei Erlass einer Verfügung zu beachtende Norm für den Rechtsweg massgebend, sondern nur jene Norm, "welche die Verfügung unmittelbar trägt, oder die Norm, die durch die Verfügung verwirklicht wird und aus der die Verfügung ihren Bestand und ihre Verbindlichkeit ableitet"<sup>48</sup>. Nach Pfister handelt es sich bei diesen Bestimmungen um *Basisnormen*, wogegen die übrigen auch zu beachtenden Normen als Bestimmungsnormen bezeichnet werden. Es kommt für die Zulässigkeit der Verwaltungsgerichts-

<sup>45</sup> BGE 119 Ib 383, 118 Ib 11, 118 Ib 234 je m.w.H.

<sup>46</sup> Vgl. FN 28, S. 549 ff.

<sup>47</sup> PFISTER (FN 28), S. 560, der sich in FN 52 seinerseits auf die bundesgerichtliche Praxis beruft.

<sup>48</sup> Vgl. PFISTER (FN 28), S. 550.

beschwerde also darauf an, ob die Basisnorm zum Bundes- oder zum kantonalen Recht gehört. Diese anschauliche Umschreibung leuchtet als Bild ein. In der Praxis lassen sich jedoch selbständiges und unselbständiges kantonales Recht gerade bei detaillierten Rahmengesetzen nicht immer auseinanderhalten<sup>49</sup>. Zudem ist unklar, wann ein enger Sachzusammenhang zum Bundesrecht besteht. Es handelt sich um Wertungen, die sich einer abstrakten Normierung oder Praxisgebung entziehen. Das Bundesgericht hat von Pfister zwar die Terminologie aufgegriffen, indem es zuweilen von der "Grundlage"<sup>50</sup> einer Verfügung spricht; es gibt aber keine klaren Kriterien zur Bestimmung des zutreffenden Rechtsmittels. Die bundesgerichtliche Praxis, die hier nicht umfassend dargestellt werden kann<sup>51</sup>, ist offensichtlich zu kompliziert<sup>52</sup>. Es ist dabei besonders fragwürdig, dass das Bundesgericht mit einem erheblichen Sachaufwand bereits beim Eintreten auf die Beschwerde die materielle rechtliche Frage vorweg beantwortet, ob Bundesverwaltungsrecht oder kantonales Verwaltungsrecht die Grundlage der angefochtenen Verfügung ist. Der Rechtssuchende profitiert indessen vom getriebenen gedanklichen Aufwand wenig; nicht selten gewähren nämlich die staatsrechtliche und die Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach ihrer Kognition denselben Rechtsschutz<sup>53</sup>. Die schwierige Frage der Unterscheidung der beiden Rechtsmittel bindet Kräfte, welche das Bundesgericht effektiver auf die materielle rechtliche Prüfung verwenden würde.

<sup>49</sup> KÄLIN (FN 28), S. 296 FN 70 macht zu Recht auf das Raumplanungsrecht aufmerksam, wo sich die Selbständigkeit noch gut erkennen lässt: Danach haben kantonale Normen, welche die bundesrechtliche Grundsatznorm ausführen (z.B. Nutzungsvorschriften und -zonen) einen selbständigen Charakter, vgl. BGE 118 Ia 115.

<sup>50</sup> BGE 117 Ib 401, 118 Ib 132.

<sup>51</sup> Vgl. aber KÄLIN/MÜLLER (FN 31), S. 433 ff., oder KÄLIN (FN 28), S. 286 ff.

<sup>52</sup> Vgl. die ausführliche Kritik bei KÄLIN/MÜLLER (FN 31), S. 453 f.

<sup>53</sup> Vgl. den folgenden Abschnitt III/D.

## D. Welches ist das geeignete Rechtsmittel zur Pflege des Harmonisierungsrechts?

Die Debatte um Art. 73 StHG nährt sich im wesentlichen von der Anschauung, dass es von eminenter Bedeutung sei, ob die staatsrechtliche oder die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zur Anwendung gelange<sup>54</sup>. Dieser Auffassung steht ein Votum von Ständerat Aubert diametral gegenüber<sup>55</sup>:

"La discussion est assez théorique, parce que la différence des pouvoirs d'examen dans le recours de droit public et dans le recours de droit administratif n'est finalement pas toujours très grande."

In der Tat besteht gerade im Hinblick auf die hier diskutierte Problematik praktisch *kein Unterschied zwischen den beiden Rechtsmitteln*, denn beide Rechtsmittel gestatten die volle Durchsetzung der Harmonisierungsgrundsätze gegenüber den Kantonen. In der Diskussion um die staatsrechtliche Beschwerde wurde nämlich zu wenig beachtet, dass die *Rüge der derogatorischen Kraft des Bundesrechts* zulässig ist<sup>56</sup>. Diese Rüge führt eine vollumfängliche Überprüfung des angefochtenen kantonalen Aktes auf die Vereinbarkeit mit Bundesrecht herbei und bietet damit einen für das Steuerharmonisierungsrecht genügenden Rechtsschutz. Es ist indessen nicht selbstverständlich, dass die *derogatorische Kraft des Bundesrechts* gemäss Art. 3 BV und Art. 2 Üb. Bst. BV im Rahmen der staatsrechtlichen Beschwerde wie ein verfassungsmässiges Recht behandelt wird<sup>57</sup>. Das Bundesgericht hat diesen zentralen Grundsatz des Bundesstaates früh<sup>58</sup> zur Geltung gebracht,

<sup>54</sup> So CAVELTI, Ulrich, Rechtsmittel an das Bundesgericht, Der Schweizer Treuhänder 1993, S. 602 ff., insb. S. 605; CAVELTI, Durchsetzung (FN 13), S. 359.

<sup>55</sup> AmtlBullS 1986 601.

<sup>56</sup> Vgl. zuletzt etwa BGE 119 Ia 354 m.w.H.; PFISTER (FN 28), S. 560; KÄLIN (FN 28), S. 42, 308 ff.

<sup>57</sup> Vgl. KÄLIN/MÜLLER (FN 31), S. 459; SALADIN, Peter, Kommentar zu Art. 2 Üb. Bst. BV N. 5 und 58, in: Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Basel/Zürich/Bern 1987 ff. (Loseblatt), Stand: 5. Lieferung.

<sup>58</sup> Vgl. bereits die Erwähnung in BGE 1, 84 (hinsichtlich des Vorranges des Art. 49 Abs. 6 BV); BGE 12, 548.

indem den einzelnen die Möglichkeit gegeben wurde, sich prozessual gegen bundesstaatliche Kompetenzüberschreitungen zu wehren. Bei diesem Beschwerdegrund steht also nicht ein verfassungsrelevantes Rechtsschutzbedürfnis des einzelnen im Vordergrund, als vielmehr die Durchsetzung eines wichtigen, objektivrechtlichen Organisationsgrundsatzes<sup>59</sup>. Es ist für die spezifische Verfassungsbeschwerde der staatsrechtlichen Beschwerde allerdings nicht charakteristisch, dass dieser Beschwerdegrund angerufen werden kann. Vielmehr kann der Beschwerdegrund auch in andern Bundesrechtsmitteln angerufen werden. So ist die Verletzung der derogatorischen Kraft des Bundesrechts in der zivil- und strafrechtlichen Nichtigkeitsbeschwerde und nicht etwa in einer separaten staatsrechtlichen Beschwerde zu rügen<sup>60</sup>. Die Rüge der Verletzung von Art. 2 Üb. Bst. BV und Art. 3 BV bringt also eine etwas fremdartige *Organisationsrechtspflege* in das Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erlaubt im Prinzip die Überprüfung derselben Rügen; allerdings wird die Diskussion bei letzterer unter dem Titel "Verletzung von Bundesrecht" geführt. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde übernimmt in ihrem gesamten Anwendungsbereich die *Funktion der staatsrechtlichen Beschwerde*<sup>61</sup>. Im Hinblick auf die Überprüfung des kantonalen Steuerrechts mit dem Harmonisierungsrecht bestehen also keinerlei Unterschiede. Die Unterschiede bestehen indessen hinsichtlich des Rügeprinzips und der Legitimation<sup>62</sup>. Im Grunde genommen sind beide Rechtsmittel gleichermaßen zur Beurteilung von Harmonisierungsbeschwerden (un-)geeignet. Es war daher folgerichtig, dass der Bundesgesetzgeber in Art. 73 StHG eine eigene, gewissermaßen *vermittelnde Lösung* getroffen hat.

<sup>59</sup> Vgl. KÄLIN (FN 28), S. 63.

<sup>60</sup> Vgl. BGE 116 II 217 m.w.H.; KÄLIN (FN 28), S. 321, 324; SALADIN (FN 57), N. 63.

<sup>61</sup> Vgl. Abschnitt III/A.

<sup>62</sup> Vgl. Abschnitt III/A.

#### IV. Lösung des Artikels 73 Steuerharmonisierungsgesetz

##### A. Artikel 73 Steuerharmonisierungsgesetz als Sonderrecht

Der Bundesgesetzgeber hat die komplizierten Abgrenzungsfragen grosszügig beiseite geschoben und eine eigene, und zwar *einfache Lösung* getroffen: Sämtliche letztinstanzlichen kantonalen Entscheide, die eine in den Art. 3 bis 58 StHG geregelte Materie betreffen, unterliegen "der" Verwaltungsgerichtsbeschwerde. Es ist von grosser Bedeutung, dass damit zur allgemeinen Rechtsmittelordnung des Bundes eine *lex specialis*<sup>63</sup> geschaffen wird. Die Bundesversammlung wollte *bewusst ein neuartiges, besonderes Rechtsmittel schaffen*<sup>64</sup>. So wurde in einem der parlamentarischen Entwürfe von Art. 73 Abs. 1 StHG die folgende Formulierung verwendet: "Gegen Entscheide der letzten kantonalen Instanz, die eine in den Titeln 2 bis 5 und 6 Artikel 59 bis 62 geregelte Materie betreffen, steht dem Steuerpflichtigen ... eine Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht zu"<sup>65</sup>. Nach der Absicht des Bundesgesetzgebers handelt es sich bei Art. 73 StHG nicht um die Verwaltungsgerichtsbeschwerde *gemäss Art. 97 ff. OG*. Die Bezeichnung dieser Beschwerde sui generis im Art. 73 StHG als "die Verwaltungsgerichtsbeschwerde"<sup>66</sup> ist irreführend, indem dieser Sprachgebrauch den Rechtsanwender auf die Art. 97 ff. OG verweist. Der effektive Sinn der Beschwerde gemäss Art. 73 StHG besteht in einer erheblichen Vereinfachung des Verfahrens. Die aus dem Umweltschutz- und Raumplanungsrecht bekannten *umfangreichen Abgrenzungserörterungen zur staatsrechtlichen und zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde sind irrelevant*. Der Bundesgesetzgeber

<sup>63</sup> So auch BGE 116 Ia 272 und RICHLI, Paul, Schlussbestimmungen, ASA 61 (1992/93), S. 475 ff., insb. S. 486; CAVELTI, Durchsetzung (FN 13), S. 360.

<sup>64</sup> Vgl. Votum Arnold, AmtlBullS 1986 167, Votum von Berichterstatter Binder, AmtlBullS 1986 600 f.; CAVELTI, Rechtsmittel (FN 54), S. 604; CAVELTI, Durchsetzung (FN 13), S. 362 f.

<sup>65</sup> Vgl. AmtlBullS 1986 600.

<sup>66</sup> Im folgenden wird die "Verwaltungsgerichtsbeschwerde" gemäss Art. 73 StHG deshalb in Anführungszeichen gesetzt.

hat die Arbeit des Bundesgerichts dadurch erheblich vereinfacht: Die Beschwerde gemäss Art. 73 StHG tritt vollumfänglich an die Stelle beider Rechtsmittel.

Art. 73 Abs. 1 StHG schafft Sonderrecht in bezug auf die *generelle Zulässigkeit "der" Verwaltungsgerichtsbeschwerde* an das Bundesgericht. Diese ist an sich gemäss Art. 97 Abs. 1 OG i.V.m. Art. 5 VwVG *nur* bei "Verfügungen gestützt auf öffentliches Recht des Bundes" möglich. Art. 73 Abs. 1 StHG "streicht" im Bereiche des Harmonisierungsrechts den Verweis auf Art. 5 VwVG<sup>67</sup>. Anfechtungsobjekt der Beschwerde gemäss Art. 73 StHG sind stets Veranlagungen direkter Steuern gemäss Harmonisierungsrecht und harmonisiertem kantonalen Steuerrecht. Im übrigen gelten – von den Sonderregeln der Art. 73 Abs. 2 und 3 StHG abgesehen – die allgemeinen Regelungen der Bundesrechtspflege gemäss Art. 97 ff. OG. Die Abweichungen zur allgemeinen Verwaltungsgerichtsbeschwerde gemäss Art. 97 Abs. 1 OG sind aber bedeutend genug, dass von einem eigenen Rechtsmittel, eben der *Steuerharmonisierungsbeschwerde*, gesprochen werden könnte.

Es sei hier nur am Rande vermerkt, dass Art. 34 Abs. 1 RPG ein entsprechendes Sonderrecht darstellt<sup>68</sup>. Art. 34 Abs. 1 RPG lässt die Verwaltungsgerichtsbeschwerde für Ausnahmegewilligungen gemäss Art. 24 RPG und Eigentumsbeschränkungen zu, die einer materiellen Enteignung gleichkommen. Letztere sind selbst dann *Anfechtungsobjekt*, wenn gar keine Verfügung im Sinne der tradierten Verwaltungsrechtslehre existiert<sup>69</sup>: Art. 34 Abs. 1 RPG verzichtet also auf den rechtswegbeschränkenden Verfügungsbegriff. Der Tatbestand einer behaupteten materiellen Enteignung genügt

<sup>67</sup> Botschaft (FN 11), S. 146.

<sup>68</sup> Vgl. Botschaft (FN 11), S. 147; RICHLI (FN 63), S. 486; MOOR (FN 30), S. 373 und 382, weist zu Recht auf weitere Rechtsmittel-Sonderregelungen hin: Art. 73 des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG), SR 831.40 und Art. 21 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1983 über den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland, SR 211.412.41.

<sup>69</sup> Vgl. Erläuterungen zum Bundesgesetz über die Raumplanung, EJPD, Bern 1981, S. 360.

bereits. Art 34 Abs. 1 RPG wurde deshalb erlassen, weil bereits das Bundesgericht innerhalb der damals noch kantonrechtlichen Eigentumsgarantie selbst eine Rechtsweggarantie ansiedelte<sup>70</sup>. Danach musste die Festlegung von Enteignungsentschädigungen letztlich durch ein Gericht geprüft werden. Art. 34 Abs. 1 RPG i.V.m. Art. 5 RPG hat dieses kantonale Verfahrensgrundrecht nun einfachgesetzlich auf die Bundesebene "transferiert", denn das Bundesgericht erfüllt letztinstanzlich im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde diese Rechtsweggarantie. Ebenso ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde bei Ausnahmebewilligungen (Art. 24 RPG) zulässig obwohl die Verfügung auf einer gemischten Rechtsgrundlage beruht<sup>71</sup>; die Sachlage ist hier also die gleiche wie im Harmonisierungsrecht<sup>72</sup>.

## B. Ausgestaltung der Steuerharmonisierungsbeschwerde des Artikels 73 Steuerharmonisierungsgesetz

Im Hinblick auf die *Legitimation* hält Art. 73 Abs. 2 StHG fest, dass die Steuerpflichtigen sowie die kantonale Behörde und die eidgenössische Steuerverwaltung beschwerdebefugt sind. Bei einer staatsrechtlichen Beschwerde wären die Adressaten einer Steuerveranlagung ebenfalls beschwerdebefugt, soweit sie sich auf verfassungsmässige Rechte (z.B. derogatorische Kraft des Bundesrechts oder Verbot der konfiskatorischen Besteuerung gemäss Art. 22<sup>ter</sup> Abs. 1 BV) berufen. Steuerharmonisierungs-

<sup>70</sup> ZIMMERLI, Ulrich, Die Rechtsprechung des Bundesgerichts zur materiellen Enteignung, ZBl 1974, S. 137 ff., insb. S. 139. Zudem kannten viele Kantonsverfassungen bei Streitigkeiten betreffend Enteignungsentschädigungen eine Rechtsweggarantie, vgl. z.B. noch Art. 4 Satz 3 der Verfassung des eidgenössischen Standes Zürich vom 18. April 1869, SR 131.211.

<sup>71</sup> Vgl. Art. 24 Abs. 2 RPG, der kantonale Ausführungsregelungen voraussetzt, und BGE 112 Ib 96, 116 Ib 10, 117 Ib 218 f.

<sup>72</sup> Art. 34 RPG und Art. 73 StHG gleichen sich auch im Hinblick auf die Behördenbeschwerde, vgl. Art. 34 Abs. 2 RPG und Art. 27 Abs. 3 der Verordnung über die Raumplanung vom 2. Oktober 1989, SR 700.1, wonach Gemeinden, Kantone und das Bundesamt für Raumplanung beschwerdeberechtigt sind.

und staatsrechtliche Beschwerde unterscheiden sich bezüglich der Beschwerdebefugnis der Verfügungsadressaten nicht grundsätzlich voneinander. Dagegen ist der staatsrechtlichen Beschwerde ein allgemeines Beschwerderecht des Gemeinwesens fremd. Im Verwaltungsverfahren wird indessen vielfach eine Behörde mit dem Beschwerderecht ausgestattet<sup>73</sup>, um die öffentlichen Interessen in einem Verfahren gewissermassen parteimässig zu vertreten. Insoweit ist die Behördenbeschwerde gemäss Art. 73 Abs. 2 StHG nichts Neues.

Art. 73 Abs. 3 StHG gestattet dem Bundesgericht indessen nur einen *kassatorischen Entscheid*. Diese Beschränkung der Entscheidbefugnis ist für das verwaltungsgerichtliche Verfahren atypisch, da in den Verfahrensgesetzen regelmässig kassatorische und reformatorische Entscheide vorgesehen sind<sup>74</sup>. Es ist allerdings an dieser Stelle deutlich hervorzuheben, dass das Bundesgericht selbst bei Verwaltungsgerichtsbeschwerden gemäss Art. 97 OG in aller Regel kassatorisch entscheidet und die Streitsache an die Vorinstanz zurückweist<sup>75</sup>. Die Sonderregel des Art. 73 Abs. 3 StHG wird daher *faktisch* kaum Auswirkungen haben. Soweit in besonderen Konstellationen das Rechtsschutzinteresse einen reformatorischen Entscheid erfordert, wird das Bundesgericht wie bei der staatsrechtlichen Beschwerde<sup>76</sup> ausnahmsweise reformatorisch entscheiden müssen.

Hinsichtlich der *Kognition* ist unklar, wie weit das Bundesgericht bei der Harmonisierungsbeschwerde gemäss Art. 73 StHG die Anwendung des kantonalen Steuerrechts überprüft. Es ist selbstverständlich, dass im Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde die Anwendung des (selbständigen oder unselbständigen) kantonalen Rechts<sup>77</sup> nur auf Grundrechtsverletzungen und

<sup>73</sup> Vgl. den Verweis der Art. 48 lit. b VwVG und Art. 103 lit. b und c OG.

<sup>74</sup> Vgl. Art. 114 Abs. 2 OG.

<sup>75</sup> Vgl. z.B. BGE 119 Ib 60, 117 Ib 235, 116 Ib 446, 320, 184, 114 Ib 158 m.w.H.

<sup>76</sup> Vgl. z.B. BGE 119 Ia 30 m.w.H., 111 Ia 46.

<sup>77</sup> Hinweis: Soweit die Kantone lediglich das Bundesrecht in ihren Steuergesetzgebungen *wiederholen*, liegt kein kantonales Recht vor, vgl. HANGARTNER (FN 15), S. 67; HÄFELIN, Ulrich/HALLER, Walter, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 3. Aufl., S. 123 f.

insbesondere auf Willkür geprüft wird. Im Verfahren der modifizierten Verwaltungsgerichtsbeschwerde gemäss Art. 97 Abs. 1 OG i.V.m. Art. 34 Abs. 1 RPG hatte jedoch das Bundesgericht die Anwendung des unselbständigen kantonalen Rechts wie Bundesverwaltungsrecht *frei* und die Anwendung des selbständigen kantonalen Rechts<sup>78</sup> nur auf Grundrechtsverletzungen hin geprüft. Man könnte bei der freien Prüfung unselbständigen kantonalen Rechts von einer "Kompetenzattraktion" des Bundesgerichts sprechen, welche in die kantonale Rechtsprechungsautonomie eingreift. Kommt es nun auch im Steuerharmonisierungsrecht zu einer solchen Kompetenzattraktion?

Diese Praxis zu Art. 34 RPG sollte modifiziert und m.E. keinesfalls auf Art. 73 Abs. 1 StHG übertragen werden. Die Rechtsmittelondervorschriften der Art. 34 Abs. 1 RPG und Art. 73 Abs. 1 StHG wollen nicht das Bundesgericht als "zentrales Verwaltungsgericht"<sup>79</sup> der Kantone einsetzen. Nach der allgemeinen Rechtsmittelsystematik des Bundesstaates sind *die Kantone* für die korrekte Anwendung und gerichtliche Kontrolle ihres Rechts verantwortlich. Vorbehalten bleiben die Kontrolle der Verfassungsmässigkeit ihres Gebarens insbesondere durch das Bundesgericht und die Einsetzung des Bundesgerichts als kantonales Organ gemäss Art. 114<sup>bis</sup> Abs. 4 BV. Grundsätzlich ist es nicht Aufgabe des Bundesgerichts, die Anwendung des kantonalen Rechts frei zu prüfen. Die Rechtsmittelondervorschriften des Art. 34 Abs. 1 RPG und des Art. 73 Abs. 1 StHG ändern an dieser Konzeption bundesstaatlichen Rechtsschutzes nichts. Ihre Rechtfertigung besteht nicht in einer Ausdehnung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung in Fragen des kantonalen Rechts hinein, als vielmehr in der *verfahrensrechtlichen Vereinfachung im vorgegebenen Rahmen der bundesstaatlichen Kompetenzordnung*. Denn das Sonderrechtsmittel erlaubt es dem Bundesgericht, die Kognition je nach zu prüfender Rüge anzupassen. Die "Kompetenzattraktion" bei unselbständigen oder selbständigem, in einem engen Sachzusammenhang zum Bundesrecht stehenden kantonalen Recht *entfällt* deshalb. Es ist

<sup>78</sup> Wozu das von Art. 24 Abs. 2 RPG vorbehaltene Recht gehört, vgl. BGE 112 Ib 96, 108 Ib 54 f.

<sup>79</sup> Siehe zu einem derartigen Vorschlag, der der bundesstaatlichen Ordnung widerspricht, KLEY-STRULLER, Andreas, Art. 6 EMRK als Rechtsschutzgarantie gegen die öffentliche Gewalt, Zürich 1993, S. 90 f.

nachdrücklich darauf hinzuweisen, dass Art. 73 StHG eine *lex specialis* darstellt, welche diese Diskussion überflüssig macht<sup>80</sup>. Im Rahmen des Art. 73 StHG richtet sich daher die Kognition des Bundesgerichts nach den für die staatsrechtliche Beschwerde geltenden Grundsätzen<sup>81</sup>. Seine Kognition ist damit auf die Überprüfung verfassungsrechtlicher Fragen beschränkt, wenn es um die Auslegung und Anwendung kantonalen Steuervorschriften geht, die nach Harmonisierungsrecht der Ausgestaltung und Regelung durch die Kantone vorbehalten bleiben<sup>82</sup>. Die steuerrechtliche Harmonisierungsbeschwerde übernimmt *sektoriell die Funktion der staatsrechtlichen Beschwerde*. Bundesrechtliche Harmonisierungsfragen sind hingegen selbstverständlich frei zu prüfen. Damit lassen sich alle Beschwerdefälle, die mit dem Sachbereich der Art. 3-58 StHG einen – selbst auch nur lockeren – Zusammenhang haben, *ohne ausufernde Eintretensdebatten* als Beschwerden gemäss Art. 73 Abs. 1 StHG entgegennehmen. Die bei der Grundsatz- und Rahmengesetzgebung sich auftürmenden Schwierigkeiten zur sinnvollen Unterscheidung von staatsrechtlicher und Verwaltungsgerichtsbeschwerde werden mit dem sonderrechtlichen "Einheitsrechtsmittel" des Art. 73 StHG überwunden.

Art. 98a OG i.V.m. Art. 73 StHG kommt wegen der allgemeineren Sondervorschrift des Art. 50 Abs. 1 StHG nicht zum Tragen. Gerade auch an dieser Besonderheit zeigt es sich, dass Art. 73 StHG *nicht* die allgemeine Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach Art. 97 ff. OG eröffnet. Art. 50 StHG sieht nach dem Einspracheverfahren des Art. 48 StHG ein Rekursverfahren bei einer gerichtlichen Instanz vor. Fakultativ ermöglicht Art. 50 Abs. 3 sogar eine zweite kantonale Gerichtsstanz, bevor das Bundesgericht ge-

<sup>80</sup> Gl.A. RICHLI (FN 63), S. 487; BEURET, Jean-Baptiste, Aperçu des exigences du droit fédéral concernant les instances cantonales de la justice fiscale, Revue jurassienne de Jurisprudence 1993, S. 299 ff., insb. S. 302.

<sup>81</sup> Diese Rechtsprechung gilt schon heute partiell bei der Verwaltungsgerichtsbeschwerde, wenn die Anwendung von selbständigem, aber in engem Sachzusammenhang zum Bundesrecht stehenden kantonalen Recht zu prüfen ist, vgl. z.B. BGE 118 Ib 393, 329; 117 Ib 139; 116 Ib 10 je m.w.H.

<sup>82</sup> Vgl. RICHLI (FN 63), S. 487 FN 50.

mäss Art. 73 StHG mit der Frage befasst wird<sup>83</sup>. Allerdings müssen die Kantone ihre Steuerrechtspflege nicht ändern, denn die ein- oder sogar zweistufige Verwaltungsgerichtsbarkeit hatte sich in der ersten Hälfte dieses Jahrhunderts im kantonalen Steuerrecht entwickelt. Schon früh haben die kantonalen Steuerrekurskommissionen im heiklen und für den einzelnen einschneidenden Bereich des kantonalen Abgaberechts eine unabhängige Verwaltungsrechtsprechung herbeigeführt. Das Steuerrecht hatte in der gerichtlichen Verwaltungsrechtspflege eine eigentliche Vorreiterrolle inne.

Diese rechtsstaatliche Vorreiterrolle des Steuerrechts ist deshalb interessant, weil der Bundesgesetzgeber mit der Harmonisierungsbeschwerde gemäss Art. 73 Abs. 1 StHG ein *neuartiges Rechtsmittel* geschaffen hat, welches die schwierige und eigentlich fruchtlose Abgrenzungsrechtsprechung von staatsrechtlicher und Verwaltungsgerichtsbeschwerde überwindet. Es war für den Bundesgesetzgeber naheliegend, im rahmenrechtlich eng abgesteckten kantonalen Steuerrecht ein Sonderrechtsmittel zu schaffen, welches die Durchsetzung des Rahmenrechts effektiv gewährleistet, die kantonale Rechtsprechungsautonomie jedoch nicht übermässig tangiert. Es handelt sich um eine zukunftsfruchtige Modelllösung<sup>84</sup>.

### C. Verbleibender Anwendungsbereich der staatsrechtlichen Beschwerde

Welchen Anwendungsbereich wird die staatsrechtliche Beschwerde in Steuersachen noch behalten? Die staatsrechtliche Beschwerde bleibt weiterhin möglich im abstrakten Normenkontrollverfahren gegen kantonale Steuergesetze und steuerrechtliche Verordnungen; das Anfechtungsobjekt der Harmonisierungsbeschwerde muss nämlich eine *Steuerveranlagung* (d.h.

<sup>83</sup> Das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990, SR 642.11, schafft mit den Art. 132 Abs. 1, 140 Abs. 1 und 145 Abs. 1 eine gänzlich parallele Ordnung.

<sup>84</sup> Vgl. Abschnitt IV/E.

eine Verfügung) sein<sup>85</sup>. Schliesslich ist die staatsrechtliche Beschwerde auch zu ergreifen, wenn steuerrechtliche Materien betroffen sind, die in den Art. 3-58 StHG *überhaupt nicht geregelt sind*. Dies ist etwa bei den vom Harmonisierungsrecht nicht erfassten indirekten kantonalen Steuern, wie den Besitz- und Aufwandsteuern oder der Erbschaftssteuer, der Fall<sup>86</sup>. Die staatsrechtliche Beschwerde gegen letztinstanzliche steuerrechtliche Verfügungen dürfte deshalb im Steuerrecht weiterhin eine gewisse Bedeutung behalten. Die Vorlage des Bundesrates zum Steuerharmonisierungsgesetz hatte die staatsrechtliche Beschwerde noch ausdrücklich vorbehalten; der Bundesgesetzgeber hat diese Selbstverständlichkeit zu Recht gestrichen<sup>87</sup>.

In der Literatur wurde in Anlehnung an die Ständeratsdebatte ausgeführt<sup>88</sup>, dass dort, wo das Steuerharmonisierungsrecht ein selbständiges kantonales Steuerrecht bestehen lasse, die Rüge der Verletzung des kantonalen Rechts mit der staatsrechtlichen Beschwerde erhoben werden müsse; nur wenn der Beschwerdeführer die Verletzung von Harmonisierungsrecht geltend mache, sei die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zu erheben. Selbständiges kantonales Steuerrecht bestehe insbesondere da, wo das Harmonisierungsrecht den Kantonen eine Wahlfreiheit lasse. Die umfassende Geltung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde im Sachbereich der Art. 3-58 StHG gemäss Art. 73 StHG sei deshalb "systemwidrig"<sup>89</sup>. Denn die Unterscheidung von Regelungsbereichen, wo die Kantone keine Wahlfreiheit beziehungsweise eine Wahlfreiheit haben, werde damit bedeutungslos, und Art. 73 StHG stelle einen Einbruch in die kantonale Hoheit dar. Es liege dann auch kein Rah-

<sup>85</sup> Vgl. Art. 48 Abs. 1 StHG.

<sup>86</sup> Vgl. CAGIANUT (FN 10), N. 4.

<sup>87</sup> Vgl. Botschaft (FN 11), S. 148 f. und 314 (Art. 70 Abs. 3 des Entwurfes).

<sup>88</sup> Vgl. namentlich CAVELTI, Rechtsmittel (FN 54), S. 602 ff.; CAVELTI, Durchsetzung (FN 13), S. 365; BEURET (FN 80), S. 302; RICHLI (FN 63), S. 487, verlangt in dieser Konstellation je eine staatsrechtliche Beschwerde (für den vom StHG nicht angesprochenen Sachbereich) und eine Verwaltungsgerichtsbeschwerde für den von Art. 3-58 StHG angesprochenen Bereich; vgl. auch Botschaft (FN 11), S. 149.

<sup>89</sup> Vgl. CAVELTI, Durchsetzung (FN 13), S. 359; CAVELTI, Rechtsmittel (FN 54), S. 604 f.

mengesetz mehr vor, sondern eine Steuerrechtsordnung, welche nicht nur für die Kantone, sondern unmittelbar auch für den Bürger verpflichtend wäre. Das sprengt aber den verfassungsmässigen Gesetzgebungsauftrag<sup>90</sup>.

Diese Auslegung des Art. 73 Abs. 1 StHG negiert die offenbare Absicht des Bundesgesetzgebers, *das Verfahrensrecht zu vereinfachen*, und möchte die Diskussion in offener Anlehnung an die missverständliche Ständeratsdebatte wieder auf die alte Unterscheidung zwischen selbständigem und unselbständigem kantonalen Recht zurückführen. Der Art. 73 StHG würde auf diese Weise *interpretatorisch "gestrichen"*, nachdem dies den föderalistisch gesonnenen Ständeräten in der Debatte nicht gelungen war. Diese "Streichungsinterpretation" missachtet *den wichtigen Grundsatz* in der allgemeinen Unterscheidung zwischen Verwaltungsgerichts- und staatsrechtlicher Beschwerde, wonach *die erhobenen Rügen keinen Einfluss auf die Wahl des zutreffenden Rechtsmittels haben*<sup>91</sup>. Die "Streichungsinterpretation" steht sodann in einem offensichtlichen Widerspruch zu den Gesetzgebungsmaterialien: Danach wollte der Bundesgesetzgeber nicht *"die"* Verwaltungsgerichtsbeschwerde gemäss Art. 97 OG realisieren, sondern eine Beschwerde sui generis, die sich in wichtigen Punkten von *der Verwaltungsgerichtsbeschwerde des Art. 97 OG unterscheidet*<sup>92</sup>. Schliesslich wäre diese Interpretation von Art. 73 StHG auch aus praktischer Sicht unvernünftig, denn jede Steuerveranlagung erfolgt *auch* in Anwendung kantonalen Tarife, Sätze und Freibeträge. Damit würde wiederum ein verfahrensökonomisch sinnloser Dualismus von staatsrechtlicher Beschwerde und Steuerharmonisierungsbeschwerde geschaffen. Die vom Bundesgesetzgeber beabsichtigte Verfahrensvereinfachung würde durch eine solche Praxis unterlaufen.

<sup>90</sup> So Votum Schmid, AmtlBullS 1986 161; CAVELTI, Rechtsmittel (FN 54), S. 605, und CAVELTI, Durchsetzung (FN 13), S. 357 f., folgt hier der Ständeratsdebatte.

<sup>91</sup> Vgl. Abschnitt III/A.

<sup>92</sup> Vgl. Abschnitt IV/A.

## D. Übergangsrecht

Gemäss Art. 72 Abs. 2 StHG findet nach dem 1. Januar 2001 das Steuerharmonisierungsrecht direkt Anwendung, wenn das kantonale Steuerrecht ihm widerspricht. Die kantonalen Rekurs- und Gerichtsinstanzen sowie das Bundesgericht dürfen nach dem 1. Januar 2001 kein Appellurteil<sup>93</sup> fällen und eine Beschwerde allein deshalb abweisen, weil das Bundesrecht der Umsetzung durch den kantonalen Gesetzgeber bedürfe. Damit wird auch festgehalten, dass die Kantone bis zum 1. Januar 2001 Zeit haben, ihr Steuerrecht anzupassen. Bis zu diesem Datum sind m.E. weder Beschwerden gemäss Art. 73 Abs. 1 StHG noch staatsrechtliche Beschwerden gemäss Art. 84 ff. OG wegen Widersprüchen zwischen Steuerharmonisierungsgesetz und kantonalem Steuerrecht zulässig. Bis zum 1. Januar 2001 lässt sich die derogatorische Kraft des Steuerharmonisierungsrechts *nicht gerichtlich* durchsetzen; vielmehr richtet sich das Harmonisierungsrecht bis zu diesem Stichtag nur an die kantonalen Gesetzgeber<sup>94</sup>.

## E. Artikel 73 Steuerharmonisierungsgesetz als partielle öffentlichrechtliche Einheitsbeschwerde

Der Bundesgesetzgeber hat mit Art. 73 StHG einen erstaunlichen Schritt gemacht: Er hat im Grunde genommen für den breiten Sachbereich des Steuerrechts die seit der Studienkommission Cavin diskutierte *öffentlichrechtliche Einheitsbeschwerde* realisiert<sup>95</sup>. In der bundesrätlichen Botschaft

<sup>93</sup> Vgl. AUER, Andreas, Die schweizerische Verfassungsgerichtsbarkeit, Basel/Frankfurt am Main 1984, N. 55; HANGARTNER, Yvo, Besprechung von BGE 118 Ia 341, AJP 1993 845 ff., Ziff. 18 m.w.H.

<sup>94</sup> Vgl. BEURET (FN 80), S. 302, der auch die gegenteilige Auffassung darlegt, wonach die Kantone das Harmonisierungsrecht für unmittelbar anwendbar erklären könnten; CAVELTI, Durchsetzung (FN 13), S. 366 f.

<sup>95</sup> Vgl. Bericht der Expertenkommission ("Dubs") für die Reorganisation der Bundesrechtspflege, Bern, Januar 1982, S. 21.

wird diese Neuerung indes nicht eigens ausgewiesen<sup>96</sup>. Im Rahmen der letzten grossen OG-Teilrevision wurde dieses allgemeine Postulat von der Expertenkommission Dubs früh fallengelassen. Dabei würde gerade die Einheitsbeschwerde das Bundesgericht erheblich entlasten. Sie hätte den weiteren Vorteil, dass die Kantone vor der befürchteten bundesgerichtlichen Bevormundung besser geschützt wären. Demnach dürfte das Bundesgericht sämtliche Fragen des kantonalen Rechts – wie bei der staatsrechtlichen Beschwerde – nur auf die Einhaltung der verfassungsmässigen Rechte und der Staatsverträge prüfen. Hingegen spielt es keine Rolle, wie selbständig oder in welchem engem oder entferntem Sachzusammenhang das kantonale Recht mit dem Bundesrecht steht. Art. 73 StHG stellt also eine föderalistische Lösung dar, welche den Rechtsschutz durch die bewirkten Entlastungseffekte noch verbessert. Wenn nicht alles täuscht, so bleibt das Steuerrecht zusammen mit dem Raumplanungsrecht<sup>97</sup> nämlich nicht der einzige Anwendungsbereich der Einheitsbeschwerde.

Der Vorentwurf für ein *Binnenmarktgesetz*<sup>98</sup> beschreitet nun ebenfalls den Weg von Art. 34 Abs. 1 RPG und Art. 73 Abs. 1 StHG und sieht gegen alle Beschränkungen des freien Zugangs zum Markt ein Beschwerderecht und letztinstanzlich die *Verwaltungsgerichtsbeschwerde* vor<sup>99</sup>. Der Verwaltungsrechtsweg ist wie bei der materiellen Enteignung nicht an den Verfügungsbegriff gebunden<sup>100</sup>, und wie bei Art. 73 Abs. 1 StHG spielt es auch keine Rolle, ob sich eine allfällige Verfügung auf kommunales,

<sup>96</sup> Vgl. Botschaft (FN 11), S. 146 ff.

<sup>97</sup> Vgl. Abschnitt IV/A.

<sup>98</sup> Vom 21. Januar 1994, vgl. den Text in AJP 1994 747 f.

<sup>99</sup> SCHWEIZER, Rainer J., Betrachtungen zum Vorentwurf eines Bundesgesetzes über den Binnenmarkt, AJP 1994 739 ff., insb. S. 741, hebt diesen Aspekt ebenfalls besonders hervor.

<sup>100</sup> Vgl. Art. 10 Abs. 1 und 2 des Vorentwurfs zu einem Binnenmarktgesetz. Von Bedeutung ist dies vor allem für die Submissionen, die in vielen Kantonen nicht als anfechtbare Verfügungen behandelt werden, vgl. CLERC, Evelyne/NICOLAS, Michel, La protection juridique des soumissionnaires dans le droit et la pratique des cantons, Baurecht 1993, S. 31 ff.

kantonales oder Bundesrecht stützt. Über die Frage des zweckmässigen Rechtsmittels könnte nun mit denselben Argumenten wie beim Steuerharmonisierungsgesetz operiert werden. Dabei ist entscheidend, dass die Wahl des Rechtsmittels keinen Einfluss auf die Kompetenz des Bundesgerichts hat. Denn der Beschwerdegrund der derogatorischen Kraft des Bundesrechts würde auch für eine relativ einheitliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde sorgen. Beim Binnenmarktgesetz ist freilich besonders wichtig, dass auch verfassungsfreie Marktbehinderungen angefochten werden können; die staatsrechtliche Beschwerde wäre hier vom Anfechtungsobjekt her ungenügend. Zudem lässt sich anführen, dass der Beschwerdegrund der derogatorischen Kraft des Bundesrechts einem verfassungsgerichtlichen Verfahren zum Schutze der Individualfreiheit gegen Akte der Kantone eher fremd ist und eigentlich seiner Natur nach mit einem ordentlichen Rechtsmittel geltend gemacht werden sollte<sup>101</sup>.

Das Problem der Unterscheidung von staatsrechtlicher und Verwaltungsgerichtsbeschwerde hat sich mit der zunehmenden Aktivität des Bundesrahmengesetzgebers immer mehr akzentuiert. Die Lehre hat deshalb in Anlehnung an den originellen Vorschlag der Studienkommission Cavin<sup>102</sup> mit Recht gefordert, dass der Bundesgesetzgeber das Problem lösen solle<sup>103</sup>. Damit liesse sich im Zeitalter der knappen Personalressourcen die "luxuriöse" Abgrenzungsrechtsprechung vermeiden, und das Bundesgericht hätte mehr Zeit, sich *direkt mit der Streitsache* zu befassen. Der Bundesgesetzgeber hat diese Lösung mit dem Art. 73 StHG in einem wichtigen Sektor getroffen; weitere Gebiete des besonderen Verwaltungsrechts werden mit grosser Wahrscheinlichkeit folgen. Um eine Zersplitterung in mehrere öffentlichrechtliche "Einheitsbeschwerden" zu vermeiden, wäre in das Organisationsgesetz der Bundesrechtspflege nach der Verwaltungsgerichts-

<sup>101</sup> Vgl. Abschnitt III/D.

<sup>102</sup> Vgl. Bericht der Expertenkommission (FN 95), S. 21.

<sup>103</sup> MOOR (FN 30), S. 384 f., sieht die staatsrechtliche Beschwerde als das künftige Einheitsrechtsmittel; vgl. KÄLIN/MÜLLER (FN 31), S. 462; SCHUBARTH, Martin, Nichtigkeitsbeschwerde - Staatsrechtliche Beschwerde - Einheitsbeschwerde?, AJP 1992 849 ff.

beschwerde gemäss Art. 97 ff. OG ein kurzer, allgemeiner Abschnitt einzu-  
fügen: "Das Bundesgericht als Instanz der öffentlichrechtlichen Einheits-  
beschwerde." Es ist zu hoffen, dass sich die geplante Totalrevision des  
Organisationsgesetzes der Bundesrechtspflege dieser Frage annehmen wird.

## V. Zusammenfassung

1. Der Bundesgesetzgeber hat sich bemüht, das harmonisierte kantonale Steuerrecht einer effektiven Rechtsprechung durch das Bundesgericht zuzuführen. Dies ist für die Zukunft des Steuerrechts von grösster Bedeutung, denn die Rechtsprechung wird die Harmonisierungsregeln überhaupt erst am Leben erhalten und sie weiterentwickeln.
2. Letztlich ist die Frage, ob die staatsrechtliche oder die Verwaltungsgerichtsbeschwerde das richtige Rechtsmittel für die Durchsetzung des Harmonisierungsrechts ist, von sekundärer Bedeutung. Denn beide Rechtsmittel erlauben die Überprüfung des kantonalen Steuerrechts und dessen Anwendungen auf die Vereinbarkeit mit dem gesamten Harmonisierungsrecht. Unterschiede in diesem Sachbereich bestehen nicht hinsichtlich der Kognition, sondern nur mit Blick auf die Beschwerdebefugnis und die Entscheidkompetenz, welche das Rechtsmittel dem Bundesgericht einräumt.
3. Art. 73 Abs. 1 StHG ist eine *lex specialis*, die sämtlichen Streitsachen im weiten Sachbereich des harmonisierten kantonalen Steuerrechts den Weg einer Art Verwaltungsgerichtsbeschwerde eröffnet. Die schwierige und wenig sinnvolle Abgrenzungsfrage staatsrechtliche oder Verwaltungsgerichtsbeschwerde wurde durch den Bundesgesetzgeber mit einem Federstrich entschieden. Somit spielt es für die Wahl des Rechtsmittels keine Rolle mehr, ob die "Grundnorm", auf die sich die Veranlagungsverfügung stützt, dem kantonalen oder dem Bundesrecht angehört oder ob das kantonale Recht selbständig oder unselbständig ist. Der Sache nach hat der Bundesgesetzgeber damit die *öffentlichrechtliche Einheitsbeschwerde* in einem ausserordentlich wichtigen Gebiet des besonderen

Verwaltungsrechts verwirklicht, auch wenn das Rechtsmittel in Art. 73 Abs. 1 StHG als "Verwaltungsgerichtsbeschwerde" bezeichnet wird. Zur Hervorhebung und Abgrenzung wäre die Bezeichnung "Steuerharmonisierungsbeschwerde" besser.

4. Das Bundesgericht kann mit dem Art. 73 Abs. 1 StHG nicht Rechtsprechungskompetenzen beanspruchen, die ausschliesslich Fragen der Anwendung und Auslegung des kantonalen Rechts betreffen. Denn Art. 73 Abs. 1 StHG schafft nur ein einheitliches Rechtsmittel für Fragen der Bundesrechtspflege. Da die Verwaltungsgerichts- und die Harmonisierungsbeschwerde stets die Funktion der staatsrechtlichen Beschwerde miteinschliessen, dürfen Fragen der Auslegung und Anwendung des kantonalen Rechts vom Bundesgericht nicht frei geprüft werden. Vielmehr darf das Bundesgericht bei diesen Fragen nur prüfen, ob die Auslegung und Anwendung des kantonalen Rechts nicht verfassungsmässige Rechte des einzelnen verletzt. Das Bundesgericht ist mit Ausnahme der punktuellen Ermächtigung des Art. 114<sup>bis</sup> Abs. 4 BV nie ein Verwaltungsgericht der Kantone und wäre deshalb auch gar nicht befugt, über solche Fragen zu befinden.
5. Art. 73 Abs. 1 StHG ist kein singuläres Sonderrecht; vielmehr kennen bereits Art. 34 Abs. 1 RPG sowie weitere Bundesgesetze entsprechende Normen. Das geplante neue Binnenmarktgesetz möchte ebenfalls diese Art der öffentlichrechtlichen Einheitsbeschwerde für Fragen des ungehinderten Zugangs zum schweizerischen Markt vorsehen. Es wäre zu begrüssen, wenn dieses Modell des Rechtsschutzes bei allen Bundesrahmengesetzen und bei Bundesgesetzen im Bereich konkurrierender Kompetenzen zwischen Bund und Kantonen Anwendung fände. Denn die aufwendige Abgrenzungsrechtsprechung liesse sich dadurch vermeiden, ohne dass ein Abbau an rechtsstaatlichem Schutz stattfände. Auf die Dauer sollte der Bundesgesetzgeber das Organisationsgesetz der Bundesrechtspflege um allgemeine Bestimmungen zur öffentlichrechtlichen Einheitsbeschwerde ergänzen.