

Sicherstellung und Arrest im Thurgauer Steuerrecht (Erschienen in **TAX PRAX THURGAU**, 2/1996)

Von *Patrik A. Häberlin*, lic. iur. Rechtsanwalt,

I. Einleitung

Der Fiskus tritt den Steuerpflichtigen als Gläubiger gegenüber und er steht mit seiner Steuerforderung im Vollstreckungsverfahren grundsätzlich auf gleichem Fuss wie jeder andere Betreibungsgläubiger. Es gibt in der Schweiz kein Sonderverfahren zur Steuervollstreckung. Dabei ist zu vermerken, dass der Staat, gemäss Art. 43 SchKG den Steuerschuldner, eingeschränkt, nur auf Pfändung oder auf Pfandverwertung betreiben darf, es sei denn, ein materieller Konkursgrund - insbesondere unredliches Verhalten des Schuldners - liege vor (Art. 190 SchKG). Auf Konkurs hin kann also der Fiskus selbst nicht betreiben (1).

Sind Veranlagungsverfügungen rechtskräftig, so sind sie gemäss Art. 80 Abs. 2 SchKG innerhalb des Kantonsgebietes einem gerichtlichen Urteil gleichgestellt. Ausserkantonale gilt die gleiche Regelung, da der Kanton Thurgau am 02. Juli 1973 dem Konkordat über die Gewährung gegenseitiger Rechtshilfe zur Vollstreckung öffentlich-rechtlicher Ansprüche vom 28. Oktober 1971 (2) beigetreten ist. Voraussetzung für die Vollstreckung öffentlich-rechtlicher Ansprüche gemäss Art. 4 dieses Konkordates ist unter anderem eine Rechtskraftbescheinigung der Instanz, bei der das zulässige Rechtsmittel einzulegen war bzw. eine Bescheinigung der Steuerbehörde, dass die Steuerveranlagung rechtskräftig geworden ist (Art. 4 lit. b).

Die im übrigen geltende Gleichheit der Waffen des Staates und der Privaten zur Wahrung ihrer Gläubigerrechte bedeutet, dass der Fiskus wie jeder andere Gläubiger ebenfalls zu den Sicherungsmitteln der Zwangsvollstreckung greifen kann. Dies heisst, dass die Steuerbezugsbehörde sicherheitshalber Vermögenswerte des Schuldners im voraus unter Arrestbeschluss legen lassen kann, damit sie in einer hängigen oder erst bevorstehenden Betreibung zur Exekution gebracht werden können oder sie kann andererseits versuchen, vom Schuldner der Vollstreckung bereits entzogene Aktiven mittels paulianischer Anfechtung wieder beizubringen (Art. 271 ff. und 285 SchKG) (3).

II. Sicherung des Steuerbezuges

A. Die Steuersicherstellung gemäss § 123 ff. aStG

Die Steuersicherstellung gemäss § 123 aStG hatte zum Ziel, dem Gemeinwesen Sicherheit für einen Steueranspruch zu bieten, dessen Verwirklichung aus bestimmten, beim Steuerpflichtigen liegenden Gründen gefährdet war. Sie hatte keinen Strafcharakter und sie konnte für rechtskräftig eingeschätzte wie für noch nicht rechtskräftig eingeschätzte Steuern angeordnet werden (4). Die Sicherstellung durfte jedoch nur unter bestimmten Voraussetzungen verlangt werden, so bei Fehlen eines Wohnsitzes in der Schweiz, was in der Regel ohne weiteres festgestellt werden konnte. Hingegen wurde der zweite Grund der Gefährdung des Steueranspruches ungenau umschrieben. Vorbereitungen zur Abreise, Fluchtgefahr, Beiseiteschaffung oder Veräusserung von Vermögenswerten, bei Ausländern deren Ausweisung durch die Fremdenpolizei, verschwenderische Lebensführung waren in der Praxis Gründe, die zur Sicherstellung führen konnten (5).

Die Vollstreckung der Sicherstellungsverfügung erfolgte entweder durch Betreibung auf Sicherstellung (Art. 38 und 43 SchKG) oder - sofern Arrestgründe im Sinne von Art. 271 SchKG vorlagen - durch Arrest (6). Sachlich zuständig für den Erlass eines Arrestbefehls war im Kanton Thurgau der Bezirksgerichtspräsident. Wurde der Arrest durch die zuständige Behörde bewilligt, so erging zu Händen des zuständigen Betreibungsbeamten ein Arrestbefehl gemäss Art. 276 SchKG. Damit war die justizmässige Überprüfung durch den Richter gewährleistet.

B. Sicherstellung und Arrest gemäss § 196 StG

1. Zur besseren Verständlichkeit der nachfolgenden Ausführungen sei vorerst einmal die ganze Bestimmung, die am 01. Januar 1993 in Kraft trat, zitiert:

«§ 196.

- 1) Hat der Steuerpflichtige keinen Wohnsitz in der Schweiz oder erscheint die von ihm geschuldete Steuer als gefährdet, kann die Steuerverwaltung auch vor der rechtskräftigen Feststellung des Steuerbetrages die Sicherstellung verlangen. Im Sicherstellungsentscheid ist der sicherzustellende Betrag anzugeben.
- 2) Die Sicherstellung ist in Geld, durch Hinterlegung sicherer, marktgängiger Wertschriften, Grundpfand oder Bankbürgschaft zu leisten.

- 3) Der Sicherstellungsentscheid kann durch Rekurs beim Departement angefochten werden; dieses entscheidet endgültig. Der Rekurs hemmt die Vollstreckung des Sicherstellungsentscheides nicht.
 - 4) Die Sicherstellungsverfügung gilt als Arrestbefehl nach Art. 274 des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs.»
2. Abs. I von § 196 StG entspricht im wesentlichen Art. 169 DBG, der Art. 118 Abs. 1 BdBSSt zum Vorbild hat. Im Unterschied zu Art. 169 Abs. 3 DBG, wonach der Steuerpflichtige Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht erheben kann, ist im Kanton Thurgau Rekursbehörde gemäss § 196 Abs. 3 StG das Departement für Finanzen und Soziales, also keine Gerichtsbehörde.

Sowohl gemäss Art. 170 DBG als auch gemäss § 196 Abs. 4 StG gilt die Sicherstellungsverfügung als Arrestbefehl nach Art. 274 SchKG. Art. 170 Abs. 2 DBG hält dabei fest, dass die Arrestaufhebungsklage nach Art. 279 SchKG nicht zulässig sei. Ein derartiger Hinweis findet sich nicht in § 196 StG. Es ist diesbezüglich aber Art. 78 des Steuerharmonisierungsgesetzes (StHG) zu berücksichtigen, wonach die Kantone berechtigt sind, Sicherstellungsverfügungen der zuständigen kantonalen Steuerbehörden den Arrestbefehlen nach Art. 274 SchKG gleichzustellen. Der Kanton Thurgau hat offensichtlich von diesem Recht Gebrauch gemacht. Art. 78 StHG stellt dann weiter fest, dass der Arrest vom zuständigen Betreibungsamt vollzogen wird und dass die Arrestaufhebungsklage nach Art. 279 SchKG - wie beim DBG - nicht zulässig ist. Im übrigen aber behalten alle anderen Bestimmungen des achten Titels des SchKG, d. h. des Arrestverfahrens, ihre Gültigkeit und finden Anwendung.

III. Die Gesetzmässigkeit der Sicherstellung

A. Die Rechtsprechung zum alten Recht

Gemäss Art. 44 SchKG geschieht die Verwertung von Gegenständen, welche aufgrund strafrechtlicher oder fiskalischer Gesetze mit Beschlag belegt sind, nach den zutreffenden eidgenössischen oder kantonalen Gesetzesbestimmungen. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu dieser Vorschrift hatten über die Voraussetzung und Wirkung einer solchen Beschlagnahme einzig die nach diesen Gesetzen zuständigen Straf- und Fiskalbehörden zu entscheiden. Die Betreibungs- und Konkursbehörden waren nicht befugt, einer strafrechtlichen oder fiskalischen Beschlagnahme eine eigene gegenteilige Verfügung entgegenzusetzen, die dann der betreibungsrechtlichen Beschwerde unterliegen würde. Die Gläubiger mussten sich gegen solche Beschlagnahme mit den Rechtsmitteln des Strafprozess- bzw. Fiskalrechts zur Wehr setzen. Das Bundesgericht hielt in BGE 107 III 115 dann weiter fest, dass die Kantone grundsätzlich für Steuer kein für sie günstigeres Vollstreckungsverfahren als jenes des SchKG schaffen dürften. Auch würden öffentlich-rechtliche Forderungen keine anderen Privilegien als die im Bundesrecht vorgesehenen (z. B. einzelne in Art. 219 Abs. 4 SchKG genannte Konkursprivilegien, gesetzliches Pfandrecht nach Art. 836 ZGB) geniessen. Dies bedeutete also, dass öffentlich-rechtliche Forderungen, bundesrechtliche Sondervorschriften vorbehalten, kein Privileg geniessen durften. In BGE 108 III 105 hielt das Gericht mit Bezug auf eine Sicherstellungsverfügung der Steuerverwaltung des Kantons Graubünden fest, dass eine solche Sicherstellungsverfügung insofern unbeachtlich sei, als sie einem Arrestbefehl im Sinne von Art. 274 SchKG gleichgestellt werde. Ebenso unbeachtlich sei ein durch die kantonale Steuerverwaltung gestützt auf das kantonale Steuergesetz erlassener Arrestbefehl. Zusammenfassend hielt das Gericht fest, dass Art. 170 GRStG in einem Gebiet Recht setzt, das ausschliesslich dem Bundesrecht vorbehalten ist (7). Dass das Bundesrecht selbst (in den Art. 118 und 119 BdBSSt) eine als Arrestbefehl im Sinne des Art. 274 SchKG ausgestaltete Sicherstellungsverfügung vorsehe, vermöge daran nichts zu ändern. Eine bundesrechtliche Sonderregelung ermächtigte die Kantone nicht, ähnliche oder gleiche Sondernormen einzuführen in einem Bereich, dessen Ordnung ausschliesslich Sache des Bundesgesetzgebers ist. Anders wäre es nur, wenn ein klarer Vorbehalt zu Gunsten der Kantone bestände. Das treffe aber gerade für Fälle der vorliegenden Art nicht zu. Dieses Urteil wurde denn auch in BGE 115 III 3 ff. bestätigt. Der Kanton Thurgau war somit auf den Erlass eines ordentlichen Arrestbefehls durch die zuständige Arrestbehörde angewiesen (8).

B. Die Regelung gemäss § 196 Abs. 4 StG

1. Vorerst sei noch einmal darauf hingewiesen, dass das Bundesgericht klar den Grundsatz aufstellte, dass öffentlich-rechtliche Forderungen kein Privileg geniessen dürften. Dieser Grundsatz erging jedoch unter dem Vorbehalt bundesrechtlicher Sondervorschriften. Dies hiess, dass ein klarer Vorbehalt zu Gunsten der Kantone bestehen musste (BGE 108 III 107).

Am 01. Januar 1993 trat das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 in Kraft. In Art. 78 StHG wird, wie bereits erwähnt, festgehalten, dass die Kantone Sicherstellungsverfügungen der zuständigen kantonalen Steuerbehörden den Arrestbefehlen nach Art. 274 SchKG gleichstellen können. Der Arrest werde vom zuständigen Betreibungsamt vollzogen und die

Arrestaufhebungsklage nach Art. 279 SchKG sei nicht zulässig. Der Kanton Thurgau hat von dieser Kompetenz in § 196 StG augenscheinlich Gebrauch gemacht. Nicht aufgenommen ins kantonale Steuergesetz wurden jedoch die Sätze 2 und 3 von Art. 78 StHG, wonach der Arrest vom zuständigen Betreibungsamt vollzogen wird und dass die Aufhebungsklage nach Art. 279 SchKG nicht zulässig ist.

2. Wie schon in Art. 42quinquies Abs. 3 BV vorgesehen, gewährt das StHG den Kantonen in Art. 72 Abs. 1 eine Anpassungsfrist von 8 Jahren seit Inkrafttreten des Gesetzes, somit bis zum 01. Januar 2001. Nach Art. 72 Abs. 1 StHG haben die Kantone jedoch den achtjährigen Spielraum lediglich für die Anpassung ihrer Gesetzgebung an die Vorschriften der Titel 2 - 6 StHG. Die Schlussbestimmungen - zu denen auch Art. 78 StHG gehört - finden sich jedoch im 8. Titel und sind somit sofort anwendbar (9). Der Bund überwacht die kantonalen Steuergesetze durch ein Vorprüfungsverfahren (10) und durch seine Beschwerdelegitimation gegen letztinstanzlich kantonale Entscheide (11). Das Bundesgericht besitzt bei der Überprüfung der kantonalen Steuergesetze auf ihre Harmonisierungskonformität zwar auch eine freie Rechtskontrolle, darf indessen, wenn eine Beschwerde sich als begründet erweist, nicht selber entscheiden, sondern ein Urteil lediglich kassieren (12). Die staatsrechtliche Beschwerde hat schliesslich nur noch dann Bedeutung, wenn ein Beschwerdeführer sich beschwert, ein kantonales (harmonisiertes) Steuergesetz sei unrichtig angewendet worden und wenn ein Bereich angefochten wird, welcher nicht von der Bundeskompetenz erfasst ist, mitunter wenn die Steuerbelastungselemente im engeren Sinn angefochten sind (13). Dies würde bedeuten, dass Art. 78 StHG direkt anwendbar ist und es somit keine Rolle spielt, dass die Sätze 2 und 3 von Art. 78 StHG in § 196 Abs. 4 StG nicht aufgenommen wurden.

3. Wie bereits erwähnt, handelt es sich beim StHG um ein Bundesgesetz, das mit Bezug auf die Zwangsvollstreckung eine Sonderregelung vorsieht, die es dem kantonalen Fiskus ermöglicht, eine Sicherstellungsverfügung zu erlassen, die gleichzeitig als Arrestbefehl nach Art. 274 SchKG gilt.

Man kann sich die Frage stellen, inwieweit Art. 78 StHG und damit § 196 Abs. 4 StG verfassungskonform sind (14). Die Frage ist aber letztlich müssig, da zwar Bundesrecht wie kantonales Recht sich an den von der Bundesverfassung gezogenen Rahmen halten müssen, doch allein das kantonale Recht unterliegt indessen der Kontrolle auf seine Verfassungsmässigkeit hin durch das Bundesgericht. Das Bundesrecht ist gegen eine solche Kontrolle durch Art. 113 Abs. 3 und Art. 114bis Abs. 3 BV «immunisiert». Dies gilt auch für das Steuerharmonisierungsgesetz und das in Anpassung an dessen Anforderungen erlassene kantonale Recht (15).

4. Angesichts dieser Tatsachen kann festgehalten werden, dass der Grundsatz, dass öffentlich-rechtliche Forderungen kein Privileg geniessen dürfen, mit der Regelung im StHG einmal mehr durchbrochen wurde. Damit wird der Fiskus gegenüber dem privatrechtlichen Gläubiger bevorzugt, da die Arrestaufhebungsklage gemäss Art. 279 SchKG nicht zulässig ist. Die Konsequenzen können für einen Schuldner ausserordentlich einschneidend sein, insbesondere in denjenigen Fällen, in denen Sicherstellung verfügt wird bei noch nicht rechtskräftig festgestellten, ja gar nur mutmasslichen Steuerforderungen. Mit diesem Verfahren können Vermögenswerte über Jahre blockiert werden, denn im Unterschied zu Art. 279 SchKG besteht für die Steuerbehörden keine Verpflichtung, in diesen Fällen ein beschleunigtes Verfahren vorzusehen, wie dies für die Arrestaufhebungsklage von Bundesrechts wegen gilt (16).

IV. Voraussetzungen für die Sicherstellung

Vorliegend interessiert der Tatbestand nicht, wenn der Steuerpflichtige keinen Wohnsitz in der Schweiz hat. Dies lässt sich i. d. R. ohne weiteres feststellen. Interessant ist demgegenüber die Frage, wann eine geschuldete Steuer als gefährdet erscheint. Lehre und Rechtsprechung stimmen darin überein, dass wirtschaftliche Verhältnisse des Steuerpflichtigen, die die Eintreibbarkeit der Steuerschuld zweifelhaft erscheinen lassen, für sich allein keine Gefährdung im Sinne des Gesetzes darstellen. Hinzukommen müssen vielmehr konkrete Handlungen. Denkbar wäre etwa die Wegschaffung von Vermögensstücken ins Ausland, vermögensvermindernde und verschwenderische Lebensführung, umfassende Schenkungen, Abtretung von Forderungen oder die Verflüssigung erheblicher Vermögensteile, wenn gleichzeitig der dringende Verdacht der Absetzung ins Ausland besteht (17). Das Bundesgericht teilt diese Auffassung ebenfalls (18). Es hält fest, dass die blosser Vermutung, dass die Forderung mangels Aktiven beim Pflichtigen vielleicht nicht eingetrieben werden kann, nicht als Sicherstellungsgrund genügt. Erforderlich sei vielmehr eine besondere Handlungsweise, welche die Steuerforderung als gefährdet erscheinen lasse. Welchen Motiven das gefährdende Verhalten entspricht, ist dabei unerheblich. Es genügt, dass die Handlung objektiv eine Steuergefährdung bewirkt. Eine Gefährdung ist schon dann anzunehmen, wenn sie glaubhaft gemacht wird, der strikte Nachweis kann nach dem Wortlaut des Gesetzes nicht verlangt werden und rechtfertigt sich nach der Natur der Sache nicht. In Erwägung 2d) führt das Gericht aus, dass eine Sicherstellung namentlich dann angezeigt sei, wenn der Steuerpflichtige Anstalten treffe, die darauf schliessen lassen, dass er Vermögenswerte dem Zugriff des Fiskus entziehen will, beispielsweise durch Verlagerung ins Ausland oder auf geheime Konten. Vermutungen genügen dabei nicht. Es müssen Indizien bestehen, die auf ein die Steuerforderung gefährdendes Verhalten schliessen lassen. Im zu beurteilenden Fall, der den Kanton Thurgau betraf, hatte der Beschwerdeführer dargelegt, dass er in S., unweit seines jetzigen Wohnortes, aufgewachsen sei, seit 1982 in W. wohne, seit 1982 verheiratet sei und drei schulpflichtige Kinder habe. Überdies wies er darauf hin, dass sich die Y AG seit 1989 in

Liquidation befinde. Um sie von dieser Gesellschaft zu lösen, habe er auf den 01. März 1989 die Einzelfirma X, mit Sitz in W. gegründet. Er sei zudem Eigentümer unter anderem eines Einfamilienhauses in W., einer Maisonette-Wohnung in H., sowie einer Wohnung in C. Das Bundesgericht hielt dann fest, dass dies jedenfalls Umstände seien, die nicht dafür sprechen, dass der Beschwerdeführer beabsichtige oder beabsichtigen könnte, sich ins Ausland abzusetzen. Auch die Zusammensetzung seines Vermögens, das aus Liegenschaften, Wertschriften und Bankguthaben bestehe, sei für einen Bauunternehmer nicht ungewöhnlich, sodass angenommen werden müsste, es sei das Ergebnis eines besonderen, auf Steuervermeidung angelegten Verhaltens.

Abschliessend sei auch mit Bezug auf die Voraussetzungen zur Sicherstellung auf BGE 119 III 93 verwiesen, worin das Bundesgericht ausführt, was man unter Beiseiteschaffen von Vermögensgegenständen versteht, nämlich Handlungen, mit denen der Schuldner Vermögensgegenstände verbirgt, verschenkt, zu Schleuderpreisen verkauft oder ins Ausland bringt. «Mit dem Arrestgrund des Art. 271 Abs. 1 Ziff. 1 SchKG soll der Gläubiger vor Machenschaften des Schuldners geschützt werden, die auf Vereitelung einer Belangung am schweizerischen Betreuungsort zielen». Auch dieser Entscheid ist für die Sicherstellung seitens der Steuerbehörden zu berücksichtigenden.

V. Überprüfbarkeit der Sicherstellungsverfügung

Das DBG sieht in Art. 169 Abs. 3 DBG vor, dass der Steuerpflichtige gegen die Sicherstellungsverfügung innert 30 Tagen nach Zustellung Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht erheben kann. Dies bedeutet, dass die Verfügung justizmässig überprüft werden kann. Demgegenüber sieht § 196 Abs. 3 StG lediglich vor, dass der Sicherstellungsentscheid durch Rekurs beim Departement angefochten werden kann, das endgültig entscheidet.

Die Regelung im § 196 Abs. 3 StG genügt meines Erachtens den Anforderungen von Art. 6 EMRK, zumindest in denjenigen Fällen, bei denen keine rechtskräftige Veranlagung vorliegt, nicht. Gerade angesichts der Schwere des Eingriffes muss gefordert werden, dass eine justizmässige Überprüfbarkeit vorzusehen ist. Sachgerecht wäre gewesen, dass das kantonale Steuerrecht die Weiterziehung der Verfügung an die Steuerrekurskommission vorgesehen hätte. Dies würde denn auch eher Art. 6 EMRK, das auch für Vollstreckungsverfahren teilweise Gültigkeit beansprucht, gerecht werden. Sofern ein zivilrechtlicher Anspruch zwangsvollstreckt werden muss, fällt das entsprechende Verfahren zwar nicht unter Art. 6 EMRK, wenn Bestand und Umfang des Rechts nicht mehr betroffen sind. Art. 6 ist jedoch anwendbar, wenn auch im Vollstreckungsverfahren eine neuerliche Entscheidung über das Recht selbst möglich ist bzw. nur schon eine Klage zur Verfügung steht, welche bei Obsiegen die Zwangsvollstreckung abwenden könnte (19). Es muss genügen hier darauf hinzuweisen, dass der Geltungsbereich des Art. 6 EMRK wichtige Verfahrensgarantien enthält (20) und direkte Auswirkungen auf die kantonale Verwaltungsrechtspflege hat (21). In rechtskräftigen Steuerverfahren würde Art. 6 EMRK wohl kaum Anwendung finden. Bei Beschlagnahmungen, die aber auf nicht rechtskräftigen Veranlagungen beruhen, muss jedoch die justizmässige Überprüfung gegeben sein. Es ist auch weiter darauf hinzuweisen, dass Art. 78 StHG lediglich die Arrestaufhebungsklage ausschliesst. Die übrigen Bestimmungen des Arrestverfahrens aber werden nicht ausgeschlossen und finden demnach Anwendung, nachdem ja der Fiskus keine weitergehende Privilegierung im Vollstreckungsverfahren geniessen. Dies bedeutet, dass beispielsweise Art. 273 SchKG auch bei Arrestbefehlen durch die Steuerverwaltung Anwendung finden könnte. So kann der Gläubiger haftbar gemacht werden für den aus einem ungerechtfertigten Arrest entstandenen Schaden und er kann gar zur Sicherheitsleistung angehalten werden (22). Schon allein deshalb ist die richterliche Überprüfbarkeit unerlässlich, denn es ist nicht anzunehmen, dass das Departement für Finanzen und Soziales die Steuerverwaltung in Einzelfällen zu einer Sicherheitsleistung verpflichten würde. Es braucht deshalb eine unabhängige richterliche Instanz.

Angesichts des schweren Eingriffes in die private Interessensphäre, die die Sicherstellung gemäss § 196 StG ermöglicht, ist meines Erachtens Abs. 3 nicht EMRK-konform, weshalb Abs. 3 mit Bezug auf den Rekurs beim Departement für Finanzen und Soziales nicht haltbar ist.

VI. Schlussbemerkung

Das Steuerharmonisierungsgesetz hat den Steuerbehörden ein wirksames Instrument zur Sicherstellung ihrer Steuerforderung in die Hand gegeben. Problematisch erscheint jedoch, dass im Unterschied zum Arrestverfahren nach Art. 271 ff. kein beschleunigtes Verfahren wie im Zivilprozessrecht vorgesehen ist. Das kann bedeuten, dass in Fällen, in denen die Steuerforderung nur mutmasslich bekannt ist, angesichts der mangelnden Verfahrensvorschriften zur Beschleunigung eines derartigen Veranlagungsverfahrens massivste Eingriffe in die Eigentumsrechte eines Pflichtigen erfolgen können. Es muss deshalb gefordert werden, dass das Instrument der Sicherstellung nur restriktiv gehandhabt wird und dass dem Betroffenen auch die Möglichkeit einer justizmässigen Überprüfung zusteht.

(1) K. AMONN, *Sicherung und Vollstreckung von Steuerforderungen*, ASA Band 47, Seite 438.

(2) RB 281.22.

(3) K. AMONN, a.a.O., S. 439.

- (4) REIMANN/ZUPPINGER/SCHERRER, *Kommentar zum Zürcher Steuergesetz*, Bd. III, § 199, N 1; W. MAUTE, *Kommentar zum Staats- und Gemeindesteuergesetz*, §123, N 2.
- (5) W. MAUTE, a.a.O.
- (6) § 124 aStG.
- (7) siehe Art. 64 Abs. 1 BV
- (8) W. MAUTE, a.a.O., S. 301.
- (9) U. CAVELTI, *Die Durchsetzung der Steuerharmonisierungsgrundsätze, insbesondere die Rechtsmittel an das Bundesgericht nach Art. 73 StHG*, in: ASA Bd 62, S. 366.
- (10) Art. 71 Abs. 1 und 2 StHG.
- (11) Art. 73 Abs. 2 StHG.
- (12) Art. 73 Abs. 3 StHG.
- (13) U. CAVELTI, a.a.O.
- (14) U. CAVELTI, a.a.O., S. 355, spricht sich zu Art. 42quinquies Abs. 2 BV und zum Problem der Grundsatzgesetzgebung aus. Er vertritt die Auffassung, dass die Grundsätze, die der Gesetzgeber zu erlassen hat, nur mittelbar anwendbares Recht enthalten, deren Normen grundsätzlich erst durch die Umsetzung in bundesrechtskonformes kantonales Recht für die Steuerpflichtigen anwendbar werden. Die Grundsatzgesetzgebung soll also nur die Kantone binden.
- (15) D. YERSIN, *Steuerharmonisierung und kantonales Recht*, in: ASA Bd. 64, S. 118.
- (16) siehe die Ausgestaltung in § 150 Ziff 12 der Thurgauer Zivilprozessordnung (ZPO).
- (17) StE 1984, B 99.1 Nr. 1; BLUMENSTEIN/LOCHER, *System des Steuerrechtes*, 5. A., S. 297, der von Wegschaffung von Vermögensstücken ins Ausland, ausserordentlichen Schenkungen, Abtretung von Forderungen usw. spricht.
- (18) StE 1995 B 99.1 Nr. 3.
- (19) MARK E. VILLIGER, *Handbuch der Europäischen Menschenrechtskonvention*, N 385.
- (20) A. HÄFLIGER, *Die Europäische Menschenrechtskonvention und die Schweiz*, S. 111 ff.
- (21) R. HERZOG, Art. 6 EMRK und kantonale Verwaltungsrechtspflege; BGE 120 Ia 25, worin festgehalten wird, dass die Kantone auch in den Fällen einen Art. 6 Ziff. I EMRK genügenden gerichtlichen Rechtsschutz sicherzustellen haben, in denen er nach der massgebenden kantonalen Gesetzgebung noch nicht besteht.
- (22) siehe auch BGE 113 III 95 ff.