Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.85/2004 /sza

Urteil vom 14. Januar 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Hungerbühler, Wurzburger, Müller,
Bundesrichterin Yersin,
Gerichtsschreiber Matter.

Parteien
X._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Peter Schaub,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich, Abteilung Spezialdienste, 8090 Zürich,
Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, 2. Kammer, Postfach 1226, 8021 Zürich.

Gegenstand
Art. 8, 9, 26 und 30 BV, Art. 6 EMRK
(Nachsteuern 1993-1996),

Staatsrechtliche Beschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, 2. Kammer, vom 4. Februar 2004.

Sachverhalt:
A.
X._____ war ab 1992 mit Kapitaleinlagen von insgesamt Fr. 53'000.– einer der ersten Kunden der Einzelfirma Y._____ Management, die den Anlagebetrug nach dem sog. "Schneeball"-System betrieb und über die im Juni 1998 der Konkurs eröffnet wurde.

Mit Einspracheentscheid vom 21. Juli 2003 verfügte das Kantonale Steueramt Zürich gegenüber X._____ für die Steuerjahre 1993 bis 1996 (Bemessungsperioden 1992 bis 1995) bei den Staats-und Gemeindesteuern eine Nachbesteuerung in der Höhe von Fr. 535'633.45 (inkl. Zinsen), auf Grund der bei der Y._____ Management realisierten und nicht deklarierten Vermögenserträge, nämlich:
1993: Fr. 124'000.–
1994: Fr. 375'000.–
1995: Fr. 519'000.–
1996: Fr. 769'000.–.

Mit Entscheid vom 16. Dezember 2003/4. Februar 2004 bestätigte das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich diese Veranlagung.
B.
Mit staatsrechtlicher Beschwerde vom 22. März 2004 beantragt X._____ dem Bundesgericht, den Entscheid des Verwaltungsgerichts wegen verschiedener Verfassungsverstösse (insb. Willkür, Verletzung der Eigentumgsgarantie sowie des Anspruchs auf rechtliches Gehör) aufzuheben und die Sache zur Neubeurteilung an das Verwaltungsgericht zurückzuweisen.

Das Verwaltungsgericht schliesst auf Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei. Das Kantonale Steueramt Zürich hat auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Mit Eingabe vom 26. April 2004 ersucht X._____ für das bundesgerichtliche Verfahren um unentgeltliche Rechtspflege und Verbeiständung.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Der angefochtene Entscheid ist ein kantonal letztinstanzlicher Endentscheid, gegen den auch auf Bundesebene kein ordentliches Rechtsmittel zur Verfügung steht (vgl. Art. 84 Abs. 2, Art. 86 Abs. 1 und Art. 87 OG). Der Beschwerdeführer ist zur Anfechtung des verwaltungsgerichtlichen Entscheids legitimiert (vgl. Art. 88 OG). Auf die gemäss Art. 89 OG fristgerecht eingereichte staatsrechtliche Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten.
1.2 Die staatsrechtliche Beschwerde ist, von hier nicht in Betracht fallenden Ausnahmen abgesehen, rein kassatorischer Natur (vgl. BGE 129 I 173 E.1.5 S. 176, mit Hinweis; grundlegend BGE 124 I 327 E. 4 S. 332 ff.). Soweit vorliegend mehr als die Aufhebung des angefochtenen Entscheids verlangt wird, kann auf die Eingabe des Beschwerdeführers nicht eingetreten werden.
1.3 Ebenfalls nicht einzutreten ist auf die Beschwerde insoweit, als sie nicht den Begründungsanforderungen von Art. 90 Abs. 1 lit. b OG genügt (vgl. dazu BGE 125 I 492 E. 1b S. 495; 71 E. 1c S. 76; 124 I 247 E. 5 S. 250; 119 Ia 197 E. 1d S. 201; 117 Ia 10 E. 4b S. 12; 110 Ia 1 E. 2 S. 3 f.; mit Hinweisen). Dasselbe gilt für unzulässige Noven, d.h. Gesichtspunkte, die erst vor Bundesgericht geltend gemacht werden, obwohl der Beschwerdeführer sie schon im kantonalen Verfahren hätten vorbringen können und müssen (vgl. BGE 128 I 354 E. 6c S. 357; 119 Ia 88 E. 1a S. 90; 118 Ia 20 E. 5a S. 26; 118 III 37 E. 2a S. 39; 107 Ia 187 E. 2 S. 190 f.; 102 Ia 76 E. 2f S. 79; 243 E. 2 S. 246 mit Hinweisen; Walter Kälin, Das Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde, 2. Auflage, Bern 1994, S. 369 ff.). Mit beiden Mängeln behaftet ist z.B. das Argument, die ursprünglichen Kapitaleinlagen seien zu Unrecht nicht von den Einkommensaufrechnungen ausgenommen worden.
2.
2.1 Einschätzungen bis und mit Steuerjahr 1998 werden im Kanton Zürich noch nach altem Recht vorgenommen (§ 269 Abs. 1 StG/ZH). Grundlage für die Besteuerung des Beschwerdeführers ist somit noch § 19 lit. c des Zürcher Gesetzes über die direkten Steuern vom 8. Juli 1951 (aStG/ZH). Danach sind namentlich Einkünfte aus beweglichem Vermögen, wie Kapitalzinsen, Gewinnanteile, Dividenden und andere Leistungen, die keine Rückzahlung des Kapitals oder des Gesellschaftsanteils darstellen, steuerbar.
Die vom Verwaltungsgericht in Anwendung dieser Bestimmung geschützten Einkommensaufrechnungen für die Steuerjahre 1993 bis 1996 umfassen einerseits die üblichen, allen Anlegern der Y._____ Management gutgeschriebenen bzw. ausbezahlten Kapitaleinlage-Renditen, andererseits spezifische Provisionsgutschriften zu Gunsten des Beschwerdeführers (unter der Bezeichnung "Gutschrift-Gewinnanteil" oder "Bonus Kapitalgewinn") für die Vermittlung neuer Kunden.

Für die steuerliche Erfassung dieser Gutschriften beruft sich das Verwaltungsgericht auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Realisierung von Vermögenserträgen in betrügerischen Schneeballsystemen im Allgemeinen und bei der Y._____ Management im Besonderen, namentlich das Urteil 2A.114/2001 vom 10. Juli 2001 in Sachen S. (publiziert in: StE 2001 B 21.1 Nr. 10). In diesem Fall hat das Bundesgericht erwogen, Einkommen gelte grundsätzlich dann als realisiert, wenn dem Steuerpflichtigen Leistungen zufliessen würden oder er einen festen Rechtsanspruch erwerbe, über den er tatsächlich verfügen könne. Im Falle der Vermögensanlagen bei der Y._____ Management seien bereits deren Bestätigungen über den angeblichen Vermögenszuwachs als einkommensbildend zu betrachten. Denn damit hätten die Anleger über ihren Anspruch auf den Vermögenszuwachs verfügen können, entweder indem sie sich die Gutschrift auszahlen liessen oder indem sie diese für weitere Anlagen im Sinne des Verwaltungsauftrages mit der Y._____ Management stehen liessen (vgl. auch StE 2003 B 21.1 Nr. 11; allgemein: ASA 66 377 E. 4; StR 2003 353).
2.2 Der Beschwerdeführer rügt, diese Aufrechnungen verstiessen gegen das Willkürverbot von Art. 9 BV, da ihnen vollumfänglich fiktive Gutschriften zugrunde lägen. Das gelte vorab für die gutgeschriebenen Renditen auf den ursprünglich getätigten Kapitaleinlagen. Mit der steuerrechtlichen Lehre sei davon auszugehen, dass es

sich bei solchen Gutschriften nicht um einkommensbildende feste Anwartschaften handle, sondern um besonders unsichere Forderungen, die keine Vermögenserträge zu begründen vermöchten. Als bloss fiktive Beträge habe sie übrigens auch die Konkursverwaltung beurteilt.

Willkürlich sei aber auch die Aufrechnung der angeblichen Vermittlungsprovisionen. Der Beschwerdeführer sei ein Anleger wie jeder andere gewesen. Zwar habe er insofern eine gewisse Sonderstellung gehabt, als er Y._____ persönlich gekannt und naiv bewundert habe, weshalb er diesem auch mit einfachen administrativen Hilfeleistungen zu Diensten gewesen sei. Von dessen betrügerischen Machenschaften habe er indessen nichts gewusst. Auch habe er keine Kundenwerbung betrieben. Die über die Einlagen-Renditen hinausgehenden Gutschriften seien "eine Art Provision ohne Vertragsgrundlage" oder aber Schenkungsversprechen dafür, dass er seine Erträgnisse stehen gelassen habe und viele Leute aus seinem Umfeld ihr Geld ebenfalls bei der Y._____ Management investiert hätten. Da diese Versprechen unvollzogen geblieben seien, seien sie nicht der (Schenkungs-)Steuer unterworfen, sondern mit dem Konkurs hinfällig geworden. Ansonsten sei als mögliche Rechtsgrundlage für die genannten Gutschriften eventuell eine abstrakte Schuldanerkennung oder aber eine Geschäftsführung ohne Auftrag anzunehmen. Selbst dann läge aber keinesfalls realisiertes Einkommen vor.
2.3 Willkür in der Rechtsanwendung liegt nach der Rechtsprechung nicht schon vor, wenn eine andere Lösung ebenfalls vertretbar erscheint oder sogar vorzuziehen wäre. Das Bundesgericht weicht vom Entscheid der kantonalen Behörde nur ab, wenn dieser offensichtlich unhaltbar ist, zur tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtssatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft. Vorausgesetzt ist sodann, dass nicht bloss die Begründung des Entscheides, sondern auch das Ergebnis unhaltbar ist (vgl. BGE 128 II 259 E. 5 S. 280 f., mit Hinweisen).
2.4 Davon ausgehend ist eine willkürliche Rechsanwendung durch das Verwaltungsgericht nicht ersichtlich.
2.4.1 Keineswegs unhaltbar ist es, wenn das Verwaltungsgericht vorab angenommen hat, die dem Beschwerdeführer unter der Bezeichnung "Gutschrift-Gewinnanteil" oder "Bonus Kapitalgewinn" ausgewiesenen Beträge bildeten Vermittlungsprovisionen für die Anwerbung neuer Kunden.

In Bezug auf die Stellung des Beschwerdeführers gegenüber der Y._____ Management weist die Beschwerdeschrift beträchtliche Auslassungen und Ungenauigkeiten auf. Zum Teil sind die Vorbringen aktenwidrig oder sogar widersprüchlich: So behauptet er, nicht aktiv Werbung betrieben zu haben. Auch habe er nicht Personen davon zu überzeugen versucht, ihr Geld bei der Y._____ Management anzulegen. Im nächsten Satz spricht er aber von einer "Entschädigung dafür, dass ich Neuanleger brachte" (vgl. S. 16 der Beschwerdeschrift; siehe auch das Protokoll der persönlichen Anhörung des Beschwerdeführers durch das Kantonale Steueramt vom 9. Dezember 2002). In einer Aktennotiz des Kantonalen Steueramts Zürich nach einer Besprechung vom 25. Oktober 2002 wird der Rechtsvertreter des Beschwerdeführers mit folgendem Satz zitiert: "Der Pflichtige hat lediglich Kunden vermittelt; insgesamt ca. 300, vor allem Familienmitglieder, Freunde, Kollegen".

Der "Zusammenfassende Bericht" der Kantonspolizei Zürich zuhanden der Bezirksanwaltschaft III für den Kanton Zürich vom 12. April 1999 enthält zur Rolle des Beschwerdeführers u.a. folgende Feststellungen (vgl. insb. S. 21, 25, 30-31, 34): Von den insgesamt 354 Geschädigten der Y._____ Management betreute Y._____ selbst nur 88. Daneben besorgte der Beschwerdeführer im Auftragsverhältnis (gemäss eigenem Brief vom 17. Juli 1997 an seine Bank) für die Y._____ Management die Verwaltungsaufgaben gegenüber den restlichen 266 Kunden, die anscheinend von ihm angeworben worden waren (oder aber in gewissen Fällen von Drittpersonen auf Unterprovisionsbasis). Diese Anleger leisteten ihre Kapitaleinlagen direkt auf das Privatkonto des Beschwerdeführers. Danach verlief die Gutschrift bzw. Auszahlung ihrer Vermögenserträge jeweils so: Monatlich übermittelte Y._____ die angeblich von ihm erwirtschaftete Rendite-Quote an den Beschwerdeführer. Dieser berechnete für jeden der von ihm betreuten Kunden den jeweiligen Gewinnbetrag, indem er die Quote zur vorherigen Kapitalgutschrift hinzurechnete. Davon stand die Hälfte dem Anleger selbst, je ein Viertel der Y._____ Management und dem Beschwerdeführer zu. Dieser nahm auf Verlangen die Auszahlung an Kunden vor und überwies den Gewinnanteil der Y._____ Management auf deren Konto.

Demnach ist es auf jeden Fall vertretbar, wenn das Verwaltungsgericht in Bezug auf die monatlichen "Gutschriften-Gewinnanteile" angenommen hat, es handle sich um Vermittlungsprovisionen. Der Beschwerdeführer ist selber von einem Auftragsverhältnis ausgegangen. Die nun im Nachhinein von ihm behaupteten anderen rechtlichen

Qualifikationen fallen angesichts der vom Verwaltungsgericht ohne Willkür festgestellten Sachlage ausser Betracht, namentlich ein Schenkungsversprechen, eine abstrakte Schuldanerkennung oder eine Geschäftsführung ohne Auftrag.
2.4.2 Eine Sonderstellung nahm der Beschwerdeführer, entgegen seinen Behauptungen, ebenfalls in Bezug auf die Kapitaleinlagen-Renditen ein. Jeden Monat erhielt auch er von Y._____ eine Bescheinigung hinsichtlich seines Guthabens bei der Y._____ Management. Diese Bescheinigung nannte jeweils zuerst das Anfangsguthaben, zog davon die zu Beginn oder im Laufe des Monats getätigten Barbezüge (bzw. persönlichen Auszahlungen) ab und rechnete dann die Hälfte des üblichen Monatsgewinns (gemäss der allgemeinen Rendite-Quote) sowie den "Gutschrift-Gewinnanteil" (bzw. "Bonus Kapitalgewinn") hinzu, was das Endguthaben (und Anfangsguthaben des nächsten Monats) ergab. Somit bestand die Grundlage für die Aufrechnung der monatlichen Rendite-Quote nicht - wie sonst üblich - nur in den ursprünglichen Kapitaleinlagen (unter Hinzurechnung der vergangenen Monatserträge). Vielmehr schloss sie die Vermittlungsprovision des Vormonats ebenfalls mit ein. Es ist daher schon deshalb nicht willkürlich, wenn das Verwaltungsgericht keine fiktiven Rendite-Gutschriften angenommen hat, weil der monatliche Vermögenszuwachs des Beschwerdeführers die für durchaus reale Vermittlungsdienste ausgerichteten Provisionsgutschriften umfasste.
2.4.3 Was zudem die Stellung des Beschwerdeführers gegenüber der Y._____ Management gesamthaft als eine ganz besondere erscheinen lässt, ist die Abwicklung der Geschäfte über sein Privatkonto (für sich selbst wie für die 266 von ihm angeworbenen/betreuten Kunden). Auch deswegen erweisen sich alle hier interessierenden Einkommensaufrechnungen auf keinen Fall als willkürlich.

Im Umfang seines jeweiligen Anfangsguthabens konnte der Beschwerdeführer jeden Monat über die ihm von der Y._____ Management gutgeschriebenen Beträge frei verfügen. Dies tat er übrigens in bedeutendem Ausmass. Seine effektiven Bezüge beliefen sich in den Jahren 1992 bis 1997 insgesamt auf nicht weniger als 1,086 Mio. Fr.

Das Gleiche gilt aber auch für die nicht in bar bezogenen Gutschriften, die keineswegs als bloss fiktive Erträge einzustufen sind. In einem Schneeballsystem bilden Gewinngutschriften gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung schon dann realisierte Einkünfte, wenn sie auf Konten erfolgen, die zwar der direkten Verfügungsberechtigung der Anleger entzogen sind, diese aber frei entscheiden können, ob sie die Gutschriften ausbezahlt oder weiterinvestiert haben wollen. Hier bestand sogar eine unmittelbare Verfügungsgewalt. Die kantonalen Behörden haben festgestellt (vgl. u.a. S. 5 u. 25-26 des Berichts der Kantonspolizei), dass in den hier massgeblichen Zeiträumen jeweils auch genügend Mittel vorhanden waren, um allfällige Mehransprüche des Beschwerdeführers im Umfang des ihm bescheinigten Guthabens zu befriedigen. Der Betroffene ging übrigens selbst davon aus, dass die von ihm (noch) nicht bezogenen Erträge nicht nur fiktive Gutschriften, sondern tatsächlich einlösbare Ansprüche darstellten. Das ergibt sich unter anderem daraus, dass er im nachmaligen Konkurs eine Forderung von mehr als 4,5 Mio Fr. zur Kollokation eingab. Unwesentlich ist, ob er - wie er zumindest im Nachhinein behauptet - diesen Betrag zu verwenden gedachte, um seine
Steuer- und sonstigen Schulden zu begleichen. Entscheidend ist einzig, dass er bis zum und anscheinend sogar noch nach dem Zusammenbruch der Y._____ Management die gesamten ihm gutgeschriebenen Beträge weiterhin als tatsächlich geschuldet erachtete, so wie er während den hier massgeblichen Jahren uneingeschränkt darüber hatte verfügen können.
2.4.4 Gesamthaft ergibt sich daraus, dass alle vom Verwaltungsgericht geschützten Einkommensaufrechnungen auf jeden Fall nicht willkürlich sind, ob sie nun die Renditen auf den ursprünglichen Kapitaleinlagen, die effektiven Bezüge oder die gutgeschriebenen Vermittlungsprovisionen betreffen.
2.5 Dagegen beruft sich der Beschwerdeführer insbesondere auf zwei Argumente, die aber beide nicht zu überzeugen vermögen:

Es trifft zwar zu, dass einige Vertreter der Lehre die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Einkommensrealisierung durch Gewinngutschriften in betrügerischen Anlagesystemen kritisiert haben (vgl. u.a. Markus Weidmann, Realisation und Zurechnung des Einkommens, IFF Forum für Steuerrecht 2003, S. 98 f.; Markus Reich, Die ungerechtfertigte Bereicherung und andere rechtsgrundlose Vermögensübergänge im Einkommenssteuerrecht, IFF Forum für Steuerrecht 2004, S. 3 ff.; je mit weiteren Hinweisen). Es erübrigt sich indessen, hier näher auf diese Kritik einzugehen. Sie bezieht sich auf die Lage der gewöhnlichen Anleger von Schneeballsys-

temen, nicht aber auf Personen in einer Sonderstellung wie hier mit selbständiger Verfügungsmöglichkeit.
Ebenso wenig kann der Beschwerdeführer für sich daraus ableiten, dass die im Konkurs der Y._____ Management eingesetzte Konkursverwaltung die blossen Gutschriften als fiktiv eingestuft hat. Er verkennt, dass hier, gemäss den allgemeinen Regeln zur Realisierung von Ertrag auf Kapitalvermögen, auf den Zeitpunkt abzustellen ist, in dem die hier interessierenden Leistungen fällig wurden (d.h. die Bemessungsjahre 1992 bis 1995), nicht auf die erst im Juni 1998 verfügte Konkurseröffnung. Für die steuerrechtliche Beurteilung ist somit nicht massgebend, wie die Anlegerforderungen, soweit sie das ursprünglich hingegebene Kapital überstiegen, im erst Jahre später durchgeführten Konkurs betrachtet wurden; es braucht auch nicht näher untersucht zu werden, ob die rechtliche Qualifikation durch die Konkursbehörden überhaupt richtig war (vgl. ASA 66 377 E. 4d; StE 2003 B 21.1 Nr. 11 E. 2c).
3.
Auch die anderen Verfassungsrügen des Beschwerdeführers erweisen sich als unbegründet.
Es liegt keine verfassungswidrige Ungleichbehandlung (Art. 8 Abs. 1 BV) vor, sei es nun gegenüber sog. Anlegern der letzten Stunde oder gegenüber Anlegern in legalen Börsenspekulationen. Dagegen spricht schon die Sonderstellung des Beschwerdeführers gegenüber der Y._____ Management.
Ebenso wenig verletzt der angefochtene Entscheid die Eigentumsgarantie (Art. 26 BV). Zwar trifft den Beschwerdeführer eine betragsmässig bedeutende (Nach-)Besteuerung, die für ihn schwerwiegende und langfristige finanzielle Auswirkungen haben könnte. Sie beruht indessen nur auf finanziellen Bezügen und Forderungen, die unmittelbar und uneingeschränkt seiner Verfügungsgewalt unterstanden. Davon betrugen seine Bezüge in bar während sechs Jahren beinahe 1,1 Mio Fr. Diese erfolgten, soweit sie seine persönlichen Kapitaleinlagen von nur Fr. 53'000.– übertrafen, auf Kosten der zum grossen Teil von ihm selbst angeworbenen Mitanleger. Weitere Schulden sind dem Beschwerdeführer einerseits durch die gegen ihn verfügten Strafsteuern entstanden, nachdem er seine gesamten Vermögenserträge bei der Y._____ Management (inkl. die effektiven Bezüge) vollumfänglich undeklariert gelassen hatte; andererseits muss er dem Staat in monatlichen Raten Fr. 83'000.– zurückerstatten, die er zwischen 1993 und 1995 an ungerechtfertigter Arbeitslosenunterstützung erwirkt hat. Gesamthaft liegt somit weder eine Verletzung der Eigentumsgarantie noch ein Verstoss gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vor.
In verfahrensrechtlicher Hinsicht sind alle Rügen des Beschwerdeführers klarerweise unbegründet. Ein Verstoss gegen das rechtliche Gehör (insbesondere das Begründungsgebot) ist nicht ersichtlich. Ebenso wenig bestehen irgendwelche Anzeichen der Voreingenommenheit oder Befangenheit von Mitgliedern des Verwaltungsgerichts (vgl. Art. 30 Abs. 1 BV). Im Übrigen gelangt Art. 6 EMRK im Nachsteuerverfahren nicht zur Anwendung (vgl. u.a. StE 1997 B 92.51 4 E. 2; ASA 65 386 E. 1b; je mit weiteren Hinweisen).
4.
Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann. Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege ist ebenfalls abzuweisen. Die Beschwerde muss als aussichtslos bezeichnet werden (vgl. BGE 128 I 225 E. 2.5.3 S. 236 mit Hinweis). Es trifft nicht zu, dass der Rechtsstandpunkt des Beschwerdeführers von beträchtlichen Teilen der Doktrin gestützt werde. In Wirklichkeit lässt sich aus der von ihm genannten Lehrmeinung gerade für die vorliegende Sach- und Rechtslage nichts ableiten.
5.
Bei diesem Verfahrensausgang wird der unterliegende Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 156 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die staatsrechtliche Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2.
Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege und Verbeiständung wird abgewiesen.
3.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 10'000.– wird dem Beschwerdeführer auferlegt.
4.
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, dem Kantonalen Steueramt Zürich und dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, 2. Kammer, schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 14. Januar 2005

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: