

Die Beschwerde wegen Verletzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots

Dr. Ulrich Cavelti*

Inhalt

- 1 **Ausgangslage**
 - 2 **Die Eingrenzung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts**
 - 3 **Schlussfolgerungen**
- Literatur**

1 Ausgangslage

Nach Art. 127 Abs. 3 BV ist die interkantonale Doppelbesteuerung untersagt. Der Bund trifft die erforderlichen Massnahmen. Diese Bestimmung stimmt inhaltlich mit Art. 46 Abs. 2 aBV überein, wonach die «Bundesgesetzgebung ... gegen Doppelbesteuerung die erforderlichen Bestimmungen treffen» wird. Wie bekannt, ist der Bundesgesetzgeber untätig geblieben, und das Bundesgericht hat aus dieser Bestimmung ein verfassungsmässiges Recht auf Schutz vor Doppelbesteuerung geschaffen¹. Nach Art. 84 ff. OG ist gegen kantonale Erlasse oder Verfügungen wegen Verletzung verfassungsmässiger Rechte der Bürger die staatsrechtliche Beschwerde an das Bundesgericht zulässig.

Das Steuerharmonisierungsgesetz hat die an sich klare Abgrenzung zwischen staatsrechtlicher Beschwerde und Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Art. 73 Abs. 1 durchbrochen. Danach ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde das zulässige Rechtsmittel gegen Entscheide, die die im Steuerharmonisierungsgesetz in den Titeln 2 bis 5 und 6 in Kapitel 1 geregelte Materie betreffen. Allgemein ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde gemäss Art. 97 ff. OG zulässig gegen Verfügungen im Sinne von Art. 5 VwVG, die von einer der in Art. 98 OG genannten Vorinstanzen ausgehen, sofern kein Ausschliessungsgrund gemäss Art. 99 bis 102 OG oder gemäss Spezialgesetzgebung vorliegt. Eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG liegt vor, wenn sich der Entscheid auf Bundesrecht stützt oder richtigerweise hätte stützen sollen. Dasselbe gilt, wenn er sich auf eine kantonale Ausführungsvorschrift zum Bundesrecht stützt, dieser kantonalen Norm aber keine selbständige Bedeutung zukommt, oder wenn die auf kantonalem Recht beruhenden Anordnungen einen hinreichend engen Sachzusammenhang mit einer Frage des Bundesverwaltungsrechts aufweisen². Es stellt sich deshalb die Frage, ob das harmonisierte kantonale Steuerrecht den Charakter von «kantonaem» Recht verliert. Wenn die

* Präsident des Verwaltungsgerichts des Kantons St.Gallen, nebenamtlicher Bundesrichter

1 W. KÄLIN, Staatsrechtliche Beschwerde, S. 60.

2 BGE 126 II 173 mit Hinweisen; 123 II 361.

kantonalen Steuergesetze nach ihrer Anpassung an das Harmonisierungsrecht weiterhin kantonale Gesetze sind, ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde grundsätzlich fehl am Platz³. Sie ist systemwidrig, weil die Verwaltungsgerichtsbeschwerde dazu dient, Bundesrecht durch das Bundesgericht zu überprüfen, nicht aber selbständiges kantonales Ausführungsrecht, welches ein bundesrechtliches Rahmengesetz umsetzt. Geht es indessen darum, kantonales Recht auf die Verfassungsmässigkeit zu überprüfen – und auch der Grundsatz der derogatorischen Kraft des Bundesrechts bzw., wie erwähnt, das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung sind verfassungsmässige Rechte –, so ist die staatsrechtliche Beschwerde grundsätzlich das gegebene Rechtsmittel. Der Bundesgesetzgeber wollte indessen mittels der Verwaltungsgerichtsbeschwerde dem Bundesgericht die Möglichkeit einräumen, die Übereinstimmung des kantonalen Steuerrechts mit dem Harmonisierungsziel vollumfänglich zu überprüfen. Stellt man auf den Wortlaut von Art. 73 Abs. 1 StHG ab, so verliert im Bereich des kantonalen Steuerrechts die staatsrechtliche Beschwerde weitgehend an Bedeutung. Diese Bestimmung ist also eine Sondernorm. Für den vom Steuerharmonisierungsgesetz erfassten Teil des kantonalen Steuerrechts ist damit die Verwaltungsgerichtsbeschwerde das gegebene Rechtsmittel. Was verbleibt, ist die staatsrechtliche Beschwerde als Mittel der individuell-konkreten Normenkontrolle im Bereich der Willkürüberprüfung bei der Anwendung von Steuerfreibeträgen, Tarifen, Steuersätzen, also der nach Art. 129 Abs. 2 BV von der Bundeskompetenz ausgeschlossenen Belastungselemente im engeren Sinn⁴.

Das Bundesgesetz zur Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis⁵, welches auf den 1. Januar 2001 in Kraft getreten ist, hat zudem in Art. 67 und 68 StHG Kollisionsnormen zur Verlustverrechnung und zum Wechsel der Steuerpflicht geschaffen. Art. 67 und 68 StHG sind nun aber nicht mehr von den in den Titeln 2 bis 5 und 6 in Kapitel 1 geregelten Bereichen erfasst, sondern finden sich im 7. Titel und würden damit vom Wortlaut her gesehen ausserhalb des Anwendungsbereichs der Verwaltungsgerichtsbeschwerde liegen. Dem steht wiederum Art. 62 StHG gegenüber, welcher den Geltungsbereich dieses Kapitels regelt und diesbezüglich auf Art. 16 StHG verweist, also auf einen Artikel,

der wiederum von der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht nach Art. 73 Abs. 1 StHG grundsätzlich erfasst ist.

2 Die Eingrenzung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts

Geht man vom Wortlaut von Art. 73 Abs. 1 StHG aus, so unterliegen Entscheide der letzten kantonalen Instanz, welche eine in den Titeln 2 bis 5 sowie im 1. Kapitel des 6. Titels des StHG geregelte Materie betreffen, der Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach Art. 97 ff. OG. Weil das StHG einzelne Kollisionsnormen sowie materielle Normen mit indirekter Auswirkung auf das interkantonale Steuerrecht – wie die einheitliche Regelung der subjektiven Steuerpflicht, der Alimentenbesteuerung oder der steuerneutralen Ersatzbeschaffung⁶ – enthält, ist immer vorab zu prüfen, ob die gerügte Doppelbesteuerung durch eine Kollisionsnorm des StHG geregelt ist, oder ob bei richtiger Auslegung einer materiellen Norm die Doppelbesteuerung beseitigt wäre. Dies führt dazu, dass vorerst der Umfang des harmonisierten kantonalen Steuerrechts zu betrachten ist.

Ausgangspunkt ist Art. 129 Abs. 2 BV. Harmonisiert sind Steuerpflicht, Steuergegenstand, zeitliche Bemessung der Steuern, Verfahrensrecht und Steuerstrafrecht. Den Kantonen verbleibt die Regelung der Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge.

Massgebend ist sodann das Steuerharmonisierungsgesetz selbst, da das Bundesgericht aufgrund von Art. 191 BV an die Bundesgesetzgebung selbst gebunden ist. Markus Reich umschreibt den Harmonisierungsbereich «als das durch die Normen des Steuerharmonisierungsgesetzes abgedeckte und strukturierte Feld von Lebenssachverhalten (...) Im Harmonisierungsbereich ist der Bund rechtsangleichend tätig geworden durch den Erlass von Vollregeln oder von rahmenhaften Grundsätzen. Dieser bundesrechtliche Handlungsbereich entspricht der in den Titeln 2 bis 5 und 6 in Kapitel 1 geregelten Materie im Sinne von Art. 73 Abs. 1 StHG»⁷. Auch die Eidgenössische Steuerverwaltung vertritt eine weitgefasste Definition des Harmonisierungsbereichs⁸. Dabei spielt es offensichtlich keine Rolle, ob die Regelung zwingend ist, die

3 W. KÄLIN/M. MÜLLER, Vom ungeklärten Verhältnis, S. 445 f.

4 Vgl. zum Ganzen U. CAVELTI, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, Art. 73, N 1.

5 Vom 15. Dezember 2000, AS 2001, S. 1050, BBl 2000, S. 3898.

6 E. HÖHN/P. MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 2, N 8 g ff.

7 M. REICH, Gedanken zur Umsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes, S. 594.

8 Vgl. B. JUNG, Die Entstehung und Bedeutung der neueren Gesetzgebung, S. 307 ff.

Kantone also keinen eigenen Entscheidungsspielraum besitzen oder ob im Rahmen einer vorgegebenen Bandbreite Auswahlmöglichkeiten für den kantonalen Gesetzgeber bestehen. Noch weitgehenders umschreibt Danielle Yersin den Harmonisierungsbereich. Ihrer Ansicht nach umfasst dieser nicht nur die in den Titeln 2 bis 5 und 6 in Kapitel 1 geregelte Materie des Steuerharmonisierungsgesetzes, sondern ebenso sehr das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer. Ausgehend von der Überlegung, dass die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zulässig ist, wenn der angefochtene Entscheid «sich auf eine kantonale Ausführungsvorschrift von Bundesrecht stützt, dieser kantonalen Norm aber keine selbständige Bedeutung zukommt oder wenn die auf kantonalem Recht beruhenden Anordnungen einen hinreichend engen Sachzusammenhang mit einer Frage des Bundesverwaltungsrechts aufweisen»⁹, dehnt sie den Anwendungsbereich der Verwaltungsgerichtsbeschwerde auch auf die Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge aus, soweit sie in den Titeln 2 bis 5 und 6 in Kapitel 1 geregelt sind und insofern einen weiten Zusammenhang mit dem Steuerharmonisierungsrecht aufweisen. Schliesslich gehört nach der Ansicht von Danielle Yersin auch das Verfahrensrecht selbst zum harmonisierten Geltungsbereich, selbst das Verfahrensrecht vor kantonalen Instanzen¹⁰.

Die Tragweite von Art. 73 Abs. 1 StHG ist also unklar. Dem historischen Gesetzgeber lässt sich zwar die Meinung entnehmen, die Verwaltungsgerichtsbeschwerde sei nur dann zulässig, wenn die Kantone Bundesrecht nachvollziehen müssen, hingegen sei die staatsrechtliche Beschwerde dann anzuwenden, wenn kantonale Freiräume bestehen¹¹. Demgegenüber spricht für die integrale Zulassung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde aber der Wortlaut von Art. 73 Abs. 1 StHG, wie auch die Absicht des Gesetzgebers zu würdigen ist, eine Rechtsmittelordnung zu schaffen, welche die Durchsetzung der Harmonisierung mit einem ordentlichen Rechtsmittel gewährleistet.

Diese Unsicherheit des anzuwendenden Rechtsmittels überträgt sich im Steuerharmonisierungsbereich auch auf den Bereich der interkantonalen Doppelbesteuerung, wenn sich entweder eine Kollisionsnorm im StHG

befindet oder bei richtiger Auslegung der materiellen harmonisierten Norm die Doppelbesteuerung beseitigt wäre. Obwohl Danielle Yersin im Bereich der allgemeinen Anwendung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde eine äusserst weitgefaste Auslegung befürwortet, bezeichnet sie die staatsrechtliche Beschwerde als das zulässige Rechtsmittel bei Verletzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots¹². Sie begründet ihre Rechtsauffassung damit, dass sich das Steuerharmonisierungsgesetz auf Art. 42^{quinquies} aBV bzw. Art. 129 BV stütze, während sich das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung aufgrund von Art. 46 Abs. 2 aBV bzw. Art. 127 Abs. 3 BV ergebe. Man könne deshalb zu Recht daran zweifeln, ob Art. 73 StHG auch für den Bereich der interkantonalen Doppelbesteuerung offenstehe. Peter Locher¹³ geht davon aus, dass immer dann, wenn ein Steuerpflichtiger den Instanzenzug nicht ausschöpft und einen nicht letztinstanzlichen Hoheitsakt anfecht, die staatsrechtliche Beschwerde zum Zuge kommt. Für Thomas Meister¹⁴ ist die staatsrechtliche Beschwerde als Doppelbesteuerungsbeschwerde nur noch ausserhalb des Harmonisierungsbereichs anwendbar. Nach Höhn/Mäusli¹⁵ ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde anwendbar, wenn im StHG eine Kollisionsnorm zu finden ist oder bei richtiger Auslegung einer materiellen Norm die Doppelbesteuerung beseitigt wäre. Höhn/Waldburger¹⁶ leiten aus dem StHG bei interkantonalen Doppelbesteuerungskonflikten eine Zweiteilung des Rechtswegs ab: Die relativ subsidiäre, das heisst erst nach der Erschöpfung des kantonalen Instanzenzugs zulässige Verwaltungsgerichtsbeschwerde kommt danach zur Anwendung bei Konflikten über die subjektive steuerrechtliche Zugehörigkeit sowie bei Streitigkeiten im Bereich der Spezialvorschriften des StHG betreffend die objektive Steuerpflicht bei mehrfacher Zugehörigkeit, die nicht relativ subsidiäre staatsrechtliche Beschwerde bei der Aufteilung des Vermögens und Einkommens bzw. des Kapitals und Gewinns auf mehrere Kantone, denen die Person persönlich oder wirtschaftlich zugehörig ist. Das Bundesgericht¹⁷ hat die Frage des zulässigen Rechtsmittels bisher unter Hinweis auf die achtjährige Übergangsfrist gemäss Art. 72 Abs. 1 StHG offen gelassen und die als Verwaltungsgerichtsbeschwerden bezeichneten Eingaben be-

9 BGE 126 II 173.

10 D. YERSIN, Harmonisation fiscale: La dernière ligne droite, S. 318 und 322.

11 Votum Binder, Amtl. Bull. SR 1986, S. 600.

12 D. YERSIN, Harmonisation fiscale: La dernière ligne droite, S. 326 ff.

13 P. LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, S. 160 f.; Steuerharmonisierung und interkantonales Steuerrecht, S. 609 ff.

14 TH. MEISTER, Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung, S. 299.

15 E. HÖHN/P. MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, S. 564.

16 E. HÖHN/R. WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, § 30, Rz 49 ff.

17 2P.80/2002 vom 30. Oktober 2002; 2A.349/2002 vom 6. März 2003.

treffend Verletzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots als staatsrechtliche Beschwerden behandelt.

3 Schlussfolgerungen

Wie Danielle Yersin grundsätzlich zu Recht ausführt, kennt das OG gestützt auf das Doppelbesteuerungsverbot der Bundesverfassung bei der staatsrechtlichen Beschwerde Spezialbestimmungen zur Regelung des Zuständigkeitskonflikts. Dazu gehört insbesondere die Bestimmung, dass der kantonale Instanzenzug auf dem Gebiet der interkantonalen Doppelbesteuerung nicht ausgeschöpft werden muss (Art. 86 Abs. 2 OG). Sodann hat das Bundesgericht in seiner jahrzehntelangen Rechtsprechung zum Doppelbesteuerungsverbot prozessuale Regeln aufgestellt, die speziell auf diese Doppelbesteuerungsbeschwerde zugeschnitten sind, so die rechtsgestaltenden Anweisungen im Urteil. Die im StHG vorgesehene Verwaltungsgerichtsbeschwerde trägt diesen besonderen Anforderungen nicht oder zumindest nur ungenügend Rechnung. Dies würde grundsätzlich für die weitere Anwendung der staatsrechtlichen Beschwerde bei der Rüge der Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots sprechen.

Andererseits ist der Wortlaut von Art. 73 Abs. 1 StHG klar. Soweit das StHG in den Titeln 2 bis 5 und 6 in Kapitel 1 Kollisionsnormen oder andere materielle Normen enthält, bei deren richtiger Auslegung die Doppelbesteuerung vermieden werden könnte, ist nach dem Wortlaut des Gesetzes die Verwaltungsgerichtsbeschwerde anzuwenden. Dies müsste allerdings auch für die neuen Kollisionsnormen der Art. 67 und 68 StHG gelten und zwar aufgrund des Verweises in Art. 62 auf Art. 16 StHG. Geht man also von einer integralen Zulassung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde aufgrund des Wortlauts von Art. 73 Abs. 1 StHG aus und folgt man der sonst von Danielle Yersin grundsätzlich vertretenen weiten Auslegung des Steuerharmonisierungsbegriffs, so ist es nur konsequent, die Verwaltungsgerichtsbeschwerde auch als das zulässige Rechtsmittel bei Doppelbesteuerungskonflikten zu bezeichnen. Eine Zweiteilung des Rechtswegs, wie ihn Höhn/Waldburger vorschlagen, trägt dem von Markus Reich zutreffend umschriebenen Harmonisierungsbereich¹⁸ nicht Rech-

nung und lässt auch die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum allgemeinen Anwendungsbereich der Verwaltungsgerichtsbeschwerde ausser Acht, wonach diese immer dann zulässig ist, wenn die auf kantonalem Recht beruhenden Anordnungen einen hinreichend engen Sachzusammenhang mit einer Frage des Bundesverwaltungsrechts aufweisen¹⁹. Wenig praktikabel erscheint der Lösungsvorschlag von Peter Locher, wonach immer dann, wenn ein Steuerpflichtiger den Instanzenzug nicht ausschöpft und einen nicht letztinstanzlichen Hoheitsakt anfechtet, weiterhin die staatsrechtliche Beschwerde zuzulassen ist²⁰, ansonsten die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zum Zuge kommt. Damit würden, wie Danielle Yersin zu Recht festhält, je nachdem ob ein letztinstanzlich kantonales Urteil vorliegt oder nicht, Doppelbesteuerungsbeschwerden «à deux vitesses»²¹ eingeführt. Ist bei der Rüge der Verletzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots, die sich auf Tatbestände stützt, die seit dem 1. Januar 2001 eingetreten sind, künftig die Verwaltungsgerichtsbeschwerde und nicht mehr die staatsrechtliche Beschwerde zu ergreifen, so ist der Bundesgesetzgeber aufgerufen, auch für diese als Verwaltungsgerichtsbeschwerde ausgestaltete Doppelbesteuerungsbeschwerde eine Art. 86 Abs. 2 OG analoge Bestimmung zu schaffen, wonach der kantonale Instanzenzug nicht ausgeschöpft werden muss. So wenig wie bei der staatsrechtlichen Beschwerde ist es dem Steuerpflichtigen zuzumuten, in mehreren Kantonen den kantonalen Instanzenzug auszuschöpfen – mit allen zeitlichen und finanziellen Konsequenzen –, bevor er die Rüge der Doppelbesteuerung vor Bundesgericht erheben kann. Zudem darf analog Art. 89 Abs. 3 OG bei Verwaltungsgerichtsbeschwerden wegen interkantonaler Kompetenzkonflikte die Beschwerdefrist erst dann zu laufen beginnen, wenn in beiden Kantonen Verfügungen getroffen worden sind.

Eine Klärung der Verfahrensfrage durch ein höchstrichterliches Urteil tut Not. Auf die Einführung der «Einheitsbeschwerde» zu warten, wie Danielle Yersin wohl nicht ganz erst meint²², hiesse indessen doch, die Streitfrage ad calendae graecas zu verschieben.

18 M. REICH, Gedanken zur Umsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes, S. 594.

19 BGE 126 II 173 mit Hinweisen.

20 P. LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, S. 161.

21 D. YERSIN, Harmonisation fiscale: La dernière ligne droite, S. 328.

22 D. YERSIN, Harmonisation fiscale: La dernière ligne droite, S. 328.

Literatur

- CAVELTI ULRICH, Die Durchsetzung der Steuerharmonisierungsgrundsätze, insbesondere die Rechtsmittel an das Bundesgericht nach Art. 73 StHG, ASA 62 (1993/94), S. 355 ff.
- in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, 2. A., Basel 2002, Art. 73 StHG
 - in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Basel 2000, Art. 146 DBG
- DUSS MARCO, Verfahrensrecht in Steuersachen, Winterthur 1987
- HÄNER ISABELLE, s. *Kölz Alfred/Häner Isabelle*
- HÖHN ERNST/MÄUSLI PETER, Interkantonales Steuerrecht, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Bd. 34, 4. A., Bern/Stuttgart/Wien 2000
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. I, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Bd. 8, 9. A., Bern u.a. 2001
- JUNG BEAT, Die Entstehung und Bedeutung der neueren Gesetzgebung, ST 1993, S. 307 ff.
- KÄLIN WALTER, Das Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde, 2. A., Bern 1994 (zit.: Staatsrechtliche Beschwerde)
- KÄLIN WALTER/MÜLLER MARKUS, Vom ungeklärten Verhältnis zwischen Verwaltungsgerichtsbeschwerde und staatsrechtlicher Beschwerde, ZBl 94 (1993), S. 433 ff. (zit.: Vom ungeklärten Verhältnis)
- KLEY-STRULLER ANDREAS, Die Beschwerde an das Bundesgericht gemäss Art. 73 des Steuerharmonisierungsgesetzes, in: Steuerrecht, Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts, FS zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, Bern 1995, S. 109 ff.
- KNEUBÜHLER ADRIAN, Durchsetzung der Steuerharmonisierung, ASA 69 (2000/01), S. 209 ff.
- KÖLZ ALFRED/HÄNER ISABELLE, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. A., Zürich 1998
- LOCHER KURT (nachgeführt von: Locher Peter), Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, 4 Bände, Loseblattwerk, Basel
- LOCHER PETER, Die staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV, ZBl 91 (1990), S. 98 ff.
- Einführung in das interkantonale Steuerrecht, Bern 1999
 - Steuerharmonisierung und interkantonales Steuerrecht, ASA 65 (1996/97), S. 609 ff.
- MÄUSLI PETER, s. *Höhn Ernst/Mäusli Peter*
- MEISTER THOMAS, Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung. Der Rechtsschutz nach StHG und DBG, Diss. St.Gallen, Bern/Stuttgart/Wien 1995
- MÜLLER MARKUS, s. *Kälin Walter/Müller Markus*
- REICH MARKUS, Gedanken zur Umsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes, ASA 62 (1993/94), S. 577 ff.
- RICHLI PAUL, Schlussbestimmungen, ASA 61 (1992/93), S. 475 ff.
- WALDBURGER ROBERT, s. *Höhn Ernst/Waldburger Robert*
- YERSIN DANIELLE, Harmonisation fiscale: La dernière ligne droite, ASA 69 (2000/01), S. 305 ff.
- Steuerharmonisierung und kantonales Recht, ASA 64 (1995/96), S. 97 ff.