

S. 183 / Nr. 29 Bundesrechtliche Abgaben (d)

BGE 55 I 183

29. Urteil vom 10. Oktober 1929 i. S. E. O. gegen Zürich.

Regeste:

Militärpflichtersatz. Wird bei Ersatzpflichtigen, die bisher zum Einkommenszuschlag auf Grund des Vorjahrseinkommens herangezogen wurden, eine Umstellung des Bemessungszeitraums auf das laufende Jahr vorgenommen, so ist darauf Bedacht zu nehmen, dass eine den wirtschaftlichen Verhältnissen des Pflichtigen widersprechende, zu hohe Belastung vermieden wird.

A. - Der Rekurrent, der sich nach seinen Angaben seit dem Jahre 1925 in Italien aufgehalten hatte, war zum Militärpflichtersatz pro 1928 auf Grund seiner Erwerbsverhältnisse im Jahre 1927 eingeschätzt worden. Er hatte indessen zu Beginn des Jahres 1928 infolge von Massnahmen der italienischen Regierung gegenüber in Italien erwerbstätigen Ausländern seine Anstellung aufgeben müssen. Er machte dies nach Zustellung der Taxation in einem Schreiben an das schweizerische Konsulat in Genua geltend und wurde daraufhin zur Entrichtung des ihm auferlegten Ersatzbetrages verhalten mit der Erklärung, seiner Verdienstlosigkeit werde im folgenden Jahre Rechnung getragen werden. - Der Rekurrent musste Italien verlassen und kehrte nach einem Studienaufenthalt in England in die Schweiz zurück. Er fand nach längeren Bemühungen im Juni oder Juli 1929 eine Anstellung in S. (Kt. Zürich).

B. - In der Schätzungserklärung für die Ersatzanlage des Jahres 1929, die nicht zu den Akten gegeben worden ist, hat er offenbar keinen Erwerb deklariert. Er wurde nach Ermessen auf 2000 Fr. taxiert und beschwerte sich

Seite: 184

hierüber unter Berufung auf seine Erwerbslosigkeit seit dem Jahre 1928 und auf die Zusicherung des schweizerischen Konsulats in Genua, die er im Original vorlegte.

Die kantonale Rekursinstanz bestätigte die Taxation mit der Begründung, für die Ersatzanlage der Inlandschweizer sei das Einkommen des laufenden Jahres massgebend. Den Betrag, auf den die Schätzung laute, werde der Rekurrent im laufenden Jahre wohl verdienen.

C. - Gegen diesen Entscheid beschwert sich der Rekurrent rechtzeitig. Er beantragt Rückerstattung des pro 1928 in Mailand entrichteten Ersatzbetrages oder Aufhebung der Taxation pro 1929. Er macht geltend, die Erhebung eines Einkommenszuschlags für beide Jahre sei unbillig und widerspreche der Zusicherung des schweizerischen Konsulats in Genua.

Die Militärdirektion des Kantons Zürich beantragt Abweisung des Rekurses. Sie wendet ein, die Vorschriften über die Ersatzanlage der Auslandschweizer, nach denen der Rekurrent im Vorjahre veranlagt worden sei, fänden auf ihn nach seiner Rückkehr in die Schweiz nicht mehr Anwendung. Die Schätzungserklärung habe der Rekurrent nicht ausgefüllt und sei deshalb von Amtes wegen taxiert worden. Eine Auskunftserteilung über seine Erwerbsverhältnisse habe er schon im Taxationsverfahren und neuerdings auf eine Aufforderung, die an ihn nach Einreichung des Rekurses an das Bundesgericht ergangen sei, verweigert.

Die eidgenössische Steuerverwaltung beantragt Abweisung der Beschwerde. Die Rückerstattung des pro 1928 auf Grund rechtskräftiger Einschätzung entrichteten Ersatzbetrages sei unzulässig. Dass die Einschätzung für das Jahr 1929 nach Massgabe der Erwerbsverhältnisse des Rekurrenten im laufenden Jahre unzutreffend sei, habe dieser weder behauptet noch zu beweisen versucht.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.- Das Bundesgesetz über den Militärpflichtersatz

Seite: 185

ordnet die Erhebung eines Zuschlages auf dem Einkommen des Ersatzpflichtigen an, ohne die Bemessungsgrundlagen in zeitlicher Beziehung festzusetzen. Der Bundesrat hat diese Lücke des Gesetzes auf dem Verordnungswege auszufüllen versucht und dabei zwei textlich verschiedene Vorschriften erlassen, die nach der Auslegung, die sie in der Praxis erhalten haben, auch als inhaltlich verschieden angesehen werden.

Die allgemeine Vollziehungsverordnung vom 1. Juli 1879 (MStV) setzt in Art. 2 als gleichzeitiges Datum der Ersatzanlage den 1. Mai fest und ordnet an, dass sich nach diesem Datum «die Berechnung der Steuerfaktoren (Art. 5 des Gesetzes)» richte (Art. 2, Abs. 2 MStV). Die Auslandschweizerverordnung vom 2. Dezember 1921 (ASV) bestimmt: «Der Zuschlag auf dem Einkommen wird auf dem mutmasslichen Einkommen des Ersatzjahres erhoben. Als mutmassliches Einkommen gilt das wirkliche Einkommen des Ersatzpflichtigen in dem der Einschätzung

vorangehenden Kalenderjahr, beziehungsweise Geschäftsjahr. Hatte der Ersatzpflichtige im Vorjahr kein Einkommen, so wird der Zuschlag auf dem im Ersatzjahr selbst voraussichtlich zu erwartenden Einkommen berechnet» (Art. 15, Abs. 3 ASV). Die Auslandschweizerverordnung erklärt somit das Einkommen des laufenden Jahres als Objekt des Einkommenszuschlages und als Bemessungsgrundlage grundsätzlich, unter Vorbehalt der im letzten Satze aufgestellten Ausnahme, das wirkliche Einkommen des Vorjahres. Sie gibt damit, in Anlehnung an neuere Regelungen für die allgemeine staatliche Einkommensbesteuerung, eine dem Einkommensbegriff angepasste zeitliche Abgrenzung.

Demgegenüber ist die in Art. 2 MStV getroffene Regelung, die als Bemessungsgrundlage einen Zeitpunkt bezeichnet, in Beziehung auf das Einkommen unklar. Denn das Einkommen umfasst begrifflich die einem Subjekt während eines Zeitraumes zugeflossenen Einkünfte. Wenn demnach die MStV den 1. Mai für die Einkommensveranlagung

Seite: 186

massgebend erklärt, so muss der damit umschriebene Zeitraum durch Auslegung ermittelt werden. Es kann darunter das laufende Jahr verstanden werden, wobei, da die Ersatzanlage im ersten Halbjahr vorzunehmen ist, nicht das wirkliche, sondern nur das mutmassliche Einkommen in Betracht fallen könnte. Andere Lösungen wären Veranlagungen auf Grund von Feststellungen über den wirklichen Erwerb in einer mit dem 1. Mai auslaufenden Periode, z. B. der Zeit vom 1. Januar bis 1. Mai des Ersatzjahres oder einer mit dem 1. Mai abschliessenden vollen Jahresperiode. Schliesslich wäre damit eine Regelung im Sinne der in der ASV getroffenen Ordnung nicht schlechtweg unvereinbar. Die für einen Spezialfall getroffene neuere Ordnung hätte als Interpretation der in der alten allgemeinen Verordnung enthaltenen, inhaltlich unklaren Vorschrift zu gelten.

2.- Welche dieser und anderer denkbarer Modalitäten als die zutreffende anzusehen ist, kann für die Beurteilung des vorliegenden Falles dahingestellt bleiben. Als grundsätzlicher Gesichtspunkt ist in allen Fällen festzuhalten, dass gegenüber einem Ersatzpflichtigen, der bereits für frühere Jahre veranlagt wurde, bei gleichbleibenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnissen nacheinander hinsichtlich der massgebenden Periode nicht verschiedene Regeln angewendet werden dürfen, die zu einer ungerechtfertigten Belastung desselben führen. Hat demnach ein Ersatzpflichtiger in einem Jahre, in welchem er kein Einkommen hatte, den Einkommenszuschlag auf Grund seines Vorjahrseinkommens entrichtet, so ist seiner Erwerbslosigkeit bei der Ersatzanlage für das folgende Jahr Rechnung zu tragen. Eine abweichende Behandlung würde dem elementaren Grundsatz der Belastung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit widersprechen. Sie würde dem Sinne des Gesetzes nicht gerecht und darf deshalb nicht aus einer wirklich oder vermeintlich abweichenden Regelung zweier nebeneinander bestehender Verordnungsvorschriften abgeleitet werden.

Seite: 187

Eine solche Mehrbelastung müsste übrigens auch bei Anwendung von Art. 15, Abs. 3 ASV allein vermieden werden. Die Ausnahmenvorschrift im letzten Satze dieser Bestimmung, wonach bei Erwerbslosigkeit im Vorjahr auf das mutmassliche Einkommen des Ersatzjahres abzustellen ist, kann demnach nur insoweit gelten, als aus dem hier vorgesehenen Wechsel des Bemessungszeitraums eine der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit widersprechende und darum ungerechtfertigte Mehrbelastung nicht entsteht. Dies wird regelmässig nur zutreffen bei Ersatzpflichtigen, die bisher überhaupt nicht erwerbstätig waren und die im ersten Erwerbsjahre für den laufenden Erwerb und im zweiten Jahre nach Massgabe des Vorjahres (also zweimal auf Grund des nämlichen Bemessungszeitraums) veranlagt werden.

Wenn sich demnach bei Ersatzpflichtigen, die bisher auf Grund des im Vorjahre erzielten Erwerbes zur Ersatzleistung herangezogen worden sind und nach einem erwerbslosen Zeitraum wieder zu Erwerb kommen, aus einer Umstellung der zeitlichen Bemessungsgrundlagen eine ungerechtfertigte Mehrbelastung ergibt, so ist diese durch geeignete Massnahmen auszugleichen. Sie können entweder darin bestehen, dass mit der Veranlagung nach Massgabe des Vorjahrserwerbes fortgefahren wird, sodass der Pflichtige in dem Jahre, in welchem er wieder zu Erwerb kommt, mit Rücksicht auf die bisherige Erwerbslosigkeit keinen Erwerbszuschlag zu entrichten hat, oder darin, dass eine Veranlagung nach Massgabe des mutmasslichen Erwerbes des laufenden Jahres vorgenommen wird unter Rückerstattung des im erwerbslosen Vorjahre entrichteten Erwerbszuschlags.

3.- Der Rekurrent ist im Jahre 1928, in welchem er infolge von Stellenlosigkeit keinen Erwerb erzielte, auf Grund seiner Erwerbsverhältnisse im Jahre 1927 veranlagt worden und hat die entsprechende Ersatzleistung erbracht. Er hat Anspruch darauf, dass dieser Tatsache Rechnung getragen wird sei es durch Rückerstattung des

Seite: 188

pro 1928 entrichteten Erwerbszuschlags, sei es durch Befreiung von demjenigen des laufenden Jahres. Die Entscheidung der Vorinstanz, die durch Abweisung des ihr eingereichten Rekurses die Erwerbstaxationen für 1928 und 1929 nebeneinander bestehen lässt, wird den Verhältnissen nicht gerecht und muss aus diesem Grunde aufgehoben werden. Allerdings hatte der Rekurrent in der Vorinstanz nur die Taxation des laufenden Jahres angefochten. Aus den Akten war aber der Zusammenhang der Einschätzungen für beide Jahre klar ersichtlich und deshalb von der Vorinstanz von Amtes wegen zu berücksichtigen. Die Vorinstanz konnte zwar im Hinblick auf die bestehende Praxis die Erwerbsbesteuerung für das laufende Jahr aufrechterhalten, sie durfte es aber nur unter der Voraussetzung, dass eine den wirtschaftlichen Verhältnissen des Ersatzpflichtigen widersprechende Belastung durch diese Verschiebung des Bemessungszeitraums nicht eintrat, also unter nachträglicher Berichtigung der Taxation des Vorjahres verbunden mit Rückerstattung oder Verrechnung des entsprechenden Ersatzbetrages.

Dass die Taxation für 1928 in Rechtskraft erwachsen ist, steht dem nicht entgegen. Es ist einerseits zu berücksichtigen, dass sich die infolge der Erwerbstaxation pro 1929 eingetretene Mehrbelastung des Rekurrenten aus einer gesetzlich nicht gerechtfertigten Unausgeglichenheit des Verordnungsrechts und der darauf beruhenden Praxis ergeben hat. Sodann war der Rekurrent schon gegenüber der Taxation pro 1928 vorstellig geworden. Er hat sich nur im Sinne eines Entgegenkommens zur Vermeidung von Komplikationen und auf die ausdrückliche Zusicherung hin, seiner Erwerbslosigkeit werde bei der Taxation für das folgende Jahr Rechnung getragen, zur Entrichtung des pro 1928 veranlagten Ersatzbetrages bereit erklärt und darf nun in seinem Anspruch auf Vermeidung einer ungerechtfertigten Belastung nicht verkürzt werden. Es ist Sache der Behörden, den erforderlichen Ausgleich von Amtes wegen herbeizuführen.

Seite: 189

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird begründet erklärt. Der Entscheid der Militärdirektion des Kantons Zürich vom 27. Juni 1929 wird aufgehoben. Die Akten werden an die Vorinstanz zurückgewiesen zu neuer Beurteilung im Sinne der Erwägungen