

S. 25 / Nr. 6 Bundesrechtliche Abgaben (d)

BGE 56 I 25

6. Urteil vom 30. Januar 1930 i. S. K. & W. S. gegen Bern.

Regeste:

Kriegssteuer.

1. Der verwaltungsrechtlichen Beschwerde an das Bundesgericht unterliegen alle nach Inkrafttreten des VDG ergangenen Entscheide kantonaler Rekurskommissionen. Unerheblich ist, ob es sich um Angelegenheiten handelt, die früher durch die eidg. Kriegssteuer-Rekurskommission beurteilt und dabei an die kantonale Rekursinstanz zu neuer Untersuchung und Entscheidung zurückgewiesen worden waren.

2. Die Ergebnisse der amtlichen Untersuchung der Beschwerdesache sind stets und in allen Stadien des Untersuchungsverfahrens von Amtes wegen zu berücksichtigen, auch wenn sie eine nicht streitige Position betreffen.

A. - Die Kollektivgesellschaft K. & W. S. in B. hat s. Z. einem Entscheide der Rekurskommission des Kantons Bern vom 8. Juli 1926 gegenüber mit Eingabe vom 30. August 1926 bei der eidgenössischen Kriegssteuer- -Rekurskommission Beschwerde erhoben und dabei Herabsetzung des steuerbaren Vermögens verlangt. Die Erwerbseinschätzung wurde nicht angefochten.

Mit Entscheid vom 23. März 1927 hat die eidgenössische Kriegssteuer- Rekurskommission den Rekurs im Sinne der Erwägungen teilweise begründet erklärt und die Akten an die kantonale Rekurskommission zu neuer Untersuchung und Beurteilung zurückgewiesen. Es handelte sich u. a. um die Feststellung von Verlusten, die die Rekurrentin in der Zeit zwischen dem 1. Januar und 30. Juni 1921 erlitten haben wollte.

Seite: 26

Aus dem von der kantonalen Rekurskommission eingeholten Berichte des Untersuchungsbeamten ergab sich, dass die Rekurrentin auf den 30. Juni 1921 Verluste auf Vorräten erlitten hatte. Der Experte stellte weiterhin auf den 1. Januar 1921 einen Verlust fest, der bei der Erwerbsberechnung unberücksichtigt geblieben war.

Die Rekurrentin nahm daraufhin in ihren Gegenbemerkungen zum Untersuchungsbericht den Antrag des Experten auf Herabsetzung des steuerbaren Erwerbes auf. Das steuerbare Vermögen berechnete sie auf einen geringern Betrag als der Experte.

Durch Entscheid der kantonalen Rekurskommission vom 6. Oktober 1929 wurde das steuerbare Vermögen gemäss Antrag des Experten festgesetzt. Auf den Antrag der Gesellschaft auf Herabsetzung der Erwerbsteuer wurde nicht eingetreten, weil die Schätzung in der Beschwerde vom 30. August 1926 anerkannt worden sei. Von den Kosten wurden 500 Fr. der Rekurrentin und 100 Fr. der kantonalen Kriegssteuerverwaltung auferlegt.

B. - Gegen diesen am 12. Oktober mitgeteilten Entscheid hat die Rekurrentin am 10. November 1929 bei der kantonalen Rekurskommission Beschwerde zuhanden der eidgenössischen Kriegssteuer - Rekurskommission eingereicht, worin sie beantragt, der steuerbare Erwerb sei gemäss Expertenbericht herabzusetzen und es sei die Kostenverteilung zu ändern.

Die Einwendungen gegen die Festsetzung des steuerbaren Vermögens werden fallen gelassen. Der steuerbare Erwerb sei deshalb auf den vom Experten berechneten Betrag herabzusetzen, weil während der Dauer des Veranlagungsverfahrens, d. h. bis zur endgültigen Erledigung der Rekursache durch die oberste Instanz neue Tatsachen zu Gunsten und zu Ungunsten des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen seien. Eine solche neue Tatsache sei durch die Bücheruntersuchung zutage getreten und wäre von der Steuerbehörde gewiss ohne weiteres in Betracht gezogen werden, wenn es sich um einen Gewinn, statt um einen Verlust gehandelt hätte.

Seite: 27

Die Festsetzung der Kosten des kantonalen Rekursverfahrens wird nicht angefochten. Dagegen wendet sich die Beschwerdeführerin gegen die Verteilung der Kosten mit dem Einwand, sie trage mit 1/6 und 5/6 den nach dem Ausgang der Streitsache sich ergebenden Steuerbeträgen zu wenig Rechnung.

Diese Beschwerde ist von der kantonalen Rekurskommission an das Bundesgericht geleitet worden.

C. - Die kantonale Rekurskommission beantragt Abweisung der Beschwerde. Die Erwerbsfestsetzung beruhe auf ihrem Entscheide vom 8. Juli 1926, sie sei ausdrücklich anerkannt und somit rechtskräftig geworden. In der Beschwerde gegen den kantonalen Rekursentscheid sei nur Neufestsetzung des Vermögens beantragt worden. So sei die Streitsache aus dem Veranlagungsverfahren in das

Justizverfahren gelangt, unter Beschränkung des Streites auf das steuerbare Vermögen. Im Steuerjustizverfahren sei nur über die von den Parteien aufgeworfenen Streitfragen zu entscheiden. Für die Kostenverteilung sei das kantonale Recht massgebend und dieses schreibe keine proportionale Verteilung vor. Der grössere Teil der Kosten sei der Rekurrentin auferlegt worden, weil die in den Jahren 1927 /28 durchgeführte Ergänzungsexpertise im wesentlichen die Ergebnisse der früheren Untersuchung bestätigt habe.

D. - Die eidgenössische Steuerverwaltung beantragt Gutheissung der Beschwerde in bezug auf die Hauptsache. Sie beruft sich dabei auf die Praxis der eidgenössischen Kriegssteuer - Rekurskommission.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.- Nach Art. 54 Abs. 1 VDG unterliegen der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht die seit Inkrafttreten des Gesetzes erlassenen Entscheide. Der Entscheid der kantonalen Rekurskommission, gegen den sich die Beschwerde richtet, ist am 5. Oktober 1929 gefällt worden. Art. 54 Abs. 1 VDG ist demnach auf ihn anzuwenden.

Seite: 28

Nach allgemeiner Regel erfasst eine mit einer Änderung in der Behördenorganisation verbundene Verschiebung der Zuständigkeit auch hängige Streitigkeiten, ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt ihrer Einleitung und den Stand des Verfahrens. Auf dieser Regel beruht auch Art. 54 Abs. 1 des Gesetzes. Wenn in Art. 52 Abs. 2 VDG eine Ausnahme insofern gemacht wird, als hängige Beschwerden, die sich gegen einen vor Inkrafttreten des Gesetzes erlassenen Entscheid richten, noch von der bisher zuständigen oberen Behörde zu entscheiden sind, so darf diese Ausnahme nicht gegen die Regel auf andere Fälle ausgedehnt werden.

Auch dass in vorliegender Streitsache die bisher zuständige Behörde in der Sache früher einen Entscheid gefällt hat, bewirkt nicht, dass sie zuständig wäre für die Beurteilung der neuen Beschwerde, denn sie hat nicht etwa bloss eine Beweisergänzung durch die kantonale Instanz angeordnet, sondern deren Entscheid aufgehoben und die Sache zur Untersuchung und zu neuer Beurteilung zurückgewiesen; es handelt sich demnach um einen neuen Entscheid der kantonalen Rekurskommission, der nunmehr selbständig angefochten wird. Unerheblich ist auch, dass der Streit sich um die Kriegssteuer für die I. Periode dreht, der normalerweise letzten Endes durch die eidgenössische Kriegssteuer- Rekurskommission hätte erledigt werden sollen. Denn dass dies nicht geschah, lag an der Dauer des Verfahrens, bezüglich dessen vor der Beendigung eine Änderung in der Zuständigkeitsordnung eingetreten ist.

2.- Materiell ist zu prüfen, ob die Vorinstanz Bundesrecht dadurch verletzt hat, dass sie die Herabsetzung des steuerbaren Erwerbs ablehnte, weil sich die Beschwerdeführerin in ihrem Rekurs an die eidgenössische Kriegssteuer- Rekurskommission, der infolge Rückweisung an die Vorinstanz zu neuen Untersuchungen durch diese Behörde Anlass gab, nur die Berechnung des steuerbaren Vermögens angefochten hatte.

a) Dabei ist zunächst festzustellen, dass der

Seite: 29

Kriegssteuerbeschluss keine Vorschrift enthält, die eine Herabsetzung zu hoher Einschätzungen von Amtes wegen ohne Begehren des Steuerpflichtigen ausdrücklich anordnen würde. Der Beschluss sieht zwar in Art. 102 eine Berichtigung bestrittener Einschätzungen im Rekursverfahren vor, und die Rekurspraxis hat mit einleuchtender Begründung festgestellt, dass derartige Berichtigungen nicht auf die Positionen beschränkt sind, deren Richtigkeit im Einzelfalle bestritten wird, sondern allgemein dann einzutreten haben, wenn sich eine Einschätzung, die infolge eines Rekurses in das Steuerjustizverfahren gelangt, im Laufe der Untersuchung in irgendeiner Beziehung als unrichtig erweist (Entscheid der eidg. Kriegssteuer-Rekurskommission vom 11. März 1927, Vierteljahrsschrift für Schweiz. Abgaberecht(VSA)VIII S. 115f.).Indessen wird in Art. 102 nur die Berichtigung ungenügender, d. h. zu niedriger Einschätzungen angeordnet. Dass sie sich auch auf Herabsetzungen zu hoher Einschätzungen von Amtes wegen bezieht, ist dem Wortlaut der Bestimmung nicht zu entnehmen; es ergibt sich aber aus ihrem Sinn. Denn wenn darin den Steuerjustizbehörden die Befugnis erteilt wird, das Endresultat der Einschätzung, die Bestimmung des Steuerbetrages, von Amtes wegen abzuändern aus Gründen, welche in den Prozesschriften nicht geltend gemacht wurden, sondern sich aus der amtlichen Untersuchung ergeben haben (Entscheid der eidg. Kriegssteuer-Rekurskommission vom 15. Februar 1924, Nr. 134, VSA V S. 111 f.), so muss dies allgemein, also auch dann zulässig sein, wenn sich die Abänderung zu Gunsten des Steuerpflichtigen auswirkt (vgl. GEERING, Der Umfang des Rechtsstreites im Steuerprozess, VSA Bd. 9 S. 24, Anm. 12). Dem Zweck des Veranlagungs- und Steuerjustizverfahrens, eine den tatsächlichen Verhältnissen und den Vorschriften der Gesetzgebung möglichst entsprechende Einschätzung herbeizuführen, würde es widersprechen, das Ergebnis des amtlichen Untersuchungsverfahrens einseitig zu Gunsten

des Fiskus zu berücksichtigen, im andern Falle aber es

Seite: 30

deshalb unberücksichtigt zu lassen, weil es nicht durch die Parteibegehren gedeckt ist. Soweit das Gesetz die Verwaltungsjustizbehörden nicht an die Begehren der Parteien bindet, ist deren Entscheidung schon unter dem Gesichtspunkt einer richtigen Gesetzesdurchführung auf Grund des Ergebnisses der Untersuchung zu treffen.

Für die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht ist zudem in bezug auf Kriegssteuersachen die Bindung an die Rechtsbegehren der Parteien ausdrücklich ausgeschlossen (Art. 16 Abs. 1 VDG). Das Bundesgericht hat demnach sein Urteil gemäss positiver Vorschrift nach dem Ergebnis der amtlichen Untersuchung zu fällen. Für die Vorinstanz, deren Entscheidung der verwaltungsrechtlichen Beschwerde an das Bundesgericht unterliegt, können naturgemäss keine andern Verfahrensgrundsätze gelten.

b) Die von der Vorinstanz gegen die Berücksichtigung des amtlichen Befundes erhobenen Argumente sind nicht zutreffend,

Die Annahme, die Einschätzung für Erwerb sei rechtskräftig geworden, weil sich die Beschwerde nur auf die Vermögensberechnung bezog, ist mit der Ordnung des Kriegsteuerbeschlusses nicht vereinbar. Erwerbs- und Vermögenssteuer bei der Kriegssteuer sind nicht verschiedene Steuerarten, die unabhängig voneinander und in verschiedenen Verfahren erhoben werden, sondern Faktoren einer einheitlichen Steuer. Nach Art. 73 ff. KStB wird die Einschätzung für Vermögen und Erwerb zusammen, in einem einheitlichen Veranlagungsverfahren durchgeführt. Wird gegen eine derart vorgenommene Einschätzung Einsprache und Rekurs erhoben, so ist die ganze Einschätzung bestritten, auch wenn in der Beschwerde nur einzelne Punkte zur Diskussion gestellt werden. Die einheitliche Einschätzung kann nicht durch die Beschwerde in verschiedene Teile zerrissen werden, die zu verschiedenen Zeiten in Rechtskraft erwachsen. Die Einschätzung als solche bleibt vielmehr bis zu ihrer endgültigen Beurteilung hängig und unterliegt allen Veränderungen, die

Seite: 31

sich im Laufe des Verfahrens nach dem jeweiligen Stande der Untersuchung ergeben.

Dem steht nicht entgegen, dass eine bestrittene Einschätzung, wie es im Entscheide der eidgenössischen Kriegssteuer-Rekurskommission vom 23. März 1927 geschehen ist, zur Untersuchung und neuen Beurteilung bezüglich eines bestimmten Punktes an die Vorinstanz zurückgewiesen wird. Es handelt sich dabei nicht um einen Ausspruch über die Rechtskraft der Einschätzung im übrigen, sondern lediglich um eine prozessleitende Anordnung nach dem Stande der Untersuchung im Zeitpunkte ihres Erlasses. Sie hindert nicht, dass die Einschätzung auch in anderer Beziehung zu Gunsten oder zu Ungunsten des Steuerpflichtigen abgeändert wird, wenn der Fortgang der Untersuchung dies notwendig macht.

Unzutreffend ist auch die Auffassung der kantonalen Rekurskommission, im Steuerjustizverfahren werde nur über die von den Parteien aufgeworfenen Streitfragen entschieden. Ein Steuerjustizverfahren könnte allerdings so geordnet werden. Aber die Regel ist es nicht. Vielmehr hat die Steuerjustizbehörde infolge des Devolutiveffektes des Rekurses das Recht und die Pflicht, die materielle Richtigkeit der Veranlagung nachzuprüfen (BLUMENSTEIN, Steuerrecht S. 578 f.; GEERING, a.a.O. S.23). Jedenfalls gilt dies gemäss Art. 102 KStB für die Beurteilung von Beschwerden durch die kantonalen Rekurskommissionen.

Demnach hat die Vorinstanz Bundesrecht, nämlich den genannten Art. 102 KStB dadurch verletzt, dass sie das Eintreten auf das Begehren um Herabsetzung der Erwerbsberechnung ablehnte.

c) Gegen die materielle Richtigkeit der Feststellungen des von der kantonalen Rekurskommission beigezogenen Untersuchungsbeamten, wonach sich der durchschnittliche Erwerb der Beschwerdeführerin in den Jahren 1919 und 1920, infolge der Wertverminderungen ihrer Materialvorräte auf den 1. Januar 1921, von Fr. auf Fr. vermindert, sind von keiner Seite Einwendungen erhoben

Seite: 32

worden. Das Begehren auf Herabsetzung des steuerbaren Erwerbes auf diesen Betrag ist demnach zu schützen.

3.- Die Gutheissung der Beschwerde zieht eine neue Verteilung der Kosten des kantonalen Rekursverfahrens nach sich. Das Bundesgericht erachtet in Anbetracht aller Verhältnisse eine Belastung der Beschwerdeführerin mit 2/3 dieser Kosten für angemessen.

Die Kosten des Verfahrens vor Bundesgericht sind nach dem Ausgang des gegenwärtigen Verfahrens vom Kanton Bern zu tragen.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird gutgeheissen