

S. 37 / Nr. 9 Bundesrechtliche Abgaben (d)

BGE 56 I 37

9. Urteil vom 13. März 1930 i. S. L. B. gegen Bern.

Regeste:

Militärpflichtersatz.

1. Die Rückerstattung bezahlter Militärsteuerbeträge im Falle von Dienstnachholung ist nicht auf Wiederholungskurse beschränkt, die nach bestandener Rekrutenschule versäumt und später nachgeholt werden. Sie gilt auch für Dienstleistungen von Wehrpflichtigen, die infolge verspäteter Rekrutierung die Rekrutenschule und die Wiederholungskurse später als im gesetzlich vorgeschriebenen Alter bestehen.

2. Der Rückerstattungsanspruch entsteht mit dem Bestehen der Rekrutenschule oder des Wiederholungskurses und unterliegt der fünfjährigen Verjährung nach Art. 11 lit. a MStG.

A. - Der Beschwerdeführer ist 1898 geboren. Er wurde bei der Aushebung im Jahre 1917 auf 2 Jahre, 1919 auf ein weiteres Jahr zurückgestellt und schliesslich im April 1922 tauglich erklärt. Er hat im gleichen Jahre die Rekrutenschule und in den folgenden Jahren 1923-1929 die 7 obligatorischen Wiederholungskurse geleistet. Für die Jahre 1918, 1919 und 1920 hat er Ersatz bezahlt. Er fordert die Beträge zurück, weil er die ihm obliegenden Dienste nachgeholt habe.

B. - Die Vorinstanz beantragt Abweisung der Beschwerde, hauptsächlich darum, weil der Beschwerdeführer nicht Wiederholungskurse sondern während drei Jahren die Rekrutenschule versäumt habe, und für deren Nachholung sei keine Rückerstattung vorgesehen. Beim Übertritt in die Landwehr werde der Beschwerdeführer nur 10, nicht 13 Dienstjahre hinter sich haben, wie seine

Seite: 38

normal rekrutierten Alterskameraden. Auch hätten seine Alterskameraden 1918 und 1919 wenigstens teilweise schon Aktivdienst geleistet, was nicht durch Wiederholungskurse nachgeholt werden könne.

C. - Die eidgenössische Steuerverwaltung beantragt Gutheissung des Rückerstattungsbegehrens für 1920, Abweisung für 1918 und 1919. Sie stellt dabei auf die bisherige Praxis ab, wonach wohl für versäumte Wiederholungskurse, nicht aber für die Rekrutenschule die Rückerstattung gewährt wird. In den Jahren 1918 bis 1920 habe der Jahrgang des Rekurrenten keinen Aktivdienst zu leisten gehabt, sodass die Beschwerde nicht wegen versäumten und nicht nachholbaren Aktivdienstes abgewiesen werden könne, dagegen komme für 1918 und 1919 nach der Verordnung von 1885 und der bisherigen Praxis eine Rückerstattung nicht in Frage, da sie für versäumte Rekrutenschulen nicht anerkannt werde. Im Jahre 1920 sei der Jahrgang 1898 wiederholungskurspflichtig gewesen. Der Beschwerdeführer habe den damals versäumten Kurs im Jahre 1929 nachgeholt.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.- Das Bundesgesetz über den Militärpflichtersatz vom 28. Juni 1878 sieht nicht vor, dass bei Dienstnachholung früher bezahlte Ersatzbeträge zurückerstattet werden. Die Rückerstattung wurde erst auf dem Verordnungswege eingeführt für die Fälle, in denen ein Dienstpflichtiger in Erfüllung der Bestimmungen von Art. 82 und 85 der Militärorganisation (von 1874) nachträglich einen Wiederholungskurs besteht, für dessen Versäumnis er die Steuer bezahlt hatte (Verordnung des Bundesrates vom 24. April 1885 über Rückerstattung bezahlten Militärpflichtersatzes in Fällen von Dienstnachholung). Auf Grund dieser Verordnung wurden bis zum Jahre 1897 Ersatzbeträge nur an solche Dienstpflichtige zurückerstattet, welche nach bestandener Rekrutenschule und seit ihrer Einteilung in die Armee einen Wiederholungskurs versäumt, denselben

Seite: 39

aber später nachgeholt hatten. Dagegen wurde Wehrpflichtigen, welche aus irgend einem Grunde (wegen Zurückstellung, verspäteter Rekrutierung infolge Landesabwesenheit, Urlaub nach erfolgter Rekrutierung, aber vor bestandener Rekrutenschule, etc.), ihren Rekrutenunterricht später als in dem gesetzlich vorgeschriebenen Alter bestanden hatten und infolgedessen gemäss Art. 82 und 85 der Militärorganisation zur Nachholung von Wiederholungskursen einberufen wurden, die Rückerstattung der betreffenden Ersatzleistungen nicht gewährt.

In der Folge erwies es sich jedoch als wünschbar, die Rückerstattung auch auf Dienstpflichtige auszudehnen, die ihre Rekrutenschule verspätet bestanden hatten und die zur Nachholung von Wiederholungskursen einberufen wurden. Der Bundesrat ordnete deshalb mit Kreisschreiben vom 20. September 1897 an, die Rückerstattung sei bei Nachholung versäumter Wiederholungskurse zu gewähren, ohne Rücksicht darauf, ob der versäumte Kurs vor oder nach der Rekruteninstruktion des betreffenden Dienstpflichtigen stattgefunden hat. Massgebend für den Anspruch auf Rückerstattung

wurde die Tatsache erklärt, dass die betreffende Altersklasse zu einem Wiederholungskurs verpflichtet war, der versäumt und nachträglich bestanden worden ist. Es wurde angenommen, dass die Verordnung vom 24. April 1885 nach ihrem Wortlaut und nach ihrem Sinn so zu interpretieren sei (Kreisschreiben des Bundesrates an sämtliche Kantonsregierungen, betreffend Rückerstattung der Militärpflichtersatzsteuer bei Dienstnachholung, vom 20. September 1897, BBl 1897 IV S. 323 ff.; SALIS, Bundesrecht III S. 689 f.).

Die Rückerstattung blieb auf Wiederholungskurse beschränkt; abgelehnt wurde sie wenigstens grundsätzlich stets für das Rekrutenschuljahr (BBl 1914 III S. 343 f. und 1915 II S. 251, Entscheid der Bundesversammlung i. S. Gurtner). Doch sind in den letzten Jahren gelegentlich bei besonderem Verhältnissen Ausnahmen aus Billigkeitsrücksichten gemacht worden. Gelegentlich wird andererseits im

Seite: 40

Widerspruch zu der durch das Kreisschreiben von 1897 eingeführten Praxis in Fällen verspäteten Eintritts in die Militärdienstpflicht die Rückerstattung bei Nachholung von Wiederholungskursen verweigert, weil der betreffende Wehrpflichtige «nicht zur Verfügung der Militärbehörde gestanden habe» (z. B. Entscheid des Bundesrates vom 19. März 1920, VSA I S. 397 f.).

Abgesehen von der Frage der Rückvergütung für das Rekrutenschuljahr, wäre nach dem Kreisschreiben von 1897 und der darauf gegründeten Praxis im vorliegenden Falle die Rückerstattung zu gewähren für das Jahr 1920, in welchem der Beschwerdeführer nach den Darlegungen der eidgenössischen Steuerverwaltung einen Wiederholungskurs versäumt hat. Für 1918 und 1919 wären Dienstversäumnisse nicht anzunehmen. In vollem Umfange abzuweisen wäre die Beschwerde, wenn im angegebenen Sinne auf die Dienstbereitschaft («Zurverfügungstehen») abgestellt würde; denn diese Voraussetzung erfüllte der Beschwerdeführer frühestens in dem Zeitpunkt, in welchem er tauglich erklärt und damit der Pflicht zur Leistung persönlichen Militärdienstes unterworfen wurde.

2.- Die Militärsteuerpflicht ist ein Ausfluss der allgemeinen Wehrpflicht, der jeder Schweizer unterworfen ist (Art. 18, Abs. 1 und 3 BV, Art. 1, Abs. 1 MO). Diese umfasst die Pflicht zur persönlichen Leistung des Militärdienstes (Militärdienstpflicht) und die Pflicht zur Leistung eines Ersatzes (Militärsteuerpflicht) (Art. 1, Abs. 2 MO). Wer die Militärdienstpflicht nicht erfüllt, hat die Militärsteuer zu bezahlen (Art. 3 MO). Es sind dies die militärdienstpflichtigen Wehrpflichtigen bei Nichtleistung eines obligatorischen Dienstes einerseits und andererseits die Wehrpflichtigen, die der Militärdienstpflicht nicht unterstellt sind (Militärsteuerpflichtige im Sinne von Art. 1, Abs. 2 MO). Im ersten Falle ist die Steuerleistung der Ersatz für einen versäumten Dienst, im andern wird sie aus einem allgemeinen Grunde, nicht im Hinblick auf bestimmte, nicht geleistete Dienste, geschuldet.

Seite: 41

a) Aus dem Ersatzcharakter der Militärsteuer folgt, dass sie zurückerstattet werden muss, wenn die Dienstleistung selbst nachträglich erbracht wird. Dies trifft jedenfalls dann zu, wenn ein Militärdienstpflichtiger durch Gesetzgebung und Dienstvorschrift verpflichtet wird, eine Dienstleistung, die er versäumt und für die er Ersatz geleistet hat, nachzuholen, wie es die Militärorganisation von 1874 in Art. 82 und 85 anordnete. Es entsprach demnach dem Wesen des Militärpflichtersatzes, wenn der Bundesrat auf dem Ordnungswege für diese Fälle die Rückerstattung bezahlter Ersatzbeträge angeordnet hat (Verordnung vom 24. April 1885). Dabei wurde die Rückerstattung auf diejenigen Ersatzleistungen beschränkt, die für einzelne, versäumte und nach Gesetz nachzuholende Dienstleistungen erbracht worden waren, was in der doppelten Eingrenzung, subjektiv auf dienstpflichtige Wehrpflichtige und objektiv auf Wiederholungskurse, zum Ausdruck kam. Die Verordnung bezieht sich nicht auf Ersatzleistungen aus dem allgemeinen Grunde fehlender persönlicher Dienstpflicht. Daraus erklärt sich, dass Rekrutenschulen nicht einbezogen werden. Nicht unter die Verordnung fallen deshalb auch die Ersatzleistungen der Wehrpflichtigen, die zu der Kategorie der Militärsteuerpflichtigen im eigentlichen Sinne (Art. 1, Abs. 2 MO von 1907) zu zählen sind, weshalb die Praxis ursprünglich mit Recht dahin ging, dass die Rückerstattung von Ersatzbeträgen, die von Zurückgestellten, ferner bei verspäteter Rekrutierung infolge Landesabwesenheit entrichtet worden waren, nach der Verordnung nicht zulässig sei (Kreisschreiben von 1897, Abs. 2).

Das Kreisschreiben von 1897 hat die Rückerstattung auf diese Fälle ausgedehnt. Es lässt die Vergütung von Ersatzbeträgen zu, die vor Bestehen der Rekrutenschule gezahlt worden sind. Die Rückerstattung erfolgt nun auch im Hinblick auf Wiederholungskurse, die vor der Rekruteninstruktion des betreffenden Wehrpflichtigen stattgefunden haben. Von «versäumten» Wiederholungskursen im Sinne

Seite: 42

der Rückerstattungsverordnung kann dabei nicht gesprochen werden, weil der Wehrpflichtige erst

nach Bestehen der Rekrutenschule wiederholungskurspflichtig wird. Im Unterschied zu dem in der Rückerstattungsverordnung geregelten Falle, der nur Ersatzleistungen für konkrete, versäumte Kurse betrifft, werden hier Ersatzbeträge zurückerstattet, die aus dem allgemeinen Rechtsgrund fehlender Militärdienstpflicht geschuldet waren und bezahlt worden sind.

Die im Kreisschreiben des Bundesrates von 1897 und in der daran anschliessenden Praxis vertretene Auffassung, es liege ein Anwendungsfall der Rückerstattungsverordnung vor, war demnach nicht zutreffend. Es handelt sich vielmehr um einen selbständigen, in der Rückerstattungsverordnung nicht geregelten Rückerstattungsfall und somit, da das Gesetz eine Rückerstattung bezahlter Militärsteuerbeträge nicht vorsieht, um die Einführung eines Rückerstattungsgrundes durch die Verwaltungspraxis.

Die Ausdehnung der Rückerstattung auf Leistungen nicht dienstpflichtiger Wehrmänner im Sinne des Kreisschreibens von 1897 lässt sich durch den Ersatzcharakter der Militärsteuer (BLUMENSTEIN, Steuerrecht S. 5 Anm. 9) rechtfertigen. Sie hat sich, wie aus dem Kreisschreiben klar hervorgeht, den mit der Durchführung der Steuer betrauten Bundesorganen dadurch aufgedrängt, dass sie dem Rechtsempfinden des Volkes entsprach. Sie ist mit Rücksicht hierauf eingeführt worden und hat sich seither durch ständige Praxis zunächst unter der alten und besonders auch unter der neuen Militärorganisation von 1907 derart eingelebt, dass sie als gewohnheitsrechtlicher Bestandteil des Bundesrechtes angesehen werden muss. Gewohnheitsrecht ist sie deshalb, weil sie von den rechtlichen Anschauungen des Volkes getragen und in der Überzeugung ihrer Vernünftigkeit und Notwendigkeit in dauernd festgehaltener Rekurs- und Verwaltungspraxis ausgeübt wurde (FLEINER, Institutionen, 8. Aufl. S. 86 f.). Dass in der Nachkriegszeit Entscheidungen nachweisbar

Seite: 43

sind, die sich, ohne es klar auszusprechen, der früheren Praxis (vor 1897) zuzuneigen scheinen, vermochte die eingelebte Ordnung nicht abzuändern. Es handelt sich um vereinzelte Entscheidungen, die eine Lösung unter besondern Verhältnissen suchen.

Ist aber die Ausdehnung der Rückerstattung von Ersatzleistungen auf Zahlungen nichtdienstpflichtiger Wehrpflichtiger Gewohnheitsrecht geworden, so kommt ein Zurückgehen auf die vor 1897 geübte Praxis nicht in Frage.

b) In der Meinung, es liege ein Anwendungsfall der Rückerstattungsverordnung vor, hat die Praxis bisher die Rückerstattung auf Wiederholungskurse beschränkt (BBI 1914 III S. 434 f. und 1915 II S. 251). Dies ist nicht haltbar. Wie dargelegt wurde, handelt es sich um einen selbständigen, in der Rückerstattungsverordnung nicht geregelten Tatbestand. Die Ersatzbeträge, deren Rückerstattung gewährt wird, sind nicht Ersatzleistungen dienstpflichtiger Wehrpflichtiger für versäumte und nachgeholtete Dienste. Es wird lediglich nachträglich so angesehen, als ob der frühere Militärsteuerpflichtige gewisse Dienste versäumt und diese Versäumnis, nach seinem Übertritt zu den dienstpflichtigen durch seine seitherigen Dienstleistungen ausgeglichen habe. Der Gedanke ist der, dass der Wehrpflichtige, der seine persönliche Dienstpflicht nachträglich erfüllt, dadurch nach Massgabe seiner Dienstleistungen einen Anspruch auf Rückerstattung der früher mangels persönlicher Dienstpflicht bezahlten Ersatzbeträge erwirbt. Ein triftiger Grund, diesen Anspruch nur im Hinblick auf Wiederholungskurse anzuerkennen, für die Rekrutenschule, also die bedeutend grössere Leistung, aber abzulehnen, besteht nicht.

Dass die Rückerstattungsverordnung nur Wiederholungskurse berücksichtigt, ist in dem besondern, von ihr geregelten Tatbestand begründet, der von dem hier in Frage stehenden grundsätzlich verschieden ist. Die Unrichtigkeit der von der bisherigen Praxis eingehaltenen

Seite: 44

Beschränkung auf Wiederholungskurse ist denn auch, wie aus den amtlichen Aeusserungen der eidgenössischen Steuerverwaltung hervorgeht, stets empfunden worden, weshalb die Rückerstattung gelegentlich auch im Hinblick auf Rekrutenschulen, unter Berufung auf Billigkeitsrücksichten, gewährt wurde. Nach richtiger Betrachtung besteht aber dieser Rückerstattungsanspruch von rechts wegen.

c) Die Rückerstattung ist sodann nicht davon abhängig, ob der Wehrpflichtige in dem Jahre, für das er die Steuer bezahlt hat, tatsächlich einen Dienst versäumte. Die Steuerleistung wurde ja nicht wegen Dienstversäumnis, sondern mangels Militärdienstpflicht erhoben. Dieser Grund der Ersatzbelastung wird durch die spätere Dienstleistung nicht aufgehoben. Es wird lediglich ein Ausgleich vorgenommen mit Rücksicht auf die Dienstleistungen. Das Mass dieses Ausgleichs muss sich demnach nach diesen Dienstleistungen richten, und da Dienstleistungen und Ersatzbelastung als Jahresleistungen angesehen werden, berechtigt jede nachgeholtete Dienstleistung zur Rückerstattung einer Jahressteuer. Als Dienstnachholung im Hinblick auf Steuererstattung hat dabei jeder Dienst zu gelten, der nicht in demjenigen Jahre geleistet wird, in dem er bei normaler Abwicklung der obligatorischen Dienstpflicht nach Militärorganisation hätte bestanden werden sollen. Es kommt demnach nicht darauf an, ob der Staat bei Vorhandensein der Militärdienstpflicht im betreffenden Ersatzjahre tatsächlich eine

Dienstleistung gefordert hätte, die mangels Dienstpflicht versäumt worden ist, sondern darauf, ob nach der Ordnung der Militärorganisation eine solche Dienstleistung zu fordern gewesen wäre. Zum gleichen Ergebnis führt die Überlegung, dass die Ersatzbelastung militärsteuerpflichtiger Wehrmänner zeitlich mit dem Eintritt der Militärdienstpflicht beginnt und nicht von den Dienstleistungen abhängig gemacht wird, die militärdienstpflichtigen Wehrmännern auferlegt werden. Demnach ist die Rekrutenschule als Nachholungsdienst

Seite: 45

im Hinblick auf die im zwanzigsten Altersjahre entrichtete Ersatzleistung, ein Wiederholungskurs als Nachholung in Bezug auf die anschliessenden Jahre anzusehen, wobei als Nachholungskurse in Anlehnung an die bestehende Praxis in der Regel die letzten tatsächlich bestandenen Wiederholungskurse zu gelten haben.

Dass dabei Ersatzbeträge zurückerstattet werden für Jahre, in denen der Ersatzpflichtige nicht militärdienstpflichtig war und somit nicht zur Verfügung der Militärbehörde stand, ist bedingt durch Ausdehnung der Rückerstattung über den Kreis der Fälle, die in der Rückerstattungsverordnung geregelt waren. Schon bisher wurde nach der Praxis die Rückerstattung im Hinblick auf Wiederholungskurse an seiner Zeit Nichtdienstpflichtige gewährt. Auf die Zahl der Dienstjahre kommt es demnach bei der Beurteilung des Anspruchs auf Rückerstattung nicht an.

3.- Aus diesen allgemeinen Erwägungen ergibt sich für die vorliegende Beschwerde folgendes:

Der Beschwerdeführer war während mehrerer Jahre zurückgestellt und hat später die Rekrutenschule und seine sieben obligatorischen Wiederholungskurse im Auszug geleistet. Er hat andererseits für das Jahr der Rekrutenschule 1918 und die beiden ersten Wiederholungskursjahre 1919 und 1920 im Sinne der Ausführungen unter Ziffer 2 hievon Ersatz bezahlt. Sein Anspruch auf Rückerstattung wäre demnach an sich begründet.

Die Beschwerde kann indessen nur für die Jahre 1919 und 1920 zugesprochen werden. Der Rückerstattungsanspruch für das Rekrutenschuljahr ist gemäss Art. 11, lit. a MStG, der nicht nur für Ansprüche des Staates an den Pflichtigen, sondern auch für Ansprüche an den Staat Geltung hat, verjährt. Der Anspruch entstand mit dem Bestehen der Rekrutenschule und konnte nur innert 5 Jahren seit seiner Entstehung geltend gemacht werden.

Bei Wiederholungskursen, die nicht ausser der Reihe als eigentliche Nachholungskurse geleistet werden, gelten die letztbestandenen als Nachholungskurse. Der

Seite: 46

Beschwerdeführer hat somit den Anspruch auf Rückerstattung der Ersatzbeträge für 1919 und 1920 mit dem Bestehen der Wiederholungskurse 1928 und 1929 erworben. Dieser Rückerstattungsanspruch ist demnach rechtzeitig erhoben worden und erweist sich als begründet.

Dass das Jahr 1919 noch Aktivdienstjahr war, steht der Rückerstattung der für dieses Jahr bezahlten Ersatzleistung nicht entgegen, da die Einheit des Beschwerdeführers keinen Aktivdienst zu leisten hatte.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird teilweise begründet erklärt. Der Kanton Bern wird angewiesen, dem Beschwerdeführer die für die Jahre 1919 und 1920 entrichteten Ersatzleistungen zurückzuerstatten.

Im übrigen wird die Beschwerde abgewiesen