

## S. 220 / Nr. 34 Bundesrechtliche Abgaben (d)

BGE 57 I 220

34. Urteil vom 17. September 1931 i. S. Walder gegen Zürich.

Seite: 220

Regeste:

Militärpflichtersatz. Wurde der Einkommenszuschlag nach dem mutmasslichen Einkommen des Ersatzjahres bemessen, so müssen wesentliche Einkommensverminderungen und Einkommensausfälle, die nach Vornahme der Einschätzung eintreten, bei der Einschätzung für das nächste Ersatzjahr angemessen berücksichtigt werden.

A. – Der Beschwerdeführer hatte gegenüber der Ersatzveranlagung für das Jahr 1931, die auf 3300 Fr. Einkommen (wovon 2700 Fr. steuerbar) lautete, in einem Rekurse an die Militärdirektion des Kantons Zürich geltend gemacht, er habe im Jahre 1930 nur 1800 Fr. verdient, da er im Frühjahr 4 Wochen krank gewesen sei, im Sommer wegen Arbeitsmangel wiederholt aussetzen musste und vom 6. September bis Anfang Dezember arbeitslos gewesen sei. Er verlangte Berücksichtigung dieser Verhältnisse und Herabsetzung der Ersatzleistung des Jahres 1931.

Die Militärdirektion des Kantons Zürich hat in einer Verfügung vom 13. Juni 1931 das steuerbare Reineinkommen

Seite: 221

auf 2400 Fr. (netto) herabgesetzt. Sie ging dabei davon aus, dass für die Militärsteuer auf das mutmassliche Einkommen des laufenden Jahres abzustellen sei, und rechnete mit einem durchschnittlichen Einkommen von 250 Fr. pro Monat, wobei einer zeitweisen Arbeitslosigkeit des Rekurrenten im Jahre 1931 Rechnung getragen wurde. Diese Einschätzung stützt sich, wie aus der vorliegenden Beschwerdeschrift hervorgeht, auf eine nachträglich, nach Eingang des Rekurses, beim Beschwerdeführer eingeholte Selbstdeklaration, in welcher auf ausdrückliches Verlangen nur auf die Einkommensverhältnisse des laufenden Jahres abgestellt war.

Daraufhin wandte sich der Beschwerdeführer mit einer neuen Eingabe an die Militärdirektion. Er erhob gegen die neue Veranlagung keine Einwendungen, machte aber geltend, wenn sich die Einschätzung nach dem Einkommen des laufenden Jahres richte, so müsse die im vorhergehenden Jahre zu viel bezahlte Steuer in Abzug gebracht werden. Er sei im Vorjahr für 3300 Fr. Einkommen eingeschätzt worden, habe aber infolge Arbeitslosigkeit in der zweiten Hälfte des Jahres (September, Oktober, November) einen Einkommensausfall von 825 Fr. gehabt.

Die Militärdirektion trat auf das Begehren nicht ein mit der Begründung, die Veranlagung für 1930 sei nicht angefochten, die Steuer sei anstandslos bezahlt worden, die Einschätzung sei demnach in Rechtskraft erwachsen. (Entscheid vom 16. Juni 1931.)

B. – In einer Eingabe vom 22. Juni 1931 legt der Beschwerdeführer unter Berufung auf die geschilderten Vorkommnisse dem Bundesgericht die Fragen vor, ob eine Pflicht zur Angabe des Einkommens des laufenden Jahres bestehe; man wisse ja nicht, wie sich die Verhältnisse in der Folge gestalten werden; und ob die Verwaltung nicht verpflichtet sei, zuviel bezahlte Ersatzleistungen zurückzuerstatten. Er ersucht um Aufschluss hierüber und um Regelung der Angelegenheit.

Die Militärdirektion des Kantons Zürich und die

Seite: 222

eidgenössische Steuerverwaltung beantragen Abweisung der Beschwerde, da die Veranlagung für 1930 in Rechtskraft erwachsen sei und nicht abgeändert werden könne, auch wenn sie sich materiell als unrichtig erweise.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. – Die Eingabe des Beschwerdeführers an das Bundesgericht beschränkt sich nicht auf die Bitte um Auskunft über die darin gestellten Fragen; es wird ausserdem die Regelung, also die Beurteilung der Angelegenheit verlangt. Die Eingabe ist demnach nach Inhalt und Formulierung eine Beschwerde. Die Beschwerdefrist ist sowohl hinsichtlich der Entscheidung der Vorinstanz vom 16. Juni, als auch in Bezug auf die Entscheidung vom 13. Juni eingehalten. Auf die Beschwerde ist demnach einzutreten.

2.- Formell ist die Beschwerde zwar gegen den zweiten Entscheid der Vorinstanz vom 16. Juni gerichtet. Sachlich wird aber auch die Grundlage der ersten Entscheidung, die Veranlagung des Einkommens auf Grund der Verhältnisse des laufenden Jahres, beanstandet. Im weiteren wendet sich die Eingabe auch gegen den zweiten Entscheid, auf den sie sich direkt bezieht.

a) Der Beschwerdeführer hatte Anrechnung der 1930 angeblich zu viel bezahlten Steuer auf seine

Ersatzleistung 1931 verlangt. Soweit damit ein Zurückkommen auf die Einschätzung des Vorjahres beantragt wurde, stand allerdings die Rechtskraft der früheren Veranlagung der materiellen Untersuchung des Begehrens entgegen, wenn nicht eine Revision dieser Veranlagung in Frage kam. Aber in erster Linie hatte er doch die Änderung der Taxation für 1931 verlangt, wobei es ihm um die Anpassung dieser Taxation an seine wirklichen Verhältnisse zu tun war. Erst nachdem ihm wiederholt gesagt worden war, die Taxation pro 1931 müsse auf Grund der Verhältnisse des laufenden Jahres vorgenommen werden, der Verdienstaufschlag 1930 könne bei der Ersatzanlage 1931 nicht

Seite: 223

berücksichtigt werden, und unter der Voraussetzung, dass diese Besteuerung richtig sei, verlangte er die Korrektur der Veranlagung für das vorhergehende Jahr. Es handelt sich demnach in erster Linie darum, ob Verdienstaufschläge, die nach Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung für ein bestimmtes Jahr eingetreten sind, bei der Veranlagung des folgenden Jahres berücksichtigt werden müssen. Diese Frage wurde im ersten Entscheide der Vorinstanz vom 13. Juni beurteilt und verneint.

Wenn nun der Beschwerdeführer in seiner Eingabe an das Bundesgericht die Veranlagung auf Grund der Verhältnisse des laufenden Jahres anfechtet mit der Begründung, man habe im Zeitpunkt der Abgabe der Selbstdeklaration und der Veranlagung für das vorhergehende Jahr nicht wissen können, wie sich die Verhältnisse gestalten werden, so wendet er sich gegen den ersten Entscheid, der sich auf die Veranlagung für 1931 bezieht. Diese Veranlagung ist nicht rechtskräftig.

b) Sodann wird eventuell die nachträgliche Berichtigung der Veranlagung des früheren Jahres (1930) angestrebt. Diese Veranlagung ist allerdings rechtskräftig. Mit dem Hinweis auf die Rechtskraft der Veranlagung allein ist indessen das Begehren des Beschwerdeführers nicht erledigt. Denn die Verhältnisse, auf die er sich beruft, sind erst in einem Zeitpunkt eingetreten, in welchem die Einschätzung für 1930 rechtskräftig und die Steuer bezahlt war. Sie konnten deshalb der Veranlagung gegenüber gar nicht geltend gemacht werden, weshalb die Begründung des Nichteintretensbeschlusses der Vorinstanz vom 16. Juni («Nichteinreichung eines Rekurses und anstandslose Bezahlung») nicht genügen konnte, um die Berücksichtigung des Begehrens abzulehnen. Zu prüfen war vielmehr, ob es bei der getroffenen Veranlagung sein Bewenden hat, trotzdem sie infolge nachträglicher Ereignisse unrichtig geworden ist, oder ob in solchen Fällen eine Revision der Veranlagung einzutreten hat. Diese Frage ist von der Vorinstanz nicht geprüft worden.

Seite: 224

Sie ist auch nicht durch das Urteil des BG i. S. Hablützel (BGE 56 I S. 113 ff.), auf das sich die eidgenössische Steuerverwaltung beruft, präjudiziert. Denn dort war die Besteuerung von Anfang an unrichtig; der Pflichtige hätte demnach die Veranlagung auf dem Rekurswege bestreiten können und müssen, was hier nicht der Fall war.

3. – Nach der bestehenden Praxis wird der Veranlagung zum Militärpflichtersatz der Inlandschweizer grundsätzlich das Einkommen des Ersatzjahres zu Grunde gelegt. Diese Praxis stützt sich auf die bundesrätliche Verordnung über die Militärsteuer. Das Gesetz ordnet die Erhebung eines Zuschlages auf dem Einkommen an, ohne die Bemessungsgrundlage in zeitlicher Beziehung zu bestimmen. Die Verordnung (Art. 2) setzt als gleichzeitiges Datum der Ersatzanlage den 1. Mai fest und bestimmt, dass sich nach diesem Datum die «Berechnung der Steuerfaktoren (Art. 5 des Gesetzes)» richte. Das Bundesgericht hat festgestellt, dass diese Regelung der Einkommensberechnung unklar ist (BGE 55 I S. 185 f.). Das Einkommen umfasst begrifflich die einem Subjekte während eines Zeitraumes zugeflossenen Einkünfte. Wenn nun die Verordnung den 1. Mai für die Einkommensveranlagung 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. Für die Besteuerung der Auslandschweizer hat eine andere Verordnung des Bundesrates grundsätzlich das tatsächliche Einkommen des Vorjahres als massgebend bezeichnet. Es wird angeordnet, dass als

Seite: 225

mutmassliches Einkommen des Ersatzjahres das wirkliche Einkommen des Ersatzpflichtigen in dem der Einschätzung vorangehenden Kalenderjahr, beziehungsweise Geschäftsjahr zu gelten habe, was mit der unbestimmten Vorschrift in Art. 2 MStV nicht schlechtweg unvereinbar ist (BGE 55 I S. 186). Das Bundesgericht hat davon abgesehen, eine dieser oder weiterer an sich denkbarer Modalitäten als massgebend zu erklären (BGE I. c.). Es lässt damit der Praxis die Freiheit, im Rahmen der bestehenden Vorschriften diejenige Lösung zu wählen, die den Verhältnissen des einzelnen Falles am

besten angepasst erscheint.

Festzuhalten ist dabei, dass die Belastung mit einer Ersatzleistung nach Massgabe des Einkommens der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Pflichtigen Rechnung tragen soll. Wird nun bei der Ersatzberechnung nicht auf das wirkliche Einkommen, sondern auf die mutmassliche Gestaltung der Verhältnisse im weiteren Verlauf des Ersatzjahres abgestellt, so kann es vorkommen, dass die Mutmassungen nicht eintreffen und die Einschätzung infolge der unvorhergesehenen Ereignisse unrichtig wird. Eine nachträgliche Berichtigung der Veranlagung für das laufende Jahr ist nicht ausdrücklich vorgesehen. Sie ist in der Regel auch nicht notwendig.

Wenn nämlich das Einkommen des Pflichtigen im Laufe des Jahres höher wird, als bei der Veranlagung angenommen wurde, kann es bei der getroffenen Einschätzung sein Bewenden haben. Die Verwaltung nimmt mit der Wahl der Einschätzungsgrundlage diese Möglichkeit in Kauf.

In einer andern Lage befindet sich allerdings der Ersatzpflichtige. Er muss sich der Einschätzung auf Grund des mutmasslichen Einkommens unterziehen und erbringt, wenn sich sein wirkliches Einkommen im Laufe des Jahres wesentlich vermindert oder überhaupt wegfällt, eine Ersatzleistung, die seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit übersteigt. Die Anpassung der Besteuerung an seine wirklichen Verhältnisse darf ihm nicht versagt werden, soweit sie im Rahmen der bestehenden

Seite: 226

Vorschriften möglich ist. Es braucht dabei aber nicht an eine nachträgliche Abänderung der Einschätzung für das laufende Jahr und die Rückerstattung eines Teils der meist schon bezahlten Ersatzleistung gedacht zu werden. Es genügt, wenn bei der Einschätzung für das folgende Jahr auf die nachträglich eingetretenen Einkommensverminderungen und Ausfälle des vorhergehenden Jahres Rücksicht genommen wird, was nach den bestehenden Vorschriften als zulässig erscheint und deshalb geboten ist. Denn da die Militärsteuerverordnung, besonders Art. 2 MStV, nicht dazu zwingt, nach dem mutmasslichen Einkommen des Ersatzjahres zu veranlagern, sondern auch Lösungen zulässt, die das tatsächliche Einkommen in der zurückliegenden Periode berücksichtigen, besteht kein Grund, ausschliesslich auf die Einkommensverhältnisse im Ersatzjahr selbst abzustellen. Der Gedanke einer Belastung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, auf der die Ordnung des Gesetzes beruht, verlangt, dass wenigstens bei vollständigem Wegfall und bei wesentlichen Verminderungen des Einkommens in der Zeit nach Vornahme der Einschätzung, bei der Veranlagung für das nächste Ersatzjahr ein gewisser Ausgleich geschaffen wird. Es erscheint demnach als unrichtig, in solchen Fällen bei der Einkommensfestsetzung für das neue Ersatzjahr ausschliesslich auf die Verhältnisse im neuen Jahr abzustellen. Vielmehr ist auch die Einkommensgestaltung im verflossenen Jahre in Betracht zu ziehen in der Weise, dass bei der Ersatzbelastung im Verlauf der beiden Perioden eine Anpassung an die wirklichen Verhältnisse erreicht wird.

Der Entscheid der Vorinstanz vom 13. Juni, der ausschliesslich die Verhältnisse im Jahre 1931 berücksichtigt und die Arbeitslosigkeit des Beschwerdeführers im zweiten Halbjahr 1930 ausser Betracht lässt, muss demnach aufgehoben werden. Die Akten sind an die Vorinstanz zurückzuweisen zu neuer Prüfung und Festsetzung des ersatzpflichtigen Einkommens pro 1931 im

Seite: 227

Sinne der Erwägungen. - Das Begehren um Revision der Veranlagung für 1930 wird dadurch gegenstandslos.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird gutgeheissen