

S. 42 / Nr. 8 Befreiung von kantonalen Abgaben (d)

BGE 67 I 42

8. Urteil vom 2. April 1941 i. S. W. gegen St. Gallen.

Seite: 42

Regeste:

Wehropfer-Amnestie (Art. 3 WOB):

1. Anstände über die Beschränkung der Kantone und Gemeinden in der Erhebung von Nach- und Strafsteuern auf Grund der Erklärungen für das eidgenössische Wehropfer werden vom Bundesgericht als einziger Instanz im direkten verwaltungsrechtlichen Prozess beurteilt (Art. 18, lit. a VDG).

2. Eine zur Zeit der Einreichung der Wehropfererklärung vorgenommene und dem Steuerpflichtigen eröffnete Einschätzung für kantonale oder Gemeindesteuern darf nicht mehr abgeändert, erhöht werden, wenn sich nachträglich aus der (vollständigen) Wehropfererklärung ergibt, dass der Steuerpflichtige damit seiner gesetzlichen Steuerpflicht nicht voll nachkommt oder nachgekommen ist. Ausgenommen sind die pendenten Steuerfälle nach Art. 3, Abs. 2 WB.

3. Die Wehropferamnestie umfasst auch die Fälle, wo zur Zeit der Einreichung der Wehropfererklärung der Steuerbezug auf Grund der bisherigen Taxation, ohne neue Taxationsanzeige, eingeleitet und ein Vorbehalt späteren Zurückkommens auf die Taxation nicht gemacht worden war.

Amnistie fiscale prévue par l'arrêté sur le sacrifice pour la défense nationale (art 3).

1. Le Tribunal fédéral connaît en instance unique selon les formes prévues pour la demande de droit administratif, des litiges relatifs à la règle qui interdit aux cantons et aux communes de réclamer après coup au contribuable le paiement d'impôts soustraits ou de le punir pour contravention fiscale on se fondant sur la déclaration relative au sacrifice pour la défense nationale (art. 18 lit. a JAD).

2. Une taxation pour les impôts cantonaux ou communaux qui, lors de la déclaration relative au sacrifice pour la défense nationale, était déjà établie et communiquée ne peut être ni modifiée ni augmentée s'il ressort après coup de la déclaration relative au sacrifice pour la défense nationale que le contribuable n'avait pas, jusqu'ici, satisfait à ses obligations fiscales. Il faut excepter les cas où la procédure fiscale est encore en cours (art. 3 al. 2 de l'arrêté sur le sacrifice pour la défense nationale).

3. L'amnistie comprend aussi les cas où, lors de la déclaration relative à la contribution fédérale de crise, la procédure pour la perception fiscale avait déjà commencé sur la base de la taxation précédemment admise sans qu'une rectification postérieure eût été réservée.

Seite: 43

Amnistia fiscale prevista dall'art. 3 del decreto sul sacrificio per la difesa nazionale (art. 3).

1. Il Tribunale federale giudica, quale istanza unica secondo le forme previste pel processo di diritto amministrativo, le contestazioni relative alla norma che vieta ai cantoni e ai comuni di chiedere ulteriormente al contribuente il pagamento d'imposte sottratte o di punirlo per contravvenzione fiscale basandosi sulla dichiarazione concernente il sacrificio per la difesa nazionale (art. 18 lett. a GAD).

2. Una tassazione per le imposte cantonali o comunali che, quando fu fatta la dichiarazione relativa al sacrificio per la difesa nazionale, era già stabilita e comunicata non può essere nè modificata nè aumentata se risulta ulteriormente dalla dichiarazione relativa al sacrificio per la difesa nazionale che il contribuente non aveva finora soddisfatto i suoi obblighi fiscali. Deve essere eccettuato il caso in cui la procedura fiscale è ancora in corso (art. 3 op. 2 del decreto sul sacrificio per la difesa nazionale).

3. L'amnistia comprende anche i casi in cui, allorchè fu fatta la dichiarazione relativa al sacrificio per la difesa nazionale, la procedura per la riscossione dell'imposta era già incominciata in base alla tassazione precedentemente ammessa, senza che fosse stata riservata una rettifica posteriore.

A. - 1) Nach Art. 33 st. gall. StG vom 28. Dezember 1903 wird im Kanton St. Gallen jeweilen in Zwischenräumen von 5 Jahren eine Totalrevision der Steuerregister vorgenommen. Sie findet bezirksweise statt nach einer vom Regierungsrat festzusetzenden Reihenfolge (Abs. 2). In den Zwischenjahren werden nur diejenigen Steuerpflichtigen neu taxiert, welche der Steuer zum ersten Mal unterliegen oder deren Vermögens- und Einkommensverhältnisse durch Erbschaft, Teilung, Kauf, Verkauf, Verheiratung, Geschäftsbetrieb, Gehaltsvermehrung, etc. verändert worden sind, oder welche von sich aus eine Neueinschätzung verlangen (Abs. 3). Durch Regierungsratsbeschluss vom 27. Oktober 1939

sind die Totalrevisionen der Steuerregister vorübergehend, für die Dauer der Mobilisation der Armee,

eingestellt worden. Statt dessen können jederzeit Zwischenrevisionen vorgenommen werden.

2) Nach Art. 52 st. gall. StG vom 28. Dezember 1903 und Art. 47 bis, Abs. 3 des II. Nachtragsgesetzes vom 1. September 1918 enthebt eine vom Steuerpflichtigen veranlasste Erhöhung des Steueransatzes den

Seite: 44

Steuerpflichtigen von der Nachbesteuerung für die Vergangenheit, insofern die Erhöhung aus freiem Willen anlässlich einer Totalrevision erfolgt und der neue Ansatz dem steuerpflichtigen Vermögen und Einkommen entspricht.

Am 30. November 1939 erliess der Grosse Rat des Kantons St. Gallen ein Gesetz über die Steueramnestie, wodurch diese Bestimmungen aufgehoben (Art. 3) und eine einmalige allgemeine Amnestie für die Hinterziehung von direkten und indirekten Steuern des Staates und der Gemeinden angeordnet wurde. Die Amnestiefrist wurde auf 6 Monate festgesetzt vom Inkrafttreten des Gesetzes an (1. Januar 1940). Der Regierungsrat wurde ermächtigt, die Frist bis Ende 1940 zu erstrecken (Art. 1). Wer innert der Amnestiefrist die Bestandteile seines Vermögens und Einkommens aus freien Stücken vollständig bekannt gab, wurde für die Vergangenheit aller steuer- und strafrechtlichen Folgen enthoben, die das Gesetz für unrichtige Versteuerung vorsieht (Art. 2). Nach der kantonalen Vollziehungsverordnung zum Amnestiegesetz hatte, wer die Amnestie in Anspruch nehmen wollte, ein dahingehendes Begehren (Amnestiebegehren) einzureichen (Art. 1, 5, 6 und 7). Das Amnestiebegehren gilt als Anmeldung zur Zwischenrevision für das Jahr 1940. Wurde vor Stellung des Amnestiebegehrens bereits eine Erklärung zur Zwischenrevision 1940 abgegeben, so tritt das Amnestiebegehren an Stelle jener Steuererklärung; bei bereits erfolgter Veranlagung für das Jahr 1940 wird im Falle eines nachträglichen Amnestiebegehrens die ursprüngliche Veranlagung aufgehoben (Art. 3). Am 21. Juni 1940 hat der Regierungsrat des Kantons St. Gallen die Frist zur Einreichung der Amnestiebegehren bis zum 31. Dezember 1940 verlängert.

3) Nachdem der Bundesrat am 19. Juli 1940 die Erhebung eines einmaligen Wehroppers beschlossen und damit eine Amnestie verbunden hatte, die sich auch auf die kantonalen und Gemeindesteuern erstreckt (Art. 3 WOB), erliess der Regierungsrat des Kantone St. Gallen am 21.

Seite: 45

September 1940 einen Aufruf, in welchem er auf die kantonale und die neue eidgenössische Amnestie hinwies.

«... Ein glücklicher Zufall will es, dass in unserem Kanton gleichzeitig mit der Wehropperamnestiefrist auch die Frist für die kantonale Amnestie (Ende Dezember 1940) läuft. Damit ist dem Bedürfnis, allen einsichtigen Steuerpflichtigen weitestgehende Straflosigkeit zu gewähren, in grösstmöglichem Ausmasse Rechnung getragen. Die kantonale Amnestie umfasst alle direkten und indirekten Steuern von Kanton und Gemeinden. Für den st. gallischen Bürger, der anlässlich des eidgenössischen Wehroppers seine Steuerangelegenheiten in Ordnung bringen will bestehen somit gar keine Hindernisse steuerrechtlicher Art...»

Mit dem Aufruf war folgendes Formular für eine «Amnestie-Steuererklärung für den Kanton St. Gallen» verbunden:

«D... Unterzeichnete erklärt, dass sein gesamtes für den Kanton St. Gallen steuerpflichtiges Vermögen Fr... und sein steuerpflichtiges Einkommen Fr... für das Jahr 1940 beträgt. Er verlangt Steueramnestie und beantragt Besteuerung zu diesen Ansätzen. - Für die Bestandteile des steuerpflichtigen Vermögens wird auf die Wehropperklärung verwiesen. Eine Aufstellung über die Berechnung, des steuerpflichtigen Einkommens liegt bei.»

B. - Art. 3 WOB (in der Fassung vom 16. September 1940) bestimmt über die mit dem eidgenössischen Wehropper verbundene Amnestie

«Wer in seiner Wehropperklärung das Vermögen vollständig angibt, darf für das angegebene Vermögen, für dessen Ertrag sowie für das Erwerbseinkommen und die Geschäftsgewinne, die zur Bildung des angegebenen Vermögens geführt haben, Vom Bunde, vom Kanton und von der Gemeinde weder zur Nachzahlung der in Missachtung gesetzlicher Vorschriften vorenthaltenen Steuern verhalten noch wegen Verletzung der Steuerpflicht bestraft werden. Überdies dürfen die Kantone und Gemeinden auf Grund der Vermögensangaben für das Wehropper von einem Wehropperpflichtigen weder die Zahlung vorenthaltener Erbschaftssteuern verlangen, noch die Strafbestimmungen auf ihn anwenden, die ihre Gesetzgebung für die Hinterziehung dieser Steuern vorsieht» (Abs. 1). «Von der Amnestie sind ausgenommen Nachsteuern, Strafsteuern und Steuerbussen, deren Geltendmachung mit Wissen des Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der Einreichung der Wehropperklärung bereits eingeleitet war» (Abs. 2). «Untersteht der Wehropperpflichtige auch der Krisenabgabepflicht, so gilt seine Wehropperklärung zugleich als Berichtigung der Selbsttaxation für die Krisenabgabe der IV. Periode, wenn in dieser ein geringeres Vermögen angegeben wurde als für das Wehropper» (Abs. 3).

Seite: 46

Die Absätze 5 und 6 ordnen das Dahinfallen der Amnestie bei unrichtigen Angaben für das Wehropfer und die Anwendung der Amnestie auf durch Erbschaft erworbenes Vermögen.

C. - Die Klägerin ist im Jahre 1940 für die Staats- und Gemeindesteuern zunächst nicht neu eingeschätzt worden. Vielmehr wurde von ihr die Staatssteuer auf Grund der Einschätzung bezogen die anlässlich der letzten Totalrevision der Steuerregister vorgenommen worden war. Eine Rechnung für die Gemeindesteuer 1940/41, für die das Staatssteuerregister massgebend ist, will die Klägerin bisher nicht erhalten haben.

Am 28 November 1940 hat die Klägerin ihre Wehropfererklärung eingereicht und darin ein wehropferpflichtiges Vermögen angegeben, welches etwas höher war als die bisherige kantonale Einschätzung. Daraufhin wurde sie von der Steuerkommission für die Staatssteuer und für die Gemeindesteuer in von amteswegen eingeleiteter Zwischentaxation neu eingeschätzt. Die Einschätzung wurde ihr am 30. Dezember 1940 eröffnet.

D. - Mit verwaltungsgerichtlicher Klage vom 8. Januar 1941 beantragt die Klägerin, es sei die Steuereinschätzungsanzeige der Steuerkommission vom 30. Dezember 1940 aufzuheben und festzustellen, dass der Kanton St. Gallen und die politische Gemeinde X nicht berechtigt seien, von ihr für das Staatssteuerjahr 1940 und das Gemeindesteuerjahr 1940 /41 Vermögenssteuern auf Grund der angefochtenen Steuereinschätzungsanzeige zu erheben, unter Kostenfolge. Es wird geltend gemacht, die Steuereinschätzungsanzeige verstosse gegen Art. 3 WOB, da darin, auf Grund der Steuererklärung für das eidgenössische Wehropfer, eine Nachzahlung für Vermögenssteuern pro 1940 bezweckt werde, die der Gemeinde und dem Kanton nach der bisherigen Steuereinschätzung entgangen waren. Art. 3 WOB verbiete den Kantonen, auf eine kantonale Veranlagung zurückzukommen, wenn sich aus der Wehropfererklärung ergebe, dass sie nicht richtig war.

Befreiung von kantonalen Abgaben. No 8. 47

E. - Das Finanzdepartement des Kantons St. Gallen beantragt kostenfällige Abweisung der Klage. Es wird geltend gemacht, die Frage, ob man es mit einer nach Art. 3 WOB unzulässigen Forderung, gerichtet auf «Nachzahlung der in Missachtung gesetzlicher Vorschriften vorenthaltenen Steuern» zu tun habe, sei nach Massgabe der kantonalen und kommunalen Gesetzgebung zu bestimmen. Es könne sich dabei um nichts anderes handeln, als um die Geltendmachung einer Steuernachforderung im Sinne der steuerrechtlichen Terminologie. Mit einer solchen habe man es hier aber nicht zu tun. Die Forderung, die an die Klägerin gestellt werde, betreffe die ordentliche Einschätzung für das kantonale Steuerjahr 1940 und das Gemeindesteuerjahr 1940 /41. Sie sei vorgenommen worden von der Steuerkommission als Zwischentaxation im Sinne des Regierungsratsbeschlusses vom 27. Oktober 1939 in dem für die ordentlichen Steuertaxationen vorgesehenen Verfahren (Art. 35, Abs. 1 StG), nicht im Nachsteuerverfahren nach Art. 49, Abs. 1 StG. Solche Zwischenrevisionen seien nach dem Regierungsratsbeschluss jederzeit möglich. Danach habe die bisherige Veranlagung keine absolute Rechtskraft gehabt in dem Sinne, dass sie nicht mehr habe abgeändert werden können. Sie habe nur gegolten unter der Voraussetzung, dass von dem Rechte der Neuveranlagung kein Gebrauch gemacht werde. In diesem Sinne habe auch die Bezahlung der Steuern auf Grund der alten, zum Teil um Jahre zurückliegenden Veranlagungen nur vorläufigen Charakter gehabt. - Art. 3 WOB könne aber nicht den Sinn haben, die ordentliche Veranlagung für das laufende Steuerjahr zu untersagen, durch welche die konkrete Steuerschuld erst festgestellt wird, und damit den Steuerpflichtigen von der Bezahlung der laufenden Steuern für das in der Wehropfererklärung angegebene Vermögen zu entbinden. Er habe nur die Bedeutung eines Verzichts für pflichtwidriges Verhalten in der Vergangenheit. Dafür spreche auch die darin getroffene Regelung für die Krisenabgabe des Jahres

Seite: 48

1940. Die Gutheissung der Klage würde zu einer verschiedenen Auswirkung der Wehropferamnestie für die Krisenabgabe einer- und für die kantonalen und kommunalen Steuern andererseits führen, was nicht gerechtfertigt wäre. Auch der Kanton Zürich habe die kantonalen Steuerveranlagungen pro 1940 der Wehropfererklärung angeglichen. Schliesslich wird darauf hingewiesen, dass der Standpunkt, der in der Klage vertreten wird, zu einer ungleichen Behandlung der Steuerpflichtigen von Kanton zu Kanton und innerhalb des Kantons je nach dem Stande der kantonalen und kommunalen Einschätzung im Zeitpunkt der Abgabe der Wehropfererklärung führen würde. Die kantonale Steueramnestie sei an der Klägerin spurlos vorübergegangen. Erst die Wehropferamnestie habe sie veranlasst, ihre Verhältnisse zu überprüfen und festzustellen, dass sie immerhin auch noch etwas Vermögen der Versteuerung entzogen habe. Der Steuerkommissär sei der Ansicht gewesen, auf Grund des Regierungsratsbeschlusses vom 27. Oktober 1939 müsse er die Klägerin, die im Jahre 1940 nicht veranlagt worden war, jedoch die Staatssteuer auf Grund der vorjährigen Einschätzung bezahlt hatte, in die Zwischenrevision einbeziehen.

F. - Die Akten sind dem Bundesrate unterbreitet worden, um den Bundesverwaltungsbehörden Gelegenheit zu geben, ihre Meinung über die Tragweite der in Art. 3 WOB angeordneten Amnestie zu äussern. Das eidgenössische Finanz- und Zolldepartement teilt in einer Zuschrift vom 12. März 1941 an das Bundesgericht mit, die eidgenössische Steuerverwaltung habe sich auf Anfragen, die Steuerpflichtige bisher an sie gerichtet haben, jeweilen dahin ausgesprochen, dass ein Kanton auf die einem Steuerpflichtigen ohne Vorbehalt späterer Revision zugestellte Steuerrechnung für das Jahr 1940 unter Berufung auf die Angaben einer vollständigen Wehropfererklärung sowenig zurückkommen dürfe, wie auf Steuerveranlagungen für frühere Jahre.

Seite: 49

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.- Art. 3 WOB schliesst unter gewissen Voraussetzungen die Erhebung von Nach- und Strafsteuern aus, wenn sich aus der Wehropfererklärung ergibt, dass ein Steuerpflichtiger seiner Steuerpflicht in Kanton und Gemeinde nicht oder ungenügend nachgekommen ist. Er enthält insoweit eine Beschränkung kantonaler Abgaben. Anstände über solche Beschränkungen beurteilt das Bundesgericht als einzige Instanz in dem für den verwaltungsrechtlichen direkten Prozess vorgesehenen Verfahren (Art. 18, lit. a und Art. 21 VDG).

Die Klage nach Art. 18, lit. a VDG kann jederzeit erhoben werden, wenn in Kanton oder Gemeinde ein Anspruch gestellt wird, den der davon Betroffene als einen Verstoss gegen eine bundesrechtliche Beschränkung der kantonalen Steuerhoheit ansieht. Die Klage knüpft formell nicht an das kantonale Rekursverfahren an und kann eingeleitet werden ohne Durchführung dieses Verfahrens. Auch braucht der kantonale Instanzenzug nicht erschöpft zu werden (vgl. Urteile des Bundesgerichts vom 25. Mai 1939 i. S. SBB gegen Bern, Erw. 1, und vom 15. November 1940 i. S. Gebrüder Hess, Erw. 1, nicht publiziert). Die Klage kann nur gerichtet sein auf Feststellung der behaupteten Steuerfreiheit. Soweit anderes beantragt wird, ist die vorliegende Klage als unzulässig von der Hand zu weisen.

2.- Art. 3, Abs. 1 WOB verbietet dem Bund, den Kantonen und den Gemeinden, Steuerpflichtige, die in der Wehropferklärung ihr Vermögen vollständig angeben, zur Nachzahlung von vorenthaltenen Steuern zu verhalten oder wegen Verletzung der Steuerpflicht zu bestrafen. Streitig ist, ob mit der Steuereinschätzungsanzeige der Steuerkommission an die Klägerin, vom 30. Dezember 1940, eine verbotene Nachforderung im Sinne dieser Bestimmung geltend gemacht worden ist. Die Klägerin nimmt es an, weil sie für 1940 schon vor Abgabe der

Seite: 50

Wehropferklärung zur Bezahlung der Staatssteuer auf Grund der bisher geltenden und bis dahin nicht abgeänderten Veranlagung verhalten worden war. Das Finanzdepartement St. Gallen stellt sich auf den Standpunkt, es handle sich nicht um eine Nachforderung im Sinne von Art. 3, Abs. 1 WOB, weil, nach kantonalem Steuerrecht, nach der für die Dauer der Mobilisation der Armee geltenden Ordnung und nach den besonders Vorschriften über die kantonale Amnestie von 1940, die Steuereinschätzung im Zwischenrevisionsverfahren als die ordentliche Taxation pro 1940 und die vorausgegangene Steuererhebung auf Grund der bestehenden Steuerregister nur als ein provisorischer Bezug anzusehen sei, der unter Vorbehalt der im Laufe des Jahres noch zulässigen Zwischenrevision vorgenommen wurde. Dass es sich nicht um eine Nachbesteuerung im Sinne des kantonalen Rechts handle, gehe schon daraus hervor, dass die Nachbesteuerung nicht Sache der Steuerkommission gewesen wäre.

3.- Was als Nachforderung zu gelten hat, ist - im Rahmen einer eidgenössischen Vorschrift, die bestimmt ist, den Kantonen gewisse Schranken aufzuerlegen - zunächst eine Frage eidgenössischen Rechts. Kantonales Recht ist dabei nur heranzuziehen, soweit die eidgenössische Ordnung darauf verweist oder wenn sie Lücken aufweisen sollte, die anhand des kantonalen Rechts ergänzt werden müssen. Das Bundesrecht hat in Art. 3 WOB nicht auf kantonale Regelungen verwiesen, sondern den Umfang der Amnestie selbst umschrieben und in einer Weise abgegrenzt, die jedenfalls in den Beziehungen, die hier von Bedeutung sind, als vollständig und abschliessend erscheint.

Nach Absatz 1 in Art. 3 WOB wird die Auflage von Nachzahlungen und Strafen verboten. Nachzahlung bedeutet nach der Ausdrucksweise der eidgenössischen Steuererlasse die Entrichtung eines entzogenen Steuerbetrages (vgl. z. B. WOB Art. 94, Abs. 1, letzter Satz und Art. 95, Abs. 2, Satz 1), also die einfache Berichtigung zu niedriger Taxationen. Bestrafungen betreffen Leistungen,

Seite: 51

die über die einfachen Nachzahlungen hinausgehen oder neben sie treten: mehrfache Erhebung der entzogenen Beträge (Strafsteuern) und Bussen, die unabhängig vom Betrage der Hinterziehung nach besonderen Gesichtspunkten erhoben werden (Steuerbussen im engern Sinne) (vgl. dazu z. B. WOB Art. 94, Abs. 1, Satz 1 und Abs. 2 einer- und Art. 96, Abs. 1 und 2 andererseits). Ausgenommen von der Amnestie sind Nachsteuern, Strafsteuern und Steuerbussen, deren Geltendmachung mit Wissen

des Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der Einreichung der Wehroproferklärung bereits eingeleitet war (Art. 3, Abs. 2 WOB). Es soll also eine zur Zeit der Einreichung der Wehroproferklärung bereits vorgenommene und dem Steuerpflichtigen eröffnete Einschätzung nicht mehr abgeändert, erhöht werden dürfen, wenn sich aus der Wehroproferklärung ergibt, dass der Steuerpflichtige damit seiner gesetzlichen Steuerpflicht nicht voll nachkommt oder nachgekommen ist.

Da sowohl gewöhnliche Nachforderungen des einfachen Steuerbetrages, als auch Strafen wegen ungenügender Versteuerung ausgeschlossen sind, kann es nicht darauf ankommen, ob die Nachforderung, die ein Kanton nach Eingang der Wehroproferklärung erheben möchte, in einem Taxationsverfahren festgestellt wird oder ob dafür die Verfahrensvorschriften für Steuerhinterziehungen angewandt werden. Es soll jede nachträgliche Änderung, auch die blosser Revision, bereits vorgenommener Veranlagungen ausgeschlossen sein. Der Wehroproferbeschluss unterscheidet auch nicht Einschätzungen für frühere Steuerjahre und solche für das laufende Jahr, sondern er stellt ab auf den Stand des Verfahrens bei Abgabe der Wehroproferklärung. Bei Einschätzungen, die in diesem Zeitpunkt noch nicht getroffen waren, und bei anhängigen Strafverfahren dürfen die Angaben der Wehroproferklärung berücksichtigt werden. Neue Verfahren, gewöhnliche Revisionen oder Strafverfahren, dagegen können ohne Zustimmung des Steuerpflichtigen nicht mehr eingeleitet werden. Es hat

Seite: 52

sein Bewenden bei der bereits getroffenen Einschätzung, auch wenn sie die Verhältnisse des Steuerpflichtigen ungenügend erfasst.

Der Ausschluss jeglichen Zurückkommens auf bereits vorgenommene Einschätzungen, wie er in Art. 3 WOB vorgesehen wird, liegt im Wesen der Amnestie. Diese richtet sich an Steuerpflichtige, die bisher ihren finanziellen Leistungen an die Allgemeinheit ungenügend nachgekommen, darauf ausgegangen sind, solche Leistungen möglichst niedrig zu halten, und die sich selbst durch das Risiko, straffällig zu werden, nicht davon abhalten liessen. Ein Appell zur Änderung der bisherigen Einstellung wäre aber hier von vornherein in seinen Wirkungen beeinträchtigt, wenn die Personen, an die sich das Amnestieversprechen richtet, zu gewärtigen hätten, dass sie Vorteile, die sie für bereits erzielt hielten, wieder aufgeben müssten, wenn ihnen günstige Veranlagungen zurückgenommen würden, die sie nach der Sachlage als Erledigung ihres Steuerfalles ansehen konnten. Wenn sich daher der Staat zur Gewährung einer Amnestie entschliesst; so muss er notwendig auf die Revision bereits erledigter Steuerfälle verzichten. Er muss sich damit begnügen dass er, wenn die Amnestie Erfolg hat, auf eine Verbesserung seiner Steuereinnahmen für die Zukunft, aus den kommenden Einschätzungen rechnen kann. In Art. 3 WOB ist dieser in der Institution der Amnestie liegenden Notwendigkeit dadurch Rechnung getragen worden, dass jede Nachforderung in Bund, Kantonen und Gemeinden ausdrücklich ausgeschlossen wurde. Die Zusage, die der Steuerpflichtige, der die Wehroproferklärung vollständig abgibt, in dieser Ordnung finden musste, darf nicht nachträglich eingeschränkt werden unter Berufung auf kantonale Verfahrensvorschriften, die ein Zurückkommen auf bereits getroffene Einschätzungen für das laufende Steuerjahr an sich ermöglichen würden.

Den berechtigten Interessen von Bund, Kantonen und Gemeinden ist im WOB dadurch Rechnung getragen,

Seite: 53

dass die Verwendung der Wehroproferklärung in noch nicht erledigten Fällen zugelassen wird (Art. 3, Abs. 2 WOB). Daraus ergibt sich allerdings unter Umständen eine gewisse Ungleichheit in der Behandlung der Steuerpflichtigen, deren Einschätzung, im Unterschied zu andern Pflichtigen, im massgebenden Zeitpunkt nicht erledigt war, oder die in Nachsteuerverfahren einbezogen waren. Diese Ungleichheit lässt sich nicht dadurch beseitigen, dass entgegen der ausdrücklichen Ordnung in Art. 3, Abs. 1 WOB bereits getroffene Veranlagungen in Wiedererwägung gezogen werden; der Ausgleich müsste vielmehr eher in einem Verzicht auf die Verwendung der Wehroproferklärung in solchen, noch pendenten Fällen gesucht werden. Nach Erklärungen kantonaler Steuerbehörden, die in einem andern, vor Bundesgericht anhängigen Prozess beigebracht worden sind, scheinen einzelne Kantone diesen Weg beschritten zu haben. Dass er in Art. 3 WOB nicht vorgeschrieben wurde, erklärt sich aus dem Bestreben des Bundes, den mit der Wehroproferamnestie notwendig verbundenen Eingriff in die kantonale Steuerhoheit nach Möglichkeit zu beschränken. Die Ausdehnung der Amnestie auf pendente Fälle würde auch Schwierigkeiten rufen, die sich nicht ergeben, wenn die Lösung der Frage dem Kanton überlassen bleibt, ob und inwieweit die Verwendung der Wehroproferklärung bei der Behandlung solcher Fälle aus Gründen der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen ausgeschlossen werden soll.

Ob Art. 3, Abs. 3 WOB für den Bund eine andere, günstigere Ordnung vorsieht, als die für Kanton und Gemeinde vorgeschriebene, ist fraglich. Es wird darin bestimmt, dass die Wehroproferklärung als Berichtigung der Steuererklärung für die Krisenabgabe für die IV. Steuerperiode (1940) gelte. Damit

wird die Verwendung der Wehroffenerklärung in dem (noch nicht abgeschlossenen) Veranlagungsverfahren für die IV. Periode der Krisenabgabe vorgesehen und vermieden, dass der Krisenabgabenschuldige den Straffolgen seiner ungenügenden

Seite: 54

Steuererklärung für die Krisenabgabe (vgl. Art. 165 des KrisAB vom 16. Dezember 1940) ausgesetzt wird. Ob mit Art. 3, Abs. 3 WOB auch ein Zurückkommen auf bereits getroffene Einschätzungen ermöglicht wird, steht jedenfalls nicht ohne weiteres fest. Es wäre wohl denkbar, dass solche Fälle, die übrigens nur vereinzelt sein können, unter die Regel von Absatz 1 einzubeziehen wären. Die Frage ist indessen hier nicht näher zu erörtern. Es genügt die Feststellung, dass die Auffassung, der Bund habe in Art. 3 WOB für sich eine Ordnung getroffen, die günstiger ist, als diejenige, die er den Kantonen und Gemeinden auferlegt hat, noch näherer Prüfung bedürfte.

Kantone und Gemeinden, die die Steuereinschätzungen allgemein erst auf Ende des Jahres vornehmen oder die Postnumerandobesteuerung haben, werden kaum wesentlich begünstigt. Sie sind allerdings in der Lage, die Angaben der Wehroffenerklärung noch zu verwenden. Aber bei ihnen wirkt sich das Ergebnis der dadurch verbesserten Einschätzungen erst in den Steuereinnahmen des Jahres 1941 aus. Und was in dieser Beziehung für Kantone und Gemeinden gilt, trifft auch beim Bunde zu hinsichtlich der Krisenabgabe für die IV. Periode und des Wehroffeners. Beide Abgaben werden allgemein erst im Jahre 1941 und später bezogen, sind also nicht Einkünfte des Jahres 1940 oder Lasten, die den Steuerpflichtigen im Jahre 1940 treffen. Gewisse Ungleichheiten, je nach dem Zeitpunkt, auf den die Einschätzung vorgenommen wird, sind hier natürlich denkbar. Sie lassen sich aber, wo Grenzen gezogen werden müssen, nie vollständig vermeiden.

4.- Zur Zeit der Abgabe der Wehroffenerklärung war die Klägerin für 1940 eingeschätzt auf Grund der bisherigen Taxation. Eine Taxationsanzeige war allerdings nicht ergangen, wohl aber war der Steuerbezug auf Grund der bisherigen Taxation bereits eingeleitet und ein Vorbehalt späteren Zurückkommens auf die Taxation nicht gemacht worden, weder bei Zustellung der Steuerrechnung, noch

Seite: 55

später. Nach Art. 3, Abs. 2 WOB hätte es aber eines solchen Vorbehaltes bedurft, damit die nachträgliche Änderung der Taxation zulässig wäre. Das Finanzdepartement anerkennt, dass erst die Wehroffenerklärung den Anlass dazu gegeben hat, das Zwischentaxationsverfahren, also die Revision der bisher bestehenden Einschätzung einzuleiten. Ohne sie hätte es bei der bisherigen Taxation sein Bewenden gehabt. Die Wehroffenerklärung darf aber, nach Art. 3, Abs. 1 WOB, nicht für die erledigten Einschätzungen verwendet werden.

Die Klage ist daher begründet, soweit sie sich gegen die nachträgliche Revision der Vermögenseinschätzung unter Verwendung der Wehroffenerklärung richtet.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.- Es wird festgestellt, dass die Beklagten nicht berechtigt sind, von der Klägerin für das Staatssteuerjahr 1940 sowie das Gemeindesteuerjahr 1. Juli 1940/30. Juni 1941 Vermögenssteuern gemäss Einschätzung vom 30. Dezember 1940 zu erheben