

S. 46 / Nr. 6 Befreiung von kantonalen Abgaben (d)

BGE 68 I 46

6. Urteil vom 27. März 1942 i.S. A. gegen Kanton Zürich.

Regeste:

Wehroferamnestie (Art. 3 WOB):

1. Die Wehrofererklärung darf bei der Veranlagung für kantonale Steuern als Informationsmaterial verwendet werden, sofern die Veranlagung noch nicht abgeschlossen war, als die Wehrofererklärung eingereicht wurde, und dies mit dem ordentlichen Geschäftsgang vereinbar war.

2. Diese Verwendung ist auch dann nicht ausgeschlossen, wenn auf Rechnung der noch ausstehenden Veranlagung bereits vorläufige Zahlungen gemacht waren, als die Wehrofererklärung abgegeben wurde.

Amnistie en matière de sacrifice pour la défense nationale (art. 3 ADN):

1. La déclaration relative au sacrifice pour la défense nationale peut être employée comme source de renseignements dans la taxation pour les impôts cantonaux.

2. Elle peut être employée à cet effet alors même qu'au moment où elle a été produite, le contribuable avait fait des paiements provisoires imputables sur la taxation à venir.

Amnistia in materia di sacrificio per la difesa nazionale (art. 3 DSDN):

1. La dichiarazione relativa al sacrificio per la difesa nazionale può essere utilizzata come fonte d'informazioni nella tassazione per le imposte cantonali.

Seite: 47

2. La dichiarazione può essere utilizzata a questo scopo anche se, allorchè fu fatta, il contribuente aveva effettuato dei pagamenti provvisori da conteggiarsi sulla tassazione non ancora avvenuta.

A. - Nach dem Zürcher Steuergesetz (StG) vom 25. November 1917 werden die direkten Staats- und Gemeindesteuern erhoben auf Grund der Einschätzungen der Steuerkommissionen und der Entscheidungen der Rekursbehörden (§ 38, Ziff. 2 und 4), die ergehen im ordentlichen Einschätzungsverfahren (Haupttaxation) gemäss § 40 oder in ausserordentlichen (Zwischen-) Taxationen gemäss § 40bis. Zwischentaxationen finden statt bei Veränderungen im Vermögen und Einkommen (§ 40 bis, Abs. 1, Ziff. 1 und 3) und auf Verlangen des Pflichtigen (§ 40 bis, Abs. 1, Ziff. 2). Weiter bestimmt § 40 bis, Abs. 2:

«Der Steuerkommissär ist berechtigt, bei der Haupttaxation, oder wenn Anhaltspunkte für eine unrichtige Versteuerung vorliegen, die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Pflichtigen für jedes Zwischentaxationsjahr festzustellen ...»

Nach § 70 StG besorgen die Gemeinderäte den Bezug der Steuer und die Ablieferung an die Staatskasse nach den Bestimmungen der kantonalen Vollziehungsverordnung (VV). Die Gemeindesteuerämter haben die Bezugsregister anzulegen und die Steuerzettel auszufertigen auf Grund der Mitteilungen über die Steuereinschätzung und die Rekursentscheide (§ 102, Abs. 1). Die Steuern werden in 2 oder 4 Raten bezogen, die am 1. Mai und 1. Oktober, resp. am 1. Mai, 1. Juli, 1. Oktober und 1. Dezember verfallen (§ 104). Sodann schreibt § 106 vor:

«Soweit zur Zeit der ordentlichen Zahlungstermine die neuen Taxationen noch nicht vorliegen, erfolgt der Bezug der Steuer vorläufig auf Grundlage der Selbsteinschätzungen oder, wo keine solchen vorliegen, auf Grundlage der letzten Taxation. Nach erfolgter Einschätzung wird dem Steuerpflichtigen eine Schlussabrechnung zugestellt, sofern das Ergebnis vom vorläufigen Steuerzettel abweicht.

Seite: 48

«Unterlassen erstmals steuerpflichtige Personen die Abgabe einer Steuererklärung, so wird ihnen ein provisorischer Steuerzettel zugestellt, dem die Höhe ihres mutmasslichen Einkommens und Vermögens zugrunde zu legen ist.»

B. - Der Kläger hat seine Steuererklärung für die kantonalen Steuern des Jahres 1939 am 20. März 1939 und im Jahre 1940 keine Steuererklärung eingereicht. Er hat für 1939 und 1940 die Steuern auf Grund vorläufiger Steuerzettel entrichtet, die im Sinne von § 106 VV nach den Angaben der Steuererklärung 1939 ausgefertigt worden waren. Im März 1940 wurde er aufgefordert zum Zwecke der Einschätzung für das Steuerjahr 1939 ein Verzeichnis seiner Wertschriften und Guthaben auf Ende 1938 mit Ertragsberechnung pro 1938, sowie Belege über den Rückkaufswert der Lebensversicherungen auf Ende 1938 einzureichen. Er kam dieser Aufforderung nach. Am 12. September 1940 wurde er auf den 20. September 1940 vor den Steuerkommissär geladen zur Erteilung von Auskunft über die Steuererklärung für 1939 und dabei angewiesen mitzubringen: ein Wertschriftenverzeichnis auf Ende 1939 und Ertragsangaben für dieses Jahr, ferner Belege über

Passiven und deren Verzinsung, eine Aufstellung mit Belegen über Gebäudeunterhaltskosten und über Berufsausgaben, alles für die Jahre 1938 und 1939. Die Vorladung wurde in einer telephonischen Besprechung zurückgenommen; nach einer Notiz im Einschätzungsprotokoll wäre vereinbart worden, dass der Kläger «nächste Woche berichten» werde. Eine weitere Vorladung scheint nicht ergangen zu sein.

Am 28. Oktober 1940 hat der Kläger seine Wehroferklärung abgegeben und dabei erheblich mehr Vermögen deklariert, als in der kantonalen Steuererklärung für das Jahr 1939.

Am 4. Dezember 1941 hat die Steuerkommission die Taxation für die kantonalen Steuern der Jahre 1939 und 1940 vorgenommen. Der Veranlagung für 1939 wurden

Seite: 49

die Angaben der kantonalen Steuererklärung zu Grunde gelegt. Für 1940 wurde eine Zwischentaxation angeordnet, Einkommen und Vermögen unter Berücksichtigung der Angaben in der Wehroferklärung festgesetzt.

C. - Mit Eingabe vom 29. Dezember 1941 beantragt der Kläger, den Einschätzungsbeschluss der Steuerkommission der Stadt Zürich mit Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern aufzuheben, unter Kostenfolge. Es wird geltend gemacht, mit der nachträglich vorgenommenen Einschätzung für 1940 werde eine Nachzahlung auf den bereits vor Jahresfrist entrichteten Steuerbetrag bezweckt, wobei die Kenntnis, dass die Besteuerung auf Grund der Selbsttaxation nicht vollständig war, sich nur auf Angaben in der Wehroferklärung stützen könne. Dieses Vorgehen verstosse gegen Art. 3 WOB. Die nähere Begründung gibt der Kläger in einer besondern Abhandlung über «Die Einwirkung von Art. 3 WOB auf die Steuern im Kanton Zürich». Darin wird ausgeführt, die «Wegleitung (der Finanzdirektion des Kantons Zürich) für die Behandlung der Wehroferklärung mit Amnestie für die kantonalen Steuern», vom 13. Mai 1941, stehe nicht im Einklang mit der Amnestievorschrift des WOB. Ausgehend von der Annahme, der Ausdruck in Art. 3, Abs. 1 WOB «Nachzahlung vorenthaltener Steuern» decke sich nicht mit der in Absatz 2 gewählten Bezeichnung «Nachsteuern», wird die Auffassung vertreten, unter Nachzahlung im Sinne von Absatz 1 sei jede Nachforderung schlechthin zu verstehen, auch die Korrektur eines vorläufigen Steuerzettels, die nachträgliche Erhöhung einer vom Staat dem Pflichtigen gegenüber irgendwie geltend gemachten Steuerforderung überhaupt, wofür SCHLEGEL, Steuerwesen S. 161, Abs. 3, und S. 215 angerufen wird. Als «vorenthalten» seien auch Beträge anzusehen, die zufolge unrichtiger Deklaration der Besteuerung entzogen wurden. Der Unterschied zwischen vorläufigen und endgültigen Einschätzungen könne nicht wesentlich sein, da die Steuerbehörden auch an

Seite: 50

«rechtskräftige» Einschätzungen nicht gebunden seien, «Nachsteuern» auf 5 Jahre zurück als Folge unrichtiger Versteuerung fordern könnten. Die Finanzdirektion wolle Kenntnisse, die sie durch die Wehroferklärung erhalten habe, rückwirkend verwenden und dabei aus Besonderheiten des zürcherischen Einschätzungsverfahrens Nutzen ziehen. Dies stehe im Widerspruch zu Art. 3 WOB. Für kantonale Steuern sei eine Ausnahme, wie sie für die IV. Periode der Krisenabgabe angeordnet wurde (Art. 3, Abs. 3 WOB), nicht vorgesehen. Es sei undenkbar, dass Steuerbetreffnisse, auch wo Steuern längst eingefordert und bezahlt worden sind, doch nicht als «vorenthalten» gelten sollen. Die Verweigerung der Amnestie in solchen Fällen widerspreche auch dem Zwecke der in Art. 3 WOB vorgesehenen Vergünstigung und führe zu Ungleichheiten. Die Finanzdirektion begehe eine Inkonsequenz, wenn sie einerseits darauf abstelle, ob bei Einreichung der Wehroferklärung die Taxation schon abgeschlossen war oder nicht, andererseits aber für 1939 die Verwendung der Wehroferklärung bei der Taxation ausschliesse.

D. - Die Finanzdirektion des Kantons Zürich beantragt Abweisung der Klage.

Das Bundesgericht hat die Klage abgewiesen

in Erwägung:

1.- Steueramnestie bedeutet Strafflosigkeit für bisher ungenügende Versteuerung. Sie besteht darin, dass für freiwillig neu angegebene Steuerwerte keine Nachzahlungen für bis dahin vorenthaltene Steuern gefordert und keine Strafen auferlegt werden, und beruht auf der Voraussetzung, dass sich der Steuerpflichtige bei neuen Einschätzungen der Besteuerung für die neu angegebenen Werte unterzieht. Sie verhindert demgemäss nur, dass nachträglich auf Entscheide über Steuerpflicht und Steuerberechnung zurückgekommen wird. Verzicht auf die Verwendung von Angaben über bisher nicht erfasste

Seite: 51

Steuerwerte bei neuen Veranlagungen ist nicht Amnestie, sondern eine Begünstigung anderer Art, dahingehend, dass von der Besteuerung bekannter Steuerwerte abgesehen,- also in Kenntnis vorhandener Werte bewusst ungenügende Veranlagungen vorgenommen werden.

2.- Art. 3 WOB gewährt eine Amnestie. Er kann sich daher, jedenfalls seinem Sinne nach, nicht beziehen auf Veranlagungen, die bei Einreichung der Wehroffenerklärung noch nicht vorgenommen waren. Er gilt grundsätzlich nur für Nachsteuerfälle. Allerdings könnte, in Art. 3, Abs. 1, der Ausdruck «Nachzahlung vorenthaltener Steuerbeträge» für sich allein wohl auch in einem etwas weiteren Sinne verstanden, auf Nachforderungen anderer Art bezogen werden, als auf Nachsteuern. Dass aber nur Nachsteuern gemeint sind, ergibt sich unzweideutig aus der in Art. 3, Abs. 2, enthaltenen Bestimmung über die Ausnahmen von der Amnestie. Dort ist von Nachsteuern ausdrücklich die Rede. Es wird festgestellt, unter welcher Voraussetzung Nachsteuern von der Amnestie ausgeschlossen sein sollen. Die «Nachsteuern» in Absatz 2 sind aber nichts anderes als die in Absatz 1 erwähnte «Nachzahlung vorenthaltener Steuerbeträge». Regel und Ausnahme dürfen nicht - wie der Kläger es tun möchte - getrennt betrachtet, die Ausnahmen als etwas ganz anderes, besonderes behandelt werden, das nicht mit der Regel in Parallele zu setzen wäre. Sie gehören zusammen. Wenn daher die Umschreibung der Regel vielleicht verschiedene Auffassungen über die Grenzziehung zuliesse, so muss die genauere Ausdrucksweise der Vorschrift über die Ausnahmen mithin angezogen werden. Die Regel kann keinen andern Sinn haben als denjenigen, der in der präziseren Vorschrift über die Ausnahmen zum Ausdruck kommt.

Hätte der Wehroffenerbeschluss über eine Amnestie hinausgehen, etwa als weitere Vergünstigung die Verwendung der Wehroffenerklärung bei künftigen Taxationen in einem gewissen Umfange, z.B. für das bei

Seite: 52

Abgabe der Wehroffenerklärung laufende Steuerjahr, ausschliessen wollen, so hätte es einer besondern Anordnung bedurft. Sie wäre auch getroffen worden. Denn Verbote, eidgenössisches Einschätzungsmaterial bei kantonalen Steuern zu verwenden, sind dem Bundesrecht nicht fremd (vgl. z.B. Art. 32 des BB vom 22. Dezember 1916 über die (erste) eidgenössische Kriegssteuer; ferner Art. 116bis, Ziff. 2 KrisAB vom 19. Januar 1934/ 12. Mai 1936). Es wäre etwa eine ähnliche Bestimmung in Frage gekommen wie die in Art. 116bis, Ziff. 2 KrisAB für den Lohnausweis aufgestellte. Der WOB enthält aber eine entsprechende Vorschrift nicht.

Dass durch die Amnestie Verfahren nicht berührt werden sollen, die bei Einreichung der Wehroffenerklärung eröffnet waren, wird bestätigt in Art. 3, Abs. 2 WOB. Denn wenn danach die Amnestie nicht wirken soll, wo die Geltendmachung von Nach- und Strafsteuern für frühere Jahre eingeleitet war, so vermöchte sie erst recht den ordnungsgemässen Abschluss der Einschätzungen für das laufende Steuerjahr nicht zu hindern. Die gegenteilige Auffassung, die in der Klage vertreten wird, steht in offensichtlichem Widerspruch zu der Ordnung, die der WOB für Nach- und Strafsteuern getroffen hat. - Art. 3 WOB spricht allerdings nicht ausdrücklich aus, dass nur die Revision erledigter Steuerfälle ausgeschlossen sein soll. Er ordnet es aber dadurch an, dass er nur Nachbesteuerung verbietet und über ursprüngliche Veranlagungen nichts sagt, sie also überhaupt nicht erfasst.

Art. 3, Abs. 3, befasst sich nicht mit der Frage, ob die Angaben der Wehroffenerklärung bei der im Herbst 1940 noch offenen Einschätzung für die IV. Periode der Krisenabgabe als Informationsmaterial verwendet werden dürfen. Er erklärt die Wehroffenerklärung als Berichtigung ungenügender Selbsttaxationen für die IV. Krisenabgabeperiode, hat demnach eine andere Bedeutung. Er verhindert, dass der Krisenabgabepflichtige, der beim Wehroffener mehr Vermögen angibt, den Straffolgen seiner

Seite: 53

unrichtigen Steuererklärung für die Krisenabgabe ausgesetzt wird. Die Vorschrift war notwendig im Hinblick auf Art. 155 KrisAB (vgl. dazu auch Art. 96, Abs. 2 WOB). Einer entsprechenden Vorschrift für Kantone und Gemeinden dagegen bedurfte es nicht, da dort Straffolgen unrichtiger Deklaration praktisch kaum eintreten, wenn im ordentlichen Einschätzungsverfahren eine richtige Einschätzung erreicht wird. - Art. 3, Abs. 3 WOB beruht auf der Voraussetzung, dass bei Veranlagungen, die bei Einreichung der Wehroffenerklärung noch offen waren, auch wenn sie das Jahr 1940 betreffen, die Angaben in der Wehroffenerklärung ohne weiteres verwendet werden dürfen und sollen. Er kann also mit als Bestätigung der grundsätzlichen Auffassung angesehen werden, wonach in Art. 3 WOB nur eine Amnestie für erledigte Fälle, nicht eine Vergünstigung bei noch nicht abgeschlossenen Einschätzungen angeordnet worden ist.

3.- Bei Abgabe der Wehroffenerklärung war die Einschätzung des Klägers für die Jahre 1939 und 1940 noch offen. Der Kläger war im September 1940 aufgefordert worden, Angaben für die Einschätzung und Belege beizubringen. Die Aufforderung hatte Bezug genommen auf die Steuererklärung für 1939, es waren aber u.a. Auskünfte verlangt worden, die nur auf der Voraussetzung beruhen können, dass für 1940 eine besondere Veranlagung vorzunehmen sei, dass also die Einschätzung für das Haupttaxationsjahr 1939 nicht für 1940 gelten werde. Der Kläger hat nicht behauptet, dass für 1940 eine Veranlagung, die sich von derjenigen von 1939 entfernt, nicht zulässig, oder dass für 1940 überhaupt keine Taxation vorzunehmen gewesen wäre, etwa weil die Einschätzung für 1939

unverändert auch für 1940 massgebend hätte sein müssen. Aus den Akten geht denn auch hervor, dass der Kläger im Jahre 1940 in die Zwischentaxation fiel, weil sein Einkommen aus Erwerb gegenüber dem Vorjahre eine Erhöhung von mehr als Fr. 1000.- erfahren hatte (§ 40bis, Ziff. 1 StG).

Seite: 54

Dass die Veranlagung für 1940 bei Abgabe der Wehrofererklärung noch nicht vorlag, war mit dem ordentlichen Geschäftsgang vereinbar. Der Vorbehalt, den das Bundesgericht für den Fall ordnungswidriger Verzögerungen der Veranlagungen gemacht hat, trifft hier nicht zu. Das Veranlagungsverfahren pflegt sich im Kanton Zürich regelmässig in das auf das Steuerjahr folgende Jahr, z.T. auch weiter hinauszuziehen. Gegen die Verwendung der Wehrofererklärung bei der Taxation des Klägers für 1940 ist daher von Bundesrechts wegen nichts einzuwenden.

Unerheblich ist, dass der Kläger schon vorher eine Leistung auf Rechnung seiner Steuern für 1940 erbracht hatte; denn es war lediglich eine vorläufige Zahlung im Sinne von § 106 VV auf Grund der Steuererklärung des vorangegangenen Jahres. Die Festsetzung der Steuerforderung im gesetzlichen Taxationsverfahren war ausdrücklich vorbehalten worden. Die Taxationsbehörde, die Steuerkommission, hatte sich im massgebenden Zeitpunkt mit der Veranlagung überhaupt noch nicht befasst. Immerhin war die Veranlagung für 1940 eingeleitet.

Aus den Bemerkungen in SCHLEGEL: Steuerwesen, die der Kläger anruft, lässt sich nichts Entscheidendes entnehmen. Auf S. 161 wird die Nachsteuer definiert als nachträgliche Berichtigung rechtskräftiger Einschätzung und auf S. 215 ist die Rede von «Nachzahlungen» auf provisorische Steuerzettel, aber nicht davon, dass hierin eine Nachzahlung «vorenthaltener» Steuern zu erblicken wäre.

4.- Richtig ist, dass bei der Ordnung des Wehroferbeschlusses diejenigen Steuerpflichtigen erst für 1941 auf Grund der Angaben der Wehrofererklärung besteuert werden können, deren Taxation für 1940 bei Abgabe jener Erklärung bereits vorgenommen war oder die für 1940 überhaupt nicht einzuschätzen waren, worin eine gewisse Ungleichheit in der Behandlung erblickt werden mag gegenüber den Steuerpflichtigen, deren Taxation für

Seite: 55

das Jahr 1940 noch nicht vorlag. Solche Ungleichheiten lassen sich nicht vermeiden, wo Grenzen gezogen werden. Sie müssen in Kauf genommen werden. Ähnliche Ungleichheiten in der Behandlung der Steuerpflichtigen sind im Kanton Zürich - bei dem System der Haupt- und Zwischentaxationen - und in vielen andern Kantonen, die ebenfalls nicht alle Steuereinschätzungen Jahr für Jahr überprüfen, von jeher vorgekommen und stets als sachlich begründet angesehen worden.

Richtig ist auch, dass von Bundesrechts wegen - jedenfalls auf dem Boden von Art. 3 WOB - die Verwendung der Wehrofererklärung bei allen noch offenen Taxationen, also auch für Jahre vor 1940, zulässig wäre. Indessen hat der Kanton Zürich im Rahmen seiner Zuständigkeit die Verwendung der Wehrofererklärung bei Taxationen früherer Jahre (1939 und vorher) ausgeschlossen und hat damit gewiss Recht gehabt. Es war dies eine Massnahme kantonaler Selbstbeschränkung im Sinne des Vorbehalts, den das Bundesgericht in BGE 67 I S. 53 ausgesprochen hat. Sie gewährt dem Kläger einen Vorteil, auf den er, auf dem Boden des Bundesrechts, kaum Anspruch erheben könnte. Der Kläger hat daher keinen Anlass sich über Inkonsequenz zu beklagen.

Die Grenzziehung des Wehroferbeschlusses darf - bei allseitiger Würdigung - als diejenige anerkannt werden, die dem Wesen und Zweck einer von Bundesrechts wegen angeordneten, Bund, Kantone und Gemeinden umfassenden Amnestie am ehesten gerecht wird. Die Ausdehnung der mit der Wehroferamnestie gewährten Vergünstigung auf nicht erledigte Taxationen konnte der Bund schon deshalb nicht vorschreiben, weil sie - allgemein angeordnet - zu einer Ungerechtigkeit gegenüber den Steuerpflichtigen geführt hätte, die bereits vor dem Wehrofer ihre Steuerpflicht in Bund, Kanton und Gemeinde gewissenhaft erfüllten. Der Bund musste die Kantone in erster Linie prüfen und darüber befinden lassen, ob und inwieweit für ihre Steuern die Verwendung

Seite: 56

der Wehrofererklärung bei Taxationen für das laufende Jahr oder bei sonst noch offenen Einschätzungen aus Gründen der Gleichbehandlung oder unter andern Gesichtspunkten auszuschliessen sei (BGE 67 I 53), wobei u.a. das Interesse der bisherigen Defraudanten an grundsätzlich gleicher Behandlung unter sich gegen den Anspruch der schon bisher gewissenhaften Steuerpflichtigen auf nunmehr richtige Taxation jener Pflichtigen abzuwägen war.

Die Verwendung der Wehrofererklärung bei der Taxation des Klägers für 1940 ist auf keinen Fall unbillig. Der Kläger wird dabei lediglich den richtig versteuernden Pflichtigen gleichgestellt; die Amnestie genießt er in vollem Umfang, da er für die bisher unzureichende Erfüllung seiner Pflichten gegenüber Staat und Allgemeinheit weder zu Strafen noch auch nur zu Nachzahlungen herangezogen wird, als welche die Ergänzung seiner ausdrücklich als vorläufig bezeichneten Leistung für 1940 nicht

angesehen werden kann