

## S. 172 / Nr. 31 Verwaltungs- und Disziplinarrechtspflege (d)

BGE 71 I 172

31. Urteil vom 18. Mai 1945 i.S. Basel-Stadt gegen Z.

Regeste:

Wehroferamnestie.

1. Die verwaltungsrechtliche Klage beim Bundesgericht als einziger Instanz zur Beurteilung von Anständen über die Amnestie kann auch vom Kanton erhoben werden, dessen Steueranspruch vom Steuerpflichtigen wegen der Amnestie bestritten wird.

2. Tragweite: Die Amnestie kann nicht angerufen werden gegenüber einer Veranlagung für kantonale Steuern, die bei Einreichung der Wehrofererklärung nicht beendet war. Ob durch eine solche Veranlagung die Amnestie «umgangen» wird, kann

Seite: 173

das Bundesgericht nicht im verwaltungsrechtlichen Verfahren, sondern nur auf staatsrechtliche Beschwerde hin prüfen.

Amnistie proclamée à l'occasion du sacrifice pour la défense nationale.

1. La demande de droit administratif portée en instance unique devant le Tribunal fédéral en matière de litiges sur l'amnistie fiscale peut aussi être formée par le canton dont la prétention fiscale est contestée par le contribuable en raison de l'amnistie.

2. Portée de l'amnistie: L'amnistie ne peut être invoquée s'agissant d'une procédure de taxation pour les impôts cantonaux lorsque cette procédure n'était pas terminée au moment où la déclaration en vue du sacrifice pour la défense nationale a été déposée.

Le Tribunal fédéral ne peut examiner dans le cadre de la demande de droit administratif si l'amnistie a été «éludée» par la taxation cantonale. Il ne peut se saisir de cette question que dans une procédure de recours de droit public.

Amnistia fiscale giusta l'art. 3 DSDN.

1. L'azione di diritto amministrativo al Tribunale federale, quale autorità d'unica giurisdizione, in materia di controversie relative all'anzidetta amnistia può essere proposta anche dal cantone la cui pretesa fiscale sia contestata dal contribuente a motivo dell'amnistia.

2. Portata dell'amnistia. L'amnistia non può essere invocata trattandosi di una procedura di tassazione in materia d'imposte cantonali ancora pendente alla data di presentazione della dichiarazione relativa al sacrificio per la difesa nazionale.

La questione se la tassazione cantonale ha reso illusoria l'amnistia non può essere sollevata, nella specie, con l'azione di diritto amministrativo, ma solo con il ricorso di diritto pubblico.

A. Der Beklagte, welcher in Basel ein Baugeschäft betreibt, besass nach der Bilanz vom 31. Dezember 1939, die er der Steuererklärung zur kantonalen Einkommenssteuer für das Jahr 1939 beilegte, ein Reinvermögen von Fr. 408319.60. Dagegen gab er in der Bilanz vom 31. Dezember 1940, welche er mit der Erklärung vom 13. März 1941 für das Steuerjahr 1940 einreichte, Fr. 1063635.70 an. Dieser Betrag entsprach dem Vermögen, das er inzwischen in der Wehrofererklärung vom 22. Oktober 1940 deklariert hatte.

Er wurde zur kantonalen Steuer für das Jahr 1940 in einer ersten Veranlagung vom 7. Juli 1941 mit dem von ihm angegebenen Einkommen von Fr. 7900. eingeschätzt. Nach neuer Prüfung unterstellte aber die Steuerverwaltung mit Verfügung vom 4. Januar 1943 der

Seite: 174

Einkommenssteuer auch den grössten Teil der Vermögensvermehrung, welche sich aus der Vergleichung der Bilanzen ergab. Sie führte diesen Zuwachs insoweit darauf zurück, dass der Pflichtige im Geschäftsjahr 1940 bisherige stille Reserven (Wertberichtigungsposten) aufgelöst, Abschreibungen und Rückstellungen rückgängig gemacht habe.

Der Pflichtige erhob Einsprache, worin er sich auf die Steueramnestie nach Art. 3 des Wehroferbeschlusses vom 19. Juli /16. September 1940 (WOB) berief. Er machte geltend, er habe bis zur Wehrofererklärung während vieler Jahre dem Kanton in Missachtung der gesetzlichen Vorschriften Steuern vorenthalten, indem er einen Teil seines Vermögens und den daherigen Ertrag, sowie die Geschäftsgewinne, die zur Bildung des nicht angegebenen Vermögens geführt hätten, verheimlicht habe. Es widerspreche dem Grundsatz von Treu und Glauben, ihn durch die der wirklichen Sachlage nicht entsprechende Konstruktion einer Auflösung stiller Reserven um die Amnestie zu bringen, auf die er nach der Rückkehr zur Steuerehrlichkeit Anspruch habe.

Die Steuerverwaltung wies die Einsprache am 14. Februar 1944 im wesentlichen ab, indem sie das

steuerbare Einkommen auf Fr. 712800. festsetzte, so dass sich eine Steuerforderung von Fr. 111525. ergab.

Diesen Entscheid zog der Pflichtige am 11. März 1944 unter Festhalten an seiner Auffassung an die kantonale Steuerkommission weiter.

B. Am 27. November 1944 erhob das Finanzdepartement des Kantons Basel-Stadt namens des Regierungsrates beim Bundesgericht gegen den Pflichtigen verwaltungsgerichtliche Klage nach Art. 18, lit. a VDG mit dem Antrag, festzustellen, dass Art. 3 WOB der Nachtragsforderung der Steuerverwaltung zur Einkommenssteuer für das Jahr 1940 im Betrage von Fr. 111022.65 nicht entgegenstehe.

Der Regierungsrat hält sich für aktiv legitimiert zur Klage. Es handle sich um eine Feststellungsklage, die

Seite: 175

unabhängig von einem kantonalen Verfahren, ohne Einhaltung einer Frist und ohne Erschöpfung des kantonalen Instanzenzuges, eingereicht werden könne. Wenn der betroffene Steuerpflichtige, der sich auf die Steuerfreiheit berufe, sich weigere, von sich aus an das Bundesgericht zu gelangen, wie es hier der Beklagte getan habe, so habe die beteiligte Verwaltung ein Interesse daran, ihrerseits diesen Einwand vom Bundesgericht vor dem Durchlaufen sämtlicher kantonalen Instanzen beurteilen zu lassen.

Sodann werden in der Klagebegründung die Grundsätze des Basler Steuerrechts über die Besteuerung aufgelöster Reserven als Einkommen dargelegt, und es wird ausgeführt, weshalb diese Grundsätze hier anwendbar seien.

Schliesslich wird bestritten, dass der Pflichtige mit der von ihm beanstandeten Steuerrechnung in unzulässiger Weise nachbesteuert werde. Er werde vielmehr für eine Steuer veranlagt, die er zur Zeit der Wehroperamnestie noch gar nicht geschuldet habe, und auf die sich die Amnestie daher nicht erstrecken könne. Was in der Wehropererklärung angegeben sei, dürfe bei Neueinschätzungen erfasst werden. Der Beklagte werde für ein im Jahre 1940 erzielttes Einkommen von Fr. 712800. nicht deshalb besteuert, weil aus der Wehropererklärung die Angabe neuer Vermögenswerte ersichtlich wäre, sondern weil er in diesem Jahre gewisse Wertberichtigungskonten aufgelöst und damit die Einkommenssteuerpflicht begründet habe. Ob diese Auffassung der Steuerverwaltung richtig sei, könne vom Bundesgericht nur im staatsrechtlichen Beschwerdeverfahren, nach Erschöpfung des kantonalen Instanzenzuges, und lediglich auf Willkür hin, überprüft werden.

C. Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen und seine Berufung auf Art. 3 WOB für den Betrag von Fr. 606907.25 zuzulassen. Er bestreitet, sich geweigert zu haben, das Bundesgericht anzurufen; er habe lediglich deshalb zunächst Rekurs bei der Steuerkommission eingelegt, um vom kantonalen Instanzenzug Gebrauch zu

Seite: 176

machen. Im übrigen erbebt er keine prozessualen Einwendungen. In der Sache selbst hält er an seinem Standpunkt fest. Dass es sich um eine Nachsteuer handle, gebe der Kläger selber zu, indem er von einer Nachtragsforderung spreche. Die bundesrechtlich zugesicherte Amnestie müsse vom Bundesgericht materiell geprüft werden können. Es könne nicht in der Hand der kantonalen Verwaltung liegen, durch die blosser Behauptung, es seien nicht Vermögenswerte verheimlicht, sondern Reserven aufgelöst worden, diese Prüfung auszuschliessen. Da die Wehropererklärung unstreitig vollständig sei, müsse die Amnestie gewährt werden.

Das Bundesgericht heisst die Klage gut in Erwägung:

1. Nach Art. 3 WOB kann ein Steuerpflichtiger, aus dessen Wehropererklärung sich ergibt, dass er seiner Steuerpflicht im Kanton nicht oder ungenügend nachgekommen ist, unter gewissen Voraussetzungen nicht mit Nach- und Strafsteuern belegt werden. Die Bestimmung enthält insoweit eine Beschränkung kantonalen Abgaben. Anstände (contestations, contestazioni) 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 des hier noch anwendbaren VDG, entsprechend Art. 111, lit. a und Art. 115 des revidierten OG). Prozessparteien sind in diesem Falle der Abgabepflichtige und die den streitigen Abgabeanpruch erhebende Verwaltung. Indem das Gesetz die Beurteilung solcher Anstände ausschliesslich dem Bundesgericht vorbehält, betrachtet es die vom Pflichtigen beanstandete Stellungnahme der Verwaltung zur Streitfrage nicht als Entscheidung oder Verfügung, sondern als blosser Parteierklärung (vgl. KIRCHHOFER, Die Verwaltungsrechtspflege beim Bundesgericht, S. 11, 75). Das Bundesgericht als einzige Instanz wird nicht durch Beschwerde gegen einen

Seite: 177

Entscheid, sondern durch Klage der einen Partei gegen die andere angerufen.

Der verwaltungsrechtliche direkte Prozess nach Art. 18, lit. a VDG erlaubt eine rasche Abklärung des Anstandes. Sobald im Kanton ein Anspruch gestellt wird, den der davon Betroffene als einen Verstoss gegen eine bundesrechtliche Beschränkung der kantonalen Steuerhoheit ansieht, kann die Klage beim Bundesgericht erhoben werden. Sie knüpft formell nicht an das kantonale Verfahren an; sie kann somit ohne Erschöpfung des kantonalen Instanzenzuges eingeleitet werden. An der unverzüglichen Beilegung der Streitigkeit interessiert und damit zur Klage aktiv legitimiert ist in erster Linie der betroffene Steuerpflichtige, zu dessen Schutz die kantonalen Abgaben durch das Bundesrecht beschränkt werden. Seine Klage geht in der Regel auf Feststellung der behaupteten Abgabefreiheit, es sei denn, er habe die Abgabe bereits bezahlen müssen, in welchem Falle er auf Rückzahlung klagen wird.

Aber auch dem beteiligten Kanton muss daran gelegen sein, dass die Amnestiefrage bald, und nicht erst nach dem Durchlaufen sämtlicher kantonalen Instanzen, vom Bundesgericht entschieden wird. Erscheint ihm die Frage von vornherein als zweifelhaft, so braucht er nicht zuzusehen, wenn der Pflichtige vor der Anrufung des Bundesgerichts zunächst die kantonalen Rechtsmittel durchführen will. Er kann seinerseits beim Bundesgericht die Klage erheben, in diesem Falle auf Feststellung, dass die behauptete Steuerfreiheit nicht bestehe. Die Aktivlegitimation des Kantons zur Klage ist im Gesetz freilich nicht ausdrücklich ausgesprochen, doch entspricht sie der parteimässigen Ausgestaltung des Verfahrens und der Natur der Klage, die in erster Linie eine Feststellungsklage ist. Namentlich aber ist sie durch das sachliche Interesse der kantonalen Verwaltung an der unverzüglichen Entscheidung der Amnestiefrage gerechtfertigt, wie gerade der gegenwärtige Fall zeigt. Auf die vorliegende Klage ist somit einzutreten.

2. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts

Seite: 178

besteht die Steueramnestie gemäss Art. 3 WOB darin, dass für Steuerwerte, die in der Wehrofererklärung freiwillig neu angegeben werden, keine Nachzahlung für bis dahin vorenthaltene Steuern gefordert und keine Strafen wegen solcher Hinterziehung ausgesprochen werden dürfen. Die Steuerpflichtigen, die eine richtige Wehrofererklärung abgegeben haben, sollen keine Revision der bisher ergangenen Einschätzungen und keine Nach- und Strafforderungen für früher ungenügende Versteuerung zu gewärtigen haben. Dagegen bezieht sich Art. 3 WOB nicht auf Steuern, deren Veranlagung bei Einreichung der Wehrofererklärung nicht beendet war, und noch weniger auf Veranlagungen, die erst in Zukunft vorzunehmen waren. Die Amnestie beruht gerade auf der Voraussetzung, dass sich der Steuerpflichtige bei solchen neuen Einschätzungen der Besteuerung der neu angegebenen Werte zu unterziehen hat (BGE 68 I 50, 69 I 273).

Hier kann sich daher der Beklagte gegenüber der Veranlagung für die kantonale Einkommenssteuer 1940, die im Anschluss an die ordnungsgemäss am 13. März 1941, also lange nach der Wehrofererklärung, eingereichte Steuererklärung vorgenommen wurde, nicht auf die Amnestie berufen. Selbst wenn die zweite Veranlagung vom 4. Januar 1943 eine Nachforderung enthielte, wäre die Amnestie nicht anwendbar, da es sich um eine Nachforderung zu einer ebenfalls erst nach Einreichung der Wehrofererklärung, am 7. Juli 1941, getroffenen Veranlagung handeln würde.

Der Beklagte wendet ein, die kantonale Steuerbehörde umgehe die Amnestie, indem sie ein Freiwerden stiller Reserven annehme, während er in Wirklichkeit einfach gewisse bisher verheimlichte Werte neu angegeben habe. Allein die Frage, ob die fragliche Vermögensvermehrung als Bestandteil des Einkommens des Steuerjahres 1940 auf welches sich die Amnestie nicht bezieht anzusehen ist, oder ob es sich um Werte handelt, die normalerweise schon in einem früheren Steuerjahr hätten besteuert

Seite: 179

werden sollen, betrifft nicht die Wehroferamnestie, sondern die Auslegung des kantonalen Steuerrechts (entsprechend BGE 69 I 273 für die eidgenössische Kriesenabgabe). Damit hat sich indessen das Bundesgericht im Verfahren nach Art. 18, lit. a VDG nicht zu befassen. Die Rüge der unrichtigen Anwendung des kantonalen Steuergesetzes könnte nur mit der staatsrechtlichen Beschwerde erhoben und vom Bundesgericht lediglich unter dem Gesichtspunkt der Willkür und nach Erschöpfung des kantonalen Instanzenzuges beurteilt werden. Sie kann im verwaltungsgerichtlichen Verfahren auch nicht als Vorfrage bei Anwendung des Art. 3 WOB geprüft werden, da nach dem Ausgeführten schon dieser bundesrechtlichen Bestimmung selbst zu entnehmen ist, dass mit der streitigen Nachtragsforderung keine «Nachzahlung» im Sinne des Art. 3 WOB verlangt wird (nicht veröffentlichte Entscheide i.S. Moritzi vom 3. Juli 1941, Erw. 3, und i.S. P. Müller A.-G. vom 5. Februar 1943, Erw. 3