

S. 135 / Nr. 16 Bundesrechtliche Abgaben (d)

BGE 73 I 135

16. Urteil vom 7. März 1947 i. S. kant. Wehrsteuerverwaltung St. Gallen gegen X.

Regeste:

Wehrsteuer:

1. Begriff des Einkommens. In welchem Zeitpunkt ist ein Gewinn aus Erwerbstätigkeit (z. B. im Baugewerbe) erzielt?
2. Bemessung der Busse für die Hinterziehung.
3. Der hinterzogene Wehrsteuerbetrag und die Busse sind nicht zu verzinsen.

Impôt pour la défense nationale:

1. Notion du revenu. A quel moment un revenu provenant du travail (par exemple dans le bâtiment) est-il acquis?
2. Fixation de l'amende pour soustraction d'impôt.
3. Le montant soustrait au fisc sur l'impôt pour la défense nationale, de même que l'amende, ne portent pas intérêt.

Imposta per la difesa nazionale:

1. Concetto di reddito. In quale momento un reddito proveniente dal lavoro (per es. nell'industria edilizia) è acquisito?
2. Determinazione della multa per sottrazione d'imposta.
3. L'ammontare dell'imposta nazionale sottratto al fisco, come pure la multa, non fruttano interesse.

Seite: 136

A. Der Beschwerdebeklagte X. hatte für die I. Periode der Wehrsteuer nach der ursprünglichen Einschätzung an allgemeinen Wehrsteuern zusammen Fr. 1641.10 zu zahlen. Die kantonale Steuerverwaltung eröffnete gegen ihn ein Hinterziehungsverfahren. Es ergab sich ein Steuerbetrag von Fr. 10392. -, so dass Fr. 8750.90 nachzuzahlen waren. Dazu kam eine Hinterziehungsbusse, welche zunächst auf das Doppelte der hinterzogenen Steuer festgesetzt, dann aber auf den einfachen Betrag ermässigt wurde. Die berichtigte Nachzahlungs- und Bussenrechnung der Verwaltung belief sich somit auf Fr. 17501.80.

Hauptbestandteil des hinzugerechneten Einkommens und Vermögens war ein Gewinn von Fr. 40888. , den X. beim Bau einer Strasse erzielt hatte. Die Arbeiten waren von ihm gemeinsam mit dem Unternehmer Y. in den Jahren 1938 und 1939 ausgeführt worden. Durch Vereinbarung vom 29. November 1940 mit dem Bauherrn, dem Kanton St. Gallen, waren die Differenzen über die Abrechnung bereinigt und das gesamte Guthaben des Konsortiums auf Fr. 754978.90 festgesetzt worden. Der Bauherr hatte den Unternehmern nach Massgabe der fortschreitenden Arbeiten im Jahre 1938 Fr. 491890.20 und im Jahre 1939 Fr. 143445.40 bezahlt. Die Restforderung von Fr. 119643.30 hatte er später beglichen.

X. führte gegen die Nachzahlungs- und Bussenverfügung Beschwerde mit dem Begehren, das massgebende Einkommen herabzusetzen, da er den Gewinn von Fr. 40888. - nicht erst im Jahre 1940, dem Berechnungszeitraum für die I. Wehrsteuerperiode, sondern schon in den Baujahren 1938 und 1939 erzielt habe.

Mit Entscheid vom 17. August 1946 hat die kantonale Rekurskommission die Beschwerde teilweise geschützt, indem sie den Steuerpflichtigen verhalten hat, einen Wehrsteuerbetrag von Fr. 2793.90 nachzuzahlen, eine Busse von Fr. 7822.90 ZU entrichten und beide Beträge vom 1. Juli 1944 an mit 3 % ZU verzinsen (Dispositive 1, 2, 3 und 5). Sie geht davon aus, dass für ein Bauunternehmen,

Seite: 137

wie es hier in Frage steht, der Gewinn erst dann gesichert und zahlfällig sei, wenn die Abrechnung beidseitig genehmigt sei. Andererseits beruhe er aber doch zu einem wesentlichen-Teile auf den Arbeiten als solchen. Hier sei er daher auf die Jahre 1938, 1939 und 1940 zu verteilen, und zwar etwa im Verhältnis der Zahlungen des Bauherrn. Damit gelange man zu Quoten von Fr. 7000. für 1940 und Fr. 33888. für die beiden Vorjahre. Diese Lösung sei eine Synthese der Auffassungen, die in einem Urteil des Bundesgerichts vom 24. April 1940 betreffend die Krisenabgabe und in zwei Entscheiden der eidgenössischen Steuerverwaltung betreffend die Kriegsgewinnsteuer vertreten werden (Archiv für schweiz. Abgaberecht, Bd. 9 S. 80, Bd. 13 S. 180 und Bd. 14 S. 251). Es ergebe sich ein Steuerbetrag von Fr. 4435. . Zu wenig entrichtet worden und daher nachzuzahlen seien also Fr. 2793.90. Die Busse sei nach den Richtlinien der eidgenössischen Steuerverwaltung auf das 2,8fache dieses Betrages zu bemessen. Der Pflichtige habe absichtlich die Öffentlichkeit um einen

beträchtlichen Teil ihrer Steueransprüche verkürzen wollen; Gründe, die ihn entschuldigen würden, seien nicht bekannt. Nach Art. 116, 135 WStB seien die hinterzogenen Beträge und die Busse zu verzinsen.

B . Gegen diesen Entscheid erhebt die kantonale Wehrsteuerverwaltung die Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Antrag, ihre Nachzahlungs- und Bussenberechnung sei zu bestätigen, eventuell unter Heraufsetzung der Busse angemessen zu erhöhen. Es wird ausgeführt, die von der Rekurskommission vorgenommene Verteilung des Gewinns aus dem Strassenbau verletze den Einkommensbegriff des Art. 21 WStB. Eine steuerpflichtige Einnahme liege solange nicht vor, als das Entgelt für die geleistete Arbeit weder eingegangen, noch verfügbar, noch in einem festen Rechtsanspruch verkörpert sei. Blosser Hoffnungen und Erwartungen und dazu sei ein Gewinn zu rechnen, der an sich und in seinem Umfange noch nicht feststehe seien nicht zu versteuern. Es komme nicht darauf an, in

Seite: 138

welchem Zeitraum eine Einnahme erarbeitet wurde. Freilich möge für buchführende Steuerpflichtige von diesem Grundsatz insoweit abgewichen werden, als die Einnahmen im Zeitpunkt der Arbeitsleistung verbucht werden, sofern an der einmal gewählten Berechnungsmethode konsequent festgehalten werde. Hier sei aber der Gewinn aus dem Gemeinschaftsunternehmen überhaupt nicht verbucht worden. Übrigens sei im Baugewerbe eine Buchung von Gewinnen aus noch nicht voll abgewickelten Werkverträgen nicht üblich; vielmehr würden die bis zum Bilanzstichtage gemachten Aufwendungen aktiviert und andererseits die Vorauszahlungen des Bauherrn auf der Passivseite der Bilanz eingesetzt (M. STAEHELIN, Zur Frage der Bilanzfähigkeit, S. 54). Die angerufenen Entscheide der eidgenössischen Steuerverwaltung betrafen die Kriegsgewinnsteuer, seien also für eine permanente Steuer wie die Wehrsteuer nicht massgebend. Dagegen sei auf das Urteil des Bundesgerichts vom 24. April 1940 abzustellen. Daraus ergebe sich, dass der ganze Gewinn von Fr. 40,888. auf das Jahr 1940 verlegt werden müsse. Andererseits übersehe die Rekurskommission, dass der Wehrsteuerbeschluss Verzugszinsen für Nach- und Strafsteuern nicht zulasse.

C. Die Rekurskommission hat auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Der Steuerpflichtige beantragt, die Beschwerde abzuweisen, soweit sie die Verlegung des Gewinns betrifft, sie dagegen in der Frage der Verzugszinsen gutzuheissen. Die Beschwerdeführerin lasse ausser acht, dass der Bauherr in den Jahren 1938 und 1939 Abschlagszahlungen geleistet habe, welche wie üblich nach den vereinbarten Einheitspreisen und dem Stand der Arbeit, unter Abzug eines Garantierücklasses von 10 %, berechnet worden seien. In jenen Preisen hätten die Unternehmer selbstverständlich auch ihren Gewinn einkalkuliert. Also sei solcher bereits in den Baujahren realisiert worden. Daran ändere es nichts, dass der endgültige Gewinn erst später, nach der Bereinigung der Abrechnungsdifferenzen, festgelegt worden sei

Seite: 139

Die eidgenössische Steuerverwaltung stellt den Antrag, die Beschwerde gutzuheissen und den Steuerpflichtigen zur Nachzahlung eines Wehrsteuerbetrages von Fr. 8750.90 und zur Zahlung einer Busse in gleicher Höhe zu verhalten. Der Wehrsteuerbeschluss bestimme nichts darüber, in welchem Zeitpunkte ein Bestandteil des Einkommens einer natürlichen Person als erzielt zu betrachten ist. Indessen beruhe er auf dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, welchem auch das Bundesgericht (im angeführten Urteil) und die eidgenössische Kriegssteuer-Rekurskommission (Entscheid vom 12. Mai 1926, publiziert im Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung, Bd. 26, S. 464) gefolgt seien. Nun werde aber die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen nur durch Einkünfte vermehrt, über die er rechtlich und tatsächlich verfügen könne; nur unter dieser Voraussetzung sei in einer bestimmten Periode Einkommen erzielt. Eine Ausnahme könne nur bei buchführenden Steuerpflichtigen gemacht werden, indem auf die Behandlung der einkommensbegründenden Geschäftsvorgänge in den Büchern abgestellt werde, sofern diese zuverlässig seien und damit die Kontinuität und Lückenlosigkeit der Besteuerung gewährleisteten. In den übrigen Fällen wäre der Zeitpunkt jener Vorgänge entweder überhaupt nicht oder doch erst so spät festzustellen, dass bestimmte Einkünfte ohne ein Zurückkommen auf abgeschlossene Veranlagungen nicht mehr erfasst werden könnten, es wäre denn, die definitive Einschätzung würde entgegen der Ordnung bis zum Abschluss der Arbeiten aufgeschoben. Die herangezogenen Entscheide der eidgenössischen Steuerverwaltung seien auf den besonderen Charakter der Kriegsgewinnsteuer, als einer nur vorübergehend erhobenen Differenzsteuer, zugeschnitten. Im vorliegenden Falle sei dem Steuerpflichtigen erst mit dem Rechnungsabschluss vom 29. November 1940 ein ziffermässig feststellbarer Anspruch auf einen Anteil am Gewinn aus dem Strassenbau erwachsen. Vorher sei völlig ungewiss gewesen, ob und in welchem Umfange ein Gewinn herausschaue. Die Vorauszahlungen seien

Seite: 140

höchstens Baukostenvorschüsse, nicht unmittelbar gewinnbringende Einnahmen der Unternehmer. Der Gewinn hätte nur dann in die Baujahre verlagert werden können, wenn die Unternehmung schon während der Bauzeit nach den Grundsätzen der kaufmännischen Buchführung über den mutmasslichen Gewinn periodisch abgerechnet hätte, was nicht der Fall gewesen sei. Eine Busse bloss im einfachen Betrage der hinterzogenen Steuer möge als niedrig erscheinen. Da indessen nicht bekannt sei, welche besonderen Umstände für die Bemessung wegleitend gewesen seien, werde eine Erhöhung nicht verlangt. Verzugszinsen auf hinterzogenen Steuerbeträgen und Bussen sehe der Wehrsteuerbeschluss nicht vor.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Nach Art. 21 WStB fällt in die Steuerberechnung das gesamte Einkommen des Steuerpflichtigen aus Erwerbstätigkeit oder andern Einnahmequellen. Aber weder in dieser noch in andern Bestimmungen definiert der Wehrsteuerbeschluss den Begriff des Einkommens. Er stellt offenbar auf eine allgemein anerkannte Umschreibung ab. Eine verbreitete Auffassung, der auch das Bundesgericht gefolgt ist (BGE 52 I 214; Urteil vom 13. Juni 1940 i. S. J. Sch. betreffend Krisenabgabe, veröffentlicht im Archiv, Bd. 9 S. 230), versteht unter Einkommen die Summe der wirtschaftlichen Güter, die einem Steuersubjekt in einem bestimmten Zeitraum, der Berechnungsperiode, zufließen und zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse, für die Zwecke seiner laufenden Wirtschaft zur Verfügung stehen, ohne dass das Vermögen geschmälert werden muss.

Der Wehrsteuerbeschluss nennt auch die Gesichtspunkte nicht, nach denen zu entscheiden ist, ob eine bestimmte Einnahme des Steuerpflichtigen in den Berechnungszeitraum einer Steuerperiode falle oder nicht. Nach dem Ausgeführten ist anzunehmen, dass es darauf ankommt, wann der Pflichtige über den Einkommensbestandteil tatsächlich

Seite: 141

verfügen kann. Nur unter dieser Voraussetzung wird seine Leistungsfähigkeit gesteigert und damit dem Grundgedanken, auf dem die Einkommenssteuer beruht, Rechnung getragen.

Das Gesagte gilt auch für das Einkommen aus Erwerbstätigkeit. Darüber hat die eidgenössische Kriegssteuer-Rekurskommission in dem von der eidgenössischen Steuerverwaltung zitierten Entscheide ausgeführt, dass «ein Erwerb immer dann und nur dann vorhanden ist, wenn der Steuerpflichtige während eines bestimmten Zeitraumes ein aus seiner Tätigkeit resultierendes Einkommen erzielt hat, sei es, dass er dieses Einkommen in bar realisierte, sei es, dass er einen rechtlichen Anspruch darauf erhielt. Als Erwerb eines bestimmten Jahres kommen deshalb nur diejenigen Beträge in Betracht, welche der Steuerpflichtige während dieses Jahres im soeben genannten Sinne erworben hat, d. h. die er entweder in bar realisierte oder auf die er einen festen Rechtsanspruch erhielt. Wann der Grund zu diesem Anspruch gelegt wurde, d. h. wann die Tätigkeit des Steuerpflichtigen stattfand, die seinen Erwerb schliesslich herbeiführte, ist steuerrechtlich unerheblich.» Daher hat die Kommission entschieden, dass eine Tantième zum Einkommen desjenigen Jahres gehört, in dem sie gestützt auf das Gewinnergebnis der verflossenen Geschäftsperiode ziffermässig festgesetzt worden ist; sie hat es abgelehnt, die Einnahme teilweise auf einen früheren Zeitraum zu verlegen, in dem die dem Tantiëmenanspruch zugrunde liegende Tätigkeit ebenfalls stattgefunden hat, da erst nach dem Ende der Geschäftsperiode festgestellt werden könne, ob überhaupt ein Gewinn und damit ein solcher Anspruch bestehe. In einem ähnlichen Falle hat das Bundesgericht erklärt, dass Gratifikationen auch dann ausschliesslich dem Einkommen des Jahres, in dem sie zugesprochen werden, zuzurechnen sind, wenn es sich um Vergütungen für Arbeitsleistungen früherer Jahre handelt (Urteil vom 24. April 1940 i. S. Sch.-K. betreffend Krisenabgabe, veröffentlicht im Archiv, Bd. 9, S. 80). Es

Seite: 142

rechtfertigt sich sachlich, diese Grundsätze auch für die Wehrsteuer heranzuziehen.

Anders mag es etwa dann gehalten werden, wenn der Steuerpflichtige eine Buchhaltung führt und darin Gewinne schon im Zeitpunkt der Arbeitsleistung aufzeichnet, bevor sie endgültig feststehen. Hier stellt die Praxis nach den Ausführungen der kantonalen und eidgenössischen Steuerverwaltung in der Regel auf die Buchungen ab. Immerhin ist es speziell im Baugewerbe wegen der erheblichen Risiken nicht üblich, Gewinne aus noch nicht vollständig erfüllten Werkverträgen zu verbuchen (vgl. STAHELIN, a.a.O. S. 28, 53 f.). Beim Versuch, in Fällen, wo keine Bücher geführt werden, dennoch die Gewinne nach Massgabe der geleisteten Arbeiten auf verschiedene Berechnungsperioden zu verteilen, würde die Steuerbehörde auf erhebliche praktische Schwierigkeiten stossen, wie die eidgenössische Steuerverwaltung zutreffend ausführt. Das ist ein Grund mehr, von einer solchen Verlagerung von Einkünften nicht buchführender Steuerpflichtiger im allgemeinen abzusehen.

Soweit in den Entscheiden der eidgenössischen Steuerverwaltung, auf die sich die Vorinstanz beruft,

eine abweichende Auffassung vertreten wird, kann darauf schon deshalb nichts ankommen, weil die Kriegsgewinnsteuer, um die es sich dort handelt, sich in ihrem Wesen von der Wehrsteuer auf, dem Einkommen grundlegend unterscheidet.

2. Im vorliegenden Falle fragt es sich, wann dem Steuerpflichtigen der Gewinn aus der Erbauung der Strasse, der für ihn unstreitig Fr. 40888. beträgt, im Sinne des dargelegten Einkommensbegriffs des Wehrsteuerrechts zugeflossen ist. Es mag zwar zutreffen, dass der Pflichtige bereits während der Ausführung der Arbeiten, in den Jahren 1938 und 1939, und zur Zeit, als die Bereinigung der Rechnungs-differenzen im Gange war, mit einem Gewinn rechnen konnte. Aber erst infolge der Schlussabrechnung vom 29. November 1940 mit dem Bauherrn

Seite: 143

erfüllte sich diese Erwartung und wurde es möglich, den Gewinn ziffermässig festzustellen. Frühestens in diesem Zeitpunkt erhielt also der Steuerpflichtige einen festen Rechtsanspruch auf einen Gewinnanteil in der genannten Höhe. Ein besonderer Grund, den Gewinn gleichwohl, ganz oder teilweise, auf frühere Jahre zu verlagern, liegt nicht vor. Anders wäre allenfalls zu entscheiden, wenn der Pflichtige oder die Gemeinschaftsunternehmung während des Baues nach den Grundsätzen der kaufmännischen Buchführung über den entsprechend dem Fortschritt der Arbeiten angenommenen Gewinn periodisch abgerechnet hätte, was aber nicht geschehen ist. Andererseits ist nicht bestritten, dass der Umfang des Gewinnanteils des Pflichtigen auf Grund der endgültigen Abrechnung mit der Bauherrschaft auch wirklich schon im Jahre 1940 festgestanden hat. Daraus folgt, dass der ganze Betrag von Fr. 40888. ausschliesslich dem steuerbaren Einkommen der I. Wehrsteuerperiode, für dessen Bemessung auf die Ergebnisse des Jahres 1940 abgestellt wird, zuzurechnen ist. Nachzuzahlen ist somit der von der kantonalen Wehrsteuerverwaltung geforderte Steuerbetrag von Fr. 8750.90.

3. Art. 129 Abs. 1 WStB droht auf die Hinterziehung eine Busse bis zum Vierfachen des entzogenen Wehrsteuerbetrages an. Es ist weitgehend eine Frage des Ermessens, wie hoch die Busse innerhalb des gesetzlichen Rahmens im einzelnen Falle zu bemessen ist. Da der von der Vorinstanz festgesetzte Betrag von Fr. 7822.90 auf der unrichtigen Voraussetzung beruht, dass die hinterzogene Wehrsteuer nur Fr. 2793.90 ausmacht, kann es dabei allerdings nicht ohne weiteres sein Bewenden haben. Vielmehr erscheint dieser Ansatz offensichtlich als zu niedrig; ist doch nun von einem hinterzogenen Steuerbetrag von Fr. 8750.90 auszugehen. Andererseits liegt kein Anlass vor, über den Antrag der eidgenössischen Steuerverwaltung hinauszugehen. Die Busse ist daher, wie in der berechtigten Verfügung der kantonalen Wehrsteuerverwaltung, ebenfalls auf Fr 87.50 festzusetzen.

Seite: 144

4. Der Bezug der hinterzogenen Wehrsteuern und der Bussen ist in Art. 135 WStB geordnet. Von einer Verzinsung der Beträge ist dort nicht die Rede. In die Verweisungen auf Bestimmungen des Wehrsteuerbeschlusses über den Steuerbezug, die heranzuziehen sind, ist Art. 116, der von der Verzinsung handelt, offenbar bewusst; nicht einbezogen worden. Die Meinung ist vermutlich, dass bei der Bestimmung der Busse auch der Verspätung der Steuerleistung Rechnung getragen werden kann. Im vorliegenden Falle hält sich die Busse von Fr. 8750.90 auch unter diesem Gesichtspunkte im Rahmen des der Behörde zustehenden Ermessens.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird insofern gutgeheissen, als die Dispositive 1, 2, 3 und 5 des angefochtenen Entscheides aufgehoben werden und der Beschwerdebeklagte zur Nachzahlung eines Wehrsteuerbetrages von Fr. 8750.90 für die I. Periode und zur Bezahlung einer Busse im gleichen Betrage verhalten wird