

S. 426 / Nr. 67 Befreiung von kantonalen Abgaben (d)

BGE 73 I 426

67. Urteil vom 24. Oktober 1947 i.S. X. gegen Kanton Zürich.

Regeste:

Steueramnestie bei Einführung der Verrechnungssteuer. Sie wird gewährt, wenn in der Erklärung für das neue Wehropfer und für die Wehrsteuer der 3. Periode die Bestandteile des Einkommens und des Vermögens vollständig und genau angegeben werden (Art. 2 AmnB). Irrtümer und Versehen, die entschuldigt werden können, schaden dem Pflichtigen nicht.

L'amnistie fiscale accordée par l'ACF du 31 octobre 1944. En bénéficie celui qui, dans la déclaration en vue du nouveau sacrifice et de l'impôt pour la défense nationale, 3e période, a indiqué de façon complète et précise les éléments de son revenu et de sa fortune (art. 2). Des erreurs excusables ne nuisent pas au contribuable

Amnistia fiscale a norma del DCF 31 ottobre 1944. E accordata a colui che nella dichiarazione in vista del nuovo sacrificio e dell'imposta per la difesa nazionale (terzo periodo) ha indicato, in modo completo e preciso, i fattori del suo reddito e della sua sostanza (art. 2). Errori scusabili non nuocciono al contribuente.

A. Der Kläger ist Teilhaber einer Kollektivgesellschaft, welche Eier importiert. In der hier in Frage stehenden Zeit kam der ganze Geschäftsertrag ihm und seiner Ehefrau zu. Die Firma war während des letzten Weltkrieges

Seite: 427

Mitglied des kriegswirtschaftlichen Syndikates Ova, schweizerische Genossenschaft für Eierimport in Bern. Sie bezog die Ware, mit der sie handelte, namentlich Eipulver, von der Genossenschaft.

Am 20. Februar 1945 reichte der Kläger unter Berufung auf die eidg. Steueramnestie die Erklärung für das neue Wehropfer und die Wehrsteuer der dritten Veranlagungsperiode ein. Im Begleitschreiben führte er aus

«Die Ova ... hat gemäss Zirkular vom 5. August 1942 eine Rückvergütung auf div. im Jahre 1942 erhaltene Volleipulver-Lieferungen gewährt. Die betr. Beträge wurden uns als Risiko-Reserve ... gutgeschrieben. Diese Rückvergütungen wurden damals nicht in unsere Buchführung aufgenommen. Bei nochmaliger Überprüfung sind wir nun zur Überzeugung gelangt, dass es sich um eine Erhöhung des steuerpflichtigen Gewinnes und zwar für das Jahr 1942 handelt. Die Beträge, welche total Fr. 28,454.10 ausmachen und unter den Passiven figurierten, sind nunmehr direkt über das Kapital-Konto verbucht und die Bankpassiven welche per 31. Dez. 1944 Fr. 36236.90 betragen, auf Fr. 8782.80 reduziert worden...

Die entsprechenden Unterlagen werden wir bei Prüfung unserer Steuererklärung vorlegen.»

In der Wehrsteuererklärung selbst wurden die Rückvergütungen von Fr. 28,454.10 weder ganz noch teilweise als Einkommen der Berechnungsperiode 1943/44 angegeben.

Nach Ablauf der Steuerklärungsfrist, im Sommer 1946, legte der Kläger dem Steueramt auf dessen Verlangen die Gutschriftenanzeigen der Ova vor. Es stellte sich heraus, dass die Genossenschaft der Firma des Klägers gewisse Gutschriften nicht im Jahre 1942, sondern erst am 29. Januar 1943 mitgeteilt hatte. Es handelt sich um Rückvergütungen von Fr. 5203.60 auf Fakturen vom 16. November und 19. Dezember 1942 und um eine Vergütung von Fr. 3840.35 auf einer Faktur vom 7. Januar 1943. Der Kläger machte geltend, dass die im Jahre 1943 vorgenommene Rückvergütung auf Fakturen des Vorjahres als Einkommen des Jahres 1942 ZU betrachten sei, weil der Anspruch darauf schon in diesem Jahre mit der Rechnungstellung entstanden sei. Sodann erklärte

Seite: 428

er, er habe erst jetzt, im Sommer 1946, festgestellt, dass sich die Vergütung von Fr. 3840.35 auf eine im Jahre 1943 ausgestellte Faktur beziehe, also Einkommen dieses Jahres darstelle und daher bei der Wehrsteuererklärung hätte angegeben werden sollen. Die Unterlassung der Deklaration beruhe jedoch auf einem entschuldbaren Versehen, weshalb die Steueramnestie nicht als verwirkt erklärt werden dürfe.

Der Amnestieanspruch wurde indessen abgelehnt, zuletzt durch die Oberrekurskommission des Kantons Zürich am 15. Juli 1947. Zur Begründung dieses Entscheides wird ausgeführt, der Fehler in der Wehrsteuererklärung sei selbst dann, wenn nur die Vergütung von Fr. 3840.35, nicht auch diejenige von Fr. 5203.60, zum Einkommen des Jahres 1943 gerechnet werde, nicht so geringfügig, dass er unter dem Gesichtspunkte der Amnestie als nicht geschehen zu betrachten wäre. Ein entschuldbares Versehen liege nicht vor. Der Steuerpflichtige habe die ihm zumutbare Sorgfaltspflicht

verletzt. Er hätte über die Frage der zeitlichen Zurechnung der Rückvergütung beim angegebenen, aus den Belegen ersichtlichen Sachverhalt nicht einfach hinweggehen und der Behörde erklären dürfen, es handle sich um Einkommen des Jahres 1942.

B. Mit der verwaltungsrechtlichen Klage erneuert X. den Anspruch auf Amnestie. Er bringt vor, er habe die Amnestieerklärung mit Ernst und Pflichtbewusstsein, aufmerksam und sorgfältig vorbereitet. Er habe einen erfahrenen Steuerberater beigezogen. Er habe die Bestandteile des Einkommens in der Wehrsteuererklärung und im Begleitschreiben vollständig angegeben. Es sei ihm einzig der Irrtum unterlaufen, dass er die Vergütung von Fr. 3840.35 und eventuell diejenige von Fr. 5203.60 in das Jahr 1942 statt in das folgende Jahr verlagert habe. Dieses Versehen sei verständlich und entschuldbar. Der Kläger habe in jenem Begleitschreiben vorsorglich auf allfällige Meinungsverschiedenheiten in der Frage der Umlagerung hinweisen wollen. Auch habe er sich bereit

Seite: 429

erklärt, Unterlagen vorzulegen. Er habe also mit der Nachprüfung der Angelegenheit durch die Steuerbehörde gerechnet. Er habe das Versehen sofort nach dessen Entdeckung dem Steueramt bekanntgegeben. Nichts habe ihm ferner gelegen, als durch Verlagerung von Einnahmeposten die Amnestie zu gefährden. Die Folgen einer Verweigerung der Amnestie ständen mit dem Versehen in einem Missverhältnis, das angesichts der von den Behörden bei Anordnung der Verrechnungssteueramnestie gegebenen Zusicherungen nicht zu rechtfertigen wäre.

C. Der Regierungsrat und die Oberrekurskommission des Kantons Zürich beantragen, die Klage sei abzuweisen. Ihre Auffassung wird von der eidg. Steuerverwaltung geteilt.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Der bei Einführung der Verrechnungssteuer angeordneten Steueramnestie ist teilhaftig, wer in seiner Erklärung für das neue Wehropfer und für die Wehrsteuer der dritten Veranlagungsperiode die Bestandteile des Einkommens und Vermögens vollständig und genau angibt (Art. 2 BRB vom 31. Oktober 1944, AmnB). Die Steuererklärung soll also nicht nur im Endergebnis richtig sein, sondern auch die Einzelangaben (Bestandteile) müssen darin zutreffend aufgeführt werden; die Zusammensetzung des Vermögens und Einkommens muss daraus hervorgehen, und zwar nach Vorschrift des Gesetzes «vollständig und genau».

Hinsichtlich der ersten eidg. Steueramnestie hat das Bundesgericht entschieden, dass sie verwirkt sei, wenn nicht, wie Art. 3 WOB I es verlangt, in der Wehropferklärung das Vermögen vollständig angegeben werde, wobei nichts darauf ankomme, aus welchen Gründen die Erklärung unrichtig ausgefallen sei (Urteil vom 31. Mai 1943 i.S. Gauss, nicht publiziert). Immerhin hat es untergeordnete Unstimmigkeiten als unbeachtlich angesehen (Urteil vom 10. Juli 1944 i.S. Glauser, nicht publiziert).

Seite: 430

Sodann hat es erklärt, dass in den Fällen, wo der Pflichtige den Steuerwert für die Steuererklärung zu schätzen hat, die Schätzung sich in dem Rahmen halten müsse, der einer pflichtgemässen Untersuchung über Quantität und Wert des Vermögensobjektes entspreche (Urteil vom 15. September 1944 i.S. Eugster, nicht publiziert). Im übrigen aber ist daran festgehalten worden, dass die Wehropferamnestie einzig von der objektiven Voraussetzung der vollständigen Angabe des Vermögens in der Wehropfererklärung abhängig sei (Urteil vom 31. Mai 1946 i.S. Gartmann, nicht publiziert). Danach war grundsätzlich gleichgültig, ob die Unrichtigkeit der Wehropfererklärung auf einem Verschulden des Pflichtigen beruhte oder nicht.

Indessen führt eine neue Prüfung dazu, bei der Verrechnungssteueramnestie die subjektive Seite weitergehend zu berücksichtigen. Indem Art. 2 AmnB vom Pflichtigen die vollständige und genaue Angabe seines Einkommens und Vermögens verlangt, macht er ihm eine gewissenhafte Erklärung zur Pflicht. Dem Sinne der Bestimmung entspricht es, die Amnestie zu gewähren, sofern die Unvollständigkeit und Ungenauigkeit der Steuererklärung entschuldigt werden kann. Und zwar ist ein Verschulden nicht bloss dann anzunehmen, wenn der Pflichtige mit Wissen und Willen unrichtige Angaben macht, sondern auch dann, wenn er bei der Steuererklärung pflichtwidrig die Umsicht und Sorgfalt nicht beobachtet, die von ihm unter der Voraussetzung, dass er die Amnestie in Anspruch nehmen will, nach den Umständen des Falles vernünftigerweise gefordert werden muss. Irrtümer und Versehen, die unter diesem Gesichtspunkte entschuldbar sind, sollen dem Pflichtigen nicht schaden. Für solche Fälle haben ihm denn auch die eidg. Behörden bei Einführung der Verrechnungssteueramnestie Nachsicht zugesichert. An das Mass der pflichtgemässen Genauigkeit und Sorgfalt sind freilich strenge Anforderungen zu stellen. Die Amnestie ist eine Vergünstigung, deren Ablehnung

Seite: 431

nicht poenalen Charakter hat. Der Steuerpflichtige, der auf die Wohltat Anspruch erheben will, muss sich darum bemühen; es darf ihm eine ernstliche Anstrengung zugemutet werden.

2. Im vorliegenden Falle mag offen bleiben, ob die Rückvergütung von Fr. 5203.60, welche sich auf Rechnungen des Jahres 1942 bezieht und der Firma des Klägers durch Gutschriftsanzeige vom 29. Januar 1943 zur Kenntnis gebracht wurde, dem Jahre 1942 oder dem Jahre 1943 als Einkommen des Klägers zuzurechnen sei. Jedenfalls aber steht fest und wird vom Kläger auch nicht bestritten, dass die gleichzeitig gutgeschriebene Vergütung von Fr. 3840.35, welche eine Rechnung vom 7. Januar 1943 betrifft, im Jahre 1943 erzieltetes Einkommen darstellt, also der Wehrsteuer der dritten Veranlagungsperiode unterliegt. Der Kläger gab dieses Einkommen in der Wehropfer/Wehrsteuererklärung nicht an. Diese war daher nicht vollständig, wie es Art. 2 AmnB verlangt. Von einer untergeordneten Unstimmigkeit im Sinne der Praxis des Bundesgerichtes zur Wehropferamnestie kann in Anbetracht der Höhe des Betrages nicht die Rede sein. Der Kläger wendet ein, es sei einem entschuldbaren Irrtum zuzuschreiben, dass er die Fr. 3840.35 ins Jahr 1942 statt ins Jahr 1943 verlagert habe. Wie er jedoch in der Klage zugesteht, wusste er bei der Abgabe der Wehropfer/Wehrsteuererklärung, dass die Frage der zeitlichen Zurechnung gewisser Rückvergütungen zum mindesten zweifelhaft war, und rechnete er mit der Möglichkeit, dass die Steuerbehörde einen Teil der Beträge zum Einkommen des Jahres 1943 schlagen könnte. Deshalb bediente er sich im Begleitschreiben zur Steuererklärung der geschickten Wendung, er sei nach nochmaliger Überprüfung zur Überzeugung gelangt, es handle sich um eine Erhöhung des steuerpflichtigen Gewinnes, und zwar für das Jahr 1942. Dieser Überzeugung konnte er aber hinsichtlich des Postens von Fr. 3840.35 nicht sein, da er ja über dessen Zurechnung mindestens im Zweifel war.

Seite: 432

In dieser Beziehung war also die erläuternde Erklärung in der gewählten Formulierung unrichtig, indem sie nicht der wirklichen Auffassung des Klägers entsprach. Er möchte der Äusserung freilich einen etwas anderen Sinn beilegen. Er habe, sagt er, einfach die Steuerbehörde auf die Tatsache der Rückvergütungen aufmerksam gemacht, für den Fall, dass die Behörde darin Einkommen des Jahres 1943 sehen sollte; er selbst habe erklärt, dies sei nicht seine Auffassung, jedoch der Behörde anheimgestellt, die Frage näher abzuklären. Wie dem auch sein mag, so war doch jedenfalls die Erklärung zweideutig; sie konnte den Fiskus zu Erhebungen veranlassen, ihn aber auch irreführen. Es wäre dem Kläger zuzumuten gewesen, bei der Abgabe der Steuererklärung nicht nur die Frage, wann er den Gewinn von Fr. 3840.35 erzielt hatte, anhand der Belege genau zu untersuchen, sondern auch die Erklärung darüber eindeutig und klar abzufassen, wenn er sie schon in einem Begleitschreiben zum amtlichen Formular, nicht in diesem selbst, abgeben wollte. Indem er dies nicht tat, liess er es an der Genauigkeit und Sorgfalt fehlen, zu der er als Kaufmann nach den Verhältnissen verpflichtet war.

Somit ergibt sich, dass er in der Wehropfer/Wehrsteuererklärung die Bestandteile seines Einkommens schuldhaft nicht vollständig und genau angegeben hat. Er kann daher nach Art. 2 AmnB die Amnestie nicht in Anspruch nehmen.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Klage wird abgewiesen