

S. 399 / Nr. 63 Bundesrechtliche Abgaben (d)

BGE 76 I 399

63. Urteil vom 21. Dezember 1950 i. S. Eidg. Steuerverwaltung gegen Kast und Rekurskommission Appenzell A. Rh.

Seite: 399

Regeste:

Wehrsteuer: Die Steuerfaktoren (Einkommen, Vermögen usw.) der Ehefrau werden bei der Veranlagung denjenigen des Ehemannes zugerechnet, wenn die Ehegatten zu Beginn der Veranlagungsperiode in ungetrennter Ehe gelebt haben. Bei der Ermittlung der Gesamtsteuer ist gegebenenfalls auch voreheliches Einkommen der Ehefrau zu berücksichtigen.

Impôt pour la défense nationale Les éléments imposables chez la femme mariée (revenu, fortune etc.) s'ajoutent à ceux qui sont imposables chez le mari lorsque, au début de la période de taxation, les époux ne sont pas séparés de corps. Pour déterminer le total de l'impôt dû, il faut aussi, le cas échéant, tenir compte du revenu perçu par la femme avant son mariage.

Imposta per la difesa nazionale: I fattori imponibili della donna maritata (reddito, sostanza ecc.) sono aggiunti a quelli del marito se, all'inizio del periodo di tassazione, i coniugi non erano legalmente separati. Per il computo dell'imposta complessiva occorre tener conto anche del reddito conseguito dalla moglie prima del matrimonio.

A. - Jakob Kast verheiratete sich am 19. Juni 1948. Seine Ehefrau gab ihre bisherige Erwerbstätigkeit nicht sofort, sondern erst Ende Juli 1949 auf.

Seite: 400

Bei der Veranlagung Jakob Kasts für die Wehrsteuer V bezog die Einschätzungsbehörde das gesamte Einkommen der Ehefrau in den Berechnungsjahren 1947 und 1948 auch den vor der Verheiratung erzielten Verdienst in die Steuerberechnung ein.

Auf Beschwerde des Steuerpflichtigen hin entschied die kantonale Rekurskommission, bei der Ermittlung der Gesamtsteuer (Art. 13 WStB) sei vom Einkommen der Ehefrau bloss der auf die Zeit nach dem Eheschluss entfallende Teil zu berücksichtigen. Sie nahm an, dass das voreheliche Einkommen der Ehefrau einer gesonderten Veranlagung unterworfen werden könnte, fand jedoch, dass insoweit eine Steuerpflicht deshalb nicht bestehe, weil die Mindestgrenze des steuerbaren Einkommens nicht erreicht sei.

B. - Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde beantragt die eidg. Steuerverwaltung, der Entscheid der Rekurskommission sei aufzuheben und das steuerbare Einkommen des Jakob Kast auf den von der Veranlagungsbehörde ermittelten Betrag festzusetzen.

Die Rekurskommission beantragt Abweisung der Beschwerde. Jakob Kast hat keine Vernehmlassung eingereicht.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.- Art. 13 WStB bestimmt unter dem Randtitel «Steuervertretung», dass die Steuerfaktoren (Einkommen, Vermögen usw.) der in ungetrennter Ehe lebenden Ehefrau bei der Veranlagung ohne Rücksicht auf den Güterstand denjenigen des Ehemannes zugerechnet werden und dass die Ehefrau solidarisch mit dem Ehemann für den auf sie entfallenden Anteil an der Gesamtsteuer haftet.

Der Ehemann hat also nicht nur für sich, sondern auch für die mit ihm lebende Ehefrau die Wehrsteuerpflicht in formeller und materieller Hinsicht zu erfüllen. Für beide Ehegatten ist eine einzige Veranlagung vorzunehmen. Der Ehemann haftet für den gesamten dabei ermittelten Steuerbetrag. Die Ehefrau bleibt zwar Steuersubjekt; wird sie

Seite: 401

doch im Gesetz als für ihren Anteil an der Gesamtsteuer solidarisch haftbar erklärt. Abgesehen davon, dass sie bei der Veranlagung über ihre Steuerfaktoren Auskunft geben muss (Art. 90 Abs. 7 WStB) und für jenen Anteil haftet, ist sie indes am Steuerverfahren nicht beteiligt, sondern wird darin vom Ehemann vertreten.

Dazu kommt, dass Vermögen und Einkommen beider Ehegatten als Einheit behandelt werden, zusammengerechnet die der Veranlagung zugrunde zu legenden Steuerfaktoren darstellen, so dass, namentlich wegen der Progression des Steuersatzes, die Gesamtbelastung in der Regel mehr ausmacht als die Summe der Steuerbeträge, welche sich ergäben, wenn die beidseitigen Steuerfaktoren nicht zusammenzurechnen wären. Voraussetzung der Zusammenrechnung ist nach Art. 13 WStB beim Vermögen wie beim Einkommen, dass die Ehegatten in ungetrennter Ehe leben.

Der Streit geht um die Frage, wann diese Voraussetzung erfüllt sein muss.

2.- Die Wehrsteuer wird auf Grund periodischer Veranlagung jährlich erhoben. Sie wird für das Steuerjahr geschuldet. Je zwei aufeinanderfolgende Steuerjahre bilden die Veranlagungsperiode (Art. 7 WStB). Die Einkommenssteuer der natürlichen Personen ist in der Regel nach Massgabe des in der Berechnungsperiode erzielten Einkommens zu ermitteln (Art. 41). Diese Periode fällt nicht mit der Veranlagungsperiode zusammen, sondern geht ihr voraus. Sie ist lediglich der Zeitraum, auf welchen für die Bestimmung der Höhe des für die Steuerberechnung massgebenden Einkommens zurückgegriffen wird; eine andere Bedeutung hat sie nach der Ordnung des Gesetzes nicht. Was die übrigen für die Veranlagung wesentlichen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse anlangt, ist beim Fehlen entgegenstehender gesetzlicher Vorschriften abzustellen auf den Sachverhalt zu Beginn oder während der Veranlagungsperiode, auf welche sich der Steueranspruch bezieht. Demnach kommt es auch für die Beurteilung der hier

Seite: 402

streitigen Frage auf die Verhältnisse in der Veranlagungsperiode und nicht auf diejenigen in der Berechnungsperiode an, zumal da Art. 13 nicht, wie Art. 41, im Unterabschnitt Steuerberechnung des zweiten Abschnittes des Wehrsteuerbeschlusses, sondern, wie Art. 7, im ersten Abschnitt Wehrsteuerpflicht steht. Dass diese Auslegung richtig ist, ergibt sich auch aus dem in Art. 13 Abs. 3 vorbehaltenen Art. 96, wonach dann, wenn während der Veranlagungsperiode die eheliche Gemeinschaft infolge Scheidungs- oder Trennungsurteils aufgelöst wird, für den Rest der Periode die (gemeinsame) Veranlagung hinfällig wird und an ihrer Stelle für Ehemann und Ehefrau neue getrennte Veranlagungen unter Zugrundelegung ihrer Anteile an den Steuerfaktoren der ursprünglichen Veranlagung vorzunehmen sind.

Daher ist Art. 13 jedenfalls dann ohne Einschränkung anwendbar, wenn die Ehegatten zu Beginn der Veranlagungsperiode in ungetrennter Ehe gelebt haben. Solchenfalls kann nichts darauf ankommen, wie es sich in dieser Beziehung in den vorausgehenden Berechnungsjahren verhalten hat. Art. 13 nimmt darauf keine Rücksicht. Hat an jenem Stichtage eine ungetrennte Ehe bestanden, so ist das Einkommen der Ehefrau im vollen Umfange demjenigen des Ehemannes zuzurechnen. Es ist wie dieses nach der allgemeinen, für sämtliche steuerpflichtigen natürlichen Personen geltenden Ordnung zu ermitteln, wonach in der Regel das während der ganzen Berechnungsperiode erzielte Einkommen massgebend ist (Art. 41). Haben die Ehegatten zu Beginn der Veranlagungsperiode zusammengelebt, so bleibt dort, wo die Ehe nicht schon am Anfang der Berechnungsperiode bestanden hat, sondern erst in deren Verlauf geschlossen worden ist, kein Raum für eine gesonderte Veranlagung nach Massgabe des vorehelichen Einkommens der Ehefrau. Vielmehr ist nach Art. 13 auch in einem solchen Falle der Ehemann, für sich und für die Ehefrau, nur einmal zu veranlagern, wobei das Einkommen der Ehefrau, gleich wie ihr Vermögen, ohne Ausnahme in die

Seite: 403

Zusammenrechnung der Steuerfaktoren beider Ehegatten einzuschliessen ist. Entweder sind sämtliche Steuerfaktoren der Ehefrau denjenigen des Ehemannes zuzurechnen, und das hat jedenfalls immer dann zu geschehen, wenn zu Beginn der Veranlagungsperiode die eheliche Gemeinschaft bestanden hat; oder eine Zusammenrechnung hat überhaupt zu unterbleiben. Neben der ordentlichen Veranlagung des Ehemannes hat eine zweite, die gleiche Veranlagungsperiode betreffende Einschätzung, welche nur einen Teil der Steuerfaktoren der von ihm vertretenen Ehefrau, etwa bloss deren voreheliches Einkommen, erfassen würde, nach der Ordnung des Gesetzes keinen Platz. Daher braucht nicht geprüft zu werden, wie eine solche Sonderveranlagung praktisch durchgeführt werden könnte.

3.- Die Vorinstanz hält es für unbillig, das voreheliche Einkommen der Ehefrau ohne Rücksicht darauf, dass der Ehemann darüber wirtschaftlich gar nicht verfügen können, in die Zusammenrechnung einzubeziehen und den Ehemann dadurch einer Progression zu unterwerfen, die für ihn unter Umständen untragbar sei. Von Unbilligkeit kann indes jedenfalls dann keine Rede sein, wenn die Ehefrau ihre schon vor der Ehe aufgenommene Erwerbstätigkeit während der ganzen Veranlagungsperiode beibehält; denn in diesem Falle steht der Zusammenrechnung aller Steuerfaktoren und der dadurch eintretenden Steuererhöhung eine entsprechende Steigerung der Steuerkraft infolge der Vereinigung von Vermögen und Einkommen der Ehegatten gegenüber (vgl. BGE 73 I 411). Ebenso wenig kann eine Unbilligkeit entstehen, wenn die Ehefrau ihre Erwerbstätigkeit bei Beginn der Veranlagungsperiode endgültig eingestellt hatte; denn solchenfalls ist nach Art. 42 WStB, welcher in Art. 41 vorbehalten ist, das in der Berechnungsperiode aus dieser Tätigkeit erzielte Einkommen für die Steuerberechnung nicht zu berücksichtigen. Andererseits ist freilich Art. 42 nicht anwendbar, wenn die Ehefrau die Erwerbstätigkeit zwar über den Beginn der Veranlagungsperiode hinaus, aber

Seite: 404

nicht bis zu deren Ende beibehält. In diesem Falle, in welchem für die Berechnung des steuerbaren Einkommens der Ehefrau Art. 41 massgebend bleibt, kann es in der Tat vorkommen, dass die Gesamtsteuer, gemessen an der wirklichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Ehegatten in den Steuerjahren, zu hoch ausfällt. Indes kann überall dort, wo die Anwendung des Art. 42 ausgeschlossen ist, eine ähnliche Lage eintreten, auch wenn es sich nicht um Steuerubstitution im Sinne des Art. 13 und um Einkommen der Ehefrau handelt. Die gerügte Unbilligkeit hat also, wo sie besteht, ihren Grund nicht in Art. 13, sondern in Art. 42. In Fällen, wo sich Härten ergeben, weil diese Bestimmung nicht zutrifft, kann die zuständige Behörde Zahlungserleichterungen gewähren oder die Steuer erlassen (Art. 123-125). Es mag noch bemerkt werden, dass der BB vom 20. Dezember 1950 über die Ausführung der Finanzordnung 1951 bis 1954 die Ordnung des bisherigen Art. 42 WStB mit Wirkung vom 1. Januar 1951 an ändert.

4.- Die Vorinstanz und der von ihr zitierte Autor I. BLUMENSTEIN (Die allgemeine Wehrsteuer, S. 65, 128) stützen ihre Auffassung, wonach es auf die Verhältnisse in der Berechnungsperiode ankäme, mit dem Hinweis auf einen Entscheid der eidg. Kriegssteuer-Rekurskommission vom 12. Mai 1922 (VSA Bd. 3 S. 121). Sie übersehen jedoch, dass der Kriegssteuerbeschluss von 1920, welcher in diesem Entscheid anzuwenden war, in der Ordnung der Besteuerung der Ehegatten vom Wehrsteuerbeschluss abweicht. Sein Art. 15, welcher im zweiten Abschnitt «Steuerpflicht» steht, ordnet nur die Steuerubstitution und verweist für die Klasseneinteilung auf Art. 58 und 62. Die letztgenannten Artikel, welche die Zusammenrechnung des Vermögens und Erwerbes der in ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten vorsehen, sind im vierten Abschnitt «Steueranlage» eingereiht, wo die Steuerberechnung geregelt ist. Im gleichen Abschnitt bestimmt Art. 54 Abs. 2 ausdrücklich, dass die Steuer zu berechnen ist

Seite: 405

«auf Grund des Vermögens, des Erwerbes und der übrigen wirtschaftlichen Verhältnisse, wie sie beim Steuerpflichtigen in denjenigen Zeitpunkten und Zeiträumen vorhanden waren, die durch die nachfolgenden Bestimmungen dieses Beschlusses als für die Steuerberechnung massgebend erklärt werden). Zu den massgebenden Zeiträumen im Sinne dieser Vorschrift gehört auch die in Art. 60 für die Bemessung der Erwerbssteuer der natürlichen Personen vorgesehene Berechnungsperiode. Auf Grund dieser gesetzlichen Regelung konnte angenommen werden, dass eine Zusammenrechnung des Erwerbes beider Ehegatten nur stattzufinden habe, sofern in der massgebenden Berechnungsperiode die Ehe bereits bestanden hatte. Für die Wehrsteuer kann diese Auslegung jedoch nicht übernommen werden; sie widerspricht dem System des Wehrsteuerbeschlusses.

5.- Im vorliegenden Falle ist Art. 42 WStB auf die Ehefrau nicht anwendbar, da sie ihre Erwerbstätigkeit bei Beginn der Veranlagungsperiode nicht eingestellt hatte. Ihr in der Berechnungsperiode erzieltetes Einkommen ist daher in vollem Umfange der Zusammenrechnung gemäss Art. 13 WStB zu unterwerfen. Der angefochtene Entscheid erfasst es indes nur zum Teil. Die erforderliche Berichtigung ist zunächst Sache der Vorinstanz.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird insofern gutgeheissen, als der angefochtene Entscheid aufgehoben und die Sache zu neuer Beurteilung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen wird