

## **BGE 97 I 276**

Bundesgericht (BGE), 1971-03-26, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge\\_97 I 276](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_97_I_276)

FR: ATF 97 I 276

IT: DTF 97 I 276

### **Regeste**

Regeste Wehrsteuer. Art. 3 Ziff. 3 lit. a WStB. Steuerpflichtig ist der Ausländer, der im Grundbuch als Eigentümer oder Nutzniesser eingetragen ist (Erw. 1). Art. 107 WStB. Beschwerderecht der Eidg. Steuerverwaltung. Zulässigkeit einer Beschwerde gegen negative Feststellungen, welche die kantonale Wehrsteuerverwaltung in Steuerabrechnungen getroffen hat (Erw. 2). Art. 43 WStB. Hat die Steuerbehörde einen Grundstücksgewinn bei der Einschätzung für die Veranlagungsperiode, in der er angefallen ist, mit der besonderen Jahressteuer erfasst, ergibt sich indessen im Beschwerdeverfahren, dass er unter die ordentliche Einkommenssteuer fällt, so ist er in die Besteuerung für die nachfolgende Veranlagungsperiode einzubeziehen, auch wenn die sonstigen Steuerfaktoren für diese Periode bereits rechtskräftig festgesetzt worden sind (Erw. 3).

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

Die kantonalen Behörden betrachten nicht die Gesellschaft X., sondern den von ihr errichteten Fonds Y. als wehrsteuerpflichtig. Dieser Auffassung kann nicht zugestimmt werden. In Betracht kommt hier ausschliesslich die in Art. 3 Ziff. 3 lit. a WStB vorgesehene beschränkte Steuerpflicht von Ausländern (Personen oder Gesellschaften ohne juristische Persönlichkeit), "die Eigentümer oder Nutzniesser von in der Schweiz gelegenen Grundstücken sind". Nach dieser Bestimmung ist steuerpflichtig, wer nach Ausweis des Grundbuches Eigentümer oder Nutzniesser ist. Als Eigentümer des hier in Frage stehenden Grundstücks ist aber im Jahre 1935 die Gesellschaft X., die unbestrittenermassen eine juristische Person des liechtensteinischen Rechts ist, eingetragen worden. Sie ist auch Eigentümerin des Landes geblieben, soweit sie es nicht an Dritte veräussert hat. Niemand behauptet, dass der - erst im Jahre 1942 errichtete - Fonds Y. im Grundbuch jemals als Eigentümer oder Nutzniesser eingetragen worden sei. Wehrsteuerpflichtig ist daher nicht er, sondern die Gesellschaft X.

#### **E. 2**

Die Vorinstanz ist auf die bei ihr eingereichte Beschwerde der Eidg. Steuerverwaltung aus zwei Gründen nicht eingetreten. Sie hat ausgeführt, dass auf die Veranlagung für die 12. Wehrsteuerperiode nicht mehr zurückgekommen werden könne, weil ihr Entscheid vom 27. März 1968 in dieser Beziehung rechtskräftig geworden sei. Ausserdem hat sie angenommen, dass die Beschwerde sich nicht gegen beschwerdefähige Verfügungen richte. Diese zweite Begründung ist vorweg zu prüfen. Das Bundesgericht hatte im Urteil vom 31. Januar 1969 offen gelassen, ob die Rechtskraft der bereits vorgenommenen Veranlagung für die 12. Periode es ausschliesse, nachträglich die vom Steuerpflichtigen im Jahre 1962 erzielten Grundstücksgewinne der ordentlichen Einkommenssteuer dieser Periode zu unterwerfen. Darüber musste die kantonale Wehrsteuerverwaltung einen Entscheid treffen.

Das hat sie getan, indem sie in BGE 97 I 276 S. 282 den die 12. Periode betreffenden, auf den Entscheid der Rekurskommission vom 27. März 1968 gestützten Abrechnungen vom 4. Dezember 1969 zum Ausdruck gebracht hat, dass nach ihrer Auffassung die Besteuerung jener Gewinne in dieser Periode nicht mehr möglich sei; diese Auffassung hat sie gleichzeitig in einem Schreiben an die Eidg. Steuerverwaltung begründet. In den gleichen Abrechnungen hat sie ferner zu erkennen gegeben, dass nach ihrer Meinung der im Jahre 1963 erzielte Grundstücksgewinn der besonderen Jahressteuer im Rahmen der Veranlagung für die 12. Periode unterworfen bleibe und nicht bei der ordentlichen Veranlagung für die 13. Periode zu erfassen sei. Damit hat sie Verfügungen erlassen, in denen sie negative Feststellungen getroffen hat (vgl. Art. 5 Abs. 1 lit. b VwG). Solche Verfügungen müssen aber, gleich wie eigentliche Veranlagungsverfügungen (Art. 107 WStB), von der Eidg. Steuerverwaltung durch Beschwerde bei der kantonalen Rekurskommission angefochten werden können. Allerdings hätte die kantonale Verwaltung auf diese Möglichkeit bei der Eröffnung der Verfügungen hinweisen sollen (Art. 74 WStB). Daraus, dass der Hinweis unterblieben ist, kann jedoch nicht gefolgert werden, dass keine beschwerdefähigen Verfügungen vorliegen. Die Eidg. Steuerverwaltung hat die Beschwerde bei der Rekurskommission binnen der in Art. 107 Abs. 2 WStB vorgesehenen Frist von 60 Tagen eingereicht. Die Auffassung der Rekurskommission, diese Beschwerde sei unzulässig, erweist sich als unbegründet.

### **E. 3**

Infolgedessen ist auch zu untersuchen, ob die formelle Rechtskraft des die Veranlagung für die 12. Periode betreffenden Teils des Entscheides der kantonalen Rekurskommission vom 27. März 1968 den Begehren der Eidg. Steuerverwaltung um Änderung dieser Veranlagung entgegenstehe. Ist die Frage zu bejahen, so durfte die Rekurskommission diese Begehren ohne einlässliche Prüfung ablehnen. Die Eidg. Steuerverwaltung beruft sich auf BGE 85 I 252 E. 7. In dem dort beurteilten Fall hatte die Veranlagungsbehörde für die 9. Wehrsteuerperiode gleichzeitig zwei Einschätzungen des Steuerpflichtigen getroffen, die eine für die ordentliche Steuer vom Einkommen und Vermögen, die andere für eine besondere Jahressteuer gemäss Art. 43 WStB auf einem Liegenschaftsgewinn, der in der gleichen Berechnungsperiode wie das mit der ordentlichen Steuer erfasste übrige Einkommen erzielt BGE 97 I 276 S. 283 worden war. Der Steuerpflichtige hatte durch Beschwerde bei der kantonalen Rekurskommission einzig die Besteuerung des Liegenschaftsgewinns angefochten. Die Rekurskommission hatte angenommen, dass kein Anlass zur Erhebung einer besonderen Jahressteuer bestehe, und den Liegenschaftsgewinn in die Berechnung der ordentlichen Steuer für Einkommen einbezogen. In der Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen diesen Entscheid hatte der Steuerpflichtige u.a. eingewendet, die von der Veranlagungsbehörde getroffene Einschätzung für die ordentliche Steuer sei rechtskräftig geworden und könne daher nicht mehr geändert werden. Das Bundesgericht hat den Einwand verworfen. Es hat ausgeführt, mit den beiden zur gleichen Zeit erlassenen Verfügungen über die ordentliche Einkommenssteuer einerseits und über die Jahressteuer andererseits habe die Veranlagungsbehörde eine die Besteuerung des gesamten Einkommens ordnende einheitliche Entscheidung gefällt. Die Frage, ob die Bestandteile des Einkommens zusammenzurechnen seien, sei offen geblieben. Mit der Zusammenrechnung habe die Rekurskommission sich nicht über eine rechtskräftige Entscheidung hinweggesetzt. Im vorliegenden Fall handelt es sich in erster Linie um die Grundstücksgewinne, die der Steuerpflichtige im Jahre 1962 erzielt hat. Sie sind zunächst im Zusammenhang mit der ordentlichen Veranlagung für die 11. Periode (Steuerjahre 1961/62)

der Sondersteuer nach Art. 43 WStB unterworfen worden, jedoch nach dem Urteil des Bundesgerichts vom 31. Januar 1969 zu Unrecht. Die Frage ist, ob sie nachträglich noch in die ordentliche Veranlagung für die 12. Periode (Berechnungsjahre 1961/62) einbezogen werden dürfen, obwohl der diese Veranlagung betreffende Teil des Entscheides der kantonalen Rekurskommission vom 27. März 1968 nicht an das Bundesgericht weitergezogen worden ist. Hier geht es also im Gegensatz zu dem in BGE 85 I 252 E. 7 behandelten Fall nicht darum, ob bei der Einschätzung für eine und dieselbe Veranlagungsperiode die Bestandteile des in der zugehörigen Berechnungsperiode erzielten Einkommens zusammen oder getrennt zu erfassen seien, sondern darum, ob die Besteuerung eines Kapitalgewinns von einer Veranlagungsperiode in die nächstfolgende verschoben werden könne, wenn für diese spätere Periode bereits eine rechtskräftige Einschätzung vorliegt. Die Zürcher Steuerverwaltung ist der Meinung, der Unterschied sei derart, dass die BGE 97 I 276 S. 284 Ausführungen in BGE 85 I 252 E. 7 im vorliegenden Fall nicht wegleitend sein könnten. Dieser Auffassung kann das Gericht sich nicht anschliessen. Freilich sind die Veranlagungen für jede einzelne Steuerperiode an sich selbständig; sie können dementsprechend gesondert angefochten werden, auch wenn sie, wie hier die dem Steuerpflichtigen am 10. Januar 1967 mitgeteilten Einschätzungen für die 11. und die 12. Periode, zu gleicher Zeit eröffnet worden sind. Steht jedoch ein Kapitalgewinn in Frage, der möglicherweise der besonderen Jahressteuer unterliegt, möglicherweise aber auch zusammen mit den übrigen Einkünften der ordentlichen Einkommenssteuer zu unterwerfen ist, so ergibt sich insofern eine Komplikation, als die Sondersteuer gemäss Art. 43 WStB auf den in der Berechnungs- und in der Veranlagungsperiode erzielten Kapitalgewinnen erhoben wird. Der Bemessungszeitraum für die Sondersteuer kann demnach unter Umständen vier Jahre umfassen. Die Sonderbesteuerung kann mit der ordentlichen Besteuerung für die eine oder die andere zweier aufeinanderfolgender Veranlagungsperioden verbunden sein, je nachdem die Gewinne, von dem für die Sondersteuer massgebenden Zeitpunkt aus gesehen, in der Berechnungsperiode oder in der Veranlagungsperiode erzielt worden sind. Wird ein Kapitalgewinn von der Steuerbehörde zunächst als Gegenstand der besonderen Jahressteuer betrachtet, so kann er bereits in der Veranlagungsperiode, in der er angefallen ist, mit dieser Steuer erfasst werden. Geschieht dies, ergibt sich indessen nachträglich, dass der Gewinn unter die ordentliche Einkommenssteuer fällt, so kann er erst in der nachfolgenden Veranlagungsperiode besteuert werden. Eine solche Verschiebung muss aber zulässig sein, selbst wenn die sonstigen Steuerfaktoren für die spätere Veranlagungsperiode bereits rechtskräftig festgesetzt worden sind. Die abweichende Auffassung der Zürcher Behörden ist mit dem System des Wehrsteuerbeschlusses nicht vereinbar. Sie hätte zur Folge, dass Kapitalgewinne der Besteuerung ohne zureichenden Grund entgehen könnten, was nicht der Sinn der gesetzlichen Ordnung sein kann. Sie lässt sich auch nicht mit der Überlegung rechtfertigen, dass der Steuerpflichtige sich auf formell rechtskräftig gewordene Veranlagungen soll verlassen können. Der Pflichtige, dem in der früheren Steuerperiode eine Veranlagung für die besondere Jahressteuer eröffnet wird und der diese Einschätzung BGE 97 I 276 S. 285 anfecht, muss damit rechnen, dass die Rekursinstanzen den strittigen Gewinn der ordentlichen Einkommenssteuer der folgenden Veranlagungsperiode unterwerfen, auch wenn die übrigen Steuerfaktoren für diese Periode bereits festgelegt worden sind und ihre Festsetzung nicht angefochten ist. Er kann in diesem Fall nicht geltend machen, das Zurückkommen auf die nicht angefochtene ordentliche Einschätzung für die spätere Periode verstosse gegen Treu und Glauben und beeinträchtige die

Rechtssicherheit; denn er muss sich entgegenhalten lassen, dass es sich um einen Einkommensfaktor handelt, der nach der Ordnung des Wehrsteuerbeschlusses entweder mit der besonderen Jahressteuer in der früheren Veranlagungsperiode oder mit der ordentlichen Einkommenssteuer in der nächstfolgenden Periode zu erfassen ist. Auch in solchen Fällen kann nicht gesagt werden, dass die Rekursinstanz sich durch Umstellung von der Sondersteuer auf die ordentliche Steuer zu Unrecht über die Rechtskraft einer bereits getroffenen Veranlagung hinwegsetze. Hier hätte daher die kantonale Rekurskommission das ihr von der Eidg. Steuerverwaltung unterbreitete Begehren, dass die im Jahre 1962 erzielten Grundstückgewinne in die Berechnung der ordentlichen Steuer für die 12. Periode einzubeziehen seien, einlässlich prüfen müssen. In zweiter Linie hat die Eidg. Steuerverwaltung in der Beschwerde an die Rekurskommission beantragt, dass die in Verbindung mit der ordentlichen Einschätzung für die 12. Periode vorgenommene Veranlagung zur Sondersteuer auf dem im Jahre 1963 erzielten Grundstückgewinn aufzuheben sei, weil dieser Gewinn ebenfalls von der ordentlichen Einkommenssteuer - diesmal in der 13. Periode - erfasst werden solle. Diesem Begehren steht die Rechtskraft, welche allenfalls eine für die 13. Periode bereits getroffene Veranlagung erlangt hat, nach den oben angestellten Überlegungen nicht entgegen. Andererseits kann man sich fragen, ob ihm die Tatsache im Wege stehe, dass der Entscheid der Rekurskommission vom 27. März 1968 auch insoweit rechtskräftig geworden ist, als er die Veranlagung zur Sondersteuer auf dem im Jahre 1963 angefallenen Gewinn betrifft. Angesichts des engen Zusammenhangs zwischen der Sondersteuer und der ordentlichen Einkommenssteuer könnte aber auch diese Frage mit guten Gründen verneint werden. Die Vorinstanz hätte das zweite Begehren der Eidg. BGE 97 I 276 S. 286 Steuerverwaltung, das die Besteuerung des im Jahre 1963 erzielten Gewinns angeht, ebenfalls eingehend prüfen sollen. Nach der Meinung der Vorinstanz hätte die Eidg. Steuerverwaltung gegen den Entscheid vom 27. März 1968 Beschwerde beim Bundesgericht erheben müssen, wenn sie hätte verhindern wollen, dass die Veranlagung für die 12. Periode rechtskräftig werde. Dazu hatte aber die Eidg. Steuerverwaltung keinen Anlass. Mit dem damaligen Entscheid hat ja die Rekurskommission die steuerliche Erfassung der Grundstückgewinne bestätigt. Ob die Gewinne mit der besonderen Jahressteuer oder mit der ordentlichen Einkommenssteuer erfasst wurden, war vom Standpunkte der Eidg. Steuerverwaltung aus gesehen von untergeordneter Bedeutung. Die Frage war im Verfahren, das zu jenem Entscheid geführt hat, auch gar nicht strittig; dort ging es vielmehr darum, ob die Gewinne überhaupt der Besteuerung unterliegen. Die Annahme der Vorinstanz, dass die Eidg. Steuerverwaltung auf jeden Fall zu spät gehandelt habe, ist unbegründet. Die Sache ist daher an die kantonale Rekurskommission zur materiellen Beurteilung im Sinne der Erwägungen zurückzuweisen.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.