

D. — L'Administration fédérale des contributions propose de renvoyer le dossier à l'autorité cantonale à l'effet d'examiner à nouveau le recours sur la base de la situation économique de Bondallaz en 1944 et non sur celle qu'il a eue en 1943.

Considérant en droit :

1. — L'art. 2 lit. a LTM dispense de la taxe militaire les indigents qui, par suite d'infirmité physique ou intellectuelle, sont incapables de subvenir à leur existence par leur travail et ne possèdent pas de fortune suffisante pour leur entretien.

Aux termes du règlement d'exécution de la LTM, la période d'assujettissement à la taxe est l'année civile (art. 19) ; l'assujettissement commence avec l'année dans laquelle sont réalisées les conditions légales (art. 14, al. 2).

De même, la dispense de la taxe prévue par l'art. 2 lit. a doit être accordée à celui qui satisfait durant l'année d'assujettissement aux conditions légales d'exonération.

Le revenu réalisé durant l'année précédant l'année d'assujettissement et sur lequel est prélevée la taxe complémentaire (art. 43 RLTM) ne saurait être pris pour base exclusive lorsqu'il s'agit de déterminer si un indigent selon l'art. 2 lit. a LTM n'est pas en état de subvenir à ses besoins. En tout cas, l'autorité de taxation a le devoir de tenir compte des modifications survenues entre l'année précédente et l'année d'assujettissement. Notamment si la taxation définitive est fixée après l'expiration de l'année d'assujettissement, l'autorité compétente est tenue de s'enquérir d'office de la situation du contribuable durant cette année (cf. art. 80 RLTM).

En conséquence, la décision rendue le 9 février 1945 par la Commission de recours — qui, pour juger si le recourant avait droit à la dispense de la taxe durant l'année d'assujettissement 1944, se base uniquement sur les ressources dont il disposa en 1943 — n'est pas conforme à la loi et doit être annulée. L'affaire doit être renvoyée à

la Commission cantonale de recours pour enquête et nouvelle décision.

2. — La dispense de la taxe prononcée en faveur du recourant pour l'année 1943 paraît déjà avoir été fondée par erreur sur la situation de Bondallaz durant l'année 1942 ; mais cette décision a forcé de chose jugée et n'est pas remise en cause.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral

Admet le recours, annule la décision attaquée et renvoie l'affaire à l'autorité cantonale pour nouvelle décision.

30. Urteil vom 2. März 1945 i. S. Granwehr A.-G. gegen eidg. Steuerverwaltung.

Kriegsgewinnsteuer : 1. Ist ein Geschäftsbetrieb seit den Vorjahren umgewandelt worden, so sind der Berechnung des Durchschnittsertrages die früheren Ergebnisse des Betriebes zu Grunde zu legen, nicht die in Art. 10 KGStB für neue Geschäftsbetriebe vorgesehenen Beträge.

2. Dies gilt auch dann, wenn der Unternehmung bei der Umwandlung die Form der Aktiengesellschaft gegeben wurde.

Impôt sur les bénéfices de guerre : 1. Lorsqu'une entreprise a changé de forme depuis les années précédentes, il faut calculer le rendement moyen en se fondant sur les résultats précédents de l'exploitation et non pas sur les montants fixés par l'art. 10 ABG pour les nouvelles entreprises.

2. Ce principe vaut aussi lorsque, par sa transformation, l'entreprise a été érigée en société anonyme.

Imposta sui profitti di guerra : 1. Quando la forma sociale di un'impresa abbia subito un cambiamento successivamente al 31 dicembre 1938, occorre calcolare il reddito medio basandosi sui risultati degli esercizi precedenti. Il criterio stabilito dall'art. 10 DIPG per l'imposizione delle imprese nuove è in tal caso inapplicabile.

2. Tale principio vale anche quando l'impresa sia stata trasformata in società anonima.

A. — Unter der Firma E. Merz & Co bestand in Berg (Thurgau) eine Kommanditgesellschaft mit Herrn Emil Merz als unbeschränkt haftendem Teilhaber und Herrn Bernhard Granwehr als Kommanditär. Beide Gesellschaf-

ter arbeiteten in der Unternehmung, Granwehr in der Stellung eines Prokuristen.

Auf den 31. Dezember 1940 wurde die Kommanditgesellschaft zufolge Kündigung des unbeschränkt haftenden Gesellschafters Merz aufgelöst. Granwehr, der den Geschäftsbetrieb auf eigene Rechnung weiterführen wollte, übernahm für sich oder eine von ihm zu gründende Aktien- oder Handelsgesellschaft die Fabrikliegenschaft mit allen zum Betriebe gehörenden Maschinen, sowie das gesamte Inventar (ausgenommen Waren, Garne und Zutaten), ferner, unter Entlastung des Gesellschafters Merz, die bestehenden Dienstverträge, Aufträge und allfällige andere laufende Kontrakte. Doch sollte er die bisherige Firma nicht weiterbenützen dürfen. Andererseits verpflichtete sich Merz, der die Gründung einer neuen Unternehmung in Aussicht nahm, auf die bisher in Berg bestehende Unternehmung nicht Bezug zu nehmen. Die vorhandenen Waren, Garne und Zutaten wurden unter den Vertragspartnern gleichmässig geteilt (Vereinbarung vom 7. September 1940).

B. — Granwehr hat am 16. Dezember 1940 zur Übernahme und Weiterführung der Strickwarenfabrik E. Merz & Co eine Aktiengesellschaft mit einem volleinbezahlten Grundkapital von Fr. 100,000.— errichtet (SHAB No. 301 vom 26. Dezember 1940, S. 2399).

C. — Die Aktiengesellschaft B. Granwehr beanspruchte, dass ihr bei der Einschätzung zur Kriegsgewinnsteuer der Durchschnittsertrag der aufgelösten Kommanditgesellschaft E. Merz & Co angerechnet werde. Bei der Veranlagung wurde der Durchschnittsertrag zunächst gestützt auf die Ergebnisse des Geschäftsbetriebes E. Merz & Co in den Jahren 1936 und 1938 festgesetzt, wobei zur Herstellung der Vergleichsbasis vom Reinertrag dieser Jahre ein gewisser Betrag als « Salär B. Granwehr » abgezogen wurden.

In ihrem Einspracheentscheid ist die Steuerverwaltung auf diese Berechnung zurückgekommen und hat den

anrechenbaren Durchschnittsertrag gemäss Art. 10, lit. a KGStB auf Fr. 10,000.— bestimmt auf Grund der Erwägung, dass die Aktiengesellschaft B. Granwehr ihre geschäftliche Tätigkeit erst nach dem 31. Dezember 1938 aufgenommen hat. Ein Gutachten der eidgenössischen Kriegsgewinnsteuer-Kommission, der die Frage vor Erlass des Einspracheentscheides vorgelegt worden war, hatte empfohlen, den Durchschnittsertrag auf Grund der von der Kommanditgesellschaft E. Merz & Co in den Jahren 1936 bis 1938 erzielten Reinerträge festzusetzen, dabei aber zu prüfen, ob nicht mit Rücksicht auf die Übernahme eines Teils des Betriebes dieser Unternehmung durch den früheren Gesellschafter Merz nur ein Teil dieser Erträge anzurechnen sei.

D. — Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird beantragt, der Bemessung des Durchschnittsertrages für die Kriegsgewinnsteuereinschätzung der Beschwerdeführerin den Gewinn der Firma Merz & Co zu Grunde zu legen, eventuell als Vorjahresgewinn mindestens die Bezüge des frühern Teilhabers Granwehr aus der Firma Merz & Co einzusetzen. Es wird im wesentlichen geltend gemacht, Subjekt der Kriegsgewinnbesteuerung sei nicht die Person, sondern der Betrieb, und ihr Objekt der Geschäftsertrag. Diese Ordnung führe dazu, dass dort, wo ein Unternehmer während des Krieges ein bereits bestehendes Geschäft übernimmt, der Berechnung des Durchschnittsertrages die Ergebnisse dieses Betriebes zu Grunde gelegt werden müssten. Dabei dürfe eine Änderung der Gesellschaftsform nicht als Neugründung angesehen werden.

Die Beschwerdeführerin sei rechtlich und wirtschaftlich Rechtsnachfolgerin der Firma Merz & Co und innerhalb dieser Unternehmung sei der Gesellschafter Granwehr sowohl finanziell wie als Arbeitskraft der ausschlaggebende Faktor gewesen, weshalb eventuell wenigstens dessen Bezüge aus der Firma Merz als Vorjahresgewinn anzurechnen seien.

E. — Die eidgenössische Steuerverwaltung beantragt

Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge und führt zur Begründung im wesentlichen aus : Der Kriegsgewinnsteuerbeschluss unterwerfe der Kriegsgewinnsteuer die natürlichen und juristischen Personen, die während der Kriegszeit aus geschäftlicher oder aussergeschäftlicher Tätigkeit ausserordentliche Gewinne erzielen, nicht geschäftliche Unternehmungen als solche. Die Beschwerdeführerin gehe fehl, wenn sie aus Art. 2 KGStB abzuleiten versuche, dass der Betrieb Steuersubjekt sei. Auch das Steuerobjekt werde nicht nach Unternehmungen oder Betrieben, sondern im Hinblick auf das Steuersubjekt bestimmt. Kriegsgewinn sei das Mehreinkommen eines Steuerpflichtigen, nicht der Mehrertrag eines bestimmten Betriebes. Daraus folge, dass ein Steuerpflichtiger als Durchschnittsertrag nur das abziehen könne, was er selber durch eigene Tätigkeit als Inhaber eines industriellen, gewerblichen oder kaufmännischen Betriebes erwirtschaftet habe, nicht den Durchschnittsertrag einer andern Person. Diese Auffassung werde durch verschiedene Vorschriften des Kriegsgewinnsteuerbeschlusses bestätigt. So komme es nach Art. 10 KGStB darauf an, wann der *Steuerpflichtige* seine Geschäftstätigkeit im Inland aufgenommen habe, nicht auf die Eröffnung des Betriebes. In Art. 8 werde ausdrücklich von Geschäftsjahren und von der Dauer der Geschäftstätigkeit des Steuerpflichtigen gesprochen und auch Art. 13 Abs. 2 weise auf das Steuersubjekt hin. In diesen Vorschriften komme zum Ausdruck, dass unter Kriegsgewinn nur der Mehrertrag zu verstehen sei, den ein Steuerpflichtiger aus seiner Tätigkeit als Unternehmer erzielt. Der Durchschnittsertrag könne daher nicht rein objektiv ermittelt werden, wie es die Rekurrentin anstrebe. Dem Reinertrag des Steuerpflichtigen im Steuerjahr könne nur das gegenüber gestellt werden, was der nämliche Steuerpflichtige selber in den Vorjahren aus geschäftlicher Tätigkeit verdient hat, nicht was damals im gleichen Betrieb von einem andern Unternehmer erwirtschaftet wurde:

Die Absicht des Gesetzgebers gehe dahin, dass allen Steuerpflichtigen, die ihre Geschäftstätigkeit nach dem 31. Dezember 1938 aufgenommen haben, infolgedessen keine Erträge aus geschäftlicher Tätigkeit in den Vorjahren aufweisen, ein Mindestbetrag als Durchschnittsertrag angerechnet wird. Dem entspreche es, dass demjenigen, der nach dem 31. Dezember 1938 ein Geschäft beginnt, der Mindestbetrag angerechnet werde gleichgültig, ob er ein bestehendes Geschäft übernimmt oder ein gleichartiges Geschäft erst ins Leben ruft. Die Geschäftsübernahme bewirke nicht, dass der Durchschnittsertrag mit dem Geschäftsbetrieb übergeht.

Unzutreffend sei auch die Auffassung der Rekurrentin, dass sie mit der frühern Kommanditgesellschaft identisch oder doch wenigstens deren Rechtsnachfolgerin sei. Sie sei auch nicht Steuersukzessorin der frühern Unternehmung.

Das Bundesgericht hat die Beschwerde begründet erklärt und die Sache zu neuer Beurteilung an die Vorinstanz zurückgewiesen

in Erwägung :

1. — Über die Frage, wie der Durchschnittsertrag zu berechnen ist, wenn ein am 31. Dezember 1938 bestehender Geschäftsbetrieb nach diesem Zeitpunkt den Inhaber wechselt, enthält der Kriegsgewinnsteuerbeschluss vom 12. Januar 1940 keine ausdrückliche Bestimmung, weder nach seiner ursprünglichen Fassung noch nach den später dazu erlassenen Nachträgen. Art. 10 betrifft nur die Fälle, wo sich der Reinertrag des Vorjahres nicht ermitteln lässt oder Steuerpflichtige ihre Geschäftstätigkeit erst nach dem 31. Dezember 1938 aufnehmen, dagegen nicht Änderungen im Betriebe bestehender Geschäfte. Die Frage, wie es hier zu halten sei, hatte sich aber schon unter der Herrschaft des frühern Kriegsgewinnsteuerbeschlusses, vom 18. Dezember 1916, unter verschiedenen Gesichtspunkten gestellt, und es hatte sich dazu eine

Rekurspraxis ausgebildet, die jedenfalls in ihren Grundlagen als feststehend angesehen werden darf (vgl. die in den Geschäftsberichten des Bundesrates für die Jahre 1917 und 1918 erwähnten Entscheide der eidgenössischen Kriegssteuer-Rekurskommission vom 20. Dezember 1917, 21. Mai, 12. Juli, 30. September und 19. November 1918, BBl 1918 II S. 402 f., 1919 II S. 660 f., bestätigt in spätern Entscheiden VSA I 147 und 368, II S. 16). Wenn daher bei der neuen Kriegsgewinnsteuer die Geschäftsübernahme nicht erwähnt wird, so erscheint es, bei der weitgehenden Übereinstimmung der beiden Beschlüsse, als richtig, die frühere Praxis heranzuziehen.

2. — Die eidgenössische Kriegssteuerrekurskommission hatte von jeher entschieden, dass bei Umwandlungen von Geschäftsbetrieben die Anrechnung der frühern Geschäftsergebnisse verlangt werden könne. Der Kriegsgewinnsteuer liege der Gedanke zu Grunde, dass Geschäfte, die während der Kriegszeit erheblich mehr abtragen, als in der frühern Friedenszeit, vom Mehrertrag einen erheblichen Teil dem Staat als Steuer abgeben sollen. Diesem Grundgedanken müsse bei Geschäftsumwandlungen Rechnung getragen und ein Vergleich der Erträge des Geschäftsbetriebes in den Vorjahren und in den Steuerjahren wenigstens versucht werden, ungeachtet der Schwierigkeiten, denen ein Vergleich bei Umwandlungen von Einzelfirmen oder Personengesellschaften in Aktiengesellschaften begegnet (BBl 1918 II S. 402, Ziff. 4).

Es besteht kein zwingender Grund, bei der neuen Kriegsgewinnsteuer anders vorzugehen. Der neue Kriegsgewinnsteuerbeschluss sieht die Anrechnung des minimalen Betrages von Fr. 10,000.— oder 6 % des Aktienkapitals nur vor in Fällen, wo sich der wirkliche Reinertrag der Vorjahre nicht ermitteln lässt oder jene Mindestgrenze nicht erreicht. Daraus darf geschlossen werden, dass, wenn der Geschäftsertrag der Vorjahre ermittelt werden kann, dieser zu Grunde gelegt werden soll. Dies muss auch bei der Umwandlung von Geschäftsbetrieben

gelten. In der Tat würde hier die Bemessung des Durchschnittsertrages lediglich nach Art. 10 KGStB dem Grundgedanken des Gesetzes nicht gerecht; sie würde zu sachlich unbilligen Ergebnissen führen.

Die weitere Anordnung in Art. 10, dass Steuerpflichtige, die ihre Geschäftstätigkeit im Inlande erst nach dem 31. Dezember 1938 aufnehmen, auf den Mindestdurchschnittsertrag verwiesen werden, trifft auf Geschäftsumwandlungen nicht zu. Denn die Geschäftstätigkeit war schon vorher ausgeübt worden, geändert ist nur die Rechtsform, unter der sie vor sich geht. — Dass sodann auch in andern Bestimmungen des Kriegsgewinnsteuerbeschlusses allgemein auf die Verhältnisse « des Steuerpflichtigen » abgestellt wird, schliesst die vorliegende, für einen im Gesetze nicht geregelten Sondertatbestand getroffene Lösung nicht aus.

3. — Hier hat man es mit einer Geschäftsumwandlung zu tun. Ein Gesellschafter hat eine schon in den Vorjahren bestehende Unternehmung, an der er finanziell wesentlich beteiligt war und in der er in verantwortlicher Stellung arbeitete, übernommen, um sie nach dem Ausscheiden des andern Teilhabers allein auf eigene Rechnung weiterzuführen. Dass er der Unternehmung die Form der Aktiengesellschaft gegeben hat, rechtfertigt es nicht, ihm die Berücksichtigung der früheren Ergebnisse des Geschäftsbetriebes bei Festsetzung des Durchschnittsertrages zu versagen.

Die hievon abweichende Stellungnahme der eidgenössischen Steuerverwaltung stellt zu stark auf die formalrechtliche Gestaltung des Steuerrechtsverhältnisses ab; sie trägt dem Wesen der Kriegsgewinnsteuer nicht genügend Rechnung. Eine als Differenzsteuer ausgestaltete Belastung bedingt notwendig gewisse Angleichungen, wenn zwischen den Vergleichsperioden Änderungen eintreten. Diese Notwendigkeit wurde von der eidgenössischen Steuerverwaltung von jeher anerkannt und auch gefordert hinsichtlich des Steuerobjektes. Sie besteht aber, jeden-

falls in einem gewissen Umfange, auch für die persönliche Seite des Steuerrechtsverhältnisses. Auch hier müssen Angleichungen zugestanden werden, wenn unbillige Ergebnisse vermieden werden sollen. Im vorliegenden Fall, wo ein Geschäftsbetrieb von einem der bisherigen Unternehmer zur Weiterführung übernommen worden ist, drängt sich die Berücksichtigung der früher erzielten Geschäftsergebnisse auf.

Dass bei der Auseinandersetzung unter den bisherigen Gesellschaftern das Warenlager geteilt, zur Hälfte vom ausscheidenden Teilhaber übernommen wurde, bedingt keine andere Lösung. Der ausscheidende Teilhaber hat die bisherige Unternehmung nicht, auch nicht teilweise fortgeführt, sondern ein neues Geschäft gegründet, das mit dem Betriebe der Kommanditgesellschaft nicht zusammenhängt.

Bei Festsetzung des für die Beschwerdeführerin in Betracht fallenden Durchschnittsertrages, ist dem Ausscheiden eines Gesellschafters Rechnung zu tragen; sodann ist die Angleichung vorzunehmen, die sich aus der Verschiedenheit der Rechtsform der Unternehmung und dem dadurch bedingten Unterschied in der Gewinnberechnung ergibt. Die erforderlichen Berechnungen sind zunächst Sache der eidgenössischen Steuerverwaltung. Bei der neuen Veranlagung werden noch die Einzeleinwendungen zu prüfen sein, die in der Beschwerde erhoben worden sind.

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

Wehroperamnestie.

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 Wehropererklärung nicht beendet war. Ob durch eine solche Veranlagung die Amnestie « umgangen » wird, kann

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. 408,319.60. 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. 1,053,635.70 an. Dieser Betrag entsprach dem Vermögen, das er inzwischen in der Wehropererklärung 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 Ein-