

de participation dans une société de capitaux, une opération relevant simplement de la gestion de la fortune du contribuable, mais une opération se rapportant à une entreprise dont il est un des exploitants. Il en résulte que le bénéfice provenant d'une telle opération est, tout comme celui qui procure la vente d'une entreprise individuelle, un bénéfice d'entrepreneur, qui, s'agissant d'une entreprise astreinte à tenir des livres, constitue un élément du revenu imposable selon l'art. 21 al. 1 lettre a.

Le Tribunal fédéral prononce :

Le recours est admis.

63. Auszug aus dem Urteil vom 21. November 1947 i. S. Bösch gegen St. Gallen Steuer-Rekurskommission.

Wehrsteuer : Bemessung des Abzugs für den Unterhalt von Liegenschaften bei der Steuer auf dem Einkommen.

Impôt pour la défense nationale : Calcul de la déduction pour l'entretien d'immeubles en ce qui concerne l'impôt sur le revenu.

Imposta per la difesa nazionale : Calcolo della deduzione per la manutenzione di stabili in materia d'imposta sul reddito.

A. — Der Beschwerdeführer war in den Jahren 1943 und 1944 Eigentümer von drei Liegenschaften in St. Gallen und einer Liegenschaft in Ebnat. Er hat in seiner Steuererklärung für die Staats- und Gemeindesteuern 1945 und für die Wehrsteuer III als Unterhaltskosten für die Liegenschaften in St. Gallen $1\frac{1}{2}\%$ des Schätzwertes, für die Liegenschaft in Ebnat die tatsächlichen Aufwendungen eingesetzt.

Die Veranlagungsbehörde hat bei der Einschätzung des Einkommens für die III. Periode der Wehrsteuer als Unterhaltskosten $1\frac{1}{2}\%$ der Grundsteuerschätzung der 4 Liegenschaften abgezogen und dazu im Einspracheentscheid ausgeführt, für die Steuerberechnung seien die

effektiven Ausgaben massgebend ; da der Steuerpflichtige für seine Liegenschaften in St. Gallen den Pauschalabzug von $1\frac{1}{2}\%$ gewählt habe, sei nicht anzunehmen, dass die effektiven Gesamtkosten höher seien, als es diesem Ansatz entsprechen würde (Entscheid vom 24. Januar 1947).

B. — Im Verfahren vor der kantonalen Rekurskommission ist der Beschwerdeführer aufgefordert worden, für alle Liegenschaften mit den nötigen Angaben und Unterlagen zu dienen, die eine Berechnung der wirklichen Aufwendungen in den Jahren 1943, 1944 und 1945 erlauben ; die Rekurskommission habe die Auffassung, dass im Zweifel mit den wirklichen Aufwendungen zu rechnen sei, wenn Parteien sich nicht über die Pauschalierung einigen. — Der Beschwerdeführer hat die von ihm geforderten Angaben verweigert.

Die kantonale Rekurskommission hat die Beschwerde abgewiesen. Sie führt dazu u. a. aus, die Bemessung des Abzuges für Unterhaltskosten von Liegenschaften zum Pauschalansatz von $1\frac{1}{2}\%$ der Grundsteuerschätzung sei nur zulässig, wenn man für alle Liegenschaften so rechne. Da der Beschwerdeführer dies nicht wolle, sei grundsätzlich für alle Liegenschaften von den wirklichen Unterhaltskosten auszugehen. Angesichts der Weigerung des Beschwerdeführers, die erforderlichen Angaben zu machen, sei schätzungsweise zu rechnen, wobei man in Abwägung aller Verhältnisse und da kein Antrag der Veranlagungsbehörde auf Herabsetzung des Abzuges gestellt wurde, für alles zusammen mit dem Betrage rechnen könne, den die Veranlagungsbehörde abgezogen hat.

C. — Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird beantragt, den angefochtenen Entscheid aufzuheben und das wehrsteuerpflichtige Einkommen um rund Fr. 2000.— herabzusetzen. Zur Begründung wird im wesentlichen ausgeführt, die Auffassung der Veranlagungsbehörde, dass die Normalisierung der Unterhaltskosten von Gebäuden mit $1\frac{1}{2}\%$ des Brandversicherungswertes nur bei Anwendung für sämtliche Liegenschaften eines Steuerpflichtigen

zulässig sei, lasse sich aus dem Wehrsteuerbeschlusse nicht ableiten. Der Beschwerdeführer habe Anspruch darauf, dass bei Ebnat die effektiven Unterhaltskosten abgezogen werden. Die Belege für diese Unterhaltskosten habe er nicht vorgelegt, weil es ihm nicht darum zu tun gewesen sei, einen bestimmten Unkostenbetrag durchzubringen, sondern lediglich darum, ein Urteil über die grundsätzliche Stellungnahme der Veranlagungsbehörde zu erwirken, wonach er für die Liegenschaft in Ebnat den Abzug der effektiven Kosten deshalb nicht solle verlangen können, weil er für die Liegenschaften in St. Gallen den Pauschalabzug gewählt hatte. Auf Abzug der effektiven Kosten habe der Beschwerdeführer einen gesetzlichen Anspruch. Die Pauschalierung sehe das Gesetz zwar nicht vor. Indessen dürfe dem Beschwerdeführer nicht verweigert werden, von ihr Gebrauch zu machen, nachdem die Verwaltung sie grundsätzlich anerkenne.

D. — Die Steuer-Rekurskommission des Kantons St. Gallen und die eidg. Steuerverwaltung beantragen Abweisung der Beschwerde.

Aus den Erwägungen :

1. — Nach Art. 22, Abs. 1, lit. e WStB werden vom rohen Einkommen die dem Steuerpflichtigen während der Berechnungsperiode aus dem Unterhalt von Grundstücken und Gebäuden erwachsenen Kosten abgezogen. Das bedeutet, dass bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens grundsätzlich auf die tatsächlichen Aufwendungen abzustellen ist. Der Steuerpflichtige, der den Abzug in Anspruch nehmen will, kann angehalten werden, die Höhe dieser Aufwendungen nachzuweisen (Art. 89, Abs. 2 WStB). Der Abzug muss gewährt werden, wenn der erforderliche Nachweis geleistet wird.

2. — Eine pauschale Bemessung der Unterhaltskosten wird im Gesetze nicht vorgesehen. Sie ist eine Massnahme der Verwaltungspraxis, dazu bestimmt, die Einschätzungsverhandlung zu vereinfachen. Sie beruht, wie andere

ähnliche Schätzungsbehelfe, auf der Annahme, dass man mit dem vorgesehenen Ansatz (hier $1\frac{1}{2}\%$ des Brandversicherungswertes) in der Regel zu einer Einschätzung kommt, die den Verhältnissen ungefähr entspricht, und dass man damit die Grosszahl der Fälle in abgekürztem Verfahren ohne die besonderen Erhebungen erledigen kann, die bei genauer Einschätzung weitgehend notwendig würden. Solche Vereinfachungen der Schätzungsverhandlung unterliegen aber stets dem Vorbehalt der Ordnung im Gesetz. Sie dürfen nur angewandt werden, wo sie im Erfolge zum richtigen Ergebnis, d. h. zu einer Besteuerung führen, die der gesetzlichen Ordnung mit genügender Annäherung entspricht. Die Einschätzungsbehörden haben darauf Bedacht zu nehmen, dass sich ihre Anwendung in diesem Rahmen hält; sie haben sie abzulehnen, wo man mit ihnen nicht zu jenem Ergebnis kommt. Dem Steuerpflichtigen andererseits bleibt das Recht gewahrt, gegenüber einer Pauschalbewertung die individuelle Einschätzung zu verlangen (vgl. BGE 68 I S. 182, 70 I 96, 71 I 116 und das nicht publizierte Urteil vom 24. Oktober 1947 i. S. A.-G. Hans Badrutt, Erw. 2, samt Zitaten). Im übrigen entspricht es dem Charakter einer Pauschalierung der Unkostenbemessung als eines frei zu handhabenden Hilfsmittel für die Einschätzung, die Möglichkeit offen zu halten, einen Steuerpflichtigen, der mehrere Liegenschaften besitzt, für alle seine Grundstücke nicht unbedingt nach der nämlichen Bemessungsart zu veranlagen. Es ist an sich sehr wohl denkbar, dass eine Pauschalbemessung der Unkosten für einzelne Liegenschaften eines Steuerpflichtigen passt, für andere nicht. Die Pauschalbemessung grundsätzlich nur zuzulassen, wenn sie das gesamte Grundeigentum eines Steuerpflichtigen umfasst, geht daher zu weit. Dagegen darf einem Steuerpflichtigen, der für einzelne seiner Liegenschaften den Abzug der effektiven Aufwendungen in Anspruch nimmt, sehr wohl zugemutet werden, dass er sich für sein übriges Grundeigentum der nämlichen Veranlagungsmethode un-

terzielt. Einen Anspruch darauf, dass die Einschätzung nach der vereinfachten Berechnungsweise durchgeführt werde, hat der Steuerpflichtige nicht (BGE 71 I S. 116).

64. Arrêt du 7 novembre 1947 dans la cause Administration fédérale des contributions contre Dame Sch.

Impôt pour la défense nationale. Sacrifice pour la défense nationale.
Assujétissement à l'impôt de la femme mariée dont le mari n'est pas imposable en Suisse.

Wehrsteuer und Wehropfer: Besteuerung der Ehefrau, deren Ehegatte in der Schweiz nicht steuerpflichtig ist.

Imposta per la difesa nazionale. Sacrificio per la difesa nazionale.
Imponibilità della moglie, il cui marito non è soggetto all'imposta in Svizzera.

Résumé des faits :

A. — Dame Sch., Hollandaise par son mariage, vit séparée en fait de son mari depuis de nombreuses années. Alors que ce dernier conservait son domicile à l'étranger, elle est venue s'installer en Suisse au début de la guerre et a acheté une maison dans le canton de Vaud où il lui arrive de résider. Elle n'a pas été assujétie au premier impôt de sacrifice non plus qu'aux impôts pour la défense nationale de la première et de la seconde période. En 1945, l'Administration fédérale des contributions ayant modifié la pratique suivie jusqu'alors en matière d'imposition de la femme mariée dont le mari a son domicile à l'étranger, Dame Sch. a été invitée par l'administration cantonale à remettre une déclaration en vue du nouveau sacrifice et de l'impôt pour la défense nationale (3^e période). N'ayant pas déposé de déclaration dans les délais fixés, elle fut taxée d'office par l'autorité de taxation et soumise à un impôt global de 2680 fr. pour les deux années 1945 et 1946, en vertu des art. 3 chif. 1 lettre c et 18 al. 3 AIN et à une contribution forfaitaire de 3600 fr. au titre du nouveau sacrifice en vertu des art. 3 al. 1 lettre a et 15 ASN II. Ces taxations furent faites sur la base d'une

estimation des dépenses annuelles de la contribuable à 20.000 fr., c'est-à-dire cinq fois la valeur locative de son immeuble, valeur fixée à 4000 fr. Pour cet immeuble Dame Sch. a, d'autre part, été soumise à une contribution de 2539 fr. 80 au titre du nouveau sacrifice, selon l'art. 4 de l'ordonnance du Département fédéral des finances et des douanes, du 6 décembre 1944, concernant la contribution à forfait, et à un impôt de 50 fr. pour la troisième période, selon l'art. 9 de l'ordonnance du même département, du 4 janvier 1943, concernant l'impôt global.

Dame Sch. a adressé une réclamation contre ces taxations. Cette réclamation n'ayant pas été admise, elle a porté l'affaire devant la Commission cantonale de recours qui, par décision du 2 mai 1947, a déclaré le recours fondé et annulé les taxations.

B. — L'Administration fédérale des contributions a interjeté contre cette décision un recours de droit administratif aux termes duquel elle conclut à ce qu'il plaise au Tribunal fédéral annuler la décision de la Commission cantonale de recours et fixer les impôts dus par Dame Sch., selon taxations du 27 décembre 1945, à 6139 fr. 80 pour le nouveau sacrifice et à 2730 fr. pour la 3^e période de l'impôt pour la défense nationale, avec suite de frais.

Le Tribunal fédéral a admis le recours et renvoyé l'affaire à la Commission cantonale pour nouvelle décision.

Motifs :

2. — Il est constant que, bien que n'étant pas domiciliée en Suisse et n'y exerçant aucune activité lucrative, dame Sch. y séjourne depuis 1939 et habite une partie de l'année dans sa maison de G. Elle remplit ainsi les conditions prévues par les art. 3 ch. 1 lettre c AIN et 3 al. 1 lettre a ASN II. Mais elle soutient (opinion à laquelle s'est ralliée la Commission cantonale de recours) qu'en vertu de l'art. 13 al. 1 AIN, applicable également à l'impôt de sacrifice (art. 3 al. 4 ASN II), elle n'est assujétie ni à l'impôt pour la défense nationale ni au nouveau sacrifice.