

### III. BEFREIUNG VON KANTONALEN ABGABEN

#### EXEMPTION DE CONTRIBUTIONS CANTONALES

#### 19. Auszug aus dem Urteil vom 12. März 1948 i. S. M. gegen Kanton Aargau.

*Steueramnestie bei Einführung der Verrechnungsteuer.*  
Auslegung von Art. 3 Abs. 3 AmnB (Sondervorschrift für Kantone mit mehrjähriger Veranlagungsperiode).

*Amnistie fiscale à l'occasion de l'institution de l'impôt anticipé.*  
Interprétation de l'art. 3 al. 3 de l'ACF du 31 octobre 1944 (disposition particulière pour les cantons dont les lois d'impôt prévoient une période de taxation de plusieurs années).

*Amnistia fiscale in occasione dell'istituzione dell'imposta preventiva.*  
Interpretazione dell'art. 3 cp. 3 del DCF 31 ottobre 1944 (disposto speciale per quei Cantoni le cui leggi fiscali prevedono un periodo di tassazione di più anni).

A. — Der Kläger, der in Zürich wohnt, ist einziger unbeschränkt haftender Teilhaber einer Kommanditgesellschaft, die im Kanton Aargau eine Fabrik betreibt. Der einzige Kommanditär ist Angestellter der Firma ohne Beteiligung am Geschäftsergebnis.

Bis 1944 versteuerte der Kläger vom Ertrag der Kommanditgesellschaft Fr. 8400.— als Arbeitseinkommen im Kanton Zürich und den Rest, den er in der aargauischen Steuererklärung vom 22. Januar 1944 für die Veranlagungsperiode 1944-1946 mit Fr. 48,700.— angab, als Geschäftsgewinn im Kanton Aargau; ebenso das ganze Geschäftsvermögen in diesem, sein übriges bewegliches Vermögen dagegen in jenem Kanton.

Im Jahre 1945 stellten sich die aargauischen Steuerbehörden auf den Standpunkt, dass die Gesellschaft wirtschaftlich eine Einzelfirma sei und der Kläger daher den gesamten Geschäftsertrag im Kanton Aargau zu versteuern habe. Die zuständige Gemeindesteuerkommission nahm deshalb für die Jahre 1945 und

1946, den Rest der laufenden Veranlagungsperiode, eine Zwischenveranlagung vor, lautend auf ein steuerbares Erwerbseinkommen von Fr. 57,000.— (Fr. 48,700.— + Fr. 8400.—) und ein steuerpflichtiges Vermögen von rund Fr. 472,500.—. Die neue Taxation wurde dem Pflichtigen am 27. April 1945 zugestellt. Er erhob dagegen nicht Einsprache, behielt sich aber die Einrede der Doppelbesteuerung vor.

Ende September 1945 reichte er in Zürich die Erklärung für das neue Wehropfer und die Wehrsteuer der dritten Veranlagungsperiode ein, in der er Vermögen und Einkommen in erheblichen Beträgen neu deklarierte.

Daraufhin setzte die Steuerkommission Zürich in der Veranlagung für 1945, welche sie am 28. Dezember dieses Jahres vornahm, sein in Zürich steuerbares Arbeitseinkommen auf Fr. 36,000.— herauf.

Am 28. Januar 1946 erhob er beim Bundesgericht gegen die Kantone Aargau und Zürich staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV. Das Bundesgericht hiess die Beschwerde durch Urteil vom 18. März 1946 gegenüber beiden Kantonen in dem Sinne gut, dass es den Kanton Zürich für das Steuerjahr 1945 berechtigt erklärte, vom Einkommen des Beschwerdeführers aus der Kommanditgesellschaft einen auf Fr. 20,000.— bemessenen Teil als Arbeitsentgelt zu besteuern.

Das Steueramt des Kantons Aargau nahm darauf am 14. Juni 1946 eine umfassende Revision der Einschätzung für 1945 vor, indem es auch die in der Wehropfer/Wehrsteuererklärung erstmals angegebenen Steuerfaktoren zur Besteuerung heranzog. Das steuerbare Geschäftsvermögen wurde auf rund Fr. 735,000.—, das im Kanton Aargau steuerpflichtige Erwerbseinkommen auf Fr. 79,373.— (Fr. 99,373.— abzüglich Anteil Zürichs von Fr. 20,000.—) erhöht. Der Pflichtige wandte ein, die Veranlagung vom 27. April 1945 dürfe nur noch insoweit geändert werden, als das steuerbare Erwerbseinkommen von Fr. 57,000.— um Fr. 20,000.— auf Fr. 37,000.— herabzusetzen sei;

denn bloss in diesem Umfange sei ihre Rechtskraft durch das bundesgerichtliche Urteil berührt worden.

Im Einsprache- und Beschwerdeverfahren wurde indessen die neue Veranlagung bestätigt, zuletzt vom Obergericht des Kantons Aargau am 19. September 1947. Dieser Entscheid ist im wesentlichen wie folgt begründet: Nach kantonalem Recht (§ 50 VV zu den allgemeinen Steuergesetzen, von 1926) hätte ein Zwischentaxationsverfahren hinsichtlich der für 1945 geschuldeten Steuer spätestens am 1. Februar 1946 mit der Zustellung der neuen Einschätzung abgeschlossen sein müssen, weshalb die erst im Juni 1946 eröffnete angefochtene Verfügung an sich sicher verspätet und unwirksam gewesen wäre. Diese kantonale zeitliche Beschränkung der Zwischenveranlagung werde aber durch Art. 3 Abs. 3 BRB über die Steueramnestie bei Einführung der Verrechnungssteuer (AmnB) aufgehoben, welche Bestimmung in solchen Fällen ein Zurückkommen auf eine für das Jahr 1945 getroffene Veranlagung generell gestatte. Entgegen der Behauptung des Beschwerdeführers habe also das eidgenössische Recht die streitige Neuveranlagung nicht nur nicht ausgeschlossen, sondern im Gegenteil erst ermöglicht. Der Pflichtige habe durch seine staatsrechtliche Beschwerde die Geltendmachung binnen jener Frist verhindert, so dass nach § 50 VV von 1926 die Verwirkung nicht eingetreten sei.

B. — Mit der Klage beantragt M. festzustellen, dass die Verrechnungssteueramnestie die aargauischen Steuerbehörden verhindere, für das Jahr 1945 Steuern zu fordern, welche über die gemäss Veranlagung vom 27. April 1945, nach Abzug des auf den Kanton Zürich entfallenden Einkommensbetrages von Fr. 20,000.—, geschuldeten hinausgehen. Zur Begründung macht er geltend, Art. 3 Abs. 3 AmnB sei im vorliegenden Falle nicht anwendbar; denn die ursprüngliche Veranlagungsperiode 1944-1946 sei vorn und hinten um je ein Jahr gekürzt worden, vorn durch die Einschätzung vom 27. April 1945, hinten durch

das neue kantonale Steuergesetz, das seit 1. Januar 1946 in Kraft stehe und daher auch für das Steuerjahr 1946 gelte; die umstrittene Einschätzung betreffe somit nur das Jahr 1945. Deshalb sei der Kläger durch Art. 3 Abs. 1 lit. a AmnB gegen jeden Versuch einer Wiederaufnahme der Veranlagung für dieses Jahr geschützt. Falls die Amnestie der Revision nicht entgegenstehe, so hätte doch nach § 50 VV von 1926 die neue Einschätzung bis längstens am 1. Februar 1946 durchgeführt sein sollen. Der Kanton habe diese Frist schuldhaft versäumt; habe er doch schon im Herbst 1945 Kenntnis von den wirklichen Zahlen erhalten. In der Frage der Zuteilung des Steueranspruches hinsichtlich des Arbeitsentgeltes hätte er gegebenenfalls einen Vorbehalt anbringen können. Es sei unter diesen Umständen willkürlich, dem Pflichtigen vorzuwerfen, er habe durch die Doppelbesteuerungsbeschwerde die rechtzeitige Geltendmachung der Steuerforderung verunmöglicht.

C. — Der Regierungsrat des Kantons Aargau beantragt Abweisung der Klage. Die eidg. Steuerverwaltung kommt in ihrer Vernehmlassung zum Schlusse, Art. 3 Abs. 3 AmnB sei hinsichtlich der vom Kläger für 1945 geschuldeten aargauischen Steuern nicht anwendbar; die beanstandete Wiederaufnahme der Veranlagung für 1945 widerspreche somit Art. 3 Abs. 1 lit. a AmnB, sofern die ursprüngliche Veranlagung tatsächlich vor Einreichung der Wehropfer/Wehrsteuererklärung durch den Kläger rechtskräftig geworden sei.

*Das Bundesgericht zieht in Erwägung:*

3. — (Wirkungen der Verrechnungssteueramnestie auf Nachsteuerforderungen im allgemeinen: BGE 72 I 250).

Abs. 1 lit. a des Art. 3 AmnB behält Abs. 3 vor, wonach Kantone und Gemeinden, deren Steuergesetze eine mehrjährige Veranlagungsperiode vorsehen, befugt sind, die vor Einreichung der Erklärung nach Art. 2 rechtskräftig

gewordenen Veranlagungen abzuändern, soweit sie die für 1945 und die folgenden Jahre geschuldeten Steuern zum Gegenstande haben. Diese Bestimmung enthält eine Ausnahme von dem in Abs. 1 lit. a aufgestellten Grundsatz, dass die Amnestie das Zurückkommen auf rechtskräftige Veranlagungen ausschliesst. Die Kantone, welche 2-, 3- oder 4-jährige Veranlagungsperioden kennen, sollen dadurch vor einer zu weit reichenden Auswirkung der Amnestie auf ihre Steuerhoheit geschützt werden. Man kann sich fragen, ob der Bundesrat mit dieser Bestimmung darüber hinaus eine positive Anordnung in dem vom Obergericht angenommenen Sinne habe treffen wollen, dass er solche Kantone generell zur Vornahme von Zwischenveranlagungen auch dort ermächtigt hätte, wo das kantonale Verfahrensrecht eine Revision rechtskräftiger Veranlagungen nicht oder nur unter bestimmten Voraussetzungen zulässt. Die Frage kann jedoch im vorliegenden Falle offen bleiben.

4. — Der Wortlaut von Art. 3 Abs. 3 AmnB legt die Annahme nahe, die Bestimmung gestatte ein Zurückkommen auf eine vor Einreichung der Amnestieerklärung rechtskräftig gewordene Einschätzung mit Bezug auf die für 1945 und später geschuldeten kantonalen Steuern stets, sofern nur das in Frage stehende kantonale Steuergesetz eine mehrjährige Veranlagungsperiode vorsehe. Diese Auslegung würde aber überall dort zu einem sachlich unbefriedigenden Ergebnis führen, wo die Wirkungen einer Veranlagung sich nicht auf die ganze mehrjährige Veranlagungsperiode erstrecken, sondern aus besonderen Gründen, etwa infolge Eintritts des betreffenden Pflichtigen in die Steuerpflicht erst zu Beginn des letzten Jahres einer Veranlagungsperiode, nur auf ein einziges Steuerjahr. Hier fehlt ein zureichender Grund, von der allgemeinen Ordnung in Art. 3 Abs. 1 lit. a AmnB abzuweichen. Es ist nicht einzusehen, weshalb z. B. der Steuerpflichtige, der zu Anfang des Jahres 1945, vor Abgabe der Wehropfer/Wehrsteuererklärung, im Rahmen einer vierjährigen Ver-

anlagungsperiode (1942-1945) für das Steuerjahr 1945 rechtskräftig eingeschätzt wurde, sich ohne Rücksicht darauf, dass er die Amnestie beanspruchen kann, eine Höhererschätzung nachträglich noch gefallen lassen müsste, während ein Pflichtiger in einem Kanton mit jährlicher Veranlagung unter im übrigen gleichen Voraussetzungen sich einer Revision unter Berufung auf die Amnestie mit Erfolg widersetzen könnte. Als richtig erscheint daher die von der eidg. Steuerverwaltung vertretene Auslegung, dass Art. 3 Abs. 3 AmnB nicht schematisch anzuwenden ist, sondern die Berücksichtigung der Verhältnisse des konkreten Falles erfordert.

5. — Wie die eidg. Steuerverwaltung weiter ausführt, ging der Bundesrat beim Erlass von Art. 3 Abs. 3 AmnB offenbar davon aus, dass die kantonalen Einschätzungen für die Steuern des Jahres 1945, allfällige Zwischenrevisionen inbegriffen, im Zeitpunkt der Einreichung der Wehropfer/Wehrsteuererklärung — im Normalfalle anfangs 1945 — noch nicht abgeschlossen sein würden. Deshalb wurde im allgemeinen damit gerechnet, dass die infolge Benützung der Amnestie den Steuerbehörden erstmals bekannt gewordenen Steuerfaktoren bei der Veranlagung für 1945 mit herangezogen würden. Es blieb den kantonalen Steuerbehörden überlassen, in Fällen, in denen sich die Abgabe der Amnestieerklärung verzögern würde, durch geeignete Massnahmen ihren vollen Steueranspruch für 1945 zu wahren. Da eine entgegenstehende gesetzliche Anordnung fehlt, muss angenommen werden, dass dort, wo entgegen dem üblichen Geschäftsgang eine für das Jahr 1945 vorgenommene Veranlagung vor Einreichung der Wehropfer/Wehrsteuererklärung rechtskräftig wurde, Art. 3 Abs. 1 lit. a AmnB eine Wiederaufnahme des Einschätzungsverfahrens ausschliesst. Daraus ergibt sich nach den zutreffenden Überlegungen der eidg. Steuerverwaltung, dass unter den « vor Einreichung der Erklärung nach Art. 2 rechtskräftig gewordenen Veranlagungen » im Sinne von Art. 3 Abs. 3 AmnB zu verstehen sind die

Einschätzungen, die ordentlicherweise schon vor dem Jahre 1945 vorzunehmen waren und die auch für 1945 und allfällig für weitere Jahre galten. Dagegen kann sich Art. 3 Abs. 3 nicht auf Veranlagungen beziehen, welche erstmals im Jahre 1945 im ordentlichen oder im Zwischenrevisionsverfahren getroffen wurden und die für 1945 und spätere Jahre geschuldeten Steuern zum Gegenstande haben. War eine solche Taxation im Zeitpunkt der Abgabe der Amnestieerklärung schon rechtskräftig, so fällt sie unter die Amnestie; sie kann nur soweit abgeändert werden, als sie Steuern für 1946 oder für die folgenden Jahre betrifft. Eine andere Auslegung hätte auch hier stossende Ungleichheiten zur Folge: Derjenige, der in einem Kanton mit jährlicher Veranlagung im Jahre 1945 vor Abgabe der Wehropfer/Wehrsteuererklärung zu einer dieses Jahr betreffenden Steuer rechtskräftig veranlagt wurde, wäre gegen die Nachbesteuerung für 1945 schlechweg geschützt, während der Pflichtige in einem Kanton mit mehrjähriger Veranlagungsperiode bei im übrigen gleicher Sachlage dieser Nachbesteuerung auf Grund von Art. 3 Abs. 3 AmnB unterworfen werden könnte. Das kann nicht der Sinn der Bestimmung sein.

6. — Im vorliegenden Falle wurde im Kanton Aargau die ursprüngliche, die ganze Veranlagungsperiode 1944-1946 umfassende Taxation im Jahre 1945 im Zwischenrevisionsverfahren abgeändert. Die neue Veranlagung, welche dem Kläger am 27. April 1945 eröffnet wurde, hatte zum Gegenstand die Steuern für 1945 und offenbar auch für 1946, keinesfalls aber für 1944. Somit ist Art. 3 Abs. 3 AmnB auf die für 1945 geschuldeten aargauischen Steuern nicht anwendbar. Die von den aargauischen Steuerbehörden im Juni 1946 eingeleitete Wiederaufnahme der Veranlagung für 1945 widerspricht also Art. 3 Abs. 1 lit. a AmnB, sofern die ursprüngliche Zwischenveranlagung vor Einreichung der Wehropfer/Wehrsteuererklärung durch den Kläger (Ende September 1945) Rechtskraft erlangt hatte.

Dies war nach kantonalem Recht der Fall, was nicht bestritten ist. Allerdings hiess das Bundesgericht am 18. März 1946 die vom Pflichtigen im Anschluss an die zürcherische Einschätzung erhobene staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV auch gegenüber dem Kanton Aargau gut, indem es die Besteuerung des als Arbeiterwerb anzusehenden Teils des Geschäftseinkommens, das der Kanton Aargau vollständig hatte erfassen wollen, dem Kanton Zürich zuwies. Durch dieses Urteil wurden jedoch die Steuerfaktoren, auf die sich die angefochtenen kantonalen Steueransprüche bezogen, an sich nicht berührt; sie wurden lediglich teilweise anders auf die beteiligten Kantone verteilt. Im wesentlichen war mithin die aargauische Veranlagung für 1945 im Zeitpunkt der Abgabe der Amnestieerklärung durch den Kläger ungeachtet des Ausganges des in der Folge eingeleiteten Doppelbesteuerungsstreites erledigt. Die kantonalen Steuerbehörden konnten darauf wegen der Amnestie nur noch in dem Rahmen zurückkommen, der durch das Urteil des Bundesgerichts vom 18. März 1946 gezogen war. Es war ihnen versagt, bei der Berichtigung der ursprünglichen Veranlagung die Wehropfer/Wehrsteuererklärung des Klägers zu verwenden.

*Demnach erkennt das Bundesgericht:*

Die Klage wird gutgeheissen... Es wird festgestellt, dass die Steuerbehörden des Kantons Aargau nicht berechtigt sind, vom Kläger für das Steuerjahr 1945 kantonale und kommunale Steuern zu erheben, welche die gemäss Veranlagung vom 27. April 1945 und Urteil des Bundesgerichtes vom 18. März 1946 geschuldeten übersteigen.