

verzichtet wird. Sie sind in der gleichen Lage wie die Wehrpflichtigen, die im betreffenden Jahre überhaupt nicht aufgeboten sind und deshalb keinen Dienst versäumen. Sie genügen ihrer Militärdienstpflicht, wenn sie ihre übrigen militärischen Pflichten erfüllen, und unterliegen unter dieser Voraussetzung der Ersatzleistung nicht. Wenn demnach ein Feldweibel des Bataillons 128, wie der Beschwerdeführer behauptet, als überzählig nach Hause entlassen wurde, so ist er nicht ersatzpflichtig. Einer Anrechnung früher freiwillig geleisteten Dienstes bedarf es dabei nicht.

Beim Beschwerdeführer verhält es sich anders. Er war aus Gründen, die in seiner Person liegen, an der Dienstleistung verhindert und musste deshalb von einem Dienste, zu dem er nach Aufgebot verpflichtet war, dispensiert werden. Er hat die ihm obliegende Militärdienstpflicht nicht erfüllt (Art. 3 MO).

Der Wiederholungskurs des Jahres 1911 kann auf den im Jahre 1929 versäumten Dienst schon deshalb nicht angerechnet werden, weil er keine freiwillige Dienstleistung war. Nachdem der Beschwerdeführer im Jahre 1910 die Rekrutenschule absolviert hatte, war er zu diesem Wiederholungskurs verpflichtet. Übrigens wäre es nach bestehender, sachlich gerechtfertigter Praxis unzulässig, den Kurs des Jahres 1911 als Ersatz für versäumte Wiederholungskurse späterer Jahre gelten zu lassen (Verfügung des eidgenössischen Militärdepartementes vom 5. August 1926, Militäramtsblatt 1926, S. 99).

Der Beschwerdeführer hat einen Wiederholungskurs mehr bestanden als seine im gesetzlichen Alter eingetretenen Alterskameraden, weil die Regelung der Militärdienstpflicht nach Militärorganisation während des Weltkrieges durch den Aktivdienstzustand ersetzt worden ist. Für die Militärsteuer ist aber eine Berücksichtigung solcher Verhältnisse nicht angeordnet. Sie kann auch nicht auf dem Wege der Praxis ohne gesetzliche Grundlage eingeführt werden. Es besteht weiterhin keine Vorschrift, wonach

der Aktivdienst im August/September 1918 bei der Feststellung der Ersatzpflicht wegen Dienstversäumnis in einem späteren Jahr zu berücksichtigen wäre.

b)

Demnach erkennt das Bundesgericht :

Die Beschwerde wird abgewiesen.

6. Urteil vom 30. Januar 1930 i. S. K. & W. S. gegen Bern.

- Kriegssteuer.** 1. Der verwaltungsrechtlichen Beschwerde an das Bundesgericht unterliegen alle nach Inkrafttreten des VDG ergangenen Entscheide kantonaler Rekurskommissionen. Unerheblich ist, ob es sich um Angelegenheiten handelt, die früher durch die eidg. Kriegssteuer-Rekurskommission beurteilt und dabei an die kantonale Rekursinstanz zu neuer Untersuchung und Entscheidung zurückgewiesen worden waren.
2. Die Ergebnisse der amtlichen Untersuchung der Beschwerdesache sind stets und in allen Stadien des Untersuchungsverfahrens von Amtes wegen zu berücksichtigen, auch wenn sie eine nicht streitige Position betreffen.

A. — Die Kollektivgesellschaft K. & W. S. in B. hat s. Z. einem Entscheide der Rekurskommission des Kantons Bern vom 8. Juli 1926 gegenüber mit Eingabe vom 30. August 1926 bei der eidgenössischen Kriegssteuer-Rekurskommission Beschwerde erhoben und dabei Herabsetzung des steuerbaren Vermögens verlangt. Die Erwerbseinschätzung wurde nicht angefochten.

Mit Entscheid vom 23. März 1927 hat die eidgenössische Kriegssteuer-Rekurskommission den Rekurs im Sinne der Erwägungen teilweise begründet erklärt und die Akten an die kantonale Rekurskommission zu neuer Untersuchung und Beurteilung zurückgewiesen. Es handelte sich u. a. um die Feststellung von Verlusten, die die Rekurrentin in der Zeit zwischen dem 1. Januar und 30. Juni 1921 erlitten haben wollte.

Aus dem von der kantonalen Rekurskommission eingeholten Berichte des Untersuchungsbeamten ergab sich, dass die Rekurrentin auf den 30. Juni 1921 Verluste auf Vorräten erlitten hatte. Der Experte stellte weiterhin auf den 1. Januar 1921 einen Verlust fest, der bei der Erwerbsberechnung unberücksichtigt geblieben war.

Die Rekurrentin nahm daraufhin in ihren Gegenbemerkungen zum Untersuchungsbericht den Antrag des Experten auf Herabsetzung des steuerbaren Erwerbes auf. Das steuerbare Vermögen berechnete sie auf einen geringern Betrag als der Experte.

Durch Entscheid der kantonalen Rekurskommission vom 5. Oktober 1929 wurde das steuerbare Vermögen gemäss Antrag des Experten festgesetzt. Auf den Antrag der Gesellschaft auf Herabsetzung der Erwerbsteuer wurde nicht eingetreten, weil die Schätzung in der Beschwerde vom 30. August 1926 anerkannt worden sei. Von den Kosten wurden 500 Fr. der Rekurrentin und 100 Fr. der kantonalen Kriegssteuerverwaltung auferlegt.

B. — Gegen diesen am 12. Oktober mitgeteilten Entscheid hat die Rekurrentin am 10. November 1929 bei der kantonalen Rekurskommission Beschwerde zuhanden der eidgenössischen Kriegssteuer-Rekurskommission eingereicht, worin sie beantragt, der steuerbare Erwerb sei gemäss Expertenbericht herabzusetzen und es sei die Kostenverteilung zu ändern.

Die Einwendungen gegen die Festsetzung des steuerbaren Vermögens werden fallen gelassen. Der steuerbare Erwerb sei deshalb auf den vom Experten berechneten Betrag herabzusetzen, weil während der Dauer des Veranlagungsverfahrens, d. h. bis zur endgültigen Erledigung der Rekursache durch die oberste Instanz neue Tatsachen zu Gunsten und zu Ungunsten des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen seien. Eine solche neue Tatsache sei durch die Bücheruntersuchung zutage getreten und wäre von der Steuerbehörde gewiss ohne weiteres in Betracht gezogen worden, wenn es sich um einen Gewinn, statt um einen Verlust gehandelt hätte.

Die Festsetzung der Kosten des kantonalen Rekursverfahrens wird nicht angefochten. Dagegen wendet sich die Beschwerdeführerin gegen die Verteilung der Kosten mit dem Einwand, sie trage mit $\frac{1}{6}$ und $\frac{5}{6}$ den nach dem Ausgang der Streitsache sich ergebenden Steuerbeträgen zu wenig Rechnung.

Diese Beschwerde ist von der kantonalen Rekurskommission an das Bundesgericht geleitet worden.

C. — Die kantonale Rekurskommission beantragt Abweisung der Beschwerde. Die Erwerbsfestsetzung beruhe auf ihrem Entscheide vom 8. Juli 1926, sie sei ausdrücklich anerkannt und somit rechtskräftig geworden. In der Beschwerde gegen den kantonalen Rekursentscheid sei nur Neufestsetzung des Vermögens beantragt worden. So sei die Streitsache aus dem Veranlagungsverfahren in das Justizverfahren gelangt, unter Beschränkung des Streitgegenstandes auf das steuerbare Vermögen. Im Steuerjustizverfahren sei nur über die von den Parteien aufgeworfenen Streitfragen zu entscheiden. Für die Kostenverteilung sei das kantonale Recht massgebend und dieses schreibe keine proportionale Verteilung vor. Der grössere Teil der Kosten sei der Rekurrentin auferlegt worden, weil die in den Jahren 1927/28 durchgeführte Ergänzungsexpertise im wesentlichen die Ergebnisse der früheren Untersuchung bestätigt habe.

D. — Die eidgenössische Steuerverwaltung beantragt Gutheissung der Beschwerde in bezug auf die Hauptsache. Sie beruft sich dabei auf die Praxis der eidgenössischen Kriegssteuer-Rekurskommission.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. — Nach Art. 54 Abs. 1 VDG unterliegen der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht die seit Inkrafttreten des Gesetzes erlassenen Entscheide. Der Entscheid der kantonalen Rekurskommission, gegen den sich die Beschwerde richtet, ist am 5. Oktober 1929 gefällt worden. Art. 54 Abs. 1 VDG ist demnach auf ihn anzuwenden.

Nach allgemeiner Regel erfasst eine mit einer Änderung in der Behördenorganisation verbundene Verschiebung der Zuständigkeit auch hängige Streitigkeiten, ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt ihrer Einleitung und den Stand des Verfahrens. Auf dieser Regel beruht auch Art. 54 Abs. 1 des Gesetzes. Wenn in Art. 54 Abs. 2 VDG eine Ausnahme insofern gemacht wird, als hängige Beschwerden, die sich gegen einen vor Inkrafttreten des Gesetzes erlassenen Entscheid richten, noch von der bisher zuständigen oberen Behörde zu entscheiden sind, so darf diese Ausnahme nicht gegen die Regel auf andere Fälle ausgedehnt werden.

Auch dass in vorliegender Streitsache die bisher zuständige Behörde in der Sache früher einen Entscheid gefällt hat, bewirkt nicht, dass sie zuständig wäre für die Beurteilung der neuen Beschwerde, denn sie hat nicht etwa bloss eine Beweisergänzung durch die kantonale Instanz angeordnet, sondern deren Entscheid aufgehoben und die Sache zur Untersuchung und zu neuer Beurteilung zurückgewiesen; es handelt sich demnach um einen neuen Entscheid der kantonalen Rekurskommission, der nunmehr selbständig angefochten wird. Unerheblich ist auch, dass der Streit sich um die Kriegssteuer für die I. Periode dreht, der normalerweise letzten Endes durch die eidgenössische Kriegssteuer-Rekurskommission hätte erledigt werden sollen. Denn dass dies nicht geschah, lag an der Dauer des Verfahrens, bezüglich dessen vor der Beendigung eine Änderung in der Zuständigkeitsordnung eingetreten ist.

2. — Materiell ist zu prüfen, ob die Vorinstanz Bundesrecht dadurch verletzt hat, dass sie die Herabsetzung des steuerbaren Erwerbs ablehnte, weil sich die Beschwerdeführerin in ihrem Rekurse an die eidgenössische Kriegssteuer-Rekurskommission, der infolge Rückweisung an die Vorinstanz zu neuen Untersuchungen durch diese Behörde Anlass gab, nur die Berechnung des steuerbaren Vermögens angefochten hatte.

a) Dabei ist zunächst festzustellen, dass der Kriegs-

steuerbeschluss keine Vorschrift enthält, die eine Herabsetzung zu hoher Einschätzungen von Amtes wegen ohne Begehren des Steuerpflichtigen ausdrücklich anordnen würde. Der Beschluss sieht zwar in Art. 102 eine Berichtigung bestrittener Einschätzungen im Rekursverfahren vor, und die Rekurspraxis hat mit einleuchtender Begründung festgestellt, dass derartige Berichtigungen nicht auf die Positionen beschränkt sind, deren Richtigkeit im Einzelfalle bestritten wird, sondern allgemein dann einzutreten haben, wenn sich eine Einschätzung, die infolge eines Rekurses in das Steuerjustizverfahren gelangt, im Laufe der Untersuchung in irgendeiner Beziehung als unrichtig erweist (Entscheid der eidg. Kriegssteuer-Rekurskommission vom 11. März 1927, Vierteljahrsschrift für Schweiz. Abgaberecht (VSA) VIII S. 115 f.). Indessen wird in Art. 102 nur die Berichtigung ungenügender, d. h. zu niedriger Einschätzungen angeordnet. Dass sie sich auch auf Herabsetzungen zu hoher Einschätzungen von Amtes wegen bezieht, ist dem Wortlaut der Bestimmung nicht zu entnehmen; es ergibt sich aber aus ihrem Sinn. Denn wenn darin den Steuerjustizbehörden die Befugnis erteilt wird, das Endresultat der Einschätzung, die Bestimmung des Steuerbetrages, von Amtes wegen abzuändern aus Gründen, welche in den Prozessschriften nicht geltend gemacht wurden, sondern sich aus der amtlichen Untersuchung ergeben haben (Entscheid der eidg. Kriegssteuer-Rekurskommission vom 15. Februar 1924, Nr. 134, VSA V S. 111 f.), so muss dies allgemein, also auch dann zulässig sein, wenn sich die Abänderung zu Gunsten des Steuerpflichtigen auswirkt (vgl. GEERING, Der Umfang des Rechtsstreites im Steuerprozess, VSA Bd. 9 S. 24, Anm. 12). Dem Zweck des Veranlagungs- und Steuerjustizverfahrens, eine den tatsächlichen Verhältnissen und den Vorschriften der Gesetzgebung möglichst entsprechende Einschätzung herbeizuführen, würde es widersprechen, das Ergebnis des amtlichen Untersuchungsverfahrens einseitig zu Gunsten des Fiskus zu berücksichtigen, im andern Falle aber es

deshalb unberücksichtigt zu lassen, weil es nicht durch die Parteibegehren gedeckt ist. Soweit das Gesetz die Verwaltungsjustizbehörden nicht an die Begehren der Parteien bindet, ist deren Entscheidung schon unter dem Gesichtspunkt einer richtigen Gesetzesdurchführung auf Grund des Ergebnisses der Untersuchung zu treffen.

Für die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht ist zudem in bezug auf Kriegssteuersachen die Bindung an die Rechtsbegehren der Parteien ausdrücklich ausgeschlossen (Art. 16 Abs. 1 VDG). Das Bundesgericht hat demnach sein Urteil gemäss positiver Vorschrift nach dem Ergebnis der amtlichen Untersuchung zu fällen. Für die Vorinstanz, deren Entscheid der verwaltungsrechtlichen Beschwerde an das Bundesgericht unterliegt, können naturgemäss keine andern Verfahrensgrundsätze gelten.

b) Die von der Vorinstanz gegen die Berücksichtigung des amtlichen Befundes erhobenen Argumente sind nicht zutreffend.

Die Annahme, die Einschätzung für Erwerb sei rechtskräftig geworden, weil sich die Beschwerde nur auf die Vermögensberechnung bezog, ist mit der Ordnung des Kriegssteuerbeschlusses nicht vereinbar. Erwerbs- und Vermögenssteuer bei der Kriegssteuer sind nicht verschiedene Steuerarten, die unabhängig voneinander und in verschiedenen Verfahren erhoben werden, sondern Faktoren einer einheitlichen Steuer. Nach Art. 73 ff. KStB wird die Einschätzung für Vermögen und Erwerb zusammen, in einem einheitlichen Veranlagungsverfahren durchgeführt. Wird gegen eine derart vorgenommene Einschätzung Einsprache und Rekurs erhoben, so ist die ganze Einschätzung bestritten, auch wenn in der Beschwerde nur einzelne Punkte zur Diskussion gestellt werden. Die einheitliche Einschätzung kann nicht durch die Beschwerde in verschiedene Teile zerrissen werden, die zu verschiedenen Zeiten in Rechtskraft erwachsen. Die Einschätzung als solche bleibt vielmehr bis zu ihrer endgültigen Beurteilung hängig und unterliegt allen Veränderungen, die

sich im Laufe des Verfahrens nach dem jeweiligen Stande der Untersuchung ergeben.

Dem steht nicht entgegen, dass eine bestrittene Einschätzung, wie es im Entscheide der eidgenössischen Kriegssteuer-Rekurskommission vom 23. März 1927 geschehen ist, zur Untersuchung und neuen Beurteilung bezüglich eines bestimmten Punktes an die Vorinstanz zurückgewiesen wird. Es handelt sich dabei nicht um einen Anspruch über die Rechtskraft der Einschätzung im übrigen, sondern lediglich um eine prozessleitende Anordnung nach dem Stande der Untersuchung im Zeitpunkte ihres Erlasses. Sie hindert nicht, dass die Einschätzung auch in anderer Beziehung zu Gunsten oder zu Ungunsten des Steuerpflichtigen abgeändert wird, wenn der Fortgang der Untersuchung dies notwendig macht.

Unzutreffend ist auch die Auffassung der kantonalen Rekurskommission, im Steuerjustizverfahren werde nur über die von den Parteien aufgeworfenen Streitfragen entschieden. Ein Steuerjustizverfahren könnte allerdings so geordnet werden. Aber die Regel ist es nicht. Vielmehr hat die Steuerjustizbehörde infolge des Devolutiveffektes des Rekurses das Recht und die Pflicht, die materielle Richtigkeit der Veranlagung nachzuprüfen (BLUMENSTEIN, Steuerrecht S. 578 f.; GEERING, a. a. O. S. 23). Jedenfalls gilt dies gemäss Art. 102 KStB für die Beurteilung von Beschwerden durch die kantonalen Rekurskommissionen.

Demnach hat die Vorinstanz Bundesrecht, nämlich den genannten Art. 102 KStB dadurch verletzt, dass sie das Eintreten auf das Begehren um Herabsetzung der Erwerbsberechnung ablehnte.

c) Gegen die materielle Richtigkeit der Feststellungen des von der kantonalen Rekurskommission beigezogenen Untersuchungsbeamten, wonach sich der durchschnittliche Erwerb der Beschwerdeführerin in den Jahren 1919 und 1920, infolge der Wertverminderungen ihrer Materialvorräte auf den 1. Januar 1921, von . . . Fr. auf . . . Fr. vermindert, sind von keiner Seite Einwendungen erhoben

worden. Das Begehren auf Herabsetzung des steuerbaren Erwerbes auf diesen Betrag ist demnach zu schützen.

3. — Die Gutheissung der Beschwerde zieht eine neue Verteilung der Kosten des kantonalen Rekursverfahrens nach sich. Das Bundesgericht erachtet in Anbetracht aller Verhältnisse eine Belastung der Beschwerdeführerin mit $\frac{2}{3}$ dieser Kosten für angemessen.

Die Kosten des Verfahrens vor Bundesgericht sind nach dem Ausgang des gegenwärtigen Verfahrens vom Kanton Bern zu tragen.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird gutgeheissen.

7. Auszug aus dem Urteil vom 6. Februar 1930

i. S. Dr. med. E. v. R. gegen Schwyz.

Militärpflichtersatz. — Der Pflicht zur Rekursbegründung vor der kantonalen Instanz ist Genüge geleistet, wenn die Beweismittel in der Rekurseingabe namhaft gemacht werden. Die Einholung der Beweise ist Sache der Rekursbehörde.

Der Beschwerdeführer, der im März 1929 in S. eine ärztliche Praxis eröffnet hat, beschwert sich über die Veranlagung seines ersatzpflichtigen Einkommens. Die Einschätzung für Anwartschaft und eigenes Vermögen ist anerkannt.

Er hatte nach Empfang des Veranlagungsentscheides Rekurs an den Regierungsrat erhoben mit der Bemerkung er sei « bereit zu gegebener Zeit seine seinerzeit eingereichte Selbsttaxation mit Belegen zu rechtfertigen ». Der Regierungsrat des Kantons Schwyz hat den Rekurs am 12. Oktober 1929 abgewiesen, weil der Rekurrent seinen Rekurs weder begründet noch durch Beweismittel belegt habe, und weil « die Leistung des relativ geringen Militärpflichtersatzes speziell für gut situierte junge Leute

kein richtiges Äquivalent bildet für die grossen Opfer, welche jedem, auch dem geringsten Soldaten, der zur effektiven Dienstleistung verpflichtet ist, vom Staate zugemutet werden ».

In der rechtzeitig erhobenen Beschwerde wird geltend gemacht, die Vorinstanz habe die angebotenen Beweise nicht abgenommen...

Das Militärdepartement des Kantons Schwyz beantragt Abweisung mangels Beweisführung in der Vorinstanz.

Die eidgenössische Steuerverwaltung beantragt Rückweisung der Beschwerdesache an die Vorinstanz.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. — Die Vorinstanz hat die ihr eingereichte Beschwerde abgewiesen, weil der Beschwerdeführer « unterlassen habe seinen Rekurs zu begründen, bezw. die nötigen Beweismittel beizubringen ». Nun hatte der Beschwerdeführer in seinem allerdings sehr summarisch gehaltenen, aber immerhin formell genügenden Rekurse an die kantonale Instanz die Beweisführung für seinen Antrag auf Herabsetzung der Taxation auf den Betrag der Selbsteinschätzung angeboten. Der Beweis ist ihm nicht abgenommen worden, weshalb seine Beschwerde in dieser Beziehung begründet ist.

Weder die bundesrechtlichen Vorschriften über den Militärpflichtersatz der Inlandschweizer, noch die Vollziehungsverordnung des Kantons Schwyz schreiben vor, dass die Beweismittel der Rekurseingabe an die kantonale Instanz beizulegen oder vom Rekurrenten ohne behördliche Aufforderung einzureichen sind. Die kantonale Verordnung stellt an die Rekurseingaben ausser der Schriftlichkeit überhaupt keine formalen Anforderungen. Der Rekurrent durfte sich deshalb nach den bestehenden Vorschriften mit dem Angebot der Beweisführung begnügen, wobei es Sache der Rekursinstanz war, die zur Prüfung und Beurteilung des Rekurses gutscheinenden Beweismassnahmen anzuordnen. Auf jeden Fall durfte