

pflicht und erfüllte die Voraussetzung der Dienstbereitschaft bis am 9. November 1927. Er hat somit nur 7 Jahre Dienst getan im Sinne von Art. 6 MStG und Art. 2 des BB, erfüllt demnach die gesetzliche Voraussetzung für die beanspruchte Vergünstigung nicht.

Der zweite Wiederholungskurs, den der Beschwerdeführer 1923 leisten musste, wird zwar nach der bestehenden Praxis, der sich auch das Bundesgericht angeschlossen hat, als Nachholungsdienst für einen Wiederholungskurs angesehen, der bei Diensttauglichkeit im 19. Altersjahr und nachfolgender normaler Abwicklung der obligatorischen Dienste in einem früheren Jahre hätte bestanden werden sollen. Es wird demnach in diesen Fällen der Tatbestand einer Dienstnachholung konstruiert, um die Rückerstattung früher bezahlten Militärpflichtersatzes zu ermöglichen (BGE 56 I S. 38 ff.). Dem Wehrpflichtigen, der seine persönliche Dienstpflicht nachträglich erfüllt, wird ein Anspruch auf Rückerstattung von Ersatzbeträgen zugestanden, die er früher mangels persönlicher Dienstpflicht gezahlt hat.

Eine solche Berücksichtigung der effektiven Dienstleistung ist aber nicht zulässig, wo das Gesetz eine Vergünstigung bei der Ersatzbemessung von der Dienstzeit abhängig macht. Der zweite Wiederholungskurs des Jahres 1923 kann zwar als nachträgliche Dienstleistung im Hinblick auf einen Wiederholungskurs angesehen werden, der früher hätte bestanden werden müssen, und rechtfertigte die auch erfolgte Rückerstattung eines bezahlten Ersatzbetrages. Er ersetzt aber nicht ein fehlendes Dienstjahr, das nach Art. 6 MStG erforderlich wäre, um den Anspruch auf die Steuerherabsetzung zu begründen.

*Demnach erkennt das Bundesgericht :*

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**21. Urteil vom 22. Mai 1930 i. S. Dr. med. K. H.  
gegen Zürich.**

**Militärpflichtersatz.** Ersatzleistungen, die im ordentlichen Veranlagungsverfahren festgestellt wurden, sind formell geschuldet. Sie können grundsätzlich nicht zurückgefordert werden, auch wenn sich die Veranlagung nachträglich als unrichtig erweist.

Der Beschwerdeführer, dessen Vater zur Zeit noch als Hauptmann im Territorialdienst (Territorialkommando V, Stab) eingestellt ist, war in den Jahren 1922 bis 1928 zum Militärpflichtersatz für anwartschaftliches Vermögen herangezogen worden. Er hat die betreffenden Ersatzbeträge bezahlt, im ganzen . . . . Nachträglich, mit Eingabe vom 10. Februar 1930, forderte sein Vater diese auf Anwartschaft entfallenden Ersatzbeträge zurück, weil er selbst immer noch aktiv dienstpflichtig sei. Er wurde von der Militärdirektion des Kantons Zürich durch Entscheid vom 26. Februar 1930 abgewiesen und beschwerte sich rechtzeitig im Namen seines Sohnes. Erst beim «letzten Steuerbezug» sei ihm mitgeteilt worden, dass bei der Militärsteuer seines Sohnes das anwartschaftliche Vermögen nicht zu berechnen sei. Man habe dem Steuerpflichtigen sechs Jahre lang zu viel Steuern abgenommen, ohne ihn auf die Vergünstigung genügend aufmerksam zu machen. Man hätte ihn schon bei der ersten Zahlung auf den Irrtum hinweisen sollen. Zudem seien in analogen Fällen Ersatzbeträge zurückerstattet worden.

Die Militärdirektion des Kantons Zürich und die eidgenössische Steuerverwaltung beantragen Abweisung der Beschwerde.

*Das Bundesgericht zieht in Erwägung :*

1. — Gemäss Art. 5 A 2 MStG ist der Ersatzpflichtige vom Zuschlag für Anwartschaft ausgenommen, wenn sein Vater persönlichen Militärdienst leistet oder die Ersatz-

steuer bezahlt, und nach der bestehenden Praxis gilt diese Voraussetzung als erfüllt bei Offizieren, die im Territorialdienst eingeteilt sind. Die Besteuerung des Beschwerdeführers für Anwartschaft war demnach unrichtig und wäre wohl unterblieben, wenn die Einschätzungsbehörde auf den Befreiungsgrund von sich aus aufmerksam geworden wäre oder wenn ihn der Beschwerdeführer der Einschätzung gegenüber geltend gemacht hätte.

2. — Gleichwohl hat der Beschwerdeführer bei der Entrichtung der ihm auferlegten, unrichtig berechneten Ersatzleistungen Steuern bezahlt, die formell geschuldet waren. Denn diese Leistungen waren im gesetzlichen Verfahren festgesetzt worden. Sie beruhen auf den Ersatz-erklärungen des Pflichtigen und auf den darauffhin ihm gegenüber ergangenen Veranlagungsverfügungen der Behörden. Diese Verfügungen unterlagen sodann der Anfechtung im Rekurs- und Beschwerdeverfahren. Der Beschwerdeführer hätte die Einwendungen gegen die Ersatzberechnung, die er zur Begründung seines Rückerstattungsbegehrens vorbringt, im Rekurs- und Beschwerdeverfahren gegen die Einschätzung erheben können und erheben müssen.

Die Veranlagung zum Militärpflichtersatz wird in einem besonders geregelten Verfahren festgestellt, an dem der Pflichtige teilzunehmen und zur Erzielung einer sachlich richtigen Einschätzung persönlich mitzuwirken hat. Er hat, abgesehen von der Einreichung seiner Selbstschätzung, die ihm gegenüber vorgenommenen Veranlagungen zu überprüfen und allfällige Unrichtigkeiten auf dem Wege des Rekurses geltend zu machen. Bleibt die Veranlagung unangefochten, so gilt sie als endgültige Feststellung der Steuerschuld. Geschuldete Steuern können nicht zurückgefordert werden (BLUMENSTEIN, Schweiz. Steuerrecht S. 326).

Die Rückerstattung von Steuerleistungen, die auf Grund rechtskräftiger Veranlagungen erbracht worden sind, ist demnach nur unter Abänderung der ursprüng-

lichen Veranlagungsverfügungen möglich. Es bedarf einer nachträglichen Revision derselben. Diese ist allgemein nicht zulässig. Sie setzt vielmehr das Vorliegen besonderer Revisionsgründe voraus, die ein Zurückkommen auf die Veranlagung rechtfertigen. Die Unrichtigkeit der Ersatzberechnung für sich allein ist geeignet, die nachträgliche Revision einer rechtskräftigen Einschätzung und die Rückerstattung festgesetzter und bezahlter Steuerleistungen zu rechtfertigen.

3. — Welches die Gründe sind, die eine Revision rechtskräftiger Veranlagungen herbeiführen, braucht nicht erörtert zu werden. Denn der Beschwerdeführer beruft sich einzig auf die Tatsache, dass die Steuerberechnung unrichtig war. Er macht dabei geltend, die Vergünstigung, auf die es ankommt, sei ihm erst bei der letzten Steuerzahlung bekanntgegeben worden. Diese Behauptung ist insofern unzutreffend, als in den Steuerzetteln, mit denen die Einschätzungen eröffnet wurden, auf die Vergünstigung ausdrücklich hingewiesen war. Der Beschwerdeführer hat offenbar die Veranlagungen bei Empfang der Steuerzettel nicht überprüft. Die Unrichtigkeit der Einschätzung ist demnach durch eine Nachlässigkeit des Beschwerdeführers wenigstens mitverursacht. Übrigens hätte sich der Pflichtige die zur Überprüfung der Veranlagung erforderliche Gesetzeskenntnis von sich aus zu verschaffen gehabt, auch wenn ihm der Gesetzesinhalt nicht besonders mitgeteilt worden wäre.

Unerheblich ist auch, dass die Verwaltung in einem nach den Darlegungen des Beschwerdeführers analogen Falle die Rückerstattung gewährt hat. Nach den vorliegenden Amtsberichten handelt es sich dabei um ein Versehen. Zudem kann es vorkommen, dass sich die Verwaltungsbehörde unter Berücksichtigung besonderer Verhältnisse dazu entschliesst, eine unrichtige Einschätzungsverfügung, die sie erlassen hat, im Einverständnis mit dem davon Betroffenen oder auf dessen Antrag zurückzunehmen und durch eine sachlich richtige zu ersetzen. Auch der Bundesrat

hat als Aufsichtsbehörde gelegentlich die Aufhebung rechtskräftiger, aber sachlich unrichtiger Veranlagungen angeordnet in Fällen, in denen die persönlichen Voraussetzungen der Ersatzpflicht überhaupt nicht oder nicht in dem von den Taxationsbehörden angenommenen Umfange erfüllt waren (Entscheid des Bundesrates vom 19. Mai 1922, VSA. III, S. 263; vgl. BLUMENSTEIN, Die Abänderung rechtskräftig gewordener Militärpflichtersatzansprüche, VSA. III, S. 1 ff.). Es handelte sich dabei um Verhältnisse, die von den Behörden von Amtes wegen hätten festgestellt werden müssen, weil sie aus den amtlichen Kontrollen ohne weiteres erkennbar waren.

Im vorliegenden Falle aber stützt sich das Rückerstattungsbegehren auf eine Tatsache, deren amtliche Kenntnis bei den Veranlagungsbehörden nicht vorausgesetzt werden konnte und die aus diesem Grunde vom Pflichtigen selbst im gesetzlichen Verfahren hätte angerufen werden sollen, was nicht geschehen ist. Die Verwaltung hat sich demnach dem Rückerstattungsbegehren gegenüber mit Recht auf die Rechtskraft der Veranlagung berufen. Der Beschwerdeführer hat nichts dagegen vorgebracht. Er hat auch keine Gesichtspunkte geltend gemacht, die für eine nachträgliche Revision der ihm gegenüber vorgenommenen Veranlagung sprechen würden, sodass es bei den in Rechtskraft erwachsenen Einschätzungen sein Bewenden haben muss.

*Demnach erkennt das Bundesgericht:*

Die Beschwerde wird abgewiesen.

22. Urteil vom 8. Mai 1930  
i. S. Industriebeteiligungsgesellschaft Basel  
gegen eidg. Steuerverwaltung.

**Stempelabgaben:** Die Stempelabgabe auf Aktien wird stets auf dem vollen Übernahmebetrag erhoben. Der Übernahmebetrag erleidet keine Herabsetzung, wenn die Abgabe von der Gesellschaft selbst getragen und aus dem Emissionsaufgeld gedeckt wird.

A. — Die Industriebeteiligungsgesellschaft Basel hat laut Beschlüssen der Generalversammlungen vom 2. Oktober und 15. November 1929 ihr Aktienkapital von 15,000,000 Fr. auf 20,000,000 Fr. erhöht durch Ausgabe von 5000 Inhaberaktien von je 1000 Fr. Die Aktien wurden zu 105 % ausgegeben, wovon 55 % sofort einzuzahlen waren. Sämtliche Emissionskosten sollten aus dem Aufgeld beglichen werden. Nach den Angaben der Beschwerdeführerin ist darin auch die eidgenössische Emissionsabgabe inbegriffen.

B. — Die Gesellschaft hat die Stempelabgabe auf dem Ausgabewert der Aktien, also mit 1,8 % von 1050 Fr. = 18 Fr. 90 Cts. pro Titel, im Ganzen 94,500 Fr., am 6. Dezember 1929 entrichtet. Sie forderte mit Eingabe vom 14. Januar 1930 1500 Fr. zurück mit der Begründung, die Abgabe sei irrtümlich auf dem ganzen Emissionsaufgeld berechnet worden, statt nur auf dem um die Abgabe verminderten Betrage. Die eidgenössische Steuerverwaltung hat das Gesuch abgewiesen und ihren Entscheid im Einspracheverfahren unter eingehender Begründung bestätigt.

Gegen den Einspracheentscheid ist rechtzeitig Beschwerde erhoben worden mit dem Begehren, es sei die Rückerstattung von 1500 Fr. zu verfügen. Die Beschwerdeführerin geht davon aus, dass in Fällen, in denen sich die Aktiengesellschaft die Stempelabgabe von den ersten Erwerbern zurückerstatten lässt (Art. 24 Abs. 2 StG), auf