Urteilskopf

81 I 293

47. Urteil vom 23. September 1955 i.S. Meyer gegen Wehrsteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich.
Regeste (de):
Wehrsteuer:

1. Änderung des Einkommens auf den Beginn einer Veranlagungsperiode zufolge Übertritts eines unselbständig Erwerbenden in den Ruhestand.

2. Berechnung des steuerbaren Einkommens, wenn sich das Ruhegehalt aus einem Kapitalbetrag und einer Rente zusammensetzt.

Regeste (fr):
Impôt pour la défense nationale.

1. Modification du revenu survenue au début de la période de taxation par suite de la retraite du contribuable, qui était employé.

2. Calcul du revenu imposable dans le cas où les prestations au retraité consistent à la fois dans un capital et dans une rente.

Regesto (it):
Imposta per la difesa nazionale.

1. Modificazione del reddito all'inizio del periodo di tassazione nel caso d'un impiegato che è messo in pensione.

2. Calcolo del reddito imponibile quando le prestazioni corrisposte all'impiegato pensionato consistono in un capitale e in una rendita.

Sachverhalt ab Seite 293

BGE 81 I 293 S. 293

A.- Die Angestellten der Schweizerischen Rückversicherungsgesellschaft in Zürich erhalten, wenn sie altershalber zurücktreten, von der Personalfürsorgestiftung der Gesellschaft eine lebenslängliche Pension, die sich nach der Besoldung zur Zeit der Pensionierung und nach der Anzahl der Dienstjahre richtet, und ausserdem einen nach der Höhe der Besoldung abgestuften Kapitalbetrag, der am Tage des Austritts ausbezahlt wird (§§ 15 und 16

BGE 81 I 293 S. 294

des Statuts der Stiftung für die Angestelltenfürsorge der Schweiz. Rückversicherungs-Gesellschaft und ihrer Tochtergesellschaften, vom 3. Juni 1949).

B.- Meyer war Angestellter der Schweiz. Rückversicherungsgesellschaft und wurde bei Erreichung der Altersgrenze auf Ende 1952 in den Ruhestand versetzt. Ihm wurde am 31. Dezember 1952 der Kapitalbetrag der Personalfürsorge ausbezahlt, sodann bezog er seit dem 1. Januar 1953 eine jährliche Pension. Meyer ist am 21. April 1955 gestorben.

C.- Bei der Einschätzung für die Wehrsteuer VII (1953 und 1954, Berechnungszeitraum 1951/52) war der Bemessung des Einkommens aus dem Dienstverhältnis die seit dem 1. Januar 1953 laufende Altersrente zugrundegelegt worden; ausserdem wurde der am 31. Dezember 1952 ausgerichtete Kapitalbetrag angerechnet unter Anwendung des Rentensatzes gemäss Art. 40 WStB. Die kantonale Wehrsteuer-Rekurskommission hat eine gegen diese Einkommensberechnung gerichtete Beschwerde abgewiesen (Entscheid vom 30. März 1955).

D.- Gegen diesen Entscheid erheben die Erben des inzwischen verstorbenen Steuerpflichtigen die Verwaltungsgerichtsbeschwerde. Sie machen geltend, die angefochtene Einschätzung beruhe insoweit auf einer Verletzung von Bundesrecht, als die am 31. Dezember 1952 ausgerichtete Kapitalleistung angerechnet wurde. Die Einschätzung habe den Charakter einer Zwischenveranlagung im Sinne von Art. 96, Abs. 1 WStB. Für diesen Fall sei aber nach Art. 41, Abs. 4 WStB nur das nach Eintritt der Voraussetzung der Zwischenveranlagung erzielte Einkommen zugrunde zu legen. Die Kapitalzahlung sei vor Antritt des Ruhestandes erfolgt. Die Auffassung der kantonalen Rekurskommission, dass der Zeitpunkt des Anspruchserwerbs nicht massgebend sein solle, stehe daher im Gegensatz zum Gesetzeswortlaut. Wenn schon bei Zwischenveranlagungen wegen Berufsaufgabe das vor der Pensionierung erzielte höhere Arbeitseinkommen

nicht mehr zu versteuern sei, obwohl der Pensionierte es bezogen habe und in der Lage wäre, es zu versteuern, so müsse das nämliche erst recht für eine Kapitalzahlung gelten. Das Bundesgericht hat die Beschwerde abgewiesen

Erwägungen

in Erwägung:

1. Nach Art. 96 WStB ist eine Zwischenveranlagung vorzunehmen, wenn sich die Veranlagungsgrundlagen während der Veranlagungsperiode aus bestimmten, im Gesetze bezeichneten Gründen verändert haben. Dann findet "eine neue Veranlagung (Zwischenveranlagung)" statt. Diese gilt "für den Rest der Veranlagungsperiode". Für den bei Eintritt der Veränderung bereits abgelaufenen Teil der Veranlagungsperiode bleibt es bei der ordentlichen Veranlagung. Wo die Veränderung auf den Beginn der Veranlagungsperiode eingetreten ist, kommt eine Zwischenveranlagung nicht in Frage, da sich die Veränderung, soweit sie für die Einschätzung von Bedeutung ist, von Anfang an und nicht nur - was Voraussetzung für eine Zwischenveranlagung wäre - während eines Restes der Veranlagungsperiode auswirkt. Die hier angefochtene Einschätzung ist die ordentliche Veranlagung des Steuerpflichtigen für die 7. Periode der Wehrsteuer. Art. 96 WStB findet auf sie nicht Anwendung. Soweit bei ihr veränderte Verhältnisse zu berücksichtigen sind, hat dies gestützt auf Art. 42 WStB zu geschehen. In

dieser Bestimmung ist allerdings nur von Veränderungen die Rede, die im Laufe der Berechnungsperiode eintreten. Die Ordnung umfasst aber - wie der Vergleich mit Art. 96 zeigt - sinngemäss alle Veränderungen, die sich vom Beginn der Veranlagungsperiode an auswirken und darum schon bei der ordentlichen Veranlagung berücksichtigt werden müssen, also nicht zu einer Zwischenveranlagung nach Art. 96 für einen "Rest der Veranlagungsperiode" Anlass geben können.

BGE 81 I 293 S. 296

2. Bei der eidg. Wehrsteuer wird das steuerbare Einkommen im allgemeinen nach den Einkünften bemessen, die der Steuerpflichtige in der Berechnungsperiode erzielt hat, d.h. in den beiden Jahren, die der Veranlagungsperiode vorangegangen sind. Massgebend für die Einschätzung ist der Jahresdurchschnitt des Einkommens in der Berechnungsperiode (Art. 41, Abs. 1 und 2 WStB). Es kommt dann für die Steuerberechnung nicht darauf an, welches Einkommen der Steuerpflichtige in der Veranlagungsperiode, also in dem Zeitraum erzielt, für welchen er die Steuer zu bezahlen hat. Dies gilt sowohl für einen Ausfall von Einkommen, als auch für Einkommenszuwachs. Von dieser Berechnungsweise, die die Regel bildet, werden zwei Ausnahmen gemacht. Einmal wird bei Steuerpflichtigen, die neu, nämlich nach Beginn der Berechnungsperiode, in die Steuerpflicht eintreten, auf das Einkommen abgestellt, das nach dem Eintritt in die Steuerpflicht erzielt wurde (Art. 41, Abs. 4). Es wird damit ausgeschlossen, dass in die Steuerberechnung das Einkommen einbezogen wird, das der Steuerpflichtige vor Begründung der subjektiven Steuerpflicht gemäss Art. 3 WStB gehabt hatte. Anderseits wird, wenn im Laufe der Berechnungsperiode aus bestimmten, im Gesetz einzeln aufgeführten Gründen eine dauernde Veränderung des Einkommens eingetreten ist, für die von der Veränderung betroffenen Einkommensbestandteile auf das neue Einkommen abgestellt (Art. 42). Das bedeutet praktisch, dass in diesen Fällen die Einkommensverhältnisse massgebend sein sollen, wie sie bei Beginn der Veranlagungsperiode bestanden haben. Das vor der Veränderung erzielte Einkommen fällt ausser Betracht. An dessen Stelle tritt für die von der Veränderung betroffenen Einkommensbestandteile das neue Einkommen. Und zwar gilt dies, wie aus Art. 42 WStB und aus den erläuternden Bemerkungen der bundesrätlichen Botschaft (BBl 1950 III S. 570, vgl. auch S. 572) klar hervorgeht, sowohl für den Fall, dass

BGE 81 I 293 S. 297

sich das Einkommen vermindert hat, wie auch wenn es sich vermehrt. Das Gesetz geht noch weiter. Es erfasst neues Einkommen überhaupt, auch wo es nicht weggefallenes ersetzt. Es ordnet die Anwendung der Ausnahmebestimmung auch an für den Fall der Aufnahme einer Erwerbstätigkeit. Art. 42 (Fassung vom 20. Dezember 1950) ist also nicht zu verstehen im Sinne einer Erleichterung für den Steuerpflichtigen, sondern als Anordnung der Anpassung der Besteuerung an die veränderten Einkommensverhältnisse des Steuerpflichtigen überhaupt (BGE 79 I S. 67). Es liegt aber auf der Hand, dass dort, wo das Gesetz eine Anpassung an veränderte Verhältnisse anordnet, das Einkommen voll erfasst werden muss, das der Steuerpflichtige an Stelle der bisher erzielten Einkünfte bezieht (nicht publ. Entscheid vom 20. Dezember 1951 i.S. Oechslin, BGE 79 I S. 68).

3. Ob Art. 41, Abs. 4 WStB für den Fall'den er unmittelbar regelt, den Eintritt in die (subjektive) Steuerpflicht während der Veranlagungsperiode, wirklich eine derart scharfe zeitliche Abgrenzung anordnet, wie sie die Beschwerdeführer annehmen möchten, kann dahingestellt bleiben. Selbst wenn es so ist, muss für die in Art. 42 WStB geordneten Fälle eine Auslegung Platz greifen, welche die durch die Veränderung geschaffene neue Lage sachgemäss erfasst. Eine solche Auslegung entspricht dem Wortlaute des Gesetzes. Denn in Art. 42 WStB wird ausdrücklich die sinngemässe Anwendung von Art. 41, Abs. 4 WStB angeordnet. In einem Falle, wo an Stelle bisherigen Arbeitseinkommens das Ersatzeinkommen tritt, das dem Steuerpflichtigen infolge seiner Versetzung in den Ruhestand anfällt, wären die neuen, nach der Veränderung bestehenden Einkommens-

verhältnisse unrichtig erfasst, wenn eine beim Dienstaustritt auszurichtende Kapitalleistung ausser Betracht gelassen würde. Eine solche Kapitalleistung bildet einen wesentlichen Bestandteil des dem Pensionierten

anfallenden Ruhegehaltes und bestimmt die durch die Pensionierung geschaffene neue Situation. Ob sie vor oder nach dem Dienstaustritt ausgerichtet wird, ist dabei ohne Bedeutung.