Urteilskopf

94 I 375

52. Urteil vom 28. Juni 1968 i.S. Eidg. Steuerverwaltung gegen G. und Rekurskommission des Kantons Solothurn.
Regeste (de):
Wehrsteuer: Änderung des Einkommens infolge teilweiser Umwandlung einer Einzelfirma in eine Aktiengesellschaft.

Bemessungszeitraum (Art. 42 und 96 WStB).

Regeste (fr):
Impôt pour la défense nationale: Modification du revenu par suite de la transformation partielle d'une entreprise individuelle en une société anonyme.

Laps de temps sur lequel on fonde le calcul de l'impôt (art. 42 et 96 AIN).

Regesto (it):
Imposta per la difesa nazionale: modificazione del reddito in seguito a parziale modificazione d'una ditta individuale in una società anonima.

Lasso di tempo su cui si fonda il calcolo dell'imposta (art. 42 e 96 DIN).

Sachverhalt ab Seite 375

BGE 94 I 375 S. 375

A.- G. betrieb bis Ende 1961 als Einzelkaufmann in den Städten A. und B. ein Glasgeschäft. Auf den 1. Januar 1962 wandelte er die Niederlassung in A. in die G. AG mit einem Aktienkapital von Fr. 500'000.– um; die kleinere Niederlassung in B. führte er als Einzelkaufmann weiter. Er ist Alleinaktionär und Geschäftsleiter der G. AG. Diese setzte mit Beschluss vom 14. August 1963 für das erste Geschäftsjahr (1. Januar bis 31. Dezember 1962) eine Dividende von 6% fest, die im Laufe des Jahres 1963 ausgeschüttet wurde. Für die Geschäftsjahre 1963 ff. zahlte die Gesellschaft Dividenden von 6-8%.

B.- Die Veranlagungsbehörde nahm an, G. habe auf den 1. Januar 1962 einen Berufswechsel im Sinne der Art. 42 und

BGE 94 I 375 S. 376

96 WStB vollzogen. Sie trug der durch den Wechsel herbeigeführten Veränderung seines Einkommens einerseits in einer Zwischenveranlagung gemäss Art. 96 für das Steuerjahr 1962, das zweite Jahr der 11. Wehrsteu-

erperiode, und anderseits gestützt auf Art. 42 in der ordentlichen Veranlagung für die 12. Wehrsteuerperiode (Steuerjahre 1963 und 1964) Rechnung. In beiden Veranlagungen erfasste sie an Stelle der Einkünfte, die der Steuerpflichtige vor dem Eintritt der Veränderung als Einzelkaufmann aus dem Betriebe in A. bezogen hatte, das seither von ihm in der neuen Stellung als Aktionär und Geschäftsführer der G. AG erzielte, auf ein Jahr berechnete Einkommen. Dabei berücksichtigte sie auch die Dividende für das Geschäftsjahr 1962 im Nettobetrage von Fr. 29'100, der sich nach Abzug der Couponabgabe ergab. Sie setzte das steuerbare Einkommen in der Zwischenveranlagung für das zweite Steuerjahr der 11. Periode auf Fr. 107'900 und in der ordentlichen Veranlagung für die 12. Periode auf Fr. 142'200 fest. Im Einspracheverfahren bestätigte sie diese Veranlagungen.

C.- Auf Beschwerde des Steuerpflichtigen hin hat die kantonale Rekurskommission die Besteuerung der Dividende für die beiden Wehrsteuerperioden aufgehoben (Entscheid vom 5. März 1968). Sie führt aus, nach Art. 42 und 96 in Verbindung mit dem sinngemäss anwendbaren Art. 41 Abs. 4 WStB sei das nach Eintritt der Veränderung (hier des Berufswechsels) erzielte, auf ein Jahr berechnete Einkommen massgebend. Der Zeitraum, welcher der Bemessung dieses Einkommens zugrunde zu legen sei, werde zwar im Wehrsteuerbeschluss nicht festgelegt, dürfe aber für den Fall des Art. 42 nicht über die Berechnungsperiode und für den Fall des Art. 96 nicht über die Veranlagungsperiode hinausgehen. Die abweichende Auffassung sei mit der gesetzlichen Ordnung nicht vereinbar; sie verstosse gegen den Grundsatz der Periodizität der Wehrsteuer (Art. 7 WStB) wie auch gegen das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Im vorliegenden Fall komme demnach das vom Steuerpflichtigen seit dem Berufswechsel bezogene neue Einkommen nur soweit in Betracht, als es im Jahre 1962 erzielt worden sei. Dies treffe aber für die in Frage stehende Dividende nicht zu; denn der Steuerpflichtige habe erst im Jahre 1963, in dem sie beschlossen wurde, einen festen Rechtsanspruch auf sie erworben

und damit ein Einkommen aus Kapitalbeteiligung im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB erzielt.

D.- Die eidgenössische Steuerverwaltung erhebt gegen den Entscheid der Rekurskommission Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Antrag, das steuerbare Einkommen sei für die Zwischenveranlagung betreffend die 11. Periode auf Fr. 107'900 und für die ordentliche Veranlagung betreffend die 12. Periode auf Fr. 142'200 festzusetzen. Sie macht geltend, der Einbezug der Dividende in diese Veranlagungen entspreche der gesetzlichen Ordnung; sie beruft sich hiefür auf die Rechtsprechung des Bundesgerichtes.

E.- Die kantonale Rekurskommission und der Steuerpflichtige beantragen Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Die Wehrsteuer vom Einkommen wird im allgemeinen nach den Einkünften bemessen, die der Steuerpflichtige in der Berechnungsperiode, d.h. in den beiden Jahren, die der Veranlagungsperiode vorangegangen sind, erzielt hat; massgebend ist der Jahresdurchschnitt des Einkommens in der Berechnungsperiode (Art. 41 Abs. 1 und 2 WStB). Von dieser Berechnungsweise, welche die Regel bildet, nimmt das Gesetz bestimmte Tatbestände aus. So ist im Falle, wo die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht (Art. 3 WStB) erst in der Veranlagungsperiode eintreten oder nicht während der ganzen Berechnungsperiode bestanden haben, der Steuer das nach Eintritt der Voraussetzungen erzielte, auf ein Jahr berechnete Einkommen zugrunde zu legen (Art. 41

Abs. 4 WStB). Ferner ist dann, wenn sich das Einkommen im Laufe der Berechnungs- oder der Veranlagungsperiode aus bestimmten Gründen, z.B. wegen Berufswechsels, dauernd verändert hat, für die Bemessung der von der Veränderung betroffenen Einkommensbestandteile Art. 41 Abs. 4 WStB sinngemäss anwendbar; ist die Veränderung erst während der Veranlagungsperiode eingetreten, so ist ihr durch eine Zwischenveranlagung für den Rest der Periode Rechnung zu tragen (Art. 42 und 96 WStB). Welcher Zeitraum in diesen Ausnahmefällen der Bemessung des steuerbaren Einkommens zugrunde zu legen ist, bestimmt das Gesetz nicht. Art. 41 Abs. 4 WStB ordnet lediglich an, dass das nach Eintritt der Voraussetzungen der Steuerpflicht erzielte, auf ein Jahr berechnete Einkommen massgebend sein

soll. Diese Regel gilt nach Art. 42 und 96 WStB sinngemäss für die Bemessung der von der dauernden Veränderung betroffenen Einkommensbestandteile; es sollen also die nach dem Eintritt dieser Veränderung bezogenen, auf ein Jahr berechneten neuen Einkünfte erfasst werden. Es wurde bewusst darauf verzichtet, den Zeitraum, in welchem das auf ein Jahr zu berechnende Einkommen erzielt worden ist, im Gesetz festzulegen; damit soll den Steuerbehörden ermöglicht werden, im einzelnen Fall eine den tatsächlichen Verhältnissen gerecht werdende, billige Lösung zu finden (vgl. Botschaft des Bundesrates vom 4. Dezember 1950 über die Ausführung der Finanzordnung 1951 bis 1954, BBl 1950 III S. 569). Art. 41 Abs. 4 sowie Art. 42 und 96 WStB ordnen Grenzfälle und Übergangsverhältnisse, in denen eine starre Festlegung des Bemessungszeitraums sachwidrig wäre (BGE 80 I 270 Erw. 3). a) In den Fällen, die Art. 41 Abs. 4 WStB unmittelbar regelt, darf das Einkommen, das der Steuerpflichtige vor der Begründung der subjektiven Steuerpflicht gehabt hatte, nicht in die Steuerberechnung einbezogen werden; denn nach dieser Bestimmung ist auf das Einkommen abzustellen, das nach dem Eintritt in die Steuerpflicht erzielt wurde. Wenn die Steuerpflicht erst im Laufe der Veranlagungsperiode begründet wurde, kommen daher die Einkommensverhältnisse in dem darauffolgenden Rest der Veranlagungsperiode in Betracht; das Einkommen, das vorher - insbesondere in der Berechnungsperiode - erzielt wurde, darf dann nicht berücksichtigt werden. Anderseits schreibt Art. 41 Abs. 4 nicht vor, dass dort, wo die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht bereits im Laufe der Berechnungsperiode eingetreten sind, nur auf die Einkünfte in dem auf die Begründung der Steuerpflicht folgenden Teil der Berechnungsperiode abgestellt werden dürfe. Die Bestimmung schliesst die Möglichkeit nicht aus, in solchen Fällen den Bemessungszeitraum etwas weiter zu ziehen und, wo es angezeigt ist, auch Verhältnisse zu berücksichtigen, die in der Veranlagungsperiode liegen. Die elastische Fassung des Art. 41 Abs. 4 erlaubt es, den Bemessungszeitraum so zu wählen, dass das Einschätzungsergebnis den wirklichen Einkommensverhältnissen des neu in die Steuerpflicht Eingetretenen möglichst gerecht wird (BGE 80 I 270 Erw. 3; Urteil vom 23. September 1960, ASA Bd. 29 S. 435). b) Im gleichen Sinne ist Art. 42 WStB zu verstehen. Die

unter diese Bestimmung fallenden dauernden Veränderungen des Einkommens in der Berechnungsperiode entsprechen dem in Art. 41 Abs. 4 geregelten Fall der Begründung der subjektiven Steuerpflicht während der Berechnungsperiode. Wenn schon Art. 41 Abs. 4, wie ausgeführt, die Steuerberechnung in diesem Fall nicht auf die Verhältnisse in der im übrigen allgemein massgebenden Berechnungsperiode beschränkt, so kann auch der Vorschrift des Art. 42, wonach Art. 41 Abs. 4 sinngemäss anwendbar ist, keine derartige Beschränkung entnommen werden (BGE 80 I 271 Erw. 3). Demnach kommt für die Bemessung der von der dauernden Veränderung betroffenen Einkommensbestandteile im Sinne des Art. 42 nicht bloss der auf die Veränderung

folgende Rest der Berechnungsperiode, sondern auch die anschliessende Veranlagungsperiode in Betracht. Die Lage in der Veranlagungsperiode ist namentlich dann zu berücksichtigen, wenn die dauernde Veränderung erst kurz vor dem Ende der Berechnungsperiode eingetreten ist und sich das neue Einkommen ungleich auf verschiedene Jahreszeiten verteilt (BGE 79 I 362). Da nach Anordnung des Art. 42 die Veränderung des Einkommens dauernd sein muss, sind jedenfalls diejenigen neuen Einkünfte des im einzelnen Fall zu wählenden Bemessungszeitraums zu erfassen, die nach den Verhältnissen zur Zeit ihres Eingangs als dauerhaft erscheinen (BGE 79 I 68). Die kantonale Rekurskommission beruft sich für ihre Auffassung, dass der Bemessungszeitraum für den Fall des Art. 42 nicht über die sonst geltende Berechnungsperiode hinausgehen dürfe, zu Unrecht auf den Grundsatz der Periodizität der Wehrsteuer. Die Regel, wonach die Wehrsteuer vom Einkommen nach den durchschnittlichen Einkünften einer der zweijährigen Veranlagungsperiode vorangegangenen Berechnungsperiode gleicher Dauer bemessen wird, beruht auf der Voraussetzung, dass die Einkommensverhältnisse des Steuerpflichtigen in den beiden Perioden im wesentlichen gleich sind. Objekt der Steuer ist indessen das Einkommen der Steuerjahre, welche die Veranlagungsperiode bilden; das Einkommen der Vorjahre dient nur als Bemessungsgrundlage (vgl. E. BLUMENSTEIN, System des Steuerrechts, S. 178; I. BLUMENSTEIN in ASA Bd. 10 S. 369 ff.). Treten während der Berechnungsperiode erhebliche dauernde Veränderungen des Einkommens des Steuerpflichtigen ein, so wird die Annahme der Gleichheit der Verhältnisse in der Berechnungs- und in der Veranlagungsperiode

hinfällig. Deshalb wird nach Art. 42 WStB in bestimmten Fällen, in denen die Anwendung der in Art. 41 Abs. 1 und 2 vorgesehenen ordentlichen Berechnungsweise zu besonders unbefriedigenden Ergebnissen führen würde, eine Korrektur vorgenommen (BGE 79 I 357). Sie bezweckt, die Besteuerung nach Möglichkeit der neuen Lage in der Veranlagungsperiode anzupassen. Eine sachgerechte Anpassung ist aber unter Umständen nur möglich, wenn auch Verhältnisse, die in der Veranlagungsperiode liegen, berücksichtigt werden. Dadurch wird der Grundsatz der Periodizität der Steuer nicht durchbrochen; es bleibt dabei, dass die Einkommenssteuer periodisch erhoben wird. Werden bei der Anwendung des Art. 42 die Verhältnisse der Veranlagungsperiode selbst berücksichtigt, so wirkt sich dies allerdings in der Regel so aus, dass ein und dasselbe Einkommen bei der Bemessung der Wehrsteuer für zwei Veranlagungsperioden erfasst wird. Das ist jedoch die unvermeidliche Folge der im Gesetz getroffenen Lösung, wonach die in Art. 41 Abs. 1 und 2 geordnete gewöhnliche Art der Steuerberechnung (sog. Vorjahresbesteuerung) unter bestimmten Voraussetzungen vorübergehend durch die in Abs. 4 vorgesehene besondere Berechnungsweise (sog. Gegenwartsbesteuerung) ersetzt wird. Mit Recht bestreitet die kantonale Rekurskommission nicht, dass dort, wo die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht oder die dauernden Veränderungen des Einkommens erst im Laufe der Veranlagungsperiode eingetreten sind, die seither in dieser Periode bestehenden Verhältnisse bei der Bemessung der Steuer für den Rest dieser Periode wie auch für eine folgende Periode berücksichtigt werden dürfen; das ergibt sich in der Tat notwendigerweise aus Art. 41 und 96. Entsprechend ist aber Art. 42 auszulegen. Auch im Falle, den diese Bestimmung regelt, ist die wiederholte Anrechnung eines und desselben Einkommens nicht ausgeschlossen. Die kantonale Rekurskommission weist vergeblich auf das Postulat der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen hin. Gewiss entspricht es diesem Postulat, dass im allgemeinen jedes Einkommen nur einmal von der periodisch erhobenen Steuer erfasst wird. Der Wehrsteuerbeschluss lässt jedoch zu, dass ausnahmsweise - auch im Falle des Art. 42 - gewisse Einkünfte wiederholt der Bemessung der Steuer zugrunde gelegt werden. Das Postulat der Besteuerung

nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zwingt entgegen der Auffassung der kantonalen Rekurskommission nicht dazu, bei der Anwendung des Art. 42 WStB die Einkommensverhältnisse in der Veranlagungsperiode selbst ausser acht zu lassen. Art. 42 soll gerade ermöglichen, dass der wirtschaftlichen Lage, in der sich der Steuerpflichtige in der Veranlagungsperiode infolge einer während der Berechnungsperiode eingetretenen dauernden Veränderung seines Einkommens befindet, Rechnung getragen wird. Dabei setzt das Gesetz voraus, dass die neuen Verhältnisse andauern, also für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen auch in der folgenden Veranlagungsperiode massgebend sind. Es erlaubt daher grundsätzlich, dass die neue Lage, die sich in einer ersten Veranlagungsperiode infolge der dauernden Veränderung des Einkommens ergeben hat, bei der Bemessung der Steuer sowohl für diese als auch für die nächste Veranlagungsperiode berücksichtigt wird. Ein solches Vorgehen gibt auch nicht Anlass zu Bedenken, wenn die Einkünfte, die in diesen beiden Perioden erzielt werden, im wesentlichen durch die gleichen Faktoren bestimmt sind. Unzukömmlichkeiten könnten dagegen entstehen, wenn das neue Einkommen des Zeitraums, der wiederholt der Steuerbemessung zugrunde zu legen ist, durch ausserordentliche Erträge oder Aufwendungen in einem erheblichen Umfange erhöht oder vermindert wird. Solche Faktoren dürfen nach der Rechtsprechung nur für eine Veranlagungsperiode in Rechnung gestellt werden, wenn angenommen werden muss, dass sonst der Steuerpflichtige in einer Weise benachteiligt oder begünstigt würde, die mit den Grundsätzen der Rechtsgleichheit und der Steuergerechtigkeit nicht vereinbar wäre (Urteil vom 9. Februar 1968 i.S. Stettler, nicht veröffentlicht; vgl. BGE 94 I 147, betr. Art. 58 WStB). Wo die wiederholte Anrechnung nicht zu derartigen Folgen führt, ist sie aber nach dem Wortlaut und Sinn des Gesetzes zulässig.

c) Die in Art. 96 WStB geordneten Fälle dauerhafter Veränderungen des Einkommens in der Veranlagungsperiode entsprechen dem in Art. 41 Abs. 4 erfassten Fall des Eintritts in die subjektive Steuerpflicht während der Veranlagungsperiode. Massgebend ist hier wie dort die Lage im restlichen Teil dieser Periode, für den die zu ermittelnde Steuer erhoben wird (betr. Art. 96 vgl. Urteil vom 22. Februar 1957, ASA Bd. 25 S. 442). Der Bemessungszeitraum soll indessen jedenfalls

in der Regel nicht über das Ende der Veranlagungsperiode hinausgehen (KÄNZIG, Wehrsteuer, N. 12 zu Art. 41). Bei der Zwischenveranlagung nach Art. 96 sind die Verhältnisse, die in der auf die Veranlagungsperiode folgenden Zeit liegen, zum mindesten insoweit ausser Betracht zu lassen, als es sich um Einkünfte aus einer Quelle handelt, die in der Veranlagungsperiode noch gar nicht geflossen ist. In diesem Sinne ist der Auslegung, welche die kantonale Rekurskommission dem Art. 96 gibt, zuzustimmen.

2. Der Steuerpflichtige G. hatte früher den Betrieb in A. als Einzelkaufmann geführt. Auf den 1. Januar 1962 ist er Geschäftsleiter der G. AG geworden, die diesen Betrieb übernommen hat. Er ist also hinsichtlich dieses Teils seiner Erwerbstätigkeit vom selbständigen Kaufmann zum unselbständig erwerbenden leitenden Angestellten geworden. In dieser Veränderung liegt ein Berufswechsel im Sinne der Art. 42 und 96 WStB. Es steht auch fest, dass sich infolge dieses Wechsels das Einkommen des Steuerpflichtigen dauernd verändert hat, und zwar sowohl sein Berufs- als auch sein Kapitalertragseinkommen. Der Umstand, dass der Steuerpflichtige den (kleineren) Betrieb in B. weiterhin als Einzelkaufmann führt, ändert daran nichts. Es ist denn auch nicht bestritten, dass jener Einkommensveränderung einerseits in einer Zwischenveranlagung gemäss Art. 96 WStB für das Steuerjahr 1962, das zweite Jahr der 11. Wehrsteuerperiode, und anderseits gestützt auf Art. 42 WStB in der ordentlichen Veranlagung für die 12. Wehrsteuerperiode Rechnung zu tragen war. Der Streit geht einzig darum, ob bei diesen Veranlagungen die Dividende, welche die G. AG im Jahre 1963 für das erste Geschäftsjahr 1962 festgesetzt und dem Aktionär G. ausgerichtet hat, als Einkommen anzurechnen sei oder nicht. Im übrigen sind die beiden von der Einschätzungsbehörde vorgenommenen Veranlagungen unangefochten geblieben.

3. Ein Einkommen ist nach steuerrechtlichen Grundsätzen dann als erzielt zu betrachten, wenn der Steuer-

pflichtige Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den er tatsächlich verfügen kann (BGE 73 I 140; KÄNZIG, N. 2 zu Art. 41 WStB). Wie die kantonale Rekurskommission annimmt, entsteht ein fester Rechtsanspruch auf eine Aktiendividende für ein bestimmtes Geschäftsjahr erst mit dem Beschluss der Generalversammlung über die Ausrichtung einer solchen (BÜRGI, Komm. zu Art. 660/661 OR, N. 9 und 10;

BGE 94 I 375 S. 383

KÄNZIG, N. 122 zu Art. 49 WStB). Dieser Beschluss ergeht aber erst nach Ablauf des Geschäftsjahres, in dem der zu verteilende Gewinn erzielt worden ist. Die hier streitige Dividende für das erste Geschäftsjahr 1962 muss daher zum Einkommen, das G. im Jahre 1963 erzielt hat, gerechnet werden; denn sie ist erst in diesem Jahre durch Gesellschaftsbeschluss festgesetzt und dem Aktionär ausgerichtet worden. Die Beschwerdeführerin behauptet denn auch nicht, dass diese Dividende dem Steuerpflichtigen schon im Jahre 1962 zugeflossen sei. Wohl erwägt sie, er hätte als Alleinaktionär über den Gewinn, den die Gesellschaft im Jahre 1963 ausgeschüttet hat, schon im Jahre 1962 verfügen können. Tatsächlich hat er dies aber nicht getan, so dass der Dividendenbetrag keinesfalls seinem im Jahre 1962 erzielten Einkommen zugerechnet werden kann. Auch bei einer Einmanngesellschaft ist von der geschaffenen gesellschaftsrechtlichen Lage auszugehen, sofern diese nicht zu ihr fremden Zwecken missbraucht wird. Dass der Steuerpflichtige durch die Art der Verfügung über jenen Gewinn Steuern habe umgehen wollen, ist nicht behauptet und nicht anzunehmen. Freilich ist der ausgeschüttete Gewinn ein Bestandteil des Ertrages, den die Aktiengesellschaft im Jahre 1962 erzielt hat; dies ändert aber nichts daran, dass er dem Aktionär erst im Jahre 1963 als Einkommen zugeflossen ist. Es handelt sich um einen neuen Einkommensbestandteil, der nach denVerhältnissen im Jahre 1963 als dauerhaft erscheint; tatsächlich hat die G. AG auch in den folgenden Jahren regelmässig Dividenden in ungefähr gleicher Höhe ausgerichtet. Unter diesen Umständen muss die Dividende bei der Bemessung der von der dauernden Veränderung betroffenen Einkommensteile, die nach Art. 42 in Verbindung mit Art. 41 Abs. 4 WStB in die Berechnung der Steuer für die 12. Veranlagungsperiode (Steuerjahre 1963 und 1964) fallen, mitberücksichtigt werden; andernfalls würde den neuen Einkommensverhältnissen, welche in dieser Periode bestanden haben, nicht genügend Rechnung getragen. Es ist daher nicht zu beanstanden, dass die Einschätzungsbehörde die Dividende - im Nettobetrag von Fr. 29'100 - in die ordentliche Veranlagung für die 12. Periode einbezogen hat. In diesem Punkte ist die Beschwerde zu schützen. Anders verhält es sich dagegen hinsichtlich der Zwischenveranlagung für das Jahr 1962, das zweite Jahr der 11. Wehrsteuerperiode.

BGE 94 I 375 S. 384

In diesem Jahre konnte noch keine Dividende beschlossen werden und ist daher auch keine ausgeschüttet worden. Die Quelle, aus welcher der Steuerpflichtige die Dividenden bezieht, ist damals überhaupt noch nicht geflossen. Die streitige Dividende kann deshalb bei der Bemessung der von der dauernden Veränderung betroffenen Einkommensteile, die nach Art. 96 in Verbindung mit Art. 41 Abs. 4 WStB durch die Zwischenveranlagung für das Jahr 1962 zu erfassen sind, nicht berücksichtigt werden. In dieser Beziehung ist die Beschwerde unbegründet.

Dispositiv

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.- Soweit die Beschwerde die 11. Wehrsteuerperiode betrifft, wird sie abgewiesen. 2.- Hinsichtlich der 12.

Wehrsteuerperiode wird die Beschwerde gutgeheissen. Das steuerbare Einkommen wird für diese Periode auf Fr. 142’200.– festgesetzt.