

Entscheide

Direkte Bundessteuer

Verjährung einer Steuerforderung

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 20. Februar 2001

Da die Verjährungsvorschriften als materiell-rechtliche Bestimmung gelten, richtet sich die Verjährung einer Steuerforderung der Jahre 1981/82 grundsätzlich noch nach den Bestimmungen des bis Ende 1994 gültigen Bundesratsbeschlusses.

Das Fehlen einer ausdrücklichen Bestimmung zur absoluten Verjährung ist nicht als Lücke, sondern als qualifiziertes Schweigen aufzufassen, was eine absolute Verjährung ausschliesst.

Würde eine Lücke angenommen und in Anlehnung an die jetzt gültige Bestimmung des Bundesgesetzes eine absolute Verjährung bejaht, so könnte diese Frist nicht vor dem Zeitpunkt zu laufen beginnen, in dem die neue der Lückenfüllung zugrundegelegte Regelung in Kraft getreten ist. Die absolute Verjährung der Steuerforderung würde bei dieser Annahme erst am 31.12.2004 eintreten.

Tatsachen:

A. X wurde am 25. Juli 1983 für die direkte Bundessteuer 1981/82 pro Steuerjahr je der Betrag von Fr. 19'017.20 zuzüglich Verzugszinsen in Rechnung gestellt, basierend auf der am 12. Juli 1983 infolge Nichteinreichens der Steuererklärung vorgenommenen amtlichen Einschätzung (Ermessenseinschätzung) mit einem steuerbaren Jahresdurchschnittseinkommen von Fr. 195'210.–. Am 12. April 1984 ersuchte er um Erlass bzw. Teilerlass der Steuerausstände 1979 bis 1982. Anders als der Regierungsrat des Kantons Basel-Landschaft, welcher ihm am 19. Mai 1987 50% der ursprünglichen Staatssteuerforderungen erliess, wies die Eidgenössische Erlasskommission für die direkte Bundessteuer das Gesuch hinsichtlich der direkten Bundessteuern 1979 bis 1982 am 30. April 1991 unter Hinweis auf die trotz hoher Hypothekarschulden vorhandenen, beträchtlichen finanziellen Reserven ab, verzichtete aber auf die aufgelaufenen Verzugszinsen.

B. Nach verschiedentlichen Zahlungsaufforderungen wurde auf Begehren der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft am 5. Februar 1998 für den noch offenen Betrag der direkten Bundessteuer 1981/82 von Fr. 20'759.15 nebst Zins zu

5% seit 31. Januar 1998 sowie Verzugszins von Fr. 9'136.45 die Betreibung eingeleitet (Zahlungsbefehl Nr. 98/982). Den dagegen erhobenen Rechtsvorschlag beseitigte der Amtsgerichtspräsident von Dorneck-Thierstein am 15. September 1998, da weder die behauptete Zahlung nachgewiesen noch die Verjährung eingetreten sei, und erteilte angesichts der rechtskräftigen Steuerveranlagung die definitive Rechtsöffnung (vgl. Art. 165 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] bzw. Art. 117 Abs. 2 des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer [BdBSt]). Auf einen dagegen eingereichten Rekurs trat das Obergericht des Kantons Solothurn am 25. November 1998 nicht ein.

C. Am 6. April 1999 klagte X beim Richteramt Dorneck-Thierstein auf Feststellung der Verjährung der Bundessteuerforderung 1981/82 sowie auf Aufhebung der diesbezüglich hängigen Betreibung (Art. 85a des Bundesgesetzes vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs [SchKG; SR 281.1]). Das damit verbundene Gesuch um vorläufige Einstellung der Betreibung wies der Amtsgerichtspräsident am 27. April 1999 ab. Auf einen hiergegen eingereichten Rekurs trat das Obergericht des Kantons Solothurn am 23. Juni 1999 nicht ein, da kein rekursfähiger Entscheid vorliege. Die dagegen geführte staatsrechtliche Beschwerde hiess das Bundesgericht am 29. September 1999 gut (5P.265/1999).

Mit Verfügung vom 3. August 1999 forderte der Amtsgerichtspräsident des Richteramtes Dorneck-Thierstein X auf, bis zum 6. September 1999 beim sachlich zuständigen Gericht auf Feststellung des Nichtbestandes bzw. der Stundung der streitigen Steuerforderung zu klagen, und setzte das Aufhebungsverfahren nach Art. 85a SchKG einstweilen aus. Die von X am 6. September 1999 fristgerecht erhobene Klage wies die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft am 22. Oktober 1999 ab und stellte fest, die Forderung von Fr. 20'759.15 nebst Zins zu 5% seit 31. Januar 1998 sowie Fr. 9'136.45 gemäss Betreibung Nr. 98/982 des Betreibungsamtes Binningen vom 5. Februar 1998 sei nicht verjährt (Mitteilung am 21. Dezember 1999).

D. Hiergegen hat X am 21. Januar 2000 beim Bundesgericht Verwaltungsgerichtsbeschwerde eingereicht mit den Anträgen, den angefochtenen Entscheid aufzuheben und festzustellen, dass die Forderung des Kantons Basel-Landschaft betreffend die direkte Bundessteuer 1981/82 verjährt sei; eventualiter sei die Sache zu neuer Entscheidung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft sowie die Eidgenössische Steuerverwaltung schliessen auf Abweisung der Beschwerde. Die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft verzichtete auf eine Stellungnahme.

Erwägungen:

1. a) Der angefochtene Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft ist ein auf öffentliches Bundesrecht gestütztes, letztinstanzliches kantonales Urteil, gegen welches die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht zulässig ist (Art. 97 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 5 VwVG und Art. 98 lit. g OG sowie Art. 112 Abs. 1 BdBSt bzw. Art. 146 DBG).

b) Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann vorliegend die Verletzung von Bundesrecht einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts, nicht jedoch die Unangemessenheit des angefochtenen Entscheids gerügt werden (Art. 104 lit. a und b OG, Art. 104 lit. c OG e contrario). Da mit der Steuerrekurskommission eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden hat, ist deren Sachverhaltsfeststellung für das Bundesgericht verbindlich, soweit der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen ermittelt worden ist (Art. 105 Abs. 2 OG). Die Anwendung des Bundesrechts überprüft das Bundesgericht von Amtes wegen; in der vorliegenden Abgabestreitigkeit ist es weder an die Parteibeglehen noch an deren Begründung gebunden (Art. 114 Abs. 1 OG).

2. Der Beschwerdeführer macht im Wesentlichen geltend, die mit Wehrsteuerrechnung vom 25. Juli 1983 eröffnete Steuerforderung der Steuerperiode 1981/82 sei nach der seit dem 1. Januar 1995 geltenden Regelung gemäss dem Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (vgl. Art. 121 DBG) bereits seit Ende 1993 verjährt. Wohl habe die Vorinstanz die neue Regelung als vorliegend anwendbar erkannt, jedoch zu Unrecht den Lauf der absoluten Verjährungsfrist von zehn Jahren erst ab Inkrafttreten der neuen Bundessteuerbestimmungen angenommen. Dies umso mehr, als die Verjährung von im öffentlichen Recht gründenden Forderungen als allgemeiner Rechtsgrundsatz anerkannt sei, mithin trotz Fehlens einer absoluten Bezugsverjährungsfrist im bis zum 31. Dezember 1994 geltenden Bundesratsbeschluss vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer vom Bestand einer solchen auch bereits vor dem 1. Januar 1995 auszugehen sei.

3. a) Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist demnach die Frage, ob die gegen den Beschwerdeführer geltend gemachte Bundessteuerforderung 1981/82 infolge Verjährung untergegangen ist.

Zu Recht verweist der Beschwerdeführer darauf, dass der Grundsatz der Verjährung von Ansprüchen vorab aus Gründen der Rechtssicherheit unabhängig von einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung im Sinne eines allgemeinen Rechtsgrundsatzes für die gesamte Rechtsordnung gilt (vgl. BGE 124 II 543 E. 4a S. 550; 124 I 247 E. 5 S. 251; 122 II 26 E. 5 S. 32, je mit Hinweisen; *Ernst Blumenstein/Peter Locher*, System des Steuerrechts, Zürich 1995, S. 282). Hinsichtlich der direkten Bundessteuer besteht indessen sowohl nach dem Bundesratsbeschluss vom

9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) als auch nach dem Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) eine ausdrückliche Regelung zur Anspruchs- bzw. Bezugsverjährung (vgl. Art. 128 BdBSt und Art. 121 DBG). Intertemporalrechtlich gilt, dass mit der Aufhebung des Bundesratsbeschlusses per 31. Dezember 1994, die direkten Bundessteuern ab der Steuerperiode 1995/96, vorbehältlich vorab der Sonderregelung gemäss Art. 206 DBG, nach den neuen bundesgesetzlichen Regeln zu veranlagten sind, während auf frühere Steuerperioden betreffende Einschätzungen weiterhin die bisherigen materiellrechtlichen Bestimmungen anwendbar bleiben; in verfahrensrechtlicher Hinsicht sind dagegen allein die bundesgesetzlichen Vorschriften massgebend (vgl. *Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann*, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, Ziff. 3 zu Art. 201; *Klaus A. Vallender*, N 1 f. zu Art. 201 in *Martin Zweifel/Peter Athanas*, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Basel/Genf/München 2000). Sowohl die den Untergang der Steuerforderung bewirkende Anspruchsverjährung (Art. 128 BdBSt) als auch die der Geltendmachung des Steuerbetrags entgegenstehende Bezugsverjährung (Art. 121 DBG) sind dem materiellen Steuerrecht zuzuordnen (BGE 126 II 1 E. 2a S. 3; vgl. *Ernst Blumenstein/Peter Locher*, a.a.O., S. 284; *Attilio R. Gadola*, Verjährung und Verwirkung im öffentlichen Recht in *AJP* 1995, S. 47/55; *Markus Binder*, Die Verjährung im schweizerischen Steuerrecht, Diss., Zürich 1985, S. 297 ff.). Die Frage, ob die gegen den Beschwerdeführer geltend gemachte, noch offene Steuerforderung der Periode 1981/82 durchgesetzt werden kann, bestimmt sich demnach nach der Anspruchsverjährungsvorschrift des Bundesratsbeschlusses (vgl. Art. 128 BdBSt).

b) Nach Art. 128 BdBSt verjähren Steuerforderungen in fünf Jahren. Die Verjährung beginnt mit der Fälligkeit der Forderung. Ihr Lauf wird durch jede Einforderungshandlung unterbrochen; er ruht, solange der Steuerpflichtige in der Schweiz nicht betrieben werden kann.

Allgemeine Fälligkeitstermine für die direkte Bundessteuer 1981/82 waren gemäss Anordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements der 1. März 1982 bzw. der 1. März 1983 (Art. 128 in Verbindung mit Art. 114 BdBSt; Verordnung vom 20. März 1981 über Fälligkeit und Verzinsung der Wehrsteuer der 21. Periode in AS 1981, 239 f.). Als diesen Fristenlauf unterbrechende Einforderungshandlungen gelten nach der Rechtsprechung nicht nur die eigentlichen Steuerbezugshandlungen, sondern alle auf Feststellung des Steueranspruchs gerichteten Amtshandlungen, die dem Steuerpflichtigen zur Kenntnis gebracht werden; ausreichend sind auch blosses Aufforderungen oder sonstige Schreiben, welche auf die Fortführung des Veranlagungsverfahrens gerichtet sind (BGE 112 Ib 88 E. 2b S. 93; 97 I 167 E. 5 S. 176; ASA 59, 250 E. 4d S. 256; vgl. die Beispiele aus der Rechtsprechung auch bei *Ernst Känzig/Urs R. Behnisch*, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2. Auflage, Basel 1992, N 9 f. zu Art. 128). Nebst der Eröffnung der ermessensweise vorgenommenen Veranlagung der direkten Bundessteuer 1981/82 mit Wehrsteuerrechnung vom 25. Juli 1983 sowie dem Entscheid der Eidgenössischen Erlasskommission für die direkte Bundessteuer vom 30. April 1991 betreffend Erlassverweigerung wurde der Lauf

der Verjährung nach den Feststellungen der Vorinstanz vorliegend durch die am 5. Januar 1989, 10. August 1992, 22. Dezember 1993 sowie 14. Mai 1996 ergangenen Zahlungsaufforderungen, die Anhebung der Betreibung am 5. Februar 1998 sowie die Erteilung der definitiven Rechtsöffnung am 10. August 1998 unterbrochen. Die streitige Forderung ist demnach nach der Regelung von Art. 128 BdBSt grundsätzlich nicht verjährt.

c) aa) Anders als Art. 128 BdBSt, welcher lediglich eine relative Anspruchsverjährung statuiert, sieht Art. 121 DBG nebst der relativen auch eine absolute Bezugsverjährung vor. Sowohl der Beschwerdeführer als auch die Vorinstanz sind der Meinung, die absolute Verjährungsfrist nach Art. 121 Abs. 3 DBG sei auch auf dem Bundesratsbeschluss unterliegende Sachverhalte anzuwenden, kommen aber vorliegend, da sie den Beginn des Fristenlaufs unterschiedlich ansetzen, je zu einem unterschiedlichen Ergebnis. Der Beschwerdeführer, welcher den Eintritt der absoluten Verjährung bejaht, verweist insbesondere auf den Entscheid des Bundesgerichts vom 16. Dezember 1997, womit die mit Art. 184 Abs. 2 und Art. 152 Abs. 3 DBG für die administrative Strafverfolgung sowie die Nachsteuererhebung per 1. Januar 1995 eingeführten absoluten Verjährungsfristen als auch auf frühere Steuerperioden anwendbar erkannt wurden und zwar rückwirkend ab der jeweiligen Steuerperiode (vgl. ASA 67, 470 E. 5 S. 476; vgl. auch BGE 119 Ib 311 E. 4 S. 320 ff.). Mit Entscheid vom 10. August 1998 bekräftigte das Bundesgericht, es könne offen bleiben, ob die gemäss Bundesratsbeschluss für die Einleitung des Hinterziehungsverfahrens geltende Verjährungsregelung lückenhaft sei. Im Abgabestrafrecht sei, soweit dies übergangsrechtlich nicht ausdrücklich ausgeschlossen werde, praxisgemäss intertemporalrechtlich der im Strafrecht allgemein geltende Grundsatz der *lex mitior* beachtlich (vgl. Art. 2 Abs. 2 des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 [StGB; SR 311.0]), welcher auch im Bereich der Verjährung gelte (vgl. Art. 337 StGB). Da Art. 184 Abs. 2 DBG anders als die altrechtliche Regelung eine absolute Verjährungsfrist vorsehe, erweise sich diese Bestimmung als die mildere und könne demnach rückwirkend unmittelbar auch auf im Übrigen dem Bundesratsbeschluss unterliegende Verhältnisse angewendet werden (StE B 110 [1999] Nr. 9; vgl. auch ASA 67, 400 E. 3 S. 407). Die allgemein für neu eingeführte Verjährungsbestimmungen entwickelte Regel, wonach die Frist nicht vor dem Zeitpunkt zu laufen beginnt, in dem die massgebende Norm in Kraft tritt (BGE 111 II 186 E. 7 S. 192; BGE 82 I 53 E. 3 S. 58), greift somit diesfalls nicht.

bb) Vorliegend streitig ist indessen nicht die Verjährungsfrage im Nachsteuer- und Abgabestrafrecht. Zu beurteilen ist vielmehr die absolute Verjährung einer im ordentlichen Veranlagungsverfahren gemäss Bundesratsbeschluss festgelegten Steuerforderung. Dies schliesst eine Lösung über den im Strafrecht massgebenden intertemporalrechtlichen Grundsatz der *lex mitior* zum Vornherein aus.

Mit Entscheid vom 26. November 1999 (BGE 126 II 1 E. 3 S. 5 f., mit Hinweisen) hat das Bundesgericht an der bisherigen Praxis festgehalten, wonach im Bereich der einfachen Steuerforderungen das Fehlen einer ausdrücklichen Bestimmung zur absoluten Verjährung im Bundesratsbeschluss nicht als Lücke, sondern als qualifi-

ziertes Schweigen aufzufassen ist. Es räumte indessen ein, dass stossend wäre, wenn unter dem neuen Recht entstandene, jüngere Steuerforderungen durch Eintritt der absoluten Verjährung gemäss Art. 121 DBG untergingen, während für altrechtliche Abgabeforderungen die relative Verjährungsfrist weiterliefe. Diesfalls wäre demnach denkbar, eine Lücke zu bejahen und in Anlehnung an Art. 121 DBG auch für altrechtliche Forderungen eine absolute Verjährung vorzusehen (vgl. BGE 116 Ia 461 E. 2 S. 464; 112 Ia 260 E. 5 S. 263; 108 Ib 150 E. 4a S. 151; *Max Imboden/René A. Rhinow*, a.a.O., Nr. 34 B III; *Attilio R. Gadola*, a.a.O., S. 49). Praxisgemäss könnte die neue Verjährungsfrist indessen nicht vor dem Zeitpunkt zu laufen beginnen, in dem die neue, der Lückenfüllung zugrundegelegte gesetzliche Regelung in Kraft getreten ist (vgl. BGE 111 II 186 E. 7 S. 192; RDAF 1995 I 46 114 E. 3; RDAF 1998 2 179 E. 7, mit Hinweisen; *Max Imboden/René A. Rhinow*, a.a.O., Nr. 15 III d). Würde diese Lösung zugelassen, liefe die absolute Verjährungsfrist somit auch für altrechtliche Steuerforderungen frühestens ab 1. Januar 1995 bis, bei einer zehnjährigen Dauer, zum 31. Dezember 2004, allenfalls wären aber auch noch die Fristen der Veranlagungsverjährung zu beachten (vgl. Art. 98 BdBSt sowie Art. 120 DBG). Wie im Einzelnen zu verfahren wäre, braucht vorliegend indessen nicht entschieden zu werden, zumal der gegen den Beschwerdeführer noch offene Betrag der direkten Bundessteuer 1981/82 jedenfalls noch nicht infolge Eintritts der absoluten Verjährung untergegangen wäre.

4. Der vorinstanzliche Entscheid ist nach dem Gesagten bundesrechtlich nicht zu beanstanden. Entsprechend erweist sich die Verwaltungsgerichtsbeschwerde als unbegründet und ist abzuweisen.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die bundesgerichtlichen Kosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und Art. 153a OG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 159 OG).

Demgemäss wird erkannt:

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.