

Steuerperiode und Privatkonkurs

Entscheid des Kantonsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 17. Juni 2009

Damit Steuern fällig werden und mittels Verfügung geltend gemacht werden können, muss die Bemessungsperiode abgeschlossen sein. Die Fälligkeit allein lässt noch keine Steuerforderung entstehen, auch nicht eine Konkursöffnung. Das geltende, vom Grundsatz der Einheit von Bemessungs- und Steuerperiode ausgehende System verbietet es, eine Art Zwischenveranlagung vorzunehmen und die Steuerperiode ausserhalb einer gesetzlichen Grundlage aufzuteilen in einen Zeitraum vor und nach der Konkursöffnung.

Sachverhalt:

A. Am 16. Juni 2006 wurde über X. der Privatkonkurs eröffnet.

Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) erliess mit Datum vom 23. August 2007 gegenüber X. die definitive Steuerveranlagung der Staatssteuer für das Jahr 2006. Für die Zeit vom 1. Januar 2006 bis zum 31. Dezember 2006 wurde ein Einkommen von Fr. 60'588.– besteuert.

Der Steuerpflichtige erhob gegen diese Verfügung am 30. August 2007 Einsprache und machte im Wesentlichen geltend, die Steuern seien nur für die Zeit nach dem Konkurs geschuldet.

Mit Einspracheentscheid vom 7. Januar 2008 lehnte die Steuerverwaltung die Einsprache ab und erläuterte, dass es für eine durch den Konkurs ausgelöste «Zwischenveranlagung» keine gesetzliche Grundlage gebe.

Mit Rekurs vom 4. Februar 2008 gelangte X. an das Steuergericht. Er machte wiederum geltend, die Steuern seien nur für die Zeit nach dem Konkurs geschuldet. Diese Zeitspanne sei neu zu veranlagern. Die Steuern für die Zeit vom 1. Januar bis zum 16. Juni 2006 seien zu erlassen.

Das Steuergericht hiess den Rekurs mit Entscheid vom 27. Juni 2008 gut und wies die Steuerverwaltung an, den Steuerpflichtigen neu zu veranlagern. Nur die Zeit nach der Konkursöffnung, d.h. ab dem 17. Juni 2006, seien dem Steuerpflichtigen pro rata persönlich in Rechnung zu stellen.

B. Gegen diesen Entscheid erhob die Steuerverwaltung am 15. Oktober 2008 beim Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), Beschwerde. Die Steuerforderung entstehe am Ende der Steuer-

periode, welche im System der Gegenwartsbesteuerung nicht in mehrere Abschnitte aufgeteilt werden könne. Deshalb bestehe die Steuerforderung für die gesamte Steuerperiode 2006.

C. X. liess sich mit Schreiben vom 14. November 2008 vernehmen und beantragte die Abweisung der Beschwerde. Bisher sei der Konkurs in der ganzen Schweiz wie der Todesfall abgewickelt worden. Es werde ein Schlussstrich gezogen und neu angefangen. Der Insolvent sei dann gesamtschweizerisch geschützt und unterliege dem Bundesgesetz über das Schuldbetreibungs- und Konkursrecht (SchKG) vom 11. April 1889/16. Dezember 1994. Die Steuerverwaltung dürfe sich nicht über die anderen Gläubiger stellen. Es gehe nicht an, dass der Insolvent direkt nach dem Konkurs mehrere tausend Franken Steuern nachzahlen müsse.

Das Steuergericht liess sich am 15. Dezember 2008 mit dem Antrag auf Abweisung der Beschwerde vernehmen. Es bestünden weder im kantonalen noch im Bundesrecht klare gesetzliche Vorschriften hinsichtlich des Privatkonkurses. Die Steuerforderung entstehe entgegen der Auffassung der Steuerverwaltung bereits zu Beginn der Steuerperiode. Da sämtliche Schuldverpflichtungen bei Konkurseröffnung fällig würden (Art. 280 Abs. 1 SchKG), könne der Fiskus im Falle des Privatkonkurses Anspruch auf die Steuern ab dem 1. Januar des laufenden Jahres bis zum Konkursdatum erheben. Das kantonale Recht kenne den Begriff der Zwischenveranlagung zwar nicht mehr. Die «blinde» Anwendung des kantonalen Rechts führe aber zu stossenden Ergebnissen. Um dies zu vermeiden, müsse dem Sinn und Zweck des höherrangigen SchKG als Bundesgesetz und den Grundsätzen des Steuerrechts gefolgt werden.

D. Mit verfahrensleitender Verfügung vom 19. Januar 2009 wurde angeordnet, dass die Nr. 810 08 359 (Staatssteuer 2006) und Nr. 810 08 360 (Bundessteuer 2006) zusammen behandelt würden.

Erwägungen:

1. Die formellen Voraussetzungen (taugliches Anfechtungsobjekt, Einhaltung der Form und Frist, örtliche, sachliche und funktionelle Zuständigkeit des angerufenen Gerichts und insbesondere Beschwerdelegitimation [§ 131 Abs. 2 lit. c des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern [StG] vom 7. Februar 1974]) sind erfüllt, sodass auf die Beschwerde einzutreten ist.

2. Dem Anfechtungsobjekt liegt die Veranlagungsverfügung für die Staatssteuern des Jahres 2006 vom 23. Oktober 2007 zugrunde. Im vorliegenden Verfahren wird daher überprüft, ob diese Veranlagung korrekt durchgeführt worden ist.

Strittig ist die Behandlung von Steuerforderungen im Falle des Privatkonkurses des Steuerpflichtigen und dies im vorliegenden Verfahren einzig in Bezug auf das

Veranlagungsverfahren. Es stellt sich in diesem Zusammenhang insbesondere die Frage, ob der Privatkonkurs im Steuerrecht eine unterjährige Steuerperiode provoziert.

3.1 Primär ist entscheidend, dass im Kanton Basel-Landschaft seit dem 1. Januar 2001 für die Staatssteuer die Postnumerando-Besteuerung mit Gegenwartsbemessung gilt (§ 87 Abs. 2 StG).

Bei der Postnumerando-Besteuerung werden die Steuern für Vermögen und Einkommen für jede Steuerperiode festgesetzt und erhoben (§ 87 Abs. 2 StG). Als Steuerperiode gilt dabei das Kalenderjahr (§ 87 Abs. 2 StG). Die Veranlagung wird für jede Steuerperiode vorgenommen (§ 87 Abs. 1 StG).

3.2 Da im System der Postnumerando-Besteuerung infolge der Identität von Steuerobjekt und Bemessungsgrundlage ein Auseinanderklaffen von effektivem und besteuertem Einkommen nicht mehr möglich und die Steuergerechtigkeit in jeder nur denkbaren Situation gewährleistet ist, sind die Bestimmungen über die Zwischenveranlagung unnötig (vgl. Oliver E. R. Triebold, Zwischenveranlagung und Rechtsgleichheit im schweizerischen Steuerrecht, dargestellt anhand der Steuergesetze des Bundes und des Kantons Aargau, Basel 1993, S. 42 und S. 165). Mit anderen Worten ist die Steuer stets auf dem tatsächlich geflossenen Einkommen zu entrichten, weshalb sich Anpassungen an veränderte Verhältnisse durch Zwischenveranlagung erübrigen (Roger M. Cadosch, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 2008, S. 94; vgl. auch Walter Jakob, in: Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], 2. Auflage, Basel 2002, N 3 zu Art. 64 und Walter Jakob, in: Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG] Art. 83-222, Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], 2. Auflage, Basel 2008, N 3 zu Art. 208). Das Institut der Zwischenveranlagung ist unzweifelhaft ein Korrekturinstrument mit Gültigkeit im System der Praenumerando-Besteuerung. Bei der Postnumerando-Besteuerung existiert sie dagegen systembedingt nicht. Diese Tatsache ist in der Literatur unbestritten. Triebold betont denn auch, dass überspitzt formuliert die idealste Lösung der Zwischenveranlagungsproblematik die Wahl eines System sei, welches ohne Zwischenveranlagung auskomme (Triebold, a.a.O., S. 165). Dies ist im Kanton Basel-Landschaft mit der Umstellung auf die Postnumerando-Besteuerung geschehen.

4.1 Es ist im geltenden System somit vom Grundsatz der Einheit von Bemessungs- und Steuerperiode auszugehen. Während des Laufes der Steuerperiode kann die Steuerpflicht mit dem Tod oder dem Wegzug aus der Schweiz oder mit dem Wegfall der in der Schweiz steuerbaren Werte enden (§ 11 Abs. 2 StG). Eine andere Ursache für eine unterjährige Steuerpflicht ist im StG nicht vorgesehen.

4.2 In diesem Zusammenhang ist auch darauf zu verweisen, dass im Hinblick auf die Realisierung des Wechsels von der Praenumerando-Besteuerung mit Vergangenheitsbemessung zur Postnumerando-Besteuerung mit Gegenwartsbemessung in den meisten bzw. heute in allen Kantonen auch das Bundesgesetz über die Harmonisie-

zung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 geändert wurde. Die Anpassungen erfolgten im Rahmen des Verfassungsauftrags zur Harmonisierung der direkten Steuern, welcher auch das System der zeitlichen Bemessung umfasst (vgl. dazu auch Botschaft 24. Mai 2000, in: Bundesblatt [BBl] 2000, S. 3900). So wurde in Art. 68 StHG auch im Zusammenhang mit dem Wohnsitzwechsel der Grundsatz, wonach die Steuerpflicht für die ganze Steuerperiode integral bestehen bleibt und nicht pro rata temporis aufgeteilt wird, verwirklicht (vgl. Dieter Weber, in: Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], 2. Auflage, Basel 2002, N 4 zu Art. 68).

4.3 Es besteht somit hinsichtlich der Veranlagungstechnik eine klare gesetzliche kantonale und bundesrechtliche Grundlage, welche keiner Auslegung bedarf und eine solche auch nicht zulässt. Damit erübrigt sich auch die Auslegung des Art. 17 StHG (vgl. dazu auch Duss/Schär, welche davon ausgehen, dass die Auslegung des Art. 17 StHG infolge des Systemwechsels an praktischer Bedeutung verloren hat, Marco Duss/Daniel Schär, in: Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], 2. Auflage, Basel 2002, N 9 zu Art. 17). Den entsprechenden Ausführungen des Steuergerichts im Zusammenhang mit der Auslegung der fraglichen Bestimmungen kann daher nicht gefolgt werden.

5.1 Das Steuergericht dagegen ging in seinem Entscheid dem Sinne nach davon aus, dass es sich bei § 11 Abs. 2 StG und Art. 8 Abs. 2 DBG um auslegungsbedürftige Bestimmungen handle und suchte mit seinem Entscheid – wie im Rahmen der Vernehmlassung ausgeführt – eine Lösung, um dem SchKG zum Durchbruch zu verhelfen. Dies vor dem Hintergrund, dass es im SchKG eine nicht weiter auslegungsbedürftige Regelung in Art. 208 Abs. 1 SchKG gebe und die Regelungen des kantonalen Steuerrechts die Durchsetzung des SchKG vereiteln würden. Mit einer unterjährigen Veranlagung im Falle des Privatkonkurses werde dem verfassungsrechtlichen Gebot gemäss Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) vom 18. April 1999, wonach die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu erfolgen habe, Rechnung getragen. Ausserdem werde dem Sinn und Zweck des SchKG, nämlich im Konkursfall alle bis zum Konkursdatum aufgelaufenen Schulden mit der Konkurseröffnung fällig werden zu lassen, gefolgt (vgl. Vernehmlassung des Steuergerichts S. 5). In der Folge wird auf die einzelnen Punkte eingegangen.

5.2 Gemäss Art. 127 Abs. 2 BV sind, soweit es die Art der Steuer zulässt, bei der Ausgestaltung der Steuern insbesondere die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten. Der Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zielt auf die «vertikale» Steuergerechtigkeit. Der Gesetzgeber besitzt in diesem Bereich einen beträchtlichen Gestaltungsspielraum (vgl. Giovanni Biaggini, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Kommentar, Zürich 2007, N 12 zu Art. 127).

Als Massstab für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit werden im Rahmen der Einkommenssteuern bis heute vorwiegend die Höhe der von aussen netto zufließenden Einkünfte bzw. Nettoerträge angesehen. Idealerweise werden dabei sämtliche Faktoren, welche die Leistungsfähigkeit erhöhen, aber auch alle, welche sie verringern, berücksichtigt. Eine Schranke setzt das Leistungsfähigkeitsprinzip der Besteuerung namentlich dort, wo besteuert würde, ohne dass wirtschaftliche Leistungsfähigkeit vorliegt oder wo die Besteuerung die vorhandene Leistungsfähigkeit geradezu zerstören würde. In Extremfällen gewährt daher das Leistungsfähigkeitsprinzip Schutz vor exzessiver Besteuerung (vgl. Bernhard Ehrenzeller et Al., Die Schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, 2. Auflage, Zürich/St. Gallen 2008, N 19 und N 21 zu Art. 127). Das Bundesgericht hat erkannt, dass die Bestimmung der Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge in der kantonalen Einkommenssteuer Sache der Kantone ist (Art. 42quinquies Abs. 2 aBV). Sie sind insoweit nur durch die genannten verfassungsrechtlichen Grundsätze eingeschränkt. Dem kantonalen Gesetzgeber steht in deren Konkretisierung eine erhebliche Freiheit zu. Bei der Ausgestaltung eines Steuersystems sind politische Wertungen erforderlich und unterschiedliche sozial- und finanzpolitische Ansichten möglich und zulässig. (...) Verfassungsrechtlich kann nach Ansicht des Bundesgerichts einzig verlangt werden, dass niemand durch eine staatliche Abgabeforderung effektiv in seinem Recht auf Existenzsicherung verletzt wird. Es ist dem Gesetzgeber überlassen, auf welche Weise er dieser Vorgabe genügen will. Er kann dies generell durch die Festlegung des Steuertarifs oder von Steuerfreibeträgen und Abzügen erreichen, oder im Einzelfall mittels Gewährung von Steuererlass in Fällen von Bedürftigkeit. Schliesslich wird in der Regel die Sicherung des existenznotwendigen Bedarfs bereits durch das Betreibungsrecht erfüllt: Auch für staatliche Steuerforderungen gilt die Pfändungsbeschränkung gemäss Art. 93 SchKG. Wenn der Steuerpflichtige die veranlagte Steuer infolge Bedürftigkeit nicht bezahlt und deswegen vom Staat betrieben wird, schützt ihn das Betreibungsrecht davor, dass zugunsten der staatlichen Steuerforderung in seinen Notbedarf eingegriffen wird. Damit ist dem Verfassungsrecht Genüge getan, indem der Pflichtige im Ergebnis die Steuerforderung nicht begleichen muss, soweit er dadurch diejenigen Mittel angreifen müsste, die zur Existenzsicherung unabdingbar sind (BGE 122 I 105 E. 3 a und b).

Die obigen Erwägungen zeigen, dass sich aus der Verfassungsbestimmung über den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit kein Grund für eine unterjährige Steuerperiode ableiten lässt.

5.3 Gemäss Art. 208 Abs. 1 SchKG bewirkt die Konkursöffnung gegenüber der Konkursmasse die Fälligkeit sämtlicher Schuldverpflichtungen des Schuldners mit Ausnahme derjenigen, die durch seine Grundstücke pfandrechtlich gedeckt sind.

Die Regeln über die Fälligkeit klären, ab wann der Gläubiger die Erfüllung seiner Forderung fordern darf. Die Fälligkeit bildet eine unmittelbare materielle Voraussetzung des Steuerbezugs. Der Steuerbezug bildet das letzte Stadium des steuerrechtlichen Verfahrens und bezweckt die Verwirklichung einer dem Gemeinwesen zustehenden Steuerforderung (Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, Zürich 2002, S. 483).

Dagegen hat die Steuerveranlagung – um die es vorliegend geht – zunächst rein dokumentarische Auswirkungen. Es wird dadurch festgestellt, dass eine Steuerforderung in bestimmtem Bestand und Umfang vom steuerfordernden Gemeinwesen beansprucht wird. Die Steuerveranlagung kann entweder nach endgültiger Feststellung durch die Steuerjustiz oder unbenutztem Ablauf von Rechtsmittelfristen vollstreckt werden und bildet als solche einen sog. Bezugstitel, welcher eine formelle Voraussetzung des Steuerbezugs bildet (vgl. dazu Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 391, S. 393 f., S. 484).

Das Kantonsgericht vertritt die Auffassung, dass – damit die Steuern fällig werden und mittels Verfügung geltend gemacht werden können – die Bemessungsperiode, welche die Grundlage für die Steuerrechnung bildet, abgeschlossen sein muss (gleicher Meinung: vgl. Ratschlag vom 12. Mai 1998 zum Gesetz über die direkten Steuern zu Handen des Grossen Rates des Kantons Basel-Stadt, Nr. 8825, S. 44). Die Fälligkeit lässt dagegen – wie die Eidgenössische Steuerverwaltung zu Recht ausführt – keine Forderungen neu entstehen. Das wird – soweit ersichtlich – auch durch die Vorinstanz nicht geltend gemacht.

Da die Bestimmung des Art. 208 Abs. 1 SchKG inhaltlich mit § 135 Abs. 5 lit. d StG und Art. 161 Abs. 4 lit. d DBG übereinstimmt, welche festlegen, dass die Steuer in jedem Falle mit der Eröffnung des Konkurses fällig werden, kann – ganz abgesehen vom Inhalt – auch nicht mit der derogatorischen Kraft von Bundeserlassen argumentiert werden.

5.4 Schliesslich stellt sich die Frage, ob der Sinn und Zweck eines Privatkonkurses durch die Bestimmungen des Steuerrechts vereitelt wird: Ganz grundsätzlich ändert die Konkursöffnung aber nichts an der persönlichen Haftung des Schuldners; doch können ihn seine Gläubiger nicht mehr beliebig belangen. Die Generalexekution verlangt, dass sämtliche zur Zeit der Konkursöffnung vorhandenen Gläubiger gleichzeitig und – unter Vorbehalt zivil- und konkursrechtlicher Privilegien – gleichmässig befriedigt werden. Für individuelle Rechtsfolgen ist daneben kein Platz. Darum schliesst das Gesetz gleichzeitige Spezialexécutionen gegen den Konkursiten grundsätzlich aus. Alle gegen ihn schon hängigen Betreibungen werden durch die Konkursöffnung aufgehoben, und neue Betreibungen für Forderungen, die vor der Konkursöffnung entstanden sind, dürfen während der Dauer des Konkurses gegen ihn nicht angehoben werden. Vom Betreibungsverbot sind aber nur Betreibungen für Forderungen betroffen, die vor der Konkursöffnung begründet worden sind (vgl. Kurt Amonn/Fridolin Walther, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, Bern 2008, 8. Auflage, S. 375). Auch nach Blumenstein/Locher hat die Konkursöffnung keinen Einfluss auf die Steuerpflicht. Der Konkurs führt keine Änderung der materiellrechtlichen Stellung des Schuldners in seinen wirtschaftlichen Verhältnissen herbei, soweit diese für die Besteuerung in Betracht fallen (Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 496). Es zeigt sich damit, dass das Steuerrecht den Sinn und Zweck des Privatkonkurses nicht vereitelt.

Zutreffend ist bei diesem Resultat aber, dass bei einem Privatkonkurs gestützt auf die geltenden gesetzlichen Bestimmungen der Schlussstrich unter die finanzielle Vergangenheit nicht vollständig gezogen wird, weil relativ bald nach der Insolvenzerklärung die Einkommenssteuern auf dem ganzen Jahreseinkommen anfallen (vgl. dazu auch Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 6. Dezember 1999, in: BStPra XV, 2000, S. 160). Wollte man an diesem Resultat etwas ändern, müsste dies – wie in Basel-Stadt mit der Bestimmung in § 44 zweiter Satz des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 – durch eine Änderung des Steuergesetzes realisiert werden. Damit ist auch gesagt, dass sich aus der Praxis anderer Kantone mit ähnlichen gesetzlichen Bestimmungen für den vorliegenden Fall nichts ableiten lässt.

6. Es kann daher festgehalten werden, dass die Steuerverwaltung ihrer Veranlagung vom 23. August 2007 zu Recht das Einkommen des ganzen Jahres 2006 zu Grunde gelegt hat.

Demgemäss wird erkannt:

1. In Gutheissung der Beschwerde wird der Entscheid des Steuer- und Enteignungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft (Abteilung Steuergericht) vom 27. Juni 2008 aufgehoben und die definitive Steuerveranlagung 2006 der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft vom 23. August 2007 geschützt.
2. ...
3. ...