Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.299/2002 /kil

Urteil vom 3. November 2003
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Hungerbühler, Müller,
Bundesrichterin Yersin, Bundesrichter Merkli,
Gerichtsschreiber Häberli.

Parteien
A. und B._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch CONVISA AG, Herrengasse 14, Postfach 147, 6431 Schwyz,

gegen

Steuerkommission des Kantons Schwyz, Bahnhofstrasse 15, 6430 Schwyz,
Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz, Kammer II, Kollegiumstrasse 28, 6431 Schwyz.

Gegenstand
Art. 9 BV (Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 1989/90, 1991/92 und 1993/94),

Staatsrechtliche Beschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz, Kammer II, vom 7. November 2002.

Sachverhalt:
A.
A. und B._____ wurden am 15. Mai 2000 für die Steuerperioden 1989/90, 1991/92 und 1993/94 veranlagt, worauf sie mit Einsprache die Verjährung sowohl der direkten Bundessteuer als auch der Kantons- und Gemeindesteuern geltend machten und die Rückerstattung der bereits bezahlten Steuerbeträge verlangten. Die Kantonale Steuerkommission Schwyz/Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer Schwyz hiess die Einsprache am 18. Februar 2002 teilweise gut: Sie hob die Veranlagungsverfügungen betreffend die direkte Bundessteuer der Steuerjahre 1989 bis 1994 auf, wies die Einsprache jedoch ab, soweit sie kantonale Steuern der gleichen Perioden betraf; hinsichtlich einer allfälligen Rückerstattung der bereits provisorisch bezahlten Steuern trat sie nicht auf die Einsprache ein. Diesen Entscheid schützte das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz auf Beschwerde hin (Entscheid vom 7. November 2002).
B.
Am 17. Dezember 2002 haben A. und B._____ beim Bundesgericht staatsrechtliche Beschwerde eingereicht mit dem Antrag, den angefochtenen Entscheid aufzuheben, soweit er die Verjährung der Kantonssteuern 1989 bis 1994 verneine. Sie rügen eine Verletzung des Willkürverbots (Art. 9 BV).

Die Kantonale Steuerkommission und das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz schliessen auf Abweisung der Beschwerde.
C.
Mit Verfügung vom 23. Dezember 2002 wies der Präsident der II. öffentlichrechtlichen Abteilung des Bundesgerichts das gestellte Gesuch um Gewährung der aufschiebenden Wirkung ab.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.
Vorliegend wird ein letztinstanzlicher kantonaler Einschätzungsentscheid betreffend Kantonssteuern angefochten, welcher zusammen mit den definitiven Steuerrechnungen vom 14. Juni 2000 einen mit staatsrechtlicher Beschwerde anfechtbaren Endentscheid bildet (Art.86 Abs.1 und Art.87 OG; BGE 108 Ia 286 E. 2b S. 287). Da er sich auf öffentliches kantonales Recht stützt und Steuerperioden betrifft, die noch nicht unter das Bundesgesetz über die Steuerharmonisierung fallen, steht im Bund kein anderes Rechtsmittel offen (Art. 84 Abs. 2 OG; BGE 128 II 56; 123 II 588). Als Steuerpflichtige sind die Beschwerdeführer zur staatsrechtlichen Beschwerde legitimiert (vgl. Art. 88 OG).
2.
Das alte Steuergesetz des Kantons Schwyz vom 28. Oktober 1958 (aStG/SZ) regelt zwar die Einleitungs- und die Bezugsverjährung, nicht aber die Veranlagungsverjährung: Das Recht, die Veranlagung einzuleiten, erlischt für periodische Steuern fünf Jahre nach Ablauf der Veranlagungsperiode (§ 82 Abs. 2), und die veranlagte Steuerforderung verjährt fünf Jahre nach Rechtskraft der Steuereinschätzung (§ 101 Abs. 1). Wie lange die Steuerbehörden Zeit haben, ein eingeleitetes Veranlagungsverfahren zum Abschluss zu bringen, ergibt sich aus dem Gesetzestext nicht.
2.1 Das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz geht im angefochtenen Entscheid davon aus, dass insoweit ein qualifiziertes Schweigen des Gesetzgebers vorliege; im alten Steuergesetz stehe darum nichts von einer Veranlagungsverjährung, weil es eine solche unter dessen Herrschaft - anders als unter dem neuen Steuergesetz vom 9. Februar 2000 (§ 139) - nicht gebe. Die Beschwerdeführer betrachten diese Auslegung als willkürlich: Der Gesetzgeber habe die zeitliche Begrenzung des Steueranspruchs nicht vollständig geregelt, weshalb eine Lücke vorliege, die zwingend geschlossen werden müsse.
2.2 Das Institut der Verjährung gilt als allgemeiner Rechtsgrundsatz des schweizerischen Verwaltungsrechts, weshalb öffentlichrechtliche Ansprüche selbst beim Fehlen einer ausdrücklichen Gesetzesbestimmung der Verjährung oder Verwirkung unterliegen (BGE 125 V 396 E. 3a S. 399, mit Hinweisen). Fehlen Vorschriften zur Verjährung, so hält sich der Richter vorab an die Regeln, die der Gesetzgeber im öffentlichen Recht für verwandte Tatbestände aufgestellt hat; mangels entsprechender Regelungen sind die allgemeinen (zivilrechtlichen) Grundsätze über die Verjährung heranzuziehen, wonach für einmalige Leistungen eine zehnjährige, für periodische eine fünfjährige Frist gilt (BGE 112 Ia 260 E. 5e S. 267). In Anwendung dieser Grundsätze hat das Bundesgericht wiederholt festgehalten, die - wie hier vom Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz - von verschiedenen kantonalen Behörden vertretene Auffassung, nicht rechtskräftig festgestellte Steueransprüche seien der Verjährung entzogen, verstosse gegen das Willkürverbot. Verfassungswidrig sind sowohl Regelungen, welche einzig die Bezugsverjährung regeln (so das St. Galler Steuergesetz vom 17. April 1944; BGE 94 I 513 E. 1 S. 517), als auch solche, die zusätzlich noch die Einleitungsverjährung
kennen. So war das Tessiner Steuergesetz lückenhaft, weil es nur eine Verjährungsfrist für die Verfahrenseinleitung sowie für den Bezug des verfügten Steuerbetrags vorsah, aber die zulässige Dauer des eingeleiteten Veranlagungsverfahrens nicht begrenzte; die Weigerung der kantonalen Behörden, diese Lücke mittels einer Veranlagungsverjährung zu schliessen, stellte einen Verstoss gegen Art. 4 aBV bzw. Art. 9 BV dar. Das Bundesgericht hielt fest, es sei willkürlich, die Steueransprüche nach rechtzeitiger Einleitung des Veranlagungsverfahrens bis zu dessen rechtskräftigem Abschluss jeder Verjährung zu entziehen (BGE 101 Ia 19 E. 4b S. 22 f., mit Hinweisen). Gleich entschied es bezüglich des Schaffhauser Steuergesetzes, das ebenfalls das Recht zur Einleitung der Veranlagung befristete und eine fünfjährige, mit der Zustellung der definitiven Veranlagung beginnende Verjährung der Steuerforderung vorsah (Urteil P.1015/1976 vom 16. März 1977, in: ASA 47 S. 223, E. 3, vgl. auch unveröffentlichte E. 1).
2.3 Aus dem Gesagten erhellt, dass es gegen das Willkürverbot verstösst, wenn das Verwaltungsgericht die nicht rechtskräftig festgestellten Steuerforderungen nach rechtzeitiger Einleitung der Veranlagung gemäss § 82 Abs. 2 aStG/SZ gänzlich der Verjährung entzieht. Entgegen der Auffassung des Verwaltungsgerichts ergibt sich weder aus der Praxis zur direkten Bundessteuer noch aus jener zur Verrechnungssteuer etwas anderes.
2.3.1 Die Beschwerdeführer weisen zu Recht darauf hin, dass das Verjährungssystem des alten Schwyzer Steuergesetzes sich nicht mit der Regelung gemäss Bundesratsbeschluss über die Erhebung der direkten Bundessteuer (BdBSt) vergleichen lässt. Während das kantonale Recht erst rechtskräftig festgestellte Steuerforderungen einer (Bezugs-)Verjährung unterstellt, sieht der Bundesratsbeschluss in Form einer sog. Anspruchsverjährung eine wesentlich andere Regelung vor: Gemäss Art. 128 BdBSt in Verbindung mit Art. 114 Abs. 1 BdBSt fängt die (unterbrechbare) fünfjährige Verjährungsfrist am allgemeinen Fälligkeitstermin für die direkte Bun-

dessteuer äutomatischżu laufen an, unabhängig davon, ob bis zu diesem Zeitpunkt bereits eine provisorische Veranlagung oder eine definitive Einschätzung eröffnet worden ist (BGE 112 Ib 88 E. 2a S. 92, mit Hinweisen). Weil die Verjährung von Gesetzes wegen und ohne Rücksicht auf den Abschluss des Einschätzungsverfahrens beginnt, ist der Steuerpflichtige gegen eine unerträgliche Verzögerung der Veranlagung ausreichend geschützt, auch wenn der Anspruch nur einer relativen und nicht auch einer absoluten Verjährung unterliegt (Urteil A.133/1987 vom 29. Oktober 1987, in: ASA 59 S. 256, E. 4c; BGE 112 Ib 92 E.
2a S. 92). Der Umstand, dass der Bundesratsbeschluss neben der fünfjährigen relativen Verjährungsfrist von Art. 128 BdBSt nicht zusätzlich noch eine Regelung der absoluten Verjährung enthält, wird deshalb in ständiger Praxis nicht als Lücke, sondern als qualifiziertes Schweigen verstanden (BGE 126 II 1 E. 3 S. 5 f., mit Hinweisen). Das dargestellte System einer Anspruchsverjährung, bei welcher die relative Verjährungsfrist sowohl für die Veranlagung als auch für den Bezug der Steuer gilt (BGE 126 II 49 E. 2b S. 51), ist offensichtlich ganz anders ausgestaltet als die streitige Regelung des alten Schwyzer Steuergesetzes. Aus dem Fehlen einer absoluten Veranlagungsverjährung im Bundesratsbeschluss über die direkte Bundessteuer lässt sich deshalb nichts zugunsten der Auffassung des Verwaltungsgerichts ableiten (in diesem Sinne bereits BGE 101 Ia 19 E. 4b S. 23, mit Hinweisen).
2.3.2 Gleich verhält es sich mit dem Bundesgesetz vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG; SR 642.21), zu welchem das Verwaltungsgericht eine Parallele zu ziehen versucht. Ein solcher Vergleich ist bereits darum untauglich, weil es sich bei der Verrechnungssteuer primär um eine Sicherungssteuer handelt, welche mit der kantonalen Einkommenssteuer kaum etwas gemein hat; so kennt das Verrechnungssteuergesetz denn auch kein eigentliches Veranlagungsverfahren. Weiter beginnt die fünfjährige Verjährungsfrist von Art. 17 Abs. 1 VStG - gleich wie jene nach Art. 128 BdBSt - von Gesetzes wegen zu laufen (mit Entstehung der Steuerforderung; vgl. Art. 12 VStG). Aus diesem Grund hat das Bundesgericht - analog der Praxis zum Bundesratsbeschluss über die Erhebung der direkten Bundessteuer - das Vorliegen einer Lücke verneint und das Fehlen einer absoluten Verjährungsfrist als qualifiziertes Schweigen des Gesetzgebers betrachtet (BGE 126 II 49 E. 2d S. 53).
2.3.3 Auf einen Vergleich mit den Bundesgesetzen vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) und über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) kann verzichtet werden. Diese beiden Erlasse sehen eine Verjährungsordnung vor, welche sich sowohl von jener des streitigen Schwyzer Steuergesetzes als auch von jener des Bundesratsbeschlusses über die Erhebung der direkten Bundessteuer wesentlich unterscheidet. Anders als die genannten (vgl. die Verwirkungsfristen von Art. 98 BdBSt und § 82 Abs. 2 aStG/SZ) kennen sie keine strikte zeitliche Begrenzung der Verfahrenseinleitung mehr, sondern unterstellen neu die Veranlagung als solche sowohl einer fünfjährigen relativen als auch einer 15-jährigen absoluten Frist (Art. 47 Abs. 1 StHG bzw. Art. 120 Abs. 1 und Abs. 4 DBG).
2.4 Unbeachtlich ist schliesslich der vom Verwaltungsgericht angerufene Bundesgerichtsentscheid 2P.157/1999 vom 18. Januar 2000 i.S. V.: Im fraglichen Urteil hat sich das Bundesgericht gar nicht materiell zur Rechtslage geäussert, sondern lediglich festgehalten, es werde ïn keiner Weise aufgezeigt, dass das Verwaltungsgericht die Verjährungsregeln des kantonalen Steuerrechts willkürlich angewandt habe (E. 2d des zitierten Entscheids). Die dahingehenden Vorbringen des Steuerpflichtigen hatten den Begründungsanforderungen von Art. 90 Abs. 1 lit. b OG (BGE 110 Ia 1 E. 2 S. 3 f.; 119 Ia 197 E. 1d S. 201, mit Hinweisen) nicht genügt, weshalb auf sie nicht näher eingegangen wurde.
3.
3.1 In einer Eventualbegründung hat das Verwaltungsgericht ausgeführt, die streitigen Steuerforderungen wären auch dann nicht verjährt, wenn in Lückenfüllung auf eine Frist von 5 Jahren für die Veranlagungsverjährung zu schliessen wäre. Die Veranlagungsverjährung beginne erst ab dem Zeitpunkt zu laufen, in welchem die Fünfjahresfrist der Einleitungsverjährung ablaufe: Ëin Abstellen des Beginns einer allfälligen Veranlagungsverjährung auf den jeweiligen Zeitpunkt der Einleitung der individuellen Veranlagungsverfahren wäre in Anbetracht der Tatsache, dass es sich beim Steuerverfahren um ein Verfahren der Massenverwaltung handelt, nicht praktikabel und entspricht nicht der Rechtswirklichkeit im Steuerrecht, wo bezüglich Beginn von Verjährungs- und Verwirkungsfristen stets auf (Veranlagungs-/Steuer)Perioden abgestellt wird.Ëine Addition der beiden Fristen führe dazu, dass der Anspruch auf Veranlagung erst zehn Jahre nach Ablauf der jeweiligen Steuerperiode verjähre; nachdem diese Frist vorliegend am 1. Januar 2001 ablaufe, sei die Veranlagung vom 14. Juni 2000 so oder anders rechtzeitig erfolgt.
3.2 Wie die Beschwerdeführer zu Recht vorbringen, verstösst diese Auffassung des Verwaltungsgerichts gegen

das Willkürverbot: Bei der nicht unterbrechbaren Einleitungsverjährung handelt es sich um eine Verwirkungsfrist (vgl. Heinz Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Auflage, Zürich 1985, N. 4 zu Art. 98 BdBSt; Ernst Känzig/ Urs Behnisch, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2. Auflage, Basel 1992, N. 1 f. zu Art. 98 BdBSt), wie § 82 Abs. 2 aStG/SZ durch die Formulierung, das Recht, die Veranlagung einzuleiten, erlischt, deutlich zum Ausdruck bringt. Leitet die Steuerbehörde das Veranlagungsverfahren rechtzeitig ein, so ist die Frist ein für alle Mal gewahrt; es ist unhaltbar, anzunehmen, die Einleitungsverjährung laufe bis zum Erreichen der Fünfjahresgrenze weiter. Das Bundesgericht ist in einem analogen Fall, der allerdings nicht eine periodische Steuer, sondern eine Kapitalgewinnsteuer betraf, davon ausgegangen, dass ab Einleitung des Verfahrens unmittelbar die Veranlagungsverjährung zu laufen beginnt (vgl. Urteil P.1015/1976 vom 16. März 1977, in: ASA 47 S. 218 ff.). Es ist aber auch denkbar, die Veranlagungsverjährung nicht mit dem (individuellen) Zeitpunkt der Verfahrenseinleitung, welche in aller Regel
während der laufenden Veranlagungsperiode erfolgen dürfte, beginnen zu lassen, sondern für die Fristauslösung bei allen Steuerpflichtigen gleichermassen auf den Ablauf der zweijährigen Veranlagungsperiode abzustellen (§ 7 Abs. 1 aStG/SZ). Weil die Verwirkungsfrist für die Einleitung des Verfahrens in den allermeisten Fällen gewahrt werden wird, bevor sie überhaupt zu laufen begonnen hat, würde es durch eine derartige Lückenfüllung nur ausnahmsweise zur (etwas seltsamen) Konstellation kommen, in welcher die Veranlagungsverjährung (Verjährungsfrist) parallel zur Einleitungsverjährung (Verwirkungsfrist) läuft, die ebenfalls mit Ablauf der Veranlagungsperiode beginnt.
3.3 Das Verwaltungsgericht hat die Frage, wie lange die Frist für die Veranlagungsverjährung anzusetzen wäre, offen gelassen. Aus prozessökonomischen Gründen ist an dieser Stelle dennoch bereits festzuhalten, dass bei den vorliegenden Gegebenheiten - wie die Beschwerdeführer richtig annehmen - eine Dauer von zehn Jahren nicht in Frage kommt. Sowohl Verfahrenseinleitung als auch Steuerbezug sind auf fünf Jahre befristet. Es liegt nahe, zur Lückenfüllung betreffend Veranlagungsverjährung auf die Regelung dieser beiden Verjährungsfristen zurückzugreifen (vgl. oben E. 2.2; vgl. auch Urteil P.1015/1976, in: ASA 47 S. 223 f., E. 3). Im Übrigen würde auch eine analoge Anwendung der allgemeinen Verjährungsregeln des Zivilrechts zu keinem anderen Ergebnis führen, sieht doch Art. 128 Ziff. 1 OR für periodische Leistungen eine Verjährungsfrist von fünf Jahren vor. Zu beachten ist sodann, dass § 85 aStG/SZ einerseits eine Verwirkungsfrist von 6 Jahren für die Einleitung des Nachsteuerverfahrens (Abs. 1) und andererseits eine solche von 10 Jahren für die Festsetzung der Nachsteuer (Abs. 3) vorsieht. Mithin sind auch der Nachforderung von Steuern, welche auf im ordentlichen Verfahren nicht deklarierten Einkommensbestandteilen geschuldet sind,
zeitlich relativ enge Grenzen gesetzt. Dieser Umstand spricht klar für eine kurze Frist für die Veranlagungsverjährung und lässt sogar die Frage nach einer allfälligen absoluten Verjährungsfrist im ordentlichen Verfahren auftauchen.
3.4 Das Verwaltungsgericht wird nach Massgabe der vorstehenden Erwägungen über die erhobene Verjährungseinrede (einschliesslich der Frage der Verjährungsunterbrechung) zu entscheiden haben.
4.
4.1 Nach dem Gesagten ist die staatsrechtliche Beschwerde gutzuheissen und der Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz vom 7. November 2002 aufzuheben, soweit er die Frage der Verjährung der Kantonssteuern der Jahre 1989-1994 betrifft. Die darauf beruhenden Steuerrechnungen vom 14. Juni 2000 werden damit hinfällig.
4.2 Bei diesem Verfahrensausgang wird die Steuerkommission des Kantons Schwyz, welche Vermögensinteressen verfolgt, kostenpflichtig (Art. 156 Abs. 1 und Abs. 2 OG). Überdies hat sie die Beschwerdeführer für das bundesgerichtliche Verfahren angemessen zu entschädigen (Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die staatsrechtliche Beschwerde wird gutgeheissen und der Entscheid des Verwaltungsgerichts Schwyz vom 7. November 2002 aufgehoben, soweit er die Frage der Verjährung der Kantonssteuern der Jahre 1989-1994 betrifft.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 6'000.– wird dem Kanton Schwyz auferlegt.
3.
Der Kanton Schwyz hat die Beschwerdeführer für das bundesgerichtliche Verfahren mit Fr. 6'000.– zu ent-

schädigen.
4.
Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, der Steuerkommission des Kantons Schwyz und dem Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz, Kammer II, schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 3. November 2003
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: