Urteilskopf

126 II 1

1. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 26. November 1999 i.S. A. gegen Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt und Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt (Verwaltungsgerichtsbeschwerde)
Regeste (de):
Art. 128 BdBSt; Art. 120 u. 121 DBG; Veranlagungsverjährung; verjährungsunterbrechende Einforderungshandlung; absolute Verjährung?

Der Begriff der Einforderungshandlung kann selbst amtliche Mitteilungen umfassen, die lediglich eine spätere Veranlagung in Aussicht stellen und deren Zweck sich in der Unterbrechung des Verjährungsablaufs erschöpft (E. 2).

Das Bundesgesetz sieht im Gegensatz zum Bundesratsbeschluss die absolute Verjährung vor. Es ist jedoch in übergangsrechtlicher Hinsicht lückenhaft. Die Frist für die Verjährung altrechtlicher Steueransprüche könnte nämlich auch dann noch weiterlaufen, wenn Abgabeforderungen, die unter dem neuen Recht entstanden und demnach jünger sind, bereits absolut verjährt sind. Frage offen gelassen, wie diese Lücke gefüllt werden könnte (E. 3).

Regeste (fr):
Art. 128 AIFD; art. 120 et 121 LIFD; prescription du droit de taxer; acte tendant au recouvrement de la créance et interrompant la prescription; prescription absolue?

La notion d'acte tendant au recouvrement de la créance peut même comprendre des communications officielles qui n'annoncent qu'une taxation ultérieure et dont le but se limite précisément à interrompre le cours de la prescription (consid. 2).

Contrairement à l'arrêté du Conseil fédéral, la loi fédérale prévoit la prescription absolue. Elle est toutefois lacunaire en ce qui concerne le droit transitoire. Notamment, le délai de prescription de créances d'impôt fondées sur l'ancien droit pourrait continuer à courir alors que des créances fiscales nées sous l'empire du nouveau droit, donc plus récentes, sont déjà au bénéfice de la prescription absolue. La question de savoir comment cette lacune pourrait être comblée est laissée indécise (consid. 3).

Regesto (it):
Art. 128 DIFD; art. 120 e 121 LIFD; prescrizione del diritto di tassare; atto di esazione suscettibile di interrompere il corso della prescrizione; prescrizione assoluta?

La nozione di atto di esazione può comprendere anche le comunicazioni ufficiali con le quali viene unicamente annunciata l'intenzione di procedere ad un'ulteriore tassazione e il cui scopo consiste per l'appunto nell'interrompere il corso della prescrizione (consid. 2).

Diversamente dal decreto federale, la legge federale prevede la prescrizione assoluta. Quest'ultima presenta tuttavia una lacuna per quanto concerne il diritto transitorio. In effetti il termine di prescrizione dei crediti d'imposta fondati sul vecchio diritto potrebbe continuare a decorrere allorquando invece per i crediti fiscali sorti sotto il regime del nuovo diritto, e quindi più recenti, è già intervenuta la prescrizione assoluta. La questione di sapere in che modo una simile lacuna possa essere colmata è stata lasciata indecisa (consid. 3).

Sachverhalt ab Seite 2

Am 18. März 1982 verstarb E. Seine Tochter A. war gesetzliche Erbin und erhielt die Hälfte der Erbschaft. Am 1. Juni 1994 nahm die Steuerverwaltung ihr gegenüber auf den Todestag eine Zwischenveranlagung wegen Erbanfalls vor. Am gleichen Tag wurden ihr die definitiven Veranlagungen zur direkten Bundessteuer 1983/84, 1985/86 und 1987/88 zugestellt. Dabei wurden die von der Steuerpflichtigen geltend gemachten Schuldzinsenabzüge auf Darlehen der K. AG und der C. AG nicht berücksichtigt. Die Einsprachen gegen diese Veranlagungen wurden mit Entscheid vom 18. Oktober 1995 abgewiesen.
Gegen die Einspracheverfügung beschwerte sich A. bei der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt, wobei sie am Schuldzinsenabzug festhielt und sich überdies auf Verjährung berief. Mit Entscheid vom 28. Mai 1998 wies die Steuerrekurskommission die Beschwerde ab. Gegen diesen Entscheid hat A. Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht erhoben. Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab

Erwägungen

aus den folgenden Erwägungen:

2. Streitig ist sodann die Frage der Verjährung.
a) Mit dem am 1. Januar 1995 in Kraft getretenen Gesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) wird der Bundesratsbeschluss vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) aufgehoben (Art. 201 DBG). Für die am 1. Januar 1995 noch nicht oder nicht rechtskräftig

veranlagten Steuern früherer Jahre gelten indessen die materiell-rechtlichen Bestimmungen des (alten) Bundesratsbeschlusses weiter (AGNER/JUNG/STEINMANN, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, N. 3 zu Art. 201). Die in Art. 120 f. DBG enthaltenen Verjährungsbestimmungen sind zwar in systematischer Hinsicht dem Fünften Titel des Gesetzes, dem Verfahrensrecht, zugeordnet. Indessen handelt es sich bei der Verjährung um ein materiell-rechtliches Institut, das unmittelbar den Bestand der Steuerforderung betrifft. Es rechtfertigt sich daher, die Frage der Verjährung vorliegend nach den Bestimmungen des (alten) Bundesratsbeschlusses zu beurteilen. In diesem Sinne hat das Bundesgericht - freilich ohne nähere Begründung - schon wiederholt entschieden (so z.B. die Urteile vom 24. November 1998 i.S. AFC, E. 3-7, vom 27. Februar 1998 i.S. H., E. 3, und vom 26. September 1997 i.S. B., E. 3). b) Nach Art. 98 BdBSt erlischt das Recht, die Veranlagung einzuleiten, drei Jahre nach Ablauf der Veranlagungsperiode. Eine Zwischenveranlagung muss nach Art. 96 Abs. 2 Satz 2 BdBSt innert drei Jahren nach Ablauf der Veranlagungsperiode eingeleitet werden, auf die sie sich bezieht. Im vorliegenden Fall wurden diese Fristen unbestrittenermassen eingehalten. c) Nach Art. 128 BdBSt verjähren die 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. Unter den Begriff der Einforderungshandlung im Sinne dieser Bestimmung fallen nicht nur die eigentlichen Steuerbezugshandlungen, sondern auch alle auf Feststellung des Steueranspruchs gerichteten Amtshandlungen, die dem Steuerpflichtigen zur Kenntnis gebracht werden (BGE

112 Ib 88 E. 2b S. 93; BGE 97 I 167 E. 5 S. 176; vgl. nunmehr auch die Umschreibung in Art. 120 Abs. 3 lit. a DBG). Dazu gehören beispielsweise die Zustellung des Steuererklärungsformulars, die Mahnung zur Einreichung einer Steuererklärung, die Ankündigung und Vornahme von Bücheruntersuchungen, die Eröffnung einer definitiven oder provisorischen Steuerveranlagung, die Aufforderung oder Mahnung zur Zahlung usw. (vgl. die Beispiele aus der Rechtsprechung bei KÄNZIG/BEHNISCH, Die direkte Bundessteuer, 2. Aufl., N. 10 zu Art. 128 BdBSt). Auch die Zustellung einer vorläufigen Steuerrechnung auf Grund der Steuererklärung stellt eine solche Einforderungshandlung dar (BGE 75 I 174 E. 3 S. 178).

BGE 126 II 1 S. 4

d) Nach den Feststellungen der Vorinstanz hat die Steuerverwaltung der Beschwerdeführerin am 19. Dezember 1985 mitgeteilt, dass infolge des Todes ihres Vaters die Voraussetzungen für die Vornahme einer Zwischenveranlagung gegeben seien. Für die 22. und 23. Periode hat sie am 4. September 1986 und für die 24. Periode am 28. Juni 1989 provisorische Veranlagungen eröffnet. Dadurch wurde die Verjährung ein erstes Mal unterbrochen und begann eine neue Fünfjahresfrist zu laufen. e) Am 17. Dezember 1990 stellte die Steuerverwaltung der Beschwerdeführerin folgendes Schreiben zu: "Sehr geehrte Frau Dr. A.
Dürfen wir Sie daran erinnern, dass die Voraussetzungen für die Vornahme einer Zwischenveranlagung gemäss Art. 96 des Wehrsteuerbeschlusses infolge Vermögensanfalles von Todes wegen gegeben sind. Im weiteren sind alle folgenden Veranlagungen inkl. die der 22. Periode aus demselben Grunde provisorisch erfolgt. Die Zwischenveranlagung sowie die definitiven Veranlagungen werden zu einem späteren Zeitpunkt vorgenommen. Diese Mitteilung gilt als Verjährungsunterbruch".
f) Es liegt somit eine amtliche Mitteilung vor, die lediglich eine spätere Veranlagung in Aussicht stellt und deren Zweck sich in der Unterbrechung des Verjährungsablaufs erschöpft. Es fragt sich, ob einer solchen Mitteilung verjährungsunterbrechende Wirkung zugestanden werden kann. In BGE 79 I 248 hat das Bundesgericht die Auffassung vertreten, einer Mitteilung, die sich darauf beschränke, eine spätere Veranlagung erst in Aussicht zu stellen, könne keine verjährungsunterbrechende Wirkung zuerkannt werden. In jenem Fall hatte es die Steuerverwaltung aber schlicht versäumt, eine Veranlagung vorzunehmen; hier hingegen sahen sich die Behörden aus mehreren Gründen ausserstande, das Verfahren weiterzuführen: Erstens hing die Veranlagung der Beschwerdeführerin als Erbin von der Einschätzung ihres Vaters und dessen Gesellschaften ab. Zweitens ist die lange Verfahrensdauer in nicht unerheblichem Masse darauf zurückzuführen, dass der Erblasser seine steuerlichen Mitwirkungspflichten nur ungenügend wahrgenommen hatte und die Beschwerdeführerin ihrerseits zumindest nichts zur Beschleunigung ihres Veranlagungsverfahrens beigetragen hat. Für eine Einstufung von Mitteilungen wie der hier streitigen als Einforderungshandlungen sprechen zudem mehrere allgemeine Gründe: Erstens ergäben sich andernfalls Abgrenzungsschwierigkeiten

BGE 126 II 1 S. 5

hinsichtlich der Frage, welche Amtshandlungen noch auf die Feststellung des Steueranspruchs gerichtet sind, und welche nicht. Zweitens wären Abstimmungsprobleme gegenüber dem Bereich der Befristung des Rechts, das Verfahren einzuleiten, zu befürchten, da Art. 98 BdBSt keine vergleichbaren Einschränkungen kennt und sich mit rein formellen Mitteilungen begnügt. Drittens könnte sich eine engere Begriffsfassung insofern kontraproduktiv für die Steuerpflichtigen auswirken, als die Behörden in komplexen Verfahren fortan gezwungen sein könnten, auf andere verjährungsunterbrechende Massnahmen zurückzugreifen, die zwar zweifellos Einforderungshandlungen darstellen würden, aber für den Pflichtigen mit bedeutend mehr Aufwand oder Risiken verbunden sein könnten: Zu denken wäre an nur auf die Verjährungsunterbrechung ausgerichtete Auskunftsan-

fragen, insbesondere aber an die Möglichkeit, dem Pflichtigen trotz ungenügenden Entscheidgrundlagen eine Einschätzungsverfügung zukommen zu lassen, was unter anderem zur Folge hätte, dass der Betroffene gezwungen würde, dagegen Einsprache bzw. Beschwerde zu erheben. Aus Gründen der Rechtssicherheit und der Transparenz erscheint es somit als gerechtfertigt, den Begriff der Einforderungshandlung so weit zu fassen, dass er auch Mitteilungen wie die hier streitige mit einschliessen kann, die zwar das Veranlagungsverfahren nicht konkret weiterführen, aber dem Bürger den Willen der Behörden kundtun, weiterhin auf die Realisierung der Steuerforderung hinzuarbeiten. Der hier zu beurteilenden Mitteilung ist daher die Wirkung einer verjährungsunterbrechenden Einforderungshandlung zuzuerkennen. Daraus ergibt sich, dass für alle streitigen Veranlagungen, inklusive derjenigen der Perioden 1983/84 und 1985/86 sowie der Zwischenveranlagung 1982, der Lauf der Verjährung rechtzeitig unterbrochen worden ist. Da danach eine unbestrittenermassen gültige Unterbrechungshandlung erfolgt ist, nämlich die Zustellung der definitiven Veranlagungen am 1. Juni 1994, ist keiner der hier zu beurteilenden Steueransprüche verjährt.

3. Eine absolute Verjährungsfrist für die Veranlagung sieht der Bundesratsbeschluss nicht vor. Es fragt sich, ob er insofern eine Lücke aufweist. Eine solche hat das Bundesgericht tatsächlich in Betracht gezogen, aber ausschliesslich in Entscheiden, die das Steuerstrafrecht betrafen (vgl. BGE 119 Ib 311 E. 4b S. 321; ASA 67, 470 E. 5 mit weiteren Hinweisen). Im vorliegenden Fall handelt es sich indessen nicht um eine Strafsteuer, auch nicht um eine Nachsteuer. Im Bereich der einfachen Steuerforderungen geht das Bundesgericht

aber in ständiger Praxis davon aus, dass das Fehlen einer ausdrücklichen Bestimmung zur absoluten Verjährung im Bundesratsbeschluss nicht als Lücke, sondern als qualifiziertes Schweigen aufzufassen ist (vgl. ASA 59, 250 E. 4c). An dieser Praxis ist grundsätzlich festzuhalten. Dass das neue Recht nunmehr die absolute Verjährung vorsieht (vgl. Art. 120 Abs. 4 und 121 Abs. 3 DBG), vermag daran nichts zu ändern. Die neuen Verjährungsbestimmungen sind hier, wie bereits dargelegt (vgl. E. 2a hievor), nicht anwendbar; sie lassen das alte Recht insoweit auch nicht als lückenhaft erscheinen. Allerdings wäre es stossend und mit dem Rechtsgleichheitsgebot kaum vereinbar, wenn die Frist für die Verjährung altrechtlicher Steuerforderungen auch dann noch weiterlaufen könnte, wenn Steuerforderungen, die unter dem neuen Recht entstanden und demnach jünger sind, bereits absolut verjährt sind. Dieses übergangsrechtliche Problem ist beim Erlass des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer offensichtlich übersehen worden. Die Übergangsbestimmungen des neuen Rechts erscheinen insoweit als lückenhaft. Es liesse sich erwägen, diese Lücke durch Übernahme der allgemeinen Regel zu schliessen, wonach eine neu vorgesehene Verjährungsfrist (erst) vom Zeitpunkt des Inkrafttretens des neuen Rechts an zu laufen beginnt (vgl. BGE 111 II 186 E. 7 S. 192; RDAT 1995 I 46114 E. 3; RDAF 1998 2 179 E. 7 mit weiteren Hinweisen). Bei der direkten Bundessteuer ist dies der 1. Januar 1995. Da das Recht, die Steuer zu veranlagen, gemäss Art. 120 Abs. 4 DBG in maximal 15 Jahren, der Steuerbezug in gemäss Art. 121 Abs. 3 DBG in maximal 10 Jahren verjährt, träte die Veranlagungsverjährung für altrechtliche Steuerforderungen somit spätestens im Jahre 2010, die Bezugsverjährung spätestens im Jahre 2020 ein. Wie es sich damit verhält, braucht jedoch im vorliegenden Fall nicht abschliessend entschieden zu werden, da diese Termine noch in weiter Ferne liegen.