Urteilskopf

98 Ia 22

5. Urteil vom 26. Januar 1972 i.S. AG für Wohnungseigentum gegen Stadtgemeinde Zug und Rekurskommission des Kantons Zug.
Regeste (de):
Art. 4 BV; Nachsteuerverfahren.

Rechtsnatur der Nachsteuer. Wieweit kann im Nachsteuerverfahren auf eine frühere, in Rechtskraft erwachsene Veranlagung zurückgekommen werden?

Regeste (fr):
Art. 4 Cst; procédure de rappel d'impôt.

Nature juridique du rappel d'impôt. Dans quelle mesure le fisc peut-il, dans une procédure de rappel d'impôt, revenir sur une taxation antérieure passée en force?

Regesto (it):
Art. 4 CF; procedura per l'imposta suppletoria.

Natura giuridica dell'imposta suppletoria. In quale misura il fisco può, in una procedura d'imposta suppletoria, rimettere in discussione una tassazione anteriore cresciuta in giudicato?

Sachverhalt ab Seite 22

BGE 98 Ia 22 S. 22

Aus dem Tatbestand:

A.- §§ 26-28 des von der Einwohnergemeinde Zug am 2. Mai 1962 beschlossenen "Reglementes über die Grundstückgewinnsteuer" (im folgenden kurz: Reglement) lauten: "V. Revision der Veranlagung
§ 26 Revisionsgründe
Eine rechtskräftige Veranlagung kann auf Antrag des Steuerpflichtigen zu dessen Gunsten revidiert werden, wenn der Steuerpflichtige erhebliche Tatsachen oder Beweismittel geltend machen kann, von denen er nachweist, dass sie ihm trotz pflichtgemässer Sorgfalt nicht bekannt sein konnten.

BGE 98 Ia 22 S. 23

§ 27 Revisionsfrist
Das Revisionsbegehren ist vom Steuerpflichtigen innert drei Monaten nach der Entdeckung des Revisionsgrundes, spätestens aber innert fünf Jahren nach Zustellung des Entscheides bei der Einschätzungskommission einzureichen. VI. Nach- und Strafsteuern

§ 28 Nachsteuern
Ergibt sich auf Grund neuer Tatsachen oder Beweismittel, dass der Steuerpflichtige zu niedrig oder überhaupt nicht veranlagt wurde, so wird die zu wenig veranlagte Steuer als Nachsteuer erhoben. Wegen ungenügender Bewertung kann keine Nachsteuer erhoben werden." Nach dem ebenfalls unter Ziff. VI stehenden § 29 wird, wenn die unrichtige Einschätzung oder die Unterlassung der Veranlagung auf ein Verschulden des Pflichtigen zurückzuführen ist, neben der Nachsteuer noch eine Strafsteuer erhoben.

B.- Die AG für Wohnungseigentum erwarb 1960 ein Grundstück in Zug, das sie in zwei Parzellen unterteilte, um darauf je ein Mehrfamilienhaus zu erstellen. Im Jahre 1965 wurde vom Muttergrundstück ein Fussweg als selbständige Parzelle abgetrennt. Beide Wohnblöcke enthalten je sieben Wohnungen, von denen 13 als Eigentumswohnungen verkauft wurden. Nach dem Verkauf setzte die Einschätzungskommission der Stadt Zug die von der AG für Wohnungseigentum zu entrichtende Grundstückgewinnsteuer fest. Sie ging dabei so vor, dass sie die Gesamtanlagekosten für jeden Block getrennt berechnete, diese Gesamtanlagekosten entsprechend den Wertquoten (im Sinne von Art. 712 e ZGB) auf die einzelnen Wohnungen verlegte, die so bestimmten Anlagekosten jeder Wohnung von deren Verkaufspreis abzog und die Differenzen als steuerbare Grundstückgewinne berechnete. Die AG für Wohnungseigentum erhob gegen dieses Vorgehen eine Reihe von Einwänden und führte, nach Erschöpfung der kantonalen Rechtsmittel, staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung von Art. 4. BV, drang dabei aber nur in einem Nebenpunkt durch. Aufgrund des bundesgerichtlichen Urteils vom 25. September 1968 setzte die Einschätzungskommission die zu bezahlende Grundstückgewinnsteuer auf insgesamt Fr. 60'178.40 fest. Diese Veranlagungsverfügung vom 9. Dezember 1969 erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

C.- Bereits im Jahre 1966 hatte die Stadt Zug an den Ausbau des auf der ausgeschiedenen Wegparzelle liegenden

Fussweges Fr. 20'000.– bezahlt. Dies hatte eine Verringerung der anrechenbaren Aufwendungen zur Folge, was bei der Steuereinschätzung berücksichtigt worden war. Im Jahre 1970, d.h. nach Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung, schloss die AG für Wohnungseigentum mit der Stadt Zug einen Vergleich ab, wonach diese an die Kosten des Fussweges zusätzlich zum bereits bezahlten Betrag noch Fr. 15'386.30 zu entrichten hatte; ausserdem wurde die Wegparzelle unentgeltlich an die Stadt abgetreten. Gestützt auf § 28 des Reglementes leitete die Einschätzungskommission ein Nachsteuerverfahren ein und setzte mit Entscheid vom 21. September 1970 die zu bezahlende Nachsteuer auf Fr. 3'490.70 fest; sie ging davon aus, dass durch den nachträglichen Beitrag seitens der Stadt die der früheren Steuerberechnung zugrundeliegenden Anlagekosten verringert würden, so dass sich der steuerbare Gesamtgewinn entsprechend erhöhe. Nachdem eine Einsprache der AG für Wohnungseigentum am 7. Dezember 1970 abgewiesen worden war, wandte sich diese an die Rekurskommission des Kantons Zug, welche jedoch mit Urteil vom 25. Juni 1971 den Einspracheentscheid bestätigte.

D.- Gegen das Urteil der Rekurskommission führt die AG für Wohnungseigentum staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung von Art. 4 BV. Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab, u.a. aus folgenden

Erwägungen

Erwägungen:

2. Angefochten ist ein gestützt auf § 28 des Reglementes ergangener Entscheid, mit dem die Beschwerdeführerin zur Entrichtung einer Nachsteuer verpflichtet wird. Dass die nachträgliche Bezahlung von Fr. 15'386.30

durch die Stadt Zug eine neue Tatsache im Sinne von § 28 darstellt, welche, wenigstens bei Beibehaltung der bisherigen Berechnungsweise, eine Erhöhung der Steuerschuld zur Folge hat, ist unbestritten. Streitig ist jedoch, wieweit in diesem Nachsteuerverfahren auch weitere, von der genannten neuen Tatsache nicht unmittelbar berührte Einschätzungsfaktoren der seinerzeitigen Veranlagung neu zu beurteilen sind. Dem Reglement ist hierüber nichts zu entnehmen, jedenfalls enthält es keine ausdrückliche Vorschrift, weshalb die Frage anhand allgemeiner steuerrechtlicher Grundsätze zu beantworten ist. Nach der einen, insbesondere

von BLUMENSTEIN (System des Steuerrechts, 3. A., S. 299, 303) vertretenen Auffassung stellt die Steuernachforderung eine besonders geartete, vom eigentlichen Steueranspruch verschiedene öffentlichrechtliche Forderung dar, die an Stelle des Steueranspruches tritt; dementsprechend begründet eine frühere rechtskräftige Veranlagung keine Einrede der beurteilten Sache (BLUMENSTEIN, a.a.O., S. 303). Nach einer anderen, namentlich im zürcherischen Steuerrecht herrschenden Auffassung bildet das Nachsteuerverfahren lediglich das Korrelat zur Revision der Veranlagung zugunsten des Pflichtigen. Die Nachsteuer ist demnach keine vom ursprünglichen Steueranspruch verschiedene Forderung, sondern die Mehrsteuer, die sich nach der Revision der ursprünglichen Veranlagung ergibt (REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. III, N. 3 zu § 102 StG, S. 492; BOSSHARDT, Die neue zürcherische Einkommens- und Vermögenssteuer, S. 295; GRAF, Die Revision rechtskräftiger Steuerentscheide zugunsten des Steuerpflichtigen, Diss. Zürich 1953, S. 23). Diese zweite Auffassung liegt offenbar auch dem Reglement der Stadt Zug zugrunde. Die in § 28 vorgesehene Nachsteuer hat keinen pönalen Charakter, und es gelten für sie keine besonderen Bemessungsgrundsätze. Das Nachsteuerverfahren bezweckt einzig die Nachforderung zuwenig veranlagter Steuern; es kann daher, wo eine frühere rechtskräftige Veranlagung vorliegt, mit Grund als Revisionsverfahren zuungunsten des Pflichtigen betrachtet werden. Ein derartiges Revisionsverfahren hat jedoch, wie in der zürcherischen Steuerrechtspraxis anerkannt ist, keine vollumfängliche Neuüberprüfung der früheren Veranlagung zur Folge. Die Neueinschätzung ist vielmehr auf jene Punkte beschränkt, in denen sich aufgrund des neuen Materials eine Änderung ergibt; im übrigen bleibt die frühere tatsächliche und rechtliche Würdigung des Falles massgebend, gleichgültig, ob sich dies zugunsten oder zuungunsten des Pflichtigen auswirkt. Hingegen kann der Pflichtige seinerseits im Nachsteuerverfahren neue Tatsachen oder Beweismittel geltend machen und gestützt darauf in den betreffenden Punkten eine für ihn günstige Berichtigung der Einschätzung verlangen. Inbezug auf andere Fragen, welche mit dem neuen Material in keinem unmittelbaren Zusammenhang stehen, wird im Nachsteuerverfahren eine Korrektur zugunsten des Pflichtigen nur dann zugelassen, wenn ein offensichtlicher Fehler vorliegt (vgl. BOSSHARDT,

a.a.O., S. 298; ZUPPINGER, Nach- und Strafsteuern gemäss zürcherischem Steuergesetz, S. 41 ff; RÜEGG, ZBl 1933, S. 697-700; REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, a.a.O., N. 31 und 32 zu § 103 StG, S. 517; SCHNEIDER, Die Steuernachforderung bei direkten Steuern, Diss. Bern 1945, S. 51 f.).

3. Der angefochtene Entscheid der Rekurskommission hält sich im Rahmen dieser anerkannten Grundsätze, weshalb der Vorwurf der Willkür unbegründet ist. a) Es ist unbestritten, dass sich, sofern die frühere Berechnungsweise und die übrigen Berechnungsfaktoren unverändert bleiben, durch die nachträgliche Beitragsleistung der Stadt Zug eine Nachsteuer im geforderten Umfang ergibt. Die Beschwerdeführerin stellte jedoch im Nachsteuerverfahren das Begehren, dass die Einschätzung sich nicht nur auf die beiden Baugrundstücke zu

beziehen habe, sondern für alle drei Parzellen, d.h. auch für die Wegparzelle Nr. 3340, getrennt vorzunehmen sei. Sie verlangt damit die Neubeurteilung einer bereits im früheren Veranlagungsverfahren entschiedenen Rechtsfrage. Die kantonalen Behörden wären nach dem Gesagten hiezu verpflichtet, wenn eine diese Frage berührende neue Tatsache vorläge. Im ersten Verfahren hatte die Veranlagungsbehörde offenbar angenommen, dass die - schon damals grundbuchlich ausgeschiedene - Wegparzelle kein selbständiges Grundstück im Sinne des Reglementes darstelle, und hatte demgemäss zur Berechnung der Grundstückgewinnsteuer die mit der Überbauung verbundenen Anlagekosten, u.a. auch die Kosten für den Erwerb der Wegparzelle und den Ausbau des Fussweges, auf die beiden Hauptgrundstücke verteilt. Ob dies richtig war, kann dahingestellt bleiben. Jedenfalls ist die nachträgliche Abtretung der Wegparzelle an die Stadt Zug keine neue Tatsache, welche ein Zurückkommen auf diese Betrachtungsweise rechtfertigen würde. Dass laut Vertrag die Parzelle "unentgeltlich" der Stadt überlassen wurde, spricht vielmehr dafür, dass sie, für sich allein betrachtet, keinen Verkehrswert besitzt, sondern ausschliesslich den umliegenden Grundstücken dient und daher nicht als selbständige Einheit zu behandeln ist. Nach den erwähnten für das Nachsteuerverfahren geltenden Grundsätzen hätte die kantonale Behörde von dieser Betrachtungsweise daher nur dann abweichen müssen, wenn sie eindeutig falsch wäre und zu einer offensichtlich zu hohen Besteuerung führen würde. Auch dies trifft nicht zu. Es lässt sich zumindest ohne

Willkür die Auffassung vertreten, dass der von der Beschwerdeführerin nunmehr angerufene § 13 des Reglementes auf einen Fall wie den vorliegenden keine Anwendung finde. Ein Festhalten an der bisherigen Betrachtungsweise rechtfertigt sich umso mehr, als die Beschwerdeführerin im früheren Veranlagungsverfahren sich damit abgefunden hatte und ihr nunmehriges Begehren zu ihren damaligen Vorbringen sogar in einem gewissen Widerspruch steht. b) Nicht anders verhält es sich mit dem behaupteten Gesamtbetriebsverlust, den die Beschwerdeführerin im Nachsteuerverfahren erneut in Abzug bringen will. Sie hätte schon im früheren Verfahren darlegen können, dass und in welcher Höhe ein solcher Verlust entstanden sei (vgl. S. 21 ff. des bundesgerichtlichen Urteils vom 25. September 1968). Auch in diesem Punkt will sie mit Behauptungen, denen keine neuen Tatsachen oder Beweismittel zugrunde liegen, das rechtskräftig abgeschlossene Veranlagungsverfahren wieder aufrollen. Die Rekurskommission verstiess demnach nicht gegen Art. 4 BV, wenn sie im Nachsteuerverfahren die Geltendmachung des behaupteten Gesamtbetriebsverlustes nicht zuliess.