

3. Finanzen

1196

Steuerveranlagung. Anspruchsverjährung. Echte Lücke. Art.88 StG; bGS 621.11).

1. Das Steuergesetz sieht eine fünfjährige Verwirkungsfrist für die Einleitung der Veranlagung vor (Art.88 Steuergesetz, StG; bGS 621.11). Es kennt daneben auch eine fünfjährige Verjährungsfrist für den Bezug rechtskräftig veranlagter Steuerforderungen (Art.104 Abs.3 StG). Eine zeitliche Begrenzung des Rechtes, eine Veranlagung vorzunehmen (Veranlagungs«verjährung») oder der Steuerforderung (Anspruchsverjährung) in der Zeit zwischen der Einleitung der Veranlagung und deren Rechtskraft wird vom Gesetz indessen nicht vorgesehen. Diese echte Lücke muss nach der Bundesgerichtspraxis gefüllt werden. Dabei sind «Beginn und Dauer der Verjährungsfrist vorab in Anlehnung an die Ordnung zu bestimmen, die das öffentliche Recht für verwandte Fälle aufgestellt» hat (BGE 112 Ia 260 E.4). Erst wenn solche Bestimmungen fehlen, darf subsidiär die Verjährungsregelung für zivilrechtliche Ansprüche herangezogen werden.

Findet sich im kantonalen Recht eine Gesetzeslücke, welche durch die Rechtsprechung ausgefüllt werden muss, so soll der Rechtsanwender «nach Gewohnheitsrecht und, wo auch ein solches fehlt, nach der Regel entscheiden, die er als Gesetzgeber aufstellen würde» (Art.1 Abs.2 Zivilgesetzbuch, ZGB; SR 210). Für den vorliegenden Fall besteht kein Gewohnheitsrecht – es ist daher nach der Regel zu suchen, die der Gesetzgeber aufgestellt hätte, wenn er sich der Lücke bewusst gewesen wäre. Beim Suchen nach einer sachgemässen Norm sind vor allem die beteiligten Interessen zu berücksichtigen, wobei ein angemessener Ausgleich anzustreben ist.

In der Literatur werden aufgrund der unterschiedlichen Ansätze zwei verschiedene Verjährungsordnungen unterschieden:

1. Veranlagungsverwirkung und Bezugsverjährung: Nicht nur das Recht zum Bezug von Steuern kann untergehen, sondern auch das Recht, überhaupt Steuern zu veranlagern;
2. Einleitungsverwirkung und Anspruchsverjährung: Sobald die Veranlagung eingeleitet ist, kann nur noch das Recht zum Bezug von Steuern untergehen.

(Vgl. etwa *Marco Duss*, Verfahrensrecht in Steuersachen, Winterthur 1987, S. 72 ff.; *Markus Binder*, Die Verjährung im schweizerischen Steuerrecht, Diss., Zürich 1985 S. 42). Bei der ersten Lösungsvariante kann das Recht zu veranlagern bis zur Rechtskraft der Veranlagungsverfügung durch Fristenablauf verwirken. Bei der zweiten kann nach Einleitung des Veranlagungsverfahrens nur noch das Recht zum Bezug von Steuern verjähren. Im folgenden ist zu prüfen, welches der beiden Systeme auf das kantonale Steuerrecht anzuwenden ist.

a) Art. 70 des ursprünglichen Steuergesetzes (aStG; in der Fassung vom 27. April 1957; aGS III 304; bei der Neunummerierung des Gesetzes auf den 1. Januar 1973 zum Art. 88 geworden) hatte folgenden Wortlaut:

«Art. 70 Veranlagungsverjährung: Das Recht zur Veranlagung verjährt innert fünf Jahren seit Ablauf des Jahres, in welchem die Steuerforderung entstanden ist.»

Statuiert wurde mit dieser Gesetzesbestimmung eine Verjährung des Rechtes, eine Steuer zu veranlagern; zusammen mit der in Art. 86 Abs. 3 aStG geregelten Bezugsverjährung wurde das oben genannte erste System verwirklicht.

b) Auf die zweite Lesung der Steuergesetzrevision von 1986 hin wurde vom Regierungsrat unter dem Titel «übrige Überarbeitungen» der folgende Antrag in die Revision eingebracht:

«Art. 88 Veranlagungsverjährung: Das Recht zur Einleitung der Veranlagung verjährt innert fünf Jahren seit Ablauf des Jahres, in welchem die Steuerforderung entstanden ist.» Die Änderung wurde folgendermassen begründet: «Bei Erbengemeinschaften und Steuerpflichtigen mit ausserkantonalem Wohnsitz kommt es immer wieder vor, dass innerhalb der fünf Jahre gar keine definitive Veranlagung möglich ist. In Anlehnung an die sonst übliche Formulierung wird deshalb vorgeschlagen, das Recht zur Einleitung der Veranlagung der Verjährungsfrist zu unterwerfen (vgl. auch Art. 125 StG AR, Art. 98 BdBSt).»

Dieser Antrag wurde vom Kantonsrat an der Sitzung vom 24. Februar 1986 «stillschweigend» gutgeheissen (Protokoll des Kantonsrates S.1029; vgl. ABl 1986 S. 90), an der Landsgemeinde vom 27. April 1986 angenommen und auf den 1. Januar 1987 in Kraft gesetzt.

c) Die Entstehungsgeschichte der heutigen Bestimmung zeigt, dass eine Anpassung der Ausserrhoder Verjährungsordnung an diejenige der direkten Bundessteuer stattfinden sollte. Wortlaut und Zweck der Vorschrift bestätigen denn auch, dass nur noch dann eine Verwirkung des Steueranspruches stattfinden solle, wenn die Veranlagung überhaupt nicht eingeleitet wird. Dass die nun missverständliche Marginalie «Veranlagungsverjährung» bei der Gesetzesrevision nicht geändert wurde, muss als Ungenauigkeit im Gesetzgebungsverfahren gewertet werden. Vor diesem Hintergrund ergibt sich, dass die genannte Gesetzeslücke nicht durch eine Verjährung des Rechtes zum Besteuern gefüllt werden kann. In die gewählte Ordnung passt nur eine Verjährung der Steuerforderung, also eine sogenannte Anspruchsverjährung. Als eine Art vorverschobener Bezugsverjährung kann sie nur eine fünfjährige Frist haben. Damit sich diese Ordnung auch zeitlich in den Bezugsrahmen des Steuergesetzes einfügt, darf diese Anspruchsverjährung nicht vor Ablauf der Einleitungsverwirkung eintreten – sie kann also im Unterschied zur Bundessteuer (die eine kürzere Einleitungsverwirkung kennt, vgl. Art. 98 BdBSt) und zum Zivilrecht nicht mit der Fälligkeit der Forderung beginnen (vgl. Art.130 Abs.1 OR), sondern erst am Ende des Jahres, in dem die Steuerforderung entsteht (vgl. Art. 88 StG; AGVE 1970, 202 E. 4b). Eine Verlegung des Beginnes des Fristenlaufes auf das Ende der jeweiligen Steuerperiode (so StRK AG in AGVE 1977, 376 E. c; VGr AG in AGVE 1981, 183 E. 1b) kann zwar das Argument der Einheit der Steuerperiode für sich beanspruchen, es widerspricht aber der übrigen Verjährungsordnung, welche auch die Einleitungsverwirkung auf Steuerjahre bezieht.

3. Bei Inkrafttreten des revidierten Art.88 StG war die frühere Veranlagungsverjährung für die (im vorliegenden Fall massgebenden) Steuern von 1983 noch nicht eingetreten. Der zu regelnde Tatbestand – die Verjährung oder Verwirkung dieser Steuern – richtet sich deshalb sei dem 1. Januar 1987 nach neuem Recht (vgl. etwa *Imboden/Rhinow*, Schweiz. Verwaltungsrechtsprechung, 6. Auflage, Basel und Stuttgart 1986, Nr.15 B I). Im vorliegenden Fall hat die Anspruchsverjährung für das Steuerjahr 1983 somit am 1. Januar 1984 begonnen und ist – ohne dass sie gehemmt oder unterbrochen worden wäre – am 31. Dezember 1988 abgelaufen. Es

ist somit festzustellen, dass die Steuerforderung gegen den Beschwerdeführer für das Jahr 1983 verjährt ist.

4. Welche Auswirkungen hat dies auf die Steuerforderung? Im Zivilrecht erhält der Schuldner mit der Verjährung einer Forderung das Recht, seine Leistung zu verweigern. Die Forderung geht aber nicht unter, sondern bleibt als unvollkommene Verbindlichkeit weiterhin bestehen. Die Forderung ist nach wie vor erfüllbar. Geleistete Zahlungen sind auch nicht als indebitum rückforderbar, selbst wenn sie in der irrtümlichen Meinung erfolgt sind, die Forderung sei noch nicht verjährt gewesen (vgl. *Tuhr/Escher*, Allgemeiner Teil des Schweizerischen Obligationenrechts, 3. Aufl., Zürich 1979/1974, § 81 IV). Auch im öffentlichen Recht ist diese Auffassung anzuwenden, da kein zwingender Grund besteht, das aus dem Privatrecht übernommene Institut der Verjährung anders zu handhaben (vgl. *Binder*, S. 301 ff., insb. S. 310). Tatsächlich ist der Schuldner zur Abwehr alter Ansprüche genügend geschützt, wenn er einer nachträglichen Geltendmachung mit der Einrede der Verjährung begegnen kann.

Die Anspruchsverjährung des Art. 88 StG unterscheidet sich von der früheren Veranlagungsverjährung gerade dadurch, dass das Recht auf Veranlagung der Steuerforderung nicht mehr untergeht (übersehen in AGVE 1978 137 und StRK AG in ZBl 76/1975 S. 76). Auch eine verjährte Forderung kann also im Rahmen von Treu und Glauben noch gültig veranlagt, wenn auch nicht mehr zwangsweise durchgesetzt werden (*Binder* S. 313) – sie dient also faktisch nur noch zur Verrechnung mit Rückforderungsansprüchen des Steuerpflichtigen. Angefochten werden kann diese Veranlagung sowohl bezüglich ihrer materiellen Richtigkeit wie auch bezüglich der nachträglichen Durchsetzbarkeit. Die Verjährung der Forderung ist aber bei der blossen Anspruchsverjährung kein Grund, die Veranlagung als solche aufzuheben.

RRB 25.9.1990