

S. 174 / Nr. 26 Verwaltungs- und Disziplinarrecht.(d)

BGE 75 I 174

26. Urteil vom 3. Juni 1948 i. S. Robusta A.-G. gegen Wehrsteuer-Rekurskommission Basel-Stadt.

Regeste:

Wehrsteuer:

1. Wehrsteuerforderungen verjähren in fünf Jahren seit der Fälligkeit. Setzt die Fälligkeit die Eröffnung wenigstens einer vorläufigen Einschätzung voraus?

2. Unterbrechung der Verjährung durch vorläufige Einschätzung.

Impôt pour la défense nationale:

1. Les créances résultant de l'assujettissement à l'impôt pour la défense nationale se prescrivent par cinq ans à compter de leur échéance. La notification tout au moins d'une taxation provisoire est-elle une condition de l'échéance?

2. Interruption de la prescription par une taxation provisoire.

Imposta per la difesa nazionale:

1. I crediti derivanti dall'assoggettamento all'imposta per la difesa nazionale si prescrivono in cinque anni a contare dalla loro scadenza. La notifica almeno d'una tassazione provvisoria è una condizione della scadenza ~

2. Interruzione della prescrizione mediante una tassazione provvisoria soria.

A. - Der Robusta A.-G. wurde am 15. Februar 1943 eine ihrer Wehrsteuererklärung entsprechende vorläufige

Seite: 175

Berechnung der für die erste Veranlagungsperiode geschuldeten Wehrsteuern zugestellt. Die endgültige, auf einen höheren Betrag lautende Veranlagung wurde ihr am 12. Januar 1948 eröffnet. Die Pflichtige machte geltend, die Mehrforderung sei verjährt, da sie nicht binnen fünf Jahren seit den allgemeinen Fälligkeitsterminen (1. Juli 1942 für das Steuerjahr 1941, 15. November 1942 für das Steuerjahr 1942) erhoben worden sei. Die Veranlagungsbehörde wies die Einsprache ab, weil die Zustellung der vorläufigen Steuerberechnung eine Einforderungshandlung darstelle, welche die Verjährung unterbrochen habe. Ihr Entscheid wurde von der kantonalen Rekurskommission am 19. November 1948 bestätigt.

B. - Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Rekursentscheid hält die Robusta A.-G. an ihrem Standpunkte fest. Sie führt aus, sie habe, nachdem sie die durch die provisorische Einschätzung erhobene Steuerforderung im Jahre 1943 beglichen habe und nachdem sodann die Wehrsteuern für drei weitere Perioden eingefordert und definitiv erledigt worden seien annehmen dürfen, dass die Steuerbehörde auch jene provisorische Veranlagung « stillschweigend » als definitiv anerkannt habe. Um eine die Verjährung unterbrechende Einforderungshandlung auch in bezug auf den streitigen Differenzbetrag zu sein, hätte die vorläufige Einschätzung zum mindesten die Tatbestände bezeichnen müssen, auf welche sich die Mehrforderung bezieht. Das sei aber nicht geschehen. Es wäre stossend, wenn sechs Jahre nach der Fälligkeit, in einem Zeitpunkt, in welchem die Steuerpflichtige nicht mehr über alle Unterlagen für eine Bestreitung verfügt habe, noch eine Nachforderung zulässig gewesen wäre.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.- Die Wehrsteuerforderungen verjähren in fünf Jahren, von der Fälligkeit an gerechnet (Art. 128 WStB). Die Fälligkeit ist in Art. 114 WStB geordnet. Es sind allgemeine und besondere Fälligkeitstermine vorgesehen. Die

Seite: 176

allgemeinen Termine werden jeweilen vom eidgenössischen Finanzdepartement bestimmt (Art. 114 Abs. 1). Sie werden den Wehrsteuerpflichtigen durch öffentliche Bekanntmachung mitgeteilt (Art. 115 Abs. 1). Besondere Termine gelten für den Fall, dass die Wehrsteuerpflicht erst nach dem allgemeinen Termin entsteht; sie werden individuell von der Bezugsbehörde festgesetzt (Art. 114 Abs. 2). Sodann tritt, ebenfalls individuell, die Fälligkeit von Gesetzes wegen ein, wenn ein Steuerpflichtiger (oder sein Rechtsnachfolger) das Land verlassen will oder in Konkurs fällt, oder wenn eine juristische Person (oder eine Handelsgesellschaft ohne juristische Persönlichkeit) aufgelöst wird (Art. 114 Abs. 3). Wo die Voraussetzungen für einen besonderen Fälligkeitstermin nicht erfüllt sind und kein Verfall von Gesetzes wegen eintritt, gilt der allgemeine Fälligkeitstermin gemäss Art. 114 Abs. 1.

Dass es für die Auslösung der Fälligkeit auch noch einer persönlichen Zahlungsaufforderung (einer

Steuerrechnung oder dergleichen) bedürfte, ist im Gesetz nicht ausdrücklich gesagt (vgl. die abweichende Regelung in Art. 139 (135) Abs. 2 KrisAB). Es wird bestimmt, dass die Fälligkeit der Wehrsteuer auch dann eintritt, wenn auf den allgemeinen Termin dem Pflichtigen lediglich eine vorläufige Steuerberechnung auf Grund der Steuererklärung eröffnet oder wenn gegen die Veranlagung Einsprache oder Beschwerde erhoben worden ist (Art. 114 Abs. 4 WStB). Aus dieser Vorschrift könnte geschlossen werden, dass die Fälligkeit solange nicht eintrete, als dem Pflichtigen nicht wenigstens eine provisorische Steuerrechnung zugestellt worden sei. Dafür könnte angeführt werden, dass mit der Fälligkeit die Zahlungsfrist von 30 Tagen beginnt (Art. 116) und dass daher der Pflichtige eigentlich spätestens zu Beginn dieser Frist wissen sollte, wieviel er zu zahlen hat. Diese Überlegung würde überdies die Annahme nahelegen, es werde vorerst nur der in der provisorischen Steuerrechnung (oder in der noch nicht rechtskräftigen Veranlagung) genannte Betrag fällig. Das kann indessen aus Art. 114 Abs. 4

Seite: 177

nicht hergeleitet werden; es widerspricht schon dem Wortlaut der Bestimmung, wonach vom Eintritt der Fälligkeit « der Wehrsteuer », also derjenigen Steuer die Rede ist, die der Pflichtige nach Massgabe des Gesetzes schuldet (vgl. Urteil vom 20. Dezember 1946 in Sachen D. betreffend WOB I, ASA 15, 422 f.).

Nach dieser Betrachtungsweise wäre im vorliegenden Fall die von der Beschwerdeführerin für die erste Periode geschuldete Wehrsteuer nicht schon am allgemeinen Fälligkeitstermin (1. Juli bzw. 15. November 1942), sondern erst am 15. Februar 1943, mit der Zustellung der provisorischen Einschätzung, fällig geworden. Die Verjährungsfrist wäre dann erst am 15. Februar 1948 abgelaufen, die endgültige Veranlagung am 12. Januar 1948 somit noch rechtzeitig vorgenommen worden.

2.- Art. 114 Abs. 4 WStB könnte aber auch sehr wohl als Ausfluss des Gedankens verstanden werden, dass es überhaupt nicht darauf ankommt, ob der Steuerpflichtige am Fälligkeitstermin im Besitze einer Steuerrechnung ist (vgl. das zitierte Urteil). Jene andere Deutung findet nicht nur keine zuverlässige Grundlage in dieser Bestimmung; sie ist auch nur schwer mit dem gesetzlichen System der Fälligkeit in Einklang zu bringen. Das Gesetz will die Steuerpflichtigen möglichst gleichmässig belasten. Darum wird verlangt, dass die nach Gesetz geschuldeten Steuerbeträge von allen Pflichtigen im nämlichen Zeitpunkte entrichtet und dass zeitliche Verschiebungen in der Zahlung durch entsprechende Verzinsung des Steuerbetrages ausgeglichen werden (Art. 114 Abs. 1, Art. 116, 127 Abs. 2 WStB). Eine gewisse Ungleichheit würde aber auch entstehen, wenn auf den Zeitpunkt der Zustellung einer Steuerrechnung Rücksicht genommen, die Fälligkeit dann, wenn sich die Zustellung verzögert, hinausgeschoben würde. Deshalb könnte daraus, dass das Gesetz nicht, jedenfalls nicht ausdrücklich, auch für solche Fälle einen besonderen Fälligkeitstermin vorsieht, gefolgert werden, dass für sie ebenfalls der allgemeine Termin gilt. Normalerweise

Seite: 178

sollte freilich dem Pflichtigen bereits auf den allgemeinen Fälligkeitstermin hin eine Steuerrechnung zugestellt werden. Aber auch wenn dies geschieht, wird doch die Abrechnung in vielen Fällen noch nicht endgültig sein. Art. 114 Abs. 4 WStB lässt indes unbekümmert hierum unverzüglich die Fälligkeit der ganzen Steuer eintreten. Analog könnte die Bestimmung auf den Fall angewendet werden, wo der Pflichtige am allgemeinen Fälligkeitstermin überhaupt noch keine Abrechnung besitzt. Die Beschwerde vermag aber auch dann nicht durchzudringen, wenn dieser zweiten Lösung der Vorzug gegeben wird:

3. Nach Art. 128 WStB wird der Lauf der Verjährung durch jede Einforderungshandlung unterbrochen. Als solche ist auch die Zustellung einer vorläufigen Steuerberechnung auf Grund der Steuererklärung anzusehen. Sie soll für den Fall, dass die Veranlagung bis zum vorgesehenen Termin nicht vorgenommen werden kann, dennoch die rechtzeitige Begleichung der Steuerforderung ermöglichen, wobei die Berichtigung durch die endgültige Einschätzung vorbehalten bleibt (Art. 114 Abs. 4 am Ende). Sie hat also auch den Zweck, den Abgabeananspruch gegenüber dem Pflichtigen geltend zu machen, die Steuer von ihm einzufordern.

Hätte im vorliegenden Falle die Verjährungsfrist für die Wehrsteuer der ersten Periode schon am 1. Juli bzw. 15. November 1942 begonnen, so wäre sie daher jedenfalls durch die provisorische Einschätzung vom 15. Februar 1943 unterbrochen worden. Die neue fünfjährige Frist wäre somit am 15. Februar 1948 abgelaufen. Sie wäre eingehalten, da die endgültige Steuerrechnung vor diesem Zeitpunkte zugestellt worden ist.

4.- Entgegen der Meinung der Beschwerdeführerin wäre die Verjährung nicht nur für den in der Steuerrechnung vom 15. Februar 1943 genannten Betrag unterbrochen worden. Durch die Eröffnung einer provisorischen Einschätzung wird der ganze sich aus dem Gesetz ergebende

Seite: 179

Wehrsteueranspruch geltend gemacht. Das kommt unzweideutig darin zum Ausdruck, dass die auf der Selbstschätzung des Pflichtigen beruhende Steuerberechnung als provisorisch bezeichnet wird, unter dem Vorbehalt einer späteren endgültigen Ausrechnung und Einforderung des nach Gesetz geschuldeten Steuerbetrages vorgenommen wird. Die Beschwerdeführerin verkennt, dass der Wehrsteueranspruch für eine bestimmte Veranlagungsperiode eine Einheit bildet. Aus diesem Grunde genügt jener Vorbehalt zur Unterbrechung der Verjährung der ganzen Forderung. Weder braucht der genaue Betrag der Forderung angegeben zu werden, noch ist die Bezeichnung der « Tatbestände » erforderlich, welche nach Ansicht der Steuerverwaltung zu einer Mehrforderung Anlass geben könnten. Der Gegenstand der Wehrsteuer ist von vornherein bekannt; er ist den Vorschriften des Gesetzes zu entnehmen, wonach massgebend ist das in einer bestimmten Periode erzielte Einkommen (Gewinn, Ertrag) und das am Stichtage vorhandene Vermögen (Kapital). Daher braucht bei der Geltendmachung des Wehrsteueranspruches für eine Periode nicht noch im einzelnen auf dessen Gegenstand hingewiesen zu werden. Die Wehrsteuer unterscheidet sich in dieser Beziehung grundlegend von der Stempelabgabe, welche bestimmte Tatbestände, einzelne Vorgänge des Rechtsverkehrs erfasst (vgl. BGE 73 I 133).

Mit Recht weist die Vorinstanz auf die unhaltbaren Folgen der Auffassung der Beschwerdeführerin hin. Wenn die Mitteilung der provisorischen Einschätzung die Verjährung nur für den vorläufig errechneten Betrag unterbräche, wäre es in der Tat leicht möglich, dass ein Steuerpflichtiger sich durch unvollständige oder ungenaue Angabe seiner Steuerfaktoren und nachherige Berufung auf die Verjährung der vollen Besteuerung entziehen könnte, so dass ihm gegenüber derjenige, welcher eine gewissenhafte Steuererklärung abgegeben hat und infolgedessen rasch und ohne Schwierigkeit richtig veranlagt werden kann, im Nachteil wäre. Eine solche Begünstigung des

Seite: 180

Pflichtigen, welcher aus Nachlässigkeit oder gar vorsätzlich unrichtig deklariert hat, kann aber nicht der Sinn des Gesetzes sein.

5. Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, dass in der ihr am 15. Februar 1943 eröffneten Steuerberechnung die endgültige Veranlagung vorbehalten war. Sie hat daher mit einer spätem Überprüfung ihrer Steuererklärung rechnen müssen. Auf ihre im Jahre 1943 geleistete Zahlung kann sie sich nicht berufen; denn sie hat sie erbracht auf Grund einer Abrechnung, welche ausdrücklich als provisorisch bezeichnet war. Davon, dass die Steuerbehörde diese Abrechnung « stillschweigend » als endgültig anerkannt habe, kann keine Rede sein. Sie war nicht verpflichtet, jenen Vorbehalt innerhalb der Verjährungsfrist von Zeit zu Zeit, etwa bei der Inangriffnahme der Veranlagungen für folgende Perioden, zu erneuern.

Die Beschwerdeführerin kann auch nicht gehört werden mit der Einwendung, sie habe sechs Jahre nach Eintritt der Fälligkeit nicht mehr über alle Unterlagen für die Bestreitung der Mehrforderung der Steuerverwaltung verfügt. Nach Erhalt der provisorischen Einschätzung war es ihre Sache, sich die Beweise für ihren Standpunkt wenigstens für die Dauer der damit neu beginnenden Verjährungsfrist zu sichern. Übrigens ist sie gesetzlich verpflichtet, ihre Geschäftsbücher und- korrespondenzen während zehn Jahren aufzubewahren (Art. 962 OR, Art. 325 StGB).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird abgewiesen