

S. 129 / Nr. 31 Rechtsgleichheit (Rechtsverweigerung) (d)

BGE 70 I 129

31. Auszug aus dem Urteil vom 13. Juli 1944 i. S. X gegen Graubünden.

Seite: 129

Regeste:

Willkürliche Beurteilung der Frage der Gültigkeit und der Dauer einer Steuervereinbarung.

Die Erhöhung der Einschätzung des steuerpflichtigen Vermögens in Graubünden durch Zwischenrevision ist Willkür, wenn sie darauf beruht, dass die bei der Hauptrevision für die fünfjährige Steuerperiode vorgenommene Einschätzung zu niedrig ist, der Steuerpflichtige aber hieran keine Schuld trägt.

Appréciation arbitraire de la validité et de la durée d'une convention entre le fisc et le contribuable au sujet de son imposition.

Dans le canton des Grisons il est arbitraire d'augmenter la taxation de la fortune imposable lors d'une revision intermédiaire si la revision principale a taxé la fortune trop bas pour la période fiscale quinquennale, sans la faute du contribuable.

Apprezzamento arbitrario della validità e della durata d'una convenzione tra il fisco ed il contribuente circa la sua imposizione.

Nel Cantone dei Grigiori è arbitrario aumentare, mediante revisione intermedia, la tassazione della sostanza imponibile se la revisione principale ha tassato la sostanza in misura troppo bassa, senza colpa del contribuente, per periodo fiscale quinquennale.

Im Kanton Graubünden geht das Steuerjahr für die periodischen kantonalen Steuern, insbesondere die Vermögens- und Erwerbssteuer vom 1. Oktober eines bis zum 30. September des folgenden Kalenderjahres. Für die Vermögenssteuer findet nur alle fünf Jahre eine neue

Seite: 130

allgemeine Veranlagung («Ausmittlung») statt (Art. 52, 54 des Steuergesetzes). In der Zwischenzeit bleibt die am Anfang der fünfjährigen Periode vorgenommene Einschätzung bestehen unter Vorbehalt gewisser Ausnahmen. Das Gesetz bestimmt über diese in

Art. 53: «In der Zwischenzeit wird alljährlich eine Revision des Vermögens nur bei denjenigen vorgenommen, welche zum ersten Mal der Steuer unterliegen, oder deren Vermögen durch Todesfall, Erbschaft, Heirat, Schenkung, Fallimente, Unglücksfälle und Verluste, Kauf und Verkauf von Liegenschaften usw. eine Änderung erfahren hat. Gewöhnlicher Vor- und Rückschlag während der fünfjährigen Steuerperiode wird dagegen nicht in Betracht gezogen.»

Ergibt sich, dass ein Steuerpflichtiger sein Vermögen oder seinen Erwerb nicht voll versteuert hat, so haben er selbst, der «Fehlbare» oder seine Erben den, vorenthaltenen Steuerbetrag nachzuzahlen; bei wissentlicher Steuerhinterziehung wird ausserdem eine Steuerbusse bis zum fünffachen Betrag der Nachsteuer erhoben (Art. 55-58 des Steuergesetzes). Die letzte heute abgeschlossene fünfjährige Einschätzungsperiode begann mit dem 1. Oktober 1937 und endigte am 30. September 1942.

Der Rekurrent X, ausländischer Staatsangehöriger, kam seit vielen Jahren jährlich nach Pontresina. Vom Steuerjahr 1927/8 an versteuerte er hier ein bewegliches Vermögen von Fr. 600000., später Fr. 450000., wie das Bundesgericht als festgestellt ansah, auf Grund einer Vereinbarung mit der kantonalen Steuerverwaltung, wonach seine Steuerleistung sich auf diesen Vermögensbetrag ohne Rücksicht auf den wirklichen Vermögensstand beschränken sollte. Mit dem entsprechenden Vermögen (Fr. 450000.) wurde X auch im Veranlagungsverfahren für die neue Steuerperiode 1937-1942 von der Veranlagungsbehörde (Kreissteuerkommission Oberengadin) in das Steuerregister eingetragen, mit Zustimmung der kantonalen Steuerverwaltung.

Tatsächlich hielt sich der Rekurrent bis zum Ausbruch des Krieges jeweils nur während beschränkter Zeit, eines Teiles der Sommersaison, hin und wieder auch der

Seite: 131

Wintersaison, in Pontresina auf, im übrigen (aber ebenfalls nur vorübergehend) an anderen Orten der Schweiz und in der Hauptsache auf Reisen im Ausland. Seit Kriegsausbruch hat er die Schweiz nicht mehr verlassen, wechselte aber ebenfalls jeweils seinen Aufenthalt zwischen Pontresina, Davos und Gemeinden anderer Kantone (Ragaz, Lugano, Locarno, Zürich, Genf). Überall wohnte er im Hotel. Im Jahr 1932 hatte er in Pontresina die polizeiliche Niederlassungsbewilligung erwirkt.

Zum Wehropfer wurde er auf Grund seiner Selbsteinschätzung für Fr. 3277300. veranlagt.

Am 13. April 1942 liess ihm die Kreissteuerkommission Oberengadin eine Einschätzungsanzeige

zugehen, wonach er für die Steuerjahre 1939/40 (1. Oktober 1939-30. September 1940) und 1940/41 (1. Oktober 1940-30. September 1941) auf dem gleichen Vermögen (Fr. 3277300.) zur kantonalen Vermögenssteuer veranlagt wurde. X erhob hiegegen zunächst die gesetzlich vorgesehene Einsprache bei der Kreissteuerkommission. Diese hielt jedoch auch im Einspracheverfahren an ihrer Verfügung fest. Den dagegen gerichteten Rekurs wies die kantonale Rekurskommission von Graubünden ab.

Auf staatsrechtliche Beschwerde des X hat das Bundesgericht diesen Rekursentscheid wegen Verletzung von Art. 4 BV aufgehoben.

Aus den Gründen:

4. Auch kann die grundsätzliche Zulässigkeit und Verbindlichkeit einer Steuervereinbarung, wie sie hier getroffen wurde, für die Zeit, als das geschah (zuletzt in den Jahren 1938/39), nicht schon deshalb bestritten werden, weil es dafür an einer gesetzlichen Grundlage (Ermächtigung) gefehlt habe. Die Lehre der Steuerrechtswissenschaft, auf die der angefochtene Entscheid Bezug nimmt, hat Steuerabkommen im Auge, durch die dem Steuerpflichtigen eine Vergünstigung gegenüber der allgemeinen gesetzlichen Ordnung

Seite: 132

eingeräumt, er von einer nach dieser, sonst bestehenden Steuerpflicht teilweise befreit wird. Als Ausländer, der sich in Pontresina jährlich nur sehr beschränkte Zeit während eines Teiles der Sommer- oder Wintersaison, im übrigen dagegen (abgesehen von kurzen Aufenthalten an anderen Orten der Schweiz) immer im Ausland aufhielt, stand der Rekurrent bis zum Kriegsausbruch zum Kanton Graubünden in keiner Beziehung, welche die Besteuerung hier für das ganze Jahr hätte rechtfertigen können. Daran änderte auch die im Jahr 1932 erwirkte Niederlassungsbewilligung nichts, zumal der Rekurrent sie bei dem Versuche einer solchen Besteuerung auf dem ganzen beweglichen Vermögen jederzeit hätte aufheben können. Ja es ist fraglich, ob die Beziehungen zu Pontresina überhaupt die Steuerpflicht hier sogar nur für einen Teil des Jahres hätten zu rechtfertigen vermögen. Auch wird nicht einmal behauptet und ist durchaus unwahrscheinlich, dass wenigstens der Aufwand, den der Rekurrent jeweilen in Pontresina entfaltete, selbst nur annähernd der Rente des besteuerten Vermögensbetrages gleichgekommen wäre. Durch die Begrenzung der Steuererhebung auf diesen Betrag bis zum Kriegsausbruch ist also nicht etwa der Rekurrent von einer Steuerleistung befreit worden, die ihm nach der allgemeinen gesetzlichen Regelung obgelegen hätte. Vielmehr hat sich der Kanton Graubünden durch das getroffene Abkommen eine Leistung gesichert, die er sonst offenbar nicht hätte durchsetzen können, daraus Vorteil gezogen, dass der Rekurrent es aus irgendwelchen Gründen als in seinem Interesse liegend fand, sich als hier steuerpflichtig bezeichnen zu können. Die Erwägungen, aus denen die Steuerrechtslehre Steuerverträgen, die nicht auf einer gesetzlichen Ermächtigung beruhen, die Verbindlichkeit für den Staat abspricht, treffen demnach auf die Besteuerung des Rekurrenten bis zum Kriegsausbruch nicht zu.

5. Ebenso unhaltbar ist die Einwendung, die Steuerbehörden hätten annehmen dürfen, dass der

Seite: 133

vereinbarungsgemäss zur Steuer herangezogene Betrag ungefähr dem wirklichen Vermögen entsprechen werde.

6. War somit die Abmachung nicht von vornherein unverbindlich, so muss sie doch, wie jedes solche Abkommen, als unter der Voraussetzung abgeschlossen gelten, dass der steuerrechtliche Tatbestand, auf den sie sich bezog, im Wesentlichen gleichbleibe. Der Kanton durfte sie deshalb als für die Zukunft dahingefallen erklären, wenn jener Tatbestand sich so änderte, dass damit die Grundlagen dahinfielen, auf denen die Abrede beruhte. Diese Grundlage war zwar, wie ausgeführt, nicht etwa die Unkenntnis der wahren Vermögensverhältnisse des Rekurrenten. Wohl aber bestand sie darin, dass dieser zur Schweiz und zum Kanton Graubünden nur lose und vorübergehende Beziehungen unterhielt und dass es infolgedessen zweifelhaft, ja äusserst unsicher war, ob er überhaupt in Graubünden zur Steuer auf seinem beweglichen Vermögen auch nur für einen Teil des Jahres hätte herangezogen werden können. Seit Ausbruch des Krieges befindet sich der Rekurrent nun freilich ununterbrochen in der Schweiz. Da nicht behauptet wird, dass dies gezwungen geschehen würde, er in die Schweiz als Flüchtling gekommen und in absehbarer Zeit mit seiner Ausreise zu rechnen gewesen wäre, darf daher wohl angenommen werden, dass er seither sein allgemeines Steuerdomizil im Inlande hatte. Doch steht keineswegs fest, dass als solches Pontresina zu gelten hätte. Nach wie vor hält er sich hier und auch sonst im Kanton Graubünden nur während einer beschränkten Zeit, im Laufe der Sommersaison und Wintersaison auf, in der übrigen Zeit dagegen in anderen Kantonen. Wie anderwärts, so wohnt er auch in Pontresina und Davos ausschliesslich im Hotel. Es wird nicht behauptet, dass er darüber hinaus zu diesen beiden Orten noch engere persönliche Beziehungen begründet hätte, die früher nicht bestanden hätten. Wenn die Anwesenheit in Graubünden vom Winter 1940/41 an

Seite: 134

länger gedauert haben mag als bisher, so folgt daraus allein, auch in Verbindung mit dem Wegfall der bisherigen Aufenthalte im Ausland, noch nicht und ist auch heute noch keineswegs abgeklärt, dass der bisherige Aufenthalt in Pontresina sich in einen zivilrechtlichen Wohnsitz im Sinne von Art. 23 ZGB umgewandelt oder auch nur einen Charakter angenommen hätte, der nach den bundesrechtlichen Regeln über die interkantonale Abgrenzung der Steuerhoheiten diesen Ort zu seinem einzigen Steuerdomizil unter Ausschluss der besseren oder doch einer konkurrierenden Steuerberechtigung anderer Kantone hätte machen können (vgl. dazu BGE 46 I S. 41314). Unter diesen Umständen kann aber nicht die Rede davon sein, dass die graubündnerischen Steuerbehörden die bestehende Steuervereinbarung unter Berufung auf veränderte Umstände vom Herbst 1939 an, mitten in der fünfjährigen Einschätzungsperiode 1937/42 ohne weiteres als dahingefallen hätten ansehen dürfen. Durch die bei Beginn der Periode vorgenommene Einschätzung war dem Abkommen grundsätzlich Wirkung für diesen ganzen Zeitraum zuerkannt worden. Wenn sich die kantonalen Behörden daran wegen Wegfalls der Voraussetzungen, auf denen es beruhte, nicht mehr halten wollten, so mussten sie dies dem Rekurrenten rechtzeitig, vor Beginn eines Steuerjahres anzeigen, damit er seinen Aufenthalt in Kenntnis der Sachlage wählen konnte. Sonst durfte er davon ausgehen, dass sie selbst eine wesentliche Veränderung der Verhältnisse nicht annehmen, aus der sich für ihn eine weitergehende Steuerpflicht als die durch das Abkommen begründete ergeben könnte. Es verstösst gegen Treu und Glauben, ist mit einer geordneten Finanzverwaltung unvereinbar und willkürlich, wenn die zuständigen Organe mit einer solchen Mitteilung bis zum Frühjahr 1942 (der Einschätzungsverfügung der Kreissteuerkommission Oberengadin vom 9.11.3. April 1942) zuwarteten, um dann, nachdem bereits zwei ganze Steuerjahre und ein weiteres halbes Steuerjahr abgelaufen waren,

Seite: 135

eine neue Veranlagung auf Grund des wirklichen Vermögensstandes für jenen bereits verstrichenen Zeitraum, ab 1. Oktober 1939 vorzunehmen. Die darin liegende Erklärung, dass das Abkommen nicht mehr gelten solle, konnte deshalb höchstens Wirkung für das nachfolgende, mit dem 1. Oktober 1942 beginnende neue Steuerjahr haben, nicht für die schon abgeschlossenen Steuerjahre 1939/40 und 1940/41 und auch nicht für das angebrochene Steuerjahr 1941/42, zumal dem Rekurrenten Frist zur Einsprache gegen die neue Veranlagung gegeben worden war und die Kreissteuerkommission über diese Einsprache erst am 19. Oktober 1942 entschied.

7. Selbst wenn die Rekurskommission ohne Willkür annehmen konnte, dass das Vermögen des Rekurrenten für die Steuerperiode von 1937 bis 1942 in den Jahren 1938/39 dem Art. 36 des Steuergesetzes gemäss d.h. Ohne Vereinbarung im Sinne der staatsrechtlichen Beschwerde festgestellt worden sei, könnte übrigens ihr Entscheid mit der ihm gegebenen Begründung vor Art. 4 BV nicht standhalten. Wäre jene Annahme richtig, so hätte eine Revision der Vermögenstaxation nach der klaren Vorschrift des Art. 53 des Steuergesetzes für die Steuerjahre 1939/40 ff nur dann stattfinden können, wenn das Vermögen des Rekurrenten im Sinne dieser Bestimmung bis zum 30. September 1940 «eine Änderung erfahren» hätte. Der angefochtene Entscheid stellt aber nicht fest, dass diese Voraussetzung zutrefte. Er geht davon aus, dass die Zwischenrevision nach Art. 55 des Steuergesetzes zulässig sei, nämlich deshalb, weil sich aus der Wehrofererklärung ergeben habe, dass die bisherige Veranlagung ungenügend sei, der Rekurrent seiner Abgabepflicht nicht genüge. Allein eine Nachsteuer nach Art. 55 kann nicht schon ohne weiteres dann erhoben werden, wenn sich objektiv eine ungenügende Versteuerung ergibt. Wie aus den Art. 55-58 klar hervorgeht, setzt die Nachsteuer voraus, dass der Steuerpflichtige «fehlbar» ist, selbst durch pflichtwidriges Verhalten, wie mangelnde

Seite: 136

Aufklärung über seine Vermögenslage, die ungenügende Besteuerung verschuldet hat. Die Rekurskommission stellt jedoch wiederum nicht etwa fest, dass auf Seite des Rekurrenten ein solches Verschulden vorliege. Es kann denn auch von einem solchen offensichtlich keine Rede sein, da der Rekurrent der kantonalen Steuerverwaltung von Anfang an offen erklärt hat, sein Vermögen übersteige erheblich den für die Besteuerung angenommenen Betrag (vgl. BGE 34 I S. 28; 36 I S. 565 f; 50 I S. 364 ff; 52 I S. 12 ff; nicht veröffentlichter Entscheid des Bundesgerichtes i. S. Witschi gegen Obwalden vom 20. Dezember 1943). In der Duplik macht die Rekurskommission allerdings allgemein geltend, die Veranlagungsbehörde sei verpflichtet, ein Reinvermögen, das bisher nicht versteuert worden sei, der Steuer zu unterwerfen, und könne das durch Zwischenrevision tun, sofern es nicht auf Grund der Art. 55 ff des Steuergesetzes zulässig sei. Aber das könnte doch nur auf Grund einer gesetzlichen Vorschrift geschehen, die das vorsieht (vgl. die erwähnten bundesgerichtlichen Entscheide und ausserdem 33 I S. 695 ff; 47 I S. 366 f). Die Rekurskommission

sagt jedoch nicht, dass Art. 53 des Steuergesetzes ein solches Vorgehen vorsehe, und es ist auch nicht einzusehen, wieso sich aus dieser Bestimmung ableiten liesse, dass Zwischenrevisionen ganz allgemein wegen ungenügender Höhe der bisherigen Einschätzung vorzunehmen seien, da das einer Beseitigung der fünfjährigen Steuerperiode gleichkäme.

8. Der angefochtene Entscheid der Rekurskommission ist daher wegen Willkür aufzuheben; sie hat die Vermögenstaxation für die in Frage stehenden Steuerjahre 1939/40 und 1940/41 auf Fr. 450000. zu ermässigen oder sie aufzuheben in dem Sinne, dass die bei der Hauptrevision vorgenommene Einschätzung weiter gilt