Urteilskopf

90 I 18

3. Urteil vom 22. April 1964 i.S. S. gegen Aargau, Kanton und Obergericht.

Regeste (de):

Staatsrechtliche Beschwerde. Verhältnis zu kantonalen Rechtsmitteln, die nur zu beschränkter Überprüfung eines Entscheids führen (Erw. 1).

Kantonales Steuerrecht. Willkür. Rechtsungleiche Behandlung. Kantonale Vorschrift, wonach Einkommen und Vermögen alle zwei Jahre einzuschätzen sind. Die Vorschrift lässt sich nicht als blosse Ordnungsvorschrift auffassen, sondern ist zwingend (Erw. 2 a). Folgt aus ihr, dass die Einschätzung im Laufe der zwei Jahre vorzunehmen oder doch einzuleiten ist, ansonst das Recht dazu verwirkt ist? (Erw. 2 b). Rechtsungleiche Behandlung? (Erw. 3).

Regeste (fr):

Recours de droit public. Rapport avec les moyens de droit cantonal qui ne conduisent qu'à un examen limité d'une décision (consid. 1).

Droit fiscal cantonal. Arbitraire. Inégalité de traitement. Disposition cantonale d'après laquelle le revenu et la fortune doivent être taxés tous les deux ans. Cette disposition ne peut pas être considérée comme une simple prescription d'ordre; elle est impérative (consid. 2 a). En découle-t-il que la taxation doit être faite ou du moins commencée dans le cours des deux ans, faute de quoi le droit de l'entreprendre serait périmé? (consid. 2 b). Inégalité de traitement? (consid. 3).

Regesto (it):

Ricorso di diritto pubblico. Relazione con i rimedi di diritto cantonale che permettono soltanto un esame limitato di una decisione (consid. 1).

Diritto fiscale cantonale. Arbitrio. Disparità di trattamento. Disposizione cantonale che prescrive la tassazione biennale del reddito e della sostanza. Questa disposizione non può essere considerata come mera prescrizione d'ordine; essa è imperativa (consid. 2 a). Ne consegue che la tassazione dev'essere fatta o comunque iniziata nel corso dei due anni, altrimenti il diritto di intraprenderla sarebbe perento? (considd. 2 b). Disparità di trattamento? (consid. 3).

Sachverhalt ab Seite 18

BGE 90 I 18 S. 18

A.- Das aargauische Gesetz vom 5. Februar 1945 über die ordentlichen Staats- und Gemeindesteuern (StG) bestimmt 1) im Abschnitt über das "Veranlagungsverfahren" unter dem Randtitel "Veranlagungsperiode" in § 66 Abs. 1: "Einkommen und Vermögen sollen alle zwei Jahre gleichzeitig für alle Steuerpflichtigen eingeschätzt werden." 2) im Abschnitt über die "Nach- und Strafsteuern" unter dem Randtitel "Verjährung" in § 102 Abs. 1:
BGE 90 I 18 S. 19

"Nach- und Strafsteuerforderungen und Steuerbetrug sowie der Vollzug von Erkenntnissen betreffend Straf- und Nachsteuern verjähren in zehn Jahren." 3) im Abschnitt über den "Steuerbezug" unter dem Randtitel "Verjährung von Steuerforderungen" in § 111: "Steuerforderungen verjähren in fünf Jahren vom Ende des Jahres an gerechnet, in welchem die Steuer fällig war."
B.- Der Beschwerdeführer S. in Baden erhielt im Januar 1959 das Steuererklärungsformular für die Staats- und Gemeindesteuern der Veranlagungsperiode 1959/60 (Berechnungsperiode 1957/58) und reichte es dem Gemeindesteueramt Ende Februar 1959 ausgefüllt ein. Schon vorher, in der ersten

Hälfte Februar 1959, hatte er eine provisorische Steuerrechnung für 1959 erhalten, die - der Einschätzung für die Veranlagungsperiode 1957/58 entsprechend - auf Fr. ..... lautete. Der Beschwerdeführer bezahlte diesen Betrag im Laufe des Jahres 1959. Für 1960 erhielt er keine provisorische Steuerrechnung. Am 10. April 1961 teilte ihm das kantonale Steueramt mit, dass es seine Selbsteinschätzung für 1959/60 auf Grund seiner Bücher überprüfen möchte. Der Beschwerdeführer legte die Bücher vor, teilte aber dem Steueramt mit, dass die Frist für die Steuerveranlagung 1959/60 abgelaufen und eine Veranlagung nicht mehr zulässig sei. Nachdem die Steuerkommission Baden den Revisionsbericht am 12. Mai 1961 erhalten hatte, schätzte es den Beschwerdeführer, von einer geringfügigen Erhöhung des Einkommens abgesehen, gemäss seiner Selbsttaxation zu den Staats- und Gemeindesteuern 1959/60 ein und eröffnete ihm dies am 27. Juni 1961.
Gegen diese Veranlagung erhob der Beschwerdeführer nacheinander Einsprache, Rekurs und Beschwerde mit dem Antrag, die Befugnis der Steuerkommission Baden, ihn für 1959/60 zu den Staats- und Gemeindesteuern heranzuziehen, als verwirkt zu erklären und dementsprechend die Veranlagung aufzuheben.
BGE 90 I 18 S. 20

Das Obergericht des Kantons Aargau wies die Beschwerde mit Entscheid vom 20. Dezember 1963 ab. Es nahm an, dass die Veranlagung nicht nur bei den Nach- und Strafsteuern (§ 102 StG), sondern auch bei den ordentlichen Steuern einer gesetzlichen Befristung unterworfen sei, das StG aber keine solche festsetze, so dass eine echte Gesetzeslücke vorliege, die der Richter auszufüllen habe. Auf wie viele Jahre der Richter die Frist, innert der die Veranlagung vorzunehmen sei, anzusetzen habe, könne im vorliegenden Falle offen gelassen werden; es genüge zu entscheiden, dass das Recht der Steuerbehörden, den Pflichtigen zu veranlagen, befristet sei und sich diese Frist auf jeden Fall auf mindestens drei Jahre über den Ablauf der Veranlagungsperiode hinaus erstrecke. Diese Frist sei aber im Zeitpunkt der Veranlagung des Beschwerdeführers noch nicht abgelaufen gewesen.
C.- Mit der staatsrechtlichen Beschwerde stellt S. den Antrag, es sei festzustellen, dass die Befugnis der Steuerkommission Baden, ihn für 1959/60 mit Staats- und Gemeindesteuern zu belegen, verwirkt sei, und es seien dementsprechend die Veranlagung sowie die Entscheide der kantonalen Rekurskommission und des Obergerichtes aufzuheben. Als Beschwerdegrund wird Verletzung von Art. 4 BV geltend gemacht.
D.- Das Obergericht des Kantons Aargau hat, unter Festhalten an den Ausführungen im angefochtenen Entscheid, auf Vernehmlassung verzichtet. Das kantonale Steueramt beantragt Abweisung der Beschwerde.
Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Die vorliegende Beschwerde richtet sich nicht nur gegen das Urteil des Obergerichts, sondern auch gegen die Veranlagungsverfügung der Steuerkommission Baden und den Entscheid der kantonalen Steuerrekurskommission. Gemäss Art. 86 Abs. 2 und Art. 87 OG ist die staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung des Art. 4 BV indes erst gegen letztinstanzliche Entscheide zulässig. Das
BGE 90 I 18 S. 21

bedeutet nach ständiger Rechtsprechung, dass sich die Beschwerde nur gegen den Entscheid der letzten Instanz, welcher freie Überprüfung zusteht, richten kann, nicht auch gegen vorausgegangene Entscheide unterer Instanzen (BGE 88 I 3 Erw. 4 a mit Verweisungen). Nach § 89 Abs. 1 StG ist das Obergericht an die tatsächlichen Feststellungen der Rekurskommission gebunden und kann deren Entscheid lediglich in rechtlicher Beziehung überprüfen. Soweit der Beschwerdeführer willkürliche Rechtsanwendung geltend macht, kann sich die Beschwerde daher nur gegen das Urteil des Obergerichts richten. Soweit er dagegen Willkür bei der Feststellung des Tatbestandes rügt, müsste der Entscheid der Steuerrekurskommission angefochten werden. Diesem Entscheid gegenüber erweist sich die vorliegende Beschwerde indes als unzulässig. Sofern nämlich Willkür bei der Feststellung des Tatbestandes als Rechtsverletzung beim Obergericht gerügt werden kann (wie ZIMMERLIN, N. 1 zu § 89 StG annimmt), ist die staatsrechtliche Beschwerde unzulässig, weil diese Rüge in der Beschwerde an das Obergericht nicht erhoben worden ist; hätte sie dagegen mit dieser Beschwerde nicht erhoben werden können, so ist die staatsrechtliche Beschwerde verspätet, da sie dann sofort an den Entscheid der Steuerrekurskommission hätte angeschlossen werden müssen (vgl. BGE 81 I 148, BGE 84 I 234 Erw. 1, BGE 87 I 64). Auf das Begehren, auch die Veranlagungsverfügung der Steuerkommission Baden und den Entscheid der Steuerrekurskommission aufzuheben, kann daher nicht eingetreten werden. Ferner ist das Begehren um Feststellung, dass die Befugnis zur Besteuerung des Beschwerdeführers für 1959./60 verwirkt

sei, unzulässig, da staatsrechtliche Beschwerden der vorliegenden Art rein kassatorische Funktion haben (BGE 87 I 445 Erw. 2 mit Verweisungen, BGE 89 I 368 Erw. 1).
2. Im Gegensatz zum WStB, der einerseits das Recht, die Veranlagung einzuleiten, und anderseits den Steuerbezug befristet (Art. 98 und 128), regelt das aarg. StG,
BGE 90 I 18 S. 22

wie die meisten kantonalen Steuergesetze (ZWEIFEL, Zeitablauf als Untergangsgrund für öffentlich-rechtliche Ansprüche S. 102 ff.), nur die Verjährung der durch Veranlagung festgestellten Steuerforderung (sog. Bezugsverjährung) in klarer Weise (§ 111) und enthält keine ausdrückliche Bestimmung über die Befristung der Veranlagung (sog. Feststellungs- oder Veranlagungsverjährung). Die Parteien sind jedoch darüber einig, dass nicht nur, wie das Obergericht aus § 102 StG schliesst, die Veranlagung der Nach- und Strafsteuern befristet ist, sondern dass auch die ordentlichen Steuern der Veranlagungsverjährung unterworfen sind. Streitig ist einzig, wie die Frist zu bemessen sei. Das Obergericht nimmt an, dass das StG in dieser Beziehung eine vom Richter auszufüllende Lücke aufweise, da § 66 Abs. 1 StG nur die Veranlagungsperiode, nicht auch die Veranlagungsverjährung regle und zudem eine blosse Ordnungsvorschrift sei. Der Beschwerdeführer bezeichnet diese Betrachtungsweise als willkürlich und leitet aus § 66 Abs. 1 StG ab, dass die Veranlagungsverjährung am letzten Tage der zweijährigen Veranlagungsperiode eintrete; ferner macht er geltend, dass diese Frist nur durch eine für den Steuerpflichtigen erkennbare Einleitung des Veranlagungsverfahrens gewahrt werden könne, woran es vorliegend gefehlt habe. a) Die Auffassung des Obergerichts, dass § 66 Abs. 1 StG eine blosse Ordnungsvorschrift sei, ist in der Tat unhaltbar. Wie die Steuerperiode (Zeit, für die eine Steuer erhoben wird), ist auch die häufig mehrere Steuerperioden umfassende Veranlagungsperiode (Zeit, für welche eine Veranlagung gilt und nach welcher eine neue Veranlagung vorzunehmen ist), von Einfluss auf Entstehung und Umfang der Steuerforderung und daher im Steuergesetz zu umschreiben (so für die Steuerperiode BLUMENSTEIN, System des Steuerrechts, 2. Aufl. S. 209). § 66 Abs. 1 StG, der die Veranlagungsperiode festlegt, lässt sich daher nicht als blosse Ordnungsvorschrift auffassen. Es würde dem klaren Sinn des Gesetzes widersprechen
BGE 90 I 18 S. 23

und zu einer rechtsungleichen Behandlung der Pflichtigen führen, wenn die Steuerbehörde nach ihrem Gutdünken allgemein oder in einzelnen Fällen von der zweijährigen Veranlagungsperiode abweichen könnte, soweit es das Gesetz nicht ausdrücklich gestattet. § 66 Abs. 1 StG enthält trotz des Ausdrucks "sollen" eine zwingende Anweisung an die Steuerbehörde. Damit ist aber noch nichts über den Inhalt dieser Anweisung gesagt. b) Die Vorschrift, wonach Einkommen und Vermögen "alle zwei Jahre gleichzeitig für alle Steuerpflichtigen einzuschätzen" sind, bedeutet zunächst, dass alle zwei Jahre eine Veranlagung vorzunehmen und diese grundsätzlich für zwei Jahre verbindlich ist. Auf Grund des Wortlauts allein mag sich sodann die Auffassung vertreten lassen, dass die Einschätzung im Laufe der zweijährigen Veranlagungsperiode zu erfolgen habe und nachher nicht mehr zulässig sei. Dass dies wirklich der Sinn der Bestimmung sei, wäre indes, da es sich um eine in der Schweiz sonst nicht zu findende, ganz ungewöhnliche Ordnung handeln würde, nur anzunehmen, wenn der Wortlaut eindeutig dafür spräche oder sonst Anhaltspunkte dafür beständen. Das ist jedoch nicht der Fall. Weder der Wortlaut der Bestimmung noch der Zusammenhang, in dem sie steht, deuten darauf hin, dass sie die Veranlagung befristet und den Untergang des Besteuerungsrechts im Falle der Nichteinhaltung der Frist anordnet, zumal ihr auch nicht zu entnehmen ist, welche Veranlagungsakte zur Wahrung der Frist vorgenommen werden müssen. Gegen die Annahme, § 66 Abs. 1 StG regle auch die Veranlagungsverjährung, spricht schliesslich auch die im angefochtenen Entscheid eingehend dargelegte Entstehungsgeschichte des StG, aus der sich ergibt, dass bei der Beratung des StG nie von einer Veranlagungsverjährung die Rede war, sowie daraus, dass bei der Behandlung einer (in der Folge nicht Gesetz gewordenen) Revisionsvorlage in den Jahren 1947/48 davon ausgegangen wurde, dass das StG die Veranlagungsverjährung nicht regle. Der
BGE 90 I 18 S. 24

Beschwerdeführer bezeichnet diese Heranziehung von Gesetzesmaterialien als "fragwürdig", behauptet aber nicht und tut noch weniger dar, dass sie willkürlich sei. Nach seiner Auffassung ist die Betrachtungsweise des Obergerichts vor allem deshalb willkürlich, weil aus der Periodizität der Steuer, wie sie § 66 Abs. 1 StG vorschreibt, zwingend folge, dass die Verwirkung der Veranlagung am letzten Tage der Veranlagungsperiode eintrete, sofern das StG nicht ausdrücklich eine längere Frist vorsehe. Diese aus der Periodizität gezogene Folgerung, die in der Schweiz hauptsächlich von BLUMENSTEIN (Schweiz. Steuerrecht S. 304/5, System S. 220) vertreten wurde, ist jedoch, wie das Bundesgericht schon in BGE 50 I 146 ausgeführt hat, nicht ein derart feststehender Grundsatz, dass seine Nichtbeachtung durch Gesetzgebung oder Praxis der Kantone als Verstoss gegen Art. 4 BV erscheinen würde. Die Periodizitätslehre ist denn auch in den Kantonen mehrheitlich abgelehnt

worden (ZWEIFEL a.a.O. S. 102 ff. und dort angeführte kantonale Vorschriften und Entscheide), während Art. 98 WStB ausdrücklich bestimmt, dass das Recht, die Veranlagung einzuleiten, erst drei Jahre nach Ablauf der Veranlagungsperiode erlischt. Unter diesen Umständen genügt es nicht, zur Begründung der Rüge der Willkür einfach auf die "von Blumenstein und andern" vertretene Periodizitätslehre zu verweisen; vielmehr hätte die Beschwerde dartun müssen, inwiefern die von dieser Lehre abweichende Betrachtungsweise des Obergerichts sich mit keinen vernünftigen Gründen vertreten lasse und schlechthin unhaltbar sei. Davon abgesehen erscheint das Recht, den Beschwerdeführer für 1959/60 zu besteuern, selbst dann nicht als verwirkt, wenn man sich der Auffassung von BLUMENSTEIN anschliesst. Dieser leitet aus der Periodizität der Steuer keineswegs ab, dass die zur Feststellung der Steuer erforderliche Veranlagung noch während der Steuerperiode, in die der betreffende Steueranspruch gehört, erfolgen müsse, sondern verlangt lediglich, dass ein wesentlicher Teil der Veranlagung in dieser Periode vorgenommen werde. Das
BGE 90 I 18 S. 25

wird denn auch in der Beschwerde ausdrücklich anerkannt. Dann kann aber vorliegend von Verwirkung der Veranlagung nicht die Rede sein. Ob schon die im Januar 1959 erfolgte Zustellung des Selbsttaxationsformulars für 1959/60 an den Beschwerdeführer als wesentlicher Teil der Veranlagung gelten kann, der dem Eintritt der Verwirkung der Steueransprüche für 1959/60 entgegensteht, mag dahingestellt bleiben. Denn diese Wirkung kommt auf alle Fälle der Ende Februar 1959 erfolgten Einreichung der Steuererklärung durch den Beschwerdeführer zu, da in der vorbehaltlosen Steuererklärung für eine Steuerperiode und für bestimmte Steuerobjekte die Anerkennung des Steueranspruchs liegt (BLUMENSTEIN, MBVR 1917 S. 297 und Schweiz. Steuerrecht S. 305). Der Beschwerdeführer hat zudem schon anfangs Februar 1959 eine provisorische Steuerrechnung für 1959 erhalten und sie im Laufe des Jahres 1959 vorbehaltlos bezahlt, womit der Steueranspruch für dieses Jahr von der Steuerbehörde in einer für den Beschwerdeführer erkennbaren Weise geltend gemacht bzw. von ihm anerkannt worden ist (vgl. das nicht veröffentl. Urteil des Bundesgerichts vom 13. Mai 1959 i.S. Compagnie du Chemin de Fer électrique de Loècheles-Bains c. Wallis, wo auf S. 9 ausgeführt ist, dass sehr wohl angenommen werden könne, die provisorische Veranlagung stehe dem Eintritt der Veranlagungsverjährung entgegen). In BGE 34 I 26 Erw. 2 und BGE 50 I 362 ff. hat das Bundesgericht nachträgliche Veranlagungen zu periodischen Steuern als unzulässig erklärt, weil die Steuerbehörde es trotz Kenntnis der Verhältnisse unterlassen hatte, das Veranlagungsverfahren im Steuerjahr selber durch Zustellung eines Selbsttaxationsformulars oder sonstige Veranlagungsakte einzuleiten, womit sie auf einen allfälligen Steueranspruch stillschweigend verzichtet (BGE 34 I 28), den Beschwerdeführer als nicht steuerpflichtig behandelt habe (BGE 50 I 367). Von einem solchen als Verzicht zu betrachtenden Verhalten der Steuerbehörde kann hier nicht die Rede sein. Ebensowenig kann der Steuerbehörde vorgeworfen werden,

BGE 90 I 18 S. 26

mit der endgültigen Veranlagung ungebührlich lange zugewartet zu haben, da diese am 27. Juni 1961, also nur rund 6 Monate nach Ablauf der Veranlagungsperiode erfolgte, die Verzögerung nach den Feststellungen im Einsprache- und im Rekursentscheid auf Arbeitsüberlastung und Personalmangel bei der Steuerbehörde zurückzuführen ist und hierin, wie schon in BGE 50 I 147 angenommen wurde, ein triftiger Grund für eine etwas verspätete Veranlagung liegt. Der Einwand des Beschwerdeführers, das Obergericht habe willkürlich nicht geprüft, ob dieser triftige Grund wirklich vorgelegen habe, kann nach dem in Erw. 1 Gesagten nicht gehört werden, da der Beschwerdeführer jene (nach § 89 Abs. 1 StG für das Obergericht verbindliche) Feststellung in der Beschwerde an das Obergericht nicht als willkürlich angefochten hat und auf die staatsrechtliche Beschwerde insoweit, als sie sich gegen die Entscheide der untern Instanzen richtet, nicht eingetreten werden kann.
3. Der Beschwerdeführer beanstandet schliesslich als Willkür und rechtsungleiche Behandlung, dass das Obergericht in einem Entscheid vom 18. März 1960 (AGVE 1960 S. 77 ff.) sich der Periodizitätslehre angeschlossen und festgestellt habe, dass eine Zwischentaxation mit rückwirkender Kraft nach Ablauf der Veranlagungsperiode nicht mehr getroffen werden könne, während es im vorliegenden Falle diese Auffassung einfach negiere. Auch diese Rüge ist unbegründet, da jenem Entscheid ein anderer Tatbestand zugrunde lag. Dort war bereits eine rechtskräftige Veranlagung erfolgt und wurde der Pflichtige nach Ablauf der Veranlagungsperiode nachträglich einer Zwischentaxation unterworfen, worauf das Obergericht erklärte, dass beim Vorliegen einer rechtskräftigen Veranlagung für die abgelaufene Veranlagungsperiode weder eine besondere Veranlagung nach § 66 Abs. 3 noch eine Zwischentaxation nach § 66 Abs. 6 StG durchgeführt werden könne. Im vorliegenden Falle handelt es sich jedoch nicht um Taxationen im Sinne von § 66 Abs. 3

oder 6 StG nach vorausgegangener definitiver Einschätzung, sondern um die erstmalige definitive Einschätzung. Die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse sind somit in den beiden Fällen verschieden, so dass von einer rechtsungleichen Behandlung nicht gesprochen werden kann.
Dispositiv

Demnach erkennt das Bundesgericht:
Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.