

Steuerbezug

Verjährung

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 28. August 2015 (VD.2014.166)

Die Bezugsverjährung tritt in jedem Fall zehn Jahre nach Ablauf des Jahres ein, in dem die Steuern rechtskräftig festgesetzt worden sind. Bei dieser absoluten Verjährungsfrist handelt es sich um eine nicht hemmbare und ununterbrechbare Verwirklichungsfrist.

Sachverhalt:

A. liess beim Finanzdepartement Basel-Stadt diverse Steuererlassgesuche für die kantonalen Steuern und die direkten Bundessteuern betreffend die Jahre 2002–2006 stellen. Für das Jahr 2007 liess sie mündlich nachfragen, ob ein Erlassgesuch notwendig sei bzw. liess sie – nach Auslegung der Steuerverwaltung – ein mündliches Erlassgesuch stellen. Mit Entscheid vom 28. Mai 2009 bewilligte die Steuerverwaltung ihr, unter der Voraussetzung der Begleichung der Restforderung innerhalb von sechs Monaten, einen Teilerlass pro 2002–2007 in der Höhe von CHF 5'000.–.

Gegen diesen Entscheid erhob A., vertreten durch Advokat R., mit Schreiben vom 27. Juni 2009 Einsprache. Am X. Januar 20XX verstarb A.

Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Entscheid vom 21. September 2012 ab. Gegen diesen erhoben die Erben der A., B. und C. (Rekurrenten und Beschwerdeführer, nachfolgend Rekurrenten), ebenfalls vertreten durch Advokat R., am 24. Oktober 2012 Rekurs und Beschwerde.

Mit Entscheid vom 24. Oktober 2013 der Steuerrekurskommission wurden der Rekurs und die Beschwerde abgewiesen. Dieser Entscheid wurde auf Verlangen der Rekurrenten am 28. Juli 2014 begründet.

Mit Eingabe vom 26. August 2014 haben die Rekurrenten gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission Rekurs (betreffend die kantonalen Steuern) und Beschwerde (betreffend die direkten Bundessteuern) erhoben. Sie beantragen, der Entscheid der Vorinstanz sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass die Steuerforderungen pro 2002–2007 des Kantons Basel-Stadt und des Bundes mit Ausnahme der Forderung der direkten Bundessteuer pro 2004 nicht mehr bestünden.

Mit Eingaben vom 26. September 2014 bzw. 29. September 2014 reichten die Steuerrekurskommission sowie die Steuerverwaltung je eine Vernehmlassung ein.

Die Rekurrenten replizierten hierzu mit Eingabe vom 3. Dezember 2014. Die Einzelheiten der Standpunkte ergeben sich, soweit sie für den Entscheid von Bedeutung sind, aus den nachfolgenden Erwägungen. Der vorliegende Entscheid ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

Erwägungen:

2.1 Die Rekurrenten machen geltend, dass die Steuerforderungen für die Jahre 2002–2007 mit Ausnahme der direkten Bundessteuer für das Jahr 2004 verjährt seien. Begründet wird dies damit, dass während des Einsprache- und des Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahrens die Bezugsverjährungsfrist nicht stillstehe bzw. das Gesetz für die Bezugsverjährung keinen Fristenstillstand vorsehe.

2.2 Die Vorinstanz hält dem in ihrer Vernehmlassung vom 26. September 2014 entgegen, dass Art. 121 Abs. 2 DBG und § 199 Abs. 2 StG den Stillstand und die Unterbrechung der Bezugsverjährung zum Gegenstand hätten und demnach durch den Gesetzgeber ein Fristenstillstand bei der Bezugsverjährung vorgesehen sei. Wäre dies nicht der Fall, müsste die Steuerverwaltung während eines Erlassverfahrens regelmässig ein Betreibungsverfahren einleiten, um die Verjährung zu unterbrechen, obschon noch darüber entschieden werden solle, ob auf die Forderung verzichtet werde. Dies wäre aus prozessökonomischen und finanziellen Gründen nicht sinnvoll, da bei einer späteren Gutheissung des Erlassgesuches die Betreibungshandlung rückgängig gemacht werden müsste.

2.3 Die Steuerverwaltung führt in ihrer Vernehmlassung vom 29. September 2014 Ähnliches wie die Vorinstanz aus. Zudem wäre die Bezugsverjährung auch dann nicht eingetreten, wenn während des Erlassverfahrens die Verjährungsfrist nicht still stünde, da die Verjährung, nebst den Forderungsanerkennungen der Rekurrenten, durch mehrere Bezugshandlungen (Betreibungsankündigungen) ihrerseits unterbrochen worden sei. Die fünfjährige Bezugsverjährungsfrist habe dadurch jeweils neu zu laufen begonnen und die Verjährung sei folglich nicht eingetreten.

3.1 Gemäss Art. 121 Abs. 2 i.V.m. Art. 120 Abs. 3 lit. b DBG unterbricht jede Anerkennung seitens eines Zahlungspflichtigen die Verjährung. Dazu gehört neben der ausdrücklichen Anerkennung des Schuldners jedes weitere Verhalten, welches nach Treu und Glauben als Bestätigung der rechtlichen schuldnerischen Verpflichtung aufgefasst werden darf (Beusch, in: Zweifel/Atanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2. Auflage 2008, Art. 120 DBG N 43). Als solches gilt nach ausdrücklicher gesetzlicher Bestimmung u.a. ein Erlassgesuch (Art. 121 Abs. 2 i.V.m. Art. 120 Abs. 3 lit. c DBG). Die explizite Nennung des Erlassgesuches ist rein deklaratorisch, da ein solches einen Sonderfall der ausdrücklichen Anerkennung darstellt. Ein Erlassgesuch kann, obwohl bei der Veranlagungsverjährung erwähnt, lediglich die Bezugsverjährung unterbrechen, da das Einreichen eines Erlassgesuches eine rechtskräftig festgesetzte Steuerforderung voraussetzt und demnach

das Veranlagungsverfahren abgeschlossen sein muss (Beusch, a.a.O., Art. 120 DBG N 44). Demzufolge betrifft Art. 120 Abs. 3 lit. c DBG entgegen den Ausführungen der Rekurrenten in Rz. 21.2 und Rz. 21.3 der Beschwerde praktisch nur gerade die hier relevante Bezugsverjährung und nicht die Veranlagungsverjährung.

3.2 Mangels expliziter gesetzlicher Regelung besteht aber für die Dauer des Erlassverfahrens für die direkte Bundessteuer kein Fristenstillstand (Beusch, a.a.O., Art. 120 DBG N 35). Daran vermögen auch die Vorbringen der Vorinstanz und der Steuerverwaltung nichts ändern. Zwar ist es korrekt, dass es bei der Bezugsverjährung durch den Verweis in Art. 121 Abs. 2 DGB auf Art. 120 Abs. 2 DGB ebenfalls zu einem Stillstand der Verjährungsfristen kommen kann (vgl. auch Beusch, a.a.O., Art. 121 DBG N 9). Da Art. 120 Abs. 2 DBG das Erlassverfahren indessen nicht als Stillstandsgrund nennt, steht die Verjährungsfrist nicht still. Der Stillstand der Verjährungsfrist bedarf als Ausnahme im öffentlichen Recht aus Gründen der Rechtsicherheit einer ausdrücklichen Anordnung oder das Vorliegen besonderer Umstände (Beusch, a.a.O., Art. 120 DBG N 33 mit Hinweisen auf entsprechende Urteile). Prozessökonomische und finanzielle Gründe sind nicht geeignet, eine fehlende gesetzliche Regelung zu ersetzen.

3.3 Neben den vom Schuldner gesetzten Unterbrechungsgründen der Verjährung kann die Verjährung auch durch Handlungen des Gläubigers unterbrochen werden. So beginnt die Verjährung durch jede auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichtete Amtshandlung, die einem Steuerpflichtigen zur Kenntnis gebracht wird, neu (Art. 120 Abs. 3 lit. a DBG). Dazu zählen insbesondere Entscheide einer zuständigen Instanz (Beusch, a.a.O., Art. 120 DBG N 45). Demnach wird die Verjährung u.a. durch einen Entscheid über das Erlassgesuch unterbrochen und beginnt von neuem.

3.4 Gemäss Art. 121 Abs. 3 DBG tritt die Bezugsverjährung in jedem Fall zehn Jahre nach Ablauf des Jahres ein, in dem die Steuern rechtskräftig festgesetzt worden sind. Bei dieser absoluten zehnjährigen Verjährungsfrist handelt es sich um eine nicht hemmbare und ununterbrechbare Verwirkungsfrist (Beusch, a.a.O., Art. 121 DBG N 7).

3.5 Art. 121 DBG und § 199 StG sind inhaltlich identisch, ebenso die eidgenössischen und kantonalen Bestimmungen zur Unterbrechung und zum Stillstand der Verjährung (Art. 121 Abs. 2 und 3 DBG sowie § 148 Abs. 2 und 3 StG). Daraus folgt, dass die Ausführungen zu den direkten Bundessteuern (E. 3.1–3.4) mutatis mutandis für die kantonalen Steuern gelten.

4.1 Die Steuern für das Jahr 2002 wurden am 22. April 2004 rechtskräftig veranlagt. Demnach begann am 1. Januar 2005 die zehnjährige absolute Bezugsverjährungsfrist zu laufen (Art. 121 Abs. 3 DBG bzw. § 199 Abs. 3 StG). Die absolute Bezugsverjährung für diese Steuerforderung ist folglich am 1. Januar 2015 eingetreten und die Bezugsmöglichkeit der Steuerforderung pro Jahr 2002 damit verwirkt.

4.2 Die Steuern für das Jahr 2003 wurden am 21. April 2005 veranlagt. Die absolute Verjährung wird diesbezüglich am 1. Januar 2016 eintreten. Diese, sowie alle anderen zu beurteilenden Steuerforderungen – die allesamt später rechtskräftig veranlagt wurden –, sind noch nicht absolut verjährt.

4.3 Für die Steuerforderungen pro 2003–2007 ist somit nur die fünfjährige relative Bezugsverjährung zu prüfen.

4.3.1 Für die Steuern 2003 wurde am 22. Juni 2005 ein Erlassgesuch gestellt. Am 26. Juli 2006 stellte die Steuerverwaltung eine Mahnung für die Steuern 2003 aus. Über das Erlassgesuch wurde am 28. Mai 2009 entschieden. Gegen diesen Entscheid erhob A. am 27. Juni 2009 Einsprache. Die Steuerverwaltung wies diese am 21. September 2012 ab. Dagegen erhoben die Rekurrenten am 24. Oktober 2012 bei der Steuerrekurskommission Rekurs und Beschwerde. Am 24. Oktober 2013 wurden der Rekurs und die Beschwerde von der Vorinstanz abgewiesen und dieser Entscheid auf Verlangen der Rekurrenten am 29. Juni 2014 schriftlich motiviert. Gegen den Entscheid der Vorinstanz gelangten die Rekurrenten mit Eingabe vom 26. August 2014 an das Verwaltungsgericht. Die Steuerverwaltung drohte ferner am 27. Februar 2014 mit zwei Schreiben je die Betreuung für die kantonale sowie für die direkte Bundessteuer pro 2003 an.

Entgegen den Ausführungen der Rekurrenten wurde nicht nur mit dem Erlassgesuch vom 22. Juni 2005 und der Mahnung vom 26. Juli 2006 die Verjährung unterbrochen, sondern auch mit jedem anderen der dargelegten Ereignisse. Diese stellten alle entweder eine Handlung im Sinne von Art. 121 Abs. 2 i.V.m. Art. 120 Abs. 3 lit. a DGB bzw. § 199 Abs. 2 i.V.m. § 148 Abs. 3 lit. a StG oder eine Anerkennung im Sinne von Art. 121 Abs. 2 i.V.m. Art. 120 Abs. 3 lit. b DGB bzw. § 199 Abs. 2 i.V.m. § 148 Abs. 3 lit. b StG dar (vgl. E. 3 hiervor). Zwischen den einzelnen Ereignissen liegen nie mehr als fünf Jahre, weshalb die relative Bezugsverjährung für die Steuerforderung 2003 nicht eingetreten ist.

4.3.2 Mit Verfügung vom 9. Februar 2006 veranlagte die Steuerverwaltung die Steuern für das Jahr 2004 rechtskräftig. Am 14. September 2007 wurde ein Erlassgesuch gestellt. Über dieses wurde am 28. Mai 2009 entschieden. Gegen diesen Entscheid erhob A. am 27. Juni 2009 Einsprache. Gleichentags versandte die Steuerverwaltung eine Betreibungsankündigung für die direkten Bundessteuern pro 2004. Die Einsprache vom 27. Juni 2009 wurde am 21. September 2012 von der Steuerverwaltung abgewiesen. Dagegen erhoben die Rekurrenten am 24. Oktober 2012 bei der Vorinstanz Rekurs und Beschwerde. Mit Entscheid vom 24. Oktober 2013 wies diese den Rekurs und die Beschwerde ab und begründete diesen Entscheid auf Verlangen der Rekurrenten am 29. Juni 2014 schriftlich. Dagegen gelangten die Rekurrenten mit Eingabe vom 26. August 2014 an das Verwaltungsgericht. Die Steuerverwaltung drohte zudem am 27. Februar 2014 mit zwei Schreiben je die Betreuung für die kantonale sowie für die direkte Bundessteuer pro 2004 an.

Auch diese Ereignisse unterbrachen allesamt die Verjährung. Die Bezugsverjährung ist – da zwischen den Ereignissen nie mehr als fünf Jahre liegen – nicht nur, wie die Rekurrenten selber ausführen, für die die direkten Bundessteuern des Jahres 2004, sondern auch für die kantonalen Steuern 2004 nicht eingetreten.

4.3.3 Die Steuern für das Jahr 2005 wurden am 28. Juni 2007, diejenigen für das Jahr 2006 am 9. August 2007 rechtskräftig veranlagt. Für diese Steuerperioden stellte A. am 14. September 2007 ein Erlassgesuch, über welches am 28. Mai 2009 entschieden wurde. Gegen diesen Entscheid erhob A. am 27. Juni 2009 Einsprache. Diese wurde am 21. September 2012 von der Steuerverwaltung abgewiesen. Dagegen erhoben die Rekurrenten am 24. Oktober 2012 bei der Vorinstanz Rekurs und Beschwerde. Mit Schreiben vom 8. November 2012 drohte die Steuerverwaltung eine Betreibung für die kantonalen Steuern pro 2005 an. Am 24. Oktober 2013 wies die Vorinstanz den Rekurs und die Beschwerde ab. Diesen Entscheid motivierte sie auf Verlangen der Rekurrenten am 29. Juni 2014 schriftlich. Die Rekurrenten erhoben gegen diesen Entscheid mit Eingabe vom 26. August 2014 Rekurs und Beschwerde beim Verwaltungsgericht. Ferner drohte die Steuerverwaltung am 27. Februar 2014 mit drei Schreiben je die Betreibung für die kantonale und für die direkte Bundessteuer pro 2006 sowie für die direkte Bundessteuer pro 2005 an.

Auch zwischen diesen Ereignissen, die die fünfjährige Frist der Bezugsverjährung jeweils neu laufen beginnen zu lassen, liegen nie mehr als fünf Jahre. Somit ist die Bezugsverjährung auch für die Steuerperioden 2005 und 2006 nicht eingetreten.

4.3.4 Die Steuerverwaltung veranlagte die Steuern pro 2007 am 6. November 2008 rechtskräftig. Am 27. Januar 2009 wurde der zuständige Mitarbeiter der Steuerverwaltung telefonisch angefragt, ob ein Steuererlassgesuch für das Jahr 2007 notwendig sei, wie aus einem Schreiben vom 31. Mai 2009 des Vertreters der Rekurrenten an die Steuerverwaltung ersichtlich ist. Am 11. Februar 2009 wurde eine Mahnung für die Steuerperiode 2007 ausgestellt. Im Entscheid über die Erlassgesuche für die Steuerperioden 2002–2006 vom 28. Mai 2009 entschied die Steuerverwaltung, wie die Rekurrenten selber ausführen, auch über die Steuerperiode 2007. Am 27. Juni 2009 erhob A. Einsprache gegen diesen Entscheid. Diese wies die Steuerverwaltung am 21. September 2012 ab. Dagegen erhoben die Rekurrenten am 24. Oktober 2012 bei der Steuerrekurskommission Rekurs und Beschwerde. Der Rekurs und die Beschwerde wurden am 24. Oktober 2013 abgewiesen. Dieser Entscheid wurde von der Vorinstanz auf Verlangen der Rekurrenten am 29. Juni 2014 schriftlich begründet. Dagegen gelangten die Rekurrenten mit Eingabe vom 26. August 2014 an das Verwaltungsgericht. Die Steuerverwaltung drohte ausserdem am 27. Februar 2014 mit zwei Schreiben je die Betreibung für die kantonale sowie für die direkte Bundessteuer pro 2007 an.

Da zwischen der Veranlagung vom 6. November 2008 und der Mahnung vom 11. Februar 2009 weniger als fünf Jahre liegen, kann offengelassen werden, ob mit dem Telefonat vom 27. Januar 2009 ein Erlassgesuch gestellt wurde bzw. ob dieses eine Anerkennung im Sinne von Art. 120 Abs. 3 lit. b DBG bzw. § 148 Abs. 3 lit. b

StG darstellt. Zwischen den Ereignissen, welche auf jeden Fall die fünfjährige Bezugsverjährungsfrist zu unterbrechen vermögen, liegen keine fünf Jahre. Daher ist die Bezugsverjährung auch für die Steuerperiode 2007 nicht eingetreten.

4.4 Dem Gesagten nach sind der Rekurs und die Beschwerde insofern teilweise gutzuheissen, als für die Steuerforderung des Jahres 2002 die absolute Bezugsverjährung eingetreten ist. Für die Steuerforderungen der Jahre 2003–2007 ist weder die absolute noch die relative Bezugsverjährung eingetreten. Diese Forderungen bestehen weiter. Da die Rekurrenten lediglich die Verjährung geltend machen, erübrigt sich eine Prüfung der Erlassgesuche.

Demgemäss wird erkannt:

In teilweiser Gutheissung des Rekurses und der Beschwerde wird festgestellt, dass die Steuerforderung pro 2002 gegenüber der Erbengemeinschaft der A. absolut verjährt ist. Im Übrigen werden der Rekurs und die Beschwerde abgewiesen.