

10 § 177 Abs. 3 lit. b StG**Einreichen einer Steuererklärung als verjährungsunterbrechende Handlung**

Urteil des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 26. Juni 2014 in Sachen KStA gegen A.X. und B.X. (WBE.2014.14).

Aus den Erwägungen

1.

Materiell ist umstritten, ob die Veranlagungsverjährung betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2005 gemäss § 177 StG eingetreten ist. Die fünfjährige Verjährungsfrist für die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2005 begann am 1. Januar 2006 zu laufen und wäre ohne Unterbrechung am 31. Dezember 2010 abgelaufen. Die Veranlagung im vorliegenden Fall erfolgte erst am 20. November 2012 und ist daher nur rechtzeitig, wenn zuvor die Verjährung unterbrochen wurde.

1.1.

Die Beschwerdeführerin sieht im vorbehaltlosen Einreichen der Steuererklärung eine die Verjährung unterbrechende Handlung, da so die Steuerforderung im Sinne von § 177 Abs. 3 lit. b StG ausdrücklich anerkannt werde. Der von der Vorinstanz zitierte Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 17. März 2010 (WBE.2009.198) betreffe einen mit dem hier zu beurteilenden nicht vergleichbaren Sachverhalt.

Die Beschwerdegegner bestreiten die Unterbrechungswirkung der Einreichung einer Steuererklärung, da mit dem Einreichen derselben keine betraglich fixierte Steuerforderung entstehe und somit auch nicht anerkannt werden könne. Das Einreichen an sich stelle keine ausdrückliche, sondern, wenn überhaupt, eine konkludente Anerkennung dar.

1.2.

Die Vorinstanz ist unter Berufung auf ein Urteil des Verwaltungsgerichts vom 17. März 2010 (WBE.2009.198) zur Auffassung

gelangt, in diesem Entscheid habe das Verwaltungsgericht die Einreichung einer Steuererklärung nicht als Anerkennungshandlung im Sinne von Art. 120 Abs. 3 lit. b DBG genügen lassen. Dementsprechend sei auch hier im Rahmen der Anwendung von § 177 Abs. 3 lit. b StG gleich zu entscheiden.

1.2.1.

Wie die Beschwerdeführerin zu Recht erkannt hat, wurde im angeführten Entscheid beurteilt, ob mit dem Einreichen der einmaligen Übergangssteuererklärung 2001 für die ordentlich und periodisch erhobene Einkommenssteuer zugleich eine Anerkennung für eine ausnahmsweise und nur unter besonderen Voraussetzungen geschuldete Sondersteuer einherging. Speziell war insbesondere, dass dazumal das Steuersystem von der zweijährigen Vergangenheitsbemessung auf die einjährige Gegenwartsbemessung umgestellt wurde, wobei ordentliche Einkünfte in eine Bemessungslücke fielen und steuerfrei blieben. Das Verfahren war in dieser Periode darauf ausgerichtet, im Normalfall keine Steuerforderung entstehen zu lassen, was zur Folge hatte, dass auch keine Steuerforderung hätte anerkannt werden können. Nur die Deklaration von ausserordentlichen Einkünften hätte eine Sondersteuer auslösen können und eine Steuerforderung nach sich gezogen, welche einer Anerkennung zugänglich gewesen wäre.

Damit konnte das Einreichen einer Steuererklärung in dieser speziellen Ausnahmesituation lediglich für den Fall, dass ausserordentliche Einkünfte deklariert wurden, zu einer Anerkennung einer Steuerforderung führen. Die Deklaration von ordentlichen Einkünften in der Übergangssteuererklärung war nicht geeignet, eine Steuerforderung entstehen zu lassen. Aus diesem Grund geht auch der Einwand der Beschwerdegegner fehl, wonach eine unterschiedliche Qualifikation einer Erklärung Steuerpflichtiger nach der Natur des Steuerobjekts nicht gerechtfertigt sei. In der besonderen Konstellation des zitierten Entscheids musste zwingend eine unterschiedliche Qualifikation vorgenommen werden, da dort ausnahmsweise ordentliche Einkünfte zu keiner Steuerforderung führen konnten. Im vorliegenden Fall führen jedoch ordentliche Einkünfte zu einer Steuerforderung. Die unterschiedliche Qualifikation wird denn auch nicht

aufgrund einer unterschiedlichen Natur des Steuerobjekts vorgenommen, sondern ausschliesslich aufgrund der unterschiedlichen Folgen des Deklarationsverhaltens im Falle einer Bemessungslücke.

Der aktuelle Fall und der von der Vorinstanz zitierte Entscheid unterscheiden sich somit erheblich. Wie die Beschwerdeführerin zu Recht geltend macht, kann daher der zitierte Entscheid nicht ohne weiteres für die Entscheidungsfindung des vorliegenden Falls herangezogen werden.

1.2.2.

Genau betrachtet, ist für den vorliegenden Fall nur Erwägung 3.2. des zitierten Entscheids relevant, wo das Gericht allgemein festhält, dass unter früherem Recht neben ausdrücklichen auch konkludente Handlungen, wie das Einreichen der Steuererklärung, als Anerkennung in Betracht gekommen seien, während gemäss heutiger Regelung ausschliesslich eine ausdrückliche Handlung die Verjährung unterbrechen könne. Demnach hätte damals das Verwaltungsgericht es im zitierten Entscheid jedoch bei der Feststellung belassen können, wonach das Einreichen der Steuererklärung den Lauf der Verjährung nicht unterbreche und die Beschwerde gutheissen können. Es prüfte dennoch, ob die von den Beschwerdeführern in der Steuererklärung aufgeführten Bemerkungen eine ausdrückliche Anerkennung darstellten. Daraus wird ersichtlich, dass das Gericht nicht von vornherein ausschliessen wollte, dass dem Einreichen einer Steuererklärung unter gewissen Umständen verjährungsunterbrechende Wirkung zukommen kann.

2.

Zu prüfen ist daher, ob die Beschwerdeführerin bei richtiger Auslegung von Art. 177 Abs. 3 lit. b StG etwas für ihren Standpunkt ableiten kann.

2.1.

Das Recht, eine Steuer zu veranlagern, verjährt – abgesehen von hier nicht zutreffenden Ausnahmen – fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode (Veranlagungsverjährung, § 177 Abs. 1 StG). Die Verjährung beginnt nicht oder steht still insbesondere während eines Einsprache-, Rekurs-, Beschwerde- oder Revisionsverfahrens (§ 177 Abs. 2 lit. a StG). Der Lauf der Verjährungsfrist kann unterbrochen

werden und die Verjährung beginnt neu u.a. mit jeder auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichteten Amtshandlung, die einer steuerpflichtigen oder einer mithaftenden Person zur Kenntnis gebracht wird (§ 177 Abs. 3 lit. a StG) sowie mit der ausdrücklichen Anerkennung der Steuerforderung durch die steuerpflichtige Person (§ 177 Abs. 3 lit. b StG). Die absolute Verjährung beträgt 15 Jahre (§ 177 Abs. 4 StG).

2.2.

Ausgangspunkt jeder Auslegung bildet der Wortlaut der Bestimmung. Ist der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Auslegungen möglich, so muss nach der wahren Tragweite gesucht werden unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente. Abzustellen ist namentlich auf die Entstehungsgeschichte der Norm und ihren Zweck sowie auf die Bedeutung, die der Norm im Kontext mit anderen Bestimmungen zukommt. Das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen und hat nur dann allein auf den Wortlaut abgestellt, wenn sich daraus zweifelsfrei die sachlich richtige Lösung ergibt. Sind mehrere Interpretationen denkbar, soll jene gewählt werden, welche die verfassungsrechtlichen Vorgaben am besten berücksichtigt (BGE 135 II 416 Erw. 2.2 mit weiteren Hinweisen).

2.2.1.

Gemäss § 177 Abs. 3 lit. b StG beginnt die Verjährung mit jeder ausdrücklichen Anerkennung der Steuerforderung durch den Steuerpflichtigen neu. Der Begriff der Anerkennung findet sich in Art. 135 Ziff. 1 OR). Die Anerkennung ist eine Erklärung oder Handlung des Schuldners bzw. des von ihm ermächtigten Vertreters, mit der gegenüber dem Gläubiger das Bewusstsein zum Ausdruck gebracht wird, dass gegenüber dem Gläubiger eine bestimmte rechtliche Leistungspflicht besteht. Eine wirksame Anerkennung setzt u.a. das Verpflichtungsbewusstsein des Schuldners, Bestimmtheit und Kenntnissnahme der Anerkennung voraus. Unter Anerkennung kann nur ein solches Verhalten verstanden werden, das klar und unzweideutig in einer erkennbaren Weise das Bewusstsein von der Existenz der Schuld bezeugt (vgl. zum Ganzen: STEPHEN V. BERTI, in: Zürcher Kommentar, Obligationenrecht, Teilband VIh: Das Erlöschen der Obligationen,

Art. 127 - 142 OR, 3. Aufl., Zürich 2002, Art. 135 Rz. 11 ff. mit Hinweisen; vgl. auch BGE 134 III 591 Erw. 5.2.1). Eine Anerkennungshandlung nach Art. 135 Ziff. 1 OR setzt keinen auf Unterbrechung der Verjährung gerichteten Willen voraus. Als Anerkennung mit Unterbrechungswirkung gilt jedes Verhalten des Schuldners, das vom Gläubiger nach Treu und Glauben im Verkehr als Bestätigung seiner rechtlichen Verpflichtung aufgefasst werden darf (BGE 119 II 368 Erw. 7b; BGE 110 II 176 Erw. 3).

2.2.2.

Im Unterschied zu Art. 135 OR, der generell von der "Anerkennung der Forderung von seiten des Schuldners" spricht, verlangt § 177 Abs. 3 lit. b StG, der von Art. 120 Abs. 3 lit. b DBG inspiriert ist (vgl. Botschaft des Regierungsrates des Kantons Aargau an den Grossen Rat vom 21. Mai 1997 zur Totalrevision des aargauischen Steuergesetzes, Bericht und Entwurf zur 1. Beratung, S. 115) und sich im Wortlaut weitgehend an diese Vorschrift anlehnt, für die Unterbrechung der Verjährung eine "ausdrückliche Anerkennung der Steuerforderung". Daraus wird in der Lehre zum Teil geschlossen, konkludente Anerkennungshandlungen zeitigten bei der Kantons- und Gemeindesteuer sowie bei der direkten Bundessteuer keine Unterbrechungswirkung (so MARKUS BINDER, Die Verjährung im schweizerischen Steuerrecht, Dissertation Zürich 1985, § 11 VI.B.3. S. 283; ebenso für § 177 Abs. 3 lit. b StG – mit unzutreffender Berufung auf einen Entscheid des Verwaltungsgerichts aus dem Jahr 1970 [AGVE 1970, 209, wo das Verwaltungsgericht auf einen Entscheid des Bundesgerichts Bezug nimmt, in dem dieses ausdrücklich die Möglichkeit einer konkludenten Anerkennung anerkennt] – DIETER EGLOFF, in: MARIANNE KLÖTI-WEBER/DAVE SIEGRIST/DIETER WEBER, Kommentar zum Aargauischen Steuergesetz, 3. Aufl., Muri 2009, [Kommentar StG] § 177 N 38).

2.2.3.

Dieser Auffassung kann mit Blick auf die weiteren Auslegungsmethoden (systematische, teleologische und historische Auslegung) nicht gefolgt werden: Zum einen enthalten verschiedene andere Bundesgesetze Bestimmungen, wonach die Verjährung durch Anerkennungshandlungen unterbrochen wird (vgl. die Zusammenstellung bei

THOMAS MEIER, Verjährung und Verwirkung öffentlich-rechtlicher Forderungen, Fribourg 2013, S. 215, der neben der Regel des DBG Normen aus weiteren sechs Bundesgesetzen auflistet). Alle diese Bestimmungen machen die Unterbrechungswirkung nicht von einer ausdrücklichen Anerkennung abhängig. Ebenso wird in der allgemeinen Bestimmung des kantonalen Rechts zur Verjährung öffentlich-rechtlicher Forderungen (§ 5 Abs. 3 lit. c VRPG) für die Unterbrechung der Verjährung lediglich die Anerkennung, nicht hingegen eine ausdrückliche Anerkennung verlangt. Angesichts dessen bedürfte es starker Indizien dafür, dass und warum der Gesetzgeber beim Erlass von Art. 120 Abs. 3 lit. b DGB sowie § 177 Abs. 3 lit. b StG nur die ausdrückliche Anerkennung hätte genügen und damit konkludente Anerkennungshandlungen als verjährungsunterbrechende Tatbestände ausschliessen wollen. Hinweise auf einen entsprechenden Willen des Gesetzgebers und allfällige unterliegende Motive sind indessen den Materialien zum DBG (vgl. Botschaft des Bundesrats zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer, BBl 1983 III 1 ff, 207) nicht zu entnehmen und auch in den Materialien zum StG fehlen entsprechende Anhaltspunkte (vgl. Botschaft des Regierungsrates des Kantons Aargau an den Grossen Rat vom 21. Mai 1997 zur Totalrevision des aargauischen Steuergesetzes, Bericht und Entwurf zur 1. Beratung, S. 115). Unter diesen Umständen müssen auch konkludente Anerkennungshandlungen, d.h. jedes Verhalten, das nach Treu und Glauben als Bestätigung der rechtlichen schuldnerischen Verpflichtung aufgefasst werden kann, unter den Begriff der ausdrücklichen Anerkennung gemäss § 177 Abs. 3 lit. b StG subsumiert werden (so auch die generelle Aussage für das Steuerrecht bei MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, Zürich, 2012, S. 298 mit Hinweisen [FN 2454]).

Das Einreichen der Steuererklärung ist, wie die Beschwerdegegner selber ausführen, eine konkludente Anerkennungshandlung und nach dem Gesagten geeignet, die Verjährung zu unterbrechen.

2.2.4.

Die Beschwerdeführerin wirft zu Recht die Frage auf, welche Handlungen der Steuerpflichtigen denn noch als ausdrückliche Aner-

kennung einer Steuerforderung zu qualifizieren seien, wenn das vorbehaltlose Einreichen der Steuererklärung dazu nicht ausreiche. Übrig blieben wohl ausschliesslich schriftliche oder mündliche Äusserungen von Steuerpflichtigen gegenüber der Steuerbehörde mit dem Wortlaut, sie würden "die Steuerforderung anerkennen". Der Anwendungsbereich von § 177 Abs. 3 lit. b StG wäre damit aber im Wesentlichen auf theoretische Fälle beschränkt, macht es doch für einen Steuerpflichtigen keinen Sinn, die Steuerforderung ausdrücklich anzuerkennen, wenn das Einreichen der Steuererklärung bereits eine (mindestens konkludente) Anerkennungshandlung darstellt. Mit der Abgabe der Steuererklärung hat der Steuerpflichtige seine Verfahrenspflichten vorläufig erfüllt und der Steuerbehörde einen Antrag auf Veranlagung gestellt. Er muss daher erst wieder reagieren, wenn die Steuerbehörde ihn dazu auffordert, beispielsweise wenn er vergessen hat, die Steuererklärung zu unterzeichnen. Die entsprechende Aufforderung der Steuerbehörde ist im Übrigen verjährungsunterbrechend (DIETER EGLOFF, Kommentar StG, § 177 Rz. 32). Es besteht somit für die steuerpflichtige Person keine Veranlassung, die Steuerforderung, nachdem sie diese bereits mittels Einreichung der Steuererklärung (mindestens konkludent) anerkannt hat, zusätzlich separat nochmals anzuerkennen. Anders verhält es sich lediglich hinsichtlich der Bezugsverjährung: So ist im Einreichen eines Erlassgesuchs (auch) eine Anerkennung der bereits rechtskräftig veranlagten Steuer zu erblicken (vgl. dazu MARTIN ZWEIFEL/HUGO CASANOVA, Schweizerische Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, Zürich 2008, S. 250 FN 855). Neben dem Einreichen der Steuererklärung ist kein vernünftiger Anwendungsfall ersichtlich, welcher als ausdrückliche, verjährungsunterbrechende Forderungsanerkennung gemäss § 177 Abs. 3 lit. b StG zu qualifizieren wäre. Der in der Steuererklärung enthaltene Antrag auf Veranlagung gemäss den deklarierten Faktoren stellt somit eine Anerkennung der auf Selbstdeklaration fussenden und bereits im Einreichungszeitpunkt umrissenen Steuerforderung dar.

2.2.5.

Für die Qualifizierung der Steuererklärung als ausdrückliche Anerkennung der Steuerforderung spricht auch die rechtliche Bedeu-

tung der Steuererklärung und ihrer Einreichung, welche zweifacher Natur ist. Sie ist Wissens- und Willenserklärung und stellt einen integrierenden Bestandteil des Veranlagungsverfahrens dar. Die Steuererklärung bildet eine Form der persönlichen Teilnahme am Veranlagungsverfahren (ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 413). Mit der Steuererklärung beantragt die steuerpflichtige Person die Steuerfaktoren entsprechend der Selbstdeklaration festzusetzen (MARTIN SCHADE, Kommentar StG, § 180 Rz. 13).

2.2.6.

Die Beschwerdegegner reichten ihre Steuererklärung ohne Vorbehalt ein und beantragten damit, gestützt auf die von ihnen deklarierten Steuerfaktoren veranlagt zu werden (Wissens- und Willenserklärung). Mit dem Einreichen der unterzeichneten Steuererklärung wird gegenüber der Steuerverwaltung das Bewusstsein zum Ausdruck gebracht, dass eine bestimmte rechtliche Leistungspflicht besteht. Durch das eigenhändige Unterzeichnen bezeugt der Steuerpflichtige, die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausgefüllt zu haben und stellt gleichzeitig den Antrag, gemäss diesen Angaben veranlagt zu werden. Das Erfordernis der Schriftlichkeit unterstreicht einerseits die Bedeutung des Deklarationsverfahrens und andererseits liegt damit eine explizite Erklärung des Steuerpflichtigen vor. Diese ausdrückliche Erklärung erstreckt sich auf die Angaben in der Steuererklärung sowie auf die bereits mit der Einreichung der Steuererklärung konkretisierte Steuerforderung. Damit ist das Einreichen der Steuererklärung als verjährungsunterbrechende ausdrückliche Anerkennung einer Steuerforderung im Sinne von § 177 Abs. 3 lit. b StG zu qualifizieren.

2.2.7.

Entgegen den Ausführungen der Beschwerdegegner ist es für eine verjährungsunterbrechende Anerkennung durch den Steuerpflichtigen nicht notwendig, dass der Steuerbetrag, respektive die Steuerforderung bereits feststehen. Der steuerbegründende Tatbestand muss bloss im Wesentlichen umrissen sein – der Steuerpflichtige muss wissen, worum es geht – und die Steuer braucht noch nicht einmal ziffernmässig festgelegt zu sein (MICHAEL BEUSCH, in:

MARTIN ZWEIFEL, PETER ATHANAS [Hrsg], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, 2. Auflage, Basel 2008, Art. 120 DBG N 47, mit Hinweis auf BGE 126 II 1). Der mit dem Einreichen der Steuererklärung einhergehende Antrag der Beschwerdegegner auf Veranlagung gemäss den deklarierten Faktoren bestimmt nun aber bereits den mutmasslich zu bezahlenden Steuerbetrag, zumal das Steueramt im Internet einen Steuerrechner anbietet und in der Wegleitung zur Steuererklärung Auszüge aus dem Steuertarif abdruckt, wodurch der Steuerpflichtige in der Lage ist, die zu bezahlende Steuer zu berechnen. Ausserdem ist sich die Lehre einig, dass das Einreichen der Steuererklärung zumindest eine konkludente Anerkennung der Steuerförderung beinhaltet (MARKUS BINDER, a.a.O., § 11 VI.B.2, S. 282 f.; DIETER EGLOFF, Kommentar StG, § 177 Rz. 38). Damit ist auch der Einwand der Beschwerdeführer, es entstehe mit dem Einreichen der Steuererklärung gar keine Steuerforderung, nicht stichhaltig.

2.2.8.

Im Ergebnis unterbrechen die Beschwerdegegner wie dargelegt mit dem Einreichen der Steuererklärung am 20. Februar 2007 die Veranlagungsverjährung ein erstes Mal, wodurch der Ablauf der Verjährung auf den 20. Februar 2012 zu liegen kam. Das Gemeindesteuernamt unterbrach sodann die laufende Verjährung mit Schreiben vom 8. Dezember 2011 an die Beschwerdegegner, respektive deren Vertreterin, womit die relative Verjährungsfrist von fünf Jahren wiederum neu zu laufen begann. Dieses Schreiben ist, wie die Beschwerdegegner selber ausführen, zur Unterbrechung der Verjährung geeignet, sodass sich weitere Ausführungen dazu erübrigen. Die Beschwerde ist demnach gutzuheissen und der angefochtene Entscheid aufzuheben.

11 § 142 Abs. 1 StG

Begriff der anderen Zuwendung (Zuwendungswille erforderlich)