

BGE 47 I 362

Bundesgericht (BGE), 1921-10-08, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_47_I_362

FR: ATF 47 I 362

IT: DTF 47 I 362

Volltext

362 Staatsrecht. 49. t7rteil vom 8. Oktober 1921 i. S. Müller's Erben gegen Thurgau Regierungsrat. Nachbesteuerung wegen unrichtiger Vermögensdeklaration. Voraussetzungen. Bedeutung der Bestimmung eines kan- tonalen Steuergesetzes, wonach der Pflichtige, der • sein Vermögen unvollständig versteuert hat)) den dem Fiskus in den letzten zehn Jahren vorenthaltenen Betrag nachzu- zahlen und ausserdem das fünffache desselben als Busse zu entrichten hat. Willkür liegend in der Erhebung von Nach- und Bussforderungen für eine noch weiter zurück- liegende Periode, mit der Begründung, dass es sich dabei nur zum Teil um eine eigentliche Nachsteuerauflage, zum anderen lediglich um die Revision eines schon früher er- gangenen Nachsteuerbeschlusses handle, bei dem der Pflich- tige sein Vermögen immer noch unvollständig an~geben habe. A. - Das thurgauische Steuergesetz vom 15. Februar 1898 bestimmt unter Titel «A. Staatssteuer, VI. Folgen unrichtiger Versteuerung» in §§ 36, 37 und 38 : « § 36. Hat ein Steuerpflichtiger sein Vermögen un- richtig versteuert, so verfällt das Finanzdepartement denselben bezw. seine Erben in den Ersatz des dem Fiskus in den letzten zehn Jahren vorenthaltenen Be- trages samt Zinsen. Beträgt die Steuerverheimlichung mehr als 1/6' so wird gleichzeitig eine Busse im fünf- fachen Betrage der entzogenen Steuer verhängt.» « § 37. Wer unter Anwendung betrügerischer Mittel Vermögensteile verheimlicht, um dieselben der Be- steuerung zu entziehen, oder wer nicht bestehende Schulden fälschlich geltend macht, wird durch das Finanzdepartement in eine Busse verfällt, welche das fünf- bis zehnfache der umgangenen Steuer beträgt. » « § 38. Gegen die Beschlüsse des Finanzdepartements nach §§ 36 und 37 ist binnen vierzehn Tagen die Be- schwerde an den Regierungsrat zulässig. » Steuerpflichtig für das eheliche Vermögen als Ein- heit ist nach der Praxis der Ehemann. 1 , Gleichheit vor dem Gesrtz : \°49. 363 B. - Josef Anton Müller, Privatier in Horn hatte seit seinem Einzuge in diese Gemeinde im Jahre 1905 gemäss der damals VOll der Steuerkommission vor- genommenen und anlässlich der Generalrevision des Steuerregisters von 1912 bestätigten Taxation ein ehe- liches Vermögen von 20,000 Fr. versteuert. Im Jahre 1917 starb die Ehefrau Müller. Das von den Erben für die Berechnung der Erbschaftsteuer vorgelegte private Nachlassinventar, das, weil die Ehegatten unter- altem st. gallischem Güterrecht gelebt hatten, nur das ein- gebrachte Frauengut enthielt, wies ein solches von 24,000 Fr. aus. Durch Verfügung vom 24. November 1917 legte das thurgauische Finanzdepartement infol- gedessen dem Nachlass der Ehefrau eine Nachsteuer nebst Zins im Gesamtbetrage von 95 Fr. 60 Cts. auf, entsprechend den auf der Differenz zwischen jenen 24,000 Fr. und den versteuerten 20,000 Fr. = 4000 Fr. von 1907 bis 1917 vorenthaltenen Steuern. In der Begrün- dung wird bemerkt, dass der Stand des Gemeinschafts- vermögens nicht bekannt sei, nachdem schon das Frauen- gut allein die versteuerte Gesamtsumme von 20,000 Fr. übersteige, aber die Nachsteuer zum mindesten auf dem von diesem hinterzogenen Teile zu erheben sei. Der am 20. Oktober 1920 erfolgte Tod des Ehemanns Mül- ler führte zur Aufnahme eines amtlichen Erbschafts- inventars, das

einen Vermögensstand von 38,900 Fr., unter Hinzurechnung der vom Erblasser anlässlich des Todes der Frau an deren Erben ausgerichteten Erbteile von 8200 Fr. und der damals bezahlten Erbschaftsgebühren und Nachsteuern von 1500 Fr. auf jenen Zeitpunkt zurückgerechnet also 48,600 Fr. ergab. « In Anwendung von § 36 des Steuergesetzes)~ verpflichtete deshalb das Finanzdepartement durch Verfügung vom 15. November 1920 die Erben des Josef Anton Müller, die vorenthaltenen Steuern auf der Differenz zwischen 48,600 Fr. und 24,000 Fr. für die Zeit von 1907 bis 1917 und zwischen 40,000 und 20,000 Fr. 364 Staatsrecht. für 1918 und erstes Halbjahr 1919, sowie, da die Steuer- verheimlichung mehr als ein Sechstel betrage, eine Steuerbusse im fünffachen Betrage der entzogenen Steuern für die nämliche Periode, insgesamt 2828 Fr. 35 Cts. nachzubezahlen. Die Beschränkung der Nachforderung auf das erste Halbjahr 1919 erklärt sich daraus, dass bei der ordentlichen Zwischenrevision des Steuerregisters für dieses Jahr im August 1919 der Erblasser, vor die Steuerkommission vorgeladen, sich mit einer Erhöhung seiner bisherigen Taxation von 20,000 auf 40,000 Fr. einverstanden erklärt hatte und infolgedessen schon die ordentliche Steuer für die zweite Hälfte 1919 und für 1920 auf Grund dieser Summe bezogen worden war. Einen Rekurs der Erben Müller, womit sie die Ausdehnung der Nachbesteuerung auf die Jahre 1907 bis 1910 als gegen § 36 des Steuergesetzes verstossend anfochten, wies der Regierungsrat am 31. Dezember 1920 ab. Die Motive stellen zunächst fest, dass bei der früheren Verfügung von 1917, weil das vorgelegte Inventar das Mannsvermögen nicht enthalten habe, die Nachsteuer nur vom Frauenvermögen erhoben werden können. Nach feststehender, schon auf einen Entscheid von 1906 zurückgehender Praxis stehe aber den Steuerbehörden jederzeit das Recht zu, eine Einschätzungsverfügung zu revidieren, wenn dabei unrichtige oder unvollständige Angaben gemacht worden seien. Der angefochtene Beschluss des Finanzdepartements sei demnach als Nachsteuerauflage nur für die Jahre 1918 und 1919 zu betrachten. Im übrigen enthalte er einfach eine Berichtigung des früheren Beschlusses von 1917, sodass eine unzulässige Ausdehnung der Nachsteuerperiode nicht vorliege. B. - Gegen diesen Entscheid des Regierungsrates haben die Erben Müller die staatsrechtliche Beschwerde ans Bundesgericht ergriffen mit dem Antrage auf Aufhebung, soweit darin eine Nachzahlung und entsprechende Gleichheit vor dem Gesetz. N° 49. "65 chende Busse auch für die Jahre 1907 bis 1910 auferlegt werde. Sie halten daran fest, dass das Vorgehen der thurgauischen Behörden insoweit gegen klares Gesetzesrecht, nämlich den § 36 des Steuergesetzes verstosse, der die Nachhebung zu wenig entrichteter Steuern nur für zehn Jahre von der Entdeckung der Hinterziehung an zurück gestatte. Nur in dieser Beschränkung könne deshalb auch die Revision einer Einschätzungsverfügung wegen unrichtiger oder unvollständiger Angaben des Pflichtigen im Sinne der vom Regierungsrat angerufenen Praxis zulässig sein. Soweit diese weitergehen sollte und daraus ein Recht zur Berichtigung der Veranlagung auch für eine weiterzurückreichende Zeit hergeleitet werden wolle, sei sie offenbar gesetzwidrig und könne keinen Bestand haben. C. - Der Regierungsrat des Kantons Thurgau weist in seiner Vernehmlassung, worin er Abweisung der Beschwerde beantragt, zunächst auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheides und fügt bei: als Träger der Steuerpflicht für das ganze eheliche Vermögen hätte der Erblasser auch die Pflicht gehabt, im Nachsteuerverfahren von 1917 dieses ganze Vermögen und nicht nur das Frauengut der Nachtaxation zu unterstellen. Daraus, dass er diese Pflicht nur unvollständig erfüllt, dürfe ihm bzw. seinen Erben kein Vorteil erwachsen. Vielmehr habe eben, nachdem festgestellt sei, dass das steuerpflichtige Vermögen der Ehegatten Müller von 1907 bis 1917 Fr. 48,600 und nicht bloss 24,000 Fr.

betragen, eine entsprechende Berichti- gung der Nachsteuerauflage von 1917 für jene Periode stattzufinden. Wieso einer solchen § 36 Steuerge- setz entgegenstehen sollte, sei nicht erfindlich. Die erbrechtliche Vermögensausscheidung der Ehegatten von 1917 sei für die Nachsteuerveranlagung nicht massgebend gewesen. Dass der angefochtene Nachbezug gleichzeitig mit der neuen Nachsteuerauflage für 1918 und 1919 geschehe, ändere daran nichts, da die Berichti- 366 Staatsrecht. gung einer unvollständigen Nachsteueraufrechnung durch keine Gesetzesbestimmung verboten sei. Das Bundesgericht zieht in Erwägung: Art. 29 der thurgauischen Verfassung bestimmt, dass « die Steuern zu den allgemeinen Bedürfnissen durch die Gesetzgebung festgesetzt werden H, fordert also für die Steuerauflage, wie es übrigens « für einen solchen Eingriff in das Vermögen des Bürgers ein selbst- verständliches Postulat des Rechtsstaates l' ist (AS 33 I S. 695), eine gesetzliche Grundlage. Sie ist für die hier in Betracht fallende Vermögensbesteuerung geschaffen worden durch das Steuergesetz von 1898, wonach der Vermögenssteuer nach näher umschriebenen Grund- sätzen aller im Kanton gelegene Grundbesitz, das be- wegliche Vermögen derjenigen natürlichen und juristi- schen Personen, welche im Kanton ihren ordentlichell ·Wohnsitz oder ihre Verwaltung haben, sowie das in im Kanton etablierten Geschäften investierte Vermögen auswärts wohnender Geschäftsinhaber oder Anteil- haber unterliegt. Wenn danach « der einzelne Steueran- spruch insofern unmittelbar auf dem Gesetz beruht, als es die Erfordernisse der subjektiven und objektiven Steuer- pflicht aufstellt und damit gewissermassen einen laten- ten Steueranspruch gegen denjenigen schafft, in dessen Person die gesetzlichen Merkmale gegeben sind j', so kann doch die Steuer von der Verwaltungsbehörde nicht ohne weiteres schon auf Grund dieses gesetz- lichen Befehls erhoben werden. Es muss der Erhebung- ein Verwaltungsakt vorausgehen, der feststellt, was der Einzelne nach dem Gesetz an Steuer schuldet. Dieses Ermittlungsverfahren ist im Thurgau durch die §§ 21 ff. des Steuergesetzes geordnet. Es besteht darin, dass die aus vier vom Gemeinderat der betreffenden Munizipal- gemeinde gewählten Vertretern und dem kantonalen Steuerkommissär bestehende Steuerkommission die in die allgemeinen Steuertabellen aufgenommenen Per- Gleichheit vor dem Gesetz. N° 49. 367 sonen, in den Generalrevisionsjahren auf Grund ein- gereichter Selbsttaxation, amtlich einschätzt, wozu sie von ihnen die «Vorlage von Urkunden und Büchern als Ausweis über Aktiven und Passiven fordern und von Behörden die erforderlichen Aufschlüsse einholen kann. 1) Gegen die Verfügung der Steuerkommission steht sowohl dem Pflichtigen als dem staatlichen Steuer- kommissär binnen vierzehn Tagen das Recht des Rekurses an den Regierungsrat zu. der seinerseits auf « Vorlage der Urkunden und Bücher oder amtliche Inventur» unter Auskunftspflicht auch « der Kred5.t- illstitute erkennen kann.» Die « Gültigkeit einer sol- chen allgemeinen Vermögensausmittlung beträgt sechs Jahre in der Meinung, dass für die Fälle des Todes, Konkurses, Ein- oder Wegzuges oder erheblicher Aende- rungen in den Vermögensverhältnissen die Beteiligten alljährlich öffentlich zu einer Revision (sog. Zwischen- revision) veranlasst und angehalten werden.» (§ 22). Das Ergebnis des so gestalteten und durchgeführten Veranlagungsverfahrens, mag es mangels Weiterziehung schon durch die Verfügung der Steuerkommission oder durch einen Entscheid der Rekursinstanz seinen Ab- schluss finden, muss aber notwendig für die Periode, auf die die Veranlagung sich bezieht, für beide Teile, den Pflichtigen wie die Behörden verbindlich sein. Es gilt demnach auch hier der bereits anlässlich einer Reihe von Rekursstreitigkeiten aus anderen Kantonen ausgesprochene Satz, wonach ein Zurückkommen auf dasselbe und Zurückgreifen auf die gesetzlichen Vor- schriften über die Steuerpflicht daneben nur noch zu- lässig ist, wenn und insoweit es für

bestimmte Fälle besonders gesetzlich verordnet wird (vgl. das bereits angeführte Urteil AS 33 I S. 695 ff.; eben da 34 I S. 26 Erw. 2; 46 I S. 90 f. Erw. 2 und den nicht veröffentlichten Entscheid in Sachen Elektrizitätswerk Wangen gegen Solothurn vom 17. Dezember 1920). Dies trifft aber da, wo ein Pflichtiger « sein Vermögen unvoll- AS 47 I - 1921 25 368 Staatsrecht. ständig versteuert hat I), nach thurgauischem Rechte (§ 36 Steuergesetz) abgesehen von den Tatbeständen der Verheimlichung von Vermögensteilen unter Anwendung betrügerischer Mittel oder der fälschlichen Geltendmachung von Schulden (§ 37 l. c.), eben nur in beschränktem Masse zu, indem die Folge der c(un- vollständigen Versteuerung» danach bloss in der Nachhebung der zu wenig entrichteten Steuern für die letzten zehn Jahre und, wenn die Verheimlichung während dieser Zeit einen gewissen Umfang über- stiegen hat, ausserdem einer Busse von der fünffachen Höhe der entsprechenden Beträge besteht, woraus folgt, dass eine Pflicht zum Ersatz des Hinterzogenen und damit auch zur Entrichtung der akzessorischen Busse für eine noch weiter zurückliegende Periode grundsätzlich, deli Fall des § 37 vorbehalten, ausgeschlossen sein soll. Die Argumentation, womit der Regierungsrat diese Beschränkung hier umgehen will, nämlich dass es sich bei der angefochtenen Ver- fügung des Finanzdepartemellts vom 15. November 1920 nur zum Teil, für 1918 und 1919 um eine Nachbesteuerung im Sinne des § 36, im übrigen dagegen lediglich um die Berichtigung eines' frü- heren Nachsteuerbeschlusses . vom Jahre 1917 wegen· unvollständiger Angaben des Pflichtigen bei jenem Anlasse handle, die nicht unter jene Vorschrift falle, ist offenbar unhaltbar. Sie übersieht, dass auch eine der- artige « Revision» einer früheren Nachsteuerverfügung zugleich notwendig ein erneutes Zurückkommen auch' auf die ursprüngliche grundsätzlich verbindliche Ver- anlagung für die betreffenden Jahre, die Nachhebung « vorenthaltener» « umgangener lJ Steuern für dieselben in sich schliesst und daher unzulässig ist, soweit damit die Nachhebung auf mehr als die letzten zehn Jah.re vor der neuen Verfügung ausgedehnt wird. Auf die Gründe, weshalb bei der ersten Nachsteuerauflage das wirkliche Vermögen noch nicht vollständig erfasst l i t Gleichheit vor dem Gesetz. Na 49. 369 Wurde, kommt dabei nichts an. § 36 des Gesetzes bezieht sich nach seinem klaren Wortlaute und dem Zusam- menhang mit § 37 unzweifelhaft auf alle Fälle « unvoll- ständiger Versteuerung », auch auf diejenigen, bei denen die zu niedrige Einschätzung durch falsche oder unvoll- ständige Angaben des Pflichtigen selbst veranlasst worden ist. Nur wo sich dieser zur Verheimlichung von Vermögensteilen betrügerischer Mittel im Sinne des § 37 bedient oder fälschlich nicht bestehende Schul- den geltend gemacht hatte, treten die weitergehenden Sanktionen dieses Paragraphen ein. Dass ein solcher Fall hifr vorliege, behauptet der Regierungsrat aber selbst nicht; vielmehr stützt er sich für die vorgenommene Berichtigung der Veranlagung bis ins Jahr 1907 zu- rück ausschliesslich darauf, dass der Erblasser auch im Nachsteuerverfahren von 1917 noch keine {(voll- ständigen l) Angaben über den Vermögenstand ge- macht habe, was eine Ausdehnung der Nachveran- lagung über die zehnjährige Periode des § 36 hinaus nach dem Gesagten schlechterdings nicht zu begrün- den vermag. Der zum Schluss der Beschwerdeantwort erhobene allgemeine Einwand aber, dass die Revision einer unvollständigen Nachsteuerverfügung durch keine Gesetzbestimmung verboten sei, läuft auf eine offen- bare Verkehrung der Rechtslage hinaus. Er verkennt, dass es nicht der Ausschluss des Zurückkommens auf die ursprüngliche Veranlagung, sondern umgekehrt die Zulässigkeit eines solchen Zurückkommens ist, wofür es nach der Natur des Veranlagungsverfahrens und allgemeinen Grundsätzen der Rechtfertigung durch eine besondere Vorschrift bedarf. Dass der Regierungsrat in anderen Fällen schon gleich wie

heute entschieden haben mag, ist unerheblich, da eine offenbar gesetzwidrige Praxis die fehlende gesetzliche Grundlage für dieses Vorgehen nicht zu ersetzen vermag. Die Beschwerde ist deshalb in dem Sinne zu schütten, dass die Erhebung von Steuernach- und Buss- 370 Staatsrecht. forderungen auch für die Jahre 1907 bis 1909 als willkürlich und unstatthaft erklärt wird. Dagegen behaupten die Rekurrenten zu Unrecht, dass schon für 1910 solche Forderungen nicht mehr erhoben werden dürfen. Wenn § 36 Steuergesetz von «den letzten zehn Jahren» spricht, so sind darunter offenbar die zehn letzten, dem Jahre der Entdeckung der Hinterziehung bzw. der Nachsteuerbefreiung vorangehenden Steuerjahre zu verstehen und nicht ein Zeitraum von zehn Kalenderjahren vom Tage dieser Verfügung bzw. Entdeckung an zurückgerechnet. Für das laufende Jahr kommt dann eine Nachforderung nicht mehr in Betracht, indem für es schon die ordentliche Steuer auf Grund der neuen Vermögensfeststellung zu erheben ist. Die für die Berechnung der zivilrechtlichen Verjährung geltenden Grundsätze können hier nicht ohne weiteres massgebend sein, weil sie auf ganz anderen Verhältnissen und Voraussetzungen beruhen. Jedenfalls kann die gedachte Auslegung nicht als willkürlich bezeichnet werden, sodass eine weitergehende Gutheissung der Beschwerde als für die Jahre 1907 bis 1909 auf Grund des allein als Beschwerdegrund in Betracht kommenden Art. 4 B V ausgeschlossen ist. Demnach erkennt das Bundesgericht: Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und der angefochtene Entscheid des Regierungsrates des Kantons Thurgau vom 31. Dezember 1920 insoweit aufgehoben, als darin die Nachsteuer- und Steuerbusspflicht auch auf die Jahre 1907 bis 1909 ausgedehnt wird. ; f Gleichheit. vor dem Gesetz. No 50. 50. Urteil vom 10. Oktober 1921 i. S. Gewerbebank Zürich gegen Zürich Steuer-Oberkurskommission. 371 Kantonalen Steuerrecht (Zürich). Die Praxis der kantonalen Behörden, wonach bei der Voll Aktiengesellschaften an Stelle der Einkommenssteuer erhobenen Ertragssteuer die während der für die Veranlagung massgebenden Periode bezahlten kantonalen Steuern und eidgenössischen Kriegssteuern nicht zu den steuerpflichtigen Reinertrag mindernden Betriebsausgaben gehören, ist nicht willkürlich. A. - Das zürcherische Gesetz betreffend die direkten Steuern vom 25. November 1917 bestimmt in den §§ 27, 30 und 31 Abs. 2: « § 27. Aktiengesellschaften, Genossenschaften und Vereine mit wirtschaftlichen Zwecken zahlen an Stelle der Einkommenssteuer eine Ertragssteuer und an Stelle der Ergänzungssteuer (auf dem « reinen Vermögen ») eine Kapitalsteuer. Die Steuern werden vom durchschnittlichen Reinertrag der drei letzten Geschäftsjahre und vom Kapital des letzten Geschäftsjahres erhoben. » § 30. Als steuerpflichtiger Reinertrag gelten: 1. Der Aktivsaldo der Gewinn- und Verlustrechnung abzüglich des Saldo vortrages aus der letzten Rechnung; 2. Alle vor Berechnung des Aktivsaldos ausgeschiedenen, für solche Verwendungen beanspruchten Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht als geschäftsmässig begründete Betriebsausgaben betrachtet werden können wie z. B. Aufwendungen für Anschaffung und Verbesserungen von Vermögensobjekten, Einzahlungen auf das Gesellschaftskapital, freiwillige Zuwendungen an Dritte; 3. Abschreibungen, die nicht geschäftsmässig begründet sind. Dagegen sind nicht als steuerpflichtiger Reinertrag, sondern als Betriebsausgaben zu behandeln: Zuwendungen an kapitalsteuerfreie Fonds der Pflichtigen;

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.