

# **BGer 2A.293/2001 vom 21. Mai 2002**

Bundesgericht, 2002-05-21, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2A.293\\_2001](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2A.293_2001)

FR: TF 2A.293/2001 du 21 mai 2002

IT: TF 2A.293/2001 del 21 maggio 2002

## **Regeste**

Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

## **Erwägungen**

### **E. 1**

a) Gemäss Art. 85a SchKG kann der Betriebene jederzeit vom Gericht des Betriebesortes feststellen lassen, dass die Schuld nicht oder nicht mehr besteht oder gestundet ist (Abs. 1). Heisst das Gericht die Klage gut, so hebt es die Betreuung auf oder stellt sie ein (Abs. 3). Der Prozess wird im beschleunigten Verfahren durchgeführt (Abs. 4). Auf diese Bestimmung beruft sich der Beschwerdeführer und macht geltend, seine Nach- und Strafsteuerschuld für die direkte Bundessteuer 1981/82 und 1983/84 habe nie bestanden. Sie habe überhaupt nie entstehen können, da der ihr zu Grunde liegende Entscheid der Luzerner Behörden zu keinem Zeitpunkt rechtsgültig eröffnet worden sei. b) Schwere Eröffnungsfehler führen dazu, dass eine Verfügung keine Rechtswirkungen entfalten kann, z.B. wenn überhaupt keine Eröffnung an irgendeine der betroffenen Rechtsparteien ergangen (vgl. BGE 122 I 97 E. 3 S. 98 ff.) oder eine Verfügung einem gänzlich falschen Adressaten zugestellt worden ist (vgl. BGE 110 V 145 E. 2d S. 151 f.). Ein solcher Mangel kann nur durch eine nachträgliche Eröffnung geheilt werden. Allgemein gilt, dass einem Pflichtigen aus einer mangelhaften (steuer-)behördlichen Zustellung keine Nachteile erwachsen dürfen (BGE 113 Ib 296 E. 2 S. 297 ff., ASA 67 391 E. 2a, 62 622 E. 5, je mit weiteren Hinweisen). Wird für die Eröffnung einer Verfügung eine Zustellungsform verwendet, bei welcher der Eingang beim Adressaten nicht genau nachweisbar ist, so ist es Sache der Behörde, den Beweis dafür zu erbringen, dass und an welchem Tag ihr Entscheid dem Pflichtigen zugestellt worden ist. Das betrifft in erster Linie uneingeschriebene verschickte (Veranlagungs-)Verfügungen, gilt indessen auch hier, wo die Behörde behauptet, in einem einzigen eingeschriebenen Briefumschlag zwei verschiedene Entscheide eröffnet zu haben. Wird bestritten und bestehen Zweifel darüber, dass beide Entscheide den Empfänger erreicht haben, fällt die Beweislast dafür der Behörde zu, welche die Beweislosigkeit verursacht hat (vgl. BGE 122 I 97 E. 3 S. 98 ff., 114 III 51 E. 3c u. 4 S. 53 ff., je mit weiteren Hinweisen). Ein Fehler bei der Postzustellung liegt nicht derart ausserhalb jeder Wahrscheinlichkeit, dass nicht damit gerechnet werden müsste und die Behörde sich für den Nachweis ausschliesslich mit einer aus Wahrscheinlichkeitsüberlegungen fliessenden Fiktion begnügen könnte (vgl. StE 2001 B 93.6 22 E. 2). Daher muss im Zweifel auf die Darstellung des Empfängers abgestellt werden, wenn seine Darlegung der Umstände nachvollziehbar ist und einer gewissen Wahrscheinlichkeit entspricht, wobei sein guter Glaube zu vermuten ist. Allerdings kann der Nachweis der Zustellung auch aufgrund von Indizien oder gestützt auf die gesamten Umstände erbracht werden (vgl. BGE 105 III 43 E. 3 S. 46, ARV 2000 25 118 E. 2, je mit

weiteren Hinweisen). Unabhängig von den speziellen Regeln, die bei der Mitteilung eines berechtigten Entscheides gelten (vgl. BGE 119 II 482 E. 3 S. 493 f.) oder bei einer zweiten Zustellung zum Tragen kommen (vgl. RDA 2001 II 12 54 E. 2 u. 3), wird die zulässige Berufung auf eine mangelhafte behördliche Eröffnung allgemein durch den Grundsatz von Treu und Glauben beschränkt, der für den Bürger wie für die Verwaltungsorgane gilt. Hat ein Bürger von einer ihn berührenden Verfügung Kenntnis erhalten, welche ihm weder persönlich eröffnet noch öffentlich publiziert wurde, so hat er aus Gründen des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit so schnell wie möglich alles Zumutbare zu unternehmen, um den Inhalt der Verfügung zu erfahren (vgl. BGE 119 Ib 64 E. 3b 71 ff., 112 Ib 417 E. 2d S. 422, 107 Ia 72 E. 4a S. 76 f., 102 Ib 91 E. 3 S. 93 f., RDA 1999 II 19t 360 E. 4, 1997 I 32t 533 E. 5, ZBl 95/1994 529 E. 2b, 81/1980 24 E. 5c, je mit weiteren Hinweisen). In einem solchen Fall sind die Rechtswirkungen einer mangelhaft eröffneten Verfügung nur vorläufig aufgeschoben. c) Vorliegend haben die luzernischen Steuerbehörden zwar einige plausible Indizien, jedoch wohl kaum einen rechtsgenügenden Beweis für ihre Behauptung vorgelegt, mit der eingeschriebenen Sendung vom 25. Januar 1993 sei dem Pflichtigen nicht nur der kantonale, sondern auch der bundesrechtliche Nachsteuer- und Bussenentscheid zugestellt worden. Es erübrigt sich indessen, diese Frage weiter zu prüfen, erlangte der Pflichtige doch nur vier Tage später Kenntnis vom streitigen Entscheid. Unbestrittenermassen ist ihm nämlich am 29. Januar 1993 ein berechtigter Entscheid der Steuerverwaltung zugegangen. Die Korrektur bezog sich zwar ausschliesslich auf die Gemeindesteuern. Die angehefteten Berechnungsprotokolle enthielten aber auch die Bemessungen für die direkte Bundessteuer; auf diese nahm der Entscheid überdies selbst mehrmals Bezug und bezifferte sogar den auf Bundesebene fälligen Nach- und Strafsteuerbetrag genau, wobei auf die beiliegende Detailberechnung zurückverwiesen wurde. Von diesem Zeitpunkt an hätte der Pflichtige aus Gründen des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit alles Zumutbare unternehmen müssen, um den Inhalt der Verfügung so schnell wie möglich zu erfahren. Statt sich aber den zu seiner Kenntnis gelangten Bundessteuer-Entscheid unverzüglich zu beschaffen, versuchte er vielmehr, die bestehende Unsicherheit auszunutzen und die Nichtigkeit des gegen ihn ergangenen Entscheides durchzusetzen. So beantragte er im Rahmen seiner Beschwerde vom 4. März 1993 an das Verwaltungsgericht, es sei festzustellen, dass der bundesrechtliche Nachsteuer- und Bussenentscheid nicht rechtsgültig eröffnet worden sei. Von diesem Standpunkt ist er bis jetzt nicht abgewichen. Unzutreffenderweise beruft er sich dabei auf den Grundsatz, dass ein Entscheid nicht dann als eröffnet zu gelten hat, wenn der Adressat effektiv davon Kenntnis hat, sondern im Zeitpunkt seiner rechtsgültigen Zustellung (vgl. BGE 115 Ia 12 E. 3b S. 17 f., 113 Ib 296 E. 2 S. 297 ff., je mit weiteren Hinweisen). In Wirklichkeit kommt diesem Grundsatz indessen der gegenteilige Sinn zu als vom Beschwerdeführer behauptet: Eine Eröffnung hat schon dann als erfolgt zu gelten, wenn die zugestellte Verfügung in den Machtbereich des Adressaten gelangt, unbekümmert um den späteren Zeitpunkt, in dem der Betroffene persönlich davon Kenntnis nimmt. d) unbestrittenermassen hat der Rechtsvertreter des Beschwerdeführers sodann am 11. Oktober 1993 eine Kopie des Bundessteuer-Entscheides der Steuerverwaltung vom 15. Januar 1993 beim Verwaltungsgericht abgeholt, was gemäss der darin enthaltenen Rechtsmittelbelehrung die 30-tägige Frist auslöste, um mit Beschwerde an das Verwaltungsgericht zu gelangen. Diese Anfechtungsmöglichkeit hat der Pflichtige jedoch nicht genutzt und den Entscheid in Rechtskraft erwachsen lassen. Stattdessen stellt er sich bis heute auf den Standpunkt, die ursprünglich rechtsungültige Eröffnung hätte nur dann geheilt werden können, wenn ihm

ein original unterzeichneter und von der zuständigen Steuerverwaltung zugestellter Entscheid (statt bloss einer beim Verwaltungsgericht abzuholenden Kopie) zugegangen wäre. Dabei verkennt der Pflichtige aber, dass das Recht der direkten Bundessteuer keine Zustellung auf dem postalischen Weg verlangt. Die Eröffnung muss auch nicht zwingend von der verfügenden Behörde selbst vorgenommen werden (womit sich auch der vom Beschwerdeführer zu diesem Punkt beantragte zweite Schriftenwechsel erübrigt). Genauso wenig ist die eigenhändige Unterschrift des zuständigen Beamten Gültigkeitserfordernis. Massgeblich ist nur, dass der Entscheid in den Machtbereich des Adressaten gelangt, dieser vom Verfügungsinhalt Kenntnis nehmen und innert angemessener Frist die verfügbaren Rechtsmittel ergreifen kann, nachdem er über sie zutreffend belehrt worden ist. Diese Voraussetzungen waren hier allesamt erfüllt.

## **E. 2**

Fehlt im Original.

## **E. 3**

Der Beschwerdeführer argumentiert überdies, analog zum Urteil des Verwaltungsgerichts vom 5. September 1994 zur Staatssteuer dürfe eine Busse auch auf Bundesebene nicht ausgesprochen werden, weil die strafprozessualen Mindestvorschriften von Art. 6 EMRK missachtet worden seien. Dabei lässt er aber ausser Acht, dass er diese Rüge mit rechtzeitiger Beschwerde beim Verwaltungsgericht hätte geltend machen müssen, was er jedoch unterlassen hat. In der Beurteilung der Feststellungsklage ist das Verwaltungsgericht zu Recht auf all die Rügen nicht eingetreten, welche sich gegen den nachträglich erhaltenen Entscheid vom 15. Januar 1993 richteten, da er rechtsgültig eröffnet und unangefochten in Rechtskraft erwachsen war. Art. 85a SchKG soll einem Steuerpflichtigen nicht einen zweiten Rechtsweg eröffnen, um nach Einleitung des Vollstreckungsverfahrens als betriebener Schuldner den zuvor versäumten Beschwerdeweg nachzuholen. Vielmehr kann einzig geprüft werden, ob überhaupt ein rechtskräftiger Entscheid besteht und ob seit Erlass dieses Entscheids Umstände eingetreten sind, die auf die Durchsetzbarkeit der rechtskräftigen Steuerforderung Einfluss haben, insbesondere Stundung und Erlass (vgl. Kurt Ammann/Dominik Gasser, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, Bern 1997, S. 139 ff.). Vorliegend war aber keine dieser Voraussetzungen erfüllt.

## **E. 4**

Unter dem Gesichtswinkel der Feststellungsklage von Art. 85a SchKG macht der Beschwerdeführer im Weiteren geltend, die hier streitigen Steuerschulden hätten keinen Bestand mehr, weil die Anspruchs- bzw. die Bezugsverjährung eingetreten sei. a) Vorab stellt sich die Frage, ob die Verjährung von Steuerforderungen der Perioden 1981/82 und 1983/84 noch gemäss der Verjährungsregelung des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt; SR 642. 11 a.F.) oder bereits nach der neuen Regelung des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642. 11) zu beurteilen ist. Mit dem am 1. Januar 1995 in Kraft getretenen Bundesgesetz wird der Bundesratsbeschluss aufgehoben ( Art. 201 DBG ). Bezüglich der zu jenem Zeitpunkt noch nicht oder nicht rechtskräftig veranlagten Steuern früherer Jahre sind in verfahrensrechtlicher Hinsicht in der Regel die bundesgesetzlichen Vorschriften massgebend, wogegen die materiell-rechtlichen Bestimmungen des (alten) Bundesratsbeschlusses weitergelten (vgl. Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, Rz 3 zu Art. 201; Klaus A. Vallender, N 1 f. zu

Art. 201 in Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Basel/Genf/München 2000). Die Bestimmungen hinsichtlich der Anspruchs- bzw. der Bezugsverjährung sind - auch wenn sie dem verfahrensrechtlichen Teil des Gesetzes zugeordnet sind, materieller Natur und betreffen unmittelbar den Bestand der Steuerforderung. Es rechtfertigt sich daher, die sich hier stellenden Fragen grundsätzlich nach den Bestimmungen des früheren Rechts zu beurteilen (vgl. BGE 126 II 1 E. 2a S. 3 f., mit Hinweisen; bestätigt im unveröffentlichten Urteil vom 23. November 2001 i.S. M., E. 5c S. 11, wobei es in beiden Fällen um die ordentlichen Steuern und nicht um Nach- oder Strafsteuern ging; siehe auch Agner/Digeronimo/Neuhaus/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Ergänzungsband, Zürich 2000, Rz 4a zu Art. 120 DBG ). b) Art. 135 BdBSt verweist für den Bezug der hinterzogenen Steuerbeträge und Bussen insbesondere auf Art. 128 BdBSt , wonach Steuerforderungen innert fünf Jahren verjähren. Die Fünfjahresfrist beginnt mit der Fälligkeit der Forderung, wobei es sich somit um eine Anspruchsverjährung handelt (vgl. Ernst Känzig/Urs Behnisch, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2. Aufl. , Basel 1992, Rz 4 zu Art. 128 BdBSt ; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl. , Zürich 2002, S. 318). Bei Nachsteuer- und Bussenentscheiden stimmt die Fälligkeit mit dem Eintritt der Rechtsbeständigkeit oder Rechtskraft überein (vgl. Känzig/Behnisch, a.a.O., Rz 6 zu Art. 128 BdBSt , Rz 1 zu Art. 135 BdBSt ; siehe für die Strafsteuer auch Art. 74 StGB i.V.m. Art. 102 u. Art. 333 Abs. 1 StGB ). Der Lauf der Verjährung wird durch jede Einforderungshandlung unterbrochen (vgl. im einzelnen ASA 59 250 E. 4c u. 4d, mit Hinweisen; Känzig/Behnisch, a.a.O., N. 8 ff. zu Art. 128 BdBSt ). Vorliegend wurde die streitige Nach- und Strafsteuerforderung für die direkte Bundessteuer auf jeden Fall am 11. November 1993 fällig. Wie schon dargelegt (vgl. oben E. 1c), gelangte eine Kopie des Bundessteuer-Entscheids vom 15. Januar 1993 spätestens am 11. Oktober 1993 in den Verfügungsbereich des Pflichtigen, womit die 30-tägige Frist der kantonalen Verwaltungsgerichtsbeschwerde zu laufen begann. Die Rechtskraft bzw. die Fälligkeit trat ein, nachdem der Betroffene diese Frist unbenutzt verstreichen liess. Die fünfjährige Anspruchsverjährung hätte demgemäss am 10. November 1998 geendet. Da jedoch die kantonale Steuerverwaltung Luzern den Beschwerdeführer am 21. Januar 1998 mahnte, was eine Einforderungshandlung darstellte (vgl. Känzig/Behnisch, a.a.O., Rz 9 zu Art. 128 BdBSt ), wurde die Verjährungsfrist unterbrochen. Die damit neu begonnene Fünfjahresfrist ist noch nicht verstrichen. c) aa) Hinsichtlich der Strafsteuer gilt nun aber zusätzlich - im Gegensatz zur blossen Nachsteuer - der in Art. 2 Abs. 2 StGB allgemein festgehaltene und durch Art. 337 StGB für die Verjährungsfrage ausdrücklich anwendbar erklärte Grundsatz des Vorrangs milderer neuen Rechts (lex mitior), soweit er intertemporalrechtlich nicht ausgeschlossen wird. Im Bereich der direkten Bundessteuer enthalten die Übergangsbestimmungen des Bundesgesetzes von 1990 indessen keine solche Ausschlussregelung. Demnach sind auf Abgabevergehen, die sich vor Inkrafttreten des neuen Rechts ereignet haben, zwar die kürzeren Verjährungsfristen des alten Rechts anwendbar. Erweist sich aber die neurechtliche Verjährungsregelung als die mildere, so ist sie rückwirkend unmittelbar ebenfalls auf solche Strafsteuerverhältnisse anzuwenden, die hinsichtlich der Nachsteuer dem vormaligen Recht unterliegen (gesamthaft zur Frage der lex mitior: vgl. BGE 119 Ib 311 E. 4 S. 320 ff.; ASA 68 416 E. 1c ; 67 470 E. 5 ; 67 400 E. 3; je mit weiteren Hinweisen). Dabei sind das alte und das neue Recht jeweils als Ganzes zu prüfen und die Ergebnisse zu vergleichen, zu dem die Anwendung des einen und des anderen im konkreten Einzelfall führt. Es ist ausgeschlossen, die beiden Rechtsregelungen

miteinander zu kombinieren und teilweise die eine, teilweise die andere anzuwenden (vgl. BGE 119 IV 145 E. 2c S. 151 f.; 114 IV 1 E. 2a S. 3 ff.; Pra 1997 78 399 E. 1c; RDAF 1998 2 179 E. 8). bb) Im vorliegenden Zusammenhang der Feststellungsklage von Art. 85a SchKG ist zumindest zweifelhaft, ob sich der Beschwerdeführer auf den Grundsatz der *lex mitior* berufen kann. Es kann - wie schon dargelegt (E. 3) - einzig geprüft werden, ob überhaupt ein rechtskräftiger Entscheid besteht und ob seit Erlass dieses Entscheids Umstände eingetreten sind, die auf die Durchsetzbarkeit der rechtskräftigen Steuerforderung Einfluss haben. Unter diesem engen Gesichtswinkel ist zwar der (Weiter-)Bestand der Strafsteuerforderung zu beurteilen, was auch die Prüfung einer etwaigen Anspruchsverjährung mit einschliesst. Wenn aber die Steuerbusse - wie hier - gemäss dem alten Recht bemessen worden und unangefochten in Rechtskraft erwachsen ist, so kann zumindest darauf keinesfalls mehr zurückgekommen werden. Davon ausgehend ist im Rahmen von Art. 85a SchKG sowie angesichts des Verbotes der kombinierten Anwendung alten und neuen Rechts zudem zweifelhaft, ob hinsichtlich der Verjährung überhaupt noch Platz für die Berücksichtigung des neuen Rechts bleibt. cc) Es erübrigt sich indessen, diese Frage hier abschliessend zu beantworten, weil der Beschwerdeführer aus der bundesgesetzlichen Verjährungsregelung so oder anders nichts zu seinen Gunsten ableiten könnte: Art. 185 Abs. 2 DBG verweist für die Vollstreckungsverjährung von Bussen, die wegen Steuerübertretungen ausgefällt worden sind, auf Art. 121 DBG. Im Gegensatz zu Art. 128 BdBSt sieht Art. 121 Abs. 1 DBG zwar statt einer Anspruchs- eine Bezugsverjährung vor, deren Beginn nicht mehr an die Fälligkeit der Forderung, sondern an die Rechtskraft der Veranlagung anknüpft (vgl. Bernhard Greminger, Rz 1 zu Art. 121 DBG, in: Zweifel/Athanas, a.a.O.; Roman Sieber, Rz 5 zu Art. 185 DBG, in: Zweifel/Athanas, a.a.O., Agner/Jung/Steinmann, a.a.O., Rz 2 zu Art. 185 DBG; Känzig/Behnisch, a.a.O., Rz 4 zu Art. 128 BdBSt). Vorliegend fallen jedoch, wie gesehen, Fälligkeit und Rechtskraft zusammen. Ebenfalls unverändert bleibt die Unterbrechung durch jede Einforderungshandlung (vgl. Art. 121 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 120 Abs. 3 DBG). Demgemäss würde hier das neue Recht hinsichtlich der relativen Verjährung nicht milder ausfallen. Eine *lex mitior* würde dagegen die neu eingeführte absolute Verjährungsfrist von zehn Jahren darstellen. Diesbezüglich geht das Bundesgesetz vom Abschluss des Kalenderjahres aus, in dem die Strafverfügung rechtskräftig geworden ist (Art. 185 Abs. 2 i.V.m. Art. 121 Abs. 3 DBG; siehe auch Sieber, a.a.O., Rz 7 zu Art. 185 DBG; Greminger, a.a.O., Rz 3 zu Art. 121 DBG; Agner/Jung/Steinmann, a.a.O., Rz 3 zu Art. 121 DBG, Rz 2 zu Art. 185 DBG). Vorliegend würde sich dadurch am Bestand der Strafsteuerforderung jedoch nichts ändern: Nachdem die Rechtskraft für beide hier streitigen Steuerperioden am 11. November 1993 eingetreten ist, wäre die absolute Bezugsverjährung erst am 31. Dezember 2003 erreicht. d) Die in Betreibung gesetzte Nach- und Strafsteuerforderung ist somit unter keinem der eventuell massgeblichen Gesichtspunkte verjährt.

## **E. 5**

Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der unterliegende Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 156 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG).