

GR_GERICHTE A 2014 26 vom 30. Oktober 2015

GR Gerichte, 2015-10-30, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_A_2014_26

FR: GR_GERICHTE A 2014 26 du 30 octobre 2015

IT: GR_GERICHTE A 2014 26 del 30 ottobre 2015

Regeste

Wehrpflichtersatz | Ersatzabgabe

Erwägungen

E. 1

Mit provisorischer Veranlagung vom 24. April 2003 stellte das Amt für Militär und Zivilschutz des Kantons Graubünden (nachfolgend AMZ) A._____ für die Wehrpflichtersatzabgabe 2002 einen Betrag von Fr. 140.-- in Rechnung, welcher dieser in der Folge bezahlte. Mit Schreiben vom 25. September 2008 teilte das AMZ A._____ mit, dass die definitive Veranlagungsverfügung für die Wehrpflichtersatzabgabe 2002 erst zugestellt werde, wenn die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden die definitive Veranlagung der direkten Bundessteuer vollzogen habe. Nach Übermittlung der definitiven Steuerfaktoren durch die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden setzte das AMZ mit definitiver Veranlagungsverfügung vom 10. September 2009 die Wehrpflichtersatzabgabe 2002 von A._____ auf Fr. 1'463.-- fest.

E. 2

Dagegen erhob A._____ am 29. September 2009 Einsprache beim AMZ und verlangte, dass mit der definitiven Veranlagung der Wehrpflichtersatzabgabe 2002 zuzuwarten sei, bis die direkte Bundessteuer 2002 rechtskräftig veranlagt worden sei. Diesbezüglich sei nämlich ein Einspracheverfahren hängig.

E. 3

Mit Schreiben vom 17. März 2014 liess die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden dem AMZ die definitive Veranlagungsverfügung der direkten Bundessteuer 2002 von A._____ zukommen.

E. 4

Gestützt auf diese Angaben erliess das AMZ am 18. März 2014 eine Berichtigungsveranlagung für die Wehrpflichtersatzabgabe 2002 und stellte A._____ einen Betrag Fr. 1'054.20 (total Fr. 1'194.20 abzüglich der bereits bezahlten Fr. 140.--) in Rechnung.

E. 5

Mit Eingabe vom 25. März 2014 erhob A._____ gegen die Berichtigungsverfügung vom 18. März 2014 Einsprache beim AMZ und verlangte die

- 3 - ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Verfügung. Dabei führte er aus, die Wehrpflichtersatzabgabe 2002 sei gemäss Art. 25 WPEG im nachfolgenden Jahr zu veranlagern, weshalb diese am 31. Dezember 2013 verjährt sei.

E. 6

Mit Einspracheentscheid vom 29. April 2014 wies das AMZ die Einsprache von A. _____ ab. Begründend führte das AMZ aus, die definitive Veranlagung der Wehrpflichtersatzabgabe des Jahres 2002 habe erst erfolgen können, wenn die definitive Veranlagungsverfügung der direkten Bundessteuer 2002 vorgelegen habe, da diese die Grundlage für die Ermittlung der Höhe der Wehrpflichtersatzabgabe bilde. Das Veranlagungsjahr sei in diesem Fall gezwungenermassen nicht das dem Ersatzjahr folgende Jahr, sondern das Jahr 2014. Im vorliegenden Fall bedeute dies, dass die von A. _____ geschuldete Ersatzabgabe fünf Jahre nach Ablauf des Veranlagungsjahres 2014, d.h. am 31. Dezember 2019 verjähre und die absolute Verjährung somit Ende 2024 eintrete. Ferner habe A. _____ mit der Bezahlung der Rechnung für den provisorischen Bezug der Ersatzabgabe 2002 vom 24. April 2003 die grundsätzliche Ersatzpflicht nicht bestritten. Er habe somit Kenntnis des – aufgrund der pendenten Beschwerde gegen die Veranlagung der direkten Bundessteuer – hängigen Veranlagungsverfahrens der Wehrpflichtersatzabgabe des Ersatzjahres 2002 gehabt.

E. 7

Gegen diesen Einspracheentscheid erhob A. _____ (nachfolgend Beschwerdeführer) am 21. Mai 2014 Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden und verlangte die Aufhebung des angefochtenen Entscheids. In formeller Hinsicht machte er geltend, der angefochtene Einspracheentscheid verletze sein rechtliches Gehör, weil sich dieser mit seinem Hauptargument – die absolute Verjährung der Wehrpflichtersatzabgabe – nicht auseinandersetze. Weiter führte er aus, das Veranlagungsjahr der Wehrpflichtersatzabgabe 2002 sei vorliegend das Jahr 2003, womit die Wehrpflichtersatzabgabe 2002 spätestens zehn Jahre nach Ablauf des Jahres 2003, d.h. am 1. Januar 2014, absolut verjährt sei.

E. 8

Am 27. Juni 2014 beantragte die beigeladene Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend Beschwerdegegnerin) in ihrer Vernehmlassung die Abweisung der Beschwerde. Zusammenfassend führte sie aus, die Argumente des Beschwerdeführers seien zwar nachvollziehbar. Trotzdem sei der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, welcher in der Bundesverfassung verankert sei, auch in diesem Fall umzusetzen. Weiter sei zu berücksichtigen, dass die Wehrpflichtersatzbehörde durch ein äusseres Hindernis – das Beschwerdeverfahren im Bereich der direkten Bundessteuer – daran gehindert worden sei, die definitive Veranlagung der Wehrpflichtersatzabgabe des Beschwerdeführers vorzunehmen. Somit sei das Veranlagungsjahr (und damit das für die Bestimmung der Verjährungsfrist massgebende Jahr) nicht (wie im Regelfall) das dem Ersatzjahr folgende Kalenderjahr. Die Ersatzabgabe sei daher nicht verjährt.

E. 9

Mit Vernehmlassung vom 30. Juni 2014 beantragte das AMZ (nachfolgend Beschwerdegegner) die Abweisung der Beschwerde. Dabei verzichtete er auf die Einreichung einer eigenen Vernehmlassung und verwies stattdessen auf die Vernehmlassung der Beschwerdegegnerin vom 27. Juni 2014.

E. 10

Am 11. August 2014 hielt der Beschwerdeführer replicando an seinem Rechtsbegehren der Aufhebung des Einspracheentscheides fest und verlangte zusätzlich die Rückerstattung des bereits entrichteten Betrages von Fr. 140.--. Begründend führte er in Ergänzung zu seinen bisherigen

- 5 - Ausführungen im Wesentlichen aus, der Anspruch auf die Wehrpflichtersatzabgabe des Beschwerdegegners entstehe im Veranlagungsjahr, wobei die Anspruchsentstehung vorliegend für die Fristberechnung wesentlich sei. Die Abgabeforderung für die Wehrpflichtersatzabgabe 2002 sei im Kalenderjahr 2003 entstanden und nach zehn Jahren absolut verjährt bzw. verwirkt, was vorliegend am 1. Januar 2014 der Fall gewesen sei. Die Veranlagung vom 18. März 2014 sei somit zu spät erfolgt. Es komme durch das lange Beschwerdeverfahren bei der direkten Bundessteuer zu keiner Hemmung der definitiven Veranlagung der Wehrpflichtersatzabgabe. Der Wortlaut "in der Regel" beziehe sich einzig auf die Frage der Veranlagung, nicht aber auf die Anspruchsentstehung, welche den Beginn des Verjährungsfristenlaufs setze. Weiter machte der Beschwerdeführer geltend, der Umstand, dass die Frist zur Veranlagung der Wehrpflichtersatzabgabe nicht mit der Mitteilung der Bemessungsfaktoren der direkten Bundessteuer koordiniert sei, müsse de lege lata hingenommen werden. Ausserdem sei die Verjährungsvorschrift verfassungskonform, insbesondere gehe das Interesse an Rechtssicherheit und am Rechtsfrieden dem Interesse an einer inhaltlich korrekten Veranlagung der Abgabeforderung vor. Die Frage der Lückenfüllung stelle sich vorliegend nicht, da die absolute Verjährung abschliessend geregelt sei. Schliesslich wird noch geltend gemacht, dass selbst wenn die Ordnung des WPEG als unbillig anzusehen wäre, der Richter daran gebunden sei. Der Wortlaut, die Historie und die Teleologie der Normen seien eindeutig. Die geltend gemachte Forderung sei erloschen.

E. 11

Am 26. August 2014 hielt die Beschwerdegegnerin duplicando an ihren Rechtsbegehren fest, wobei die Begründung keine wesentlichen Neuerungen enthielt.

- 6 - Auf die weiteren Ausführungen der Parteien in den Rechtsschriften und im angefochtenen Entscheid sowie auf die im Recht liegenden Beweismittel wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen. Der Einzelrichter zieht in Erwägung: 1. Gemäss Art. 43 Abs. 3 lit. a des kantonalen Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; BR 370.100) entscheidet das Verwaltungsgericht in einzelrichterlicher Kompetenz, wenn der Streitwert Fr. 5'000.-- nicht überschreitet und keine Fünferbesetzung vorgeschrieben ist. Die vorliegende Beschwerde richtet sich gegen den Einspracheentscheid vom 29. April 2014, welcher die Nettoforderung von Fr. 1'054.20 bzw. die definitiv mit Berichtigungsverfügung vom 18. März 2014 veranlagte Gesamtforderung von Fr. 1'194.20 für die Wehrpflichtersatzabgabe 2002 bestätigt hat. Der Streitwert liegt somit unter Fr. 5'000.--. Da die vorliegende Angelegenheit sodann nicht in Fünferbesetzung zu entscheiden ist, ist die Zuständigkeit des Einzelrichters offensichtlich gegeben. Somit ist auf die frist- und formgerechte Beschwerde vom 21. Mai 2014 grundsätzlich einzutreten. 2. In formeller Hinsicht rügt der Beschwerdeführer, der angefochtene Einspracheentscheid des Beschwerdegegners vom 29. April 2014 setze sich mit dem von ihm in seiner Einsprache vom 25. März 2014 geltend gemachten Hauptargument – die absolute Verjährung der Wehrpflichtersatzabgabe 2002 – nicht auseinander, weshalb sein rechtliches Gehör verletzt worden sei. Diese Behauptung trifft nicht zu. Im angefochtenen Einspracheentscheid wird ausgeführt, das Veranlagungsjahr

gemäss Art. 25 Abs. 2 WPEG sei vorliegendenfalls nicht das dem Ersatzjahr fol-

- 7 - gende Jahr 2003, sondern das Jahr, in welchem die definitiven Steuerdaten der direkten Bundessteuer vorgelegen hätten, nämlich das Jahr 2014. Demnach verjähre die Wehrpflichtersatzabgabe 2002 hier fünf (relative Verjährungsfrist) respektive zehn (absolute Verjährungsfrist) Jahre nach Ablauf des Verlangungsjahres 2014, d.h. Ende 2019 bzw. Ende 2024. In- dem sich der Einspracheentscheid mit der Frage auseinandersetzt, welches Jahr in casu das Veranlagungsjahr gemäss Art. 25 Abs. 2 WPEG sei, befasst sich dieser mit der Verjährungsfrage. Die Verjährungsfristen gemäss Art. 38 WPEG beginnen nämlich mit Ablauf des Veranlagungs- jahrs zu laufen. Weiter führt der Beschwerdeführer aus, der im Einspra- cheentscheid zitierte Entscheid des Verwaltungsgerichts Schwyz befasse sich nicht mit der Verjährung. Dabei verkennt der Beschwerdeführer, dass sich der Entscheid II 2011 82 des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz vom 27. Oktober 2011 ebenfalls mit der Verjährung der Wehr- pflichtersatzabgabe auseinandersetzt (vgl. E. 1). Das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz fasst im erwähnten Entscheid die gesetzlichen Grundlagen für die Erhebung der Wehrpflichtersatzabgabe zusammen (vgl. E. 2.1). Weiter befasst es sich in den nachfolgenden Erwägungen mit der Auslegung von Art. 25 Abs. 2 WPEG. Das Gericht beantwortet die Frage, wie die Formulierung "in der Regel" zu verstehen sei. Die Ver- jähungsregeln von Art. 38 WPEG stellen, wie bereits gesagt, auf das Veranlagungsjahr gemäss Art. 25 WPEG ab. Indem das Gericht zum Schluss kommt, das Veranlagungsjahr sei in diesem Fall nicht das Jahr 2002 sondern das Jahr 2011, beantwortet es damit die Frage der Ver- jähung abschlägig, weshalb es die Beschwerde als unbegründet abweist. Die Rüge der mangelhaften Begründung des angefochtenen Einspra- cheentscheides und der Verletzung des rechtlichen Gehörs erweist sich demzufolge als unbegründet.

- 8 - 3. Die grundsätzliche Wehrpflichtersatzpflicht des Beschwerdeführers und die Wehrpflichtersatzabgabeberechnung für das Jahr 2002 sind im vorlie- genden Fall unbestritten. Streitig und im Folgenden zu prüfen ist hinge- gen, ob die Wehrpflichtersatzforderung für das Jahr 2002 verjährt ist oder nicht. Falls das Gericht diese Frage bejahen würde, müsste weiter geprüft werden, ob der Beschwerdeführer in seiner Replik vom 11. August 2014 zusätzlich die Rückerstattung des bereits entrichteten Betrages von Fr. 140.-- der provisorischen Veranlagung aus dem Jahr 2003 verlangen konnte. 4. Auf den vorliegenden Sachverhalt ist das Bundesgesetz über den Wehr- pflichtersatz (WPEG; SR 661) gemäss dem Stand am 2. August 2000 anwendbar. Das heute gültige WPEG (Stand 1. Januar 2011) hat im Ver- gleich zu dem im Jahr 2002 anwendbaren WPEG u.a. Änderungen in den Bestimmungen zur Fälligkeit (aArt. 32 WPEG) und der provisorischen Veranlagung (aArt. 28 WPEG) erfahren. Art. 11 WPEG bestimmt, dass die Wehrpflichtersatzabgabe nach der Gesetzgebung über die direkte Bundessteuer auf dem gesamten Reineinkommen, welches der Ersatz- pflichtige im In- und Ausland erzielt, erhoben wird. Die Wehrpflichtersatz- abgabe wird gemäss Art. 25 Abs. 1 WPEG jährlich veranlagt, wobei das Veranlagungsjahr in der Regel das auf das Ersatzjahr folgende Kalender- jahr ist (Art. 25 Abs. 2 WPEG). Nach Art. 26 Abs. 2 WPEG wird die Wehr- pflichtersatzabgabe nach den Grundlagen der direkten Bundessteuer ver- langt, wenn der Ersatzpflichtige diese Steuer für das ganze Ersatzjahr vom Gesamteinkommen zu bezahlen hat. Art. 8 Abs. 1 WPEV sieht vor, dass die Bemessungsperiode für die Wehrpflichtersatzabgabe von Er- satzpflichtigen, welche für das ganze Ersatzjahr die direkte Bundessteuer vom Gesamteinkommen zu bezahlen haben, die Bemessungsperiode

der Bundessteuer ist. Nach dem bis zum 31. Dezember 2003 gültigen Gesetztext des aArt. 28 Abs. 2 WPEG wird die Veranlagungsverfügung pro-

- 9 - visorisch unter Vorbehalt späterer definitiver Veranlagung eröffnet, wenn die Umstände, welche die Ersatzpflicht oder die Bemessung der Ersatzabgabe beeinflussen, ungewiss sind und zu erwarten ist, dass die Zweifel später behoben werden können. Die Verjährung wird in Art. 38 WPEG geregelt. Die Wehrpflichtersatzabgabe verjährt fünf Jahre nach Ablauf des Veranlagungsjahres (Abs. 1). Dabei beginnt die Verjährung nicht und steht stille während der Dauer eines Einsprache- oder Beschwerdeverfahrens (Abs. 2 erster Satzteil) und wird u.a. durch jede einem Zahlungspflichtigen zur Kenntnis gebrachte Amtshandlung, die auf Feststellung oder Geltendmachung des Abgabebetrages gerichtet ist, unterbrochen (Abs. 3 lit. b). Die Verjährung kann durch Unterbruch oder Stillstand um nicht mehr als fünf Jahre hinausgeschoben werden (Abs. 4). 5. a) Im Folgenden ist zu prüfen, wann die Verjährungsfristen von Art. 38 WPEG im vorliegenden Fall zu laufen beginnen. Da Art. 38 WPEG zur Bestimmung des Beginns der Verjährungsfrist auf das Veranlagungsjahr abstellt, soll in einem ersten Schritt Art. 25 Abs. 2 WPEG unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente ausgelegt werden. b) Der Wortlaut von Art. 25 Abs. 2 WPEG, nämlich "in der Regel das auf das Ersatzjahr folgende Kalenderjahr", lässt sich nicht abschliessend beurteilen. Die Formulierung "in der Regel" bedeutet, dass es nicht ausgeschlossen ist, dass nicht das auf das Ersatzjahr folgende Jahr als Veranlagungsjahr zu betrachten ist. Es könnte demzufolge sogar ein früheres, das gleiche oder auch ein späteres Jahr als Veranlagungsjahr in Frage kommen, wobei der Wortlaut diesbezüglich jedoch keine weiteren Hinweise enthält. c) In systematischer Hinsicht ist der Aufbau des gesamten Art. 25 WPEG und seine Eingliederung in das Gesetz – insbesondere die Marginalie und

- 10 - die anderen Bestimmungen des Erlasses – zu betrachten. Die weiteren Absätze von Art. 25 WPEG enthalten keine Hinweise auf die Bedeutung der Formulierung "in der Regel" und schränken diese insbesondere nicht ein. Art. 26 Abs. 2 WPEG bestimmt, dass die Wehrpflichtersatzabgabe nach den Grundlagen der direkten Bundessteuer verlangt wird, wenn der Ersatzpflichtige diese Steuer für das ganze Ersatzjahr vom Gesamteinkommen zu bezahlen hat – was auf den Beschwerdeführer unbestrittenmassen zutrifft. Diese Regelung legt den Schluss nahe, dass das Veranlagungsjahr das Jahr der (rechtskräftigen) Festsetzung der direkten Bundessteuer sein muss und deshalb u.U. später als das auf das Ersatzjahr folgende Kalenderjahr zu liegen kommen kann. In die gleiche Richtung zielt aArt. 28 Abs. 2 WPEG, wonach die Veranlagungsverfügung provisorisch unter Vorbehalt späterer definitiver Veranlagung eröffnet wird, wenn die Umstände, welche die Ersatzpflicht oder die Bemessung der Ersatzabgabe beeinflussen, ungewiss sind und zu erwarten ist, dass die Zweifel später behoben werden können. Solange die direkte Bundessteuer nicht rechtskräftig veranlagt ist, sind die Umstände, welche die Bemessung der Ersatzabgabe beeinflussen, unklar. Es spricht also gemäss dieser Bestimmung nichts dagegen, dass nicht im dem Ersatzjahr folgenden Jahr sondern erst später – bei Vorliegen der definitiven Steuerdaten der direkten Bundessteuer – veranlagt wird und sich das Veranlagungsjahr somit entsprechend auf später verschiebt. Die Gesetzssystematik spricht folglich dafür, dass das Veranlagungsjahr mit dem Jahr der rechtskräftigen Festsetzung der direkten Bundessteuer zusammenfällt. d) Im Rahmen der historischen Auslegung sind die Materialien der Gesetzentstehung beizuziehen. In seiner Botschaft über die Neuordnung des Militärflichtersatzes vom 11. Juli 1958 (BBI 1958 II S. 333 ff.)

fürhte der Bundesrat zu Artikel 25 aus: "Die Verlegung von Veranlagung und Bezug der Ersatzabgabe vom Ersatzjahr auf das dem Ersatzjahr folgende Jahr

- 11 - gewährleistet gegenüber dem geltenden Recht mannigfache Vorteile. Im Zeitpunkt der Veranlagung wird Klarheit über Bestand oder Nichtbestand der Ersatzpflicht bestehen. Viele Tausende von Veranlagungen und nachträglichen Rückerstattungen werden dadurch überflüssig. Bei der Veranlagung können die das Ersatzjahr betreffenden, nunmehr abgeschlossen zur Verfügung stehenden Steuerakten ausgewertet werden." (vgl. BBI 1958 II S. 378). Der Bundesrat ging demnach offensichtlich davon aus, dass die Veranlagung der direkten Bundessteuer in der Regel im dem Ersatzjahr folgenden Jahr abgeschlossen ist. Aus diesen Ausführungen des Bundesrates lässt sich ableiten, dass das Veranlagungsjahr frühestens das Jahr der Veranlagung der direkten Bundessteuer sein kann. Gleiches gilt für die Ausführungen des Bundesrates in seiner Botschaft zur Revision des Bundesgesetzes über den Militärflichtersatz vom

E. 12

Mai 1993 (BBI 1993 II S. 730 ff.) zu aArt. 28 Abs. 2 WPEG: "Heute ist es den Kantonen freigestellt, in Fällen, in denen die Steuerveranlagungen noch nicht rechtskräftig sind, die Veranlagungen für den Militärflichtersatz unter Vorbehalt späterer Berichtigung zu eröffnen oder mit der Eröffnung zuzuwarten. Im Sinne einer Gleichbehandlung der Ersatzpflichtigen in allen Kantonen soll die «provisorische» Veranlagung vorgeschrieben werden." (vgl. BBI 1993 II S. 741). e) Schliesslich ist im Rahmen der teleologischen Auslegung der Sinn und Zweck der Bestimmung zu ermitteln. Der Zweck von Art. 25 Abs. 2 WPEG liegt darin, die Veranlagungsverfahren der direkten Bundessteuer und der Wehrpflichtersatzabgabe aufeinander abzustimmen. Die Veranlagung der Wehrpflichtersatzabgabe hängt von der Veranlagung der direkten Bundessteuer ab und soll deshalb erst erfolgen, wenn die definitiven Daten aus der Veranlagung der direkten Bundessteuer vorliegen (vgl. BBI 1958 II S. 378). Der Sinn von Art. 25 Abs. 2 WPEG muss so verstanden werden, dass das Veranlagungsjahr zwar in der Regel das dem Ersatzjahr

- 12 - folgende Jahr sein soll, jedoch nur wenn in diesem Zeitpunkt die definitiven Steuerdaten der direkten Bundessteuer vorliegen. Andernfalls hat sich das Veranlagungsjahr der Wehrpflichtersatzabgabe konsequenterweise auf das Jahr, in dem die definitive Veranlagung der direkten Bundessteuer vorliegt, zu verschieben. f) Die Gesetzesauslegung führt somit zum Schluss, dass das Veranlagungsjahr gemäss Art. 25 Abs. 2 WPEG zwar in der Regel das dem Ersatzjahr folgende Kalenderjahr, jedoch frühestens das Jahr der rechtskräftigen Veranlagung der direkten Bundessteuer ist. Folglich ist das Veranlagungsjahr im vorliegenden Fall das Jahr 2014 (vgl. zum Ganzen auch das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz II 2011 82 vom 27. Oktober 2011). 6. a) Weiter führt der Beschwerdeführer aus, es sei angesichts des klaren Wortlauts der Anspruchsentstehung der Wehrpflichtersatzforderung ausgeschlossen, dass die Veranlagung der Ersatzabgabe erst beginnen könne, wenn die Veranlagung der direkten Bundessteuer rechtskräftig abgeschlossen sei. Die Koordinierung der Frist zur Veranlagung der Wehrpflichtersatzabgabe mit der Mitteilung der Bemessungsfaktoren der direkten Bundessteuer setze eine Gesetzesänderung voraus. b) Dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden. Die bestehenden Gesetzesbestimmungen sind genügend klar und so zu verstehen, dass die Veranlagung der Ersatzabgabe von der definitiven Veranlagung der direkten Bundessteuer abhängt und sich der Fristbeginn für die Bezugs- und Veranlagungsverjährung u.U. entsprechend verzögern kann. Eine entsprechende

gesetzgeberische Präzisierung der bestehenden Gesetzesbestimmungen könnte allenfalls, wie die Beschwerdeführerin ausführt, wünschenswert sein. Zur Klarstellung und Vereinfachung könnte im Ge-

- 13 - setz ausdrücklich geregelt werden, dass eine Veranlagung der Wehrpflichtersatzabgabe frühestens im Zeitpunkt des Vorliegens der definitiven Steuerdaten der direkten Bundessteuer erfolgen kann und dass sich die entsprechenden Verjährungsfristen nach diesem Zeitpunkt richten. Eine solche Gesetzesänderung ist aber nach Auffassung des Gerichts nicht unbedingt notwendig, zumal die bestehenden Gesetzesvorschriften diese Regelung schon jetzt in genügender Klarheit enthalten. 7. a) Der Beschwerdeführer macht hinsichtlich der Anknüpfung der Verjährungsfristen in Art. 38 WPEG an das Veranlagungsjahr gemäss Art. 25 Abs. 2 WPEG geltend, die Frage der Veranlagung sei zu differenzieren von der hier entscheidenden Frage der Entstehung der Abgabeforderung. Die Forderung der Wehrpflichtersatzabgabe 2002 sei im Jahr 2003 entstanden. Der Wortlaut "in der Regel" beziehe sich einzig auf die Frage der Veranlagung, nicht aber auf die Anspruchsentstehung, welche den Beginn des Verjährungsfristenlaufs setze. Im Gegensatz zur im Zivilrecht sonst massgebenden Fälligkeit sei diese Anspruchsentstehung im öffentlichen Recht entscheidend für sämtliche Fristberechnungen. Vorliegend sei die Abgabeforderung somit im Jahre 2003, dem Veranlagungsjahr, entstanden. b) Sofern die Voraussetzungen der Rechtsgrundlage, der steuerrechtlichen Zugehörigkeit und des Steuerobjektes erfüllt sind, entsteht eine Steuerforderung von Gesetzes wegen, ohne dass es eines begründenden äusseren Aktes bedürfte. Der Steuerveranlagung kommt keine konstitutive Wirkung zu und es kann darin nicht der Entstehungsgrund der Steuerforderung erblickt werden. Der einzelne Steueranspruch beruht unmittelbar auf dem Gesetz, sofern dieses die Erfordernisse der subjektiven und objektiven Steuerpflicht aufstellt und damit gewissermassen einen latenten Steueranspruch gegen denjenigen schafft, der die gesetzlichen Merkmale

- 14 - erfüllt (vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 308; BGE 107 Ib 376 E.3). Im vorliegenden Fall ist die Steuerforderung demnach sogar im Jahre 2002 entstanden, weil zu diesem Zeitpunkt die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt waren. c) Davon zu unterscheiden ist der Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerforderung, d.h. der Zeitpunkt, in dem der Steuergläubiger die Erfüllung einer entstandenen Steuerforderung verlangen kann und der Steuerschuldner leisten muss. Dieser Zeitpunkt wird in der Regel durch das Gesetz genau bestimmt (vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 315). Der bis zum 31. Dezember 2003 gültige Gesetzestext des aArt. 32 WPEG bestimmt, dass die Ersatzabgabe mit Ablauf der in der Veranlagungsverfügung oder im Einsprache- oder Beschwerdeentscheid gesetzten Zahlungsfrist fällig wird, wobei diese in der Regel nicht weniger als 45 Tage betragen soll. d) Weiter ist im vorliegenden Fall zu prüfen, wie eine Steuerforderung erlischt. Neben den tatsächlichen Erlöschensgründen (z.B. durch Steuerzahlung) interessiert hier der rechtliche Erlöschensgrund des Untergangs einer Steuerforderung durch Zeitablauf in der Form einer Anspruchsverjährung, einer Bezugsverjährung oder einer gesetzlichen Befristung der Steuerveranlagung (BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 317 f.). e) Bei den Selbstveranlagungssteuern (z.B. bei der Verrechnungssteuer und den Stempelabgaben) – zu welchen die Wehrpflichtersatzabgabe nicht zählt – gibt es nur eine einzige Art von Verjährungsfrist (die sogenannte "einfristige" Anspruchsverjährung), innert welcher sämtliche notwendigen Handlungen zur Festsetzung und Erhältlichmachung der

Steuerforderung stattgefunden haben müssen (vgl. BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, Zürich 2012, S. 280 f.; BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 318).

- 15 - f) Bei den Steuern, welche einer amtlichen Veranlagung bedürfen, stehen die Veranlagungs- und die Bezugsverjährung im Vordergrund. Die Bezugsverjährung begrenzt das Recht der Steuerbehörde, die rechtskräftig veranlagten Steuern einzutreiben und beginnt mit der Rechtsbeständigkeit der Verfügung (vgl. BEUSCH, a.a.O., S. 280 f.; BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 318). Art. 38 Abs. 1 WPEG knüpft ganz klar am Veranlagungsjahr gemäss Art. 25 Abs. 2 WPEG an, indem bestimmt wird, dass die Ersatzabgaben fünf Jahre nach Ablauf des Veranlagungsjahres verjähren. Gemäss Art. 38 Abs. 2 WPEG beginnt die Verjährung nicht oder steht still während der Dauer eines Einsprache- oder Beschwerdeverfahrens und solange keiner der Zahlungspflichtigen im Inland Wohnsitz hat. Die Verjährung wird gemäss Abs. 3 der Bestimmung u.a. durch jede einem Zahlungspflichtigen zur Kenntnis gebrachte Amtshandlung, die auf Feststellung oder Geltendmachung des Abgabeanpruchs gerichtet ist, und durch jede ausdrückliche Anerkennung der Abgabeforderung durch einen Zahlungspflichtigen, unterbrochen. Art. 38 Abs. 4 WPEG bestimmt, dass die Verjährung durch Stillstand und Unterbruch um nicht mehr als fünf Jahre hinausgeschoben werden kann. In Abs. 4 wird also eine absolute zehnjährige Verjährungsfrist statuiert, wobei sich diese Bestimmung auf alle vorstehenden Absätze bezieht. Dementsprechend beginnt auch die absolute Verjährungsfrist erst mit Ablauf des Veranlagungsjahres zu laufen. Der Anspruch der Steuerbehörde, die Wehrpflichtersatzabgabe einzutreiben, beginnt folglich mit der rechtskräftigen Veranlagungsverfügung zu laufen. Entgegen den Ausführungen des Beschwerdeführers knüpfen die Verjährungsvorschriften von Art. 38 WPEG klar an das Veranlagungsjahr gemäss Art. 25 Abs. 2 WPEG und nicht an der Entstehung der Steuerforderung an. Das Veranlagungsjahr ist im vorliegenden Fall – wie vorstehend unter Erwägung 5f erläutert – nicht das Jahr 2003, sondern das Jahr 2014, weshalb die Argumentation des Beschwerdeführers nicht verfängt.

- 16 - g) Von der Verjährung als Erlöschensgrund einer bestehenden Steuerforderung ist der durch Zeitablauf herbeigeführte Untergang der Besteuerungsmöglichkeit (gesetzliche Befristung der Steuerveranlagung) zu unterscheiden. Bei den Veranlagungssteuern bedarf es einer Feststellung der Steuerforderung nach Bestand und Umfang durch eine amtliche Veranlagungsverfügung. Ohne Veranlagungsverfügung kann die Steuerforderung rechtlich nicht geltend gemacht werden. Bei den durch amtliche Verfügung veranlagten Steuern kann der Gesetzgeber ausdrücklich vorschreiben, dass die Veranlagung während einer bestimmten Frist vorgenommen werden muss und dass sie nach deren Ablauf nicht mehr stattfinden darf. Eine derartige Befristung dient dem Schutz des Steuerpflichtigen und stellt gewissermassen eine Ergänzung der Verjährungsbestimmungen dar (vgl. BEUSCH, a.a.O., S. 270; BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 318 f.). Im vorliegenden Fall sieht das WPEG keine ausdrückliche gesetzliche Befristung der Steuerveranlagung vor. Wie vorstehend in Erwägung 7f dargelegt, regelt Art. 38 WPEG den Fall der Bezugsverjährung. Art. 25 Abs. 2 WPEG sieht vor, dass das Veranlagungsjahr in der Regel das auf das Ersatzjahr folgende Kalenderjahr ist. In Erwägung 5 wurde erläutert, dass diese Vorschrift auch Abweichungen von der Regel erlaubt und auf das Vorliegen der definitiven Steuerdaten der direkten Bundessteuer abstellt. Somit wird auch in Art. 25 Abs. 2 WPEG das Recht der Steuerbehörde, die Wehrpflichtersatzabgabe zu veranlagern, zeitlich nicht beschränkt. Daraus folgt, dass ein langes Beschwerdeverfahren im Zu-

sammenhang mit der direkten Bundessteuer den Zeitpunkt der Veranlagung der Wehrpflichtersatzabgabe und auch den Beginn der relativen und absoluten Verjährungsfrist entsprechend verzögern kann. Auch absolute Verjährungsfristen und Verwirkungsfristen können u.U. gehemmt werden – d.h. nicht zu laufen beginnen oder stillstehen – wenn der Gläubiger seine Forderung nicht geltend machen kann und der Schuldner dies weiss

- 17 - (vgl. BGE 126 II 145 E. 3.b/aa; GADOLA, Verjährung und Verwirkung im öffentlichen Recht, in: AJP Nr. 1 (1995), 47, 54; BINDER, Die Verjährung im schweizerischen Steuerrecht, Zürich 1985, S. 204 und 214). Mit Schreiben vom 25. September 2008 wurde dem Beschwerdeführer mitgeteilt, die definitive Veranlagungsverfügung für die Wehrpflichtersatzabgabe 2002 werde erst nach Vorliegen der definitiven Veranlagung der direkten Bundessteuer zugestellt. Letztere wurde mit definitiver Veranlagungsverfügung vom 10. September 2009 auf Fr. 1'463.-- festgesetzt. Dagegen erhob der Beschwerdeführer am 29. September 2009 Einsprache und verlangte, dass mit der definitiven Veranlagung der Wehrpflichtersatzabgabe 2002 zuzuwarten sei, bis die direkte Bundessteuer 2002 rechtskräftig veranlagt worden sei. Ferner hat der Beschwerdeführer die provisorische Veranlagung vom 24. April 2003 beglichen. Der Beschwerdegegner konnte demnach seine Wehrpflichtersatzforderung aufgrund eines von ihm nicht zu verantwortenden Hindernisses nicht geltend machen und der Beschwerdeführer hatte davon Kenntnis und hat sogar selber das Abwarten der entsprechenden definitiven und rechtskräftigen Referenzveranlagung verlangt. Folglich waren die Bezugs- und Veranlagungsverjährung für die Wehrpflichtersatzabgabe 2002 des Beschwerdeführers bis zur Mitteilung der definitiven Steuerfaktoren der direkten Bundessteuer am 17. März 2014 gehemmt. 8. a) Weiter macht der Beschwerdeführer geltend, der Untergang der Steuerforderung durch Eintritt der absoluten Verjährung sei ausschliesslich durch den Zeitablauf bedingt. Dies ergebe sich insbesondere aus dem Zweck der Verjährungs- bzw. Befristungsvorschriften, wonach nach Ablauf einer gewissen Zeit Rechtssicherheit und gesellschaftlicher Frieden einkehren solle. Ferner solle der Schuldner vor Ansprüchen aus lange zurückliegender Zeit geschützt werden. Insbesondere gehe das Interesse

- 18 - an Rechtssicherheit und am Rechtsfrieden dem Interesse an einer inhaltlich korrekten Veranlagung der Abgabeforderung vor. b) Entgegen den Ausführungen des Beschwerdeführers lassen sich die vorstehenden Schlussfolgerungen mit dem Sinn und Zweck der gesetzlichen Bestimmungen des WPEG und insbesondere der Verjährungsvorschriften vereinbaren. Wie die Beschwerdegegnerin zutreffenderweise ausführt, kann es nicht im Sinne des Gesetzgebers sein, dass sich Ersatzpflichtige, welche in ein langes Beschwerdeverfahren bezüglich der direkten Bundessteuer involviert sind, aufgrund der Gesetzesbestimmung "in der Regel" ihrer gesetzlich bestimmten und von den Wehrpflichtersatzbehörden festgestellten Ersatzpflicht entziehen können, nur weil die Ersatzabgabebehörden keine definitiven Steuerdaten erhalten haben. Wie vorstehend in den Erwägungen 5 und 7 erläutert, kann die Veranlagung der Wehrpflichtersatzabgabe erst erfolgen, wenn die Steuerfaktoren der direkten Bundessteuer rechtskräftig veranlagt worden sind, womit sich der Beginn sowohl der Bezugs- als auch der Veranlagungsverjährung entsprechend verzögert. Diese Überlegungen stehen in Einklang mit Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (SR 101; BV), wonach bei der Besteuerung der Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten ist. In diesem Sinne bestimmt Art. 13 WPEG, dass die Ersatzabgabe 3 % des

taxpflichtigen Einkommens – d.h. dem Reineinkommen gemäss direkter Bundessteuer (Art. 11 WPEGE) – beträgt. Folglich muss eine rechtskräftige Steuerveranlagung der direkten Bundessteuer vorliegen, um die Wehrpflichtersatzabgabe gemäss der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen bestimmen zu können. Es rechtfertigt sich im Fall der Wehrpflichtersatzabgabe, wie vorstehend in Erwägung 7g erläutert, dass die Veranlagung der Ersatzabgabe ausnahmsweise solange gehemmt ist, bis die rechtskräftigen Daten der direkten Bundessteuer vorliegen. Wie der Beschwerdeführer richtig

- 19 - ausführt, basiert das Institut der Verjährung auf dem Gedanken der öffentlichen Ordnung, der Rechtssicherheit und des gesellschaftlichen Friedens. Der Schuldner soll vor Ansprüchen aus lange zurückliegender Zeit geschützt werden. Im Falle der Wehrpflichtersatzabgabe ist es sachgerecht, dass die Bezugs- und Veranlagungsverjährung solange gehemmt ist, bis die definitive Veranlagung der direkten Bundessteuer vorliegt. Der Beschwerdegegner und Gläubiger der Wehrpflichtersatzabgabe hat in diesem Fall mit der Geltendmachung seiner Forderung nicht beliebig zugewartet. Er konnte seine Forderung nicht früher geltend machen, weil das Beschwerdeverfahren bei der direkten Bundessteuer, welches nicht im Verantwortungsbereich des Beschwerdegegners lag, die Veranlagung der Wehrpflichtersatzabgabe verunmöglichte. Weiter wusste der Beschwerdeführer aufgrund der in Erwägung 7g dargelegten Korrespondenz, dass das Veranlagungsverfahren der Wehrpflichtersatzabgabe aufgrund der verzögerten definitiven Veranlagung der direkten Bundessteuer hängig war und erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen kann. Er wurde also nicht im Ungewissen darüber gelassen, ob die Forderung der Wehrpflichtersatzabgabe noch geltend gemacht wird, sondern musste im Gegenteil mit deren Geltendmachung im Zeitpunkt der definitiven Veranlagung der direkten Bundessteuer rechnen. Aus diesen Gründen rechtfertigt es sich, dass im Falle des Wehrpflichtersatzes die oben genannten Schutzmechanismen der Verjährungsfristen (öffentliche Ordnung, Rechtssicherheit, gesellschaftlicher Frieden, Schutz des Schuldners vor lange zurückliegenden Ansprüchen) u.U. erst wesentlich später zum Tragen kommen können. Aus diesen Gründen ist der Beschwerdeführer auch mit seinen Ausführungen zum Zweck der Verjährungsvorschriften nicht zu hören. 9. Mit Eingabe vom 21. Mai 2014 erhob der Beschwerdeführer gegen den Einspracheentscheid Beschwerde und verlangte die Aufhebung des an-

- 20 - gefochtenen Entscheides. Am 11. August 2014 hielt der Beschwerdeführer in seiner Replik am Rechtsbegehren der Aufhebung des Einspracheentscheids fest und verlangte zusätzlich die Rückerstattung des bereits entrichteten Betrages von Fr. 140.-- der provisorischen Veranlagung aus dem Jahr 2003. Beim vorliegenden Ausgang des Beschwerdeverfahrens stellt sich die Frage nicht, ob die erst anlässlich der Replik verlangte Rückerstattung eine nach Art. 51 Abs. 2 VRG unzulässige Ausdehnung des Rechtsbegehrens darstellt. 10. Zusammenfassend ergibt sich, dass das Veranlagungsjahr gemäss Art. 25 Abs. 2 WPEG zwar in der Regel das auf das Ersatzjahr folgende Kalenderjahr, jedoch frühestens das Jahr, in dem die definitiven Steuerdaten der direkten Bundessteuer vorliegen, ist. Somit konnte die definitive Veranlagung der Wehrpflichtersatzabgabe 2002 des Beschwerdeführers erst im Anschluss an die Mitteilung vom 17. März 2014 der Steuerverwaltung des Kantons Graubünden, mit welcher dem Beschwerdegegner die definitive Festlegung des steuerbaren Reineinkommens der direkten Bundessteuer bekannt gemacht wurde, erfolgen. Bis zu diesem Zeitpunkt war der Beginn

der Verjährungsfristen gehemmt, weshalb die Wehrpflichtersatzabgabe 2002 des Beschwerdeführers nicht verjährt ist. Die vorliegende Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen. 11. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten gemäss Art. 73 Abs. 1 VRG dem Beschwerdeführer aufzuerlegen. Eine aussergerichtliche Entschädigung des Beschwerdegegners und der Beschwerdeführerin entfällt laut Art. 78 Abs. 2 VRG, da diese lediglich in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegt haben.

- 21 -

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