

## Steuerbezug

### Verzugszinsen: Fälligkeit und Verjährung, Übergangsrecht

#### Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 30. November 2007

*Die Fälligkeit der Steuer und der Beginn des Verzugszinsenlaufs bestimmt sich für Steuerforderungen für vor Einführung des neuen Steuergesetzes abgelaufene Steuerperioden nach altem Recht, da es sich dabei um eine materielle Frage handelt. Die sofortige Fälligkeit der Steuer bei Beendigung der Steuerpflicht stellt keine Schlechterstellung dar. Verzugszinsen sind auch dann geschuldet, wenn die steuerpflichtige Person von ihrer Zahlungspflicht keine Kenntnis hatte oder von der Verwaltung nicht zu Vorauszahlungen aufgefordert wurde. Die Verjährung der Verzugszinsen ist vorliegendenfalls weder nach altem noch nach neuem Recht eingetreten.*

#### II. Sachverhalt

V. R. ist am 27. Februar 1993 zufolge Erbschaft von ihrem Bruder in Basel steuerpflichtig geworden. Der Erblasser hat in Basel über Liegenschaftenbesitz verfügt. Am 1. Januar 1995 ist V. R. aus der Erbengemeinschaft am Nachlass ihres Bruders ausgetreten, womit auch ihre Steuerpflicht in Basel per dieses Datum geendet hat.

Am 31. Januar 2002 hat die Steuerverwaltung Basel-Stadt V. R. die Steuerveranlagungen für die Steuerjahre 1993 bis 1995 eröffnet. Die Steuern pro 1993, fällig am 30. Juni 1994, wurden auf CHF 10'327.40 festgelegt. Hinzu traten Verzugszinsen von CHF 3'958.50 für die Dauer vom 30. Juni 1994 bis zum 30. Januar 2002. Für die Steuern pro 1994 und 1995, fällig am 1. Januar 1995, wurde ein Betrag von CHF 638'752.80 festgelegt, zuzüglich Verzugszinsen von CHF 229'321.20 für die Dauer vom 1. Januar 1995 bis zum 30. Januar 2002. Am 4. September 2002 erliess die Steuerverwaltung eine Abschlusszinsverfügung für das Fälligkeitsjahr 1995 im Betrag von CHF 234'378.–.

Die Steuerforderungen für die Jahre 1993, 1994 und 1995 sind in Rechtskraft erwachsen und bezahlt worden. Gegen die verfügten Verzugszinsen hat V. R. Einsprache erhoben, welche am 24. Februar 2003 von der Steuerverwaltung abgewiesen worden ist. Die Pflicht zur Leistung der Verzugszinsen von CHF 3'958.50 für das Fälligkeitsjahr 1994 und von CHF 234'378.– für das Fälligkeitsjahr 1995 wurden bestätigt. Gegen den Einspracheentscheid hat V. R. an die Steuerrekurskommission rekuriert. Mit Entscheid vom 23. Oktober 2003, versandt am 27. September 2006, wurde der Rekurs abgewiesen.

Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Verwaltungsrekurs. Darin beantragt A. C., die Tochter der zwischenzeitlich verstorbenen V. R., den angefoch-

tenen Entscheid aufzuheben und den Beginn der Ausgleichszinspflicht gemäss § 194 Abs. 1 lit. a nStG festzusetzen. Die Abschlusszinsverfügungen vom 31. Januar 2002 und 4. September 2002 seien auf maximal CHF 27'655.– zu reduzieren. Eventualiter seien die Abschlusszinsverfügungen der Steuerverwaltung aufzuheben, soweit sie a) einen Verzugszins von mehr als 1.76% berechnen, b) für die Zeit vor dem 4. 9. 1997 bzw. vor dem 31. 1. 1997 berechnet worden sind. Die Steuerverwaltung beantragt in der Rekursantwort die Abweisung des Rekurses. Hierzu konnte die Rekurrentin replizieren. Die Einzelheiten der Standpunkte ergeben sich, soweit für den Entscheid von Bedeutung, aus den nachfolgenden Erwägungen. Der vorliegende Entscheid ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

## *II. Entscheidungsgründe*

2.1 Die Rekurrentin macht zunächst Folgendes geltend: Anwendbar sei das neue, nicht das alte Steuergesetz (aStG), was zu anderen Fälligkeiten für die Berechnung der Verzugszinsen führe. § 234 Abs. 2 StG bestimme, dass für das Steuerverfahren und den Steuerbezug ab Inkrafttreten des Gesetzes, d.h. ab dem 1. Januar 2001, das neue Recht Anwendung finde. § 194 StG, welcher die Fälligkeit der Steuer regle, finde sich unter den Vorschriften des Steuerbezugs und sei daher für die erst im Jahre 2002 erfolgte Veranlagung massgeblich. Zudem habe die Regelung im alten Steuergesetz kantonale und ausserkantonale Steuerpflichtige unterschiedlich behandelt und daher gegen das bundesgerichtliche Schlechterstellungsverbot verstossen.

2.2 Gemäss § 234 Abs. 2 StG findet das neue Recht für das Steuerverfahren und den Steuerbezug mit Inkrafttreten des Gesetzes, d.h. am 1. Januar 2001, Anwendung. Die Fälligkeitstermine der Steuern sind unter den Normen des Steuerbezugs eingeordnet. § 195 StG sieht einen Zinsausgleich auf den Fälligkeitstermin vor. Die Regelung lautet somit gleich wie § 20 Abs. 1 aStG. Für den Beginn des Zinsenlaufs bestimmt § 194 Abs. 1 lit. a StG den 31. Mai des auf die Steuerperiode folgenden Kalenderjahres. Nach altem Recht wurde ein Zinsausgleich auf den 30. Juni des Folgejahres geschuldet. Als Ausnahme wurde vorgesehen, dass bei Beendigung der Steuerpflicht die Steuer sofort fällig wird (§ 19 aStG, § 5 der Verordnung zum aStG). Sowohl unter neuem wie unter altem Recht wurde explizit festgehalten, dass die Fälligkeitstermine unbekümmert um den Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung oder der Zustellung der Veranlagungsverfügung gelten (§ 194 Abs. 3 StG, § 19 Abs. 1 aStG). Die Rekurrentin argumentiert nun, dass für den Fälligkeitstermin resp. den Beginn des Zinsenlaufs auf das neue Recht abzustellen sei. Soweit die Steuern pro 1993 zur Diskussion stehen, würde dies für sie indessen eine Verschlechterung bewirken, da der Fälligkeitstermin im neuen Recht um einen Monat vom 30. Juni auf den 31. Mai des der Steuerperiode folgenden Kalenderjahres vorverschoben worden ist. In Bezug auf die Steuern pro 1994 und 1995, bei welchen die Steuerverwaltung die Fälligkeit nach altem Recht auf das Datum des Wegzugs, d.h. den 1. Januar 1995, festgelegt hat, müsste die Fälligkeit gemäss der Argumentation der Rekurrentin nach neuem Recht auf den 31. Mai 1995 resp. 1996 eintreten. Wie Steuerverwaltung und

die Steuerrekurskommission indessen zu Recht argumentieren, geht es bei der Fälligkeit der Steuern nicht um eine formelle Frage des Steuerbezugs, welche nach neuem Recht zu behandeln wäre. Abzustellen ist vielmehr darauf, wann die zugrundeliegenden Steuerforderungen entstanden sind. Diese sind in den Jahren 1993 bis 1995 entstanden, was nach § 234 Abs. 1 lit. a StG die Anwendung des alten Rechts zur Folge hat. Für die damit zusammenhängenden Fragen der Fälligkeit dieser Steuern und den Beginn des Zinsenlaufs für die Verzugszinsen kann keine andere Regelung als für die Steuerforderung selbst gelten. § 234 Abs. 2 StG zielt auf formelle Fragen des Steuerverfahrens und des Steuerbezugs ab (Steuerrechnungen zustellen, Akontozahlungen verlangen etc.), nicht aber auf die Fälligkeit von Steuerforderungen, welche noch unter altem Recht entstanden sind.

2.3 Nicht zutreffend ist auch das Argument der Rekurrentin, dass sie durch die sofortige Fälligkeit der Steuern pro 1994 und 1995 mit dem Wegzug am 1. Januar 1995 benachteiligt worden sei. Ein Verstoss gegen Art. 46 Abs. 2 aBV liegt nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung dann vor, wenn ein Kanton einen Steuerpflichtigen einzig deshalb stärker belastet, weil er nicht in vollem Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge seiner territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (BGE 111 Ia 44 E. 3 S. 47). Dabei ist es den Kantonen verwehrt, ausserkantonal Steuerpflichtige bei der Ermittlung der Steuerschuld schlechterzustellen (Höhn/Mäusli, Interkantonaales Steuerrecht, 4. A., Seite 48). Dies ist jedoch vorliegend nicht geschehen. Die Steuerschuld der Rekurrentin wurde nicht anders ermittelt, als dies für die kantonalen Steuerpflichtigen erfolgt ist. Gemäss § 19 Abs. 2 aStG wurde lediglich bei der Fälligkeit der ermittelten Steuer auf einen anderen Termin, sprich denjenigen des Wegzugs und damit das Ende der Steuerpflicht abgestellt. Das Abstellen auf den Wegzug und damit das Ende der Steuerpflicht der Rekurrentin war zum damaligen Zeitpunkt sinnvoll, da im Jahre 1995 noch keine einheitlichen Steuerperioden unter den Kantonen bestanden haben. Ein Verstoss gegen das Schlechterstellungsverbot ist darin nicht zu erblicken (vgl. auch Grüniger/Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, S. 114 mit Verweis auf die Praxis der Steuerrekurskommission). Es würde vorliegend vielmehr zu einer un gerechtfertigten Besserstellung der Rekurrentin führen, wenn sie gegenüber anderen Steuerpflichtigen, die in diesen Jahren aus dem Kanton weggezogen sind und deren Steuern per Stichdatum des Wegzugs fällig geworden sind, anders behandelt worden wäre.

3. Im Weiteren beanstandet die Rekurrentin, die Steuerverwaltung habe gemäss neuem und altem Recht «rechtzeitig zu Steuerzahlungen aufzufordern», was hier nicht erfolgt sei. Sie habe keine Einladung zu Vorauszahlungen erhalten. Die Kenntnis einer Anzeige über die Steuerpflicht im kantonalen Amtsblatt gehöre nicht zu den Bürgerpflichten einer nicht im Kanton ansässigen Person. Die Steuerverwaltung habe nach altem Recht zudem den Steuerbetrag innert eines Jahres definitiv festlegen müssen. Durch die Nichteinhaltung dieser Vorschrift sowie die ungebührliche Rechtsverzögerung seien der Steuerpflichtigen vermögensrechtliche Nachteile entstanden, sie verstosse auch gegen den Grundsatz von Treu und Glauben. Der Verzugszins sei unangemessen hoch. Die Rekurrentin hat indessen, wie sie mit den Re-

kursbeilagen 2 bis 4 selbst belegt, von ihrer Steuerpflicht in Basel lange vor der Veranlagung Kenntnis gehabt. Sie hätte Vorauszahlungen leisten und sich damit von der Zahlung von Verzugszinsen befreien können. Die Nichteinhaltung von Ordnungsvorschriften (keine Einladung zu Vorauszahlungen, Nichteinhalten der einjährigen Frist für die Veranlagung nach altem Recht) vermag die Pflicht zur Leistung der gesetzlich geregelten Verzugszinse zudem ebenso wenig aufzuheben wie eine Unkenntnis der Steuer- und Verzugszinspflicht (vgl. auch VGE vom 27. Juni 2007 i.S. K.S. und S.S., Grüniger/Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, S. 88). Wie die Steuerrekurskommission zu Recht ausführt, knüpfen Verzugszinsen auch nicht an ein Verschulden, sei es der Veranlagungsbehörde oder der Steuerpflichtigen, an. Die Zinsfolge hängt alleine von der Tatsache ab, dass die Steuerlast auf den Fälligkeitstermin hin noch nicht beglichen worden ist und der Staat das Ausbleiben der Steuergelder auf dieses Datum hin in Bezug auf seine Ausgaben vorfinanziert hat. Inwiefern die gesetzlich geregelte Höhe der Verzugszinsen, welche in ihrer Bemessung mit denjenigen anderer Kantone sowie des Bundes vergleichbar sind, gegen rechtliche Grundsätze verstossen würde, legt die Rekurrentin nicht dar und ist auch nicht ersichtlich. Die Höhe der Verzugszinsen hat sich nicht daran zu orientieren, zu welchen Konditionen die Rekurrentin in der Verzugsperiode ihr Geld hätte anlegen können, sondern zu welchen Konditionen der Staat die fehlenden Steuereinnahmen fremdfinanzieren musste.

4.1 Schliesslich macht die Rekurrentin geltend, die Verzugszinsen seien teilweise verjährt. Für Schuldzinsen gelte auch im öffentlichen Recht eine Verjährungsfrist von fünf Jahren. Die Verzugszinsen vor dem 4. September 1997 (Steuern pro 1994 und 1995) resp. vor dem 31. Januar 1997 (Steuern pro 1993) seien daher verjährt.

4.2 Zur Beurteilung dieses Einwands stellt sich wiederum die Frage nach dem intertemporal anwendbaren Recht. Die streitigen Steuern sind unter dem bis Ende 2000 geltenden alten Steuergesetz von 1949 entstanden. Erhoben worden sind sie im Jahre 2002 und damit im Zeitpunkt der Geltung des neuen Steuergesetzes vom 12. April 2000, welches am 1. Januar 2001 in Kraft getreten ist. Als intertemporalrechtliche Regel bestimmt § 234 Abs. 1 lit. a StG, das neue Recht finde erstmals Anwendung auf Einkommens-, Vermögens-, Gewinn-, Kapital- und Grundstücksteuern der Steuerperiode 2001. Gemäss Abs. 2 von § 234 findet für das Steuerverfahren und den Steuerbezug das neue Recht mit Inkrafttreten des Gesetzes Anwendung, mithin ab dem 1. Januar 2001. Das alte Recht enthielt bezüglich der im ordentlichen Verfahren zu erhebenden Steuern weder eine relative noch eine absolute Verjährungsfrist. Das Verwaltungsgericht hat daher auf eine relative Frist von 10 Jahren abgestellt, welche sowohl mit einer analogen Anwendung von § 27 aStG (Verjährung im Nach- und Strafsteuerverfahren) als auch mit § 212 EG ZGB begründet worden ist (vgl. VGE vom 16. Mai 2006 i.S. R.H., BJM 1991, S. 271 ff. m.w.H.) Die Steuern pro 1993 bis 1995 waren bei ihrer Veranlagung im Jahre 2002 unter Geltung des alten Rechts somit noch nicht verjährt (vgl. auch BGE 126 II 1 E. 2a S. 3). Nichts anderes gilt bei Anwendung des neuen Rechts. Diesfalls ist primär zu prüfen, ob die Veranlagungsverjährung nach altem Recht im Zeitpunkt des Inkrafttretens des neuen Rechts am 1. Januar 2001 bereits eingetreten war (vgl. die VGE vom 27. Juni 2007

i.S. K.S. und S.S. und i.S. M.S. und H.S. mit weiteren Hinweisen). Dies war vorliegend nicht der Fall. Es stellt sich daher die weitere Frage, ab wann die neurechtliche relative Verjährungsfrist von 5 Jahren zu laufen beginnt, ob ab Inkrafttreten des neuen Gesetzes oder bereits rückwirkend ab Ende der Steuerperiode, wie es in § 148 Abs. 1 lit. a StG für die Zukunft bestimmt ist. Das Bundesgericht hat im Zusammenhang mit der Einführung neuer Verjährungsregime verschiedentlich festgestellt, dass neue Verjährungsfristen nicht vor dem Zeitpunkt zu laufen beginnen, in dem sie eingeführt werden (BGE 87 I 411 E. 2 S. 413 und 82 I 51 E. 3 S. 57/58). In der Musterregelung zum intertemporalen Recht, in Art. 49 Abs. 1 SchlT ZGB, wird festgehalten, dass bei Neueinführung einer Verjährung von fünf oder mehr Jahren der abgelaufene Zeitraum einer vor Inkrafttreten des Gesetzes begonnenen Verjährung angerechnet werde, wobei jedoch zur Vollendung der Verjährung noch mindestens zwei Jahre seit diesem Zeitpunkt hinzuzurechnen seien. Dass diese Regelung getroffen werden musste, zeigt, dass ohne dieselbe der Zeitraum vor Einführung des neuen Regimes nicht angerechnet würde. Im Prinzip gilt die neue Regelung somit ab Inkrafttreten. Auch im öffentlichen Recht kann nichts anderes gelten. Gerade angesichts der Tatsache, dass mit der 5-jährigen relativen Veranlagungsverjährungsfrist eine kurze Frist und für den Steuerpflichtigen vorteilhaftere Lösung als nach altem Recht neu eingeführt worden ist, ist es richtig, diese relative Frist ab Inkrafttreten des neuen Rechts laufen zu lassen (vgl. auch BGE 126 II 1 E. 2a S. 6). Dies darf aber nicht zu einer vom Gesetzgeber nicht intendierten Verlängerung der altrechtlichen Verjährungsfristen führen. Gerade in der vorliegenden Konstellation wurde aber die Steuerpflichtige mit der Anwendung der neuen Regelung ab 1. Januar 2001 nicht in ihrem Vertrauen auf eine rasche Verjährung nach altem Recht enttäuscht, abgesehen davon, dass das Vertrauen auf eine rasche Verjährung intertemporalrechtlich nicht zu schützen ist (vgl. auch dazu VGE vom 1. Dezember 2005 i.S. E.B. und M.B.). Läuft nach dem Gesagten die neurechtliche relative Verjährungsfrist von 5 Jahren ab Inkrafttreten des neuen Rechts (1. Januar 2001), so waren die Steuerforderungen im Zeitpunkt der Veranlagung vom 31. Januar 2002 noch nicht verjährt. Zum selben Ergebnis gelangte man auch, wenn man die neurechtliche absolute Verjährungsfrist von 15 Jahren ab Inkrafttreten des neuen Steuergesetzes anwendet und daran die schon abgelaufene Zeit der altrechtlichen 10-jährigen Frist (ab Fälligkeit der Steuerforderung bis zum Inkrafttreten des neuen Rechts am 1. Januar 2001) anrechnet. Damit kann auch die Frage offen bleiben, ob auf die Frage der Verjährung vorliegend neues oder altes Recht zur Anwendung gelangt. Die fraglichen Verzugszinsen sind nach beiden Regelungen noch nicht verjährt.

4.3 Die Rekurrentin macht vorliegend noch geltend, Verzugszinsen seien periodische Leistungen und müssten daher nach einem allgemein geltenden Rechtsgrundsatz jedenfalls innert fünf Jahren verjähren. Die von der Rekurrentin zitierten Entscheide (Imboden/Rhinow, Verwaltungsrechtsprechung, Nr. 34 B III a und IV a) beziehen sich indessen nicht auf Verzugszinsen für Steuerforderungen. Wie bereits vorstehend ausgeführt, gelten für die Frage der Verzugszinsen, welche in ihrem Bestand von der Hauptforderung abhängig sind, dieselben Regeln wie für die Steuerforderung selbst. Es kann in diesem Zusammenhang auch auf die herrschende Lehre und Rechtsprechung im Privatrecht verwiesen werden, welche ebenfalls davon

ausgeht, dass die Verzugszinsen nach den Regeln der Hauptforderung und nicht nach der spezialgesetzlichen Regelung von Art. 128 OR verjähren (ZK-Berti, N 14 zu Art. 128 OR, BSK-Däppen, N 4 zu Art. 128 OR m.w.H). Es besteht daher auch unter diesem Gesichtspunkt kein Anlass, für die Verjährung der Verzugszinsen im Steuerrecht eine Frist von fünf Jahren als allgemeinen Rechtsgrundsatz anzunehmen. Die Verzugszinsen sind daher auch unter diesem Aspekt vorliegend nicht als verjährt anzusehen.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.