Steuergerichtshof. Entscheid vom 11. Dezember 1998. In der Beschwerdesache **(4F 98 64) X.,** Beschwerdeführer, gegen die **Kantonale Steuerverwaltung**, Rue Joseph-Piller 11, 1700 Freiburg, Beschwerdegegnerin, betreffend **Verrechnung (Einspracheentscheid vom 6. Mai 1998; Schlussabrechnung Kantonssteuer 1997**)

hat sich ergeben:

A. Am 8. August 1989 wurde über X. der Konkurs eröffnet. Im Rahmen dieses Konkursverfahrens wurde der Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer am 6. Januar 1990 ein Verlustschein über den ungedeckt gebliebenen Betrag von 846.75 Franken (direkte Bundessteuern 1987/88) ausgestellt.

B. Für die Steuerperiode 1997/98 (Kantonssteuern) leistete X. ordnungsgemäss die Akontozahlungen, welche ihm von der Kantonalen Steuerverwaltung in Rechnung gestellt wurden. Am 16. April 1998 wurde X. die Schlussabrechnung der Kantonssteuern 1997 zugestellt. Dabei wurde ihm mitgeteilt, die zuviel geleisteten Anzahlungen im Betrage von 626.15 Franken seien "übertragen" worden. Auf seine telefonische Rückfrage hin wurde präzisiert, der Betrag sei mit dem Verlustschein für die direkte Bundessteuer 1987/88 verrechnet worden.

C. Am 27. April 1998 erhob X. gegen die Schlussabrechnung Einsprache. Er machte geltend, es bestehe keine Rechtsgrundlage für eine Verrechnung ohne seine Zustimmung. Zudem habe er kein neues Vermögen, so dass keine Ablösung des Verlustscheines vorgenommen werden dürfe. Die zuviel bezahlten Steuern seien ihm daher zurückzuerstatten.

Diese Einsprache wurde mit Entscheid vom 6. Mai 1998 abgewiesen. Zur Begründung legte die Kantonale Steuerverwaltung dar, die Verrechnung der Guthaben sei gemäss Art. 120 OR vorgenommen worden. Die einschlägige Lehre anerkenne, dass der Staat Guthaben ohne Einverständnis des Schuldners verrechnen könne.

D. Mit Eingabe vom 20. bzw. 22. (Poststempel) Mai 1998 erhob X. gegen den Einspracheentscheid beim Verwaltungsgericht Einsprache. Er macht geltend, es bestehe keine rechtliche Grundlage, um die Rückerstattung des Geldes zu verweigern. Einerseits schliesse Art. 125 Abs. 1 OR die Verrechnung aus, weil von einer hinterlegten Geldsumme auszugehen sei. Anderseits könne gemäss Art. 265 Abs. 2 SchKG eine neue Betreibung nur eingeleitet werden, wenn der Schuldner zu neuem Vermögen gekommen sei. Dies sei bei ihm

nicht der Fall, und er sei auf jeden Franken angewiesen. Im übrigen sei auch sein Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt worden, da seine Zustimmung zur Verrechnung nie eingeholt worden sei.

In ihrer Beschwerdeantwort vom 7. Juli 1998 schliesst die Kantonale Steuerverwaltung auf Abweisung. Sie macht geltend, sie habe "den erwähnten Verlustschein nicht eingefordert" und kein neues Beschwerdeverfahren eingeleitet. Demzufolge sei Art. 265 Abs. 2 SchKG nicht anwendbar.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Der Steuergerichtshof
zieht in Erwägung:

1. a) Die Verrechnung ist ein besonderer Untergangsgrund einer Obligation. Objektiv betrachtet handelt es sich dabei um die wechselseitige Tilgung zweier sich gegenüberstehender Forderungen durch einseitiges Rechtsgeschäft (vgl. Viktor Aepli, Zürcher Kommentar, Teilband V 1h, Zürich 1991, Vorb. zu Art. 120 - 126 OR, N 17 ff.; Peter Gauch/Walter Schluep/Jörg Schmid/Heinz Rey, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, Zürich 1998, Nr. 3324 ff.).

Für den Bereich des Privatrechts ist die Verrechnung in den Art. 120 ff. des Schweizerischen Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR) geregelt. Demgegenüber beurteilt sich die Zulässigkeit der Verrechnung zweier öffentlich-rechtlicher Forderungen grundsätzlich nach dem öffentlichen Recht. In der Praxis wird dabei unterschieden, ob nur eine oder beide Parteien Personen des öffentlichen Rechts sind. Ist eine Partei ein Privater und die andere eine Person des öffentlichen Rechts, so ist die Verrechnung seitens der öffentlichen Person mangels abweichender Bestimmungen zulässig. Dem Privaten ist die Verrechnung hingegen nur gestattet, wenn eine besondere Norm ihn dazu ermächtigt oder die Person des öffentlichen Rechts einer Verrechnung zustimmt. Für die Modalitäten und die Durchführung der Verrechnung sind die privatrechtlichen Regeln (insbesondere Art. 120-126 OR) sinngemäss anzuwenden, soweit das öffentliche Recht nicht eine andere Verrechnungsordnung vorsieht (Aepli, a.a.O. Vorb. zu Art. 120 bis 126 OR N 53 sowie die dort erwähnten Urteile und Autoren; vgl. auch Gauch/Schluep/Schmid/Rey, a.a.O. Nr. 3366a).

Mangels besonderer öffentlich-rechtlicher Bestimmungen gehen im vorliegenden Fall beide Parteien zu Recht von einer analogen Anwendbarkeit der privatrechtlichen Vorschriften über die Verrechnung aus.

b) Grundvoraussetzung der Verrechnung ist gemäss Art. 120 OR der Bestand zweier gegenseitiger, gleichartiger und fälliger Obligationen. Zudem muss die Verrechnungsforderung klagbar sein. Negative Voraussetzung ist schliesslich, dass die Verrechnung weder durch Vertrag noch durch Gesetz ausgeschlossen ist (vgl. Aepli, a.a.O. N 9 ff. zu Art. 120; Gauch/Schluep/ Schmid/Rey, a.a.O. Nr. 3330 ff.).

Über das Erfordernis der Fälligkeit hinaus muss die Verrechnungsforderung eine weitere Eigenschaft aufweisen. Sie darf nicht einredebelastet sein. Denn die Verrechnung darf den Kompensanten nicht besser stellen, als wenn er seine Forderung allein geltend machen würde; umgekehrt darf der Schuldner der betreffenden Forderung (der Kompensat) nicht schlechter gestellt werden, als wenn er zur effektiven Erfüllung angehalten würde. Eine dermassen zu berücksichtigende Einrede ist insbesondere auch jene des mangelnden (neuen) Vermögens gemäss Art. 265 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 11. April 1889/16. Dezember 1994 über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG) (Aepli, a.a.O N 88 zu Art. 120 sowie die dort erwähnten Autoren und Urteile).

Nach dem Sinn von Art. 265 Abs. 2 SchKG soll sich der Schuldner nach Durchführung des Konkurses eine neue Existenz aufbauen, d.h. finanziell erholen können. Das ist erst der Fall, wenn er nach Schluss des Konkurses neue Aktiven erworben hat, denen keine neuen Passiven gegenüberstehen. Mit andern Worten ausgedrückt muss der Schuldner zu neuem Nettovermögen gekommen seien (BGE 109 III 94; Kurt Amonn/Dominik Gasser, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, Bern 1997, N 29 und 31 ff. zu § 48). Trifft dies nicht zu, so kann er gegen eine allfällige neue Betreibung für eine Konkursforderung Rechtsvorschlag mit der Einrede des fehlenden neuen Vermögens erheben (vgl. dazu Beat Gut/FelixRajower/Brigitta Sonnenmoser, Rechtsvorschlag mangels neuen Vermögens, AJP 1998, S. 529 ff.).

c) Im vorliegenden Fall erweist sich somit die Verrechnung der Verlustscheinforderung mit dem Anspruch auf Steuerrückerstattung als unzulässig. Es geht nicht an, dass der Fiskus den Beschwerdeführer auf diese Weise der ihm von Gesetzes wegen zustehenden Einrede des fehlenden neuen Vermögens beraubt. Entgegen der Ansicht der Vorinstanz muss dabei bedeutungslos bleiben, dass keine neue Betreibung eingeleitet worden ist. Wollte man die Verrechnung ohne weiteres zulassen, so würde

damit eine grundlegende Vorschrift des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts (Art. 265 Abs. 2 SchKG) ausgehöhlt, und der Beschwerdeführer würde schlechter gestellt, als wenn er zur effektiven Erfüllung seiner Schuld angehalten würde. Schliesslich muss die umstrittene Verrechnung auch daran scheitern, dass die Gläubigerin der Verlustscheinforderung (Eidgenossenschaft) und der Schuldner der Rückerstattungsforderung (Kanton Freiburg; zuviel erhobene Kantonssteuern) verschiedene Gemeinwesen sind (vgl. dazu BGE 107 Ib 376). Demzufolge ist die Beschwerde gutzuheissen.

2. Obwohl der Staat Freiburg unterlegen ist, können ihm gemäss Art. 133 VRG keine Verfahrenskosten auferlegt werden, da abgaberechtliche Streitigkeiten nicht Vermögensinteressen im Sinne dieser Bestimmung betreffen (vgl. Grundsatzenscheid des Steuergerichtshofes vom 10. April 1992 i.S. K. gegen Gemeinde B., FZR 1992 S. 206 ff.).

Demnach entscheidet
der Steuergerichtshof:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen und der angefochtene Entscheid aufgehobenen. Die Vorinstanz wird angewiesen, dem Beschwerdeführer die zuviel erhoben Anzahlungen von 626.25 Franken für die Kantonssteuern 1997 (samt Zinsen) zurückzuerstatten.

2. Es werden keine Kosten erhoben.

3. Dieser Entscheid wird eröffnet:

   a) dem Beschwerdeführer;

   b) der Kantonalen Steuerverwaltung;

   c) der Eidgenössischen Steuerverwaltung.