

S. 184 / Nr. 26 Befreiung der kantonalen Abgaben (d)

BGE 78 I 184

26. Urteil vom 12. Juni 1952 i. S. Destafani gegen Kanton Aargau.

Regeste:

Befreiung von kantonalen Abgaben

1. Die Klage nach Art. 111, lit. a OG ist nur gegeben bei Anständen über kantonale Abgaben. Befreiungen von eidgenössischen Abgaben sind mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde geltend zu machen.

2. Die Zuständigkeit des Bundesgerichts nach Art. 111, lit. a OG schliesst die danebenhergehende Zuständigkeit kantonalen Rekursbehörden nicht aus.

3. Die Kantone sind verpflichtet, kantonale Steuern ungeachtet der Rechtskraft der kantonalen Veranlagung zurückzuerstatten, wenn sie irrtümlich in Untkenntnis eines bundesrechtlichen

Seite: 185

Befreiungsgrundes bezahlt worden sind und der Irrtum entschuldbar ist.

4. Der Rückerstattungsanspruch verjährt bei periodischen Steuern in 5 Jahren.

Exonération de contributions cantonales

1. L'action visée par l'art. 111 lit. a OJ ne peut être ouverte que lorsqu'il s'agit d'un litige concernant des contributions cantonales c'est par la voie du recours de droit administratif que peut être requise l'exonération de contributions fédérales.

2. La compétence que l'art. 111 lit. a OJ attribue au Tribunal fédéral n'exclut pas celle que les autorités cantonales de recours peuvent avoir parallèlement.

3. Les cantons sont tenus de restituer les impôts cantonaux même si la taxation cantonale est passée en force, lorsque ces impôts ont été payés par erreur, dans l'ignorance du cas d'exonération prévu par le droit fédéral, et lorsqu'en outre l'erreur est excusable.

4. S'agissant d'impôts périodiques, le droit à la restitution se prescrit par cinq ans.

Esenzione da contribuzioni cantonali:

1. L'azione a norma dell'art. 111 lett. a OG può essere promessa soltanto quando si tratta di una contestazione concernente delle contribuzioni cantonali il diritto all'esenzione da contribuzioni federali dev'essere fatto valere col ricorso di diritto amministrativo.

2. La competenza conferita al Tribunale federale dall'art. 111 lett. a OG non esclude quella che le autorità cantonali di ricorso possono avere parallelamente.

3. I cantoni hanno l'obbligo di restituire le imposte cantonali, quand'anche la tassazione cantonale fosse passata in giudicato, se le imposte sono state pagate per errore, nell'ignoranza di un motivo d'esenzione previsto dal diritto federale, e se l'errore è scusabile.

4. Per le imposte periodiche il diritto alla restituzione si prescrive nel termine di 5 anni.

A. - Die Klägerin ist die Witwe eines Trompeter-Instruktors. Nach dem Tode ihres Mannes im Jahre 1935 wohnte sie in Aarau; 1947 zog sie nach Yverdon. Sie ist im Genuss einer Hinterbliebenenpension der eidg. Militärversicherung, sowie der Leistungen der eidg. Versicherungskasse, soweit diese den Betrag der Militärrente übersteigen. Diese Bezüge wurden in den Steuererklärungen, die sie - und später der auf ihr Begehren eingesetzte Vormund für sie - abgab, jeweils als steuerbares Einkommen deklariert und versteuert.

Im Juni 1950 anlässlich einer Besprechung im Bureau Genf der eidg. Militärversicherung, wurde Frau Destefani

Seite: 186

darauf aufmerksam gemacht, dass Renten der Militärversicherung nicht besteuert werden dürfen (Art. 15, Abs. 1 MVG vom 28. Juni 1901, Art. 47, Abs. 2 MVG vom 21. September 1949, in Kraft seit dem 1. Januar 1950 vgl. ferner den nicht in Kraft getretenen Art. 14, Abs. 2 des MVG vom 2:3. Dezember 1914).

Sie verlangte, mit Eingabe vom 24. Juli 1950, vom Gemeindesteueramt Aarau, die Rückerstattung der nach ihrer Meinung zu Unrecht bezahlten Steuern. Das Gesuch wurde vom kantonalen Steueramt behandelt und abgewiesen unter Berufung auf die Rechtskraft der den Steuerleistungen zu Grunde liegenden Veranlagungen. Die kantonale Rekurskommission hat einen hiegegen geachteten Rekurs abgewiesen. Das Obergericht des Kantons Aargau hat diesen Entscheid aufgehoben und Frau Destefani an das Bundesgericht verwiesen mit der Begründung, die Beurteilung von Anständen halber bundesrechtliche Befreiungen von kantonalen Abgaben falle in die ausschliessliche Zuständigkeit des Bundesgerichts als einziger Instanz. Die Rekurskommission und die aargauischen Gerichtsbehörden

hätten sich Mangels Zuständigkeit mit der Sache nicht zu befassen.

B. - Mit Klageschrift vom 20. November 1951 beantragt Frau Destefani festzustellen, dass der Kanton Aargau nicht befugt gewesen sei, die Rente der Militärversicherung zu besteuern, und den Kanton Aargau zu verhalten, die in den Jahren 1935 bis 1947 zu Unrecht bezogenen Steuern zurückzuerstatten. Sie beruft sich auf Art. 15, Abs. 1 MVG und macht geltend, die Steuerbefreiung der Renten der Militärversicherung werde in dieser Bestimmung, wie auch im MVG von 1947 ohne Einschränkung angeordnet. Der Kanton Aargau könne deshalb die Rückerstattung der von ihm zu Unrecht bezogenen Steuern nicht unter Berufung auf die in § 113 des aarg. StG vorgesehene Befristung der Steuerrückforderung verweigern.

Nach BGE 71 I 204 begründe eine bundesrechtliche Befreiung von kantonalen Steuern für die Kantone die Pflicht,

Seite: 187

zu Unrecht bezogene Steuern zurückzuerstatten. Kantonale Verjährungsvorschriften seien nicht anwendbar. Eine Verjährung könnte daher nur aus dem Bundesrecht hergeleitet werden. Das MVG sehe aber keine Verwirkung oder Verjährung vor. Weiterhin könne nach der Praxis die Klage auf Rückerstattung jederzeit eingeleitet werden. Übrigens sei die Rückforderung innert der in Art. 67 und 127 OR vorgesehenen Frist geltend gemacht worden. Frau Destefani habe die Rückerstattung der Steuern verlangt, sobald sie davon Kenntnis erhalten habe, dass sie zu Unrecht besteuert worden sei. - Richtig sei allerdings, dass sie die Steuern vorbehaltlos bezahlt habe. Doch sei dies entschuldbar. Anders sei es für den Kanton Aargau, der die Herkunft der Renten gekannt habe.

C. - Der Regierungsrat des Kantons Aargau beantragt Abweisung der Klage. Zur Begründung wird im wesentlichen ausgeführt, der Entscheid BGE 71 I 204, auf den sich die Klägerin berufe, habe kantonale Stempelabgaben auf Urkunden betroffen, die eidgenössisch stempelpflichtig waren. Die Frage, wie es sich verhalte, wenn eine kantonale, in Rechtskraft erwachsene Steuerveranlagung vorliege, sei damals nicht berührt und in einem spätern Urteil (BGE 73 I 91) ausdrücklich offengelassen worden. Der Regierungsrat sei - mit dem kantonalen Steueramt - der Auffassung, dass der Grundsatz der materiellen Rechtskraft einer Steuerveranlagungsverfügung ein Zurückkommen in einem späteren Verfahren und damit die Rückerstattung rechtskräftig veranlagter Steuern ausschliesse. Gegen das Bundesrecht verstossende kantonale Verfügungen seien nicht ipso iure nichtig, sondern lediglich anfechtbar. Sie müssten daher, wenn einmal in Rechtskraft erwachsen - auch für das Bundesgericht als rechtsbeständig gelten. Daraus folge, dass das Rückerstattungsverfahren grundsätzlich bloss der Richtigstellung eines Irrtums oder Rechnungsfehlers beim Zahlungsbezug, nicht aber der Abänderung einer rechtskräftig gewordenen Veranlagungsverfügung diene. Ob und inwieweit eine Revision der

Seite: 188

ursprünglichen Veranlagungsverfahren und damit eine Rückforderung gegeben sei, bestimme bei der Veranlagung zu den kantonalen Steuern das kantonale Recht.

§ 113 aarg. StG lasse eine Rückforderung in formeller Hinsicht nur zu, wenn das Begehren «binnen Jahresfrist seit dem Tage der Bezahlung» gestellt worden sei. Es handle sich hier nicht um Verjährung, sondern um eine kantonalrechtliche Verwirkungsfrist. Es sei nicht anzunehmen, dass die Frist in § 113 gegen eine bundesrechtliche Vorschrift verstosse. Das MVG regle das Rückerstattungsverfahren nicht und die in BGE 71 I 204 besprochenen Verjährungsfristen seien zivilrechtlicher Natur, vermöchten daher kantonale Verwirkungsfristen nicht zu brechen, da die Kantone, gemäss Art. 6 ZGB, in ihren öffentlichrechtlichen Befugnissen durch das Bundeszivilrecht nicht beschränkt würden. Für eine Klage nach Art. 111, lit. a OG sei nur dort Raum, wo die kantonale Veranlagung noch nicht in Rechtskraft erwachsen sei, wo kantonale Revisionsbestimmungen unrichtig angewendet worden seien oder durch Erlass eines Bundesgesetzes der bisherige Rechtszustand abgeändert worden sei. Die Klage sei daher abzuweisen.

Sollte das Bundesgericht wider Erwarten die Zulässigkeit der Rückforderung grundsätzlich bejahen, so könnten auf jeden Fall - in sinngemässer Anwendung der zehnjährigen zivilrechtlichen Verjährungsfrist, - nur die nach dem 24. Juli 1940 unrichtig veranlagten Steuern zurückerstattet werden.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.- Nach Art. 111, lit. a OG beurteilt das Bundesgericht als einzige Instanz «Anstände über eine durch das Bundesrecht vorgesehene Befreiung von kantonalen Abgaben ...». Die Übertragung solcher Anstände an das Bundesgericht als «einzige Instanz» bedeutet die Verweisung in den direkten verwaltungsrechtlichen Prozess, zum Unterschied vom Beschwerdeweg an das Bundesgericht

Seite: 189

(Art. 97 ff. OG). Das Bundesgericht wird nicht durch Beschwerde gegen einen Entscheid angerufen,

sondern durch Klage einer Partei in einem Anstand gegen die ihr in dem Anstande gegenüberstehende Partei (BGE 71 I 176 f.).

Der direkte verwaltungsrechtliche Prozess vor Bundesgericht ist nur vorgesehen für bundesrechtliche Befreiungen von kantonalen Abgaben. Für Streitigkeiten über Befreiungen von eidgenössischen Abgaben steht dem Betroffenen die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht zur Verfügung (Art. 97 OG). Das Begehren der Klägerin, das auf Rückerstattung der 1935 bis 1947 zu Unrecht bezogenen Steuern gerichtet ist, würde nach seiner Formulierung auch die im Kanton Aargau bezogenen eidgenössischen Steuern umfassen. Es ist nur insoweit zuzulassen, als es kantonale Steuern betrifft.

2.- Der direkte verwaltungsrechtliche Prozess erlaubt die rasche Abklärung von Anständen, die sich bei der Erhebung kantonalen Steuern ergeben. Sobald im Kanton ein Anspruch gestellt wird, den der davon Betroffene als einen Verstoß gegen eine bundesrechtliche Beschränkung der kantonalen Steuerhoheit ansieht, kann die Klage beim Bundesgericht erhoben werden. Sie knüpft formell nicht an das kantonale Verfahren an; sie kann somit ohne Erschöpfung des kantonalen Instanzenzuges eingeleitet werden. An der unverzüglichen Beilegung der Streitigkeit interessiert und damit zur Klage aktiv legitimiert ist in erster Linie der betroffene Steuerpflichtige, zu dessen Schutz die kantonalen Abgaben durch das Bundesrecht beschränkt werden. Seine Klage geht in der Regel auf Feststellung der behaupteten Abgabefreiheit, es sei denn, er habe die Abgabe bereits bezahlen müssen, in welchem Falle er auf Rückzahlung klagen wird.

Aber auch dem beteiligten Kanton muss daran gelegen sein, dass die Frage der Befreiung bald, und nicht erst nach dem Durchlaufen sämtlicher kantonalen Instanzen vom Bundesgericht entschieden wird. Erscheint ihm die Frage von vornherein als zweifelhaft, so braucht er nicht zuzusehen,

Seite: 190

wenn der Pflichtige vor der Anrufung des Bundesgerichts zunächst die kantonalen Rechtsmittel durchführen will. Er kann seinerseits beim Bundesgericht die Klage erheben, in diesem Falle auf Feststellung, dass die behauptete Steuerfreiheit nicht bestehe (BGE 71 I 177).

Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die Bezeichnung des Bundesgerichts als «einzige Instanz» nicht den Ausschluss kantonaler Zuständigkeiten bedeutet. Sie enthebt die kantonalen Behörden nicht der Pflicht, die für sie verbindlichen Vorschriften über bundesrechtliche Befreiungen von amteswegen anzuwenden und - wenn sie darüber angerufen werden - in der nach kantonalem Rechte geltenden Verfahrensordnung zu beurteilen. Sie können höchstens, wenn bei ihnen eine Unsicherheit über die Bedeutung und Tragweite des Bundesrechts besteht, ihren Entscheid aussetzen und die Parteien anhalten, die Rechtslage im Verfahren nach Art. 111, lit. a OG vor Bundesgericht feststellen zu lassen, um damit eine sichere Grundlage für den von ihnen zu treffenden Entscheid zu erhalten.

Der Entscheid des Obergerichts vom 31. August 1951, durch den die aargauischen Gerichtsbehörden als zur Beurteilung des Rückforderungsbegehrens unzuständig erklärt wurden, beruht auf einer Verkennung der Rechtslage. Er führt übrigens zu einem negativen Kompetenzkonflikt. Die Rekurskommission hatte das Rückerstattungsbegehren gestützt auf kantonale Verfahrensvorschriften beurteilt. Das Bundesgericht hat in dein Verfahren nach Art. 111 lit. a OG nur zu prüfen, welche Schranken der kantonalen Besteuerung durch Vorschriften und Sätze des Bundesrechts gesetzt sind. Mit der Anwendung des kantonalen Rechts hat es sich in diesem Verfahren nicht zu befassen. Mit dem Entscheide des Obergerichts wird daher der Klägerin die endgültige Beurteilung ihrer Sache jedenfalls insoweit verhalten, als sie sich nach kantonalem Recht bestimmt. In Frage kämen etwa kantonale Grundsätze über die Revision von Steuerentscheiden. § 113 aarg. StG, auf den sich der Entscheid der Rekurskommission stützte,

Seite: 191

dürfte nach seiner Formulierung Fälle irrtümlicher Entrichtung der Steuer, den sog. «Zahlungsirrtum», betreffen. Um einen solchen handelt es sich hier indessen nicht.

3.- Es ist unbestritten, dass die Rentenleistungen, die die Klägerin von der Militärversicherung bezieht, nicht hätten besteuert werden sollen. Die Rückerstattungspflicht wird indessen unter Berufung auf die Rechtskraft der Veranlagungen, also aus Gründen verneint, die auf der kantonalen Verfahrensordnung beruhen. Im Verfahren nach Art. 111 lit. a OG ist zu prüfen, ob dieser Verfahrensordnung ein Rechtsgrundsatz des Bundesrechts entgegensteht, der die nach Massgabe des kantonalen Rechts getroffene Entscheidung als bundesrechtswidrig erscheinen lässt.

In BGE 711 208 hat das Bundesgericht festgestellt, dass eine durch Vorschriften des Bundesrechts angeordnete Befreiung für die Kantone unter Umständen die Pflicht nach sich zieht, zu Unrecht bezogene Steuern zurückzuerstatten. Dies erscheine als die normale Folge der Befreiung und entspreche auch dem Satze, dass die derogatorische Kraft des Bundesrechts allgemein zur Beseitigung der bundesrechtswidrigen Massnahme führt. Die Pflicht zur Rückerstattung bestimmt sich hier nach Bundesrecht, das insoweit der kantonalen Ordnung vorgeht und unter Umständen auch

dort eingreift, wo nach Vorschrift des kantonalen Rechts Rechtskraft anzunehmen wäre. Dies gilt vor allem dann, wenn ein Steuerpflichtiger kantonale Steuern irrümlicherweise in Unkenntnis des bundesrechtlichen Befreiungsgrundes bezahlt hat, sofern der Irrtum entschuldbar ist (BGE 71 I 209 f.).

Hier steht fest, dass die Steuerzahlung irrümlich erfolgte, weil sowohl die Klägerin wie auch die kantonalen Steuerbehörden nicht auf den Befreiungsgrund aufmerksam wurden. Der Irrtum der Steuerpflichtigen darf auch - unter den hier gegebenen Umständen - als entschuldbar angesehen werden. Der Anspruch auf Rückerstattung ist daher anzuerkennen, insoweit er nicht verjährt ist.

In BGE 71 I 209 wurde angenommen, dass die

Seite: 192

Verjährungsfrist - mangels besonderer Ordnung - in Anlehnung an die Ordnung zu bestimmen ist, die für zivilrechtliche Ansprüche gilt. Es wurde deshalb dort, wo es sich um eine einmalige Steuer handelt, die Verjährung in 10 Jahren angenommen. Das vorliegende Rückerstattungsbegehren betrifft periodische, jährlich wiederkehrende Steuern. Es rechtfertigt sich daher, den Rückerstattungsanspruch auf 5 Jahre zu befristen. Hier ist der Anspruch bei der zuständigen kantonalen Behörde am 24. Juli 1950 erhoben worden, so dass die Rückerstattung für die fünf vorangehenden Jahre, also für die seit 1945 bezogenen kantonalen und Gemeindesteuern anzuordnen ist.

Demnach erkennt das Bundesgericht

Der Kanton Aargau wird verhalten, der Klägerin die von ihr seit 1945 erhobenen Staats- und Gemeindesteuern zurückzuerstatten, soweit sie auf die Militärrente der Klägerin entfallen. Die weitergehenden Begehren werden abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann