

S. 196 / Nr. 28 Rechtsgleichheit {Rechtsverweigerung} (d)

BGE 78 I 196

28. Auszug aus dem Urteil vom 25. Juni 1952 i. S. Waeffler gegen Gemeinde Binningen und Regierungsrat des Kantons Basel-Landschaft.

Regeste:

Revision von kantonalen Steuerentscheiden. Art. 4 BV.

Unter welchen Voraussetzungen dürfen die Steuerbehörden auf rechtskräftige Veranlagungsentscheide zurückkommen?

Seite: 197

Révision de décisions cantonales en matière d'impôts. Art. 4 Cst.

Dans quelles conditions le fisc est-il autorisé à revenir sur une taxation passée en force?

Revisione di decisioni cantonali in materia d'imposta. Art. 4 CF. A quali condizioni il fisco può rivedere una tassazione passata in giudicato?

A. - Der in Basel wohnhafte Beschwerdeführer Hans Waeffler hat seit 1923 in Binningen (Baselland), wo er sich jährlich etwa 7 Monate auf einer eigenen Liegenschaft aufhält, ein sekundäres Steuerdomizil des Sommerwohnsitzes. Er hat deshalb in Binningen auch Armensteuer zu bezahlen. Diese wurde ursprünglich nur auf dem Grundstücksvermögen erhoben, ist nun aber seit dem Gesetz vom 27. März 1939 betreffend die Armenfürsorge (§ 42) auch vom beweglichen Vermögen und vom Einkommen zu entrichten. Aus Versehen ihres nebenamtlich tätigen Armenkassiers verlangte indessen die Gemeinde Binningen von Waeffler die Armensteuer weiterhin nur vom Grundstücksvermögen. Als nach Ausscheiden dieses Armenkassiers das Versehen von der Gemeindeverwaltung entdeckt wurde, stellte sie Waeffler am 6. Februar 1951 für 1948, 1949 und 1950 Armensteuer-Nachrechnungen. Waeffler anerkannte die Nachrechnung für 1950, erhob aber für 1948 und 1949 Einsprache und nach deren Abweisung Rekurs, da der Steueranspruch verwirkt sei und die Steuernachforderung für frühere Jahre gegen Art. 4 BV verstosse.

Der Regierungsrat des Kantons Basel-Landschaft wies den Rekurs am 26. Februar 1952 mit im wesentlichen folgender Begründung ab: Im kantonalen Recht, das sich zu der sogenannten «Feststellungsverjährung» nicht äussere, werde eine nachträgliche Veranlagung durch eine ausdrückliche Bestimmung weder zugelassen noch ausgeschlossen. Nach feststehender Praxis könne aber der Armensteueranspruch auch noch nach Ablauf des Steuerjahres festgestellt und durchgesetzt werden, und zwar habe ein Zurückgreifen auf 5 Jahre als übliche Norm gegolten.

Seite: 198

Der Entwurf zum Staatssteuergesetz schränke die Frist auf 3 Jahre ein, weshalb offenbar die Gemeinde im vorliegenden Falle bloss die Steuer für die Jahre 1948/50 nachgefordert habe. Die von BLUMENSTEIN (System, 11. Aufl. S. 220) vertretene Lehrmeinung, wonach die nachträgliche Veranlagung eine ausdrückliche gesetzliche Ermächtigung voraussetze, sei unrichtig. Aus den scheinbar dem Beschwerdeführer Recht gebenden Urteilen BGE 34 I 27 und 50 I 363 seien keine über die Würdigung der dortigen Tatbestände hinausgehenden Schlüsse zu ziehen, wie sich aus BGE 50 I 146 ergebe. Die Zulassung von Nachforderungen sei jedenfalls in dem beschränkten Umfange, wie sie hier in Frage stehen, mit Art. 4 BV vereinbar und erscheine geradezu als ein Gebot der Rechtsgleichheit. Der Beschwerdeführer sei übrigens in öffentlichen Verhältnissen so erfahren, dass er nicht habe annehmen dürfen, er werde wissentlich und willentlich der Armensteuer enthoben; vielmehr habe er dies einem reinen Versehen zuschreiben müssen.

B. - Mit der vorliegenden staatsrechtlichen Beschwerde beantragt Hans Waeffler, diesen Entscheid wegen Verletzung von Art. 4 BV (Willkür) aufzuheben. Zur Begründung wird geltend gemacht

a) BGE 50 I 355 ff. sei, wie sich aus den Ausführungen S. 362/64 ergebe, grundsätzlicher Natur. Danach sei die nachträgliche Erhebung von Steueransprüchen jedenfalls dann unzulässig, wenn es sich bei der früheren Nichterhebung um eine eigentliche Unterlassung der Einschätzung und nicht, wie in BGE 50 I 145 ff., um eine kleine Verzögerung derselben infolge starker Inanspruchnahme der Behörden gehandelt habe.

b) Der Beschwerdeführer bestreite, dass er sich nicht in gutem Glauben befunden habe. Er habe seit 1923 jährlich die von ihm verlangte Armensteuer bezahlt, also auch für 1948, 1949 und 1950. Was heute von ihm verlangt werde, sei ein Zuschlag zur bereits bezahlten Armensteuer. Er habe seit 1923 in Baselland jährlich zwei Steuererklärungen

Seite: 199

abgeben müssen, im Frühjahr in Binningen eine Erklärung über das Grundstück und dessen Ertrag und im Spätherbst, nach Beendigung des Sommeraufenthaltes, an die kantonale Steuerverwaltung in Liestal eine Erklärung über das gesamte Vermögen und Einkommen. Auf Grund dieser Deklarationen habe er zu verschiedenen Zeiten fünf Veranlagungen erhalten, je eine für die Staatssteuer, die Gemeindesteuer und die Armensteuer entsprechend der ersten Deklaration und je eine für ein Staatssteuer- und Gemeindesteuer-Supplement gemäss der zweiten Deklaration. Dagegen sei seit 1923 nie ein Armensteuer-Supplement auf Grund der zweiten Deklaration berechnet und gefordert worden. Er sei daher des guten Glaubens gewesen, mit der jeweiligen Bezahlung der fünf Steuerforderungen seine Pflicht erfüllt zu haben, zumal es an Bestimmungen über den Umfang der Armensteuerpflicht der «Sommerbewohner» fehle.

C. - Der Regierungsrat des Kantons Basel-Landschaft und der Gemeinderat Binningen beantragen Abweisung der Beschwerde und führen aus:

Die Unterlassung der Veranlagung sei darauf zurückzuführen, dass der nebenamtliche Armenkassier sich bei der Veranlagung auf die erste, der Gemeinde eingereichte und nur den Grundbesitz betreffende Steuererklärung des Beschwerdeführers gestützt und von dessen «Sommeraufenthalt» gar keine Kenntnis gehabt habe; als Sommerbewohner sei nämlich der Beschwerdeführer unmittelbar von der kantonalen Steuerverwaltung zur Gemeindesteuer auf dem beweglichen Vermögen und dem Einkommen veranlagt worden (wird näher ausgeführt).

Was die Zulässigkeit des Zurückgreifens auf die Jahre 1948 und 1949 betreffe, halte der Regierungsrat an dem im angefochtenen Entscheid vertretenen Standpunkt fest. Das Postulat der Rechtsgleichheit verbiete allerdings ein unbeschränktes Zurückgreifen auf frühere Jahre; für nur zwei zurückliegende Jahre aber sei die Nachforderung umso eher zulässig, als der Beschwerdeführer nicht in

Seite: 200

gutem Glauben gewesen sein konnte. Die Armensteuerrechnung führe die massgebenden Bestimmungen ausdrücklich auf, sodass der Beschwerdeführer selbst bei geringer Aufmerksamkeit sich davon überzeugen musste, dass er auch für das bewegliche Vermögen und das Einkommen armensteuerpflichtig sei.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung .

1.- Es ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer für die Steuerjahre 1948 und 1949 zur Armensteuer veranlagt war und diese Steuern bezahlt hatte, als er am 6. Februar 1951 die jetzt streitigen Steuerrechnungen erhielt, die denn auch zutreffend als Nachrechnungen bezeichnet sind. Ferner steht fest, dass eine derartige nachträgliche Erhöhung der Veranlagung vom hier nicht vorliegenden Falle der Irreführung der Steuerbehörden durch unrichtige oder unvollständige Angaben des Steuerpflichtigen (Steuerhinterziehung, § 48 des Staatssteuergesetzes) abgesehen im basellandschaftlichen Steuerrecht nicht vorgesehen ist. Es fragt sich, ob ein solches Zurückkommen auf eine abgeschlossene Steuerveranlagung ohne gesetzliche Grundlage den Art. 4 BV verletze.

Das Bundesgericht hat diese Frage, wie der Beschwerdeführer mit Recht geltend macht, wiederholt bejaht und den Grundsatz aufgestellt, dass die Veranlagung sowohl für den Steuerpflichtigen wie für das besteuerte Gemeinwesen rechtskräftig werde und nur abgeändert werden dürfe, wenn und soweit eine gesetzliche Bestimmung es besonders vorsehe (BGE 52 I 12 und dort angeführte frühere Urteile). Und zwar wurde die Missachtung dieses Grundsatzes auch dort als Willkür behandelt, wo die Nachforderung von zu wenig bezahlten Steuern wie im vorliegenden Falle auf zwei Jahre beschränkt war (BGE 33 I 699 f.). Seit diesen Urteilen, die für Gutheissung der Beschwerde sprechen, hat freilich die verwaltungsrechtliche Kammer des Bundesgerichts die Revision von Entscheiden über bundesrechtliche Steuern unter gewissen Voraussetzungen

Seite: 201

auch ohne gesetzliche Grundlage zugelassen, zuerst in Bezug auf den Militärpflichtersatz (BGE 71 I 106 Erw. 2 mit Zitaten) und nachher auch in Bezug auf das Wehroffer und die Wehrsteuer (BGE 74 I 406 Erw. 3). Darnach ist die Revision solcher Entscheide trotz Fehlens einer entsprechenden Vorschrift im Gesetz zuzulassen, wenn die Veranlagung unter Verletzung wesentlicher prozessualer Grundsätze zustandegekommen ist, wenn im Entscheid Tatsachen unberücksichtigt geblieben sind, die aus amtlichen Akten hätten entnommen werden müssen oder wenn der Pflichtige Tatsachen oder Beweismittel vorbringt, deren Geltendmachung ihm im früheren Verfahren nicht möglich waren; dagegen bilden Rechtsunkenntnis oder Versehen des Pflichtigen bei der Abgabe der Steuererklärung keinen Revisionsgrund. Angesichts dieser Entscheide, die sich auf die Revision zugunsten des Steuerpflichtigen beziehen, deren Grundsätze aber entsprechend auch für die Revision zugunsten des Gemeinwesens gelten, kann, wie bereits in BGE 76 I 7 bemerkt wurde, an der früheren Praxis der staatsrechtlichen Kammer nicht mehr festgehalten werden; sie ist in dem Sinne einzuschränken, dass das Zurückkommen auf eine Steuerveranlagung auch zulässig ist bei Bestehen eines

Revisionsgrundes, selbst wenn dieser im geschriebenen Recht nicht vorgesehen ist. Daraus folgt für den vorliegenden Fall, dass das Zurückkommen auf die Armensteuerveranlagungen der Jahre 1948 und 1949 zulässig wäre, wenn ein Revisionsgrund vorläge. Einen solchen hat aber der Regierungsrat im angefochtenen Entscheid weder ausdrücklich noch dem Sinne nach angenommen. Sondern er hat sich auf den Standpunkt gestellt, dass mangels einer Vorschrift über die sogenannte «Feststellungsverjährung» Nachforderungen für 3 bis 5 Jahre ohne weiteres, d.h. ohne gesetzliche Ermächtigung oder besondere Voraussetzungen, zulässig seien. Diese Annahme ist jedoch trotz der Anerkennung von Revisionsgründen, die im geschriebenen Recht nicht

Seite: 202

vorgesehen sind, nach wie vor mit Art. 4 BV unvereinbar. Auch in der Beschwerdeantwort hat der Regierungsrat sich mit Recht nicht auf einen Revisionsgrund berufen. Zwar gibt es im basellandschaftlichen Steuerrecht ungeschriebene Revisionsgründe, wie dem Bundesgericht aus dem Beschwerdefall Molkerei Banga gegen Pfeffingen (BGE 75 I 312 Erw. 4) bekannt ist. Allein die mangelhafte Organisation des Veranlagungsverfahrens, die nach der Darstellung des Regierungsrates zu der zu niedrigen Veranlagung führte, kann unmöglich als Revisionsgrund anerkannt werden, so wenig wie Unachtsamkeit, Versehen oder Irrtümer sei es des Steuerpflichtigen bei der Abgabe der Steuererklärung, sei es der Steuerbehörde bei der Vornahme der Veranlagung (vgl. BGE 74 T 407 Erw. 4, 75 T 311, 76 T 8).

2.- Steht demnach die Rechtskraft der früheren Veranlagungen deren Abänderung entgegen, so kommt nichts darauf an, ob der Beschwerdeführer bei Erhalt derselben wusste oder hätte wissen können, dass er zu niedrig veranlagt worden sei. Übrigens kann aus den Angaben über die Armensteuerpflicht, die in den vom Beschwerdeführer und von der Gemeinde Binningen eingelegten Armensteuerrechnungen enthalten waren, nicht geschlossen werden, der Beschwerdeführer habe gewusst oder wissen müssen, dass er richtigerweise mehr Armensteuer hätte bezahlen müssen, denn diese Angaben wie übrigens auch § 42 des Gesetzes betreffend die Armenfürsorge von 1939 lassen nicht ohne weiteres erkennen, inwiefern der «Sommerbewohner armensteuerpflichtig ist....

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird gutgeheissen und der Entscheid des Regierungsrates des Kantons Basellandschaft vom 26. Februar 1952 aufgehoben