Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.112/2003 /leb

Urteil vom 29. August 2003
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Hungerbühler,
Ersatzrichterin Stamm Hurter,
Gerichtsschreiber Fux.

Parteien
Vorsorgefonds X._____ AG,
Beschwerdeführer, vertreten durch Rechtsanwalt
Dr. Felix Egli, Zürichbergstrasse 66, 8044 Zürich,

gegen

Finanzdepartement des Kantons Aargau,
Kantonales Steueramt, Rechtsdienst, Telli-Hochaus, 5004 Aarau,
Verwaltungsgericht des Kantons Aargau, 2. Kammer, Obere Vorstadt 40, 5000 Aarau.

Gegenstand
Art. 9, 29 und 49 BV (Revision; Staats- und Gemeindesteuern 1989/1990-1999/2000),

Staatsrechtliche Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau, 2. Kammer, vom 17. März 2003.

Sachverhalt:
A.
Das inzwischen aufgehobene aargauische Gesetz vom 13. Dezember 1983 über die Steuern auf Einkommen, Vermögen, Grundstückgewinnen, Erbschaften und Schenkungen (aStG) sah in § 13 Abs. 1 die Steuerbefreiung vor für juristische Personen mit besonderen Zwecken, zu denen nebst den Sozialversicherungskassen (lit. a), öffentlichen, kirchlichen und gemeinnützigen Institutionen (lit. b) unter anderem auch die Vorsorgeeinrichtungen (lit. c und d) gehören. Gemäss § 13 Abs. 2 aStG hatte jedoch die juristische Person mit besonderen Zwecken eine spezielle Vermögenssteuer auf der Hälfte des nach § 39 aStG festgesetzten Steuerwertes von Grundstücken zu entrichten, die ihr in der Hauptsache nur durch Vermögenswert und den Vermögensertrag dienten. Ausserdem unterlagen diese Grundstücke der Grundstückgewinnsteuer (ausser bei juristischen Personen nach Abs. 1 lit. b).

Das Bundesgericht hiess mit Urteil vom 24. Februar 2000 die staatsrechtliche Beschwerde einer Anlagestiftung, die mit einer Grundsteuer gemäss § 13 Abs. 2 aStG veranlagt worden war, gut und hob das entsprechende Urteil des aargauischen Verwaltungsgerichts auf. Das Bundesgericht erkannte, da die Sondersteuer nach § 13 Abs. 2 aStG nicht von allen Grundeigentum besitzenden juristischen Personen er-hoben werde, sondern einzig von solchen, die grundsätzlich steuerbefreit seien, widerspreche sie dem Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung und sei deshalb bundesrechtswidrig (BGE 126 I 76 ff.).
B.
Die Steuerkommission Y._____ veranlagte den Vorsorgefonds X._____ AG in den Jahren 1989, 1991, 1993, 1995, 1997 und 1999 mit Verfügungen für die jeweilige zweijährige Steuerperiode mit einer Grundsteuer

gemäss § 13 Abs. 2 aStG. Die entsprechenden Verfügungen erwuchsen unangefochten in Rechtskraft.

Am 17. August 2000 stellte der Vorsorgefonds X._____ AG bei der Steuerkommission Y._____ ein Revisionsgesuch und verlangte die Rückerstattung aller seit 1977 veranlagten Grundsteuern im Gesamtbetrag von Fr. 87'661.80, zuzüglich gesetzlicher Zinsen. Die Steuerkommission wies das Revisionsbegehren mit Verfügung vom 20. September 2001 ab. Gegen diese Verfügung erhob der Vorsorgefonds Rekurs beim Steuerrekursgericht des Kantons Aargau und beantragte unter anderem die Revision der Grundsteuerveranlagungen der Veranlagungsperioden 1989/90 bis und mit 2000. Das Steuerrekursgericht wies den Rekurs mit Entscheid vom 16. Mai 2002 ab. Eine gegen den Rekursentscheid erhobene Beschwerde wurde vom Verwaltungsgericht des Kantons Aargau abgewiesen.
C.
Der Vorsorgefonds X._____ AG hat gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts vom 17. März 2003 staatsrechtliche Beschwerde erhoben mit dem Antrag, den angefochtenen Entscheid aufzuheben und die Sache zur Neubeurteilung im Sinne der Erwägungen an das Verwaltungsgericht zurückzuweisen. Der Beschwerdeführer rügt eine Verletzung von Art. 9, 29 Abs. 1 und 49 BV.

Das Finanzdepartement des Kantons Aargau, Kantonales Steueramt, beantragt, die Beschwerde abzuweisen. Das Verwaltungsgericht hat auf eine Stellungnahme verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Das Bundesgericht prüft die Zulässigkeit der bei ihm eingereichten Beschwerden von Amtes wegen und mit freier Kognition (BGE 129 I 185 E. 1 S. 188 mit Hinweis).
1.1 Die Beschwerde richtet sich gegen einen letztinstanzlichen kantonalen Entscheid, der beim Bundesgericht nur mit staatsrechtlicher Beschwerde angefochten werden kann (Art. 84 Abs. 2, Art. 86 Abs. 1 und Art. 87 OG). Die staatsrechtliche Beschwerde ist daher zulässig, und der Beschwerdeführer ist als Steuerpflichtiger zu deren Erhebung legitimiert (Art. 88 OG).
1.2 Die staatsrechtliche Beschwerde ist, von hier nicht in Betracht fallenden Ausnahmen abgesehen, rein kassatorischer Natur (BGE 129 I 173 E. 1.5 S. 176 mit Hinweis). Soweit der Beschwerdeführer mehr verlangt als die Aufhebung des angefochtenen Entscheids, ist auf die Beschwerde nicht einzutreten.
1.3 Die staatsrechtliche Beschwerde muss die wesentlichen Tatsachen und eine kurzgefasste Darlegung darüber enthalten, welche verfassungsmässigen Rechte bzw. welche Rechtssätze inwiefern durch den angefochtenen Entscheid verletzt worden sind (Art. 90 Abs. 1 lit. b OG). Im Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde prüft das Bundesgericht nur klar und detailliert erhobene und, soweit möglich, belegte Rügen. Auf ungenügend begründete Vorbringen und auf rein appellatorische Kritik am angefochtenen Entscheid tritt das Bundesgericht nicht ein (BGE 110 Ia 1 E. 2a S. 3 f.; 107 Ia 186, je mit Hinweisen; 129 I 185 E. 1.6 S. 189). Die vorliegende Beschwerdeschrift genügt diesen Anforderungen nur zum Teil: Die Ausführungen sind über weite Strecken rein appellatorisch, und mit Bezug auf die behauptete Verletzung von Art. 29 BV werden keine tauglichen Rügen erhoben, weshalb insoweit auf die Beschwerde nicht einzutreten ist.
2.
2.1 Der Beschwerdeführer sieht eine Verletzung des Grundsatzes der derogatorischen Kraft des Bundesrechts darin begründet, dass das Verwaltungsgericht einen bundesrechtlichen Revisionsgrund für die streitgegenständlichen Grundsteuerveranlagungen 1989/1990 -1999/ 2000 verworfen habe. Er bringt vor, die derogatorische Kraft des Bundesrechts vernichte die entgegenstehende Steuernorm ex tunc auf deren Erlasszeitpunkt. Dem Steuerzahler entstehe dadurch ein Anspruch auf Rückerstattung auch der rechtskräftig veranlagten bundesrechtswidrigen Steuer, wenn er sie in entschuldbarem Irrtum über die Bundesrechtswidrigkeit bezahlt habe. Zudem seien die Kantone aus Art. 2 ÜbBest. aBV bzw. Art. 49 BV verpflichtet, die Verletzung bundesrechtlicher Steuerbefreiungsnormen als bundesrechtlichen Revisionsgrund für die Revision rechtskräftiger kantonaler Steuerveranlagungen zuzulassen.
2.2 Der Grundsatz der derogatorischen Kraft des Bundesrechts (Art. 49 BV bzw. Art. 2 ÜbBest. aBV) verbietet es den Kantonen, Vorschriften zu erlassen oder anzuwenden, die den Bestimmungen des Bundesrechts zuwiderlaufen oder die gegen den Sinn und Geist des Bundesrechts verstossen oder dessen Zweck beeinträchtigen oder vereiteln. Das Bundesgericht prüft auf entsprechende Rüge hin die Anwendung kantonalen Gesetzes- und

Verordnungsrechts nur unter dem Gesichtspunkt der Willkür, soweit kein schwerer Eingriff in Grundrechte in Frage steht (BGE 123 I 313 E. 2b S. 316 f.).
2.3 Das Verwaltungsgericht hat unter Hinweis auf die herrschende Lehre erwogen, wenn ein Anwendungsakt vom Bundesgericht im Verfahren der inzidenten Normenkontrolle aufgehoben werde, weil der zu Grunde liegende Rechtssatz bundesrechtswidrig sei, so lasse dies die früheren Anwendungsakte unberührt, ausser wenn diese an derart groben Mängeln litten, dass sie selbst als nichtig erschienen. Habe die spätere Feststellung der Bundesrechtswidrigkeit eines Rechtssatzes nicht zur Folge, dass frühere, in Rechtskraft erwachsene Anwendungsakte eo ipso dahinfallen, so werde damit implizit ausgedrückt, dass dieses Ergebnis grundsätzlich als nicht besonders stossend und inakzeptabel erscheine. Vielmehr verhalte es sich wie sonst bei einer Praxisänderung, die frühere, in Befolgung der damaligen Praxis ergangene Verfügungen unberührt lasse. Die Revision als ausserordentliches Rechtsmittel bezwecke nicht, frühere rechtskräftige Entscheide an spätere Rechtsentwicklungen anzupassen, weshalb Rechts- und Praxisänderungen gerade keine Revisionsgründe darstellten. Vorliegend sei der Mangel der früheren Veranlagungen des Beschwerdeführers erst durch den - nicht rückwirkenden - Bundesgerichtsentscheid entstanden; er bewirke weder deren Nichtigkeit noch
lasse er die Verweigerung der Revision als schlechterdings unvertretbar erscheinen.
2.4
2.4.1 Die fraglichen Grundsteuerveranlagungen der Jahre 1989/1990 - 1999/2000 sind unbestrittenermassen in Rechtskraft erwachsen. Rechtskräftig festgesetzte Steuern können grundsätzlich nicht zurückgefordert werden. Eine Rückerstattung ist nur möglich, wenn die rechtskräftige Veranlagung entweder aufgehoben oder materiell geändert wird (vgl. BGE 98 Ia 568 E. 4 S. 571). Die vom Beschwerdeführer entrichteten Steuern wären dann zurückzuerstatten, wenn sie, wie er sinngemäss geltend macht, auf Grund einer nichtigen und damit der Rechtskraft nicht fähigen Verfügung erhoben worden wären. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist eine Verfügung nichtig, d.h. absolut unwirksam, wenn der ihr anhaftende Mangel besonders schwer ist, wenn er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und zudem die Annahme der Nichtigkeit die Rechtssicherheit nicht ernsthaft gefährdet (BGE 98 Ia 568 E. 4 S. 571; 104 Ia 172 E. 2c S. 176 f.; 116 Ia 215 E. 2c S. 219; 122 I 97 E. 3a/aa S. 99; Urteil 5P.178/2003 vom 2. Juni 2003, E. 3.2). Der Beschwerdeführer erblickt im Umstand, dass das Bundesgericht im erwähnten Urteil vom 24. Februar 2000 (BGE 126 I 76 ff.) die auf Grund von § 13 Abs. 2 aStG veranlagte Steuer auf Liegenschaften von
Personalvorsorgeeinrichtungen als verfassungswidrig erkannt hat, einen Nichtigkeitsgrund.
2.4.2 Es trifft zu, dass die erhobenen Steuern auf einer verfassungswidrigen Grundlage beruhen. Wie das Verwaltungsgericht indessen zu Recht erkannt hat, lässt die Feststellung der Verfassungswidrigkeit eines kantonalen Erlasses im inzidenten Normenkontrollverfahren die früher ergangenen Anwendungsakte unberührt, ausser wenn diese an derart groben Mängeln leiden, dass sie selbst als nichtig erscheinen (vgl. BGE 98 Ia 568 E. 5b S. 573; Walter Kälin, Das Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde, 2.A. Bern 1994, S. 398 f.; Fridolin Schiesser, Die akzessorische Prüfung, Diss. Zürich 1984, S. 39; Barbara Eva Strehle, Rechtswirkungen verfassungsgerichtlicher Normenkontrollentscheidungen, Diss. Zürich 1980, S. 141; Arthur Haefliger, Die Rechtsfolgen der Gutheissung einer staatsrechtlichen Beschwerde, in: Aktuelle Probleme des Staats- und Verwaltungsrechts, Festschrift für Otto K. Kaufmann, Bern/Stuttgart 1989, S. 360 f.). Der Beschwerdeführer stellt dies nicht in Frage, vertritt aber die Auffassung, die Veranlagungsverfügungen seien unter Verletzung einer bundesrechtlichen Steuerbefreiungsnorm ergangen und litten daher an einem groben Mangel, so dass sie als nichtig erschienen.
2.4.3 Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung kann eine durch das Bundesrecht vorgeschriebene Befreiung von kantonalen Abgaben und Steuern unter Umständen die Pflicht nach sich ziehen, zu Unrecht erhobene Steuern selbst dann zurückzuerstatten, wenn der Steuerentscheid nach den Vorschriften des kantonalen Rechts in Rechtskraft erwachsen ist. Eine solche Rückerstattungspflicht wurde etwa bejaht, wenn ein Steuerpflichtiger kantonale Steuern in Unkenntnis des bundesrechtlichen Befreiungsgrundes bezahlt hatte und der Irrtum entschuldbar war (BGE 71 I 204 E. 3 S. 207 f.; 78 I 184 E. 3 S. 191 f.). Wieweit an dieser Rechtsprechung festzuhalten ist, braucht vorliegend nicht geprüft zu werden. Entgegen der vom Beschwerdeführer vertretenen Auffassung trifft es nämlich nicht zu, dass die fraglichen Veranlagungsentscheide unter Missachtung einer bundesrechtlichen Befreiungsnorm ergangen sind. Den Kantonen ist es nicht grundsätzlich untersagt, von steuerbefreiten Vorsorgeeinrichtungen eine Grundsteuer zu erheben; vielmehr sieht Art. 80 Abs. 3 BVG (Bundesgesetz vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge; SR 831.40) als Ausnahme von der Steuerbefreiung vor, dass Liegenschaften mit gewissen
Grundsteuern und Handänderungssteuern belastet werden dürfen. Das Bundesgericht hat denn auch, wie er-

wähnt, die fragliche Sondersteuer auf Liegenschaften nicht etwa grundsätzlich als bundesrechtswidrig qualifiziert, sondern deshalb, weil die Steuer in rechtsungleicher Weise ausschliesslich Liegenschaften der nach Bundesrecht befreiten Personalvorsorgeeinrichtungen (und nicht auch solche von andern juristischen Personen) erfasste und damit dem Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung widersprach (BGE 126 I 76 E. 2c S. 80). Liegt somit keine Verletzung einer bundesrechtlichen Steuerbefreiungsnorm vor, so erübrigt es sich, die weiteren Voraussetzungen einer allfälligen Rückerstattungspflicht zu prüfen. Dass die fraglichen Veranlagungsverfügungen an anderen qualifizierten Mängeln litten, welche die Nichtigkeit zur Folge hätten, wird vom Beschwerdeführer nicht behauptet.

Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers lässt sich auch aus dem Entscheid Z._____ (BGE 78 I 184), auf den er sich beruft, nichts zu seinen Gunsten ableiten, zumal sich jener Fall vom vorliegenden insofern unterscheidet, als in jenem Entscheid eine materiellrechtliche Vorschrift des Bundes eingriff, die bei der Veranlagung zu Gunsten des Steuerpflichtigen zwingend zu beachten war (vgl. BGE 98 Ia 568 E. 5 S. 574).

Die Rüge, der Grundsatz des Vorranges des Bundesrechts sei durch den angefochtenen Entscheid verletzt, stösst somit ins Leere.

3.

3.1 Der Beschwerdeführer rügt ferner, die Verweigerung der Revision sei willkürlich. Es bestünden dafür keine ernsthaft vertretbaren Gründe, und sie laufe auch dem Gerechtigkeitsgedanken in stossender Weise zuwider: Ein grösseres Unrecht als die kantonale Sonderbesteuerung von kraft Bundesrecht steuerbefreiten Personen sei jedenfalls dann kaum denkbar, wenn der Kanton die Bereicherung auch noch behalten dürfe.

3.2 Ein Entscheid ist nach der Rechtsprechung nicht schon dann willkürlich, wenn eine andere Lösung ebenfalls vertretbar erscheint oder gar vorzuziehen wäre, sondern erst dann, wenn er offensichtlich unhaltbar ist, zur tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft. Willkür liegt sodann nur vor, wenn nicht bloss die Begründung eines Entscheides, sondern auch das Ergebnis unhaltbar ist (BGE 128 II 259 E. 5 S. 280 f.).

3.3 Das Bundesgericht hat die Revision kantonaler Steuerveranlagungen auch ohne entsprechende gesetzliche Grundlage als zulässig erachtet, ohne jedoch abschliessend festzulegen, unter welchen minimalen Voraussetzungen der Steuerpflichtige gestützt auf Art. 4 aBV berechtigt sei, die Revision zu verlangen (vgl. BGE 109 Ia 103 E. 2 S. 105; 98 Ia 568 E. 5 S. 572). Eine blosse Änderung der Praxis oder Rechtsprechung stellt noch keinen Revisionsgrund dar (BGE 102 Ib 45 E. 1b S. 48; 98 Ia 568 E. 5b S. 573). Das gilt auch dann, wenn diese darauf zurückzuführen ist, dass die frühere Praxis auf einer nachträglich durch Gerichtsentscheid als verfassungswidrig erkannten gesetzlichen Grundlage beruhte (vgl. unveröffentlichtes Urteil 2P.216/1997 vom 1. Dezember 1997, E. 3c mit Hinweisen). Die Revision ist ferner ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei pflichtgemässer Sorgfalt mit Hilfe eines ordentlichen Rechtsmittels hätte geltend machen können (BGE 111 Ib 209 E. 1 S. 210; ASA 67 391 E. 3a S. 397; Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. A. Zürich 1998, Rz. 746). Der Beschwerdeführer hat es selber zu vertreten, dass er die Verfassungswidrigkeit der
fraglichen Steuernorm nicht früher mit den zur Verfügung stehenden Rechtsmitteln rügte. Vielmehr bekundete er mit der vorbehaltlosen Bezahlung der Steuern seinen Willen, sich der zur Zeit der Zahlung geltenden Ordnung zu unterziehen und seinen endgültigen Verzicht, einen Entscheid über die Steuerschuld zu verlangen (vgl. BGE 102 Ib 45 E. 1b S. 48). Was in der Beschwerdeschrift dagegen vorgebracht wird, genügt den Anforderungen von Art. 90 Abs. 1 lit. b OG kaum und vermag im Übrigen nicht durchzudringen. Insbesondere verkennt der Beschwerdeführer, dass die fraglichen Veranlagungsentscheide, wie dargelegt (E. 2.4.3), nicht unter Missachtung einer bundesrechtlichen Steuerbefreiungsnorm ergangen sind. Bei der gegebenen Sach- und Rechtslage kann nicht gesagt werden, die Verweigerung der Revision sei stossend, im Ergebnis unhaltbar und damit geradezu willkürlich.

4.

Die staatsrechtliche Beschwerde erweist sich nach dem Gesagten als unbegründet, soweit darauf einzutreten ist. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und Art. 153a OG). Parteientschädigungen sind nicht zuzusprechen (Art. 159 Abs. 2 OG analog).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die staatsrechtliche Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 4'000.– wird dem Beschwerdeführer auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, dem Finanzdepartement, Kantonales Steueramt, und dem Verwaltungsgericht, 2. Kammer, des Kantons Aargau schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 29. August 2003
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: