Urteilskopf

124 I 247

31. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 9. Juli 1998 i.S. T. gegen Steuerverwaltung und Verwaltungsgericht des Kantons Luzern (staatsrechtliche Beschwerde)
Regeste (de):
Art. 4 BV und Art. 49 BV, Art. 9 EMRK; Quellensteuer; gesetzliche Grundlage; Verjährung; Rechtsgleichheit; Glaubens- und Gewissensfreiheit.

Verfassungsmässigkeit einer kantonalen Regelung, wonach der Steuerabzug an der Quelle die Kirchensteuer mit einbezieht, diese jedoch auf Gesuch dem Quellensteuerpflichtigen, der keiner staatlich anerkannten Kirche angehört, zurückerstattet wird:

- Erfordernis der Grundlage in einem formellen Gesetz (E. 3 und 4);

- Verjährung des Anspruchs auf Rückerstattung auch ohne ausdrückliche Bestimmung (E. 5);

- Gebot der rechtsgleichen Behandlung (E. 6);

- Glaubens- und Gewissensfreiheit (E. 7).

Regeste (fr):
Art. 4 Cst. et art. 49 Cst., art. 9 CEDH; impôt à la source; base légale; prescription; égalité; liberté de conscience et de croyance.

Constitutionnalité d'une réglementation cantonale, selon laquelle l'impôt ecclésiastique inclus dans l'impôt prélevé à la source est remboursé, sur demande, au contribuable n'appartenant à aucune religion reconnue par l'Etat:

- exigence d'une base légale au sens formel (consid. 3 et 4);

- prescription du droit à la restitution même en l'absence de disposition expresse (consid. 5);

- garantie de l'égalité de traitement (consid. 6);

- liberté de conscience et de croyance (consid. 7).

Regesto (it):
Art. 4 Cost. e art. 49 Cost., art. 9 CEDU; imposta alla fonte; base legale; prescrizione; parità di trattamento; libertà di credenza e di coscienza.

Costituzionalità di una regolamentazione cantonale, giusta la quale l'imposta ecclesiastica compresa nel contributo prelevato alla fonte è rimborsata, dietro richiesta, al contribuente che non appartiene ad una religione riconosciuta dallo Stato:

- esigenza di una base legale in senso formale (consid. 3 e 4);

- prescrizione del diritto al rimborso anche in assenza di un'esplicita disposizione (consid. 5);

- principio della parità di trattamento (consid. 6);

- libertà di credenza e di coscienza (consid. 7).

Sachverhalt ab Seite 248

BGE 124 I 247 S. 248

Der aus Sri Lanka stammende T. ist für sein Erwerbseinkommen nach luzernischem Recht quellensteuerpflichtig. Der Steuerabzug auf seinen Einkünften aus Arbeitserwerb und Arbeitslosentaggeldern wurde jeweils aufgrund des kantonalen Quellensteuertarifs vorgenommen. In diesem Tarif ist ein Anteil von sechs Prozent für die Kirchensteuer staatlich anerkannter Kirchgemeinden eingerechnet. Am 22. März 1996 ersuchte T., der als Hindu keiner staatlich anerkannten Kirchgemeinde angehört, die Steuerverwaltung des Kantons Luzern um Rückerstattung der an der Quelle abgezogenen Kirchensteuer seit seiner Einreise in die Schweiz im Jahr 1988. Die Verwaltung hiess das Gesuch am 9. April 1996 hinsichtlich der Jahre 1991 bis 1996 im Betrag von Fr. 522.– gut, lehnte aber eine Rückerstattung der Kirchensteuern der Jahre 1988 bis 1990 von insgesamt Fr. 187.15 ab, da der Rückzahlungsanspruch verjährt sei. Die kantonale Steuerverwaltung hielt an ihrer Auffassung im Einspracheentscheid fest. Das Verwaltungsgericht des Kantons Luzern wies die hiergegen gerichtete Beschwerde am 13. Oktober 1997 ab. Gegen diesen Entscheid führt T. staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung von Art. 4 und 49 BV sowie Art. 9 EMRK. Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab, soweit es darauf eintritt.

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

2. Nach § 173 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Luzern vom 27. Mai 1946 (StG/LU) werden die Kirchensteuern nur von Konfessionsangehörigen und juristischen Personen erhoben. Unterliegt eine Person der Quellensteuerpflicht, so schliesst zwar der Steuerabzug an der Quelle in jedem Fall die Kirchensteuer ein, weil im Quellensteuertarif die Kirchensteuer bereits eingerechnet ist. Doch erstattet nach § 18 Abs. 1 der vom Regierungsrat gestützt auf § 62c Abs. 1 und § 180 Abs. 1 StG/LU erlassenen Quellensteuerverordnung (QStV) vom 8. November 1994 die kantonale Steuerverwaltung einer quellensteuerpflichtigen Person, die keiner staatlich anerkannten Kirchgemeinde angehört, auf Gesuch hin die im Steuerabzug enthaltene Kirchensteuer zurück. Eine entsprechende Bestimmung enthielt bereits § 8bis Abs. 2 der Quellensteuerverordnung vom 29. Dezember 1956 in der Fassung vom 16. Januar 1967. Der Beschwerdeführer macht geltend, die Ordnung, wonach die mit der Quellensteuer abgezogene Kirchensteuer nur auf rechtzeitiges,

BGE 124 I 247 S. 249

binnen fünf Jahren gestelltes Gesuch hin zurückerstattet werde, missachte das Legalitätsprinzip. Sie sei zum einen nicht in einem Gesetz im formellen Sinn, sondern lediglich auf Verordnungsstufe enthalten und verletze zum andern die höherrangige Vorschrift von § 173 Abs. 1 StG/LU. Die erwähnte Regelung verstosse schliesslich gegen das Rechtsgleichheitsgebot, weil sie quellensteuerpflichtige Personen gegenüber Schweizern und niedergelassenen Ausländern, die im ordentlichen Verfahren veranlagt werden, ohne Grund ungleich behandle.

3. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts bedürfen öffentliche Abgaben der Grundlage in einem Gesetz im formellen Sinn. Delegiert das Gesetz die Kompetenz zur (rechtssatzmässigen) Festsetzung einer Abgabe an den Verordnungsgeber, so muss es zumindest den Kreis der Abgabepflichtigen, den Gegenstand und die Bemessungsgrundlage der Abgabe selber festlegen (BGE 112 Ia 39 E. 2a; BGE 118 Ia 320 E. 3; BGE 120 Ia 1 E. 3c). Die vom Verordnungsgeber aufgrund verfassungskonformer Delegation erlassenen Rechtssätze dürfen jedoch nicht zu einer Aufhebung oder Änderung gesetzlicher Bestimmungen führen (vgl. BGE 103 Ia 369 E. 4b S. 378). Aus der kantonalen gesetzlichen Ordnung ergibt sich Folgendes: Für das Erwerbseinkommen und das entsprechende Ersatzeinkommen quellensteuerpflichtig (§ 62b StG/LU) sind aufgrund von § 62a Abs. 1 StG/LU ausländische Arbeitnehmer, welche die fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung nicht besitzen, jedoch im Kanton ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben. Gemäss § 62c Abs. 1 StG/LU bestimmt der Regierungsrat die Höhe des Steuerabzugs entsprechend den für die Einkommenssteuer natürlicher Personen geltenden Steuersätzen. Der Steuerabzug umfasst laut § 62c Abs. 4 StG/LU die Staats- und Gemeindesteuern. Als (ordentliche) Gemeindesteuern gelten nach § 168 StG/LU unter anderem die direkten Steuern der staatlich anerkannten Kirchgemeinden. § 62v Abs. 2 StG/LU bestimmt, dass die kantonale Steuerverwaltung dem Steuerpflichtigen zuviel abgezogene und abgerechnete Quellensteuern direkt zurückerstatten kann. Das Luzerner Steuergesetz schreibt demnach vor, dass der Steuerabzug für alle quellensteuerpflichtigen Personen auch die Kirchensteuer als ordentliche Gemeindesteuer einschliesst. Damit legt es für den Bezug der Kirchensteuer an der Quelle den Kreis der Abgabepflichtigen, den Gegenstand und die Bemessungsgrundlage der Abgabe selber fest. Ausserdem sieht das Gesetz die Rückerstattung zuviel abgezogener und abgerechneter Quellensteuern durch die

kantonale Steuerverwaltung vor. Für das in der Quellensteuerverordnung geregelte Verfahren, wonach die Kirchensteuer von allen Quellensteuerpflichtigen erhoben und den nicht kirchensteuerpflichtigen Personen auf Gesuch hin zurückerstattet wird, besteht folglich eine hinreichende Grundlage in einem formellen Gesetz. Die Rüge der fehlenden gesetzlichen Grundlage erweist sich als unbegründet.

4. Die Regelung der Quellensteuerverordnung verstösst auch nicht gegen § 173 Abs. 1 StG/LU. Dass gemäss dieser Vorschrift die Kirchensteuern nur von Konfessionsangehörigen und juristischen Personen "erhoben" werden dürfen, besagt, dass einzig diese Personen kirchensteuerpflichtig sind und Kirchensteuern zu entrichten haben. Andere Personen sind demgegenüber nicht kirchensteuerpflichtig und müssen daher keine Kirchensteuern bezahlen. Das gilt auch für quellensteuerpflichtige Personen. Die Kirchensteuer wird ihnen wohl mit den übrigen Steuern an der Quelle abgezogen, auf ihr Gesuch hin aber zurückerstattet. Durch die nachträgliche Rückerstattung wird gewährleistet, dass konfessionsfremde Quellensteuerpflichtige, die sich gegenüber der kantonalen Steuerverwaltung als solche zu erkennen geben, nicht zur Kirchensteuer herangezogen werden. Dem Abzug dieser Steuer an der Quelle kommt daher insoweit lediglich der Charakter eines vorläufigen Bezugs zu; er läuft nicht auf eine Pflicht zur Zahlung und somit nicht auf eine § 173 Abs. 1 StG/LU verletzende "Erhebung" von Kirchensteuern hinaus.

5. Das Verwaltungsgericht hat erkannt, dass auch ohne ausdrückliche Bestimmung die Rückerstattung der an der Quelle abgezogenen Kirchensteuer verjähre, und in Anlehnung an § 146 StG/LU eine Frist von fünf Jahren, wie sie auch für den Steuerbezug besteht, angenommen. Gestützt darauf hat es den Entscheid der Steuerverwaltung, dem Beschwerdeführer die Kirchensteuern der Jahre 1988 bis 1990 nicht zurückzuerstatten, geschützt. Der Beschwerdeführer rügt dies als willkürlich. Willkürlich ist ein Entscheid nicht schon dann, wenn eine andere Lösung ebenfalls vertretbar erscheint oder gar vorzuziehen wäre, sondern erst, 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, was in der

staatsrechtlichen Beschwerde darzulegen ist (Art. 90 Abs. 1 lit. b OG; BGE 110 Ia 1 E. 2). Willkür liegt sodann nur vor, wenn nicht bloss die Begründung eines Entscheids, sondern auch das Ergebnis unhaltbar ist (BGE 123 I 1 E. 4a mit Hinweisen). Inwiefern von Willkür gesprochen werden

muss, legt der Beschwerdeführer nicht dar. Auf die Rüge ist nicht einzutreten. Es sei beigefügt, dass der Rüge auch bei besserer Begründung kein Erfolg beschieden sein könnte: In der Lehre und Rechtsprechung ist als allgemeiner Grundsatz des schweizerischen Verwaltungsrecht anerkannt, dass öffentlichrechtliche Forderungen auch dann, wenn das Gesetz es nicht vorsieht, durch Zeitablauf erlöschen (BGE 113 Ia 146 E. 3d; BGE 116 Ia 461 E. 2; BGE 122 II 26 E. 5; Imboden/Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Nr. 34 B I). Es ist daher sachlich richtig und nicht willkürlich, wenn das Verwaltungsgericht angenommen hat, dass Ansprüche auf Rückerstattung der Quellensteuer der Verjährung unterliegen. Auch die vom Gericht - in Anlehnung an die Bezugsverjährung nach § 146 StG/LU - aufgestellte Frist von fünf Jahren kann nicht als willkürlich kurz bezeichnet werden. Der Beschwerdeführer erachtete selber in der Beschwerde an das Verwaltungsgericht eine Frist von zehn Jahren (entsprechend Art. 127 OR), allenfalls acht Jahren (analog § 160 StG/LU), als haltbar.

6. Ein Erlass verletzt die von Art. 4 Abs. 1 BV gebotene Rechtsgleichheit, wenn er rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden tatsächlichen Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder Unterscheidungen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen (BGE 119 Ia 123 E. 2b mit Hinweisen). Der Beschwerdeführer erblickt eine Missachtung dieses Grundsatzes darin, dass quellensteuerpflichtige Personen, die keiner staatlich anerkannten Kirchgemeinde angehören, ein Gesuch zu stellen haben, um die an der Quelle abgezogene Kirchensteuer zurückzuerhalten; im Vergleich dazu werde bei Schweizern und niedergelassenen Ausländern, die im ordentlichen Verfahren veranlagt werden, die Kirchensteuer von vornherein nicht bezogen. a) Die Quellensteuer tritt an die Stelle der im ordentlichen Verfahren zu veranlagenden Steuern (§ 62e StG/LU). Sie ermöglicht eine zweckmässige Steuererhebung bei ausländischen Staatsangehörigen, die sich nur kurzfristig oder vorübergehend in der Schweiz aufhalten. Denn das zeitlich aufwendige ordentliche Veranlagungs- und Bezugsverfahren lässt sich bei dieser Personengruppe administrativ nicht ohne weiteres durchführen, und es kann ihr die Erfüllung der umfangreichen Mitwirkungspflichten kaum zugemutet werden (vgl. ZIGERLIG/RUFENER in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Basel und Frankfurt am Main 1997, Vorbemerkungen zu Art. 32-38 StHG, N. 3). Angesichts dieser Schwierigkeiten und der

grossen Zahl der kurzfristig oder vorübergehend in der Schweiz tätigen ausländischen Arbeitnehmer hat das Bundesgericht wiederholt erkannt, das Quellensteuerverfahren für Ausländer ohne Niederlassungsbewilligung sei im Licht des Rechtsgleichheitsgebots sachlich gerechtfertigt und halte vor Art. 4 BV stand. Das Gericht hat aber auch festgehalten, die Ausgestaltung des Steuerabzugs, welche notwendigerweise mit Abweichungen gegenüber der ordentlichen Veranlagung verbunden sei, dürfe nicht zu stossenden Ungleichheiten führen (BGE 91 I 81 E. 3b S. 87 ff. und E. 5 S. 89; BGE 96 I 45 E. 4 S. 51 f.; DANIELLE YERSIN, L'égalité de traitement en droit fiscal, ZSR 111/1992 II S. 252 ff.). b) Es ist auch sachgerecht und nicht zu beanstanden, dass die Kirchensteuer quellensteuerpflichtiger Personen mit dem Steuerabzug an der Quelle erhoben wird. Dem Umstand, dass ein Teil der Quellensteuerpflichtigen nicht der Kirchensteuerpflicht unterliegt, kann dabei auf unterschiedliche Weise Rechnung getragen werden: So haben einige Kantone wie etwa Zürich, Bern, Basel-Landschaft, St. Gallen und Graubünden für den Steuerabzug eigens Tarife mit und ohne Kirchensteuer geschaffen, während

andere Kantone wie beispielsweise Luzern, Uri, Schwyz, Nidwalden, Aargau und Thurgau die Kirchensteuer durchwegs in den Steuerabzug einschliessen und die Steuer nachträglich den nicht kirchensteuerpflichtigen Personen auf deren Gesuch hin zurückerstatten. Die Schaffung unterschiedlicher Tarife ermöglicht die vollständige Gleichstellung Quellensteuerpflichtiger mit anderen Steuerpflichtigen, die keiner staatlich anerkannten Kirche angehören. Das System nachträglicher Rückerstattung weist demgegenüber gewisse administrative Vorteile auf. Namentlich ist es aufgrund der geringeren Zahl von Tarifen weniger fehleranfällig und dadurch einfacher zu handhaben; es erlaubt auch eine bessere Kontrolle der Erhebung der Kirchensteuern durch die Steuerverwaltung. Daher kann nicht gesagt werden, für eine derartige Ordnung sei kein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen ersichtlich. Dass der Quellensteuerpflichtige die Rückerstattung mit einem bestimmten, vom Arbeitgeber auszufüllenden Formular zu verlangen hat, folgt sachgerecht aus dieser Ordnung. Die Belastung des Pflichtigen mit dieser Formalität fällt im Ergebnis geringer aus, als wenn er - wie andere Steuerpflichtige - eine Steuererklärung abzugeben hätte. Die Regelung der luzernischen Quellensteuerverordnung sprengt den gesetzgeberischen Gestaltungsspielraum offensichtlich nicht und hält vor Art. 4 BV stand.

7. Der Beschwerdeführer macht geltend, als Hindu gehöre er keiner der im Kanton Luzern staatlich anerkannten Landeskirchen an. Dessen ungeachtet sei die Kirchensteuer mit der von seinen Einkünften abgezogenen Quellensteuer erhoben worden und weigerten sich die kantonalen Instanzen, ihm diese in den Jahren 1988 bis 1990 für eigentliche Kultuszwecke erhobene Steuer zurückzuerstatten. Das verstosse gegen die in Art. 49 BV und Art. 9 EMRK garantierte Glaubens- und Gewissensfreiheit.
a) Nach Art. 49 Abs. 6 Satz 1 BV ist niemand gehalten, Steuern zu zahlen, welche speziell für eigentliche Kultuszwecke einer Religionsgemeinschaft, der er nicht angehört, auferlegt werden. Es trifft zu, dass die dem Beschwerdeführer in den Jahren 1988 bis 1990 an der Quelle abgezogenen Kirchensteuern faktisch den Landeskirchen verblieben sind, denen er nicht angehört. Dieses Ergebnis ist jedoch nicht Folge davon, dass der Beschwerdeführer zur Bezahlung solcher Steuern angehalten wurde. Vielmehr ist es einzig und allein darauf zurückzuführen, dass er den ihm kantonal- und bundesverfassungsrechtlich zustehenden Anspruch auf Rückerstattung der ihm bloss vorläufig an der Quelle abgezogenen Kirchensteuern nicht binnen der Verjährungsfrist von fünf Jahren geltend gemacht hat. Die Rüge, der angefochtene Entscheid verletze Art. 49 Abs. 6 BV, ist unbegründet. b) Die in Art. 9 EMRK garantierte Glaubens-, Gewissens- und Religionsfreiheit verpflichtet die Vertragsstaaten, bei der Festsetzung von Rechten und Pflichten auf die religiösen und moralischen Überzeugungen der Person Rücksicht zu nehmen. In diesem Bereich hat das Gesetz neutral zu sein (VELU/ERGEC, La Convention européenne des droits de l'homme, Bruxelles 1990, N. 720 mit Hinweisen). Art. 9 EMRK ist namentlich verletzt, wenn eine Person verpflichtet wird, Steuern an eine Religionsgemeinschaft zu bezahlen, der er nicht angehört oder nicht angehören will (Urteil des EGMR i.S. Darby vom 23. Oktober 1990, Serie A, Band 187, S. 17 f. Ziff. 45 f.). In der Schweiz ist indessen niemand gehalten, an einer Religionsgemeinschaft teilzunehmen oder an eine Religionsgemeinschaft Steuern zu entrichten, der er nicht angehört oder nicht angehören will. Dieses Recht ist in Art. 49 Abs. 2 und 6 BV ausdrücklich garantiert und findet als Verfassungsgrundsatz unmittelbar Anwendung (U. HÄFELIN in Kommentar BV, N. 72 zu Art. 49, mit Hinweisen). Das kantonale Steuergesetz ist entsprechend ausgestaltet, dass die Kirchensteuer nur von den Personen erhoben werden darf, die der Konfession angehören (§ 173 Abs. 1 StG/LU), respektive

quellensteuerpflichtige Personen die Kirchensteuer zurückverlangen können, wenn sie keiner staatlich anerkannten Kirchgemeinde angehören (§ 62v StG/LU, § 18 QStV). Die Kirchensteuer wird auch nicht durch das

kirchliche Gemeinwesen selbst, sondern durch den Staat (Kanton) erhoben; dieser und nicht die Kirche erstattet die an der Quelle erhobene Steuer auf Gesuch hin zurück, wenn die Person keiner Landeskirche angehört. Das Gesetz gewährleistet auf diese Weise eine neutrale Regelung und respektiert die Konvention. Es verletzt die Konvention auch nicht, die Rückerstattung davon abhängig zu machen, dass das Gesuch innerhalb einer bestimmten Frist gestellt wird. Art. 9 EMRK garantiert die Glaubens- und Gewissensfreiheit, die Bestimmung verbietet aber nicht, dass das interne Recht die Befreiung von der Kirchensteuer oder deren Rückerstattung von der Einhaltung bestimmter Formvorschriften und Fristen abhängig macht (vgl. mutatis mutandis Fall Gottesmann gegen Schweiz, Entscheid der EKMR vom 4. Dezember 1984, DR 40 S. 284/287). Dass der Beschwerdeführer von dieser Regelung offenbar keine Kenntnis hatte, ändert nichts. Der Hinweis auf die Möglichkeit der Rückerstattung war auch im Merkblatt für quellensteuerpflichtige Ausländer und Ausländerinnen der kantonalen Steuerverwaltung vom Dezember 1990 enthalten. In diesem Zeitpunkt waren die Rückerstattungsansprüche des Beschwerdeführers für die Steuern 1988-1990 nicht verjährt. Bei der Quellenbesteuerung handelt es sich um ein vereinfachtes Verfahren, wie es in anderen europäischen Ländern ebenfalls gebräuchlich ist, das aber die steuerpflichtige Person nicht von jeglichen Mitwirkungspflichten befreit. Diese ist zwar der Pflicht enthoben, eine Steuererklärung auszufüllen, doch muss sie auf Verlangen über ihre Verhältnisse mündlich oder schriftlich Auskunft geben (§ 62g StG/LU). Sie muss auch tätig werden und ein Gesuch einreichen (und sich nötigenfalls vorgängig informieren), wenn sie keiner Landeskirche angehört und die Kirchensteuer zurückerstattet haben will. Eine solche Ordnung, die vom Steuerpflichtigen eine minimale Mitwirkung verlangt, ist indessen zumutbar und verstösst nicht gegen Art. 9 EMRK. Sie ist zudem sinnvoll, weil auf diese Weise die Steuerverwaltung prüfen kann, ob die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung erfüllt sind oder nicht. Eine Konventionsverletzung liegt auch in dieser Hinsicht nicht vor.