Urteilskopf

87 I 172

28. Urteil vom 10. Mai 1961 i.S. A. und K. gegen Gemeinderat Horw und Regierungsrat des Kantons Luzern.
Regeste (de):
Staatsrechtliche Beschwerde aus Art. 4 BV gegen Zwischentscheide (Art. 87 OG). Zulässigkeit der Beschwerde gegen einen Entscheid, mit dem eine Steuerrekursbehörde eine Sache in Gutheissung eines Wiedererwägungsgesuchs des Fiskus an die untere Instanz zurückweist, soweit mit der Beschwerde die Zulässigkeit des Wiedererwägungsgesuchs angefochten wird (Erw. 2).

Revision von kantonalen Steuerentscheiden. Art. 4 BV. Unter welchen Voraussetzungen dürfen Steuerrekursbehörden ohne gesetzliche Grundlage auf Wiedererwägungsgesuche des Fiskus gegen ihre Entscheide eintreten und diese zum Nachteil des Steuerpflichtigen abändern? (Erw. 3).

Regeste (fr):
Recours de droit public formé pour violation de l'art. 4 Cst. contre des jugements incidents (art. 87 OJ). Lorsqu'une autorité de recours en matière d'impôt admet une demande de reconsidération du fisc et renvoie l'affaire à une autorité inférieure, sa décision peut faire l'objet d'un recours de droit public pour violation de l'art. 4 Cst. dans la mesure où le recourant conteste que la voie de la demande de reconsidération ait été ouverte (consid. 2).

Revision de décisions cantonales en matière d'impôt. Art. 4 Cst. Dans quels cas les autorités de recours en matière d'impôt sont-elles autorisées, en l'absence de base légale, à se saisir de demandes de reconsidération formées par le fisc contre leurs décisions et à modifier celles-ci au détriment du contribuable? (Consid. 3).

Regesto (it):
Ricorso di diritto pubblico per violazione dell'art. 4 CF contro decisioni incidentali (art. 87 OG). La decisione di un'autorità di ricorso in materia d'imposte che, accogliendo una domanda di riesame proposta dal fisco, rinvia la causa a un'autorità inferiore, può costituire oggetto di un ricorso di diritto pubblico per violazione dell'art. 4 CF, nella misura in cui il ricorrente contesti l'ammissibilità della domanda di riesame (consid. 2).

Revisione di decisioni cantonali in materia d'imposte. Art. 4 CF. In quali casi le autorità di ricorso in materia d'imposte sono autorizzate, difettando la base legale, a entrare nel merito di domande di riesame presentate dal fisco contro le loro decisioni e a modificarle a detrimento del contribuente? Consid. 3.

Sachverhalt ab Seite 173

A.- Durch öffentlich beurkundeten Kaufvertrag vom 17. Juli 1947 verkaufte K. Bauland in Horw an A. Der vom Verkäufer beauftragte Mäkler F. hatte dem Käufer erklärt, der Verkäufer wünsche, dass ein Teil des Kaufpreises, nämlich Fr. 43'530.–, nicht verurkundet werde. A. erklärte sich damit einverstanden und übergab diesen Betrag unmittelbar vor der Beurkundung dem Mäkler. Dieser hatte jedoch dem Verkäufer erklärt, dass der Käufer lediglich einen zusätzlichen Betrag von Fr. 12'000 - bezahle, gab K. nur diese Fr. 12'000.– und behielt

die restlichen Fr. 31'530.– für sich. Als K. hievon nach 5 Jahren Kenntnis erhielt, stellte er Strafanzeige gegen F. und erhob Zivilklage auf Bezahlung des zurückbehaltenen Geldes und anderer Beträge.

BGE 87 I 172 S. 174

Am 28. August 1956 wurde F. wegen wiederholten Betrugs und wegen Veruntreuung zu einer längeren Freiheitsstrafe verurteilt. Die Zivilklage zog K. zurück, nachdem F. am 19. Februar 1954 eine Schuldanerkennung über Fr. 40'000.– zu seinen Gunsten unterzeichnet hatte. Die gestützt darauf eingeleitete Betreibung gegen F. endete jedoch am 30. September 1958 mit der Ausstellung eines Verlustscheins für die ganze Forderung nebst Zinsen. In einer im Juni 1957 gegen A., K. und F. eingeleiteten Strafuntersuchung wegen Erschleichung einer Falschbeurkundung machte der Gemeinderat von Horw die infolge der Verurkundung eines zu niedrigen Kaufpreises hinterzogene Wertzuwachssteuer und Handänderungsgebühr geltend. Das Statthalteramt Luzern-Land fand mit Erkenntnis vom 30. Oktober 1958 die Angeschuldigten der Erschleichung einer Falschbeurkundung schuldig, lehnte aber den Zuspruch der Steuerforderung ab, da sie von den Angeschuldigten bestritten werde und wegen eventueller Verjährung nicht liquid sei. Darauf verpflichtete der Gemeinderat Horw durch Verfügung vom 20. November 1958 A. und K. solidarisch zur Bezahlung des vierfachen Betrages der hinterzogenen Abgaben. Er ging von einem verheimlichten Überpreis von Fr. 43'530.– aus, setzte die hinterzogene Wertzuwachssteuer von 25% (abzüglich 3/10 für mehrjährigen Besitz) und die Handänderungsgebühr von 1% auf Fr. 7'617.– bzw. Fr. 435.30 fest und gelangte so zu Steuerbussen von Fr. 30'471.– bzw. Fr. 1'741.20. A. und K. rekurrierten hiegegen an den Regierungsrat, indem sie vor allem Verjährung der Steuerforderungen geltend machten, die Absicht der Steuerhinterziehung bestritten und die Steuerberechnung beanstandeten. Der Regierungsrat betrachtete die Verjährungseinrede und die Bestreitung der Hinterziehungsabsicht als unbegründet, kam aber zum Schluss, dass nicht die ganze, von A. zusätzlich geleistete Zahlung von Fr. 43'530.–, sondern nur der dem Verkäufer K. zugekommene Betrag

BGE 87 I 172 S. 175

von Fr. 12'000.– als tatsächlich verheimlichter Kaufpreis gelten könne; die vom Vermittler F. für sich zurückbehaltenen Fr. 31'530.– fielen ausser Betracht, und zwar auch für die Handänderungsgebühr, da der blosse Versuch der Hinterziehung derselben nicht strafbar sei. Der Regierungsrat hiess daher den Rekurs mit Entscheid vom 9. November 1959 dahin gut, dass er die von den Rekurrenten strafweise zu entrichtende Handänderungsgebühr auf Fr. 480.– festsetzte, während er die Sache mangels genügender Klarheit über den massgebenden Anlagewert zur nochmaligen Berechnung der Wertzuwachssteuer an den Gemeinderat zurückwies "mit der verbindlichen Feststellung, dass als verheimlichter Überpreis nur der Betrag von Fr. 12'000.– zu betrachten ist." Gegen diesen Entscheid reichte der Gemeinderat Horw am 12. Dezember 1959 ein Wiedererwägungsgesuch ein mit dem Antrag, als verheimlichter Überpreis sei der Betrag von Fr. 43'530.– anzunehmen. Zur Begründung machte er geltend, die Annahme, der Überpreis betrage nur Fr. 12'000.–, beruhe auf einem offensichtlichen Versehen, da K. für den von F. zurückbehaltenen Rest des Kaufpreises Zivilklage gegen F. eingereicht und diesen Kaufpreisrest "mittels eines Verlustscheins erhalten" habe. A. und K. beantragten Nichteintreten auf das Wiedererwägungsgesuch, eventuell Abweisung desselben. Der Regierungsrat hiess das Gesuch mit Entscheid vom 2. Februar 1961 gut, berichtigte den Entscheid vom 9. November 1959 inbezug auf die Wertzuwachssteuer in dem Sinne, dass als verheimlichter Kaufpreis der Betrag von Fr. 43'530.– zu gelten habe, und setzte die strafweise zu entrichtende Handänderungsgebühr auf Fr. 1'741.20 fest. Zur Begründung führte er aus: Nach der Praxis trete der Regierungsrat auf ein Wiederwägungsgesuch ein, wenn der Gesuchsteller ein offensichtliches Versehen im Entscheid geltend mache oder ein Beweismittel anrufe, das er vorher nicht anrufen konnte. Vorliegend mache der Gemeinderat allerdings keinen solchen Umstand geltend,

sondern eine ihm schon früher bekannte Tatsache. Er habe aber nicht gewusst, dass sie bei der Würdigung des Sachverhaltes durch die Rekursinstanz von Bedeutung sein werde, was das Eintreten auf das Wiedererwägungsgesuch rechtfertige. Dieses Gesuch sei begründet. K. habe F. für den zurückbehaltenen Teil des von A. bezahlten Kaufpreises eingeklagt und betrieben. Der Einwand, der Verlustschein bedeute keine Zahlung und sei wertlos, sei unbehelflich, da K. den Anspruch weiter aufrecht erhalte und es heute noch nicht sicher sei, dass er den geforderten Betrag nie erhalten werde. Infolgedessen sei die ganze Summe von Fr. 43'530.– als verheimlicht zu betrachten und der Entscheid vom 9. November 1959 dementsprechend zu berichtigen.

B.- Mit der staatsrechtlichen Beschwerde beantragen A. und K., der Entscheid des Regierungsrates des Kantons Luzern vom 2. Februar 1961 sei aufzuheben. Sie berufen sich auf Art. 4 BV sowie § 4 luzern. KV und rügen als willkürlich, dass der Regierungsrat die Verjährung der Steuerforderung verneint und den Beschwerdeführern die Absicht der Steuerhinterziehung zugeschrieben habe, ferner, dass er auf das Wiedererwägungsgesuch eingetreten sei und dieses gutgeheissen habe. Die Begründung der Beschwerde ist, soweit notwendig, aus den nachstehenden Erwägungen ersichtlich.

C.- Der Regierungsrat des Kantons Luzern beantragt die Abweisung der Beschwerde unter Hinweis auf die Begründung des angefochtenen Entscheids und die Vernehmlassung des Gemeinderats Horw. Dieser ersucht ebenfalls um Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. § 4 luzern. KV stimmt inhaltlich mit Art. 4 BV überein. Die Berufung auf § 4 KV hat daher neben der Rüge der Verletzung des Art. 4 BV keine selbständige Bedeutung.

2. Der Regierungsrat hat die von den Beschwerdeführern strafweise zu entrichtende Handänderungsgebühr im angefochtenen Entscheid endgültig auf Fr. 1'741.20 festgesetzt. Inbezug auf diese Abgabe ist der angefochtene Entscheid somit ein letztinstanzlicher Endentscheid, gegen den gemäss Art. 87 OG die staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung von Art. 4 BV zulässig ist. Dagegen beendigt der angefochtene Entscheid das Verfahren nicht, soweit es sich um die Wertzuwachssteuer handelt. Der Regierungsrat hat mit diesem Entscheid, wie schon mit demjenigen vom 9. November 1959, die Angelegenheit zur nochmaligen Festsetzung dieser Abgabe an den Gemeinderat zurückgewiesen und lediglich die im früheren Entscheid enthaltene verbindliche Feststellung über die Höhe des verheimlichten Kaufpreises berichtigt. Inbezug auf die Wertzuwachssteuer liegt also ein Zwischenentscheid vor, sodass sich die Frage erhebt, ob und gegebenenfalls inwieweit er schon heute wegen Verletzung von Art. 4 BV angefochten werden kann.
Die früher in der Praxis angenommene und nun in Art. 87 OG enthaltene Beschränkung der selbständigen Anfechtung von Zwischenentscheiden wegen Verletzung des Art. 4 BV gilt nach der Rechtsprechung nicht für alle Entscheide, die im Laufe eines Verfahrens ergehen und sich äusserlich als Zwischenentscheide darstellen. Nicht

unter Art. 87 OG fallen Entscheide über die Zusammensetzung des Gerichts (BGE 69 I 16 mit Verweisungen) sowie solche über die sachliche oder örtliche Zuständigkeit (BIRCHMEIER, Handbuch des OG S. 354, nicht veröffentl. Urteile vom 2. November 1949 i.S. Einwohnergemeinde Kerns Erw. 1 und vom 5. Juli 1950 i.S. Egloff Erw. 2 a. E.). Ferner ist das Bundesgericht auf Beschwerden eingetreten, mit denen im Anschluss an einen Zwischenentscheid über ein ausserordentliches Rechtsmittel dessen Zulässigkeit angefochten wurde, so auf die Beschwerde gegen die Aufhebung eines Kontumazurteils in einer Zivilsache, mit welcher Verspätung des Aufhebungsgesuchs geltend gemacht

BGE 87 I 172 S. 178

worden war, sowie auf die Beschwerde gegen einen Rückweisungsentscheid des Zürcher Kassationsgerichts, mit der die Zulässigkeit der Kassationsbeschwerde bestritten wurde (nicht veröffentlichte Urteile vom 14. März 1956 i.S. Nauer Erw. 1 und vom 16. November 1960 i.S. Trillhaase Erw. 2 a). Dementsprechend ist auf die vorliegende Beschwerde auch insoweit einzutreten, als die Beschwerdeführer bezüglich der Wertzuwachssteuer beanstanden, dass der Regierungsrat das Wiedererwägungsgesuch als zulässig betrachtet habe und darauf eingetreten sei. Dies rechtfertigt sich auch noch aus einem weiteren Grunde. Die Frage, ob der Regierungsrat auf das Wiedererwägungsgesuch eintreten durfte, stellt sich vorliegend für die Handänderungsgebühr und die Wertzuwachssteuer genau gleich. Da nun inbezug auf die Handänderungsgebühr ein Endentscheid vorliegt, wäre es ein leerer Formalismus, die Frage nur für diese Abgabe zu entscheiden und die Beschwerdeführer inbezug auf die Wertzuwachssteuer auf die spätere Anfechtung der endgültigen, vom Gemeinderat auf der Grundlage des Wiedererwägungsentscheids vorzunehmenden Veranlagung zu verweisen, selbst wenn gegen diese - nach dem in BGE 86 I 39 Gesagten - unter Übergehung des Regierungsrates unmittelbar staatsrechtliche Beschwerde erhoben werden könnte.

3. Die Beschwerdeführer machen nicht nur geltend, der Regierungsrat habe willkürlich das Vorliegen eines Wiedererwägungsgrundes angenommen; sie beanstanden das Eintreten auf das Wiedererwägungsgesuch des Gemeinderates auch deshalb, weil dieses Rechtsmittel in Steuersachen weder der Gemeinde noch dem Gemeinderat, sondern ausschliesslich dem Steuerpflichtigen zustehe. Dieser Einwand wird indes erstmals in der staatsrechtlichen Beschwerde erhoben und ist daher unzulässig, denn bei staatsrechtlichen Beschwerden aus Art. 4 BV sind neue Vorbringen vor Bundesgericht grundsätzlich ausgeschlossen (BGE 73 I 112, BGE 84 I 164). Das Bundesgericht hat früher die Revision von kantonalen

BGE 87 I 172 S. 179

Steuerentscheiden zum Nachteil des Steuerpflichtigen nur zugelassen, wenn und soweit eine gesetzliche Bestimmung sie besonders vorsah. In BGE 78 I 200 wurde diese Praxis im Hinblick auf die Rechtsprechung der verwaltungsrechtlichen Kammer in Bundessteuersachen in dem Sinne eingeschränkt, dass das Zurückkommen auf eine Steuerveranlagung auch zulässig ist beim Bestehen eines Revisionsgrundes, selbst wenn dieser im geschriebenen Rechte nicht vorgesehen ist. Die Beschwerdeführer beanstanden denn auch nicht, dass der Regierungsrat die Wiedererwägung ohne besondere Gesetzesbestimmung auf Grund seiner Praxis als zulässig erachtete. Dagegen machen sie geltend, dass kein Revisionsgrund im Sinne dieser Praxis vorliege und die gegenteilige Annahme willkürlich sei. Nach seiner ständigen Praxis tritt der Regierungsrat des Kantons Luzern, wie er schon vor mehr als 20 Jahren erklärt (vgl. BGE 67 I 73) und woran er seither festgehalten hat (Auszug aus den Verhandlungen des Regierungsrates 1943 S. 31, 1945 S. 38, 1950 S. 29, 1951 S. 18), auf Wiederer-

wägungsgesuche gegen einen von ihm als Rekursinstanz in Steuer- und andern Verwaltungssachen gefällten Entscheid nur ein, wenn der Gesuchsteller ein offensichtliches Versehen oder einen wesentlichen Irrtum im beanstandeten Entscheid geltend macht oder ein Beweismittel vorlegt, das er vorher nicht kannte oder zu beschaffen ausserstande war oder (wie im zuletzt genannten Entscheid beigefügt wurde) dessen Wichtigkeit für den Entscheid nicht zum voraus erkennbar war. Daraus ist zu schliessen, dass die Wiedererwägung nach Luzerner Recht wie andernorts nicht zulässig ist, um lediglich eine abweichende Rechtsauffassung, eine andere rechtliche Würdigung einer beim früheren Entscheid bekannten und berücksichtigten Tatsache zur Geltung zu bringen. Das ergibt sich eindeutig aus dem Entscheid des Regierungsrat vom 31. Oktober 1951 (Auszug 1951 S. 18), wo es heisst: "Die ermessensweise Bewertung von Tatsachen oder die

ermessensweise Gesetzesauslegung, auch wenn sie nicht allgemein als richtig anerkannt wird, kann nicht zum Gegenstand eines Wiedererwägungsgesuches gemacht werden. Im Wiedererwägungsverfahren soll nicht lediglich die Diskussion über die Richtigkeit des Entscheides eröffnet werden". Der Gemeinderat Horw machte zur Begründung seines Wiedererwägungsgesuchs geltend, die Annahme des Regierungsrates, der verheimlichte Überpreis betrage nur Fr. 12'000.–, beruhe auf einem offensichtlichen Versehen, da K. den Kaufpreisrest von Fr. 31'530.– von F. gefordert und "mittels eines Verlustscheins" erhalten habe. Der angefochtene Entscheid schweigt sich über die Frage, ob dem Regierungsrat ein solches Versehen unterlaufen sei, aus, was nichts anderes bedeuten kann, als dass er sie (offenbar mit Recht) verneinte. Er hiess das Wiedererwägungsgesuch deshalb gut, weil der Gemeinderat eine Tatsache geltend gemacht habe, die er zwar früher kannte, von der er aber nicht wusste, dass sie bei der Würdigung des Sachverhaltes durch den Regierungsrat von Bedeutung sein werde. Allein auch dies vermöchte die Wiedererwägung nur zu rechtfertigen, wenn die fragliche Tatsache beim früheren Entscheid dem Regierungsrat unbekannt gewesen und von ihm nicht berücksichtigt worden wäre. Davon kann aber nicht die Rede sein. Das Gemeindedepartement, dem die Sache zur Vorprüfung zugewiesen war, hat der mit dem Wiedererwägungsgesuch aufgeworfenen Frage im Gegenteil besondere Beachtung geschenkt. Es fragte den Anwalt der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 13. März 1959 an, ob K. keine weitere Auszahlung als die Fr. 12'000.– von F. erhalten und ob er nicht von diesem die Überweisung der ganzen Mehrzahlung oder eines Teils derselben verlangt habe, allenfalls mit welchem Erfolg. Hierauf antwortete der Anwalt der Beschwerdeführer am 15. Mai 1959, dass K. nie mehr als Fr. 12'000.– erhalten habe und dass er zwar seine Mehrforderung geltend gemacht, jedoch von F., der zur Vermeidung eines Zivilprozesses eine Schuldanerkennung über Fr. 40'000.–

ausstellte, nichts als einen Verlustschein bekommen habe. Wenn der Regierungsrat trotz dieser Auskunft angenommen hat, nur der den Verkäufern zugekommene Betrag von Fr. 12'000.– könne als verheimlichter Kaufpreis gelten und die von F. für sich behaltenen Fr. 31'530.– fielen ausser Betracht, so kann darin höchstens eine unzutreffende rechtliche Würdigung einer bekannten Tatsache liegen, keinesfalls aber ein offensichtliches Versehen noch ein sonstiger Revisionsgrund. Die vom Regierungsrat vertretene gegenteilige Auffassung ist unhaltbar und willkürlich, weshalb die Beschwerde gutzuheissen und der angefochtene Entscheid wegen Verletzung von Art. 4 BV aufzuheben ist.

4. Die Aufhebung des angefochtenen Entscheids hat zur Folge, dass es beim regierungsrätlichen Entscheid vom 9. November 1959 bleibt. Das heisst zunächst, dass die von den Beschwerdeführern strafweise zu ent-

richtenden Handänderungsgebühren zusammen nur Fr. 480.– betragen und der Gemeinderat Horw bei der nochmals vorzunehmenden Berechnung der Wertzuwachssteuerbusse den Betrag von Fr. 12'000.– als verheimlichten Überpreis zu betrachten hat. Ferner folgt daraus, dass auf die weiteren Rügen der Beschwerdeführer, der Regierungsrat habe die Verjährung der Steuerforderungen willkürlich verneint und ihnen willkürrlich die Absicht der Steuerhinterziehung zugeschrieben, nicht einzutreten ist, da sich diese Rügen nur gegen den nun aufgehobenen Entscheid des Regierungsrates vom 2. Februar 1961 richten können, nicht gegen den von den Beschwerdeführern seinerzeit nicht angefochtenen und mit der vorliegenden staatsrechtliche Beschwerde nicht mehr anfechtbaren Entscheid vom 9. November 1959.

Dispositiv

Demnach erkennt das Bundesgericht:
Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen und der Entscheid des Regierungsrates des Kantons Luzern vom 2. Februar 1961 aufgehoben.