Urteilskopf

90 I 159

25. Urteil vom 18. März 1964 i.S. Künzi gegen Gemeinde Mühleberg und Verwaltungsgerlcht des Kantons Bern.
Regeste (de):
Art. 4 BV. Rechtsgleichheit, Allgemeinheit der Steuer.

Es verstösst gegen die Rechtsgleichheit, die Billetsteuer nur auf dem Minigolfspiel und nicht auch auf dem Kegelschub zu erheben (Erw. 2). Der Umstand, dass das Gesetz in anderen Fällen nicht, oder nicht richtig, angewendet worden ist, gibt dem Einzelnen grundsätzlich keinen Anspruch darauf, ebenfalls abweichend vom Gesetz behandelt zu werden (Erw. 3).

Regeste (fr):
Art. 4 Cst. Egalité devant la loi, universalité de l'impôt.

Il est contraire à l'égalité devant la loi de ne percevoir l'impôt sur les billets d'entrée que pour le jeu dit minigolf et non aussipour le jeu de quilles (consid. 2). Le fait que, dans d'autres cas, la loi n'a pas été appliquée ou ne l'a pas été correctement ne donne pas, en principe, à quiconque le droit de réclamer aussi un traitement non conforme à la loi (consid. 3).

Regesto (it):
Art. 4 CF. Uguaglianza dinanzi alla legge, universalità dell'imposta.

È contraria all'uguaglianza dinanzi alla legge la riscossione dell'imposta sui biglietti d'entrata soltanto per il giuoco detto "Minigolf" e non per quello dei birilli (consid. 2). Il fatto che, in determinati casi, la legge non sia applicata o non lo sia stata correttamente non dà, di massima, ad una persona il diritto di esigere di essere pure trattato in un modo non conforme alla legge (consid. 3).

Sachverhalt ab Seite 160

BGE 90 I 159 S. 160

A.- Das bernische Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 29. Oktober 1944 ermächtigt in Art. 219 die Gemeinden und deren Unterabteilungen, durch Reglement ausserordentliche Gememdesteuern einzuführen. Das Reglement bedarf der Genehmigung des Regierungsrates. Gemäss Abs. 2 der genannten Bestimmung darf, was Gegenstand staatlicher Abgaben ist, keiner ausserordentlichen Gemeindesteuer unterworfen werden (Satz 1); besondere gesetzliche Vorschriften bleiben dabei vorbehalten (Satz 2).
Art. 25 lit. c Abs. 6 des Gesetzes über Massnahmen zur Wiederherstellung des finanziellen Gleichgewichtes im Staatshaushalt (WHG) vom 30. Juni 1935 erklärt die Gemeinden zum "Bezug weiterer Billetsteuern" befugt. Die Einwohnergemeinde Mühleberg erliess am 16. Dezember 1961 ein Reglement über die Erhebung einer Billetsteuer, das der Regierungsrat am 2. März 1962 genehmigte. Es ist am 20. April 1962 in Kraft getreten. Nach Art. 2 Ziff. 5 des Reglementes unterliegen der Billetsteuer insbesondere "Glücks- und andere Spiele, eingeschlossen Minigolf, Boccia, Tennis und Ähnliches auf der Öffentlichkeit zugänglichen Plätzen und Anlagen".

B.- Paul Künzi, der in Mühleberg eine Minigolfanlage betreibt, weigerte sich, der Gemeinde die Billetsteuer für die Zeit vom 20. April bis zum 30. Juni 1962 im Betrage von Fr. 574.60 (entsprechend einer Steuer von je 10 Rappen auf 5746 Eintritten) zu zahlen. Die Gemeinde Mühleberg klagte den Betrag beim Regierungsstatthalteramt von

Laupen ein, das die Klage guthiess. Künzi appellierte an das Verwaltungsgericht, wobei er unter anderem einwandte, die Benützer der vollautomatischen Kegelbahnen des unmittelbar gegenüber dem Minigolfplatz gelegenen Gasthofes Heggidorn hätten die Billetsteuer nicht zu entrichten; werde die Abgabe von seinen Kunden erhoben, so verstosse das gegen die Rechtsgleichheit. Das Verwaltungsgericht hat Künzi am 13. September 1963 in Bestätigung des erstinstanzlichen Entscheids verurteilt, der Gemeinde Mühleberg den eingeklagten Betrag zu zahlen. Es hat dazu ausgeführt, die unterschiedliche Behandlung des Kegelschubs und des in seiner Art weitgehend ähnlichen Minigolfspiels im Betriebe des Appellanten lasse sich einerseits damit rechtfertigen, dass der Wirt eine jährliche Patentgebühr zu zahlen habe und er dadurch bereits stärker belastet sei als der Appellant; andererseits spreche für die Unterscheidung, dass die Anlage des Appellanten ausschliesslich dem Minigolfspiel diene, während die Kegelbahnen lediglich ein "Akzessorium" der Wirtschaftsbetriebe seien.

C.- Künzi hat das Urteil des Verwaltungsgerichts mit staatsrechtlicher Beschwerde wegen Verletzung des Art. 4 BV angefochten.

Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. In Übereinstimmung mit dem Schrifttum (BLUMENSTEIN, MBVR Bd. 28 S. 9; ders., System des Steuerrechts, 2. Aufl., S. 123; DIGGELMANN, Die Billetsteuer in der Schweiz, S. 142; GYGI, Die autonomen Gemeindesteuern im Kanton Bern, S. 93; LUTZ, ZBl 1935 S. 200; REINHARD, Die Vergnügungssteuer in der Schweiz, S. 13) bezeichnet die kantonale Rechtsprechung (MBVR Bd. 24 S. 317, Bd. 57 S. 428/29; vgl. zudem Bd. 31 S. 391) und so auch der angefochtene Entscheid den Besucher eines steuerpflichtigen Anlasses als Subjekt der Billetsteuer, den Veranstalter dagegen als blossen Steuersubstituten. Das

Bundesgericht hat diese Betrachtungsweise als nicht willkürlich erklärt (ASA Bd. 29 S. 314). Sie liegt offensichtlich auch dem Billetsteuer-Reglement der Gemeinde Mühleberg zugrunde, nach dessen Art. 8 "die Veranstalter... für die Folgen einer unrichtigen Erfüllung der Steuerpflicht" haften. Die Erwähnung dieser Haftbarkeit hätte sich, weil selbstverständlich, erübrigt, wenn das Reglement davon ausginge, Steuersubjekt sei der Veranstalter. Das angefochtene Urteil verpflichtet den Beschwerdeführer zur Zahlung eines Steuerbetrages von Fr. 574.60. Ungeachtet dessen, dass er als Steuersubstitut und nicht als Steuersubjekt in Anspruch genommen wird, trifft diese Verpflichtung ihn in seiner persönlichen Rechtsstellung (vgl. nicht veröffentlichtes Urteil vom 26. Februar 1964 i.S. Binetti, Erw. 1). Er ist deshalb befugt, gegen den Entscheid staatsrechtliche Beschwerde zu erheben.

2. Der Gleichheitssatz des Art. 4 BV gebietet, Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich, Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich zu behandeln (BGE 86 I 279 Erw. 3 a, BGE 88 I 159). Auf das Steuerrecht angewendet, verbietet er es insbesondere, einzelne Personen oder Personenkreise trotz im wesentlichen gleicher tatsächlicher Voraussetzungen von der Besteuerung auszunehmen (Grundsatz der Allgemeinheit der Steuer; vgl. BLUMENSTEIN, System, S. 16, 104). Das Bundesgericht hat in diesem Sinne entschieden, dass die Billetsteuer als auf dem Vergnügen erhobene Aufwandsteuer (BLUMENSTEIN, System, S. 123; DIGGELMANN, a.a.O. S. 21/22 mit Verweisungen; GYGI, a.a.O., S. 85) einander entsprechende Vergnügungen verschiedener Volksklassen in gleicher Weise belasten muss, um vor Art. 4 BV standzuhalten; sofern es sich um gewerblich veranstaltete Vergnügungen handelt, erfordert es zudem der in Art. 31 BV enthaltene Grundsatz der Gleichbehandlung der Gewerbegenossen, dass die Stellung der einen Veranstalter gegenüber derjenigen der andern nicht dadurch beeinträchtigt werde, dass der Besuch ihrer Veranstaltungen mit einer Steuer belastet

wird, die den Kunden der andern erspart bleibt (BGE 43 I 259). Ob die kantonale Instanz die richtigen Beziehungspunkte für die Beurteilung der Gleichheit oder Ungleichheit der Verhältnisse gewählt habe, prüft das Bundesgericht, zumindest auf Beschwerde wegen Verletzung des Art. 4 BV hin, nur unter dem beschränkten Gesichtswinkel der Willkür (ZBl 1963 S. 24 c). Der Beschwerdeführer beruft sich auf diese Verfassungsbestimmung. Er beklagt sich über eine rechtsungleiche Behandlung, die er darin erblickt, dass die Gemeinde Mühleberg von den Besuchern seines Minigolfplatzes die Billetsteuer erhebt, während sie die Benützer der Kegelbahnen der gegenüberliegenden Gastwirtschaft steuerfrei belässt. Das Verwaltungsgericht hat auf den entsprechenden Einwand hin nicht bestritten, dass der Kegelschub und das Minigolfspiel sich "ihrer Art nach sehr gleichen". Es stellt namentlich fest, dass der Kegelschub in den Gastwirtschaften "ebenfalls entgeltlich" ist. Da das anwendbare Reglement nicht zwischen Spiel und Sport unterscheidet (es führt als Beispiel für die steuerbaren "Glücks- und anderen Spiele" auch das "Tennis", also eine typische Sportart, auf), hat das Verwaltungsgericht mit Fug davon abgesehen, das Minigolfspiel und den Kegelschub unter diesem Gesichtspunkt auseinanderzuhalten und beispielsweise die eine Betätigung als Sport, die andere dagegen als blosse spielerische Unterhaltung zu bezeichnen. In dieser Hinsicht liegen die Verhältnisse offensichtlich in beiden Fällen gleich (vgl. das nicht veröffentlichte Urteil vom 28. März 1962 i.S. A.M.F. SA, wonach es nicht willkürlich ist, das dem Kegelschub verwandte "Bowling" als "Spiel" und "Unterhaltung" und nicht als "Sport" aufzufassen). Das Verwaltungsgericht hält vielmehr die verschiedene Behandlung des Minigolfspiels einerseits und des Kegelschubs andererseits allein im Hinblick darauf für gerechtfertigt, dass der Wirt, der Inhaber einer Kegelbahn ist, eine jährliche Wirtschaftspatentgebühr zu entrichten

hat, was für den Beschwerdeführer als Inhaber der Minigolfanlage nicht zutrifft, und dass diese Anlage ausschliesslich dem Minigolfspiel dient, wogegen den Kegelbahnen im Rahmen eines Wirtschaftsbetriebes lediglich die Rolle eines Zusatzes zukomme. Zu untersuchen ist, ob die Annahme, es lägen in dieser Hinsicht Unterschiede vor, denen durch eine verschiedene steuerliche Behandlung Rechnung getragen werden könne, sich sachlich begründen lasse. a) Gemäss Art. 219 Abs. 2 StG darf, was Gegenstand staatlicher Abgaben ist, vorbehaltlich besonderer gesetzlicher Vorschriften keiner ausserordentlichen Gemeindesteuer unterworden werden. In Übereinstimmung mit dem Schrifttum (BLUMENSTEIN, MBVR Bd. 35 S. 112; IRENE BLUMENSTEIN, N. 6 zu Art. 219 StG; FLÜCKIGER, N. 5 zu Art. 219 StG; GYGI, a.a.O., S. 53, 85; KELLERHALS, N. 1 zu

Art. 219 StG) fasst das Verwaltungsgericht Art. 25 lit. c Abs. 6 WHG, der die Gemeinden zum Bezug weiterer Billetsteuern ermächtigt, als solche besondere gesetzliche Vorschrift auf; es folgert daraus zutreffend, dass die Gemeinden die Billetsteuern auch auf Objekten erheben können, die Gegenstand staatlicher Abgaben sind. Dass die Wirte die in Art. 33 des Gesetzes über das Gastwirtschaftsgewerbe und den Handel mit geistigen Getränken (WG) vom 8. Mai 1938 vorgesehenen jährlichen Patentgebühren zu entrichten haben, stünde somit der Erhebung der Billetsteuer auf dem Entgelt für die Benutzung gastgewerblicher Kegelbahnen selbst dann nicht entgegen, wenn diese Steuer das selbe Objekt und Subjekt hätte wie die genannte Gebühr. Art. 219 Abs. 2 StG verlangt mithin nicht, dass der Kegelschub billetsteuerrechtlich anders behandelt werde als das Minigolfspiel. b) Das Verwaltungsgericht beruft sich denn auch im vorliegenden Zusammenhang nicht auf diese Gesetzesbestimmung. Es hält es vielmehr um der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen willen für notwendig, dem Umstande, dass der Wirt, nicht aber der Inhaber einer Minigolfanlage,

eine Patentgebühr entrichtet, dadurch Rechnung zu tragen, dass der Kegelschub in den Gaststätten von der Billetsteuer befreit werde. Der Beschwerdeführer hält dem entgegen, das Verwaltungsgericht setze sich damit über die von ihm selber vertretene Auffassung hinweg, wonach der Besucher der steuerbaren Veranstaltung Subjekt der Billetsteuer, der Veranstalter dagegen blosser Steuersubstitut sei. Es gehe daher nicht an, die Rechtsstellung der Betriebsinhaber miteinander zu vergleichen; der Rechtslage des billetsteuerpflichtigen Minigolfspielers müsse vielmehr diejenige des Keglers gegenübergestellt werden, der keine Patentgebühren zahle. Dass der Wirt patentgebührenpflichtig sei, bilde demnach keinen Grund dafür, den Kegler von der Billetsteuerpflicht auszunehmen. Diese formale Betrachtungsweise dürfte der Aufgabe, vor die das Verwaltungsgericht sich gestellt sah, kaum gerecht werden. Es kann einer Behörde, die für eine gleichmässige Besteuerung zu sorgen und den Grundsatz der Gleichbehandlung der Gewerbegenossen zu wahren hat, nicht versagt sein, neben den rechtlichen auch die wirtschaftlichen Verhältnisse in Betracht zu ziehen und zu prüfen, wer im Ergebnis die Steuerlast zu tragen hat (vgl. MBVR Bd. 28 S. 10). In diesem Sinne dürfen unter Umständen Steuerüberwälzungen mitberücksichtigt werden. Auch wenn der Behörde diese Befugnis zuerkannt wird, kann indes den Erwägungen des Verwaltungsgerichts nicht gefolgt werden. Die jährliche Patentgebühr, welche die Wirte auf Grund von Art. 33 WG zu entrichten haben, ist eine Gemengsteuer. Sie wird in erster Linie als Entgelt für die durch die Ausschankbewilligung bedingte vermehrte Polizeikontrolle erhoben und ist insofern eine echte Gebühr; der Rest hat, wie insbesondere in Art. 37 und 38 WG zum Ausdruck kommt, als Beitrag an die allgemeinen Lasten Steuercharakter (vgl. MBVR Bd. 24 S. 316 f.). Für den vom Verwaltungsgericht angestellten Vergleich fällt von vornherein

nur jener Teil der Patentgebühr in Betracht, der als Steuer anzusehen ist. Nach einer Auskunft der kantonalen Volkswirtschaftsdirektion wird bei der Festsetzung der Patentgebühr auf das Vorhandensein von Kegelbahnen als eines den Betriebsumsatz erhöhenden Umstandes Rücksicht genommen. Die jährliche Patentgebühr für die zum Vergleich herangezogene Gastwirtschaft Heggidorn beträgt Fr. 700. -. Auf die Kegelbahnen allein entfällt nur ein Bruchteil dieses Betrages, der zudem bloss teilweise Steuercharakter hat. Auch ohne dass ins Einzelne gehende Berechnungen angestellt werden müssten, kann mit dem Beschwerdeführer gefolgert werden, dass die steuerliche Belastung des Kegelschubes durch die jährliche Patentgebühr praktisch kaum ins Gewicht fällt und dass sie keineswegs mit der steuerlichen Belastung des Minigolfspiels durch die Billetsteuer zu vergleichen ist. Es kann daher keine Rede davon sein, dass der Kegler (infolge der Überwälzung der Patentgebühr) für sein Ver-

gnügen bereits jetzt ebenso viel Steuern zu entrichten habe wie der Minigolfspieler. Auch trifft es nicht zu, dass die Pflicht zur Zahlung der jährlichen Patentgebühr den Wirt als Inhaber von Kegelbahnen im Wettbewerb mit den Inhabern von Minigolfanlagen in nennenswertem Ausmass benachteilige. Dass die Kegelbahnen, wie das Verwaltungsgericht hervorhebt, im Rahmen eines Gastwirtschaftsbetriebes nur die Bedeutung eines Zusatzes haben, stärkt die Stellung des Wirts im Wettbewerb und bildet deshalb keinen Grund für ein steuerliches Entgegenkommen. Das Gebot der gleichmässigen Besteuerung und der Gleichbehandlung der Gewerbegenossen steht mithin der Erhebung der Billetsteuer von den Benützern gastgewerblicher Kegelbahnen nicht entgegen. Zusammengefasst ergibt sich, dass die vom Verwaltungsgericht angeführten Gründe nicht geeignet sind, die ungleiche steuerliche Erfassung des Minigolfspiels und des in den Gaststätten betriebenen Kegelschubs zu rechtfertigen. Entbehrt die getroffene Unterscheidung aber einer

sachlichen Begründung, so verstösst sie gegen Art. 4 BV.

3. Aus dieser Feststellung folgt indes nicht ohne weiteres, dass auf dem Minigolfspiel - wie auf dem Kegelschub - keine Billetsteuer zu erheben sei. Soweit ein Erlass eine rechtsungleiche Behandlung vorsieht, ist er, weil verfassungswidrig, nichtig; diese Nichtigkeit zieht auch die Anfechtbarkeit der sich darauf stützenden Anwendungsverfügungen nach sich, die in ihm ihre gesetzliche Grundlage verlieren. Anderes gilt, wenn der Erlass zwar als solcher den Anforderungen der Rechtsgleichheit entspricht, es dagegen bei seiner Anwendung zu einer rechtsungleichen Behandlung kommt, indem der Erlass in gewissen Fällen überhaupt nicht oder nicht richtig ausgeführt wird. Liegt die Verfassungswidrigkeit dergestalt in der Ausführung, so geht der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung, der eine Übereinstimmung der Entscheidung mit dem Erlass verlangt, der Rücksicht auf die gleichmässige Rechtsanwendung vor: Der Umstand, dass das Gesetz in anderen Fällen nicht, oder nicht richtig, angewendet worden ist, gibt dem Bürger grundsätzlich keinen Anspruch darauf, ebenfalls abweichend vom Gesetz behandelt zu werden (BGE 81 IV 118 Erw. 1 a.E., BGE 89 I 296 Erw. 6 a.E., 303 Erw. 6; BGE 89 IV 135 Erw. 5; ZBl 1963 S. 527 mit Verweisungen, 1964 S. 57 Erw. 4 a = ZR 63 Nr. 24 S. 63 = SJZ 60 S. 189; IMBODEN, Schweiz. Verwaltungsrechtsprechung, 2. Aufl., S. 212). Erst wenn die Behörden die Aufgabe der in den anderen Fällen geübten, als gesetzwidrig erkannten Praxis ablehnen, kann der Bürger verlangen, dass die widerrechtliche Begünstigung, die den Dritten zuteil wird, auch ihm gewährt werde (ZBl 1950 S. 84 mit Verweisungen, vgl. auch ZBl 1963 S. 439 Erw. 4). Entgegen der Meinung des Verwaltungsgerichts erfasst die Umschreibung des steuerbaren Tatbestandes im Billetsteuer-Reglement der Gemeinde Mühleberg auch den Kegelschub auf den Kegelbahnen des Gastgewerbes. Art. 2 Ziff. 5 des Reglementes unterwirft der Billetsteuer "Glücks-

und andere Spiele, eingeschlossen Minigolf, Boccia, Tennis und Ähnliches auf der Öffentlichkeit zugänglichen Plätzen und Anlagen". So gut wie die namentlich angeführten Beispiele fällt der Kegelschub unter den Begriff des "Spiels". Die Kegelbahnen der Gaststätten sind in gleicher Weise wie Minigolfanlagen "der Öffentlichkeit zugänglich", weil grundsätzlich jedermann zu deren Besuch eingeladen ist und gegen Zahlung eines Eintrittspreises bzw. Spielgeldes dazu Zutritt hat. Eine ausserhalb des Wirtschaftsgebäudes gelegene Kegelbahn hat in ebendem Masse wie eine Minigolfanlage, ein Boccia- oder ein Tennisplatz als "Platz" oder "Anlage" zu gelten; auf die im Innern eines Gasthauses untergebrachten Kegelbahnen aber trifft die Bezeichnung "Anlage" zu. Das

Verwaltungsgericht betont denn auch in seiner Vernehmlassung, es komme billetsteuerrechtlich nicht darauf an, ob die Kegelbahn sich im Innern eines Gasthauses oder ausserhalb desselben befinde. Das Billetsteuer-Reglement sieht demnach hinsichtlich der Besteuerung des Kegelschubs keine Ausnahme vor. Indem es grundsätzlich alle "Glücks- und andere Spiele" der Abgabe unterwirft, trägt es dem verfassungsmässigen Grundsatz der Allgemeinheit der Steuer Rechnung.
Der Vorwurf der rechtsungleichen Behandlung trifft mithin, wie schon der Regierungsrat bei der Genehmigung des Erlasses erkannt hat, nicht das Reglement selber, sondern dessen Anwendung. Das hat zur Folge, dass es beim angefochtenen Urteil, das den Beschwerdeführer in reglementsgemässer, wenn auch rechtsungleicher Weise zur Zahlung der Billetsteuer verhält, sein Bewenden hat. Die Störung der Rechtsgleichheit, die das Urteil in sich schliesst, wird nach dem Gesagten dadurch zu beheben sein, dass die kantonalen Behörden das Reglement künftig auch den Kunden der gastgewerblichen Kegelbahnen gegenüber zur Anwendung bringen. Die Gemeinde Mühleberg hat zwar im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht bekanntgegeben, dass sie den Kegelschub nicht der Billetsteuer unterwerfe. Bei dieser vor der endgültigen Feststellung der Rechtslage

gegebenen Erklärung ist die Gemeinde indes nicht zu behaften. Es ist vielmehr anzunehmen, dass sie auf Grund des vorliegenden Urteils auf ihre Stellungnahme zurückkommen wird. Angesichts dieser Möglichkeit kann der Beschwerdeführer nicht verlangen, dass das angefochtene Urteil aufgehoben werde. Im Sinne dieser Erwägungen ist die Beschwerde abzuweisen.