Urteilskopf

98 Ia 568

83. Urteil vom 29. November 1972 i.S. Gemeinde Murten gegen Kanton Freiburg und Rekurskommission in Steuersachen des Kantons Freiburg.
Regeste (de):
Art. 4 BV. Kantonales Steuerrecht.

Voraussetzungen für die Nichtigkeit einer Verwaltungsverfügung (Erw. 4).

Voraussetzungen für die Revision eines rechtskräftigen Steuerentscheides; kein Revisionsgrund liegt vor, wenn der Entscheid auf einer unzureichenden gesetzlichen Grundlage beruhte (Erw. 5).

Regeste (fr):
Art. 4 Cst. Droit fiscal cantonal.

Conditions à remplir pour qu'une décision administrative puisse être considérée comme nulle (consid. 4).

Conditions à remplir pour obtenir la revision d'une décision fiscale passée en force; le fait que la décision se fonde sur une base légale insuffisante ne constitue pas un motif de revision (consid. 5).

Regesto (it):
Art 4 CF. Diritto fiscale cantonale.

Presupposti della nullità d'una decisione amministrativa (consid. 4).

Presupposti della revisione di una decisione fiscale divenuta definitiva; il fatto che la decisione si fondi su di una base legale insufficiente non costituisce motivo di revisione (consid. 5).

Sachverhalt ab Seite 568

BGE 98 Ia 568 S. 568

A.- Das freiburgische Einführungsgesetz zum Bundesgesetz vom 12. Juni 1951 über die Erhaltung des bäuerlichen Grundbesitzes vom 25. November 1952 (EG z. EGG) bestimmte in seiner ursprünglichen Fassung in Art. 2, dass der Kanton bei Veräusserungsgeschäften, die eine Verminderung des Kulturlandes zur Folge haben, einen der Verminderung entsprechenden und nach Quadratmetern berechneten Ausgleichsbetrag zugunsten des Fonds für Bodenverbesserungen erhebt; die Einzelheiten dieser Leistung sollte der Staatsrat in einer Ausführungsverordnung

BGE 98 Ia 568 S. 569

bestimmen. Gestützt darauf hatte der Staatsrat des Kantons Freiburg zwischen 1954 und 1969 hintereinander sieben verschiedene Ausführungsverordnungen und Beschlüsse erlassen, in denen der Pflichtige bezeichnet und der Steuersatz festgelegt sowie die Rechtsmittel genannt wurden. Die letzte Ausführungsverordnung erging am 31. Oktober 1969. Gestützt auf die damals in Kraft stehende Vollziehungsverordnung vom 19. Dezember 1967 wurde die Familienstiftung de Zurich-de Reynold wegen verschiedener Grundstückverkäufe zur Ausgleichsabgabe herangezogen. Sie focht die Veranlagungsverfügung zunächst erfolglos beim Staatsrat des Kantons Freiburg und hernach mit staatsrechtlicher Beschwerde beim Bundesgericht an. Mit Urteil vom 19. Mai 1971 wurde die staatsrechtliche Beschwerde gutgeheissen mit der Begründung, dass die in Art. 2 EG z. EGG enthaltene Delegation an den Staatsrat zu ungenau sei und die Ausführungsverordnung vom 19. Dezember 1967 somit keine hinreichende gesetzliche Grundlage für die beanstandete Abgabe darstelle (BGE 97 I 344 ff.). Auf diesen Bundesgerichtsentscheid hin wurde Art. 2 EG z. EGG durch Gesetz vom 18. November 1971 geändert. Die Person des Pflichtigen, die Berechnungsweise der Abgabe, die zuständige Instanz und die Rechtsmittel sind nunmehr in dieser Gesetzesbestimmung selbst enthalten.

B.- Am 22. Februar 1971 erhob der Grundbuchverwalter von Murten gestützt auf die Ausführungsverordnung vom 31. Oktober 1969 zum EG z. EGG von der Gemeinde Murten den Ausgleichsbetrag für einen im Dezember 1970 getätigten Landerwerb. Die Gemeinde Murten focht die Abgabeerhebung nicht an und bezahlte den Betrag. Mit Schreiben vom 5. Januar 1972 an die kantonale Behörde für Grundstückverkehr verlangte die Gemeinde Murten die Rückerstattung des von ihr bezahlten Ausgleichsbetrags. Sie berief sich auf den Bundesgerichtsentscheid in Sachen de Zurich- de Reynold vom 19. Mai 1971, wonach die Erhebung des durch Staatsratsbeschluss vom 31. Oktober 1969 verfügten Ausgleichsbetrags zugunsten des Fonds für Bodenverbesserungen ungesetzlich sei. Das Begehren wurde an die kantonale Rekurskommission in Steuersachen - die nach dem neuen Art. 2 EG z. EGG zuständige Rechtsmittelinstanz - weitergeleitet, die es am 16. Juni 1972 abwies. Die Rekurskommission stellte sich

auf den Standpunkt, dass namentlich im Steuerrecht nicht ohne Rechtsgrund geleistet sei, was man in Erfüllung einer rechtskräftigen Verfügung erbracht habe, selbst wenn diese gesetzwidrig gewesen sein sollte. Die Rückerstattung einer bezahlten Steuer könne nur verlangt werden, soweit die Verfügung abgeändert werden könne, was einzig auf dem Wege der Revision möglich sei. Dafür lägen im Falle der Gemeinde Murten weder neue erhebliche Tatsachen noch Beweismittel vor.

C.- Die Gemeinde Murten führt staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung von Art. 4 BV mit dem Antrag, den Entscheid der kantonalen Rekurskommission in Steuersachen vom 16. Juni 1972 aufzuheben. Die Begründung der Beschwerde ergibt sich, soweit nötig, aus den nachstehenden Erwägungen.

D.- Die kantonale Rekurskommission in Steuersachen (nachfolgend kurz Rekurskommission genannt) beantragt Abweisung der Beschwerde, und die Finanzdirektion schliesst sich namens des Kantons Freiburg ihren Ausführungen an.

Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. (Legitimation).

2. In der Beschwerde wird eingehend dargetan, weshalb die Veranlagungsverfügung vom 22. Februar 1971 bzw. die ihr zugrundeliegende Ausführungsverordnung vom 31. Oktober 1969 zum EG z. EGG verfassungswidrig sei, wobei auch das in Art. 45 KV verankerte Prinzip der Gewaltentrennung angerufen wird. Diese Vorbringen sind jedoch, abgesehen davon, dass sie im Anschluss an die Abgabeerhebung geltend zu machen gewesen wären und heute verspätet sind, unerheblich. Denn die Verfassungswidrigkeit der Veranlagungsverfügung vom 22. Februar 1971 ist nicht streitig. Der Kanton Freiburg anerkennt, dass die der Verfügung zugrundeliegende Ausführungsverordnung vom 31. Oktober 1969 aus den gleichen Gründen wie diejenige vom 19. Dezember 1967, worauf die von der Familienstiftung de Zurich-de Reynold verlangte Ersatzabgabe sich stützte, verfassungswidrig ist. Der Streit geht hier einzig darum, ob die aufgrund einer unangefochten gebliebenen Veranlagungsverfügung geleistete Abgabe zurückzuerstatten ist, wenn sich hinterher herausstellt, dass die Verfügung auf einer unzureichenden gesetzlichen Grundlage beruhte. In diesem Zusammenhang ruft die Beschwerdeführerin mit Recht nur Art. 4 BV an;

BGE 98 Ia 568 S. 571

die Frage ist nur unter dem beschränkten Gesichtswinkel der Willkür zu prüfen.

3. In Rechtsprechung und Lehre ist allgemein anerkannt, dass die Steuerveranlagung, die unangefochten geblieben oder durch Entscheid der Steuerjustizbehörde bestätigt bzw. abgeändert worden ist, mit der formellen grundsätzlich auch die materielle Rechtskraft erlangt. Die Festsetzung der Steuerschuld wird damit für den Steuerpflichtigen wie für das Gemeinwesen endgültig und verbindlich ohne Rücksicht darauf, ob sie materiell richtig ist. Dies ist ein Gebot der Rechtssicherheit und ergibt sich auch daraus, dass der Steuerpflichtige bei der Veranlagung oder zumindest deren Kontrolle auf dem Rekursweg selbst mitwirken kann. Auf einen Veranlagungsentscheid kann deshalb nur ausnahmsweise zurückgekommen werden, nämlich dann, wenn die Voraussetzungen einer Revision erfüllt sind (BGE 81 I 7 mit Verweisungen; BLUMENSTEIN, System des Steuerrechts, 3. neubearb. Aufl. Zürich 1971, S. 296, 366; A. GRISEL, Droit administratif suisse, Neuchâtel 1970, S. 214 f.; IMBODEN, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, 4. unver. Aufl., Basel 1971, Nr. 322 III c; E. KÄNZIG, Kommentar zur Wehrsteuer, Basel 1962, N 2 zu Art. 126 WstB).

4. Die von der Beschwerdeführerin bezahlte Ausgleichsabgabe müsste zurückerstattet werden, wenn sie, wie sinngemäss geltend gemacht wird, aufgrund einer nichtigen und damit der Rechtskraft nicht fähigen Verfügung erhoben worden wäre. Nach Lehre und Rechtsprechung ist die Nichtigkeit, d.h. die absolute Unwirksamkeit einer Verwaltungsverfügung nur ausnahmsweise anzunehmen. Eine Verfügung wird als nichtig erklärt, wenn der ihr anhaftende Mangel besonders schwer und offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und zudem die Rechtssicherheit dadurch nicht ernsthaft gefährdet wird (BGE 92 IV 197, BGE 83 I 5,BGE 71 I 198Erw. 1; GRISEL, a.a.O. S. 202ff.; IMBODEN, a.a.O. Nr. 326 II). Diese Voraussetzungen sind bei der Veranlagungsverfügung vom 22. Februar 1971 nicht gegeben. Sie stützte sich auf eine gesetzliche Grundlage, die wegen unzulässiger Delegation ungenügend war. Diese Verfassungswidrigkeit kann aber weder als offensichtlich noch als besonders schwer betrachtet werden. Solange die Ausführungsverordnung zum EG z. EGG nicht aufgehoben oder, wie im Fall de Zurich-de Reynold aufgrund akzessorischer richterlicher Prüfung

BGE 98 Ia 568 S. 572

als nicht anwendbar erklärt war, haftete den gestützt darauf ergangenen Veranlagungsverfügungen bloss ein verdeckter Mangel an. Zudem wäre es unter dem Gesichtspunkt der Rechtssicherheit nicht tragbar, wenn schon Verwaltungsakte, die sich mangels einer gesetzlichen Grundlage als verfassungswidrig erweisen, als absolut unwirksam und nicht bloss nur anfechtbar gelten würden. Der Rekurskommission kann daher keine Willkür vorgeworfen werden, wenn sie die Veranlagungsverfügung nicht als nichtig betrachtete.

5. Eine Rückerstattung der von der Beschwerdeführerin geleisteten Ersatzabgabe kann nach dem Gesagten einzig auf dem Wege einer Revision der Veranlagungsverfügung vom 22. Februar 1971 in Frage kommen. a) Das freiburgische Steuerrecht sieht die Möglichkeit einer Revision von Steuerveranlagungen nicht ausdrücklich vor. Es fragt sich deshalb, ob unter diesen Umständen der Steuerpflichtige eine Revision überhaupt verlangen kann. Bei Willkürbeschwerden im Zusammenhang mit kantonalen und kommunalen Steuern hat sich das Bundesgericht zu dieser Frage zunächst zurückhaltend gezeigt, indem es den Fall eines die Revision rechtfertigenden Irrtums kaum je als gegeben erachtete (BGE 75 I 311). Mehr und mehr hat es sich jedoch von den bei freier Überprüfungsbefugnis in Bundessteuersachen entwickelten Grundsätzen leiten lassen (BGE 87 I 179), ohne jedoch die Gelegenheit gehabt zu haben, klar festzulegen, unter welchen minimalen Voraussetzungen der Pflichtige gestützt auf Art. 4 BV eine Revision verlangen kann. Die Frage braucht aber auch hier nicht weiter verfolgt zu werden, da die Rekurskommission nicht nur ohne Willkür, sondern zu Recht das Vorliegen eines Revisionsgrundes verneint hat. b) Nach der Lehre und der Rechtsprechung des Bundesgerichts zu den Bundessteuern ist die Revision einer Steuerveranlagung auch ohne eine entsprechende Gesetzesvorschrift zulässig, wenn die Veranlagung unter Verletzung wesentlicher prozessualer Vorschriften zustande gekommen ist, wenn, ohne dass der Pflichtige dies hätte verhindern können, Tatsachen unberücksichtigt geblieben sind, die amtlichen Akten hätten entnommen werden können, oder wenn der Pflichtige Tatsachen oder Beweismittel vorbringt, deren Geltendmachung ihm im früheren Verfahren nicht möglich war, ferner auch dann, wenn die Steuerbehörde den Pflichtigen über Inhalt oder Anwendung

der gesetzlichen Vorschriften in einen Irrtum versetzt oder ihm über massgebliche Umstände eine unrichtige Auskunft erteilt hat. Die Revision ist dagegen nicht gegeben, um einen Rechtsirrtum zu beheben oder eine andere Rechtsauffassung durchzusetzen, auch nicht, um eine neue Würdigung der beim Entscheid bekannten Tatsachen herbeizuführen. Eine Änderung der Praxis oder Rechtsprechung sowie das Vorbringen von Gründen, die der Pflichtige bereits im Rekursverfahren gegen den Entscheid hätte geltend machen können, sind kein Anlass zur Revision (BGE 87 I 179,BGE 78 I 201f.,BGE 77 I 241,BGE 75 I 311ff.,BGE 74 I 407f.,BGE 70 I 170; BLUMENSTEIN, a.a.O., S. 367 f.; GRISEL, a.a.O., S. 215; IMBODEN, a.a.O., Nr. 324 IV; KÄNZIG, a.a.O., N. 8 zu Art. 126 WstB). Was die Beschwerdeführerin zur Begründung ihres Rückerstattungsbegehrens vorbringt, genügt im Lichte dieser Grundsätze nicht für eine Revision der Veranlagungsverfügung vom 22. Februar 1971. Dass die Ausführungsverordnung vom 31. Oktober 1969 keine hinreichende gesetzliche Grundlage für die Abgabeerhebung darstellte, hätte sie auf dem Rekurswege geltend machen können, wie dies im Falle de Zurich-de Reynolds auch getan wurde. Wenn es ihr damals an der nötigen Aufmerksamkeit gebrach, um auf diesen Mangel zu stossen, so hat sie das selbst zu vertreten. Der Umstand, dass nachträglich ein Bundesgerichtsurteil erging, welches die Ausführungsverordnung vom 17. Dezember 1967 als verfassungswidrig erklärte und demzufolge auch die der Besteuerung der Beschwerdeführerin zugrundeliegende Verordnung vom 31. Oktober 1969 als verfassungswidrig gelten muss, ist keine neue Tatsache im Sinne eines Revisionsgrundes. Diese Tatsache ist erst nach dem Veranlagungsverfahren eingetreten und hätte von der Behörde damals noch gar nicht berücksichtigt werden können (BGE 88 II 64). Von den dargelegten Grundsätzen könnte allenfalls dann ausnahmsweise abgewichen werden, wenn sie zu einem stossenden und dem Gerechtigkeitsgefühl zuwiderlaufenden Ergebnis führen würden. Davon kann im hier zu beurteilenden Falle nicht die Rede sein. Die

Beschwerdeführerin beruft sich denn auch zu Unrecht auf den Fall Destefani (BGE 78 I 191), in welchem solche Überlegungen mitgespielt haben mögen. Das Bundesgericht hat dort auf direkte verwaltungsrechtliche Klage hin das Rückerstattungsbegehren einer Witwe, die eine ihr zustehende

BGE 98 Ia 568 S. 574

Rente der eidg. Militärversicherung als steuerbares Einkommen deklariert und versteuert hatte, gutgeheissen. Es nahm an, dass ein entschuldbarer Rechtsirrtum seitens der Pflichtigen vorliege; mit Rücksicht auf die derogatorische Kraft des Bundesrechts gingen zudem die von diesem angeordneten Steuerbefreiungsgründe auch dort vor, wo nach kantonalem Recht Rechtskraft anzunehmen wäre (Erw. 3). Selbst wenn man von den hinter dem Entscheid Destefani allenfalls stehenden Billigkeitsgründen absieht, so unterscheidet sich jener Fall dennoch wesentlich von demjenigen der Beschwerdeführerin. In jenem Fall griff eine materiellrechtliche Vorschrift des Bundes ein, welche bei der Veranlagung zugunsten des Steuerpflichtigen unbedingt zu beachten war. Wenn die Beschwerdeführerin glaubt, dies treffe auch hier zu, indem sie auf das Prinzip der Gesetzmässigkeit der Steuer hinweist, so verkennt sie dabei, dass die Missachtung dieses verfassungsmässigen Prinzips grundsätzlich nur zur Anfechtbarkeit des betreffenden Verwaltungsaktes führen kann. Zudem war aus den Akten ersichtlich, dass es sich um eine Rente der eidg. Militärversicherung handelte, und die Behörde hätte diese Tatsache bei der Veranlagung berücksichtigen sollen. Soweit der Entscheid den Rückerstattungsgrund in einem entschuldbaren Rechtsirrtum der Steuerpflichtigen sah, müsste man sich fragen, ob er nach der heutigen Auffassung, die darin keinen Revisionsgrund mehr sieht, nicht überholt sei. An den geltenden Regeln über die Revision von Steuerveranlagungen ändert er jedenfalls nichts.

Dispositiv

Demnach erkennt das Bundesgericht:
Die Beschwerde wird abgewiesen.