

l'imposition cantonale. Le canton reste dans un domaine qui a toujours été soumis à sa souveraineté et qui lui a été expressément réservé lors de la création du droit de timbre fédéral. Peu importe qu'en l'espèce un droit de timbre fédéral, du reste minime, s'ajoute à la contribution cantonale, du fait qu'un intermédiaire professionnel a été chargé de la vente des actions. Cela ne saurait exclure le prélèvement d'un droit de mutation cantonal consacré par notre système constitutionnel et légal.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral

Rejette le recours.

A. STAATSRECHT — DROIT PUBLIC

RECHTSGLEICHHEIT

(RECHTSVERWEIGERUNG)

ÉGALITÉ DEVANT LA LOI

(DÉNI DE JUSTICE)

51. Anzug aus dem Urteil vom 12. Oktober 1949 i. S. Basler Molkerei Banga gegen Gemeinderat Pfeffingen und Regierungsrat des Kantons Basel-Landschaft.

Revision von Steuerentscheiden, Steuerrückerstattung.

Deren Verweigerung verletzt Art. 4 BV, wenn der Pflichtige durch die Steuerbehörde über Inhalt oder Anwendung der gesetzlichen Vorschriften in einen Irrtum versetzt oder wenn ihm die Steuerbehörde über massgebliche Umstände eine unrichtige Auskunft erteilt hat.

Revision de décisions fiscales, restitution d'impôts.

Un refus viole l'art. 4 Cst. lorsque le contribuable a été induit en erreur par l'autorité fiscale sur le contenu ou l'application des dispositions pénales ou lorsque cette autorité lui a donné des renseignements inexacts sur des circonstances décisives.

Revisione di decisioni fiscali, restituzione d'imposte.

Un rifiuto viola l'art. 4 CF, quando il contribuente è stato indotto in errore dall'autorità fiscale sul contenuto o sull'applicazione delle disposizioni legali o quando quest'autorità gli ha dato delle informazioni inesatte su circostanze decisive.

Aus dem Tatbestand :

A. — Das Steuerreglement der Gemeinde Pfeffingen vom 17. März 1930 bestimmte in § 6 :

« Der Vermögenssteuer unterliegen :

a) Alle im Gemeindebann gelegenen Gebäude und Grundstücke nach dem Katasterwert. Die Hypothekarschulden dürfen ganz abgezogen werden, ausgenommen bei proportionaler Schuldenverteilung.

b) ...

c) ...

Verbriefte Schulden, denen Vermögenswerte gegenüberstehen, dürfen ganz abgezogen werden, müssen aber mindestens alle 3 Jahre mit den Hypothekarschulden, sowie sonstigen abzugsberechtigten Schulden vor der Taxationskommission belegt werden.»

In der Gemeindeversammlung vom 26. Oktober 1932 wurde § 6 Abs. 1 lit. a des Reglementes abgeändert. Darnach unterliegen der Vermögenssteuer:

« Alle im Gemeindebann gelegenen Gebäude und Grundstücke nach dem Katasterwert. Von dieser Schätzung dürfen die nachgewiesenen Hypothekarschulden bis zu einem Höchstbetrag von Fr. 40,000.— in Abzug gebracht werden.»

B. — Bei der Veranlagung der Beschwerdeführerin liess die Taxationskommission der Gemeinde von sämtlichen geltend gemachten Schulden nur einen Abzug von Fr. 40,000.— zu. Als die Pflichtige sich am 29. Juni 1939 darüber beschwerte, dass ein Schuldenabzug von Fr. 7965.— nicht zugelassen werde, wurde ihr geantwortet, dass der Gemeindeversammlungsbeschluss für alle Schulden massgebend sei, nicht bloss für die Hypothekarschulden, dass aber der verlangte Abzug ohne eine bezügliche Verpflichtung der Gemeinde anerkannt werde, um einen Rekurs zu vermeiden.

Am 2. Juni 1945 teilte die Gemeindekanzlei der Beschwerdeführerin auf deren Ersuchen mit, § 6 des Reglementes habe in der Fassung von 1932 folgenden Wortlaut:

Der Vermögenssteuer unterliegen:

a) Alle im Gemeindebann gelegenen Gebäude und Grundstücke nach dem Katasterwert. Von dieser Schätzung dürfen die nachgewiesenen Schulden bis zu einem Höchstbetrag von Fr. 40,000.— in Abzug gebracht werden.

Im Juli gleichen Jahres beschaffte sich der Vertreter der Pflichtigen einen Auszug aus dem Regierungsratsprotokoll vom 4. November 1932, mit dem der Regierungsrat des Kantons Basel-Landschaft das revidierte Steuerreglement genehmigt hat. Gegen die Vermögensschätzung für 1945 rekurrierte die Pflichtige, worauf die Rekurskom-

mission am 11. August 1945 das steuerpflichtige Vermögen von Fr. 533,786.— herabsetzte auf Fr. 432,888.—. Mit Schreiben vom 27. Dezember 1945 ersuchte die Beschwerdeführerin die Gemeinde um Rückerstattung der für die Jahre 1933 bis und mit 1944 zuviel bezahlten Steuern. Gegen den abweisenden Entscheid rekurrierte sie am 5. Februar 1946 an den Regierungsrat des Kantons Basel-Landschaft, wurde aber von diesem mit Entscheid vom 19. Juli 1949 abgewiesen. Dieser Entscheid wird im wesentlichen wie folgt begründet:

Obwohl das Steuerrecht des Kantons die Steuerrückerstattung nicht ausdrücklich vorsehe (vom Falle des § 28 des Schenkungs- und Erbschaftssteuergesetzes abgesehen), sei sie in der Praxis für einzelne Gebiete doch anerkannt worden, u. a. bei Rechnungsfehlern, die aus der Einschätzungsanzeige ersichtlich seien, oder wenn der Pflichtige irrtümlich die höhere Steuerrechnung eines Dritten, oder wenn er in einem Irrtum über die massgebliche Zahl der richtigen Steuerrechnung zuviel bezahlt habe. Es dürfe aber nicht übersehen werden, dass die Steuerveranlagung mit dem Ablauf der Rechtsmittelfrist rechtskräftig werde, und dass der Gesichtspunkt der Änderung der Steuerverfügung wegen Wandels der Anschauungen über die Anforderungen des Staatsinteresses zurückzutreten hätten hinter das Erfordernis der Rechtssicherheit.

Hier sei unbestritten, dass die Steuerveranlagungen in formell richtiger Weise zustande gekommen und daher in Rechtskraft erwachsen seien, mit der Folge, dass darauf grundsätzlich nicht zurückgekommen werden könne, gleichgültig, ob die Auslegung des Steuerreglementes durch die zuständige Behörde bezüglich des Schuldenabzuges richtig oder unrichtig gewesen sei. Es könne sich nur fragen, ob die Rückerstattung gewährt werden müsse im Hinblick auf von den Gemeindebehörden der Pflichtigen erteilte unrichtige Auskünfte, d. h. aus dem Gesichtspunkt des Handelns wider Treu und Glauben. Voraussetzung hiefür wäre, dass die Steuerbehörde den Pflichtigen durch positiv

unrichtige Auskunft oder durch Stillschweigen auf ein Auskunftsbegehren absichtlich oder grobfahrlässig irreführt habe über den Wortlaut der massgebenden, dem Pflichtigen nicht zugänglichen Bestimmungen, oder über eine eindeutige Praxis. Davon könne für die Veranlagung der Jahre 1933 bis und mit 1939 keine Rede sein.

Die Auskunft der Gemeindekanzlei vom 30. Juni 1939 habe freilich mit dem Text des Reglementes nicht übereinstimmend, sondern höchstens mit der Absicht, die bei der Revision des Reglementes bestanden, darin aber keinen adäquaten Ausdruck gefunden habe. Tatsächlich hätten die Gemeindebehörden die Veranlagung durchwegs nach der von der Beschwerdeführerin beanstandeten Praxis durchgeführt. Es stehe daher fest, dass die Gemeindebehörden der Beschwerdeführerin gegenüber in gutem Glauben gehandelt hätten. Die Bescheinigung vom 2. Juni 1945 habe der Gemeindeverwalter anscheinend unvorsichtigerweise aus dem Gedächtnis gegeben. Übrigens sei daraus ersichtlich gewesen, dass damit nur ein Teil von § 6 des Reglementes wiedergegeben werde. Wenn sich die Beschwerdeführerin wirklich um den Text interessiert hätte, wäre ihr zuzumuten gewesen, die Ergänzung der Bescheinigung zu verlangen. Sie habe aber offenbar vor 1945 überhaupt keinen ernstlichen Versuch gemacht, den ganzen Text von § 6 zu erhalten. Sie hätte es in der Hand gehabt, sich durch Einsichtnahme in eines der auf der Gemeindekanzlei aufliegenden Reglemente des Gemeindeprotokolls oder des bezüglichen Regierungsratsbeschlusses die nötige Klarheit zu verschaffen. Diese Verhältnisse liessen auch für die Steuerjahre 1940-1944 die Annahme nicht zu, der Beschwerdeführerin sei durch die Gemeindebehörde in einer gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstossenden Weise ein Schaden zugefügt worden, der nun wieder gutgemacht werden müsste.

C. — Mit staatsrechtlicher Beschwerde vom 19. August 1949 beantragt die Basler Molkerei Banga, den Entscheid des Regierungsrates vom 19. Juli 1949 aufzuheben, fest-

zustellen, dass die Steuerrückforderung gegenüber der Gemeinde Pfeffingen für einen Betrag von Fr. 4078.50 nebst 5 % Zins auf den einzelnen Positionen seit der jeweiligen Erhebung zu Recht bestehe, und die Gemeinde Pfeffingen anzuweisen, der Beschwerdeführerin die daraus sich ergebenden Beträge zu bezahlen; eventuell sei die Sache zur Erledigung im Sinne des bundesgerichtlichen Urteils an den Regierungsrat zurückzuweisen. Es wird Verletzung von Art. 4 BV geltend gemacht. Diese wird darin erblickt, dass der Regierungsrat, obwohl er grundsätzlich einen Rückerstattungsanspruch trotz Fehlens gesetzlicher Bestimmungen anerkenne, ihn der Beschwerdeführerin verweigere. Die Steuerbehörde habe die abgeänderte Vorschrift des § 6 lit. a von Amtes wegen anwenden müssen. Da ein gedruckter Text nicht vorhanden gewesen sei, habe die Beschwerdeführerin keine Möglichkeit gehabt, die jeweiligen Einschätzungen im ordentlichen Steuerrekursverfahren anzufechten. Sie habe in guten Treuen annehmen müssen, dass der von der Gemeindekanzlei mitgeteilte Text dem Wortlaut des Reglementes entspreche. Ob die falsche Auskunft erstmals im Jahre 1939 oder schon früher erteilt worden sei, sei unwesentlich. Denn die zuständige Steuerbehörde sei von jeher der Auffassung gewesen, die Revision von 1932 betreffe den Abzug aller Schulden. Das Verhalten der Behörde sei mindestens grobfahrlässig gewesen, sodass ihr der Vorwurf des Handelns gegen Treu und Glauben nicht erspart werden könne.

Aus den Erwägungen:

1./2. —

3. — Steuerentscheide, die auf Grund einer Selbsteinschätzung des Pflichtigen in einem Verfahren ergehen, in welchem dieser Gelegenheit hatte, die geltend gemachte Steuerforderung auf Bestand und Umfang zu prüfen, und den Entscheid allfällig binnen bestimmter Fristen bei einer obern Instanz anzufechten, erwachsen in materielle Rechtskraft (BGE 33 I 695 Erw. 1; 48 I 126 Erw. 2;

70 I 169 Erw. 1 ; 74 I 405 Erw. 1 ; Urteil vom 2. Juli 1945 i. S. Müller ; BLUNSCHY, Der Rückerstattungsanspruch im öffentlichen Recht S. 91 ff., BLUMENSTEIN, Steuerrecht 326 f., System 198, ZWAHLEN, La restitution de l'impôt payé à tort im Recueil des travaux der Universität Neuenburg an den schweiz. Juristentag 1946 S. 296 ff.). Mit der Rückforderung der auf Grund eines Veranlagungsverfahrens festgesetzten und entrichteten Steuerleistung wird geltend gemacht, der Pflichtige sei bei der Selbsteinschätzung oder anlässlich späterer Erklärungen gegenüber der Einschätzungsbehörde oder den Rechtsmittelinstanzen von für Bestand oder Umfang der Steuerpflicht erheblichen irrtümlichen Annahmen ausgegangen, und wird verlangt, dass die Steuerbehörde auf eine erledigte Veranlagungsverfügung zurückkomme, deren Unrichtigkeit feststelle und die Rückgabe des zuviel bezahlten Betrages anordne. Das Begehren um Rückerstattung kommt also demjenigen um Beseitigung der Rechtskraftwirkungen, d. h. um die Revision des Steuerentscheides gleich.

Für die Revision eines in Rechtskraft erwachsenen Steuerentscheides bedarf es nach der herrschenden Lehre einer gesetzlichen Vorschrift, welche die Revision ausdrücklich zulässt (BLUMENSTEIN, Steuerrecht 325, IRENE BLUMENSTEIN, Die eidgen. Wehrsteuer 271, BURCKHARDT, Organisation der Rechtsgemeinschaft 2. Aufl. 73, FLEINER, Institutionen S. 201, 437 f.). Auch das Bundesgericht geht in seiner Rechtsprechung bei Beschwerden wegen Verweigerung der Rückleistung kantonaler Steuern hievon aus (das erwähnte Urteil i. S. Müller, Erw. 5 und die dort genannten weiteren Entscheide). Die allgemeine verwaltungsrechtliche Rückforderungsklage wegen Bezahlung einer Nichtschuld ist nur ausnahmsweise vorgesehen. Die Rückforderung wird insbesondere dadurch ausgeschlossen, dass das Steuergesetz die auf Grund eines Veranlagungsverfahrens festgestellte Steuerforderung als geschuldet bezeichnet (BGE 74 I 405).

Bei eidgenössischen Steuern hat das Bundesgericht aller-

dings die Zulassung der Revision trotz Fehlens einer bezüglichen Vorschrift im Gesetz vorgeschrieben, falls die Veranlagung unter Verletzung wesentlicher prozessualer Grundsätze zustande gekommen ist, ferner, wenn im Entscheid Tatsachen unberücksichtigt geblieben sind, die aus amtlichen Akten hätten entnommen werden können, und beim Vorliegen solcher Tatsachen, die der Pflichtige im Veranlagungsverfahren nicht geltend machen konnte (BGE 70 I 169, 71 I 106, 74 I 403). Rechtsunkenntnis oder Rechtsirrtum des Pflichtigen lässt jedoch auch diese Praxis nicht als Revisionsgrund gelten, weil es in erster Linie Sache des zur Abgabe einer Steuererklärung aufgeforderten Bürgers sei, sich darüber Rechenschaft zu geben, ob und inwieweit er in Anspruch genommen werden könne.

Gegenüber Entscheiden über kantonale Steuern steht dem Bundesgericht nicht dieselbe freie Überprüfungsbeugnis zu, wie bei eidgenössischen Steuern. Es kann eine kantonale Behörde zur Zulassung der Revision und zur daraus folgenden Steuerrückerstattung nicht schon dann verpflichtet, wenn Grundsätze der Billigkeit oder Zweckmässigkeit dafür sprechen würden, oder wenn dem Pflichtigen bei seiner Erklärung ein Irrtum über tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse unterlaufen ist, der bei der ihm zuzumutenden Sorgfalt hätte vermieden werden können (vgl. dazu ZWAHLEN, der a.a.O. die Zulassung der Revision aus derartigen Gründen befürwortet). Das Bundesgericht kann einen kantonalen Entscheid, der die Gewährung der Revision verweigert, nur aufheben, wenn die Ablehnung einer Rechtsverweigerung gleichkommt. Eine derartige Rechtsverweigerung muss jedenfalls dann angenommen werden, wenn der Pflichtige durch die Steuerbehörde oder deren Organe selbst über Inhalt oder Anwendung der massgebenden Vorschrift des Gesetzes in einen Irrtum versetzt worden ist, oder wenn ihm die Behörde sonst über für seine Steuererklärung massgebliche Umstände eine unrichtige Auskunft erteilt hat. Denn es liesse sich mit sachlichen Gründen nicht rechtfertigen, dies-

falls den Schaden, der dem Pflichtigen aus einem allenfalls sogar schuldhaften Verhalten der Behörde erwachsen müsste, durch ihn selbst tragen zu lassen. Zweifelhaft ist, ob abgesehen von solchen Fällen die Revision aus dem Gesichtspunkt des Art. 4 BV auch dann bewilligt werden müsste, wenn der Gesuchsteller erhebliche Tatsachen oder Beweismittel anrufen kann, die ihm ohne eigenes Verschulden früher nicht bekannt waren, oder die schon im früheren Verfahren geltend zu machen für ihn unmöglich war oder keine Veranlassung bestand. Daraus, dass bei Verfügungen, denen materielle Rechtskraft abgeht, unter den genannten Voraussetzungen aus Art. 4 BV eine Pflicht der Behörde bestehen kann, eine Verfügung auf Antrag des Betroffenen in Wiedererwägung zu ziehen, d. h. ein darauf gerichtetes Gesuch materiell zu behandeln (BGE 67 I 72), folgt nicht unbedingt, dass dies auch für rechtskräftige Entscheidungen gelten muss. Die Frage kann hier, wie sich aus den nachfolgenden Erwägungen ergibt, dahingestellt bleiben.

4. — Weder das Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft noch das Steuerreglement der Gemeinde Pfeffingen sehen die Möglichkeit der Rückforderung zuviel bezahlter Steuern und die Revision eines in Rechtskraft erwachsenen Steuerentscheides vor. In der Praxis wird jedoch die Revision unter bestimmten Voraussetzungen gleichwohl gewährt, so u. a. gerade dann, wenn die Steuerbehörde den Bürger durch positiv unrichtige Auskünfte über den Wortlaut der massgebenden, dem Pflichtigen nicht zugänglichen Bestimmungen absichtlich oder grobfahrlässig irreführt hat (Entscheid S. 8/9). Es wird jedoch in Abrede gestellt, dass diese Voraussetzung hier vorliege. Ausserdem wird erklärt, die Beschwerdeführerin hätte es selbst in der Hand gehabt, sich durch nähere Nachforschungen über den Inhalt der Vorschrift des Reglementes Gewissheit zu verschaffen und die Feststellung der Gemeindebehörde in deren Brief vom 30. Juni 1939 zu berichtigen.

Es ist unbestritten, dass die Gemeindebehörde der Be-

schwerdeführerin über den Inhalt von § 6 des Steuerreglementes eine unrichtige Auskunft erteilt, d. h. erklärt hat, die Beschränkung des Schuldenabzuges gelte nicht bloss für die grundpfändlich gesicherten, sondern auch für die übrigen Schulden. Wenn auch zutreffen mag, dass die Gemeindebehörde glaubte, ihre Feststellung, die den bisher gegenüber der Beschwerdeführerin ergangenen Entscheiden entsprach, stimme mit § 6 des Reglementes überein, so ist damit doch nicht dargetan, dass der Gemeindebehörde keine Nachlässigkeit zur Last falle. Die Einsichtnahme in den Wortlaut des massgebenden Textes hätte ergeben müssen, dass die Annahme, die Beschränkung des Schuldenabzuges gelte für alle Schulden, unrichtig sei. Der Stellungnahme der Beschwerdeführerin musste entnommen werden, dass diese die Auffassung der Steuerkommission als unrichtig betrachte oder doch in Zweifel ziehen wolle. Bei dieser Sachlage wäre die Gemeindeverwaltung verpflichtet gewesen, sich durch vorherige Einsicht in den massgebenden Text darüber zu vergewissern, dass die Zweifel der Beschwerdeführerin haltlos seien. Wenn sie das unterliess, handelte sie nachlässig und damit schuldhaft. Ob es sich um grobe oder leichte Fahrlässigkeit handle, ist unerheblich. Es genügt die Feststellung, dass bei der Auskunfterteilung eine pflichtwidrige Nachlässigkeit unterlaufen ist. Die Revision, die damit begründet wird, dass die Beschwerdeführerin gestützt auf die unrichtige Auskunft der Steuerbehörde zuviel Steuern entrichtet habe, durfte unter diesen Umständen nicht abgelehnt werden.

Auch die weitere, dem Entscheid zugrunde liegende Annahme, ein allfälliges Verschulden der Gemeindeverwaltung sei unerheblich, weil die Beschwerdeführerin die unrichtige Besteuerung ihrem eigenen schuldhaften Verhalten zuzuschreiben hätte, lässt sich mit sachlichen Gründen schlechterdings nicht halten und verletzt Art. 4 BV. Die Abänderung des ursprünglichen Textes des Reglementes wurde weder gedruckt noch an öffentlicher Stelle angeschlagen. Sie konnte also nicht durch Einsicht in die

für die Gemeinde geltenden Vorschriften festgestellt werden. Unter solchen Umständen durfte sich die Beschwerdeführerin auf die Feststellung der Gemeindekanzlei verlassen. Sie wurde ihr durch die zuständige Kanzlei der Einschätzungsbehörde bei Anlass der Vermögenseinschätzung für das Steuerjahr 1939 erteilt, und es bestand für die Beschwerdeführerin kein Anlass zur Annahme, dass die Auskunft unrichtig sein könnte. Sie durfte vielmehr davon ausgehen, der Entscheid sei nicht ohne vorherige genaue Prüfung der Zulässigkeit des Schuldenabzuges ergangen; dies umso mehr, als darin noch besonders unterstrichen wird, « das alte Formular » sei in der Frage des Schuldenabzuges überholt. Das musste den Eindruck noch verstärken, die Entscheidung beruhe auf näherer Prüfung der gesetzlichen Grundlage. Bei Einsicht bloss in das von der Gemeindekanzlei handschriftlich berichtigte Exemplar des Reglementes hätte übrigens die Gefahr bestanden, dass die Beschwerdeführerin die Unrichtigkeit der ihr erteilten Auskunft nicht hätte feststellen können. Der angefochtene Entscheid stellt selbst fest, dass auch dem Regierungsrat von der Gemeindeverwaltung Reglemente zugestellt worden sind, die in der Weise mit Tinte « berichtigt » waren, dass in Abs. 2 von § 6 das Wort « ganz » durch die Worte « bis zu Fr. 40,000.— » ersetzt war. Damit war aber der Inhalt der Abänderung unrichtig wiedergegeben, da diese sich nicht auf Absatz 2, sondern nur auf lit. a von Absatz 1 bezieht. Dass auch eine wiederholte Anfrage die erforderliche Abklärung voraussichtlich nicht gebracht hätte, beweist schliesslich die Auskunft vom 2. Juni 1945, mit der die Gemeindekanzlei die Bestimmung von § 6 zwar wörtlich, im entscheidenden Punkt aber unrichtig wiedergab, wieder mit der beruhigenden Behauptung, der Regierungsrat habe diese Fassung durch seinen Beschluss vom 26. Oktober 1932 genehmigt.

5. — Es steht fest, dass die Beschwerdeführerin bei Abgabe der Steuererklärungen für die Jahre 1940-1944 unter dem Einfluss der unrichtigen Auskunft der Gemeinde-

behörde über den Inhalt von § 6 des Reglementes gehandelt hat. Die Revision der bezüglichen Entscheide und die sich daraus ergebende Steuerrückerstattung darf ihr daher nicht verweigert werden....

Demnach erkennt das Bundesgericht :

Die staatsrechtliche Beschwerde wird insoweit teilweise gutgeheissen, als die Rückerstattung zuviel bezahlter Steuern für die Steuerjahre 1940-1944 verweigert wurde, und der Entscheid des Regierungsrates des Kantons Basellandschaft insoweit aufgehoben.

B. VERWALTUNGS- UND DISZIPLINARRECHT

DROIT ADMINISTRATIF ET DISCIPLINAIRE

I. BUNDESRECHTLICHE ABGABEN

CONTRIBUTIONS DE DROIT FÉDÉRAL

52. Auszug aus dem Urteil vom 18. November 1949 i. S. Eidgen. Steuerverwaltung gegen S. und Wehropfer-Rekurskommission des Kantons Zürich.

Wehropfer II : Anwartschaftliche Ansprüche, die nicht auf Leibrenten oder andere wiederkehrende Leistungen gerichtet sind, unterliegen dem Wehropfer nicht.

Nouveau sacrifice pour la défense nationale : Les droits d'expectative qui ne portent pas sur des rentes viagères ou sur des prestations périodiques ne sont pas imposables.