

BGer 2P.268/2001 vom 28. Juni 2002

Bundesgericht, 2002-06-28, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2P.268_2001

FR: TF 2P.268/2001 du 28 juin 2002

IT: TF 2P.268/2001 del 28 giugno 2002

Regeste

Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1

Die beiden staatsrechtlichen Beschwerden betreffen den gleichen Sachverhalt und die gleichen Parteien. Sie enthalten Rügen, die sich zum Teil überschneiden, zum Teil ergänzen. Die Rügen richten sich sowohl gegen den ersten Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 11. September 2001 wie auch den Revisionsentscheid vom 13./20. November 2001. Es rechtfertigt sich daher, die beiden Beschwerden gemeinsam zu behandeln. Die Verfahren sind zu vereinigen.

E. 2

Die staatsrechtliche Beschwerde ist nach Art. 86 Abs. 1 OG (Fassung vom 4. Oktober 1991) erst zulässig, wenn von den kantonalen Rechtsmitteln Gebrauch gemacht worden ist. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts muss ein als "Revision" bezeichnetes kantonales Rechtsmittel, das kassatorische Rügen erlaubt und geeignet ist, den behaupteten rechtlichen Nachteil zu beseitigen, ergriffen werden, bevor staatsrechtliche Beschwerde geführt werden kann (vgl. dazu einlässlich BGE 110 Ia 136 ff., mit zahlreichen Hinweisen; ferner BGE 118 Ia 110 ff.; 116 Ia 73 ff. und 78 ff.). Gemäss Art. 197 Abs. 1 lit. b StG kann eine rechtskräftige Verfügung oder Entscheidung auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden, "wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat". Als Revisionsgrund im Sinne der zitierten Bestimmungen gelten insbesondere Verstösse gegen die dem Steuerpflichtigen durch das kantonale Recht oder Art. 29 BV zustehenden Verfahrensgarantien. Diese Revision richtet sich gegen Mängel des Verfahrens und ersetzt insoweit eine Kassations- oder Nichtigkeitsbeschwerde, weshalb sie ergriffen werden muss, bevor eine entsprechende Rüge mit staatsrechtlicher Beschwerde vorgetragen werden kann. So entschieden hat das Bundesgericht wiederholt bezüglich § 108 Abs. 1 lit. c des zürcherischen Steuergesetzes vom 8. Juli 1951 (jetzt § 155 Abs. 1 lit. b des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997), so dass für den wörtlich gleich lautenden Art. 197 Abs. 1 lit. b im st. gallischen Steuergesetz nichts anderes geltend kann (vgl. ASA 63 S. 168 E. 1 für § 108 Abs. 1 lit. c StG -ZH; ferner Urteil 2P.72/1996 vom 22. April 1998, StR 53/1998 S. 664, nicht publ. E. 1b; Urteil 2P.110/1994 vom 13. Dezember 1996, StR 52/1997 S. 273, nicht publ. E. 1). Die Beschwerdeführerin reichte denn auch im Anschluss an den Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 11. September 2001 gestützt auf Art. 197 Abs. 1 lit. b StG ein Revisionsgesuch ein, welches das Verwaltungsgericht mit Entscheid vom 13./20. November 2001 materiell behandelt hat. In der neuen staatsrechtlichen Beschwerde

(Verfahren 2P.326/2001) rügt die Beschwerdeführerin einerseits den Revisionsentscheid des Verwaltungsgerichts als verfassungswidrig. Andererseits erneuerte sie die in der staatsrechtlichen Beschwerde 2P.268/2001 gegenüber dem Erstentscheid des Verwaltungsgerichts vorgebrachten Anträge und Rügen. Das ist zulässig, weil erst der Revisionsentscheid zusammen mit dem Erstentscheid das Endurteil im Sinne von Art. 87 Abs. 3 OG bildet, gegen das staatsrechtliche Beschwerde geführt werden kann. Da alle Rügen der ersten staatsrechtlichen Beschwerde in der zweiten staatsrechtlichen Beschwerde erneuert wurden, kann offen bleiben, inwieweit der ersten Beschwerde noch selbständige Bedeutung zukommt und darauf einzutreten ist.

E. 3.1

Die Beschwerdeführerin beruft sich auf Art. 19 VRP, wonach sich die Beteiligten bis zum Abschluss des Verfahrens auf neue Tatsachen und Beweismittel berufen können. Dieses Recht sei ihr verweigert worden. Am 20. August 1999 habe die Verwaltungsrekurskommission die Angelegenheit "zur neuen Veranlagung" an die Vorinstanz zurückgewiesen. Das könne nur bedeuten, dass in diesem fortgesetzten Veranlagungsverfahren ein unbeschränktes Novenrecht weiterhin bestanden habe. Die Verwaltungsrekurskommission habe beim neuen Entscheid keine Noven zugelassen und das Verwaltungsgericht habe diesen Entscheid geschützt. Der Beschwerdeführerin seien damit die Grundrechte gemäss Art. 8 und 9 BV verletzt worden.

E. 3.2

Die Frage der Zulässigkeit neuer Tatsachen und Beweismittel nach Art. 19 VRP wurde vom Verwaltungsgericht bereits im Entscheid vom 11. September 2001 behandelt, weshalb dieser Entscheid zu prüfen ist. Art. 19 VRP ist kantonales Recht, dessen Auslegung und Anwendung das Bundesgericht nur unter dem engen Gesichtswinkel der Willkür überprüft. Das Verwaltungsgericht hat nicht verkannt, dass Art. 19 VRP neue Tatsachen und Beweismittel bis zum Abschluss des Verfahrens zulässt. Es hat jedoch erwogen, dass dann, wenn ein nicht angefochtener Rückweisungsentscheid hinsichtlich einzelner Punkte die Sache endgültig erledigt, darauf im nachfolgenden Verfahren nicht mehr zurückgekommen werden könne. Das sei beim Entscheid vom 20. August 1999, mit welchem die Verwaltungsrekurskommission die Sache zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen habe, der Fall. Insofern sei das Verfahren nicht mehr offen und könne auch Art. 19 VRP daran nichts ändern. Inwiefern das Verwaltungsgericht mit dieser Begründung in Willkür verfallen sein soll, ist nicht ersichtlich. Das Verwaltungsgericht hat nicht contra legem eine neue Lösung geschaffen, wie die Beschwerdeführerin rügt, sondern lediglich den Begriff "Abschluss des Verfahrens" in Art. 19 VRP im Falle von Rückweisungsentscheiden konkretisiert. Es hat sich dabei an bewährte Grundsätze gehalten. Auch in der Bundesverwaltungsrechtspflege gilt - selbst ohne ausdrückliche Bestimmung -, dass die Begründung im Rückweisungsentscheid die untere Instanz bindet, an welche die Sache zurückgewiesen wird (vgl. aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, BGE 113 V 159 mit Hinweisen; ferner 120 V 233 E. 1a). Die für die untere Instanz geltende Bindung an den Rückweisungsentscheid ist dann aber auch durch die Rechtsmittelinstanz zu beachten, wenn der neue Entscheid der unteren Instanz erneut angefochten wird (BGE 94 I 384 E. 2; 90 II 302 E. 2a; ASA 58 S. 421 E. 2c; Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl. 1983, S. 232). Für das Verwaltungsgericht ohne Bedeutung war im Übrigen die im Kanton Zürich geltende abweichende Auffassung (vgl. Kölz/Bosshart/Röhl, Kommentar zum

Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 2. Aufl. 1999, N 38 zu § 28 und N 13 zu § 64). Es ist daher haltbar und nicht willkürlich, wenn das Verwaltungsgericht erwogen hat, Art. 19 VRP sei sachgerecht so auszulegen, dass Noven zu Fragen, die im Rückweisungsentscheid definitiv rechtskräftig entschieden seien, im weiteren Verfahren nicht mehr gehört werden könnten. Das lässt sich auch vor den Grundsätzen der Prozessökonomie und der Rechtssicherheit vertreten. Die Rüge wegen Willkür ist unbegründet.

E. 3.3

Die Beschwerdeführerin beruft sich im gleichen Zusammenhang - Nichtzulassung von Noven im Anschluss an den Rückweisungsentscheid der Verwaltungsrekurskommission vom 20. August 1999 - auf den Grundsatz von Treu und Glauben. Sie macht geltend, im damaligen Rekursverfahren hätten Aufrechnungen für verdeckte Gewinnausschüttungen in den Steuerjahren 1993 und 1994 überhaupt nicht zur Diskussion gestanden. Zu dieser Frage habe sie sich folglich nicht äussern können. Sie habe in guten Treuen annehmen dürfen, dass sie bei einer Rückweisung "zur neuen Veranlagung" Noven im weiteren Verfahren noch uneingeschränkt vorbringen dürfen, zumal der Wortlaut von Art. 19 VRP für diese Ansicht spreche. Die Rüge ist unbegründet. Die Rechtsmittelbelehrung im Urteil der Verwaltungsrekurskommission vom 20. August 1999 war klar. Formelle oder materielle Mängel dieser Entscheidung waren mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht zu rügen. Das konnte auch der Beschwerdeführerin, die durch einen Anwalt vertreten war, nicht verborgen bleiben. Sollte dieser Zweifel gehabt haben, welche Bedeutung dem Art. 19 VRP in diesem Zusammenhang zukomme, so hätte er vorsorglich Rechtsmittel einlegen oder sich zumindest bei der Verwaltungsrekurskommission erkundigen können, in welchem Umfang Noven im weiteren Veranlagungsverfahren zugelassen würden. Die weitere Rüge wegen Verletzung des Gebots der rechtsgleichen Behandlung wird nicht substantiiert. Von einer rechtsungleichen Behandlung könnte im übrigen auch keine Rede sein, nachdem das Verwaltungsgericht Art. 19 VRP in haltbarer Weise ausgelegt und angewendet hat.

E. 3.4

Im Zusammenhang mit Art. 19 VRP (Zulässigkeit von Noven bis zum Abschluss des Verfahrens) erhebt die Beschwerdeführerin auch Rügen gegenüber dem Revisionsentscheid des Verwaltungsgerichts vom 13./20. November 2001. Sie beanstandet, das Gericht habe insbesondere ihren Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt, indem es das Vorliegen eines Revisionsgrundes nach Art. 197 Abs. 1 lit. b StG nicht einmal geprüft habe. Wie es sich damit verhält, kann indessen offen bleiben. Nach dem Gesagten kann der Beschwerdeentscheid des Verwaltungsgerichts vom 11. September 2001 nicht als verfassungswidrig bezeichnet werden, was die neuen Vorbringen gemäss Art. 19 VRP betrifft. Es ist daher unerheblich, mit welcher Begründung das Verwaltungsgericht im zweiten Entscheid vom 13./20. November 2001 das Vorliegen eines Revisionsgrundes verneint und es abgelehnt hat, Art. 19 VRP erneut zu prüfen. Die Rügen der Beschwerdeführerin, die sich gegen den Zweitentscheid richten, vermögen nichts daran zu ändern, dass das Verwaltungsgericht im Erstentscheid Art. 19 VRP in haltbarer Weise gehandhabt hat und die beiden Entscheide im Ergebnis nicht verfassungswidrig sind.

E. 4.1

Des Weiteren beanstandet die Beschwerdeführerin, dass das Verwaltungsgericht ihre Beschwerde vom 8. April 2001 nicht von Amtes wegen an die

Verwaltungsrekurskommission übermittelt habe. Im Eventualantrag habe sie geltend gemacht, es sei das Verfahren nach Art. 81 Abs. 1 lit. c VRP wieder aufzunehmen. Nachdem sich das Verwaltungsgericht zur Behandlung des Wiederaufnahmegesuchs gemäss Eventualantrag als unzuständig erklärt habe, hätte es die Eingabe zur Weiterbehandlung an die seines Erachtens zuständige Verwaltungsrekurskommission übermitteln müssen, wie das durch Art. 11 Abs. 3 VPG vorgeschrieben werde.

E. 4.2

Welches Interesse die Beschwerdeführerin an dieser Rüge haben kann, geht aus dem Gesamtzusammenhang nicht klar hervor: Gemäss Art. 81 Abs. 1 lit. c VRP kann gegen Verfügungen und Entscheide die Wiederaufnahme des Verfahrens mit der Begründung verlangt werden, die Behörde habe wesentliche Tatsachen oder Beweismittel, die zur Zeit des Erlasses der Verfügung oder des Entscheides bestanden hätten, nicht gekannt. Diese Revision ist der zivilprozessualen Wiederherstellung nachgebildet und bezweckt, dass ein abgeschlossenes Verfahren wieder in Gang gesetzt wird, um darin enthaltene Mängel zu korrigieren (vgl. Urs Peter Cavelti, Die Verfahren vor dem Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen, Diss. St. Gallen 1994, S. 297). Auf diese Bestimmung beruft sich die Beschwerdeführerin. Auf Wiederaufnahmebegehren wird aber gemäss Art. 81 Abs. 2 VRP nur eingetreten, wenn die Gründe mit keinem ordentlichen Rechtsmittel geltend gemacht werden können und das auch bei zumutbarer Sorgfalt unmöglich war. Die "wesentlichen Tatsachen und Beweismittel", welche vorliegend nicht berücksichtigt worden sein sollen, stehen nach Ansicht der Beschwerdeführerin (vgl. staatsrechtliche Beschwerde 2P.326/2001, Seite 8 Ziffer 3) mit dem Erkenntnis der Verwaltungsrekurskommission vom 20. August 1999 (Rückweisungsentscheid) im Zusammenhang. Dann aber hätte die Beschwerdeführerin diese Tatsachen mit Beschwerde gegen den Rekursentscheid vortragen können, und zwar beim Verwaltungsgericht, zumal mit dieser Beschwerde auch geltend gemacht werden kann, der angefochtene Entscheid beruhe auf einem unrichtig oder unvollständig festgestellten Sachverhalt (Art. 61 Abs. 2 VRP). Der Rekursentscheid verweist in der Rechtsmittelbelehrung auf die Beschwerdemöglichkeit (Art. 196 StG), und auch das Verwaltungsgericht ging in seinem Entscheid vom 11. September 2001 von der Beschwerdefähigkeit des Rekursentscheides aus, wenn es in Erwägung 2d einleitend festhält, der Entscheid der Verwaltungsrekurskommission vom 20. August 1999 sei unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Es ist daher nicht ersichtlich, inwiefern die Verwaltungsrekurskommission auf das Wiederaufnahmebegehren hätte eintreten können, nachdem der ordentliche Rechtsmittelweg offen stand. Ob ein Interesse der Beschwerdeführerin an der Rüge besteht, kann aber dahingestellt bleiben, weil die Rüge aus folgenden Gründen nicht durchzudringen vermag.

E. 4.3

Mit ihrer Beschwerde an das Verwaltungsgericht vom 8. April 2001 beantragte die Beschwerdeführerin in der Hauptsache, es sei der Entscheid der Verwaltungsrekurskommission vom 22. März 2001 aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen mit der Auflage, in vollem Umfang auf die Anträge und die Begründung der Beschwerdeführerin einzutreten. Im Eventualantrag stellte sie das Begehren, es sei das Verfahren betreffend Reinertrags- und Eigenkapitalsteuern 1992 - 1995 wieder aufzunehmen (Art. 81 Abs. 1 lit. c VRP). Da das Verwaltungsgericht dem Hauptantrag nicht statt gab, kam der Eventualantrag zum Zug, wie die Beschwerdeführerin richtig bemerkt. Sie übersieht indes, dass sie diesen Eventualantrag nur "vorsorglicherweise

für den Fall" stellte, dass die Beschwerdeinstanz (das Verwaltungsgericht) "zum Entscheid über das Wiederaufnahmeverfahren kompetent sein sollte" (Beschwerde vom 8. April 2001, Seite 10 Ziffer 4). Da das Gericht seine Zuständigkeit zum Entscheid über das Wiederaufnahmebegehren im Sinne von Art. 81 VRP verneinte, wurde der Eventualantrag gegenstandslos. Es ist daher nicht zu sehen, inwiefern das Verwaltungsgericht in Willkür verfallen sein soll oder der Beschwerdeführerin den Anspruch auf rechtliches Gehör verweigert haben könnte, wenn es die Eingabe nicht von Amtes wegen an die Verwaltungsrekurskommission übermittelt hat. Auch eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben liegt nicht vor, da sich das Verwaltungsgericht nicht widersprüchlich verhalten hat.

E. 4.4

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde in diesem Punkt offensichtlich unbegründet, ohne dass auf die weiteren Rügen, die sich auf die Auslegung und Anwendung von Art. 11 Abs. 3 VRP (Übermittlungspflicht) beziehen, eingegangen werden muss. Damit kann offen bleiben, ob diese Rügen angesichts ihres weitgehend appellatorischen Charakters im Sinne von Art. 90 Abs. 1 lit. b OG ausreichend substantiiert sind.

E. 4.5

Der Entscheid des Verwaltungsgerichts über das Erläuterungsgesuch vom 18. Oktober 2001, das die Beschwerdeführerin am 21. September 2001 einreichte und das sich ebenfalls mit Fragen der Überweisung nach Art. 11 Abs. 3 VRP befasste, ist nicht angefochten worden; es wurde in der staatsrechtlichen Beschwerde 2P.326/2001 kein Antrag auf dessen Aufhebung gestellt.

E. 5

Über das in der staatsrechtlichen Beschwerde 2P.326/2002 gestellte Gesuch um aufschiebende Wirkung war nicht zu entscheiden, da diese Wirkung der staatsrechtlichen Beschwerde 2P.269/2002 bereits mit Verfügung vom 8. November 2001 zuerkannt worden war. Die staatsrechtlichen Beschwerden sind abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die bundesgerichtlichen Kosten sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 OG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.