

LU_GERICHTE A 93 107 A 93 108 vom 14. April 1994

LU Gerichte, 1994-04-14, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu_gerichte_A_93_107_A_93_108

FR: LU_GERICHTE A 93 107 A 93 108 du 14 avril 1994

IT: LU_GERICHTE A 93 107 A 93 108 del 14 aprile 1994

Regeste

§ 4 Abs. 1 VRG; § 59 Abs. 1 StV; § 73 StG; Art. 4 BV; § 113 StG.

Feststellungsverfügungen: Abgrenzung der Feststellungsverfügung zu andern Formen des Verwaltungshandelns; Eröffnung von Verfügungen im Steuerverfahren. Treu und Glauben: Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen; Voraussetzungen des Vertrauensschutzes; Zulässigkeit der Vornahme einer Praxisänderung unter dem Aspekt der Rechtsgleichheit. Zwischenveranlagung: Behandlung eines Gesuchs zur Vornahme einer Zwischenveranlagung im Rechtsmittelverfahren. | Direkte Staats- und Gemeindesteuern

Erwägungen

E. 3

Bezüglich der Veranlagung 1991/92 ist in erster Linie streitig, ob der in der Steuererklärung geltend gemachte und von der Veranlagungsbehörde ursprünglich akzeptierte Energiesparmassnahmenabzug für Fassadenisolationen und Fenster in den Bemessungsjahren 1989 und 1990 von je Fr. 15900.- zuzulassen ist oder aber bloss der im Einspracheverfahren anerkannte Betrag von Fr. 2897.-. Die Vorinstanz stützt die Reduktion dieses Abzuges auf einen in LGVE 1992 II Nr. 14 publizierten Entscheid des Verwaltungsgerichtes vom 6. April 1992. Darin stellte das Gericht fest, dass bei Steuerpflichtigen, die für den Liegenschaftsunterhalt den Pauschalabzug beanspruchen und daneben zusätzlich wertvermehrende Aufwendungen zur Senkung des Energieverbrauchs zum Abzug bringen wollen - wie dies beim Beschwerdeführer zutrifft -, nur solche Aufwendungen nach § 25 Abs. 3 StG abzugsfähig sind, soweit sie der Energieeinsparung dienen. a) Der Beschwerdeführer bringt in diesem Zusammenhang im wesentlichen vor, zwischen den Vertretern der Stockwerkeigentümergeinschaft und dem Einschätzungsexperten der Kantonalen Steuerverwaltung habe am 28. Februar 1991 eine Besprechung stattgefunden, anlässlich der die abzugsfähigen Kosten für Energiesparmassnahmen der einzelnen Stockwerkeigentümer aufgrund der unterbreiteten Pläne und Belege berechnet worden seien. Das Ergebnis dieser Prüfung bzw. die entsprechende Auflistung habe der Vertreter der Stockwerkeigentümergeinschaft mit Schreiben vom 4. April 1991 dem Steueramt Z und der Kantonalen Steuerverwaltung mitgeteilt. Diese habe ihrerseits das Steueramt der Gemeinde Z orientiert, dass die errechneten Kostenanteile zutreffend und abzugsfähig seien. Der Prüfung und Festlegung dieser Aufwendungen durch die Kantonale Steuerverwaltung mit Mitteilung an das Steueramt Z komme Feststellungscharakter zu. Es handle sich dabei um die Zusicherung einer zuständigen Behörde. Die im Einspracheverfahren vorgenommene Herabsetzung des Abzugsbetrages verstosse gegen den Grundsatz von Treu und Glauben. b) aa) Nach der Lehre und der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist die Verfügung ein «individueller, an den einzelnen gerichteter Hoheitsakt, durch den eine konkrete verwaltungsrechtliche

Rechtsbeziehung rechtsgestaltend oder feststellend in verbindlicher und erzwingbarer Weise geregelt wird» (BGE 104 Ia 29 Erw. 4d; Häfelin/Müller, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, Zürich 1993, 2. Aufl., N 685; Imboden/Rhinow, Verwaltungsrechtsprechung, Bd. I, 6. Aufl., Nr. 35 B I; Rhinow/Krähenmann, Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Nr. 35 B I). Diese Umschreibung unterscheidet sich im Grundsätzlichen nicht von dem für das Bundesverwaltungsrecht geltenden Begriff der Verfügung, wie er in Art. 5 VwVG in einer mehr ins einzelne gehenden Weise verankert ist. Die gleiche Definition enthält ebenfalls § 4 Abs. 1 VRG (vgl. dazu LGVE 1982 II Nr. 32 Erw. 2a). Danach gelten als Verfügungen jene Entscheidungen der Behörden, durch die ein individuell-konkretes Verwaltungsrechtsverhältnis in Anwendung des öffentlichen Rechts verbindlich geregelt wird und die zum Gegenstand haben: «Begründung, Änderung und Aufhebung von Rechten oder Pflichten» (lit. a), «Feststellung von rechtlichen Verhältnissen bestimmter Personen» (lit. b) sowie «Abweisung von Begehren im Sinne von lit. a und b (Begründung, Änderung, Aufhebung und Feststellung von Rechten und Pflichten), Nichteintreten auf solche Begehren oder Erledigterklärung solcher Begehren» (lit. c). So wird z.B. mit einer rechtsgestaltenden Steuerverfügung die Pflicht auferlegt, die jährliche Steuerrechnung zu zahlen. Demgegenüber werden durch die sogenannte Feststellungsverfügung keine neuen Rechte und Pflichten begründet, geändert oder aufgehoben; die feststellende Verfügung dient lediglich der Klärung der Rechtslage, indem das Bestehen, Nichtbestehen oder der Umfang von verwaltungsrechtlichen Rechten und Pflichten verbindlich festgestellt wird (Häfelin/Müller, a.a.O., N 691, 712, 714). Damit soll als Vorstufe einer späteren Gestaltungsverfügung eine Teilfrage im voraus verbindlich beantwortet werden. In der Regel steht dahinter das Bestreben nach Verfahrensökonomie, oder es sollen Private vor unnötigen oder nachteiligen Dispositionen bewahrt werden (StE 1989 B 93.4 Nr. 2 Erw. 3a). Die in der Sache zuständige Behörde hat auf Begehren einer Partei, die ein schutzwürdiges Interesse nachweist, den Bestand, Nichtbestand oder Inhalt von Rechten und Pflichten festzustellen. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 25 Abs. 2 VwVG kann das schutzwürdige Interesse rechtlicher oder tatsächlicher Natur sein (BGE 114 V 201 ff., insbesondere Erw. 2c mit zahlreichen Hinweisen). Von der Verfügung abzugrenzen sind Verwaltungshandlungen ohne Verfügungscharakter, d. h. Handlungen (Tun, Dulden oder Unterlassen), die ein Träger öffentlicher Gewalt bei der Erfüllung von Verwaltungsaufgaben vornimmt. Dazu gehört vorab die innerdienstliche oder organisatorische Anordnung. Sie ist eine Weisung der vorgesetzten Behörde an eine ihr unterstellte Behörde; auch sie ist - wie die Verfügung - hoheitlich und einseitig, verbindlich und erzwingbar, begründet jedoch, auch wenn sie einen konkreten Fall und eine individuell bestimmte Person betrifft, keine Rechte oder Pflichten des Privaten, die gegenüber diesem verbindlich und erzwingbar wären (Häfelin/Müller, a.a.O., N 695). Keine Verfügungen sind sodann blosse Hinweise, Mitteilungen, Auskünfte, Orientierungen oder Belehrungen von Behörden gegenüber Privaten, welche etwa der Aufklärung über die Rechtslage in einem bestimmten Sachbereich dienen. Diese Handlungen sind ebensowenig auf Rechtswirkungen ausgerichtet wie Empfehlungen, Rechnungsstellungen oder Ermahnungen (Häfelin/Müller, a.a.O., N 701; Rhinow/Krähenmann, a.a.O., Nr. 35 II c). bb) Laut § 59 Abs. 1 StV sind alle behördlichen Verfügungen und Entscheide im steuerrechtlichen Verfahren, namentlich Veranlagungsverfügungen, schriftlich zu eröffnen. Die Eröffnung der Verfügung, d.h. die individuelle Mitteilung des Erlasses und des Inhalts der Verfügung an den Adressaten, ist eine empfangsbedürftige einseitige Rechtshandlung. Wo das Gesetz die Eröffnung einer

Verfügung an eine bestimmte Form oder an einen bestimmten Inhalt bindet, haben die gesetzlichen Erfordernisse nicht nur die Bedeutung von Ordnungsvorschriften; die Missachtung der gesetzlich vorgeschriebenen Schriftlichkeit führt vielmehr zur Nichtigkeit der Verfügung (Imboden/Rhinow, a.a.O., Nr. 40 B V 2c und Nr. 84 B IV). Keine Rechtswirkungen entfaltet ein den Parteien nicht eröffneter Entscheid (Häfelin/Müller, a.a.O., N 789 mit Hinweis). c) In den vorhandenen Akten findet sich weder von seiten der Kantonalen Steuerverwaltung noch des Einschätzungsexperten ein Schreiben, womit dem Beschwerdeführer verbindlich eröffnet worden wäre, dass er für Energiesparmassnahmen Anspruch auf einen Kostenabzug in Höhe von Fr. 15900.- habe. Es fehlt also ein Feststellungsentscheid, noch hat der Beschwerdeführer einen solchen beigebracht. Der erste verbindliche Verwaltungsakt betreffend diesen Streitpunkt ist vielmehr in der Veranlagungsverfügung vom 2. November 1992 zu erblicken, welche im Einspracheverfahren gestützt auf die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts zuungunsten des Beschwerdeführers abgeändert wurde. Was die Schreiben der Stockwerkeigentümergeinschaft vom 19. März und 4. April 1991 betrifft, so dokumentieren diese zwar, dass der strittige Energiesparmassnahmenabzug Gegenstand einer gemeinsamen Aussprache zwischen den Vertretern der Stockwerkeigentümer und dem Einschätzungsexperten bildete. Diese Belege, welche das Besprechungsergebnis vom 28. Februar 1991 samt der Auflistung der zulässigen Abzüge für die einzelnen Stockwerkeigentümer enthalten, stellen indessen keine Verfügungen dar, handelt es sich doch dabei offensichtlich nicht um hoheitliche Verwaltungsakte der Steuerbehörden. Ob der Einschätzungsbeamte das Steueramt Z über die Anerkennung eines Energiesparmassnahmenabzuges im Sinne der Besprechung informiert hat, wie in der Verwaltungsgerichtsbeschwerde behauptet wird, kann offen bleiben. Selbst wenn eine solche Mitteilung - ein entsprechendes Schreiben fehlt jedoch in den Akten - ergangen sein sollte, kommt ihr kein Verfügungscharakter zu, weil nur die an den Steuerpflichtigen selbst eröffneten Verwaltungsakte als Verfügung gelten. Steht somit nach dem Gesagten fest, dass weder der Beschwerdeführer noch sein Vertreter eine Feststellungsverfügung seitens der Steuerbehörden erhalten hat, sind sämtliche in diesem Zusammenhang erhobenen Einwände unbehelflich.

E. 4

er im Vertrauen auf die Auskunft nicht wieder rückgängig zu machende Dispositionen getroffen hat,

E. 5

a) Der Beschwerdeführer macht ferner geltend, er werde durch die Korrektur im Vergleich zu andern Stockwerkeigentümern, die gemäss der Aufteilung der fraglichen Kosten veranlagt worden seien, rechtsungleich behandelt. Dem ist entgegenzuhalten, dass die vorinstanzliche Berichtigung auf einer Änderung der Verwaltungspraxis beruht, die ihrerseits wieder aufgrund der seit der Auskunftserteilung ergangenen Rechtsprechung erfolgte. Das Gleichheitsprinzip und der Grundsatz der Rechtssicherheit verlangen zwar grundsätzlich eine einheitliche Praxis, stehen aber einer Änderung derselben nicht entgegen, sofern diese auf sachlichen Gründen beruht. Nach der Rechtsprechung und Lehre sind Änderungen einer bestehenden Praxis mit der Rechtsgleichheit vereinbar, wenn ernsthafte und sachliche Gründe für die neue Praxis sprechen, das Interesse an der richtigen Rechtsanwendung gegenüber der Rechtssicherheit überwiegt, die Änderung grundsätzlich erfolgt und keinen Verstoss gegen Treu und Glauben darstellt (Imboden/Rhinow, a.a.O., Nr.

72; Häfelin/Müller, a.a.O., N 417 ff.). Unter diesem Blickwinkel ist die von der Steuerverwaltung vorgenommene Praxisänderung keineswegs zu beanstanden. Aufgrund des verwaltungsgerichtlichen Entscheides vom 6. April 1992, der sich erstmals mit dem seit dem 1. Januar 1987 geltenden Abs. 3 von § 25 StG auseinandersetzte, hat sich sodann gezeigt, dass die bisherige Auslegung der Verwaltungsbehörden den wahren Sinn des Gesetzes teilweise verkannte. So erfordern es gerade Treu und Glauben, dass die Behörde der besseren Erkenntnis folgt (ASA 30, S. 55). Dies gilt um so mehr im vorliegenden Fall, wo die bisherige Praxis aufgrund ihrer kurzen Dauer noch kein besonderes Gewicht hatte und zwischenzeitlich einer gerichtlichen Überprüfung nicht standzuhalten vermochte. Hieran vermag der Hinweis auf andere Veranlagungen nichts zu ändern, da diese - wie die Kantonale Steuerverwaltung in ihrer Duplik ausführt - noch vor dem angefochtenen Einspracheentscheid ergingen. Ausserdem führen durch Rechtsmittelentscheide bewirkte Praxisänderungen (in casu Einspracheentscheid vom 16.7.1993) insofern notwendigerweise zu Ungleichheiten, als hier andere Grundsätze herrschen als im Veranlagungsverfahren, wo alle Praxisänderungen der Steuerbehörden unter dem Gesichtspunkt der Rechtsgleichheit für alle Fälle einer Veranlagungsperiode auf einen einheitlichen Zeitpunkt vorzunehmen sind (AGVE 1983, S. 139). Von einem Verstoss gegen das Gleichheitsgebot kann insoweit nicht die Rede sein. c) Zusammenfassend muss es bei der Feststellung sein Bewenden haben, dass die auf LGVE 1992 II Nr. 14 abgestützte Korrektur des Abzuges für Energiesparmassnahmen, wie sie im angefochtenen Einspracheentscheid für die Steuerperiode 1991/92 (Fr. 2897.- anstatt Fr. 15900.-) vorgenommen wurde, Rechtens ist. Sämtliche Einwände führen zu keinem andern Ergebnis.

E. 6

a) Der Beschwerdeführer beantragt schliesslich die Vornahme von Zwischenveranlagungen per 30. November 1991 und 1. Januar 1992 wegen Aufgabe der unselbständigen und Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit der Ehefrau. Die gleichen Begehren mit entsprechender Neueinschätzung des steuerbaren Einkommens hatte er auch in der Einsprache gestellt. Der angefochtene Einspracheentscheid bezüglich der Steuerperiode 1991/92 äussert sich weder positiv noch negativ dazu; obendrein schweigt sich die Steuerkommission darüber aus, ob diese Gesuche allenfalls an die Veranlagungsbehörde zur Prüfung und Entscheidung überwiesen würden. In ihren Rechtsschriften weisen Vorinstanz und Kantonale Steuerverwaltung übereinstimmend darauf hin, die geltend gemachten Zwischenveranlagungen seien in einem vom Grundeinschätzungsverfahren gesonderten Zwischenveranlagungsverfahren zu beurteilen. Sie gehen anscheinend davon aus, das mit der Einsprache eingereichte Gesuch um Vornahme einer Zwischentaxation per 30. November 1991 und 1. Januar 1992 sei noch hängig und werde in einem getrennten Verfahren behandelt. b) Grundsätzlich bleibt in diesem Zusammenhang festzuhalten, dass es nicht angeht, dass sich die Vorinstanz im Einspracheentscheid über klar gestellte Zwischenveranlagungsbegehren einfach mit Stillschweigen hinwegsetzt, weil sie die Meinung vertritt, es solle darüber in einem separaten Verfahren entschieden werden. Beabsichtigt sie dieses Vorgehen, sollte sie zumindest im Einspracheentscheid einen entsprechenden Vermerk anbringen, damit der Betroffene weiss, dass sein Gesuch noch der Prüfung und Erledigung harret. Gemäss § 113 Abs. 1 StG ist das Gesuch um Zwischenveranlagung spätestens vor Ablauf der nächstfolgenden Veranlagungsperiode bei der Gemeindekanzlei (Steueramt) zuhanden der Veranlagungsbehörde einzureichen. Zuständig für die Vornahme der Zwischenveranlagung ist die für die ordentliche Veranlagung zuständige Behörde (§ 68 StG). Daraus erhellt, dass die Steuerkommission es

an sich in der Hand hat, ein mittels Einsprache gestelltes Gesuch um Vornahme einer Zwischentaxation an die zuständige Veranlagungsbehörde zu überweisen (§ 12 VRG). c) Im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren sind grundsätzlich nur Rechtsverhältnisse zu überprüfen bzw. zu beurteilen, zu denen die zuständige Verwaltungsbehörde vorgängig verbindlich - in Form einer Verfügung - Stellung genommen hat. Insoweit bestimmt die Verfügung den beschwerdeweise weiterziehbaren Anfechtungsgegenstand. Umgekehrt fehlt es an einem Anfechtungsgegenstand und somit an einer Sachurteilsvoraussetzung, wenn und insoweit keine Verfügung ergangen ist (BGE 110 V 51 Erw. 3b mit Hinweisen). Im Lichte dieser Grundsätze fehlt es vorliegend an einem anfechtbaren Entscheid bezüglich der Zwischenveranlagungen per 30. November 1991 und 1. Januar 1992. Zum einen bilden sie nicht Gegenstand des angefochtenen Einspracheentseides für die Steuerperiode 1991/92 und können mithin auch nicht zum Streitgegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens erhoben werden, da Prozessthema nur sein kann, was auch Teil des Anfechtungsobjekts ist (BGE 110 V 51 Erw. 3c). Zum andern haben die Steuerbehörden über diese Begehren noch nicht entschieden, namentlich nicht in Form einer Verfügung. Ebenso wenig haben sie im Rahmen des vorliegenden Prozesses materiell zu den fraglichen Zwischenveranlagungen Stellung bezogen, womit auch die Voraussetzung für eine Ausdehnung des Beschwerdeverfahrens auf eine ausserhalb des Anfechtungsobjekts liegende Frage nicht gegeben ist (BGE 110 V 51 Erw. 3b mit Hinweisen). Soweit mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde die Zwischenveranlagungsbegehren per 30. November 1991 und 1. Januar 1992 erneuert werden, ist daher darauf nicht einzutreten.

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