

2171

Beiträge der Eltern für einen Sprachaufenthalt. Rechtsmittelweg, Anforderungen an die gesetzliche Grundlage.

1. Nach Art. 25 Abs. 1 der Verordnung über die Kantonsschule in Trogen (bGS 413.11, KantonsschulVO) ist die Kantonsschulkommission in erster Instanz zuständig, die Erhebung von Beiträgen zu verfügen. Deren Verfügung hätte bei der Landesschulkommission, und erst deren Entscheid beim Regierungsrat angefochten werden können (Art. 72 Abs. 3 und 4 des Schulgesetzes, bGS 411.0., SchulG). Wegen der zwingenden Natur der Zuständigkeitsordnung und insbesondere mangels einer kantonalrechtlichen Grundlage für einen Sprungrekurs ist der funktionelle Instanzenzug immer einzuhalten und auszuschöpfen (vgl. *F. Gygi*, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., 82).

2. Dass ein befristeter Sprachaufenthalt in England zum obligatorischen Schulprogramm der Handelsmittelschule gehört, ist unbestritten. Hingegen stellt sich die Frage, ob und inwieweit die Schulbehörden befugt sind, über Elternbeiträge rechtssatzmässig oder im Einzelfall zu befinden und ob sie solche Beiträge insbesondere für den obligatorischen Unterricht verfügen können. Die Beschwerdeführer rügen diesbezüglich eine Verletzung des Legalitätsprinzips.

a) Nach Art. 69 der Kantonsverfassung (KV, bGS 111.1) sind alle grundlegenden und wichtigen Rechtssätze des kantonalen Rechts in der Form des Gesetzes zu erlassen (Abs. 1). Nach Abs. 2 gilt dies ausdrücklich für Bestimmungen über den Gegenstand von *Abgaben*, die Grundsätze ihrer Bemessung und den Kreis der Abgabepflichtigen mit Ausnahme von Gebühren in geringer Höhe. Als öffentliche Abgaben gelten insbesondere Kausalabgaben, welche nach der Rechtsprechung ein Entgelt für eine vom Gemeinwesen erbrachte Gegenleistung darstellen (vgl. *Höhn*, Steuerrecht, 7. Aufl., N 3 zu § 1, auch zum folgenden). Dazu gehören Gebühren als Entgelt für die Inanspruchnahme einer staatlichen Einrichtung oder Leistung genauso wie Vorzugslasten, welche jenen Personen auferlegt werden, welche durch eine im öffentlichen Interesse erfolgende Massnahme einen besonderen wirtschaftlichen Vorteil erlangt haben. Den Eltern B. wurden die Schul- und Unterkunftskosten der Sprachschule in England sowie die

Kosten der Flugreise im Betrag von insgesamt Fr. 3'446.80 belastet (definitive Rechnung vom 27. August 1997). Obwohl damit Fremdkosten weiterbelastet wurden, ändert dies nichts daran, dass den Eltern mithin Kosten für eine im Rahmen des obligatorischen Schulunterrichts erforderliche Massnahme belastet und damit ein von der Tochter erlangter Vorteil abgeschöpft wurde (Vorzugslast). Auf diese Kausalabgabe ist Art. 69 Abs. 2 lit. b KV anwendbar.

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtes und mithin nicht erst seit dem Inkrafttreten von Art. 69 Abs. 2 lit. b der neuen Kantonsverfassung kommt dem Erfordernis der gesetzlichen Grundlage im Abgaberecht die Bedeutung eines verfassungsmässigen Rechts zu. Öffentliche Abgaben bedürfen demnach in aller Regel der Grundlage in einem formellen Gesetz, d.h. normalerweise in einem dem Referendum unterstehenden Erlass. Delegiert das Gesetz die Kompetenz zur (rechtssatzmässigen) Festsetzung einer Abgabe an den *Verordnungsgeber*, so muss es zumindest den Kreis der Abgabepflichtigen sowie den Gegenstand und die Bemessungsgrundlage der Abgabe selber festlegen (BGE 120 Ia 266). Diese Anforderungen wurden in der Rechtsprechung für gewisse Arten von Kausalabgaben gelockert: Sie dürfen, was die Vorgaben über die *Abgabebemessung* anbelangt, namentlich dort herabgesetzt werden, wo das Mass der Abgabe durch überprüfbare verfassungsrechtliche Prinzipien wie das Kostendeckungs- und Äquivalenzprinzip begrenzt wird und nicht allein der Gesetzesvorbehalt diese Schutzfunktion erfüllt. Die Einhaltung des Kostendeckungs- und des Äquivalenzprinzips vermag die Festlegung der Abgabebemessung zu lockern, nicht jedoch eine formellgesetzliche Grundlage völlig zu ersetzen. Auf die Festlegung der *Höhe* der Gebühr im formellen Gesetz kann unter Umständen verzichtet werden, wenn die staatliche Dienstleistung einen Handels- und Marktwert aufweist. Das bedeutet aber nicht, dass immer dann auf jegliche formellgesetzliche Grundlage verzichtet werden kann, wenn eine Gebühr anhand des Kostendeckungs- und Äquivalenzprinzips überprüfbar ist (BGE 123 I 255 mit Hinweisen). Vielmehr muss nach dieser Rechtsprechung auch diesfalls wenigstens der *Kreis* der Abgabepflichtigen und der *Gegenstand* der Abgabe im formellen Gesetz festgelegt sein.

b) Art. 5 Abs. 1 SchulG bestimmt, dass der Besuch der öffentlichen Schulen für die im Kanton wohnhaften Kinder unentgeltlich ist

und dass von ausserkantonalen Schülern ein Schulgeld erhoben werden kann. Aus Art. 3 Abs. 3 SchulG und Art. 1 der KantonsschulVO ergibt sich, dass namentlich die Handelsmittelschule an der Kantonschule in Trogen als öffentliche und daher für hiesige Schüler unentgeltlich geführte Schule gilt. Dieser generelle Grundsatz der Unentgeltlichkeit wurde durch den formellen Gesetzgeber statuiert. Abgesehen vom Vorbehalt für ausserkantonale Schüler und davon, dass Art. 5 Abs. 2 SchulG die Kantonsschulkommission ermächtigt, betreffend der Abgabe von Lehrmitteln und Verbrauchsmaterial Weisungen zu erlassen, sieht das formelle Gesetz keinerlei Ausnahmen vom Grundsatz der Unentgeltlichkeit vor. Mit anderen Worten das Gesetz sieht für Eltern mit Wohnsitz im Kanton keine Kausalabgaben der streitigen Art vor. Eine Ausnahme vom Grundsatz der Unentgeltlichkeit wird erst auf Stufe Verordnung statuiert. So sehen Art. 3 der SchulVO (bGS 411.1) und für die Handelsschule Art. 7 der KantonsschulVO Elternbeiträge für Schulreisen, Exkursionen, Schulverlegungen, Instrumentalunterricht, Kochunterricht und dergleichen vor. Die beiden Verordnungen bzw. die beiden Bestimmungen stützen sich einzig auf die allgemeine Delegationsnorm in Art. 74 SchulG, wonach der Kantonsrat ermächtigt ist, Vollzugsbestimmungen und ausserdem ergänzende Bestimmungen zu erlassen. Diese allgemeine und sehr weitreichende Delegation an den Kantonsrat genügt den strengen Anforderungen, welche jedenfalls im Bereich des Abgaberechts an die formellgesetzliche Grundlage zu stellen sind, nicht. Als Grundlage für die streitige Kausalabgabe und Ausnahme zum Unentgeltlichkeitsgrundsatz hätte das Schulgesetz wenigstens den Gegenstand (Sprachaufenthalt) und den Kreis der Abgabepflichtigen (Eltern, Schüler) selber bestimmen müssen. Die von der Vorinstanz angerufenen Verordnungsbestimmungen stellen daher weder für sich allein noch in Verbindung mit Art. 74 SchulG eine hinreichende gesetzliche Grundlage dar. Dass die den Eltern belasteten Kosten für Sprachschule, Unterkunft und Flug einen Marktwert haben, ändert nichts. Nach der erwähnten Rechtsprechung berechtigt dies einzig dazu, auf die Festlegung der Höhe der Kausalabgabe im Gesetz zu verzichten.

c) Beim obligatorischen Sprachaufenthalt handelt es sich sodann um eine neue schulische Massnahme, welche erst mit Beschluss der Landesschulkommission vom 2. Mai 1995 Aufnahme in den Lehrplan

der Handelsmittelschule fand. Soweit vorstehend für den streitigen Elternbeitrag das Fehlen einer genügenden formellgesetzlichen Grundlage festgestellt wurde, ist nicht ohne Bedeutung, dass es sich dabei um einen erstmals einverlangten Elternbeitrag für eine *neue* schulische Massnahme handelt. Das Gericht übersieht nicht, dass für die in Art. 3 SchulVO und Art. 7 KantonsschulVO genannten Schulveranstaltungen seit längerem Elternbeiträge erhoben werden. Der Beispielkatalog in diesen Verordnungsbestimmungen zeigt allerdings deutlich, dass es sich dabei nur um Elternbeiträge in bescheidener Höhe handeln kann und darf. Ein Elternbeitrag von rund Fr. 3'500.-- für einen sechswöchigen Aufenthalt an einer Sprachschule in England übersteigt demgegenüber sowohl quantitativ als auch qualitativ bei weitem das, was bislang im Rahmen einer Schulverlegung oder dergleichen an einer unentgeltlichen, öffentlichen Mittelschule üblich war. Bislang war es üblich, *obligatorische* Schulverlegungen und Exkursionen im wesentlichen durch die eigenen Lehrkräfte bestreiten zu lassen; hingegen war es nicht üblich, den Eltern Kosten für Drittlehrkräfte und -schulen und mithin Beiträge in dieser Grössenordnung zu belasten. Auch in zeitlicher Hinsicht sprengt ein sechswöchiger Auslandsaufenthalt das, was bislang im Rahmen des obligatorischen Unterrichts üblich war. Daraus folgt einerseits, dass der den Eltern B. auferlegte Beitrag von rund Fr. 3'500.-- nicht mehr als Gebühr geringer Höhe im Sinn von Art. 69 Abs. 2 lit. b KV qualifiziert werden kann. Andererseits kommt folgendes hinzu: Die Praxis des Bundesgerichts zu den in aller Regel jedoch tieferen Studiengebühren lässt erkennen, dass das höchste Gericht unter zwei Bedingungen bereit ist, auch weitergehende Mängel der formellgesetzlichen Grundlage durch zu offen gehaltene Ermächtigungen zu akzeptieren. Voraussetzung ist allerdings, dass eine Gebühr bereits seit langem erhoben wird und sich diese auch weiterhin an das bisher Übliche hält; das schliesst einzig, aber immerhin eine Anpassung an die Teuerung ein. Zweitens muss die Vergleichbarkeit der Gebühren an den verschiedenen schweizerischen Hochschulen gegeben sein (vgl. BGE 121 I 277). Sofern diese beiden Bedingungen bei Schulgebühren sinngemäss erfüllt sind, und es bei Gebühren geringer Höhe im Sinn von Art. 69 Abs. 2 lit. c KV bleibt, darf angenommen werden, dass für die bislang gestützt auf Art. 3 SchulVO und Art. 7 KantonsschulVO erhobenen

Elternbeiträge die Verordnungsgrundlage auch weiterhin gerade noch genügt. Dies kann jedoch offen bleiben, da im gegebenen Fall über eine neue Kausalabgabe zu entscheiden ist, welche den Rahmen des bisher Üblichen sprengt. Das Bundesgericht hat seine Praxis zu den Studiengebühren jüngst präzisiert und deutlich gemacht, dass *neue* Studiengebühren auch dann uneingeschränkt einer formellgesetzlichen Grundlage bedürfen, wenn damit nur ein Teil der Kosten eines bisher grundsätzlich unentgeltlich angebotenen Lehrganges gedeckt wird (vgl. BGE 123 I 254 ff.; Kommentierung in AJP, 2/98, 213 ff.). Nach dieser Rechtsprechung ist die Frage, welcher *Anteil* des staatlichen Aufwandes durch Gebühren der Studierenden zu decken ist, eine wesentliche bildungspolitische Wertungsfrage, welche angesichts ihrer Tragweite vom formellen Gesetzgeber beantwortet werden muss. Dies gilt auch im vorliegenden Fall. Nach dem Willen des kantonalen Schulgesetzgebers soll die Handelsschule für im Kanton wohnhafte Eltern ohne Ausnahme unentgeltlich sein. Soll von diesem Grundsatz abgewichen werden, so hat dies wiederum der formelle Gesetzgeber zu entscheiden und zwar auch dann, wenn die Eltern durch die Kausalabgabe nur für einen Teil der Kosten der Handelsschule aufkommen müssen. Die Ausführungen in Ziff. 3 der vorinstanzlichen Vernehmlassung sind daher unbehelflich.

d) Das Legalitätsprinzip im formellen Sinn ist in einem nicht unerheblichen Ausmass Sache der Kantonsverfassung und die Entscheidung über Kausalabgaben könnte durchaus bis zu einem gewissen Grad dem Parlament oder jedenfalls dem Volk entzogen werden (vgl. dazu Y. Hangartner, in AJP 2/98, 215, E. 7). Mit Blick auf Art. 69 Abs. 2 lit. b der neuen Kantonsverfassung kommt das Gericht jedoch zum Schluss, dass der ausserrhodische Verfassungsgeber namentlich im Abgabebereich keine Milderung der strengen bundesgerichtlichen Praxis zum Legalitätsprinzip anstrebte. Dies ergibt sich nicht zuletzt aus Art. 74 Abs. 2 KV; demnach steht die Verordnungskompetenz des Kantonsrates ohne Einschränkung unter dem Vorbehalt von Art. 69 KV (vgl. J. Schoch, Leitfaden durch die Ausserrhodische Kantonsverfassung, N 3 zu Art. 74).

e) Zusammenfassend ergibt sich, dass die streitigen Elternbeiträge für den Sprachaufenthalt einer gesetzlichen Grundlage im Schulgesetz entbehren. Das formelle Gesetz enthält aber auch keine hinreichende

Delegationsnorm, welche den nach wie vor strengen Anforderungen im Abgaberecht genügt. Die Erhebung der streitigen Elternbeiträge ist jedenfalls in dieser Höhe auch gestützt auf die kantonsrätlichen Schulverordnungen nicht zulässig. Der angefochtene Entscheid ist daher wegen Verletzung des Legalitätsprinzips im Abgaberecht aufzuheben.

VGer 28.1.1998

2172

Bemessung des Einkommens in der Folgeperiode nach Beginn der Steuerpflicht (Art. 31 Abs. 1 Ziff. 2 StG). Liegen bis zum Ende der Folgeperiode drei Geschäftsabschlüsse vor, ist der Einbezug auch des dritten Abschlusses grundsätzlich zulässig. Die Ausdehnung auf das Ende der Folgeperiode ist angezeigt, wenn der dritte Geschäftsabschluss im Vergleich zum ersten und zweiten erneut eine Gewinn- oder Umsatzsteigerung ausweist und sich diese noch nicht im Rahmen einer üblichen Gewinn- oder Umsatzenschwankung bewegt.

Aus den Erwägungen:

Die Beschwerdeführer sind erst seit 1. September 1991 Selbständigerwerbende und als solche steuerpflichtig. Die Steuerveranlagung 1991/92 für die erste Steuerperiode nach der Betriebseröffnung ist rechtskräftig und nicht Gegenstand des Verfahrens. Für diese erste Steuerperiode wurde das steuerbare Einkommen nach dem seit Beginn der Steuerpflicht bis zum Ende der ersten Steuerperiode erzielten, auf 12 Monate berechneten Einkommen bemessen (Art. 31 Abs. 1 Ziff. 1 des Steuergesetzes, StG, bGS 621.11). Für die streitige Folgeperiode 1993/94 bemisst sich das steuerbare Einkommen nach dem seit Beginn der Steuerpflicht während mindestens eines Jahres erzielten, auf 12 Monate berechneten Einkommen (Art. 31 Abs. 1 Ziff. 2 StG). Im folgenden ist zu prüfen, ob das steuerbare Einkommen für diese Folgeperiode 1993/94 von der Vorinstanz zu Recht unter Einbezug der drei Geschäftsabschlüsse 1991-92, 1992-93 und 1993-94 bemessen wurde.