

## Entscheide

### Verfahren

#### Nichtigkeit einer Veranlagungsverfügung / Revision

#### Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 17. August 2001

*Nichtige Verfügungen entfalten keinerlei Rechtswirkungen. Die Nichtigkeit ist von Amtes wegen zu beachten und kann ohne Rücksicht auf Rechtsmittelfristen jederzeit geltend gemacht werden. Nichtige Verfügungen können daher auch keine gültige Grundlage von Leistungen sein. Nichtigkeit tritt ein, wenn ein schwerer Mangel vorliegt und durch die Wirkungslosigkeit keine ernsthafte Gefährdung der Rechtssicherheit eintritt. Im vorliegenden Fall, bei dem die Steuerverwaltung das kantonale Abkommen mit der Bank für Internationalen Zahlungsverkehr in einem Punkt nicht richtig angewendet hatte, wurde der inhaltliche Mangel der formell in Rechtskraft erwachsenen Steuerveranlagungen als nicht genügend schwer erachtet und deren Nichtigkeit daher verneint. Auch das Bestehen eines Revisionsgrundes wurde verneint, da die beanstandete fehlerhafte Rechtsanwendung schon im ordentlichen Rechtsmittelverfahren hätte geltend gemacht werden können.*

#### I. Sachverhalt

J. X. ist Angestellte der Bank für Internationalen Zahlungsausgleich (BIZ). Ihr Ehegatte, E. X., war bis zu seiner vorzeitigen Pensionierung im Jahre 1994 ebenfalls Angestellter der BIZ und bezieht heute eine Rente der BIZ. Mit ihren allesamt rechtskräftig gewordenen Veranlagungen der in den Jahren 1994 bis 1998 fälligen kantonalen Einkommens- und Vermögenssteuern berücksichtigte die Steuerverwaltung als steuerbares Einkommen von E. unter anderem für die Jahre 1993 und 1994 das ihm von der BIZ geleistete Gehalt, für die Jahre 1995 bis und mit 1998 die ihm von der BIZ geleistete Pension und für die Jahre 1993 bis und mit 1998 den Ertrag aus dem beweglichen Privatvermögen. Zudem berücksichtigte sie für das Jahr 1994 auch den Ertrag des beweglichen Privatvermögens von J. X. sowie während der ganzen Veranlagungsperiode das bewegliche Privatvermögen der Ehegatten.

Mit Schreiben vom 19. Juli 1999 reichten die Ehegatten ein Steuerrückforderungsbegehren ein. Damit beantragten sie, es sei festzustellen, dass E. X. gemäss der Übereinkunft zwischen dem Kanton Basel-Stadt und der Bank für Internationalen Zahlungsausgleich betreffend die Steuerpflicht des Personals der Bank vom 14. Oktober 1932 als Ehemann einer ausländischen Angestellten der BIZ für sein Ein-

kommen und Vermögen Steuerfreiheit genieße. Es seien ihm daher sämtliche kantonalen Steuern, für die er seit dem 5. Juli 1993 veranlagt worden sei, nebst Zinsen zurückzuerstatten. Mit Entscheid vom 31. August 1999 wies die Steuerverwaltung dieses Revisionsgesuch ab.

Gegen diesen Revisionsentscheid der Steuerverwaltung rekurrierte E. X. an die Steuerrekurskommission und hielt an seinen vorinstanzlich gestellten Anträgen fest. Zudem verlangte er die Feststellung, dass er für die kantonalen Einkommens- und Vermögenssteuern nicht steuerpflichtig sei, solange seine Ehegattin bei der BIZ arbeite. Diesen Rekurs behandelte die Steuerrekurskommission mit Entscheid vom 27. April 2000, der am 14. Dezember 2000 zum Versand gekommen ist, als Rechtsmittel beider Ehegatten und wies ihn kostenfällig ab.

Gegen diesen Entscheid der Steuerrekurskommission richtet sich der mit Eingaben vom 21. Dezember 2000 und 28. Februar 2001 erhobene und begründete Rekurs von J. X. und E. X. Sie erneuern darin ihre im vorinstanzlichen Verfahren gestellten Anträge.

...

## *II. Entscheidungsgründe*

3. Sind die Steuerveranlagungen für die Steuerjahre 1993 bis 1997 somit inhaltlich mangelhaft, so ist zu prüfen, ob diese Mängel zu ihrer Nichtigkeit führen oder sie gemäss den allgemeinen Grundsätzen in Revision zu ziehen sind.

a) Wie die Vorinstanz zutreffend ausgeführt hat, bedeutet Nichtigkeit einer Verfügung deren absolute Unwirksamkeit. Nichtige Verfügungen entfalten keinerlei Rechtswirkungen. Sie sind mit Wirkung ex tunc und ohne besondere amtliche Aufhebung als rechtlich nicht vorhanden und daher als unverbindlich zu betrachten. Die Nichtigkeit ist von Amtes wegen zu beachten und kann ohne Rücksicht auf Rechtsmittelfristen jederzeit geltend gemacht werden. Nichtige Verfügungen können daher auch keine gültige Grundlage von Leistungen sein (Imboden/Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, 6. Aufl., Basel 1986, Nr. 40 B II./III.). Nach ständiger und gefestigter Rechtsprechung sind fehlerhafte Verfügungen in der Regel bloss anfechtbar. Ihre Nichtigkeit stellt die Ausnahme dar (Rhinow/Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel 1990, Nr. 40 B I). Zur Grenzziehung zwischen Nichtigkeit und Anfechtbarkeit folgen Rechtsprechung und Lehre der Evidenztheorie. Danach tritt die Nichtigkeit einer Verfügung nur ein, wenn sie einerseits an einem besonders schweren Mangel leidet, der offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist, und andererseits durch die Wirkungslosigkeit der Verfügung die Rechtssicherheit nicht ernsthaft gefährdet erscheint (Imboden/Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, 6. Aufl., Basel 1986, Nr. 40 B IV.; Häfelin/Müller, Grundriss des Allgemeinen Verwal-

tungsrechts, 3. Aufl., Zürich 1998, Rz. 769). Einen schwer wiegenden Mangel einer Verfügung begründend gravierende Zuständigkeitsfehler, wie etwa die funktionelle und sachliche Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde (BGE 127 II 32 E. 3g S. 47 f.), schwer wiegende Verfahrensmängel sowie gewisse Form- oder Eröffnungsfehler (Imboden/Rhinow, a.a.O., Nr. 40 B V). Demgegenüber führen inhaltliche Mängel nur in seltenen Ausnahmefällen zur Nichtigkeit einer Verfügung, wenn der Fehler ausserordentlich schwer wiegt.

b) Im vorliegenden Fall macht der Rekurrent keine formellen Fehler geltend, sondern beruft sich auf inhaltliche Mängel, welche zur Nichtigkeit der Steuerveranlagungen für die Steuerjahre 1993 bis 1997 führen sollen. Den besonders schweren Mangel der Veranlagungen für die Steuerjahre 1993 bis 1997 sieht der Rekurrent darin, dass seine Steuerpflicht durch die Übereinkunft ausdrücklich ausgeschlossen werde. Weder er noch seine Gattin seien Steuersubjekte des Kantons Basel-Stadt. Dies sei aufgrund des klaren Wortlauts der Übereinkunft offensichtlich und leicht erkennbar. Der Rekurrent übersieht dabei, dass die Übereinkunft gemäss ihrem § 2 Ausnahmen von der Steuerbefreiung vorsieht. Die Angestellten der BIZ ohne schweizerische Staatsangehörigkeit, mit hiesigem Wohnsitz, bleiben daher Steuersubjekte des Kantons Basel-Stadt. Auch wenn offen gelassen werden muss, inwieweit diese Ausnahmen von der Steuerbefreiung gemäss § 2 der Übereinkunft auch auf deren Ehegatten übertragen werden können (vgl. oben Erw. 2 f.), bleiben aufgrund der gemeinsamen Veranlagung von Ehegatten daher auch diese baselstädtische Steuersubjekte. Wenngleich die fehlende respektive mangelnde Berücksichtigung der Übereinkunft bei der Besteuerung der Rekurrenten einen nicht leicht zu gewichtenden Mangel darstellt, genügt er dennoch nicht, um die Nichtigkeit der rechtskräftig gewordenen Steuerveranlagungen zu begründen. Entgegen der Auffassung der Rekurrenten findet deren Besteuerung denn auch eine Grundlage im kantonalen Steuergesetz. Auch wenn dessen Geltungsbereich durch die Übereinkunft eingeschränkt worden ist, erfolgte die vergangene Besteuerung somit zwar auf einer falschen Rechtsanwendung, aber nicht ohne Rechtsgrundlage. Gerade mit Blick auf den offen zu lassenden Umfang der Steuerbefreiung aufgrund des Verweises von § 3 der Übereinkunft auf deren Rahmen würde deren Nichtigkeit eine erhebliche Rechtsunsicherheit bezüglich der Rechtsverbindlichkeit der Besteuerung der Familien von BIZ-Angestellten ohne schweizerische Staatsangehörigkeit begründen. Der inhaltliche Mangel der formell in Rechtskraft erwachsenen Steuerveranlagungen wiegt daher nicht genügend schwer, um sie materiell ausnahmsweise nichtig werden zu lassen.

4. Mit seinem Rekurs verlangt der Rekurrent im Weiteren, dass die Steuerveranlagungen für die Steuerjahre 1993 bis 1997 zu revidieren seien.

a) Rechtskräftige Entscheide können dann aufgehoben werden, wenn Revisionsgründe vorliegen. Die Revision von gestützt auf kantonales Recht erlassenen Verfügungen richtet sich dabei primär nach kantonalem Verfahrensrecht. Darüber hinaus besteht nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 4 aBV aber ein allgemeiner Anspruch auf Wiedererwägung und damit Revision einer rechtskräfti-

gen Verfügung, «wenn die Umstände sich seit dem ersten Entscheid wesentlich geändert haben, oder wenn der Gesuchsteller erhebliche Tatsachen und Beweismittel namhaft macht, die ihm im früheren Verfahren nicht bekannt waren oder die schon damals geltend zu machen für ihn rechtlich oder tatsächlich unmöglich waren oder keine Veranlassung bestand» (BGE 113 Ia 152; VGE vom 8. Februar 1985 i.S. H.G.; Rhinow/Koller/Kiss, Öffentliches Prozessrecht und Justizverfassungsrecht des Bundes, Basel 1996, Rz. 596). Diese Grundsätze können auch aus Art. 29 Abs. 1 der neuen nachgeführten Bundesverfassung (BV) abgeleitet werden. Im kantonalen Recht regelt das für die Veranlagung der Steuern für die Steuerjahre 1993 bis 1997 wie auch die Entscheide der Vorinstanzen massgebende Steuergesetz in der bis zum 31. Dezember 2000 geltenden Fassung (aStG) in § 22 die Revision rechtskräftiger Steuerveranlagungen nur für den besonderen Fall, dass ein offensichtlicher Rechnungsfehler vorliegt. Im Übrigen verweist § 33 aStG für die Regelung der Revision von Steuerentscheiden auf die «allgemeinen Vorschriften». Solche fehlen aber auch in dem für das verwaltungsinterne Verfahren massgebenden Gesetz betreffend die Organisation des Regierungsrates und der Verwaltung des Kantons Basel-Stadt (Organisationsgesetz, OG; SG 153.100). Gleichwohl ist für das verwaltungsinterne Verfahren ebenfalls allgemein anerkannt, dass rechtskräftige Verfügungen auch ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage in bestimmten Ausnahmefällen in Anlehnung an das ausserordentliche zivilprozessuale Rechtsmittel der Revision aufgehoben oder abgeändert werden können. Danach ist die Revision eines rechtskräftigen Entscheides zulässig, wenn auf das Urteil durch ein mit rechtskräftigem Urteil festgestellten Verbrechen eingewirkt worden ist oder wenn eine Partei entscheidende Urkunden aufgefunden hat, die sie im früheren Verfahren nicht hat beibringen können (vgl. auch VGE vom 15. März 2000 i.S. B.R.; VGE vom 20. Dezember 1991 i.S. R.B.). Darüber hinaus lässt das Verwaltungsgericht in seiner neuen steuerrechtlichen Praxis in Übereinstimmung mit der Literatur und der Bundesgerichtspraxis weitere Revisionsgründe zu. Eine Revision ist danach auch dann zulässig, wenn die Behörde wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat, Tatsachen nicht berücksichtigt hat, welche für die Beurteilung der Steuerforderung wesentlich gewesen sind und den amtlichen Akten hätten entnommen werden können, oder wenn die Behörde die steuerpflichtige Person über den Inhalt und die Anwendung der gesetzlichen Vorschriften in einen Irrtum versetzt oder ihr über massgebliche Umstände eine unrichtige Auskunft erteilt hat (BJM 1990, 98, 100 m.H. auf BGE109 Ia 103 E. 2 S. 105 f., 105 Ib 251 E. 3; vgl. auch Grüninger/Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel, 1970, 119 ff.).

b) Als Grund für eine Revision kommt im vorliegenden Fall einzig die Rüge in Frage, dass die Steuerverwaltung Tatsachen nicht berücksichtigt habe, welche für die Beurteilung der Steuerforderung wesentlich gewesen sind und den amtlichen Akten hätten entnommen werden können. Dieser Revisionsgrund ergibt sich nunmehr auch aus Art. 51 Abs. 1 lit. b StHG. Dieses Gesetz schliesst die Revision aber aus, wenn die antragstellende Person Umstände als Revisionsgrund vorbringt, welche sie bei der ihr zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (Art. 51 Abs. 2 StHG). Auch wenn die nach dem Inkrafttreten des Steuerharmonisierungsgesetzes am 1. Januar 1993 geltende Anpassungsfrist von

8 Jahren (Art. 72 Abs. 1 StHG) in dem hier massgeblichen Zeitraum noch nicht abgelaufen war und somit keine Pflicht des Kantons Basel-Stadt bestanden hat, die durch das Steuerharmonisierungsgesetz geforderten Anpassungen vorzunehmen, so können doch die erwähnte Bestimmung und deren Auslegung bei der Anwendung der vorliegend geltenden Regelung herangezogen werden (VGE vom 7. Mai 2001 i.S. L.B.). Es rechtfertigt sich daher auch ohne unzulässige Vorwirkung des neuen Rechts, die bereits im früheren Recht als ungeschriebener Revisionsgrund anerkannte Nichtberücksichtigung wesentlicher Tatsachen nur im Rahmen von Art. 51 StGH zuzulassen. Dies gilt umso mehr, als dieser Revisionsgrund in der Praxis des Verwaltungsgerichts bisher noch nie entscheidrelevant gewesen ist. In einem publizierten Entscheid des Verwaltungsgerichts (BJM 1990, 98, 100) wurde er als blosses obiter dictum aufgenommen und die bundesgerichtlichen Entscheide bezogen sich entweder auf die Bundessteuern (BGE 105 Ib 245) oder liessen es mit Hinweis auf einen älteren Entscheid ausdrücklich offen, unter welchen minimalen Voraussetzungen steuerpflichtige Personen in Verfahren betreffend kantonaler Steuern gestützt auf Art. 4 aBV ohne entsprechende kantonrechtliche Grundlage berechtigt sind, eine Revision zu verlangen (BGE 109 Ia 103 E. 2 S. 105 f. m.H. auf BGE 98 Ia 572). Der genannte Revisionsgrund bedarf daher der Einschränkung, soll die Rechtsbeständigkeit rechtskräftiger Steuerverfügungen nicht in weitem Masse aufgehoben werden.

c) Im vorliegenden Fall kann der Rekurrent geltend machen, dass die Steuerverwaltung bei der Veranlagung der Steuern für die Steuerjahre 1993 bis 1997 nicht berücksichtigt hat, dass seine Ehegattin in jenem Zeitraum Angestellte der BIZ gewesen ist und die schweizerische Staatsangehörigkeit seit dem 5. Juli 1993 nicht mehr besessen hat. Es stellt sich aber die Frage, ob der Steuerverwaltung diese Tatsache bekannt gewesen ist. Wie den Vorakten entnommen werden kann, haben die Ehegatten in den Steuerdeklarationen für die Jahre 1993 bis 1998 jeweils einzig den Heimatort «BE» angegeben und damit allein auf den Heimatkanton Bern des Rekurrenten verwiesen, ohne auf die alleinige britische Staatsangehörigkeit der Rekurrentin hinzuweisen. Dies galt auch für die Jahre ab 1996, als die Personalien der Ehefrau in der Steuerveranlagung jeweils in einer separaten Kolonne erhoben worden sind und die Nennung des Bürgerrechts des Kantons Bern der Rekurrentin schlicht falsch gewesen ist. Immerhin ist in den 1994 erhobenen Steuerakten für die Veranlagung der Steuern pro 1993 im Wertschriftenverzeichnis der Bleistiftvermerk enthalten, dass die Rekurrentin per 1. September 1993 als Ausländerin zugezogen ist. Daraus folgt, dass der Steuerverwaltung in jenem Jahr der für die Anwendung der Übereinkunft massgebende Umstand, dass die Rekurrentin ausländische Staatsangehörige ist, bekannt gewesen ist. Aus dieser Kenntnis bei einer Veranlagung kann aber für die Folgejahre nichts abgeleitet werden. Die Steuerveranlagung ist ein Massenverfahren. Die Steuerverwaltung ist daher nicht verpflichtet, für die Veranlagung die Akten der Vorjahre beizuziehen. Dies gilt insbesondere für solche Daten, die in jedem Jahr neu erhoben werden. Daraus folgt, dass die ausländische Nationalität der Rekurrentin der Steuerverwaltung zwar bei der Veranlagung der Steuern für das Steuerjahr 1993 bekannt gewesen ist, sie von dieser bei der Veranlagung der Steuern für die Folgejahre aber keine Kenntnis gehabt hat. Eine Berufung auf den

Revisionsgrund der unterbliebenen Berücksichtigung von Tatsachen, welche den amtlichen Akten hätten entnommen werden können, ist daher nur für die Veranlagung der Steuern für das Steuerjahr 1993 möglich. Sie scheidet aber für dieses Steuerjahr aus, weil der Rekurrent mit der fehlenden Berücksichtigung der ausländischen Nationalität seiner Ehefrau einen Umstand als Revisionsgrund vorbringt, welchen er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Rechtsmittelverfahren hätte geltend machen können. Die besondere Behandlung von BIZ-Angestellten bei ihrer Besteuerung im Kanton Basel-Stadt darf als allgemein bekannt vorausgesetzt werden. Diese Kenntnis darf vor allem bei den Angestellten der BIZ als Begünstigten selber als gegeben angenommen werden. Dies gilt umso mehr, als die Steuerverwaltung das Ausscheiden der Rekurrentin aus der Steuerpflicht per 1. September 1993 akzeptiert hat. Die Rekurrenten haben daher das Einkommen der Rekurrentin in den Folgejahren gar nicht mehr deklariert. Daraus kann nur geschlossen werden, dass ihnen das Bestehen und die Anwendbarkeit der Übereinkunft bekannt gewesen ist. Es wäre daher dem Rekurrenten zumutbar gewesen, sich mit den anwendbaren Rechtsgrundlagen auseinander zu setzen und die Besteuerung seines Einkommens pro 1993 auf dem Rechtsmittelweg anzufechten. Eine Revision ist deshalb nicht möglich.

d) Schliesslich können der Steuerverwaltung auch keine falschen Auskünfte zur Last gelegt werden. Zwar bildet es einen Revisionsgrund, wenn eine Behörde eine steuerpflichtige Person über den Inhalt und die Anwendung der gesetzlichen Vorschriften in einen Irrtum versetzt oder ihr über massgebliche Umstände eine unrichtige Auskunft erteilt hat. Hierfür genügt aber eine falsche Anwendung der massgebenden Rechtsgrundlagen durch die Steuerbehörden im Rahmen der Steuerveranlagung nicht. Die entsprechende Rüge würde letztlich allein darauf zielen, dass die Verwaltung das massgebende Recht nicht respektive falsch angewandt habe. Diese Rüge bildet aber keinen Revisionsgrund. Sie entspricht der Rüge einer unrichtigen rechtlichen Würdigung des massgebenden Sachverhalts, welche keinen Revisionsgrund darstellt (BJM 1981, 106, 109 f.; vgl. auch Vallender in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 51 N 17). Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass kein Revisionsgrund vorliegt.

5. Sind die Steuerveranlagungen für die Steuerjahre 1993 bis 1998 aber nichtichtig und liegt auch kein Grund für ihre Revision vor, so ist der Rekurs abzuweisen. ...

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs des Rekurrenten wird abgewiesen.