

## Verfahren

### Revision

#### **Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 19/1994 vom 14. März 1994**

*Die Anwendung (und spätere Aufgabe) einer anfechtbaren Rechtspraxis durch die Steuerbehörden bildet keinen Revisionsgrund.*

#### *I. Sachverhalt*

1. Die Rekurrenten kauften am 1. April 1987 eine Stockwerkeigentumswohnung in der Liegenschaft O.-Strasse 16 zum Preis von Fr. 600'000.–. Sie bewohnen die Liegenschaft selbst.

2. Mit Anzeige vom 22. März 1988 teilte ihnen die Steuerverwaltung mit, dass der Steuerwert der neu gekauften Wohnung an der O.-Strasse 16 per 1. April 1987 Fr. 420'000.– betrage. Unter Zugrundelegung dieses Steuerwertes wurden die Rekurrenten für die Jahre 1988 und 1989 veranlagt, ohne dass sie dagegen Einsprache erhoben hätten. Die Veranlagungen für diese Jahre sind in Rechtskraft erwachsen.

3. Anlässlich einer Vorsprache des Ehemannes auf der Steuerverwaltung am 5. Juli 1991 wurde festgestellt, dass der Steuerwert seiner Liegenschaft auf Fr. 318'000.– hätte festgesetzt werden können. Dies wurde den Rekurrenten mit Anzeige vom 8. Juli 1991 mitgeteilt. Der korrigierte Steuerwert konnte für die noch nicht rechtskräftig abgeschlossene Periode 1990 (Einkommen 1990, Vermögen per 1. Januar 1991) berücksichtigt werden.

4. Darauf stellten die Rekurrenten mit Schreiben vom 17. Juli 1991 für die Steuerperioden 1988 und 1989 sinngemäss ein Revisionsgesuch, welches von der Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 23. April 1992 abgewiesen wurde.

5. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 22. Mai 1992. Die Rekurrenten stellen den Antrag, im Sinne einer Revision den korrigierten Steuerwert von Fr. 318'000.– auch den bereits rechtskräftigen Veranlagungen für die Steuerperioden 1988 und 1989 zugrundelegen. Zur Begründung führen sie an, dass die Steuerverwaltung bei der Festsetzung des Steuerwertes für ihre neu erworbene Wohnung eine falsche Rechtspraxis angewandt habe. Zudem seien sie durch unrichtige Auskünfte der Verwaltung anlässlich einer Vorsprache im Jahre 1988 in einen für sie nicht zu erkennenden Irrtum über die Bewertungsmethoden versetzt worden, was dazu geführt habe, dass sie gegen die falschen Veranlagungen für die Steuerjahre 1988 und 1989 keine Einsprache erhoben hätten.

6. In ihrer Vernehmlassung vom 20. November 1992 beantragt die Steuerverwaltung, den Rekurs abzuweisen. Ihre Begründung ergibt sich, soweit erforderlich, aus den nachfolgenden Erwägungen.

7. Ein zweiter Schriftenwechsel ist nicht angeordnet worden. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

#### *II. Entscheidungsgründe*

1. Die Rekurrenten stellen den Antrag, dass den Veranlagungen für die Steuerjahre 1988 und 1989 im Sinne einer Revision der korrigierte Steuerwert von Fr. 318'000.– zugrundegelegt wird.

Es ist unbestritten, dass die Veranlagungen für die Jahre 1988 und 1989 unangefochten in Rechtskraft erwachsen sind. In Frage steht jedoch, ob diese Veranlagungen allenfalls mit dem ausserordentlichen Rechtsmittel der Revision korrigiert werden können.

2. Das Gesetz selbst kann vorsehen, dass die entscheidende Behörde oder eine Rechtsmittelinstanz bereits in formelle Rechtskraft erwachsene Verfügungen aufheben oder abändern könne, wenn ein Revisionsgrund, d.h. ein besonders schwerwiegender Fehler vorliegt (Häfelin/Müller, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, N. 792; Fleiner, Grundzüge des allgemeinen und schweizerischen Verwaltungsrechts, S. 207). Das Basler Steuergesetz enthält (mit Ausnahme der Spezialregelung des § 22) keine Vorschrift über die Revision rechtskräftiger Veranlagungen. Nach herrschender Lehre und Praxis kann jedoch in Anlehnung an das ausserordentliche Rechtsmittel der Revision im Zivilprozess und in neueren Gesetzen über Verwaltungsverfahren und Verwaltungsjustiz in bestimmten Ausnahmefällen auch ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage eine Abänderung oder Aufhebung einer in Rechtskraft erwachsenen Veranlagung vorgenommen werden (Imboden/Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, S. 262; Grüninger/Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, S. 121 f.; Fuchs, Revision und Rückerstattung in der Steuerordnung von Basel-Stadt, in: BJM 1984, S. 225 ff.).

Das ausserordentliche Rechtsmittel der Revision ist indessen immer nur dann gegeben, wenn es dem Betroffenen auch bei pflichtgemässer Sorgfalt nicht möglich war, bereits im Veranlagungs- oder Rechtsmittelverfahren den Mangel zu erkennen und geltend zu machen.

3. Lehre und Rechtsprechung haben im Lichte von Art. 4 BV Richtlinien entwickelt, nach denen die Revision einer Verfügung auch auf kantonaler Ebene grundsätzlich zulässig ist (Imboden/Rhinow, a.a.O., S. 263; Häfelin/Müller, a.a.O., N. 792 ff., N. 1420 ff.; Grüninger/Studer, a.a.O., S. 120; Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, S. 193.). Entsprechend lässt das baselstädtische Verwaltungsgericht nach gefestigter Praxis insbesondere dann eine Revision von rechtskräftigen Veranlagungen zu, wenn:

- die veranlagende oder entscheidende Behörde wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat,
- die veranlagende oder entscheidende Behörde Tatsachen nicht berücksichtigt hat, die für die Beurteilung der Steuerforderung wesentlich gewesen sind und den amtlichen Akten hätten entnommen werden können,
- die Steuerbehörde dem Pflichtigen über massgebliche Umstände eine unrichtige Auskunft erteilt hat oder
- wesentliche Tatsachen oder Beweismittel vorgebracht werden, deren Geltendmachung dem Pflichtigen im früheren Verfahren nicht möglich gewesen ist

(Fuchs, a.a.O., S. 225 ff., insbesondere 228 und 240; VGE vom 6. Januar 1989 i.S. F., publ. in BJM 1990, S. 98).

4. a) Im vorliegenden Fall waren gemäss den massgebenden Vorschriften von §§ 62 Abs. 1 und 2, 63 Abs. 1 StG sowie §§ 12 Abs. 1 lit. b und 14 Vo StG die Steuerwerte der im Kanton gelegenen Liegenschaften anhand der Richtlinien des Finanzdepartementes vom 7. November 1972 für die Wertberechnung von nichtgeschäftlichen Grundstücken zu ermitteln. Nach Sinn und Zweck dieser Bestimmungen müsste die Vermögensbewertung den tatsächlichen Wert einer Liegenschaft möglichst genau wiedergeben. Hierzu wäre eine regelmässige Neu-

schätzung sämtlicher Liegenschaften in kürzeren Intervallen notwendig. Da Neuschätzungen einen sehr hohen personellen und administrativen Aufwand erfordern, wurden die Liegenschaften, welche per 1. Januar 1973 alle neu bewertet worden waren, nach der früheren Praxis nur dann wieder bewertet, wenn sie die Hand wechselten. Diese Praxis führte zwar zu richtigeren, weil den tatsächlichen Wertverhältnissen näher stehenden Ergebnissen, bedeutete aber gleichzeitig eine rechtsungleiche Schlechterstellung der Neubesitzer gegenüber den Altbesitzern, deren Liegenschaftswerte unverändert blieben. Diese Praxis musste daher revidiert werden. Von da an galt, dass der Steuerwert bei Handänderungen nicht mehr neu ermittelt, sondern statt dessen der Steuerwert des Rechtsvorgängers übernommen wurde.

Die Übernahme des Steuerwertes des Rechtsvorgängers hatte ausnahmslos Geltung, da angenommen wurde, dass diese Lösung für die Pflichtigen stets zum günstigeren Ergebnis führte als eine Neubewertung. Folglich wurde darauf verzichtet, im Einzelfall zu prüfen, ob eine Neubewertung nicht doch zu einem tieferen Steuerwert führte. Diese Praxis übersah indessen, dass der Steuerwert des Rechtsvorgängers in Einzelfällen - so wie im vorliegenden Fall - doch höher sein konnte als bei einer Neubewertung im Zeitpunkt der Handänderung.

b) Es hat als erstellt zu gelten, dass die Rekurrenten bei einer Neubewertung der Liegenschaft auf den Zeitpunkt der Handänderung hin besser gefahren wären, als dies mit der Übernahme des Steuerwertes des Rechtsvorgängers der Fall war. Bei ihrer Entscheidung hat die Steuerverwaltung im vorliegenden Fall jedoch nicht etwa wesentliche und aktenkundige Tatsachen ausser Acht gelassen. Dass es die Verwaltung unterliess, die günstigere Bewertungsmöglichkeit anzuwenden, ist mit anderen Worten nicht auf die Tatsache zurückzuführen, dass sie den Sachverhalt etwa nicht vollständig untersucht hätte, sondern darauf, dass es der zwar fragwürdigen, aber dennoch geltenden Rechtspraxis entsprach, den Steuerwert des Vorgängers unverändert zu übernehmen. *Die Anwendung einer anfechtbaren Rechtspraxis stellt aber keinen Revisionsgrund dar, weswegen der Entscheid der Steuerverwaltung unter diesem Aspekt nicht zu beanstanden ist.* Dies insbesondere auch deshalb, weil die Rekurrenten anlässlich der Anzeige des Steuerwertes vom 22. März 1988 durch die Steuerverwaltung ausdrücklich auf die Möglichkeit, die entsprechende Veranlagung mit Einsprache anzufechten, hingewiesen wurden.

5. Nachfolgend ist indessen zu prüfen, ob allenfalls ein anderer unter Ziffer 3 genannter Revisionsgrund vorliegt:

a) Es liegen keine Anzeichen vor, dass die Steuerverwaltung wesentliche Verfahrensrechte der Rekurrenten - wie beispielsweise die Gewährung des rechtlichen Gehörs - missachtet hätte.

b) Ebensovienig liegen neue Tatsachen oder neue Beweise vor, deren Geltendmachung den Rekurrenten nicht schon in einem früheren Verfahrensstadium möglich gewesen wäre. Dass die Rekurrenten eine Neubewertung ihrer Stockwerkeigentumsparzelle nicht schon zu einem früheren Zeitpunkt verlangten, liegt daran, dass sie die Rechtslage falsch eingeschätzt haben, ist also mit anderen Worten nicht darauf zurückzuführen, dass ihnen gewisse rechtserhebliche Tatsachen nicht bekannt waren. Rechtsunkenntnis bildet jedoch, wie die Steuerverwaltung zu Recht festgestellt hat, keinen Revisionsgrund.

c) In ihrem Rekurs bringen die Rekurrenten vor, dass sie nach Erhalt der Anzeige betreffend der Festsetzung des Steuerwertes vom 22. März 1988 bei der Steuerverwaltung vorgesprochen hätten und ihnen der Steuerbeamte falsche Auskünfte erteilt habe, welche bei ihnen einen Irrtum über Inhalt und Anwendung der gesetzlichen Vorschriften ausgelöst habe. Es ist in den Unterlagen jedoch nirgends eine Aktennotiz oder ein Schreiben der Rekurrenten zu finden, aus welchen hervorgeht, dass ein solches Treffen stattgefunden hätte oder was allenfalls Gegenstand der Diskussion gewesen sei. Aktenkundig ist bloss die Vorsprache

vom 5. Juli 1991, welche zur Reduktion des Steuerwertes auf Fr. 318'000.– führte. Somit muss auch diesbezüglich das Vorliegen eines Revisionsgrundes verneint werden.

6. Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass eine Revision der rechtskräftigen Veranlagungen der Steuerjahre 1988 und 1989 mangels Vorliegen geeigneter Revisionsgründe nicht möglich ist und die rechtskräftigen Veranlagungen somit Bestand behalten. Der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung ist demnach zu Recht ergangen, weshalb der Rekurs abzuweisen ist.

7. ...

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.