

**42 Nichtigkeit einer fehlerhaften Verfügung? Rechtliches Gehör.**

- **Nichtigkeit beim Zusammentreffen mehrerer inhaltlicher und verfahrensmässiger Fehler, zumal wenn zweifelhaft ist, ob die Behörde gutgläubig gehandelt hat (Erw. 2, 3).**
- **Handlungen des Gemeindesteueramts sind der Gemeindesteuerkommission zuzurechnen; Fehler im Veranlagungsverfahren sind gesamthaft zu bewerten (Erw. 3/a).**
- **Die beabsichtigte Veranlagung aufgrund einer Vermögensvergleichsrechnung ist dem Steuerpflichtigen zuvor bekannt zu geben (Erw. 3/b).**

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 18. Oktober 2000 in Sachen R.H. gegen Entscheid des Steuerrekursgerichts.

*Aus den Erwägungen*

2. Zu entscheiden ist, ob die Veranlagungsverfügung vom 11. Dezember 1997 nichtig ist. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts und des Verwaltungsgerichts ist die normale Folge der Fehlerhaftigkeit von Verfügungen ihre *Anfechtbarkeit*. Nur ausnahmsweise ist auf Nichtigkeit zu schliessen, so, wenn der Mangel besonders schwer wiegt, wenn er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und wenn die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird. Als Nichtigkeitsgründe fallen hauptsächlich schwere Verfahrensmängel sowie die Unzuständigkeit der verfügenden Behörde in Betracht; dagegen haben inhaltliche Mängel nur in seltenen Ausnahmefällen die Nichtigkeit einer Verfügung zur Folge (vgl. BGE 122 I 98 f.; 118 Ia 340; 116 Ia 219; AGVE 1994, S. 217 mit Hinweisen; vgl. auch Max Imboden/René A. Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, 6. Aufl., Basel/Stuttgart 1986, und René A. Rhinow/Beat Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel/Frankfurt a.M. 1990, je Nr. 40 B IV/V; Ulrich Häfelin/Georg Müller, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 3. Aufl.,

Zürich 1998, Rz. 769). Die Grenzziehung zwischen Nichtigkeit und Anfechtbarkeit ist nach Massgabe einer teleologischen Rechtsauslegung und einer Interessenabwägung vorzunehmen. Nichtigkeit tritt erst dann ein, wenn die Verletzung der in Frage stehenden Vorschrift schwerer wiegt als die sich aus der Unwirksamkeit der Anordnung ergebende Beeinträchtigung der Rechtssicherheit und des verfahrensökonomischen staatlichen Interesses (Imboden/Rhinow und Rhinow/Krähenmann, a.a.O., je Nr. 40 B IV; vgl. auch AGVE 1978, S. 138 f.; 1975, S. 165). Demgemäss hat das Verwaltungsgericht auch schon aufgrund zusätzlicher Argumente auf Nichtigkeit erkannt, so bei einer Häufung von erheblichen formellen und materiellen Mängeln (AGVE 1981, S. 274 f.) und wo die verfügende Behörde bewusst und für den Gesuchsteller erkennbar eine rechtswidrige Bewilligung erteilte (VGE III/95 vom 26. Juni 2000 in Sachen M.F. AG und P.W., S. 16 f.).

3. a) Die *Gemeindesteuerkommission* ist zuständig zur Beurteilung der Steuerpflicht und zur Veranlagung der Einkommens-, Vermögens- und der Grundstückgewinnsteuer (§ 116 StG); ihr gehört ein kantonaler Steuerkommissär von Amtes wegen an (§ 117 Abs. 2 StG). Daneben besteht in jeder Gemeinde ein *Gemeindesteueramt*, das u.a. die Veranlagung vorbereitet, zuhanden der Steuerkommission eine Voreinschätzung erstellt, im Anschluss an die Veranlagung die Steuerbeträge errechnet und die Veranlagungsverfügungen und Einspracheentscheide zustellt (§ 119 StG). Das Veranlagungsverfahren wird in enger Zusammenarbeit zwischen *Gemeindesteuerkommission* und *-steueramt* (das funktionell als zudienendes und ausführendes Organ der Kommission bezeichnet werden kann) durchgeführt, das von aussen, speziell aus Sicht der Steuerpflichtigen, als einheitliches Handeln erscheint. Diese Sichtweise drängt sich auf, wenn es um die Beurteilung von Verfahrensmängeln geht; für die veranlagten Steuerpflichtigen sind alle genannten Vorgänge Handlungen der Steuerbehörde, eine Unterscheidung je nach handelndem Organ wäre künstlich und nicht sachgerecht.

b) (Die Steuererklärung des Beschwerdeführers basierte auf dem beigelegten, formell ordnungsgemässen Buchhaltungsabschluss.) Der kantonale Steuerkommissär erstellte eine Vermögensvergleichsrechnung, die offensichtliche Fehler und Auslassungen enthält. Insbesondere wurde beim Privataufwand der Eigenmietwert eingesetzt, obwohl ein grosser Anteil davon schon im Posten "private Lebenshaltungskosten gemäss Selbstdeklaration" enthalten war, und die Möglichkeit steuerfreier Kapitalgewinne wurde kurzerhand verneint, obwohl aus dem Wertschriftenverzeichnis ersichtlich war, dass der Beschwerdeführer in den Bemessungsjahren Aktien der SBG verkauft hatte, und nicht auszuschliessen, sondern im Gegenteil wahrscheinlich war, dass er dabei einen Gewinn erzielt hatte.

Beabsichtigt die Steuerkommission, die Veranlagung aufgrund einer Vermögensvergleichsrechnung vorzunehmen, ist diese dem Steuerpflichtigen vorher zur Kenntnis zu bringen und ihm eine Stellungnahme zu ermöglichen, da der Steuerkommission vollständige und gesicherte Erkenntnisse regelmässig abgehen (z.B. hinsichtlich steuerfreier Einkünfte). Dieses allgemein übliche Vorgehen wurde hier nicht eingehalten.

Entgegen der Behauptung im Bericht KStA ist es offenkundig, dass die Vermögensvergleichsrechnung der Veranlagung nicht beigelegt wurde. ... Mit den "Details zur Steuerveranlagung" wurde die Abweichung von der Steuererklärung wie folgt bekannt gegeben:

Bemessungsgrundlage		01.01.1993 bis 31.12.1994		Durchschn.
1	Einkünfte selb. Tätigkeit	122'427	120'152	121'289
	Reingewinn/Reinverlust	72'427	70'152	71'289
	Div. Aufrechnungen	50'000	50'000	50'000

Es fehlte mithin jeglicher Hinweis auf die Veranlagung gestützt auf eine Vermögensvergleichsrechnung. Vielmehr deutete der aufgrund seiner Platzierung im unmittelbaren Anschluss an die Buchhaltungsergebnisse aufgeführte Hinweis auf Aufrechnungen darauf

hin, dass bei einzelnen Positionen der *Buchhaltung* Aufrechnungen erfolgt seien.

Wenn man die erwähnten Verfahrensmängel (insbesondere die Bekanntgabe bei der Veranlagung, die geradezu als Verschleierung des vorgenommenen Vermögensvergleichs zu bezeichnen ist) in Zusammenhang mit den *offenkundigen* Fehlern bei der Vermögensvergleichsrechnung bringt, kommt der Verdacht auf, die Steuerbehörde sei sich bewusst gewesen, dass jeder Hinweis an den Beschwerdeführer, es handle sich um eine Vermögensvergleichsrechnung, diese Fehler auffliegen lassen würde; dies gilt umso mehr, als nach den unbestrittenen Ausführungen des Beschwerdeführers schon in den Vorperioden der Privataufwand Gegenstand von Abklärungen gewesen war, die jeweils mittels Rückfrage beim Treuhänder des Steuerpflichtigen vorgenommen wurden. Ein strikter Nachweis ist natürlich nicht möglich, und wer das Vorgehen bestimmte, wird sich nicht mehr ermitteln lassen, ist aber auch nicht entscheidend (vgl. vorne Erw. 3/a).

c) Die der Steuerbehörde anzulastenden Fehler (grobe Fehler bei der Vermögensvergleichsrechnung; Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör, indem der Beschwerdeführer keine Gelegenheit erhielt, zur Vermögensvergleichsrechnung Stellung zu nehmen; Eröffnung der Veranlagungsverfügung unter Verschleierung des Umstands, dass diese auf einer Vermögensvergleichsrechnung basierte) mögen, je einzeln betrachtet, nicht zur Annahme der Nichtigkeit ausreichen. Jeder von ihnen ist allerdings erheblich, und das Zusammentreffen macht sie besonders gravierend. Dazu tritt der Umstand, dass der Beeinträchtigung der Rechtssicherheit und des verfahrensökonomischen staatlichen Interesses geringeres Gewicht zukommt, wenn zweifelhaft ist, ob die Behörde gutgläubig verfügt hat, da bewusstes Fehlverhalten ihr keine Vorteile verschaffen soll; im Übrigen sind ausser der Steuerbehörde und dem Beschwerdeführer keine Dritten beteiligt, deren Interessen zu berücksichtigen wären.

Zusammenfassend erachtet das Verwaltungsgericht die dargestellten Mängel insgesamt für derart gewichtig, dass die Veranlagungsverfügung auf Grundlage der bisherigen Rechtsprechung als nichtig zu bezeichnen ist.

**43 Kostenauflage.**

- **Kostenauflage an den obsiegenden Beschwerdeführer wegen verspäteten Vorbringens von Sachverhaltselementen, aber in der Regel nicht wegen verspäteten Vorbringens rechtlicher Argumente (Erw. II).**

Vgl. AGVE 2000, S. 352, Nr. 85

**44 Rechtsmittel, Formerfordernis der Schriftlichkeit.**

- **Ein mittels Fax eingereichtes Rechtsmittel ist ungültig, da die Originalunterschrift fehlt. Eine Nachfrist zur Verbesserung ist nicht anzusetzen (Bestätigung der Rechtsprechung) (Erw. 1-3).**
- **Dies gilt auch für die Einsprache gegen die Steuerveranlagung (Erw. 3/c).**

Vgl. AGVE 2000, S. 347, Nr. 79

**45 Reformatio in peius.**

- **Bei Einverständnis des Steuerpflichtigen ist es trotz des Verbots der reformatio in peius im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren zulässig, die Veranlagung wegen neuer Tatsachen zu Ungunsten des Steuerpflichtigen abzuändern, um so ein Nachsteuerverfahren zu verhindern.**

Vgl. AGVE 2000, S. 347, Nr. 80