

56 Folgen der falschen Besetzung der Veranlagungsbehörde. Rücknahme/ Aufhebung der Veranlagung.

- **Falsche Besetzung der Veranlagungsbehörde führt in der Regel nicht zur Nichtigkeit der Veranlagung, sondern nur zu deren Anfechtbarkeit (Erw. 3).**
- **Vor Eintritt der Rechtskraft kann die Behörde ihre formell fehlerhafte Verfügung zurücknehmen, ohne dass die Voraussetzungen für den Widerruf von Verfügungen erfüllt sein müssen (Erw. 4).**

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 19. Dezember 2006 in Sachen M.B. gegen Steuerrekursgericht.

Sachverhalt

Die Steuerkommission Z. veranlagte M.B. mit Verfügung vom 30. Juni 2004 für das Steuerjahr 2001 zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 82'000.--. Mit Schreiben vom 13. Juli 2004 teilte der Vorsteher des Steueramtes Z. dem Steuerpflichtigen mit, die Veranlagungsverfügung vom 30. Juni 2004 sei fälschlicherweise eröffnet worden und werde daher innerhalb der Rechtsmittelfrist aufgehoben. Danach wurde M.B. mit ("Korrektur-")Verfügung der Steuerkommission Z. vom 20. Januar 2005 für das Jahr 2001 zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 181'500.-- veranlagt (im Folgenden werden die Bezeichnungen Verfügung 04 bzw. Verfügung 05 verwendet).

Aus den Erwägungen

1. Veranlagungsbehörde der Gemeinde ist die Steuerkommission. Diese besteht aus einem kantonalen Steuerkommissär, dem Vorsteher des Gemeindesteueramtes sowie drei von der Einwohnergemeinde gewählten Mitgliedern. Die Veranlagung wird in der Regel im Namen der Steuerkommission durch eine Delegation, bestehend aus dem kantonalen Steuerkommissär und dem Vorsteher des Gemeindesteueramtes, vorgenommen (§ 164 StG). Dem Gemeinde-

steueramt als solchem kommt im Verhältnis zur Steuerkommission zudienende und ausführende Funktion zu (vgl. § 163 Abs. 3 StG; AGVE 2000, S. 160; siehe auch AGVE 2001, S. 380).

2./2.1. Der massgebliche Sachverhalt ist nicht streitig. A., der ordentliche kantonale Steuerkommissär für die Gemeinde Z., trat in den Ausstand, da er Revisionsstelle bei einer dem Beschwerdeführer gehörenden Gesellschaft war. Das KStA setzte D. als ausserordentlichen Steuerkommissär ein und teilte dies dem Beschwerdeführer am 1. Dezember 2003 schriftlich mit. Die Delegation zur Veranlagung des Beschwerdeführers setzte sich danach aus D. (ausserordentlicher Steuerkommissär) und C. (Vorsteher des Steueramtes Z.) zusammen. Die materielle Stellungnahme von D. zur vorzunehmenden Veranlagung datiert vom 18. Oktober 2004, also mehrere Monate nach der Verfügung 04.

2.2. Als A. - versehentlich - bei der Veranlagung des Beschwerdeführers mitwirkte (indem er die Veranlagung "zur Eröffnung freigab"), gehörte er der Delegation nicht mehr an. Es handelt sich somit, entgegen dem angefochtenen Entscheid, rechtlich nicht um eine Verletzung der Ausstandspflicht (eine zur Behörde gehörende Person, gegen die ein Ausstandsbegehren hängig ist oder die von sich aus in den Ausstand treten müsste, nimmt trotzdem teil), sondern um die Veranlagung durch eine personell unrichtig zusammengesetzte Behörde.

3./3.1. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts und des Verwaltungsgerichts ist die normale Folge der Fehlerhaftigkeit von Verfügungen deren 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. 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 (AGVE 2000, S. 159 f. mit Hinweisen; siehe auch BGE 129 I 363 f.; AGVE 2001, S. 381).

3.2./3.2.1. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung sind Verfügungen einer unrichtig zusammengesetzten Behörde in der Regel nicht nichtig, sondern nur anfechtbar (Urteil des Eidgenössischen Versicherungsgerichts vom 15. März 2004 [I 688/03], Erw. 3 mit Hinweisen; Urteil des Bundesgerichts vom 27. Januar 2004 [1P.487/2003], in BGE 130 I 106 ff. nicht publizierte Erw. 4.2; BGE 98 Ia 474), jedenfalls soweit die Mitglieder nicht in eigener Sache handeln (André Grisel, *Traité de droit administratif*, Bd. I, Neuchâtel 1984, S. 425).

Demgegenüber sind nach ständiger Rechtsprechung des Steuerrekursgerichts Veranlagungen und Entscheide, welche von einer nicht gesetzmässig zusammengesetzten Steuerkommission gefällt werden, nichtig (Entscheid des Steuerrekursgerichts [RGE] vom 9. August 2001 in Sachen P.M., S. 4; Conrad Walther, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Bd. 2, 2. Aufl., Muri/Bern 2004, § 164 N 20 mit Hinweisen; Plüss/Schade/Walther, ebenda, Vorbemerkungen zu §§ 172-200 N 53; Jürg Baur, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 1. Aufl., Muri/Bern 1991, § 127 aStG N 27).

Das Verwaltungsgericht hat entschieden, die Steuerbehörden könnten sich nicht darauf berufen, dass eine dem äusseren Anschein nach von der Steuerkommission erlassene Veranlagung tatsächlich nicht auf einem Beschluss der Steuerkommission beruhe, sondern vom Gemeindesteuernamt eigenmächtig verschickt worden sei. Dem Rechtssicherheits- und Rechtsschutzinteresse der Steuerpflichtigen, für welche derartige Mängel nicht erkennbar seien, gebühre der Vorrang vor der richtigen Rechtsanwendung, sofern diese nur über die Nichtigerklärung der Veranlagung durchgesetzt werden könnte (AGVE 2001, S. 382; anders wohl die Rechtsprechung des Steuerrekursgerichts, das eine Veranlagung, die wohl durch die Steuerkommission erlassen, aber vor der Eröffnung durch das Gemeindesteuern-

amt abgeändert wurde, als nichtig bezeichnete [RGE vom 18. Januar 1974 in Sachen O.G.; Baur, a.a.O., § 127 aStG N 27]).

3.2.2. Der sachliche Unterschied zwischen einer funktionell oder sachlich unzuständigen Behörde, deren Verfügungen anerkanntermassen nichtig sind (BGE 129 I 364), und einer Behörde, die nicht gesetzmässig zusammengesetzt ist, ist letztlich nur graduell. Dies zeigt sich gerade hier, wo ausser dem Vorsteher des Gemeindesteueramtes kein (berechtigtes) Mitglied der Steuerkommission mitwirkte. Im Ergebnis verhält es sich nicht anders, als hätte der Vorsteher des Gemeindesteueramtes allein und damit das Gemeindesteuernamt - als funktionell unzuständige Behörde - anstelle der zuständigen Steuerkommission veranlagt. Gerade in diesem Fall ist es jedoch den Steuerbehörden nach der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung trotz des gravierenden Mangels versagt, sich auf die (von ihnen verursachten und nur ihnen bekannten) Unregelmässigkeiten im Verfahren zu berufen, um auf diese Weise zur Nichtigkeit der anscheinend rechtskräftigen Veranlagung zu gelangen (AGVE 2001, S. 382 f.; siehe vorne Erw. 3.2.1). Dasselbe muss konsequenterweise auch beim vorliegenden Sachverhalt gelten: Es geht ebenfalls um die Frage, ob der den Steuerbehörden anzulastende Fehler die Veranlagung nichtig macht, was noch nach Jahr und Tag ermöglichen würde, sie zu Lasten des Beschwerdeführers abzuändern. Dies ist zu verneinen.

4. Demzufolge bleibt zu prüfen, ob die Verfügung 04 mit dem Schreiben des Vorstehers des Steueramtes Z. vom 13. Juli 2004 aufgehoben wurde (was das Steuerrekursgericht im angefochtenen Urteil bejahte).

4.1. Gemäss § 26 Abs. 1 VRPG (mit der Marginalie "Widerruf") können Verfügungen und Entscheide, die der Rechtslage oder den sachlichen Erfordernissen nicht entsprechen, durch die erlassende Behörde oder die Aufsichtsbehörde abgeändert oder aufgehoben werden, wenn wichtige öffentliche Interessen es erfordern. Vorbehalten bleiben Verfügungen, die nach besonderen Vorschriften oder der Natur der Sache nicht oder nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen zurückgenommen werden können (vgl. dazu AGVE 1998, S. 202 ff.). Das StG kennt keine entsprechende Vorschrift,

doch hat die Rechtsprechung erkannt, dass die Veranlagungsbehörde befugt sei, eine Verfügung nach deren Eröffnung, aber noch vor Ablauf der Rechtsmittelfrist (insofern liegt eine starke Einschränkung gegenüber dem Widerruf vor, da dieser auch bei rechtskräftigen Verfügungen möglich ist), von sich aus zurückzunehmen (ASA 64/1995-96, S. 578 ff.; Martin Plüss, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Bd. 2, 2. Aufl., § 191 N 6). Soweit es um eine gültig erlassene Verfügung geht, ist zur Rücknahme nur die erlassende Behörde zuständig (Plüss, a.a.O.); insoweit besteht Übereinstimmung mit der Widerrufsregelung. Dies erscheint denn auch gleichsam selbstverständlich, da es nicht angeht, dass irgend eine andere Behörde der Steuerkommission in ihre Angelegenheiten "pfuscht" (ein Eingreifen des KStA als Aufsichtsbehörde erscheint zwar möglich [siehe § 161 Abs. 2 und 3 StG], wird aber für eine derartige Rücknahme der Verfügung kaum aktuell, da das KStA stattdessen Einsprache erheben kann [§ 192 Abs. 1 lit. a StG]).

4.2. Die dargestellte Rechtsprechung bezieht sich auf die Rücknahme formell korrekt erlassener Veranlagungsverfügungen. Vorliegend geht es jedoch nicht darum, sondern um eine Veranlagung, die - je nach Blickwinkel - statt von einer aus zwei Mitgliedern bestehenden Delegation der Steuerkommission durch ein einziges Delegationsmitglied oder aber statt von der Delegation der Steuerkommission durch das Gemeindesteuernamt vorgenommen wurde. Wenn nach der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung eine solche formell nicht gültig zustande gekommene Veranlagung trotzdem wirksam ist, dann einzig wegen der hohen Bedeutung des Rechtssicherheits- und Rechtsschutzinteresses der Steuerpflichtigen. Aufgrund dieser sind die Steuerbehörden gehindert, den von ihnen erweckten Anschein, es handle sich um eine formell korrekt vorgenommene Veranlagung, im Nachhinein (nach Ablauf der Rechtsmittelfrist) zu widerlegen (AGVE 2001, S. 382 f.; siehe vorne Erw. 3.2). Diese Erwägungen entfallen, wenn der falsche Anschein noch *vor Ablauf* der Rechtsmittelfrist zerstört wird (siehe dazu auch ASA 64/1995-96, S. 580: "Solange das Schicksal einer Veranlagungsverfügung aber derart in der Schwebe ist, kann er [der Steuerpflichtige] sich nicht auf die Rechtssicherheit berufen."). Es geht mithin um die Offenlegung des

formellen Fehlers, zu der gerade diejenige Person (bzw. diejenigen Personen) prädestiniert ist, die fälschlich im Namen der Steuerkommission handelte. Demzufolge genügte im vorliegenden Fall das Schreiben des Steueramtsvorstehers vom 13. Juli 2004, um die Wirksamkeit der von der nicht korrekt besetzten Steuerkommission erlassenen Veranlagung zu hindern bzw. sie "zurückzunehmen" und den späteren, formell einwandfreien Erlass einer Veranlagungsverfügung zu ermöglichen.

4.3. Der Beschwerdeführer macht geltend, die Verfügung 05 trage den expliziten Vermerk "Korrektur"; eine Korrekturveranlagung sei ein logischer Widerspruch, wenn die ursprüngliche Veranlagung nichtig gewesen oder aufgehoben worden sei. Dem ist von der Logik her beizupflichten; doch auch eine unzutreffende Bezeichnung der "Folge-Verfügung" vermag die Unwirksamkeit der Verfügung 04 nicht zu beeinflussen. Einer "Auflösung" des Widerspruchs bedarf es nicht. Dem Beschwerdeführer war ungeachtet der Bezeichnung klar, dass es sich bei der Verfügung 05 um die neue Veranlagung handelte, die an die Stelle der früheren trat.

(Hinweis: Das Bundesgericht hat eine Beschwerde gegen diesen Entscheid abgewiesen.)

57 Verfahrenskosten (§ 35 Abs. 1 VRPG); Beschwerdeverfahren betreffend Mobilfunkanlagen.

- **Allgemeine Voraussetzungen, unter denen ein Gemeinwesen ausnahmsweise kostenpflichtig wird (Erw. 2).**
- **Kompetenzordnung bei der Anwendung der Vorschriften zum Schutz vor nichtionisierender Strahlung (Erw. 3).**
- **Präzisierung der Rechtsprechung zur ausnahmsweisen Kostenpflicht des Gemeinwesens (Erw. 4).**
- **Unzulässigkeit der in AGVE 2004, S. 503 f. eingeführten regierungsrätlichen Praxis (Erw. 5).**

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 3. Kammer, vom 28. August 2006 in Sachen Einwohnergemeinde B. gegen Regierungsrat.