

81 Nichtigkeit einer Verfügung. Schutzwürdiges Interesse als Voraussetzung der Beschwerdelegitimation.

- Schutzwürdiges Interesse (§ 38 Abs. 1 VRPG) ist auch bei der Behördenbeschwerde verlangt (Erw. 4/c, 6/b).
- Zuständigkeiten der Steuerkommission und des Gemeindesteueramtes (Erw. 5).
- Keine Nichtigkeit, wenn nach dem äusseren Anschein eine Veranlagungsverfügung der zuständigen Steuerkommission vorliegt, selbst wenn das Gemeindesteueramt eigenmächtig handelte (Erw. 6).

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 17. Mai 2001 in Sachen KStA gegen Entscheid des Steuerrekursgerichts (betreffend R.K.).

Sachverhalt

Das Steuerrekursgericht setzte in teilweiser Gutheissung des Rekurses von R.K. das steuerbare Einkommen für die Steuerperiode 1997/98 gegenüber der Veranlagung herab. Am 7. Dezember 2000 sandte das Gemeindesteueramt dem Steuerpflichtigen eine dem Rekursentscheid entsprechende "definitive Steuerveranlagung 1997/98". Am 18. Januar 2001 erhob das KStA fristgerecht Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Rekursentscheid mit dem Antrag auf Erhöhung des steuerbaren Einkommens. Dem Einwand des Steuerpflichtigen, mit dem Versand der neuen Veranlagung sei das Beschwerderecht verwirkt, hielt das KStA entgegen, bei der "Steuerveranlagung" handle es sich nicht um einen Verwaltungsakt der Steuerkommission, sondern um die blosser Mitteilung der definitiven Faktoren und des Steuerbetrags aufgrund des Rekursentscheids durch das Gemeindesteueramt. Das KStA habe sich nicht veranlasst gesehen, gegen die als "definitive Steuerveranlagung" bezeichnete Mitteilung Einsprache zu erheben, zumal es an einem formgültig erlassenen Anfechtungsobjekt gefehlt habe.

Aus den Erwägungen

4. a) Gemäss § 139 Abs. 1 i.V.m. § 145 lit. a StG kann das KStA gegen Entscheide des Steuerrekursgerichts Verwaltungsgerichtsbeschwerde erheben.

b) Das Verwaltungsgericht hat entschieden, wenn das KStA als Veranlagungsbehörde im Anschluss an einen zu seinen Ungunsten ausgefallenen Rekursentscheid eine entsprechende definitive Steuerrechnung zustelle, liege darin ein verbindlicher Verzicht auf die Beschwerdeerhebung (AGVE 1993, S. 420 ff.). Die Beschwerdegegner dürften sich auf dieses Präjudiz stützen, wenn sie geltend machen, mit der Ausstellung und Zusendung der definitiven Steuerveranlagung hätten die Steuerbehörden auf die Möglichkeit einer Beschwerde verzichtet. Auf einen Verzicht lassen indessen nur eigene Handlungen schliessen. Nun mag zwar der Steuerpflichtige in seinem Empfinden "dem Fiskus" als einer einzigen grossen Behörde gegenüber stehen. Dies ist jedoch eine allzu starke Vereinfachung. Die neue Veranlagungsverfügung stammt von den kommunalen Steuerbehörden und erfolgte ohne Zutun des KStA. Wie aus der Darstellung der Behörden und ihrer Kompetenzen (nachfolgend Erw. 5) ersichtlich, kann das KStA Handlungen der kommunalen Steuerbehörden, mit denen es nicht einverstanden ist, nicht von vornherein verhindern. Es könnte sich daher lediglich fragen, ob sich auch aus dem Verzicht des KStA, Einsprache zu erheben, auf den Verzicht zur Beschwerdeführung schliessen lässt. Diese Fragestellung fällt beim gegebenen Sachverhalt mit derjenigen nach einem schutzwürdigen Interesse an der Beschwerdeführung zusammen.

c) Generell ist ein schutzwürdiges eigenes Interesse Voraussetzung der Beschwerdelegitimation (§ 38 Abs. 1 VRPG). Bei der Behördenbeschwerde ist es zwar nicht ausdrücklich erwähnt, nach der Rechtsprechung aber dennoch erforderlich, weil Rechtsschutz generell nur zur Verfügung gestellt wird, wenn die damit verfolgten Ziele auch schutzwürdig sind (vgl. Michael Merker, Rechtsmittel, Klage und Normenkontrollverfahren nach dem aargauischen Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege [Kommentar zu den §§ 38-72 VRPG], Diss. Zürich 1998, § 38 N 178 und 201, insbesondere FN 440). An

einem schutzwürdigen Interesse fehlt es vor allem dann, wenn die Beschwerde gar keinen praktischen Nutzen bringen kann (Merker, a.a.O., § 38 N 129 ff.). Vorliegend könnte dies namentlich dann zutreffen, wenn die Veranlagung vom 7. Dezember 2000 auf jeden Fall bestehen bleibt. Dies ist im Folgenden zu prüfen (Erw. 6). Der besseren Verständlichkeit halber ist zuvor in geraffter Form auf die Behörden und ihre Kompetenzen hinzuweisen (Erw. 5).

5. Auf Gemeindeebene ist die Steuerkommission für die Veranlagung der Einkommens-, Vermögens- und Grundstückgewinnsteuern (der natürlichen Personen) zuständig (§ 116 StG). Daneben besteht das Gemeindesteueramts, das u.a. die Veranlagung vorbereitet, zuhanden der Steuerkommission eine Voreinschätzung erstellt, im Anschluss an die Veranlagung die Steuerbeträge errechnet und die Veranlagungsverfügungen und die Einspracheentscheide zustellt (§ 119 StG) und funktionell als zudienendes und ausführendes Organ der Steuerkommission bezeichnet werden kann (AGVE 2000, S. 160). Das KStA leitet den Vollzug des Steuergesetzes und hat bestimmte eigene Veranlagungszuständigkeiten. Wo die Gemeindesteuerkommissionen zur Veranlagung zuständig sind, hat das KStA für richtige und gleichmässige Veranlagungen zu sorgen (§ 114 f. StG). Zu diesem Zweck gehört jeder Gemeindesteuerkommission von Amtes wegen ein kantonaler Steuerkommissär an (§ 117 Abs. 2 StG); zudem kann das KStA gegen die einzelnen Veranlagungen Rechtsmittel ergreifen (§ 145 lit. a, § 139 StG) und gegebenenfalls, wenn Mängel in grösserem Umfang erkennbar werden, von Aufsichts wegen einschreiten (§ 114 Abs. 2 StG).

6. a) Wie dargelegt, ist die Gemeindesteuerkommission für die Veranlagung zuständig. Das KStA macht nun geltend, vorliegend habe die Steuerkommission gar keinen entsprechenden Beschluss gefasst. Vielmehr habe das Gemeindesteuersamt die definitiven Faktoren und den Steuerbetrag aufgrund des Rekursentscheides mitgeteilt. Das KStA vertritt also die Meinung, es handle sich hierbei überhaupt nicht um eine Veranlagung, sondern um die Rechnungsstellung im Rahmen des Bezugsverfahrens.

aa) Den Beschwerdegegnern wurde das übliche Steuerveranlagungsformular zugestellt. Als Absender ist die "Steuerkommission

S." angegeben und als Betreff: "Definitive Steuerveranlagung 1997/1998 Rekursentscheid". Unter dem Zwischentitel "Veranlagung" figuriert das in der Gemeinde steuerbare Einkommen mit Fr. ... Äusserlich lässt nichts darauf schliessen, dass es sich nicht um eine Veranlagung handeln könnte. Unter diesen Umständen geht es nicht an, kurzerhand das Vorliegen einer Veranlagungsverfügung zu verneinen. Dagegen ist zu prüfen, ob es sich dabei um eine nichtige Verfügung handelt.

bb) Eine fehlerhafte Verfügung ist in der Regel lediglich anfechtbar, auf Nichtigkeit ist nur ausnahmsweise zu schliessen. Sie ist dann zu bejahen, wenn der Mangel besonders schwer ist, wenn er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und wenn zudem die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird (AGVE 1994, S. 217; 2000, S. 159).

aaa) Zuständigkeitsfehler können einen besonders schweren Mangel darstellen, wenn sie schwerwiegend sind (vgl. 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 V a; Ulrich Häfelin/Georg Müller, Grundriss des allgemeinen Verwaltungsrechts, 3. Aufl., Zürich 1998, Rz. 773). Wie es sich damit vorliegend verhält, kann offen bleiben.

bbb) Der geltend gemachte Mangel war klarerweise weder offensichtlich noch leicht erkennbar; um ihn bemerken, ja auch nur erahnen zu können, brauchte es Abklärungen über den Sitzungsablauf bei der Steuerkommission.

ccc) Nichtigkeit darf nur angenommen werden, wenn keine überwiegenden Rechtssicherheitsinteressen dagegen sprechen (Imboden/Rhinow und Rhinow/Krähenmann, a.a.O., je Nr. 40 B IV c, V a 1; Häfelin/Müller, a.a.O., Rz. 769, 773).

aaaa) Verfügungen und Entscheide sind in der Regel schriftlich zu eröffnen, also auch zu unterschreiben (vgl. AGVE 1996, S. 386; Jürg Baur, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Muri/BE 1991, § 134 N 2). So schreibt § 65 Abs. 2 StGV beispielsweise vor, dass der Präsident der Steuerkommission zusammen mit dem Proto-

kollführer die Einspracheentscheide unterzeichnet. Mit seiner Unterschrift bezeugt er, dass der eröffnete Einspracheentscheid so durch die Steuerkommission gefällt wurde. Für Veranlagungen gilt nun allerdings, dass sie keine Unterschrift tragen (§ 134 Abs. 1 StG). Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass es sich um automatisiert hergestellte Massenverfügungen handelt (vgl. schon AGVE 1983, S. 130 ff. zum früheren Recht). Diese Erleichterung der Verwaltungstätigkeit hat zur Folge, dass die durch die Unterschrift hergestellte Legitimation des Schriftstücks entfällt. Daraus zu folgern, die Gültigkeit derartiger nicht unterschriebener Verfügungen sei gleichsam in der Schwebe und es stehe der Verwaltung jederzeit frei, nachzuweisen, dass sie nicht durch einen entsprechenden Beschluss der zuständigen Behörde gedeckt seien, liesse sich mit den Anforderungen der Rechtssicherheit und den legitimen Interessen der Verfügungsadressaten nicht vereinbaren. Vielmehr ist die Verwaltung, zu deren Gunsten die Lockerung der Form erfolgt, hier auch ohne Unterschrift bei dem zu behaften, was der Verfügung hinsichtlich ihres Erlasses zu entnehmen ist.

bbbb) Obwohl das KStA zur Einspracheerhebung legitimiert ist (§ 145 lit. a StG), werden ihm die Veranlagungsverfügungen in der Praxis nicht formell eröffnet. In der Regel ist dies ohne Bedeutung, da der kantonale Steuerkommissär der Gemeindesteuerkommission angehört und über heikle Fälle im Bilde ist. Er kann also einzelfallweise sicherstellen, dass er rechtzeitig in den Besitz der Veranlagung kommt und es so dem KStA möglich ist, fristgerecht Einsprache zu erheben. Es ist denkbar, dass im vorliegenden Fall der Steuerkommissär keine Kenntnis von der Veranlagung vom 7. Dezember 2000 erhielt. Dies ist letztlich irrelevant. Wenn das KStA einverstanden ist, die Veranlagungen nicht zugestellt zu erhalten, gilt dieses Einverständnis generell. Das allfällige Verpassen einer Einsprachefrist wird damit in Kauf genommen.

cccc) Es geht also nicht an, die Steuerpflichtigen die nachteiligen Konsequenzen aus der Vereinfachung der Verwaltungstätigkeit tragen zu lassen. Deren Rechtsschutzinteresse gebührt der Vorrang vor der richtigen Rechtsanwendung, sofern diese nur über die Nichtigerklärung der Veranlagung durchgesetzt werden könnte. Diese

strenge Beurteilung ist für die Steuerbehörden auch unter Berücksichtigung der Erfordernisse rationellen Handelns in keiner Weise unzumutbar. Wenn es vorliegend am einfachsten war, das bestehende Formular und Computerprogramm zu verwenden, war das Gemeindesteueramt hieran nicht gehindert. Es hätte ausgereicht, handschriftlich die Angaben "Steuerkommission S." durch "Gemeindesteueramt S." und "Definitive Steuerveranlagung 1997/1998" durch "Neue Steuerrechnung gemäss Rekursentscheid" zu ersetzen.

ddd) Auch die mögliche Argumentation, es sei unmöglich, nach dem Entscheid des Steuerrekursgerichts eine neue Veranlagung zu treffen, wäre unzutreffend. Je nach der Formulierung des Dispositivs (so wenn trotz Gutheissung des Rekurses nicht direkt das steuerbare Einkommen und Vermögen festgesetzt wurde) ist dies sogar unerlässlich. Im vorliegenden Fall traf dies zwar nicht zu, aber dies macht die neue Veranlagung, die inhaltlich nicht vom Rekursentscheid abweicht, nicht nichtig.

eee) Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Veranlagung vom 7. Dezember 2000 selbst dann nicht nichtig ist, wenn die Ausführungen des KStA über ihr Zustandekommen zutreffen, sodass sich weitere Abklärungen hierüber erübrigen. Es bleibt aufgrund der äusseren Form dabei, dass eine definitive Veranlagung durch die dazu zuständige Steuerkommission S. vorliegt, die dem Steuerpflichtigen eröffnet wurde.

dd) Daraus ergibt sich, dass die in inhaltlicher Übereinstimmung mit dem Rekursentscheid erlassene, neue Veranlagungsverfügung, gegen die keine Einsprache erhoben wurde, in Rechtskraft erwuchs, und zwar, da keine Gerichtsferien gelten, wahrscheinlich noch bevor das KStA seine Verwaltungsgerichtsbeschwerde einreichte.

b) Wie soeben dargelegt, ist die neue Veranlagung rechtskräftig. Daran würde auch die Gutheissung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde nichts ändern. Vielmehr entstünde dadurch ein Widerspruch, der eigentlich nicht vorkommen kann, weshalb auch keine Methode vorgesehen ist, ihn zu lösen. Das KStA hat kein legitimes Interesse, dass ein derartiger Widerspruch geschaffen wird. Wird konsequenterweise unter Verneinung der Beschwerdelegitimation auf

die Beschwerde nicht eingetreten, ist die Gefahr, dass der aufgezeigte Widerspruch entstehen könnte, von vornherein gebannt.

c) Falls das KStA in der Sache Recht haben sollte, mag dieser Verfahrensausgang unbefriedigend erscheinen. Das KStA hat es aber in der Hand, gleichartige Fälle für die Zukunft zu verhindern, sei es durch eine entsprechende Weisung an die Gemeindesteuerämter, sei es durch Einspracheerhebung, wenn doch einmal ein Verfahren schief läuft.

82 Feststellungsverfügung.

- **Zulässigkeit einer Feststellungsverfügung zum Zweck des Verjährungsunterbruchs (Erw. 7).**
- **Verzicht auf Rechtsmittelbelehrung, wenn Zulässigkeit des Rechtsmittels zweifelhaft? (Erw. 7/d)**

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 20. Juni 2001 in Sachen M. K. und A. AG gegen Entscheid des Baudepartements.

Sachverhalt

Die Gemeinde A. hatte versehentlich bei verschiedenen Liegenschaftseigentümern während Jahren keine Kanalisationsbenützungsgebühren erhoben. Im März 1999 erliess der Gemeinderat Feststellungsverfügungen des Inhalts, dass die Kanalisationsbenützungsgebühren ab 1994 geschuldet seien und zu einem späteren Zeitpunkt mit separater Verfügung erhoben würden. Zweck dieses Vorgehens war, die (Mitte 1999 eintretende) Verjährung der Gebühren für 1994 zu verhindern. Die zu zahlenden Beträge wurden im August 1999 verfügungsweise festgesetzt.