
**Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 13. April 2016 i.S. C.
(2C_495/2015)**

*Änderung rechtskräftiger Verfügungen (Art. 51 ff. StHG; § 34 VRP):
Widerruf einer formell rechtskräftigen, aber fehlerhaften Schätzungs-
verfügung*

Die Eigenmiet- und Vermögenssteuerwerte von Grundstücken werden im Kanton Schwyz mittels selbstständig anfechtbarer Verfügungen festgelegt, welche sich wie Dauerverfügungen nicht auf einen abgeschlossenen Sachverhalt beziehen, so dass in Bezug auf den Widerruf die dafür entwickelten Grundsätze gelten. Von Anfang an unrichtige Schätzungsverfügungen können deshalb gestützt auf § 34 VRP widerrufen werden, wenn erhebliche öffentliche Interessen es erfordern und dabei der Grundsatz von Treu und Glauben nicht verletzt wird. Diese kantonale Bestimmung hält einen allgemein anerkannten Grundsatz fest. In casu ist das Erfordernis des erheblichen öffentlichen Interesses durch das grosse fiskalische Interesse an der Korrektur des Vermögenssteuerwerts um mehr als 1.2 Mio. Franken willkürfrei gegeben. Eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben ist nicht erstellt.

Die abschliessende Regelung der Rückkommensgründe im StHG (Revision, Berichtigung und Nachsteuer, Art. 51 ff. StHG) ist auf rechtskräftige Veranlagungen zugeschnitten. Sie steht einer Anpassung von fehlerhaften Schätzungsverfügungen ex nunc et pro futuro somit nicht entgegen.

Sachverhalt (zusammengefasst)

C. ist Eigentümer eines landwirtschaftlich genutzten Grundstücks, das bei der generellen Neuschätzung per 1. Januar 2004 mit einem Vermögenssteuerwert von CHF 360 462 bewertet wurde. Im November 2012 kam die Steuerverwaltung auf ihre Verfügung zurück und nahm eine Anpassung der formell rechtskräftigen Schätzung vor, weil darin entgegen den Vorgaben von § 42 Abs. 2 zweiter Satz StG auch die in der Bauzone gelegene Teilfläche des Grundstücks nur zum Ertragswert von insgesamt CHF 850 bewertet worden war. Die kantonale Steuerkommission schützte die Anpassungsschätzung im Grundsatz und korrigierte lediglich die Berechnung des Vermögenssteuerwertes durch die Vorinstanz. Das Verwaltungsgericht wies eine gegen den Einspracheentscheid gerichtete Beschwerde ab und bestätigte damit u.a. den neuen, ab dem Jahr 2013 geltenden Vermögenssteuerwert von CHF 1 586 612. Auch das Bundesgericht weist die gegen die Neuschätzung gerichtete Beschwerde ab.

Aus den Erwägungen

1.

1.1. ...

1.2. Die Festlegung des Steuer- oder Katasterwerts eines Grundstücks gilt als Endentscheid, wenn sie in einem selbständigen Verfahren unabhängig von einem konkreten Steuerveranlagungsverfahren erfolgt (Urteile 2C_827/2014 vom 1. September 2015 E. 1; 2C_873/2011 vom

22. Oktober 2012 E. 1.1; 2C_101/2010 vom 24. Juni 2010 E. 1.4). Dies ist im Kanton Schwyz der Fall: Die kantonale Steuerverwaltung legt die Eigenmietwerte und die Vermögenssteuerwerte von Grundstücken in Form selbständig anfechtbarer Verfügungen fest (§ 155 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Schwyz vom 9. Februar 2000 [StG/SZ; SRSZ 172.200]) und eröffnet diese dem Eigentümer (§ 19 des Gesetzes des Kantons Schwyz vom 24. November 2004 über die steueramtliche Schätzung nichtlandwirtschaftlicher Grundstücke [SchätzG/SZ; SRSZ 172.230]; § 20 des Gesetzes des Kantons Schwyz vom 21. April 2004 über die steueramtliche Schätzung landwirtschaftlicher Grundstücke und Gewerbe vom 21. April 2004 [LSchätzG/SZ; SRSZ 172.220]). Der kantonale Gerichtsentscheid über die Grundstückschätzung ist somit als Endentscheid im Sinn von Art. 90 BGG mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten anfechtbar.

1.3. ...

2. ...

3.

Streitig ist die Anpassung der Grundstücksbewertung, welche für die Erhebung der Vermögenssteuer massgeblich ist.

3.1. Grundsätzlich wird das Vermögen zum Verkehrswert bewertet. Dabei kann der Ertragswert angemessen berücksichtigt werden (Art. 14 Abs. 1 StHG; § 41 Abs. 1 StG/SZ). Die land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücke werden zum Ertragswert bewertet. Das kantonale Recht kann bestimmen, dass bei der Bewertung der Verkehrswert mitberücksichtigt wird oder im Falle der Veräusserung oder Aufgabe der land-

oder forstwirtschaftlichen Nutzung des Grundstückes eine Nachbesteuerung für die Differenz zwischen Ertrags- und Verkehrswert erfolgt. Die Nachbesteuerung darf für höchstens 20 Jahre erfolgen (Art. 14 Abs. 2 StHG). Von diesem Wahlrecht hat der Kanton Schwyz folgendermassen Gebrauch gemacht: Land- oder forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke werden mit Einschluss der erforderlichen Gebäude zum Ertragswert bewertet. Unüberbaute Grundstücke in der Bauzone werden ungeachtet einer allfälligen landwirtschaftlichen Nutzung unter Berücksichtigung ihres Er-schliessungszustandes besteuert (§ 42 Abs. 2 StG/SZ).

3.2. ...

3.3. Gegenstand der Schätzung nach LSchätzG bilden landwirtschaftliche Grundstücke und landwirtschaftliche Gewerbe im Sinne von § 42 Abs. 1 StG/SZ, welche unter das BGBB fallen und sich im Eigentum von natürlichen Personen und von nicht steuerbefreiten juristischen Personen im Sinne von § 81 StG befinden (§ 5 LSchätzG). Neben den generellen Neuschätzungen gemäss § 6 LSchätzG sind bei Bestandes-, Wert- und Nutzungsänderungen individuelle Schätzungen von landwirtschaftlichen Grundstücken und landwirtschaftlichen Gewerben von Amtes wegen vorzunehmen (§ 7 Abs. 1 LSchätzG). Schätzungen haben Gültigkeit bis zur nächsten generellen Neuschätzung oder individuellen Schätzung (§ 10 LSchätzG).

3.4. Verfügungen können auf Gesuch einer Partei oder von Amtes wegen von der erlassenden Behörde oder der Aufsichtsbehörde ausserhalb eines Revisionsverfahrens abgeändert oder aufgehoben werden, wenn sich die Verhältnisse geändert haben oder erhebliche öffentliche Interessen es erfordern und dabei der Grundsatz von Treu und Glauben nicht verletzt

wird (§ 34 Abs. 1 der Verordnung des Kantons Schwyz vom 6. Juni 1974 über die Verwaltungsrechtspflege [VRP/SZ; SRSZ 234.110]¹).

4.

4.1. Die Vorinstanz erwog, die Schätzung vom 23. Juni 2006 habe für die Zukunft angepasst werden müssen, weil die in der Bauzone gelegene Fläche von 2045 m², entgegen den Vorgaben von § 42 Abs. 2 zweiter Satz StG/SZ, als Landwirtschaftsland zum Ertragswert von insgesamt CHF 850.-- bewertet worden sei. Dies stelle eine offensichtlich fehlerhafte Rechtsanwendung dar. Die Korrektur der Bewertung sei von erheblicher Bedeutung, so dass die Interessen an der Durchsetzung des objektiven Rechts eindeutig höher zu gewichten seien als die gegenläufigen Interessen am unveränderten Fortbestand der Verfügung. Weil die Anpassung einer anfänglich fehlerhaften Verfügung im Rahmen der Güterschätzung (ausserhalb der generellen Neuschätzung und einer individuellen Schätzung) im kantonalen Steuergesetz und in den einschlägigen Ausführungsbestimmungen nicht geregelt sei, seien die Bestimmungen der VRP/SZ betreffend den Widerruf von Verfügungen ergänzend heranzuziehen. Die Voraussetzungen für eine Anpassung der Schätzung gestützt auf § 34 Abs. 1 VRP/SZ seien erfüllt.

4.2. Dagegen bringt der Beschwerdeführer vor, die Schätzungsverfügung vom 23. Juni 2006 sei in Rechtskraft erwachsen. Sie dürfe nur zu seinen Ungunsten abgeändert werden, wenn eine neue Tatsache vorliege; dies treffe hier nicht zu. Das Steuergesetz habe den Fall, dass ein rechtskräftiger Entscheid korrigiert werden müsse, abschliessend geregelt.

¹ Anmerkung der Redaktion: neuer Erlasstitel seit 1.1.2014: „Verwaltungsrechtspflegegesetz (VRP)“

Für die Anwendung von § 34 VRP/SZ bleibe daher kein Raum. Habe sich die Steuerbehörde geirrt und das Recht falsch angewendet, dürfe sie nicht mehr auf ihren Entscheid zurückkommen, weil dadurch die verfassungsmässigen Rechtsgüter der Rechtssicherheit und des Gutgläubensschutzes verletzt würden. Zudem begründe die Tatsache, dass der Staat aufgrund eines Fehlers zu wenige Steuern einnehme, kein öffentliches Interesse. Ansonsten könnte jede rechtskräftige, zu tiefe Veranlagung unter Berufung auf das öffentliche Interesse korrigiert werden, wodurch die vom Steuergesetz stipulierte Voraussetzung des Vorliegens einer neuen Tatsache obsolet würde.

5.

Zunächst ist die Frage zu behandeln, ob die Anpassung der Schätzung grundsätzlich zulässig ist.

5.1. Verfügungen können nach ihrer zeitlichen Geltung eingeteilt werden in sogenannte urteilsähnliche Verfügungen und Dauerverfügungen. Urteilsähnliche Verfügungen regeln ein Rechtsverhältnis für einen zeitlich abgeschlossenen Sachverhalt, während Dauerverfügungen sich auf einen nicht abgeschlossenen Sachverhalt beziehen (TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, S. 262 Rz. 76-78). Die Unterscheidung wird im Allgemeinen auf rechtsgestaltende Verfügungen angewendet. Ob sie auch in Bezug auf Feststellungsverfügungen sinnvoll ist, erscheint fraglich, kann aber offen bleiben. Feststellungsverfügungen sind dadurch gekennzeichnet, dass sie ein konkretes Rechtsverhältnis nicht gestalten, sondern lediglich dessen Existenz (oder Nicht-Existenz) feststellen (MARKUS MÜLLER, (Schleich) -Wege zum Verwaltungsrechtsschutz, ZBI 116/2015 S. 66). Die Steuerveranlagung ist zweifellos eine rechtsgestaltende, urteilsähnliche Verfügung. Die

Grundstückschätzung hingegen ist nicht rechtsgestaltend, denn sie löst keine durchsetzbaren Rechte und Pflichten beim Adressaten aus. Sie legt den Wert fest, der in Bezug auf das Grundstück den künftigen Vermögenssteuerveranlagungen zugrunde gelegt werden soll. Dies ist keine reine Tatsachenfeststellung - eine solche rechtfertigt nicht den Erlass einer Verfügung (TSCHANNEN/ ZIMMERLI/MÜLLER, a.a.O., S. 259 Rz. 64 drittes Lemma) -, sondern die Feststellung, welchen Wert die Behörde durch Anwendung der gesetzlichen Bewertungsregeln ermittelt hat. Das Rechtsverhältnis besteht darin, dass die steuerpflichtige Person sich bei künftigen Veranlagungen diesen Wert entgegenhalten lassen muss. Die Grundstückschätzung ist somit eine Feststellungsverfügung, welche sich wie eine Dauerverfügung auf einen nicht abgeschlossenen Sachverhalt bezieht, so dass die entsprechenden Regeln herangezogen werden können.

5.2. Erstinstanzliche Verfügungen entfalten - im Gegensatz zu Gerichtsurteilen - keine materielle Rechtskraft; sie werden lediglich rechtsbeständig (TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, a.a.O., S. 299 Rz. 9; KIENER/RÜTSCHKE/KUHN, Öffentliches Verfahrensrecht, 2. Aufl. 2015, Rz. 849; KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3. Aufl. 2013, Rz. 713; BENOÎT BOVAY, Procédure administrative, 2. Aufl. 2015, S. 388 f.). Sie sind daher grundsätzlich, unter bestimmten Voraussetzungen, revidierbar (TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, a.a.O., S. 303 Rz. 21; KIENER/RÜTSCHKE/ KUHN, a.a.O., RZ. 849; KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, a.a.O., RZ. 713; BOVAY, a.a.O., S. 389). Mit Bezug auf formell rechtskräftige Dauerverfügungen werden vier Konstellationen unterschieden, in denen sich die Frage eines Rückkommens stellt (vgl. BGE 140 V 514 E. 3.2):
1. Anfängliche tatsächliche Unrichtigkeit (fehlerhafte Sachverhaltsfest-

stellung); 2. Nachträgliche tatsächliche Unrichtigkeit (Änderung des Sachverhalts nach Verfügungserlass bzw. Eintritt der formellen Rechtskraft); 3. Anfängliche rechtliche Unrichtigkeit (Verfügung beruht auf einer fehlerhaften Rechtsanwendung); 4. Nachträgliche rechtliche Unrichtigkeit (Änderung der massgebenden Rechtsgrundlagen nach Verfügungserlass bzw. Eintritt der formellen Rechtskraft, vgl. BGE 135 V 201 E. 5.1 S. 204 f. mit weiteren Hinweisen).

Hier geht es um die dritte der genannten Konstellationen. Zu prüfen ist die Frage, ob eine anfänglich unrichtige Schätzungsverfügung, deren Inhalt die Basis zukünftiger Steuerveranlagungen bildet, mit Wirkung ex nunc et pro futuro abgeändert werden darf.

5.3. Der Widerruf einer Feststellungsverfügung folgt im Grundsatz den gleichen Regeln, welche für den Widerruf von Gestaltungsverfügungen gelten (KIENER/RÜTSCHE/KUHN, a.a.O., Rz. 406). Der Widerruf einer Dauerverfügung wegen unrichtiger Rechtsanwendung ist grundsätzlich zulässig, weil sich die Gesetzwidrigkeit über eine längere Zeitspanne auswirkt. Das öffentliche Interesse an der Verwirklichung des objektiven Rechts ist in diesem Fall stärker, als wenn sich die Rechtswidrigkeit in einem abgeschlossenen Ereignis erschöpft (TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, a.a.O., S. 308 Rz. 40). Die für den Widerruf von Dauerverfügungen entwickelten Grundsätze müssen auch für Feststellungsverfügungen gelten, weil diese in vergleichbarer Weise in die Zukunft wirken. Es ist im Einzelfall abzuwägen, ob die Durchsetzung des objektiven Rechts den individuellen Vertrauensschutz überwiegt (BGE 137 I 69 E. 2.3 S. 71). Dieser Grundsatz ist in § 34 Abs. 1 VRP/SZ explizit festgehalten. Nach dieser Bestimmung können Verfügungen auf Gesuch einer Partei oder von Amtes wegen von der erlassenden Behörde oder der Auf-

sichtsbehörde ausserhalb eines Revisionsverfahrens abgeändert oder aufgehoben werden, wenn sich die Verhältnisse geändert haben oder erhebliche öffentliche Interessen es erfordern und dabei der Grundsatz von Treu und Glauben nicht verletzt wird. Die Vorinstanz wendete die zweite Tatbestandsvariante an, indem sie der Korrektur der Grundstückschätzung für die Zukunft ein erhebliches öffentliches Interesse beimass. Den Vertrauensschutz erachtete sie als gewahrt.

5.4. Die Grundstückschätzung dient - unter anderem - der Erhebung der Vermögenssteuer, welche zum harmonisierten Bereich des Steuerrechts gehört (vgl. Zweiter Titel, 4. Kapitel StHG). Das Schätzungsverfahren als - hier verselbständigt - Teil des Veranlagungsverfahrens gehört ebenfalls zum harmonisierten Steuerrecht (vgl. Urteil 2C_1236/2012 vom 20. Juni 2013 E. 1.1). Indessen enthält das StHG keine Vorschriften darüber, wie das Schätzungsverfahren auszugestalten sei. Art. 14 StHG legt nur die Grundsätze fest, die der kantonale Gesetzgeber bei der Bewertung des (beweglichen oder unbeweglichen) Vermögens zu beachten hat.

Die Rückkommensgründe in Art. 51-53 StHG (Revision, Berichtigung und Nachsteuer) sind, wie die Vorinstanz richtig erwogen hat, abschliessend. Ungeachtet des offenen Wortlauts der Kapitelüberschrift („Änderungen rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide“) sind sie jedoch auf rechtskräftige Veranlagungen zugeschnitten. Dies geht auch aus der Botschaft vom 25. Mai 1983 über die Steuerharmonisierung hervor, in der die Nachsteuer (die naturgemäss nur Veranlagungen betrifft) als Gegenstück der Revision bezeichnet wird (BBI 1983 III 137). Folglich kann aus dem Wortlaut von Art. 51 Abs. 1 StHG nicht abgeleitet werden, eine Änderung zu Ungunsten der steuerpflichtigen Person sei für alle Verfügungsarten

ausgeschlossen. Auch die Auffassung des Beschwerdeführers, die Schätzungsverfügung könne nur zu seinen Ungunsten abgeändert werden, wenn eine neue Tatsache vorliege, trifft nicht zu. Erstens kann eine rechtskräftige Veranlagung grundsätzlich nur zu Gunsten der steuerpflichtigen Person revidiert werden (Art. 51 StHG; § 169 StG/SZ). Zweitens sind Schätzungsverfügungen keine Veranlagungen; wie dargelegt unterliegen sie den genannten Regeln des StHG betreffend Rückkommen nicht. Die Anpassung einer Schätzungsverfügung erfolgt ex nunc et pro futuro; rechtskräftige Veranlagungen bleiben davon unberührt. Das StHG steht somit der Anpassung einer Schätzungsverfügung nicht entgegen.

Eine willkürliche Anwendung von § 34 Abs. 1 VRP/SZ ist ebenfalls zu verneinen, nachdem diese Bestimmung lediglich einen allgemein anerkannten Grundsatz (vgl. E. 5.3) festhält. Für die Abänderbarkeit spricht schliesslich auch die Tatsache, dass bei periodischen Steuern einer Veranlagung nur für die betreffende Periode Rechtskraft zukommt, so dass die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse in einem späteren Veranlagungszeitraum anders gewürdigt werden können (BGE 140 I 114 E. 2.4.3 S. 120). Deshalb soll auch die Grundlage, auf der die Veranlagung basiert, angepasst werden können, wenn die generellen Voraussetzungen des Widerrufs erfüllt sind. Die Grundstückschätzung unterliegt somit auch ausserhalb der individuellen Neuschätzung nach § 7 LSchätzG der Anpassung für die Zukunft.

5.5. Zu prüfen bleibt, ob die Voraussetzungen für die Anpassung erfüllt sind. Dies ist der Fall, wenn die Durchsetzung des objektiven Rechts das Vertrauen in den Fortbestand der unrichtigen Verfügung überwiegt. Unter der Annahme, dass die neue Bewertung korrekt ist, ist das öffent-

liche Interesse an der Änderung der Schätzungsverfügung als sehr hoch einzustufen. Denn ohne Korrektur der Schätzung müsste der Staat hinnehmen, dass das Grundstück auch in Zukunft Jahr für Jahr zu Unrecht zu einem Vermögenssteuerwert von CHF 360 462.-- besteuert wird anstatt zu einem solchen von CHF 1 586 612.--. Mit Blick auf das grosse fiskalische Interesse hat die Vorinstanz das in § 34 VRP/SZ genannte Erfordernis des erheblichen öffentlichen Interesses ohne Willkür bejaht. Nachdem der Beschwerdeführer eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben nach Art. 9 BV nur behauptet, nicht aber begründet, sind die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes nicht im Einzelnen zu prüfen (vgl. E. 2.1). Es ergibt sich, dass die Anpassung der Schätzungsverfügung vom 23. Juni 2006 mit Wirkung ab 1. Januar 2013 zulässig ist.