

Wiedererwägung

### Nachträgliche Änderung der Rechtslage

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft  
vom 17. Dezember 1997

Die Einführung der Wechselpauschale bei den Liegenschaftsunterhaltskosten bedeutet keine «wesentliche nachträgliche Änderung der Rechtslage», die eine Wiedererwägung einer rechtskräftigen Verfügung rechtfertigen würde. Damit konnte die Frage offenbleiben, ob dieser Wiedererwägungsgrund im Steuerrecht überhaupt zur Anwendung gelangen kann.

Tatsachen:

A. Mit Rechnung vom 21. Oktober 1994 und vom 25. Oktober 1994 wurde X definitiv zur Staatssteuer 1993/94 veranlagt. In seiner Steuererklärung 1993/94 deklarierte der Steuerpflichtige Fr. 192'199.– und Fr. 167'527.– als effektive Liegenschaftsunterhaltskosten. Diese effektiven Unterhaltskosten wurden in der Veranlagung berücksichtigt bzw. zum Abzug zugelassen.

Mit Inkrafttreten der revidierten Fassung von § 29 Abs. 2 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich (Steuer- und Finanzgesetz [StG] vom 7. Februar 1974) auf den 1. Januar 1995 fand ein Wechsel der Abzugsmodalitäten im Zusammenhang mit dem Unterhalt von Gebäuden statt. So musste sich nach alter Fassung dieser Bestimmung der Steuerpflichtige zwischen dem Abzug einer Pauschale oder der tatsächlich entstandenen Kosten dauernd entscheiden. Nach neuer Fassung kann die steuerpflichtige Person für jede Veranlagungsperiode die Abzugsmodalität (entweder pauschal oder effektiv) neu wählen. Als Folge dieser Novelle gelangte der Steuerpflichtige mit einem Gesuch um Wiedererwägung der rechtskräftigen Steuerveranlagung 1993/94 an die Steuerverwaltung mit dem Begehren, ihm den Pauschalabzug, im Sinne einer Gleichbehandlung mit seiner Schwester, von den Liegenschaftseinkünften zu gewähren, da es im Lichte der neuen Steuergesetzgebung vom Steuerpflichtigen falsch gewesen sei, für die Steuerperiode 1993/94 die effektiven Unterhaltskosten zu deklarieren. Mit Wiedererwägungsentscheid vom 17. April 1996 wies die Steuerverwaltung das Gesuch um Wiedererwägung ab, da die angegebenen Wiedererwägungsgründe für eine Änderung der Veranlagung nicht ausreichen würden.

Auch die Steuerrekurskommission, an welche der Steuerpflichtige mit Eingabe vom 10. Mai 1996 in der Folge gelangte, wies den erhobenen Rekurs mit Entscheid vom 30. August 1996 ab: Auf das Wiedererwägungsgesuch des Steuerpflichtigen hätte nicht eingetreten werden dürfen. Im vorliegenden Fall sei nun aber zu entscheiden, ob die Steuerverwaltung in ihrem Entscheid zu Recht die Voraussetzungen für eine Wiedererwägung verneint habe. Gemäss § 40 des Verwaltungsverfahrensgesetzes [VwVG; SGS 175] vom 13. Juni 1988 seien die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Wiedererwägung für die erstinstanzlich zuständige Behörde erfüllt, wenn die der Verfügung zugrundeliegende Sach- oder Rechtslage sich nachträglich zugunsten einer Partei wesentlich geändert habe (Abs. 1) oder einer der in Abs. 2 der Bestimmung genannten „Revisionsgründe“ vorliege: Der Rekurrent begründe seinen Rekurs bzw. seinen Wiedererwägungsanspruch mit einer Gesetzesänderung. Die dadurch für den Rekurrenten allenfalls entstandene Rechtsungleichheit beschränke sich auf eine Steuerperiode, weshalb sie nicht als derart krass zu beurteilen sei, dass sich eine Revision der Veranlagung rechtfertigen würde. Auch unter dem Gesichtspunkt der Rechtssicherheit und der Praktikabilität sowie unter demjenigen der rechtsgleichen Behandlung des Rekurrenten mit den übrigen bereits rechtskräftig veranlagten Steuerpflichtigen, die sich in einer dem Rekurrenten vergleichbaren Lage befinden würden, lasse sich in casu eine Anpassung der fraglichen Verfügung nicht verantworten. Auch der Einwand des Rekurrenten, dass die in der Wegleitung 1993/94 enthaltene, sich auf künftige Steuerperioden beziehende Richtlinie betreffend die verbindliche Wahl des Abzugssystems irreführend und Auslöser des erlittenen Schadens gewesen sei, vermöge eine Wiedererwägung nicht zu begründen, da der Grundsatz von Treu und Glauben und die davon abgeleitete Verbindlichkeit von behördlichen Auskünften nicht vor einer Änderung der Gesetzgebung schütze, es sei denn der Gesetzgeber selbst habe eine gegenteilige Zusicherung abgegeben.

B. Mit Eingabe vom 21. März 1997 hat X, vertreten durch die Y und Partner AG, Z, gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission vom 30. August 1996 Beschwerde beim kantonalen Verwaltungsgericht Basel-Landschaft erhoben. Er beantragte die Zulassung der Wiedererwägung und die Berücksichtigung des Liegenschaftsunterhaltes mit pauschal 25 % in der Veranlagung 1993/94. Seinen Antrag begründete er damit, dass ein kantonales rechtliches Wiedererwägungsverfahren den Mindestgarantien von Art. 4 BV entsprechen müsse. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sei eine Revision zuzulassen oder mindestens vorbehalten, wenn sich die Verweigerung der Revision mit sachlichen Gründen schlechthin nicht vertreten lasse oder wenn sie in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderlaufe. Dem Beschwerdeführer sei die Wiedererwägung der Veranlagung 1993/94 zu gewähren, da offensichtlich sei, dass die Steuerbehörde in der Wegleitung 1993/94 den Beschwerdeführer über Inhalt und Anwendung der gesetzlichen Vorschriften «getäuscht» habe. Die Gründe, die zu dieser Falschaussage der Behörden geführt hätten, seien nicht relevant. Er sei durch diese zu einer nachteiligen Disposition verleitet worden und die Steuerbehörde müsse daher die Konsequenzen aus der irreführenden Wegleitung tragen. Die Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots sei entgegen der Einschätzung der Steuerrekurskommission krass, da eine Verletzung von Art. 4 BV nicht voraussetze, dass sich eine Rechtsungleichheit auf mehrere Steuerperioden beziehe.

C. In ihrer Vernehmlassung vom 11. April 1997 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde. Der Begründung ist zu entnehmen, dass eine korrigierende Auslegung von § 40 StG ergebe, dass eine Gesetzesrevision im Steuerrecht keinen Wiedererwägungsgrund darstelle. Nur diese Auslegung stehe im Einklang mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung und der anerkannten Lehrmeinung zur direkten Bundessteuer, wonach eine nachträgliche Änderung der behördlichen Praxis oder gerichtlichen Rechtsprechung keine Revision der Verfügung rechtfertige. Eine Wiedererwägung müsse im vorliegenden Fall selbst dann verneint werden, wenn man, wie der Beschwerdeführer, die Meinung vertrete, dass im Steuerrecht die Gesetzesrevision grundsätzlich ein Wiedererwägungsgrund sei. § 40 VwVG verlange nämlich, dass die Veränderung der Rechtslage «wesentlich» sei. Dies sei in casu nicht gegeben. Die Wegleitung habe ferner keine «irreführende Falschaussage» enthalten, da sich der beanstandete Passus der Wegleitung nur zur damaligen Rechtslage gemäss § 29 Abs. 2 StG geäußert und keine Zusicherung über die Beständigkeit der Rechtslage bei

Gesetzesrevisionen enthalten habe. Die Aussage in der Wegleitung sei somit völlig korrekt und der Beschwerdeführer habe durch diese Aussage weder getäuscht noch irregeführt werden können. Sie sei daher weder für den Irrtum des Beschwerdeführers noch für seine Entscheidung, den effektiven Kostenabzug zu wählen kausal. Da folglich weder eine Vertrauensgrundlage gegeben sei noch ein Kausalzusammenhang zwischen behördlicher Aussage und der Entscheidung des Beschwerdeführers bestehe, könne er sich nicht auf einen Schutz aus Treu und Glauben berufen, der es ihm erlauben würde, die von ihm getroffene Wahl beim Kostenabzug rückgängig zu machen.

D. In ihrer Vernehmlassung vom 24. April 1997 beantragte die Steuerrekurskommission ebenfalls die Abweisung der Beschwerde. Sie weist in der Begründung daraufhin, dass nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung aus Gründen der Rechtssicherheit auf einen Veranlagungsentscheid nur ausnahmsweise zurückgekommen werden könne, nämlich dann, wenn ein gesetzlicher Revisionsgrund erfüllt sei. Dies ergebe sich auch aus § 40 VwVG, welcher zwei grundsätzlich verschiedene Sachverhalte regle. § 40 Abs. 1 lit. a VwVG erfasse Verfügungen, welche bloss formell rechtskräftig geworden seien, während Abs. 1 lit. b Verfügungen zum Gegenstand habe, welche sowohl formelle wie auch materielle Rechtskraft erlangt hätten. Lit. a befasse sich daher mit Wiedererwägungen unechter Natur, also Verfügungen zu Gesuchen etc. Im Gegensatz dazu erlangten Steuerentscheide auch materielle Rechtskraft, sofern sie den gleichen Steuerpflichtigen, das gleiche Steuerobjekt, die gleiche Steuerperiode und den gleichen Besteuerungsgrund, mithin also die gleichen Fragen betreffen würden. § 40 Abs. 1 lit. a und lit. b VwVG seien demnach weder alternativ noch kumulativ zu verstehen, sondern orientierten sich an der Rechtsnatur der in Frage stehenden Verfügung. Für das Steuerrecht hätte dies zur Konsequenz, dass Wiedererwägungsgesuche gegen Steuerveranlagungen nur nach § 40 Abs. 1 lit. b VwVG möglich seien, d.h. wenn ein Revisionsgrund gemäss § 40 Abs. 2 VwVG vorliege. Ein solcher sei in casu nicht gegeben. So zeige insbesondere eine Prüfung von § 40 Abs. 2 lit. c VwVG, dass die darin vorausgesetzten neuen und erheblichen Tatsachen oder Beweismittel bereits im Zeitpunkt des Erlasses der Verfügung existiert haben müssten. Im Steuerrecht fielen damit grundsätzlich alle Tatsachen, die sich nach dem Veranlagungszeitpunkt ereignet hätten, ausser Betracht. Dies müsse in casu auch für den Wechsel des Abzugssystems gelten.

Erwägungen:

1. a) Als Folge der Novelle von § 29 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG; SGS 331) vom 7. Februar 1974, welche auf den 1. Januar 1995 in Kraft getreten ist, gelangte der Steuerpflichtige mit einem Gesuch um Wiedererwägung der rechtskräftigen Steuerveranlagung 1993/94 vom 15. Mai 1995 an die Steuerverwaltung Basel-Landschaft, mit dem Begehren ihm den Pauschalabzug, im Sinne einer Gleichbehandlung mit seiner Schwester, von den Liegenschaftseinkünften zu gewähren. Es sei im Lichte der neuen Steuergesetzgebung vom Steuerpflichtigen falsch gewesen, für die Steuerperiode 1993/94 die effektiven Unterhaltskosten zu deklarieren. Mit Wiedererwägungsentscheid vom 17. April 1996 wies die Steuerverwaltung das Gesuch um Wiedererwägung ab, da die angegebenen Wiedererwägungsgründe für eine Änderung der Veranlagung nicht ausreichen würden. Die Steuerrekurskommission, an welche der Steuerpflichtige mit Eingabe vom 10. Mai 1996 in der Folge gelangte, wies den erhobenen Rekurs mit Entscheid vom 30. August 1996 ab.

Anfechtungsgegenstand der vorliegenden Beschwerde ist der Entscheid der Steuerrekurskommission vom 30. August 1996.

b) Die Steuerverwaltung hat das Wiedererwägungsgesuch, wie erwähnt, mit der Begründung abgewiesen, dass kein Wiedererwägungsgrund vorliege. Mit dieser Begründung hätte die Steuerverwaltung jedoch gestützt auf § 40 des Verwaltungsverfahrensgesetzes [VwVG; SGS 175] vom 13. Juni 1988 auf das Wiedererwägungsgesuch des Steuerpflichtigen nicht eintreten dürfen. Die Steuerrekurskommission als Rekursinstanz hat den gegen die Abweisung der Steuerverwaltung erhobenen Rekurs abgewiesen, ebenfalls mit der Begründung, dass die Zurückweisung des Wiedererwägungsgesuches begründet gewesen sei. Nun stellt sich die Frage nach der Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts.

c) Die Steuerverwaltung hat die Voraussetzungen für eine Wiedererwägung verneint. Zwar nicht, in dem sie auf das Wiedererwägungsgesuch wie es § 40 VwVG vorsieht, nicht eingetreten ist, sondern indem sie das Gesuch abgewiesen hat.

Ausschlaggebend für die Prüfungsbefugnis einer Beschwerdeinstanz ist das Dispositiv der Vorinstanz. Das Dispositiv eines Entscheides steht in unmittelbarem Zusammenhang mit der vorangegangenen materiellen Prüfung des Falles, in dem deren Ergebnis im Dispositiv festgehalten wird. Ebenfalls von entscheidender Bedeutung ist allerdings der Sinn und Zweck des Dispositivinhalts. Überträgt man diese Überlegungen auf den vorliegenden Sachverhalt, so kommt man zum Ergebnis, dass die Steuerverwaltung unter Verwendung eines unsachgemässen Wortlauts im Dispositiv, nämlich demjenigen der «Abweisung», materiell einen Nichteintretensentscheid gefällt hat. Aus diesem Grunde beschränkt sich die Überprüfungsbefugnis der Beschwerdeinstanzen und somit auch diejenige des Verwaltungsgerichts im vorliegenden Fall auf die Frage, ob die Steuerverwaltung in ihrem Entscheid zu Recht die Voraussetzungen für eine Wiedererwägung verneint hat. Von der richterlichen Überprüfung sind daher jene Rügen ausgenommen, welche die materielle Seite betreffen. Mit anderen Worten ist das Prüfungsthema des Verwaltungsgerichts, ungeachtet des Wortlautes des Wiedererwägungsentscheidendispositivs der Steuerverwaltung vom 17. April 1996, welcher auf Abweisung lautet, auf die Frage begrenzt, ob die Voraussetzungen für eine Wiedererwägung der bestätigten rechtskräftigen Veranlagungsverfügung für die Jahre 1993/94 gegeben sind (vgl. René Rhinow/Heinrich Koller/Christina Kiss, Öffentliches Prozessrecht und Justizverfassungsrecht des Bundes, Basel/Frankfurt a.M. 1996, Rz. 598).

2. In Rechtsprechung und Lehre ist allgemein anerkannt, dass die Steuerveranlagung, die unangefochten geblieben ist, formelle Rechtskraft erlangt. Die Festsetzung der Steuerschuld wird damit für die steuerpflichtige Person wie für das Gemeinwesen endgültig und verbindlich ohne Rücksicht darauf, ob sie materiell richtig ist. Dies ist ein Gebot der Rechtssicherheit und ergibt sich auch daraus, dass die steuerpflichtige Person bei der Veranlagung und deren Kontrolle auf dem Beschwerdeweg selbst mitwirken kann. Auf einen Veranlagungsentscheid kann deshalb nur ausnahmsweise zurückgekommen werden, nämlich dann, wenn die Voraussetzungen einer Wiedererwägung bzw. Revision erfüllt sind (BGE 98 Ia 571 Erw. 3; BGE 111 Ib 210 Erw. 1).

3. Wiedererwägungs- und Revisionsersuchen im Verwaltungsverfahren sind Gesuche an eine Behörde, eine rechtskräftige Verfügung aufzuheben oder abzuändern (Fritz Gygi, Verwaltungsrecht, Bern 1986, S. 308 ff.). Die Terminologie in Gesetzgebung, Lehre und Praxis ist nicht einheitlich, und oftmals wird zwischen Wiedererwägung und Revision nicht unterschieden. Wünschbar wäre es, bei erstinstanzlichen Verfügungen von Wiedererwägung, bei Beschwerdeentscheiden und Urteilen von Revision zu sprechen (vgl. § 39 Abs. 2 VwVG; Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, Zürich 1993, Rz. 190; Rhinow/Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, S. 131, Nr. 43 B I). Im vorliegenden Fall handelt es sich demgemäss nach dieser Terminologie um eine Wiedererwägung.

4. a) Die Verwaltungsbehörden können unter bestimmten Voraussetzungen ihre Verfügungen in Wiedererwägung ziehen. Sie sind dazu aber nur gehalten, soweit sich eine entsprechende Pflicht aus einer gesetzlichen Regelung oder einer konstanten Verwaltungspraxis ergibt (BGE 120 Ib 46 Erw. 2b).

b) Nach § 132 StG gelten für die Revision und die Wiedererwägung die Vorschriften über die Wiederaufnahme des VwVG.

Gemäss § 40 VwVG tritt die erstinstanzlich zuständige Behörde auf ein Wiedererwägungsbegehren ein, wenn

- a. die der Verfügung zugrundeliegende Sach- oder Rechtslage sich nachträglich zugunsten einer Partei wesentlich geändert hat (Abs. 1 lit. a);

- b. ein Revisionsgrund gemäss Absatz 2 vorliegt (Abs. 1 lit. b).

Die Beschwerdeinstanz tritt auf ein Revisionsbegehren ein, wenn

- a. ein Verbrechen oder Vergehen den Erlass der Verfügung beeinflusst hat (Abs. 2 lit. a);

- b. bei Erlass der Verfügung wesentliche Verfahrensvorschriften verletzt oder aktenkundige erhebliche Tatsachen nicht berücksichtigt worden sind und eine Rüge dieser Mängel in früheren Verfahren nicht möglich gewesen ist (Abs. 2 lit. b);

- c. erhebliche Tatsachen oder Beweismittel aufgetaucht sind, an deren Geltendmachung die Partei im früheren Verfahren ohne Verschulden verhindert gewesen ist (Abs. 2 lit. c);

- d. die Verfügung mit einem schweren und offensichtlichen Rechtsmangel behaftet ist (Abs. 2 lit. d).

c) Das Bundesgericht anerkennt ferner in gefestigter Praxis unter bestimmten Voraussetzungen einen Anspruch auf Wiedererwägung, welcher sich unmittelbar auf Art. 4 der Schweizerischen Bundesverfassung (BV) vom 29. Mai 1874 abstützt. Dieser Anspruch besteht dann, wenn die betroffene Person nachzuweisen vermag, dass gegenüber dem Tatbestand der in Wiedererwägung zu ziehenden Verfügung eine wesentlich veränderte Sachlage vorliegt, oder wenn für die Beurteilung der Verhältnisse erhebliche Tatsachen oder Beweismittel angerufen werden, die früher nicht bekannt waren oder die in jenem Verfahren nicht geltend gemacht wurden, weil der Verfügungsadressat bzw. die Verfügungsadressatin dazu nicht in der Lage war oder dafür keine Veranlassung bestand (vgl. Urteil des Bundesgerichts [BGE] 109 Ib 251; 105 Ia 218; 100 Ib 371; 98 Ia 572; Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung [ZBl], 1963 S. 303). Die wesentliche Änderung der Sachlage kann entweder den Sachverhalt oder die Rechtsnorm betreffen (vgl. Kölz/Häner, a.a.O. mit weiteren Hinweisen, Rz.193).

Dieser verfassungsrechtlich garantierte Wiedererwägungsanspruch hat Vorrang gegenüber entsprechenden kantonalen Vorschriften, welche die Wiedererwägung nur unter engeren Voraussetzungen zulassen (vgl. BGE 100 Ib 371).

d) Entgegen den Ausführungen der Steuerrekurskommission in ihrer Vernehmlassung kommt im vorliegenden Verfahren als allfälliger Wiedererwägungstatbestand gemäss kantonalem Recht einzig derjenige in Frage, bei dem sich die der Verfügung zugrundeliegende Sach- oder Rechtslage nachträglich zugunsten einer Partei wesentlich geändert hat (§ 40 Abs. 1 lit. a VwVG). Die in § 40 Abs. 2 VwVG angeführten Konstellationen sind nämlich allesamt auf den vorliegenden Sachverhalt nicht anwendbar, da zum Zeitpunkt der Veranlagungsverfügung die in § 40 Abs. 2 VwVG vorausgesetzten Tatbestandsmerkmale bzw. die neuen und erheblichen Tatsachen oder Beweismittel noch nicht existiert haben. Wie die Steuerrekurskommission richtigerweise darlegt, fallen im Steuerrecht damit grundsätzlich alle Tatsachen, die sich nach dem Veranlagungszeitpunkt ereignet haben für einen Wiedererwägungsgrund im Sinne von Absatz 2 dieser Bestimmung ausser Betracht. Dies gilt in casu auch für den Wechsel des Abzugssystems, welcher nach dem Erlass der Veranlagungsverfügung stattgefunden hat.

e) Es gilt daher im folgenden zu untersuchen, ob die Steuerverwaltung aufgrund der nachträglichen Änderung der Rechtslage das Wiedererwägungsgesuch des Steuerpflichtigen an die Hand hätte nehmen müssen. Der Wiedererwägungsgrund einer wesentlich veränderten Rechtslage ist, wie oben dargelegt, nach kantonalem Recht (§ 40 Abs. 1 lit. a VwVG) und Bundesrecht (Art. 4 BV) inhaltlich identisch.

5. a) Art. 4 BV und § 40 Abs. 1 lit. a VwVG verlangen beide, wie bereits erwähnt, dass eine wesentliche Veränderung der Rechtslage eingetreten ist. Damit ist eine gravierende und erhebliche Veränderung gemeint (vgl. 113 Ia 155). Was im Einzelfall als «wesentlich» im Sinne des Gesetzes zu qualifizieren ist, hängt allerdings von dessen konkreter Beurteilung ab. Wobei an dieser Stelle noch darauf hinzuweisen ist, dass auch als Ausfluss des Rückwirkungsverbots von Gesetzen, eine nachträgliche Gesetzesänderung nur unter ausserordentlichen Umständen als Wiedererwägungsgrund zuzulassen ist (BGE 109 Ib 253).

b) Mit Inkrafttreten der revidierten Fassung von § 29 Abs. 2 StG auf den 1. Januar 1995 fand ein Wechsel der Abzugsmodalitäten im Zusammenhang mit dem Unterhalt von Gebäuden statt. So musste sich nach alter Fassung dieser Bestimmung der Steuerpflichtige zwischen dem Abzug einer Pauschale oder der tatsächlich entstandenen Kosten dauernd entscheiden, wobei ein Wechsel von der Pauschale zum Abzug der tatsächlichen Kosten zulässig war, wenn nachgewiesen wurde, dass der Pauschalabzug während einer längeren Dauer (praxisgemäss während 3 Jahren [recte: 3 Steuerperioden]) die tatsächlichen Unterhalts- und Verwaltungskosten nicht gedeckt hat. Nach neuer Fassung kann die steuerpflichtige Person für jede Veranlagungsperiode die Abzugsmodalität (entweder pauschal oder effektiv) neu wählen. Der Beschwerdeführer hat nach altem Recht den Abzug der ihm effektiv entstandenen Kosten gewählt, da er wusste, dass ihm in der folgenden Veranlagungsperiode Unterhaltskosten anfallen werden. Diese (effektiven) Kosten kann der Beschwerdeführer nun aber auch unter der Novelle von § 29 Abs. 2 StG in Abzug bringen. Die Gesetzesrevision bringt dem Dargelegten nach einzig mehr Flexibilität für die Steuerpflichtigen. Was sie hingegen nicht bringt, ist eine wesentliche Veränderung der Rechtslage. Der Beschwerdeführer hat darüber hinaus nur in der zur Diskussion stehenden Steuerperiode einen «unerwünschten» Abzug zu gewärtigen. Damit sind die Auswirkungen auf den Beschwerdeführer als gering zu qualifizieren. Eine gravierende und erhebliche Veränderung der Rechtslage ist gestützt auf die vorangegangenen Erwägungen zu verneinen und es kann festgestellt werden, dass die Novelle von § 29 Abs. 2 StG keine wesentliche Änderung im Sinne des Gesetzes darstellt.

Da es am Kriterium der « Wesentlichkeit » mangelt und somit im vorliegenden Fall nicht von einer Pflicht zur Wiedererwägung ausgegangen werden kann, kann die Frage, ob generell im Steuerrecht, wie es die Steuerverwaltung behauptet, keine Wiedererwägung im Bereich des Steuerrechts gestützt auf die nachträgliche Änderung der Rechtslage geben kann, offen bleiben.

6. Auch aus Rechtsgleichheitsüberlegungen kommt man zu keinem anderen Ergebnis. Würde die Steuerveranlagung 1993/94 aus Gründen der Rechtsgleichheit in Wiedererwägung gezogen, so entstünden dadurch neue Ungleichheiten mit denjenigen Steuerpflichtigen, die unter Anwendung der alten Fassung von § 29 Abs. 2 StG ihre Steuerveranlagung 1993/94 ausgestellt erhielten; bei diesen dürfte es sich im übrigen um die grosse Mehrzahl handeln. Eine entsprechende Ungleichbehandlung wäre nicht zu rechtfertigen. Es kann dahingestellt bleiben, ob die Anpassung der Steuerveranlagung seiner Schwester an die neue Rechtslage gesetzeskonform erfolgt ist. In diesem Zusammenhang sei jedoch darauf hingewiesen, dass, müsste diese Frage verneint werden, so oder so kein Anspruch des Beschwerdeführers auf Gleichbehandlung im Unrecht bestünde. Es kann somit auch nicht behauptet werden, die Verweigerung der Wiedererwägung lasse sich mit sachlichen Gründen schlechthin nicht vertreten oder sie laufe in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwider.

7. a) Der Beschwerdeführer macht ferner geltend, dass die Steuerbehörde in der Wegleitung 1993/94 den Beschwerdeführer über Inhalt und Anwendung der gesetzlichen Vorschriften « getäuscht » habe. Er sei durch diese zu einer nachteiligen Disposition verleitet worden und die Steuerbehörde müsse daher die Konsequenzen aus der irreführenden Wegleitung tragen.

b) Der stillschweigende Vorbehalt der Rechtsänderung bildet ein nahezu unangefochtenes Axiom im Bereich der behördlichen Auskünfte und Zusagen; diese können nur bei gleichbleibender Rechtslage Verbindlichkeit erlangen und fallen mit einer Rechtsänderung dahin (vgl. Beatrice Weber-Dürler, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, Basel/Frankfurt a.M. 1983, S. 160; Ulrich Häfelin/Georg Müller, Grundriss des allgemeinen Verwaltungsrechts, Zürich 1993, Rz. 541). Im vorliegenden Fall wurde nun aber keine Vertrauensgrundlage für die Zukunft geschaffen. Es wurden dem Beschwerdeführer keine Zusagen für die Zukunft erteilt und auch keine günstigen zukünftigen Dispositionen in Aussicht gestellt, die dann infolge der Gesetzesänderung nicht eingehalten werden konnten. Vielmehr handelt es sich um den umgekehrten Fall; die Gesetzesänderung ist für den Beschwerdeführer günstiger und die geltende Rechtslage, auf die sich sein Vertrauen gestützt hat, wird von ihm als nachteilig beanstandet. Der vom Beschwerdeführer kritisierte Abschnitt der Wegleitung hat lediglich den geltenden gesetzlichen Status Quo wiedergegeben, gestützt darauf erging die Veranlagungsverfügung.

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass die Gesetzesnovelle eine für den Beschwerdeführer günstigere Variante vorsieht, weshalb sie auch unter vertrauensrechtlichen Aspekten nicht zu beanstanden ist, zumal die Veranlagungsverfügung gerade nicht von der Gesetzesänderung tangiert wird, da sie sich auf die Zeitspanne vor deren Inkrafttreten bezieht. Zum damaligen Zeitpunkt hat die Veranlagungsverfügung dem geltenden Recht entsprochen und die geltende Rechtslage wurde in der Wegleitung korrekt wiedergegeben und darüber nicht « irreführend » berichtet. Aus all diesen Überlegungen schlägt der Vorwurf einer Verletzung des Vertrauensschutzes fehl.

8. Zusammenfassend muss darauf erkannt werden, dass es hinsichtlich aller von den Beschwerdeführern geltend gemachten Sachverhalte an einem Wiedererwägungsgrund im Sinne der vorstehenden Ausführungen fehlt. Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und ist abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.