

Erbschafts- und Schenkungssteuer

Nachträgliche Änderung der Bemessungsgrundlage

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 28. Oktober 1998

Die Einweisung einer Baulandparzelle in das Baugebiet II. Etappe ist keine wesentliche, nachträgliche Änderung der Sach- oder Rechtslage, weshalb eine Wiedererwägung der ursprünglichen Verkehrswertschätzung der Erbschaftssteuerveranlagung ausgeschlossen ist. Damit kann die Frage offenbleiben, ob im Steuerrecht generell eine Wiedererwägung gestützt auf eine nachträgliche Änderung der Sach- oder Rechtslage möglich ist.

Tatsachen:

A. Am 1. Dezember 1985 verstarb X. Am 20. Januar 1987 wurde die Erbschaftssteuerveranlagung eröffnet. Nach Einlegung verschiedener Rechtsmittel – u.a. wurde beantragt, das Grundstück des Grundbuchs Z Nr. 145 sei zum Ertragswert zu bewerten – wurde die Erbschaftssteuerveranlagung einerseits durch rechtskräftige Abweisung der Beschwerde in Bezug auf den vorgenannten Antrag, andererseits durch Rückzug der Einsprache am 4. September 1987 rechtskräftig.

Mit Schreiben vom 16. Januar 1996 stellte der Vertreter der steuerpflichtigen Erben ein Wiedererwägungs-/Revisionsgesuch an die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft mit dem Begehren, es sei die Schenkungs- und Erbschaftssteuerveranlagung vom 20. Januar 1987 aufzuheben und das steuerbare Reinvermögen auf Fr. 633'873.75 festzusetzen unter Berücksichtigung eines Ertragswerts der Parzelle Nr. 145, Grundbuch Z, von Fr. 10.– pro m². Eventuell sei die Schenkungs- und Erbschaftssteuerrechnung vom 20. Januar 1987 aufzuheben und das steuerbare Reinvermögen auf Fr. 1'410'373.75 festzusetzen.

Mit Revisionsentscheid vom 20. März 1996 trat die Steuerverwaltung auf das Wiedererwägungsgesuch nicht ein. Zur Begründung machte sie geltend, dass aufgrund der im Zeitpunkt der Steuerveranlagung noch fehlenden Erschliessung das fragliche Gebiet zwar noch nicht in einem baureifen Stadium gewesen sei, dennoch sei der Baulandcharakter vorhanden gewesen. Die steuerliche Behandlung als Bauland und damit die Einschätzung zum Verkehrswert sei damit völlig rechtmässig erfolgt. Infolge der Raumplanungsgesetzgebung des Bundes und der damit eingeleiteten Trendwende in der Siedlungsplanung hätten der Kanton und die Gemeinden ihre Nutzungsplanung überdenken müssen. Im November 1989 sei über das Gebiet Acker eine Planungszone erlassen worden, welche kurz bis mittelfristig eine Überbauung nahezu ausgeschlossen habe. Im Februar 1993 sei ein neuer Zonenplan mit dazugehörigem Reglement der Gemeinde Z erlassen worden, wobei die sich

in der Bauzone befindlichen Teile der Parzelle Nr. 145 dem Baugebiet II. Etappe zugeordnet worden seien. Im Verlauf der folgenden Jahre seien weitere planerische Korrekturen durchgeführt worden. Letztendlich sei aber in keiner Hinsicht eine Auszonung vorgenommen worden, d.h. die Baulandqualität des fraglichen Gebiets an sich sei nicht dahingehend verändert worden, dass eine Bebauung dauernd ausgeschlossen worden sei. Daher habe sich auch die Sach- oder Rechtslage nicht wesentlich geändert, bzw. es seien keine neuen erheblichen Tatsachen aufgetaucht. Die Probleme, die sich durch die Überschneidung von sich verändernder Raumplanung und der Bewertung von Liegenschaften bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer ergeben könnten, seien in der Zwischenzeit erkannt worden. Im Zusammenhang mit der Totalrevision des kantonalen Baugesetzes sei daher vorgeschlagen worden, das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz dahingehend zu ändern, dass bei Auszonungen von Bauland die damals zuviel veranlagte Steuer (Differenz von Verkehrszur Ertragswertbewertung) rückerstattet werden solle. Allerdings betreffe eine derartige Rückerstattung nur tatsächlich erfolgte Auszonungen, nicht jedoch andere Massnahmen der Nutzungsplanung, welche bloss eine vorübergehende Überbauung verhinderten.

Gegen diesen Revisionsentscheid erhob der Vertreter der Pflichtigen mit Schreiben vom 19. April 1996 Rekurs mit den Begehren, es sei der Entscheid der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft vom 20. März 1996 und die Schenkungs- und Erbschaftssteuerverfügung vom 20. Januar 1987 aufzuheben sowie das steuerbare Reinvermögen auf Fr. 633'873.75 festzusetzen unter Berücksichtigung eines Ertragswerts der Parzelle Nr. 145, Grundbuch Z, von Fr. 10.– pro m². Eventuell sei die Schenkungs- und Erbschaftssteuerrechnung vom 20. Januar 1987 aufzuheben und das steuerbare Reinvermögen auf Fr. 1'410'373.75 festzusetzen. In seiner Begründung machte er geltend, ein Wiedererwägungsentscheid könne durch Rekurs angefochten werden, wenn eine Behörde sich auf die materielle Prüfung des Wiedererwägungsgesuchs einlasse und einen Sachentscheid fälle. In casu habe sich die Vorinstanz mit den materiellen Aspekten des Wiedererwägungsgesuches befasst. Nach der materiellen Prüfung sei die Vorinstanz jedoch formell nicht auf das Wiedererwägungs-/Revisionsgesuch eingetreten. Einer materiellen Prüfung der Sach- und Rechtslage stehe deshalb nichts im Wege, da die Vorinstanz zweifellos einen Sachentscheid gefällt habe.

B. Mit Entscheid vom 28. Februar 1997 wies die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft den Rekurs ab. Sie stellte fest, dass im vorliegenden Fall die Steuerverwaltung auf das Wiedererwägungsgesuch materiell nicht eingetreten sei. Diesen Nichteintretensentscheid könne die Steuerrekurskommission aus formellen Gründen nicht überprüfen, da ein entsprechender Antrag – die Steuerverwaltung sei anzuweisen, auf das Wiedererwägungsgesuch vom 16. Januar 1996 materiell einzutreten – sowohl im Haupt- wie auch im Eventualbegehren der Rekurrenten fehle. Im Weiteren wurde ausgeführt, im vorliegenden Verfahren finde ausschliesslich § 40 Abs. 2 lit. c VwVG Anwendung. Diese Bestimmung verlange neue und erhebliche Tatsachen oder Beweismittel, die bereits zum Zeitpunkt des Erlasses der Verfügung vorhanden gewesen seien, wobei dem Steuerpflichtigen der Be-

weis obliege, dass er im früheren Verfahren ohne Verschulden daran gehindert gewesen sei, diese Tatsachen vorzubringen. Die betreffende Parzelle gelte zweifels- ohne im Sinne der damaligen Planungsvorschriften und somit auch des Steuerrechts als erschlossenes Bauland. Die weiteren Argumente, insbesondere die Zonenplan- revision, welche in den Jahren 1989 bis 1994 zu einer Planungszone und in den Folgejahren zu einer neuen Zoneneinteilung führten, seien Tatsachen, die sich nach dem Veranlagungszeitpunkt im Jahre 1987 ereignet hätten und somit irrelevant seien. Im Übrigen sei auch die Frist gemäss § 40 Abs. 3 VwVG nicht eingehalten worden. Aus all diesen Gründen ergebe sich, dass die Steuerverwaltung zu Recht auf das Wiedererwägungsgesuch nicht eingetreten sei und der Rekurs abgewiesen werden müsse.

C. Gegen diesen Entscheid erhob die Erbengemeinschaft Y, vertreten durch Dr. C, Advokat in Basel, mit Schreiben vom 28. Juli 1997 form- und fristgerecht Beschwerde beim kantonalen Verwaltungsgericht. Er beantragte, es sei der Ent- scheid der Steuerrekurskommission vom 28. Februar 1997 sowie der Entscheid der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft vom 20. März 1996 und die Schenkungs- und Erbschaftssteuerverfügung vom 20. Januar 1987 aufzuheben und das steuerbare Reinvermögen auf Fr. 633'873.75 festzusetzen unter Berücksichtigung eines Ertragswerts der Parzelle Nr. 145, Grundbuch Z, von Fr. 10.- pro m². Eventuell sei die Schenkungs- und Erbschaftssteuerrechnung vom 20. Januar 1987 auf- zuheben und das steuerbare Reinvermögen auf Fr. 1'480'703.75 festzusetzen. Sub- eventuell sei die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft anzuweisen, die Schenkungs- und Erbschaftssteuern neu festzusetzen.

Zur Begründung führte er aus, das Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Land- schaft habe im Entscheid vom 25. September 1996 erkannt, dass von einer Rück- weisung abgesehen werden könne, wenn sich die Parteien bereits eingehend zu den materiellen Streitfragen geäussert hätten, so dass eine nochmalige Behandlung durch die Vorinstanz als sinnlose Formalität erscheinen würde. Es erübrige sich deshalb auch ein Rechtsbegehren mit dem Antrag auf Rückweisung. Die Begründung der Beschwerdegegnerin, dass ein entsprechender formeller Antrag der Beschwerde- führer gefehlt hätte, stelle deshalb - und auch zufolge des Devolutiveffekts der Be- schwerde - einen unzulässigen überspitzten Formalismus dar. Weiter sei auch die Frage, ob die Beschwerdeführer eine Frist eingehalten hätten oder nicht, irrelevant, da die Steuerverwaltung die Nichteinhaltung dieser Frist nicht gerügt habe und auf das Gesuch materiell eingetreten sei. Es möge zutreffen, dass nach Ablauf dieser Frist die Beschwerdeführer keinen Rechtsanspruch mehr zur Behandlung ihres Ge- suchs gehabt hätten, jedoch schliesse dies die Möglichkeit einer effektiven Behand- lung nicht aus. Die Steuerverwaltung habe endgültig darauf verzichtet, die Nicht- einhaltung dieser Frist zu rügen. Es sei deshalb einer höheren Instanz verwehrt, nach- träglich diesen angeblichen Mangel zu rügen. Dies werde dadurch erhärtet, dass die Frist von § 40 Abs. 3 VwVG eine reine Ordnungsvorschrift und keine Verwir- kungsfrist darstelle. Sie diene nur dem Schutz der angerufenen Instanz. Wenn die angerufene Steuerverwaltung die Einhaltung dieser Frist nicht rüge, sei dieser an- gebliche Mangel für das gesamte Verfahren geheilt. Im Übrigen stelle sich die Frage,

ob eine solch kurz bemessene Frist gemäss § 40 Abs. 3 VwVG überhaupt im Lichte der Rechtsprechung zu Art. 4 BV zulässig sei. Zudem behauptete die Beschwerdegegnerin, dass die Steuerverwaltung einen Nichteintretensentscheid gefällt habe, wie dies aus dem Dispositiv hervorgehe. Diese Behauptung entspreche nicht den Tatsachen. Die Steuerverwaltung sei auf das Gesuch der Beschwerdeführer eingetreten und habe es materiell beurteilt. Ein anderer Schluss sei nicht ersichtlich bzw. wäre stossend und schlechthin unhaltbar. Im vorliegenden Fall habe die Steuerbehörde die formellen Erfordernisse als gegeben angesehen, weshalb die Auffassung der Beschwerdegegnerin, auf das Gesuch sei gar nicht eingetreten worden, nicht zutreffe.

Weiter führte er aus, die Beschwerdegegnerin behauptete, dass im Steuerrecht «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 Wiedererwägungsgrund gemäss § 40 Abs. 1 lit. a VwVG sei deshalb ausgeschlossen. Dieser Schluss widerspreche der von der Beschwerdegegnerin zitierten Literatur und Judikatur. Der Vertreter der Erbengemeinschaft führte weiter aus, die Parzelle Nr. 145 habe nie Baulandcharakter gehabt. Eine Parzelle könne erst dann als Bauland bezeichnet werden, wenn es vollständig erschlossen sei. Bis zu diesem Zeitpunkt handle es sich allenfalls um Bauerwartungsland oder um Brutto- bzw. Nettorohbauland. Eine Überbauung der Parzelle Nr. 145, soweit es die 8'500 m² betreffe, sei in den letzten 12 Jahren ausgeschlossen gewesen und sei auch in Zukunft auf lange Zeit nicht möglich. Aber auch wenn man die Parzelle Nr. 145 als Bauland bezeichnen würde, weil die Voraussetzungen dazu gegeben wären, ändere dies am Resultat einer neuerlichen Beurteilung der Steuerschuld nichts, weil die Steuerverwaltung der Erbschaftssteuerrechnung einen falschen, nicht realistischen Verkehrswert zugrunde gelegt habe. Die Steuerverwaltung und die Beschwerdegegnerin würden die Wichtigkeit dieses Umstands verkennen, wenn sie ihn nicht berücksichtigen und einen Verkehrswert von Fr. 200.— pro m² annehmen würden. Es stelle eine unbestrittene Tatsache dar, dass die Parzelle Nr. 145 trotz grossen Verkaufsbemühungen der Beschwerdeführer bis zum heutigen Zeitpunkt nicht habe verkauft werden können. Der objektiv zu ermittelnde Verkehrswert der Parzelle Nr. 145, soweit es sich um nicht erschlossenes Land handle, habe auch nie nur annähernd beim Wert von Fr. 200.— pro m² gelegen, wie dies die Steuerverwaltung im Zeitpunkt der Erbschaftssteuerveranlagung angenommen habe. Aus diesem Grund habe die Steuerverwaltung aktenkundige erhebliche Tatsachen nicht berücksichtigt, weshalb eine Wiedererwägung der Steuerveranlagung im Sinne von § 40 Abs. 2 lit. b VwVG gerechtfertigt und notwendig sei.

Die Beschwerdeführer hätten die Falschbewertung des Verkehrswerts im früheren Verfahren nicht rügen können, da es sich erst im Nachhinein erwies, dass der von der Steuerverwaltung angenommene Verkehrswert unrealistisch sei, weil der Verkehrswert lediglich dem Ertragswert entspreche. Im Übrigen sei der zugrundegelegte Verkehrswert von Fr. 200.— pro m² auch aus einem weiteren objektiven Grund nicht haltbar. Gemäss § 23 des Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer stehe dem Kanton für den Steuerbetrag im Zusammenhang mit einem geerb-

ten Grundstück ohne Eintragung im Grundbuch ein gesetzliches Pfandrecht zu, das allen anderen Pfandrechten vorgehe. Somit stehe im konkreten Fall dem Kanton auf der Parzelle Nr. 145 ein gesetzliches Pfandrecht in der Höhe von Fr. 458'049.– zu, was zur Folge habe, dass ein Verkauf «unter normalen Verhältnissen» nicht möglich sei. Selbst im Falle einer Zwangsvollstreckung, d.h. unter nicht normalen Verhältnissen, könne dieses Grundstück nicht verwertet werden. Es finde sich kein Käufer, welcher einen Preis von mindestens Fr. 55.– pro m² zahle.

Bezüglich der Eventualanträge hielten die Beschwerdeführer fest, sie seien bereit, ihre Forderung nach Reduktion des Verkehrs- auf den Ertragswert auf 4'043 m² (8'500 m² abzüglich 4'457 m²) der Parzelle Nr. 145 zu beschränken, nämlich auf jenen Teil, der aufgrund der Baulandreserven in der Gemeinde Z in 1. Etappe noch auf viele Jahre hinaus de facto und de jure nicht werde überbaut werden können. Sollte das angerufene Gericht die Auffassung vertreten, dass es nicht selber einen neuen materiellen Sachentscheid im Rahmen der Wiedererwägung fällen könne, würden die Beschwerdeführer beantragen, dass die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft anzuweisen sei, im Sinne der gerichtlichen Erwägungen die Erbschaftssteuer neu zu veranlagern und festzusetzen. Auf die weiteren Vorbringen wird – soweit notwendig – in den Erwägungen eingegangen.

D. Mit Vernehmlassung vom 23. Februar 1998 beantragte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft die Abweisung der Beschwerde. Sie führte aus, es sei klarerweise mit der Steuerrekurskommission davon auszugehen, dass die Steuerverwaltung ein Prozessurteil, d.h. einen Nichteintretensentscheid gefällt habe. Werde ein Nichteintretensentscheid gefällt, so könne der Gesuchsteller ausschliesslich mit dem Begehren, die Vorinstanz sei zu Unrecht nicht auf sein Gesuch eingegangen, an die Rechtsmittelinstanz gelangen. Eine Ausweitung des Streitgegenstandes sei nicht zulässig und würde die funktionelle Zuständigkeit der Vorinstanz verletzen. Im vorliegenden Sachverhalt gelte es, über eine Erbschaftssteuerveranlagung vom 20. Januar 1987 zu befinden. Diese Veranlagung stelle mit Sicherheit keine Dauerverfügung dar, so dass keine Wiedererwägung im Sinne von § 40 Abs. 1 lit. a VwVG Platz greifen könne. Eine Wiedererwägung gemäss § 40 Abs. 1 lit. a VwVG ergebe in Bezug auf abgeschlossene Vorgänge keinen Sinn, denn eine ex nunc-Anpassung vermöge dem Steuerpflichtigen nicht zu helfen. Es komme ausschliesslich eine Revision in Betracht mit dem Argument, es sei ein ursprünglicher Mangel der Veranlagung vom 20. Januar 1987 zu korrigieren. Im vorliegenden Fall komme eine qualifizierte Wiedererwägung im Sinne von § 40 Abs. 1 lit. a VwVG nicht in Betracht. Es gelte folglich zu untersuchen, ob in casu Tatsachen im Sinne von § 40 Abs. 2 lit. c VwVG vorlägen. Dabei gelte es zu erwähnen, dass ausschliesslich Tatsachen in Betracht kämen, die im Zeitpunkt der Veranlagung nicht bekannt waren. Tatsachen, die bereits in das ordentliche Einspracheverfahren hätten eingebracht werden können, seien unbeachtlich. Da die Beschwerdeführerin nicht substantiiert vorbringen könne, dass die Verfügung vom 20. Januar 1987 an einem ursprünglichen Mangel leide, stehe auch das ausserordentliche Rechtsmittel der Revision und damit der qualifizierten Wiedererwägung gemäss lit. b nicht offen. Die Beschwerdeführerin habe es zu beantragen unterlassen, die Steuerverwaltung sei an-

zuweisen, auf das Wiedererwägungsgesuch vom 16. Januar 1996 materiell einzutreten.

Bei der Frist des § 40 Abs. 3 VwVG handle es sich um eine Verwirkungsfrist. Prozessvoraussetzungen seien von jeder Rechtsmittelinstanz von Amtes wegen zu prüfen. Würden diese nicht vorliegen, habe die im Moment des Entdeckens funktionell zuständige Instanz an der Stelle eines Sachurteils ein Prozessurteil zu fällen. Wann aber die Frist zu laufen begonnen habe, sei fraglich. Die Steuerverwaltung enthalte sich daher einer endgültigen Stellungnahme in der Frage, ob die Frist gemäss § 40 Abs. 3 VwVG versäumt worden sei oder nicht.

E. Mit Vernehmlassung vom 16. März 1998 beantragte die Steuerrekurskommission die Abweisung der Beschwerde. Gemäss dem massgeblichen Entscheidungsdispositiv liege klarerweise ein Nichteintretensentscheid vor. Aber auch aus den Erwägungen des Entscheides gehe die Art der Erledigung der Streitsache hervor. So komme die Steuerverwaltung zum Schluss, «dass die Voraussetzung, um das Wiedererwägungs-/Revisionsgesuch zu behandeln, in casu fehle». Eine Überprüfung der formellen Erfordernisse eines Revisionsgesuches könne, insbesondere in Bezug auf dessen rechtsgenügeliche Substantiierung, d.h. hinsichtlich der Frage, ob überhaupt ein stichhaltiger Revisions- oder Wiedererwägungsgrund geltend gemacht werde, in der Regel nicht ohne vorfrageweise bzw. summarische, materielle Prüfung erfolgen.

Weiter handle es sich bei der Frist gemäss § 40 Abs. 3 VwVG um eine Verwirkungsfrist, die von Amtes wegen zu beachten sei. Aus diesem Grunde hätte die Steuerverwaltung auf das Wiedererwägungs-/Revisionsgesuch gar nicht eintreten dürfen. Auch wenn die Steuerverwaltung in ihrem Entscheid die Einhaltung der Frist formell tatsächlich nicht geprüft und auch im Rekursverfahren nicht gerügt habe, so könnten die Beschwerdeführer dennoch daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten. Da es sich auch bei den Revisionsfristen um Verwirkungsfristen handle, habe die Nachinstanz von Amtes wegen zu prüfen, ob die Vorinstanz zu Unrecht auf ein verspätet eingereichtes Rechtsmittel bzw. in casu auf das Revisions-/Wiedererwägungsgesuch eingetreten sei. Selbst wenn die Steuerverwaltung eine materielle Neubeurteilung vorgenommen und einen Sachentscheid gefällt hätte, wäre ein solcher Entscheid von der Steuerrekurskommission als Nachinstanz, der im Übrigen gemäss § 126 StG volle Kognition zustehe, zu kassieren gewesen.

Erwägungen:

1. Ist die Vorinstanz auf ein Rechtsmittel nicht eingetreten oder hat sie einen Nichteintretensentscheid geschützt, so hat das Verwaltungsgericht lediglich zu prüfen, ob dieser Nichteintretensentscheid zu Recht erfolgt ist. Deshalb hat das Gericht nur solche Rügen zu berücksichtigen, welche sich auf die Eintretensfrage beziehen. Ausgeschlossen von der richterlichen Prüfung bleiben jene Rügen, welche die materielle Seite betreffen. Kommt das Gericht zum Schluss, dass auf das Rechtsmittel

hätte eingetreten werden müssen, so ist die Beschwerde gutzuheissen und der Fall zur materiellen Beurteilung zurückzuweisen. Anderenfalls muss die Beschwerde abgewiesen und der vorinstanzliche Entscheid bestätigt werden (vgl. Entscheid des Verwaltungsgerichts [VGE] vom 8. September 1982 i.S. R.P., in: Basellandschaftliche Verwaltungsgerichtsentscheide [BLVGE] 1982, S. 125 ff.; VGE vom 5. November 1997 i.S. H.H.). Von einer Rückweisung kann ausnahmsweise abgesehen werden, wenn sich die Parteien bereits eingehend zu den materiellen Streitfragen geäußert haben, so dass eine nochmalige Behandlung durch die Vorinstanz als sinnlose Formalität erschiene (vgl. VGE vom 19. Februar 1992 i.S. R.Z.-P.).

2. Für das Verwaltungsgericht steht ausser Frage, dass die Steuerverwaltung einen Nichteintretensentscheid gefällt hat. Dies ergibt sich nicht nur aus dem Dispositiv, sondern auch aus dem Gesetzestext von § 40 VwVG. Dort ist nämlich sowohl für das Wiedererwägungsgesuch als auch für das Revisionsbegehren festgehalten, dass ein Eintreten nur dann möglich ist, wenn ein Wiedererwägungsgrund bzw. ein Revisionsgrund vorliegt. Es ist demzufolge für die Frage des Eintretens unumgänglich materiell zu prüfen, ob ein solcher Grund gegeben ist oder nicht. Die Steuerverwaltung hat dies geprüft und ist zum Schluss gekommen, dass kein Wiedererwägungs-/Revisionsgrund vorliegt und ist folgerichtig auf das Gesuch nicht eingetreten. Das Verwaltungsgericht hat es im Übrigen im Entscheid vom 13. Juni 1990 i.S. C.O. in: Basellandschaftliche Steuerpraxis (BLStPr), Bd. X, S. 449 E. 2. a als durchaus begrüssenswert bezeichnet, wenn die Verwaltung trotz eines Nichteintretensentscheids materielle Ausführungen zur Problematik anbringe. Voraussetzung sei aber, dass im Dispositiv des Entscheids die Erledigungsweise klar zum Ausdruck komme. Im vorliegenden Fall hat die Steuerverwaltung eindeutig zum Ausdruck gebracht, dass sie auf die Beschwerde nicht eingetreten ist.

Demzufolge bleibt im vorliegenden Verfahren zu prüfen, ob die Steuerverwaltung zu Recht nicht auf das Wiedererwägungs-/Revisionsgesuch eingetreten ist und die Vorinstanz den Rekurs dagegen zu Recht abgewiesen hat.

3. Wiedererwägungs- und Revisionsbegehren 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. Wiedererwägungen können in zwei Formen erscheinen. Einerseits kann es sich dabei um einen Rechtsbehelf handeln, welcher keinen Anspruch auf Behandlung beinhaltet. In gewissen Fällen hingegen anerkennen Rechtsprechung, Gesetzgebung und Literatur einen Anspruch des Gesuchstellers auf Behandlung seines Wiedererwägungsgesuchs. Dieses sogenannte qualifizierte Wiedererwägungsgesuch untersteht den gleichen Regeln wie ein Revisionsgesuch (*Ursina Beerli-Bonorand*, Die ausserordentlichen Rechtsmittel in der Verwaltungsrechtspflege des Bundes und der Kantone, Diss. Zürich 1985, S. 171 ff.). Gemäss § 40 des Verwaltungsverfahrensgesetzes (VwVG) vom 13. Juni 1988 ist für die Beurteilung eines Wiedererwägungsbegehrens die erstinstanzliche Behörde, für die Beurteilung eines Revisionsgesuches die Beschwerdeinstanz zustän-

dig. Hat eine Beschwerdeinstanz über eine Sache geurteilt, so liegt ein materiell rechtskräftiger Beschwerdeentscheid vor. Das Rekursverfahren kann unter Vorbehalt von Revisionsgründen nicht wieder aufgenommen werden (*René A. Rhinow/Beat Krähenmann*, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Nr. 41, VII.). Insbesondere steht es der Verwaltung nicht zu, nach einem Entscheid der Beschwerdeinstanz im Rahmen eines Wiedererwägungsverfahrens die Sache nochmals aufzurollen.

Im vorliegenden Verfahren hat die Steuerrekurskommission am 24. April 1987 über die hier zur Diskussion stehende Steuerveranlagung vom 20. Januar 1987 als Beschwerdeinstanz entschieden. Bereits damals ging es um die Frage der Bewertung des Grundstücks Nr. 145 des Grundbuchs Z. Nachdem bereits ein Rekursentscheid gefällt worden ist, hätte einzig die Möglichkeit bestanden mit einem Wiedererwägungsbegehren an diese Beschwerdeinstanz zu gelangen. Die Steuerverwaltung hätte bereits mangels Zuständigkeit nicht auf das Wiedererwägungs-/Revisionsgesuch eintreten dürfen.

4. a) Es ist im Weiteren zu prüfen (vgl. Ziff. 1), ob auch die zuständige Instanz nicht auf das Wiedererwägungs-/Revisionsgesuch gemäss § 40 VwVG hätte eintreten müssen.

Gemäss rechtskräftigem Entscheid im Jahre 1987 wurde das Grundstück des Grundbuches Z Nr. 145 zum Verkehrswert veranlagt. Geltend gemacht wird nun, mit der Zonenplanänderung im Jahre 1993 sei das fragliche Grundstück nicht mehr als Bauland zu betrachten und daher sei eine neue Erbschaftssteuerveranlagung vorzunehmen.

Nach § 132 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG; SGS 331) vom 7. Februar 1974 gelten für die Revision und die Wiedererwägung die Vorschriften über die Wiederaufnahme des Verfahrens des VwVG. Gemäss § 40 VwVG tritt die erstinstanzlich zuständige Behörde auf Begehren einer Partei oder von Amtes wegen auf ein Wiedererwägungs- bzw. Revisionsbegehren ein, wenn

- die der Verfügung zugrundeliegende Sach- oder Rechtslage sich nachträglich zugunsten einer Partei wesentlich geändert hat (Abs. 1 lit. a);
- ein Verbrechen oder Vergehen den Erlass der Verfügung beeinflusst hat (Abs. 2 lit. a);
- 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);
- erhebliche Tatsachen oder Beweismittel aufgetaucht sind, an deren Geltendmachung die Partei im früheren Verfahren ohne Verschulden verhindert gewesen ist (Abs. 2 lit. c);

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

b) 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 [ZBI], 1963, S. 303). Die wesentliche Änderung der Sachlage kann entweder den Sachverhalt oder die Rechtsnorm betreffen (vgl. *Alfred Kölz/Isabelle Häner*, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, Zürich 1993, 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).

c) Ein Revisionsgrund gemäss § 40 Abs. 2 VwVG ist nicht ersichtlich. Die Behauptung der Beschwerdeführer, der im Jahre 1987 festgesetzte Landwert habe sich im Nachhinein als zu hoch erwiesen, kann nicht als neue erhebliche Tatsache im Sinne von § 40 Abs. 2 VwVG bezeichnet werden. Die Festsetzung des Landwertes wurde 1987 offensichtlich korrekt anhand der damals vorliegenden Akten vorgenommen. Die Beschwerdeführer können aber weder Tatsachen noch Beweismittel vorbringen, die damals schon Bestand hatten und welche geeignet sind aufzuzeigen, dass die damalige Landwertfestsetzung falsch vorgenommen wurde. Konkret geltend gemacht wird nur die Tatsache der Zonenplanänderung im Jahre 1993. 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, kommt somit nur eine Wiedererwägung gemäss § 40 Abs. 1 lit. a VwVG in Frage.

Es gilt daher im Folgenden noch zu untersuchen, ob die zuständige Instanz aufgrund der nachträglichen Änderung des Zonenreglements das Wiedererwägungsgesuch des Steuerpflichtigen an die Hand hätte nehmen müssen. Der Wiedererwägungsgrund einer wesentlich veränderten Sach- oder 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, wie bereits erwähnt beide, dass eine *wesentliche* Veränderung der Sach- oder Rechtslage eingetreten ist. Damit ist eine gravierende und erhebliche Veränderung gemeint (vgl. BGE 113 Ia 155).

Was im Einzelfall als «wesentlich» im Sinne des Gesetzes zu qualifizieren ist, hängt allerdings von dessen konkreter Beurteilung ab.

b) Im vorliegenden Verfahren wurde die Parzelle Nr. 145 des Grundbuches Z nie aus der Bauzone entlassen. Nach wie vor handelt es sich bei dem zur Diskussion stehenden Grundstück um Bauland. Es ist zwar denkbar, dass dieses Land als Bauland II. Etappe noch während Jahren nicht bebaut werden kann. Dies ändert aber nichts daran, dass es als Bauland zu qualifizieren ist. Im Übrigen hat die Beschwerdeführerin in der Begründung des ersten Eventualantrages selbst angetönt, dass ein grosser Teil des Grundstücks (4'457 m²) im Rahmen eines Landumlegeverfahrens zu Bauland erster Etappe werden könnte. Von der angeblich auf lange Frist zementierten Unüberbaubarkeit, welche zu einer Bewertung des Landes zum Ertragswert führen müsste, kann damit keine Rede sein. Mit der Steuerverwaltung ist aber klar davon auszugehen, dass aufgrund der vorangegangenen Erwägungen nicht von einer *wesentlichen* Änderung der Sach- oder Rechtslage im Sinne von § 40 Abs. 1 lit. a VwVG oder Art. 4 BV gesprochen werden kann. Dies wird auch durch die am 1. Januar 1999 in Kraft tretende Revision des Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 7. Januar 1980 verdeutlicht. Der neue § 20^{bis} dieses Gesetzes wird dann eine Rückerstattung der zuviel bezahlten Steuer vorsehen, wenn durch Änderung der Nutzungsplanung Parzellen aus der Bauzone *entlassen* werden. Nach diesem neuen Gesetzesartikel ist ausdrücklich eine Entlassung aus der Bauzone gefordert. Nicht ausreichend für eine Rückerstattung sind demzufolge die Verhängung einer Planungszone oder das Einweisen einer Parzelle in Baugebiet II. Etappe. Das Gericht kann nicht am Willen des Gesetzgebers vorbei weitere Rückerstattungen ermöglichen.

Da es am Kriterium der «Wesentlichkeit» mangelt und somit im vorliegenden Fall nicht von einer Pflicht zur Wiedererwägung ausgegangen werden kann, sind der Entscheid der Steuerverwaltung und die Abweisung des dagegen erhobenen Rekurses durch die Steuerrekurskommission nicht zu beanstanden. Aufgrund dieser Feststellung kann die Frage, ob generell im Steuerrecht, wie es die Steuerverwaltung behauptet, keine Wiedererwägung im Bereich des Steuerrechts gestützt auf die nachträgliche Änderung der Sach- oder Rechtslage geben kann, offen bleiben.

6. Weiter wurde von den Beschwerdeführern geltend gemacht, die Frist von 90 Tagen zur Einreichung eines Wiedererwägungs- und Revisionsbegehren sei eine Ordnungsfrist und daher stehe es im Belieben der angerufenen Instanz, ob sie auf das Begehren eintreten wolle oder nicht.

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer ist nicht einzusehen, weshalb es sich bei den Fristen bezüglich Wiedererwägung und Revision nicht um Rechtsmittelfristen handeln sollte. Wiedererwägungen, welche Anspruch auf Behandlung beinhalten und Revision sind ausserordentliche Rechtsmittel und die Frist innert welcher diese einzureichen sind, ist als Rechtsmittelfrist zu bezeichnen (*Ursina Beerli-Bonorand*, a.a.O., S. 154 f. sowie S. 171ff.). Das Verwaltungsgericht geht aber davon aus, dass Rechtsmittelfristen grundsätzlich Verwirklichungsfristen sind, d.h. auf ein ver-

spät eingereichtes Rechtsmittel nicht eingetreten werden kann (BGE 107 V 188 E. 1; VGE vom 13. Juni 1990 i.S. C.O., in: BStPra, Bd. X, S. 449 E. 2. b; *Ursina Beerli-Bonorand*, a.a.O., S. 154; *René Rhinow/Christina Kiss-Peter/Heinrich Koller*, Öffentliches Prozessrecht, Basel 1994, S. 286; *Fritz Gygi*, Bundesverwaltungsrechtspflege, Bern 1983, S.60). Da im vorliegenden Verfahren keine Revisionsgründe vorliegen, gibt es keine Anhaltspunkte bezüglich Beginn der 90-tägigen Frist. Würde das vorliegende Gesuch als Wiedererwägungsgesuch behandelt, so ist einzig die Änderung des Zonenplanes als Wiedererwägungsgrund ersichtlich. Das am 16. Januar 1996 gestellte Gesuch ist jedenfalls verspätet eingereicht worden, da weder der Zeitpunkt der Publikation der Genehmigung des kommunalen Zonenplanes durch den Regierungsrat vom 8. April 1993 noch die Publikation der Genehmigung des Teilzonenplans «Gebiet Acker» vom Oktober 1995 innerhalb der 90-tägigen Rekursfrist liegen.

Weiter ist auch die Behauptung der Beschwerdeführer, die angebliche Einlassung der Steuerverwaltung auf die Beschwerde führe dazu, dass nachfolgende Instanzen die Fristwahrung nicht überprüfen könnten, unrichtig. Das Verwaltungsgericht hat von Amtes wegen auch jene Eintretensvoraussetzungen zu berücksichtigen, welche die Vorinstanz nicht beachtet hat und allenfalls an die Stelle eines Sachurteils ein Prozessurteil zu setzen (VGE vom 13. Juni 1990 i.S. C.O., in: BStPra, Bd. X, E. 1 b; *Fritz Gygi*, a.a.O., S. 73; *Ulrich Zimmerli*, Zur reformatio in peius vel melius im Verwaltungsrechtspflegeverfahren des Bundes, in: *Mélange Henri Zwahlen*, Lausanne 1977, S. 529).

7. Die Beschwerdeführer haben es in ihrer Beschwerde an die Vorinstanz unterlassen, den Antrag zu stellen, die Steuerverwaltung sei anzuweisen, auf das Wiedererwägungsgesuch vom 16. Januar 1996 materiell einzutreten. Die Vorinstanz hat somit richtigerweise festgestellt, dass sie gar nicht in der Lage sei, den Entscheid der Steuerverwaltung zu überprüfen. Auch nach Ansicht des Verwaltungsgerichts ist der Entscheid der Steuerverwaltung klarerweise als Nichteintretensentscheid zu bezeichnen (vgl. Ziff. 2) und das Rechtsbegehren der Beschwerdeführerin daher mangelhaft. Auch aus diesem Grund ist der Entscheid der Vorinstanz nicht zu beanstanden.

8. Auf die weiteren Vorbringen der Beschwerdeführer betreffend Verletzung von Art. 4 BV sowie der geltend gemachten konfiskatorischen Besteuerung ist nach dem Gesagten nicht weiter einzutreten.

9. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass eine Wiedererwägung gemäss § 40 Abs. 1 lit. a VwVG oder Art. 4 BV nicht in Frage kommt, da keine wesentliche Änderung der Sach- oder Rechtslage vorliegt. Ein Revisionsgrund im Sinne von § 40 Abs. 2 VwVG ist nicht ersichtlich. Darüberhinaus wurde die Frist gemäss § 40 Abs. 3 VwVG verpasst. Weiter ist auch das Rechtsbegehren vor der Steuerrekurskommission als mangelhaft zu bezeichnen. Aus diesen Gründen ergibt sich, dass die Steuerverwaltung zu Recht nicht auf die Beschwerde eingetreten ist und die Steuerrekurskommission den dagegen erhobenen Rekurs zu Recht abgewiesen hat.

Demgemäss wird erkannt:

- 1 . Die Beschwerde wird abgewiesen soweit darauf eingetreten werden kann.