

## Entscheide

### Veranlagungsverfahren

#### Rückwirkende Aufnahme ins Steuerregister, Verjährung

##### Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 27. Juni 2007

*Rückwirkende Aufnahme ins Steuerregister wegen unangemeldet gebliebener wirtschaftlicher Zugehörigkeit infolge Grundeigentums. Die Nachholung der bisher unterbliebenen Steuererhebung hat bis zum Ablauf der Veranlagungsverjährungsfrist im ordentlichen Veranlagungsverfahren, danach im Nachsteuerverfahren zu erfolgen.*

*Voraussetzung für die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens ist das Vorliegen neuer Tatsachen oder Beweismittel. Tatsachen sind auch dann neu, wenn sie bei besserer Untersuchung durch die Steuerverwaltung hätten in Erfahrung gebracht werden können. Das muss insbesondere auch dort gelten, wo wie in casu weder eine Steuererklärung noch ein Eintrag im Steuerregister vorliegen. Die Steuerverwaltung ist nicht gehalten, Quervergleiche zu den Steuerdossiers von Drittpersonen anzustellen und sie muss sich auch das Wissen anderer Dienststellen – wie hier das Grundbuch- und das Erbschaftsamt – nicht anrechnen lassen. Einer Nachbesteuerung stehen hingegen die Steuerausscheidungen entgegen, die der Wohnsitzkanton der Steuerverwaltung regelmässig gemeldet hat.*

*Verjährung im ordentlichen Veranlagungsverfahren. Übergangszeitliche Geltung der alt- und neurechtlichen Verjährungsbestimmungen.*

#### I. Sachverhalt

Der im Kanton Basel-Landschaft wohnhafte Rekurrent hat im Jahr 1992 als Alleinerbe seines Vaters die Liegenschaft G.-Strasse 8 in Basel erworben. In den folgenden Jahren hat er aber keine Steuererklärungen erhalten und ist im Kanton Basel-Stadt auch nicht besteuert worden. Erst aufgrund der Zustellung einer Kopie der Steuerausscheidung der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft vom 27. April 2004 betreffend die Staatssteuer 2003 will die Steuerverwaltung Basel-Stadt von diesem Grundeigentum des Rekurrenten Kenntnis erhalten haben. Sie nahm den Rekurrenten daher mit Wirkung ab 1. Januar 1994 ins Steuerregister auf und ersuchte ihn um Einreichung der Steuererklärungen für die Jahre 1994 bis 2003. Nach erfolgter Einreichung veranlagte die Steuerverwaltung mit Verfügungen vom

1. resp. 22. Juli 2004 die kantonalen Steuern für die Steuerperioden 1996–2002 resp. 1994 und 1995. In der Folge erhoben die Rekurrenten Einsprache gegen die Steueranforderungen für die Jahre 1994 bis 1998. Diese Einsprache wies die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 22. November 2004 ab. Einen dagegen erhobenen Rekurs wies die Steuerrekurskommission mit Entscheid vom 17. März 2005 (eröffnet am 14. August 2006) ab.

Hiergegen richtet sich der vorliegende, rechtzeitig eingereichte Rekurs der Rekurrenten, mit dem sie beantragen, es sei der Entscheid der Steuerrekurskommission sowie die Veranlagungen vom 1. resp. 22. Juli 2004 betreffend die Jahre 1994 bis 1998 aufzuheben sowie festzustellen, dass von ihnen für die Jahre 1994 bis 1998 im Kanton Basel-Stadt keine Steuern geschuldet sind. Weiter sei die Steuerverwaltung anzuweisen, die vorsorglich zuviel bezahlten Steuern und Verzugszinsen zurückzuerstatten. Die Steuerverwaltung hat sich mit dem Antrag auf Abweisung des Rekurses vernehmen lassen. Für die Einzelheiten der Parteistandpunkte wird, soweit sie für den Entscheid von Bedeutung sind, auf die nachfolgenden Erwägungen verwiesen. Der vorliegende Entscheid ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

## *II. Entscheidungsgründe*

1.1 Gegen die Entscheide der Steuerrekurskommission als vom Regierungsrat gewählte Kommission kann gestützt auf § 10 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes (VRPG; SG 270.100) sowie § 171 Abs. 1 des Steuergesetzes (StG, SG 640.100) Rekurs an das Verwaltungsgericht erhoben werden. Dieses ist somit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses funktionell wie auch sachlich zuständig. Nach § 13 Abs. 1 VRPG ist zum Rekurs berechtigt, wer durch die angefochtene Verfügung berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an ihrer Aufhebung oder Änderung hat. Diese Voraussetzungen sind im Falle der steuerpflichtigen Rekurrenten als Adressaten der angefochtenen Verfügung offensichtlich erfüllt, so dass auf den Rekurs einzutreten ist. Die Kognition des Verwaltungsgerichts richtet sich vorliegend nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 Abs. 1 VRPG, da das Steuergesetz keine speziellen Vorschriften über das Rekursverfahren vor dem Verwaltungsgericht enthält (vgl. §§ 171 und 179 Abs. 3 StG). Demnach ist zu prüfen, ob die Verwaltung öffentliches Recht nicht oder nicht richtig angewendet, den massgeblichen Sachverhalt unrichtig festgestellt, wesentliche Form- oder Verfahrensvorschriften verletzt oder ihr Ermessen überschritten oder missbraucht hat.

1.2 Da es sich bei Steuersachen nicht um zivilrechtliche Ansprüche im Sinne von Art. 6 EMRK handelt, muss keine Verhandlung durchgeführt und kann das Urteil auf dem Zirkulationsweg gefällt werden (Urteil 2P.7/2004 vom 8. Juni 2004 E. 1.3 und 2P.41/2002 vom 10. Juni 2003, Erw. 5 m.w.H.). Zudem haben die Rekurrenten auch nicht die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

2.1 Die Rekurrenten machen zunächst geltend, die strittigen Steuern seien nicht im Nachsteuerverfahren, sondern im ordentlichen Steuerverfahren geltend gemacht worden. Erhalten Steuerpflichtige normale Veranlagungen, so könne dies nicht nachträglich in ein Nachsteuerverfahren umgedeutet werden. Im Übrigen habe die Steuerverwaltung mit Schreiben vom 4. August 2000 ausdrücklich darauf verzichtet, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten.

Dem halten die Vorinstanz und die Steuerverwaltung entgegen, dass die auf einer Nachsteuerverfügung beruhende Steuerforderung eine ordentliche Steuerforderung sei, der lediglich der Zweck zukomme, eine bisher unvollständige Besteuerung zu korrigieren. Zudem könne beim Nachsteuertatbestand der gänzlich unterbliebenen Besteuerung keine ordentliche Veranlagungsverfügung der Nachsteuerverfügung gegenübergestellt werden.

2.2 Die Verwaltung ist aufgrund des Legalitätsprinzips im Verwaltungsrecht weder frei, ein Verfahren beliebig auszuwählen, noch mit dem Einzelnen zu vereinbaren. Massgebend ist vielmehr das gesetzlich vorgesehene Verfahren (Közl/Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2. Aufl., Rz 47 f.).

Die Rekurrenten haben auch keinen Anspruch auf Schutz ihres Vertrauens, dass die Steuererhebung nur im ordentlichen Verfahren erfolgen werde. Der Grundsatz des Vertrauensschutzes besagt, dass Private Anspruch darauf haben, in ihrem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden (Art. 9 BV). Vorausgesetzt wird ein Verhalten eines staatlichen Organs, das bei den Privaten bestimmte Erwartungen auslöst. Auf den Vertrauensschutz kann sich nur berufen, wer von der Vertrauensgrundlage Kenntnis hatte und ihre allfällige Fehlerhaftigkeit nicht kannte und auch nicht hätte kennen sollen. Zudem müssen die betroffenen Privaten gestützt auf ihr berechtigtes Vertrauen Dispositionen getätigt haben, die ohne Nachteil nicht wieder rückgängig gemacht werden können. Zwischen dem Vertrauen und der Disposition muss ein Kausalzusammenhang bestehen (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 5. Aufl., Zürich/St. Gallen, 2006, N 626 ff.). Im vorliegenden Fall fehlt es schon an der Tätigung von Dispositionen. Es kann deshalb offen gelassen werden, inwieweit die Rekurrenten auf die angeblich missverständliche Zusicherung, dass kein Nachsteuerverfahren eingeleitet werde, vertrauen durften.

2.3 Der Begriff der Nachsteuer ist durch Art. 53 Abs. 1 StHG bundesrechtlich definiert worden. Eine Nachbesteuerung ist die Erhebung von Steuern, deren Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder mit rechtskräftiger Veranlagung nur unvollständig erfolgt ist. Auch unter der Herrschaft des alten Rechts galt keine andere Definition. Während im Falle nach bereits erfolgter rechtskräftiger Veranlagung keine Schwierigkeiten bei der Qualifikation einer nachträglichen Steueranlagung als Nachsteuer entstehen können, stellt sich für den Fall einer bisher unterbliebenen Veranlagung jeweils die Frage, ob die nachträgliche Veranlagung als ordentliche Veranlagung oder als Nachbesteuerung qualifiziert werden muss. In der Literatur

wird die Meinung vertreten, dass bis zum Ablauf der Veranlagungsverjährung gemäss Art. 47 Abs. 1 StHG die Veranlagung im ordentlichen Verfahren, danach im Verfahren der Nachbesteuerung vorzunehmen ist (Vallender, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, 2. Aufl., Art. 53 StHG N 4). Dem kann gefolgt werden, werden Steuern doch so lange und soweit als möglich, d.h. bis zum rechtskräftigen Abschluss des ordentlichen Veranlagungsverfahrens resp. des Eintritts der Veranlagungsverjährung, im ordentlichen Verfahren erhoben. Nur dort, wo dies nicht mehr möglich ist, kann von einer Nachbesteuerung gesprochen werden. Dies gilt umso mehr, als gerade im Falle des Nachsteuertatbestands der bisher unterbliebenen Veranlagung die Nachbesteuerung auf die Erhebung der genau gleichen Steuerforderung gerichtet ist (BGE 98 Ia 22 E. 2 S. 25). Sie ist einzig an die qualifizierte Voraussetzung der neuen Tatsache oder Beweismittel geknüpft, die vorauszusetzen nur dann legitim sein kann, wenn das ordentliche Verfahren nicht mehr möglich ist.

3.1 Vorab ist daher zu prüfen, ob diese Voraussetzung für die Erhebung von Nachsteuern erfüllt sind. Die Rekurrenten bestreiten dies. Sie machen geltend, dass der Steuerverwaltung der Grundbesitz im Kanton bekannt gewesen ist oder zumindest bekannt hätte sein müssen.

Demgegenüber halten die Steuerverwaltung und die Vorinstanz dafür, dass es nur darauf ankommen könne, ob der Grundbesitz aktenmässig bekannt gewesen sei, was nicht der Fall sei.

3.2 Die Voraussetzungen für die Nachbesteuerung bestimmen sich in Anwendung von § 234 StG wiederum nach dem neuen Recht und damit nach den bundesgesetzlich umschriebenen Voraussetzungen für eine Nachbesteuerung gemäss Art. 53 StHG und § 177 StG. Vorausgesetzt ist daher, dass sich die Nachbesteuerung aus Tatsachen oder Beweismitteln ergibt, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren. Neu sind Tatsachen und Beweismittel dann, wenn sie nicht aktenkundig waren (Vallender, a.a.O., Art. 53 StHG N 7; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl., Zürich 2006, § 160 N 24). Soweit die Rekurrenten aufgrund der Vernichtung der Akten bis und mit 1995 durch die Steuerbehörde geltend machen, dass heute nicht mehr bewiesen werden könne, dass die Rekurrenten seinerzeit nicht ins Steuerregister aufgenommen worden sind, kann ihnen nicht gefolgt werden. Wären sie ins Register aufgenommen worden, so wären sie einerseits auch für die Folgejahre darin vermerkt geblieben und sie hätten andererseits nach allgemeiner Lebenserfahrung auch Steuererklärungsformulare erhalten, was zugestandenermassen nicht der Fall gewesen ist.

3.3 Die Rekurrenten machen aber geltend, dass die Steuerverwaltung bereits vorher Kenntnis vom Grundbesitz des Rekurrenten in Basel und damit von ihrer hiesigen Steuerpflicht gehabt habe oder hätte haben müssen.

Es stellt sich daher die Frage, ob in allen Fällen die Neuheit einer Tatsache mit deren bisher fehlender Aktenkundigkeit gleichgesetzt werden kann. Entgegen der Ansicht der Rekurrenten ist die Neuheit einer Tatsache auch dann zu bejahen, wenn

die Steuerbehörde die fragliche Sachkenntnis bei besserer Untersuchung schon früher hätte erlangen können. Die Steuerverwaltung darf, muss aber nicht den Sachverhalt in alle Richtungen von sich aus abklären (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 160 N 31). Dies rechtfertigt sich einerseits daraus, dass die Rekurrenten aufgrund ihrer durch Grundeigentum begründeten wirtschaftlichen Zugehörigkeit sowohl nach altem (§ 2 Abs. 3 aStV) wie nach neuem Recht (§ 151 Abs. 1 StG) verpflichtet gewesen wären, auch ohne entsprechende Aufforderung seitens der Steuerverwaltung eine Steuererklärung einzureichen. Die primäre Offenbarungspflicht der Steuerpflichtigen muss sich auch auf die Obliegenheiten der Steuerverwaltung auswirken. Tatsachen sind deshalb auch dann neu, wenn sie bei besserer Untersuchung durch die Steuerverwaltung hätten in Erfahrung gebracht werden können (Vallender, a.a.O., Art. 53 StHG N 8). Eine ausgedehnte Untersuchungsobliegenheit der Steuerverwaltung steht dem Charakter der Steueranlagung als einer auf der Erklärung des Steuerpflichtigen basierenden Massenverfügung entgegen. Dies muss insbesondere dort gelten, wo wie hier weder eine Steuererklärung noch ein Eintrag im Steuerregister vorliegt, die Steuerverwaltung also keinen primären Anlass für weitere amtliche Untersuchung gehabt hat.

Vor diesem Hintergrund ist das Wissen einer anderen Steuerabteilung, wie jenes, das die Abteilung Spezialsteuern im Zusammenhang mit der Veranlagung und Abwicklung der Erbschaftssteuer beim Ableben des Vaters des Rekurrenten erlangt hat, irrelevant. Dass die Abteilung Spezialsteuern, wie dies von der Steuerverwaltung zugestandenermassen im Normalfall Praxis ist, tatsächlich Meldung an das Steuerregister gemacht hat, wird weder behauptet noch gibt es dafür positive Anhaltspunkte. Auch aus deren Aufforderung an den Rekurrenten, den Eigentumsübergang dem Grundbuch zu melden, können die Rekurrenten nichts zu ihren Gunsten ableiten. Die Steuerverwaltung ist tatsächlich nicht bei Drohung des Verlustes des Steueranspruchs gehalten, Quervergleiche zu den Steuerdossiers von Drittpersonen anzustellen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 160 N 26). Irrelevant ist aus dem gleichen Grund auch der Eintrag im Grundbuch und die damit verbundene Kenntnis des Grundbuchamtes wie auch jene des Erbschaftsamtes aufgrund der Abwicklung des Erbgangs des Vaters des Rekurrenten.

3.4 Fraglich erscheint allerdings, ob auch Meldungen von Amtsstellen unbeachtlich bleiben, wenn sie aus Versehen oder Nachlässigkeit nicht zu einem Eintrag im entsprechenden Steuereossier führen. Zu prüfen ist insbesondere, ob die Steuerausscheidungen durch den Kanton Basel-Landschaft zu einer Kenntnis der Steuerverwaltung Basel-Stadt geführt hat, welche die Neuheit der Tatsache des Grundeigentums ausschliessen würde. Die Mitteilung der Steuerauscheidungen erfolgt auf der Grundlage von Art. 39 Abs. 2 StHG. Sie bezweckt gerade die Ermöglichung einer Veranlagung der wirtschaftlich zugehörigen Person mit auswärtigem Wohnsitz, sei dies nun auf der Grundlage einer einzureichenden Steuererklärung oder dann aufgrund amtlicher Einschätzung. Insoweit kommt ihr die gleiche Funktion wie einer Meldung des Steuerpflichtigen selber zu. Eine solche Mitteilung schliesst daher die Neuheit aus, auch wenn sie in der Folge keinen Eintrag im Steuerregister zur Folge gehabt hat (so auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 160 N 30: «Kommt

eine Meldung, obwohl sie hierfür bestimmt war und der Einschätzungsbehörde auch zugestellt wurde, versehentlich nicht zu den Steuerakten, ist keine Neuheit gegeben. Massgebend ist der Aktenstand nach gewöhnlichem Lauf der Dinge und bei ordnungsgemäsem Geschäftsverlauf.»). Die Rekurrenten weisen nun nach, dass auf den Steuerauscheidungen für die Staatssteuern 1993/1994 vom 16. September 1994 resp. 12. Oktober 1996, für die Staatssteuern 1997/1998 vom 23. November 1998, für die Staatssteuern 1999/2000 vom 22. September 2000, für die Staatssteuern 2001 vom 19. März 2002, für die Staatssteuern 2002 vom 20. Mai 2003 und für die Staatssteuern 2003 vom 27. April 2004 jeweils auch die Steuerverwaltung Basel-Stadt auf dem Verteiler gewesen ist. Da die letztgenannte Ausscheidung dem Adressaten gemäss Verteilliste auch tatsächlich zugegangen ist, darf aus allgemeiner Lebenserfahrung geschlossen werden, dass dies auch für die übrigen gelten muss, zumal die Rekurrenten den positiven Beweis der Zustellung gar nicht führen können. Während ein Versehen in einem Einzelfall nach allgemeiner Lebenserfahrung nicht unüblich ist, so ist eine dauernde Unterschlagung der gesetzlich zwingenden Mitteilung durch den Kanton Basel-Landschaft nicht zu vermuten. Bei dieser Sachlage hätte die Steuerverwaltung positive Anhaltspunkte liefern müssen, dass sie von Liestal tatsächlich entgegen dem Verteiler nicht bedient worden ist. Geht man aber vom Erhalt der Steuerauscheidungen vom 16. September 1994, vom 12. Oktober 1996 und vom 23. November 1998 und damit vom damaligen Kenntniserwerb durch die Steuerverwaltung Basel-Stadt aus, so ist eine Nachsteuererhebung ausgeschlossen, da sie vom Steuertatbestand Kenntnis hätte haben können und müssen. Im vorliegenden Fall handelt es sich somit um eine ordentliche Steuerveranlagung.

4. Ist die streitgegenständliche Steuerforderung somit im ordentlichen Verfahren zu veranlagern, so ist zu prüfen, ob die Veranlagung vor Ablauf der Veranlagungsverjährung erfolgt ist.

Vorweg stellt sich dabei die Frage nach dem intertemporal anwendbaren Recht. Die streitigen Steuern sind unter dem bis Ende 2000 geltenden alten Steuergesetz von 1949 entstanden. Erhoben worden sind sie im Jahr 2004 und damit im Zeitpunkt der Geltung des neuen Steuergesetzes vom 12. April 2000 (in Kraft seit 1. Januar 2001). Als intertemporalrechtliche Regel bestimmt § 234 lit. a nStG, das neue Recht finde erstmals Anwendung auf die Einkommens-, Vermögens-, Gewinn-, Kapital- und Grundstücksteuern der Steuerperiode 2001. Gemäss Abs. 2 von § 234 findet für das Steuerverfahren und den Steuerbezug das neue Recht mit Inkrafttreten des Gesetzes Anwendung, mithin ab dem 1. Januar 2001. Es stellt sich daher weiter die intertemporalrechtliche Frage des massgebenden Rechts bzw. der Verjährung oder Verwirkung des Steueranspruchs.

4.1 Das alte Recht kannte keine besondere Vorschrift für die Verwirkung des ordentlichen Steueranspruchs. Es kannte hierfür nur eine Ordnungsvorschrift. Nach § 14 Abs. 1 aStG sollte die Steuerveranlagung innert einem Jahr seit der Einreichung der Steuererklärung erfolgen. Im Übrigen galt auch für die ordentliche Steuerveranlagung die Verwirkungsfrist gemäss § 27 aStG (vgl. Grüninger/Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 1970, S. 88). Auch enthielt das alte Steuergesetz

bezüglich der im ordentlichen Verfahren veranlagten Steuern keine Verjährungsbestimmungen, weshalb dem Umstand, dass das Institut der Verjährung als allgemeiner Rechtsgrundsatz anerkannt ist (vgl. Entscheid des Bundesgerichts vom 3. November 2003 [2P.299/2002] E. 2.2), durch Zuhilfenahme von § 212 EG ZGB, der eine relative Verjährungsfrist von 10 Jahren vorsieht, Rechnung getragen werden musste (vgl. auch VGE vom 16. Juni 2006 i.S. R.H., wonach die relative Frist von 10 Jahren sowohl aus analoger Anwendung von § 27 aStG [Verjährung im Nach- und Strafsteuerverfahren] als auch aus § 212 EG ZGB abgeleitet wird; BJM 1991, S. 271 ff. m.w.H.).

4.2 Demgegenüber kennt das neue Recht für die Veranlagung der Steuer und die Erhebung von Nachsteuern unterschiedliche Verjährungsfristen. Während das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, nach zehn Jahren erlischt, verjährt nach § 148 nStG das Recht, eine Steuer zu veranlagern bei der Einkommens-, Vermögenssteuer etc. fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode. Die Regelung entspricht den Vorgaben der Art. 47 Abs. 1 und 53 Abs. 2 StHG. Die Frist steht gemäss § 148 Abs. 2 lit. a – c nStG in Folge dreier Fälle still:

- a.) während eines Einsprache-, Rekurs- oder Revisionsverfahrens;
- b.) solange die Steuerforderung sichergestellt oder gestundet ist;
- c.) solange weder die steuerpflichtige noch die mithaftende Person in der Schweiz steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben.

Abs. 3 der Bestimmung nennt die Gründe, bei deren Eintreten die Verjährung jeweils neu zu laufen beginnt. Absolut erlischt das Recht eine Steuer zu veranlagern gemäss Abs. 4 der genannten Bestimmung 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode.

4.3 Das Bundesgericht hat in BGE 126 II 1 E. 2a S. 3 zur Frage der Verjährung der direkten Bundessteuer dargelegt, dass die in Art. 120 f. DBG enthaltenen Verjährungsbestimmungen zwar in systematischer Hinsicht dem fünften Titel des Gesetzes, dem Verfahrensrecht, zugeordnet sind, dass es sich indessen bei der Verjährung um ein materiellrechtliches Institut handelt, das unmittelbar den Bestand der Steuerforderung betrifft, weshalb die Frage der Verjährung nach den Bestimmungen des (alten) Bundesratsbeschlusses zu beurteilen seien (so auch Urteil des Bundesgerichts vom 20. November 2002 [2A.271/2002] E. 2.1). Demzufolge wäre auf die Frage der Verjährung in den vorliegenden Fällen das alte Recht und somit die Verjährungsfrist von 10 Jahren anwendbar. Die Frist liefe somit erst am 30. Juni 2005 bzw. für die letzte Veranlagung 30. Juni 2009 ab. Die Verjährung wäre folglich noch nicht eingetreten.

4.4 Demgegenüber haben das Bundesgericht und das Verwaltungsgericht die Verjährungsfrage in Nachsteuerverfahren nach erfolgter Rechtsänderung jeweils nach neuem Recht beurteilt. So ist das Bundesgericht in einem Entscheid vom 10. Dezember 2001 betreffend Nachsteuer zum Schluss gekommen, dass die Anwendung des neuen Rechts auf die im Zeitpunkt seines Inkrafttretens noch nicht verjährte altrechtliche Forderung keine echte Rückwirkung darstelle, da eine der Verjährung unterliegende Forderung einen dauernden Sachverhalt («un fait durable») darstelle (in: BStPra [XVI] 2002/2003 S. 74 E. 2 e und f. m.w.H.).

Ähnlich hat das Verwaltungsgericht entschieden, das sich in einem Fall von Nachsteuern/Strafsteuern mit der Frage auseinanderzusetzen hatte, was für intertemporale Regeln im Zusammenhang mit der Verjährung/Verwirkung gelten. Dort wurde ausgeführt, das Argument der materiellrechtlichen Bedeutung der Verjährung/Verwirkung sei nicht entscheidend. Diese Qualifikation sei zwar seit langem in allen Rechtsgebieten anerkannt. Trotzdem gebe es gesetzliche Normen, welche diese Institute intertemporal nicht gleich regeln wie die Rechtsverhältnisse, auf die sie sich beziehen. Es sei namentlich auf das Zivilrecht zu verweisen, wo auf Forderungen, die vor dem Inkrafttreten eines Erlasses entstanden sind, oftmals das alte Recht anwendbar sei. Für die Verjährung gelte die Spezialregel des Art. 49 Schlusstitel ZGB (SchlT ZGB): Forderungen, die beim Inkrafttreten des Gesetzes noch nicht verjährt seien, unterständen den neurechtlichen Verjährungsfristen. Richtig müsse die Lösung sein, die den allgemeinen Grundgedanken des intertemporalen Rechts entspreche. Wenn neues Recht erlassen werde, geschehe dies im Bemühen, den Rechtszustand zu verbessern oder zur Verwirklichung einer gewünschten oder geforderten Rechtsvereinheitlichung beizutragen. Besseres bzw. vereinheitlichtes Recht müsse dem schlechteren bzw. uneinheitlichen Recht vorgehen. Daraus ergebe sich, dass wenn immer möglich, das neue Recht anwendbar sein müsse. Ausnahmen seien zu anerkennen, wenn es um den Schutz des Vertrauens der Rechtsunterworfenen gehe, d.h. wenn altrechtliche Vertrauenspositionen vorlägen (AJP 2005, S. 876 und dortige Zitate). Gehe es um die Frage der Verjährung oder Verwirkung, seien solche Rück-sichten indessen nicht zu nehmen. Das Warten auf den Untergang einer nachteiligen Rechtsposition durch Zeitablauf entspreche nicht einer erworbenen Rechtsposition (Broggini, Schweizerisches Privatrecht, Basel, 1969, Bd. 1, S. 506), sondern einer blossen Hoffnung, die intertemporalrechtlich nicht berücksichtigt werden müsse (vgl. die Überlegung des Bundesgerichts zur Verwirkungsfrist für paulianische Anfechtungen AJP 2005, S. 876). Demgemäss sehe auch die schweizerische Musterregelung für intertemporales Recht – diejenige des ZGB (vgl. Vischer, Basler Kommentar, 2. Aufl., Basel 2003, N 2 zu Art. 1 Schlusstitel) – vor, dass für die Verjährung von Schulden, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens noch nicht verjährt sind, die neurechtlichen Fristen massgebend sind (vgl. Berti, Basler Kommentar, N 1 zu Art. 49 Schlusstitel; zum Ganzen VGE vom 1. Dezember 2005 i.S. E. und M.B.).

5. Käme neues Verjährungsrecht zur Anwendung, so wäre folglich primär zu prüfen, ob die Veranlagungsverjährung nach altem Recht im Zeitpunkt des Inkrafttretens des neuen Rechts am 1. Januar 2001 bereits eingetreten war. Nachdem die Veranlagungen für die Steuerperioden 1994 bis 1998 zur Debatte stehen, begann der Fristenlauf für die Veranlagung der Steuer 1994 am 30. Juni 1995 und schliesslich jene für die Periode 1998 am 30. Juni 1999. Wie die Vorinstanz – ausgehend von einer Nachsteuer und damit von § 27 aStG und § 178 nStG – festgehalten hat, komme somit eine relative Verjährungsfrist von 10 Jahren zur Anwendung. Für das ordentliche Veranlagungsverfahren hat es der altrechtlichen Praxis entsprochen, auf öffentliche Forderungen und dabei insbesondere Steuerforderungen § 212 Abs. 1 EG ZGB anzuwenden. Damit kommt vorliegend auch aus diesem Grund eine 10-jährige Frist zur Anwendung. Somit war am 1. Januar 2001 mit Inkrafttreten des neuen Steuergesetzes noch keine Veranlagungsverjährung eingetreten. Daher käme, würde man



diese für das Nachsteuerverfahren entwickelte Praxis auch auf das ordentliche Veranlagungsverfahren anwenden, das neue Recht und somit eine relative Verjährungsfrist von 5 Jahren und eine absolute von 15 Jahren zur Anwendung. Auch in diesem Fall wäre noch nichts verjährt.

5.1 Im Zusammenhang mit dieser Anwendung des neuen Steuergesetzes (vgl. Ziff. 4.4) stellt sich noch die Frage, ab wann diese neuen Fristen gerechnet werden, ob ab Inkrafttreten des neuen Gesetzes oder bereits rückwirkend ab Ende der Steuerperiode, wie es der Wortlaut der neuen Bestimmung für die Zukunft formuliert.

5.2 Das Bundesgericht hat im Zusammenhang mit der Einführung neuer Verjährungsregime in gewissen Fällen entschieden, dass neue Verjährungsfristen nicht vor dem Zeitpunkt zu laufen beginnen, in dem sie eingeführt werden (BGE 87 I 411 E. 2 S. 413 und 82 I 51 E. 3 S. 57/58). Allerdings ist zu beachten, dass es in beiden Konstellationen um Besoldungsansprüche bzw. Rückforderungsansprüche eines Enteigneten ging, d.h. um Forderungen gegen den Staat, wo aus diesem Grund wohl auch ein besonderes Schutzbedürfnis besteht (Schutz bestehender Rechte der Rechtssunterworfenen). Ob im umgekehrten Fall der Steuerforderung des Staates gleich argumentiert werden muss, ist damit noch nicht gesagt.

In der Musterregel betreffend intertemporales Recht (vgl. dazu VGE vom 1. Dezember 2005 i.S. E. und M.B.), nämlich in Art. 49 Abs. 1 SchlT ZGB wird festgehalten, dass bei Neueinführung einer Verjährung von fünf oder mehr Jahren der abgelaufene Zeitraum einer vor Inkrafttreten des Gesetzes begonnenen Verjährung angerechnet werde, wobei jedoch zur Vollendung der Verjährung noch mindestens zwei Jahre seit diesem Zeitpunkt hinzuzurechnen seien. Dass diese Regelung getroffen werden musste, zeigt, dass ohne dieselbe der Zeitraum vor Einführung des neuen Regimes nicht angerechnet würde (und daher auch die Ausdehnung um weitere zwei Jahre überhaupt möglich ist). Im Prinzip gilt die neue Regelung somit ab Inkrafttreten. Auch im öffentlichen Recht kann nichts anderes gelten.

5.3 Gerade angesichts der Tatsache, dass mit der 5-jährigen relativen Veranlagungsverjährungsfrist eine relativ kurze Frist neu eingeführt worden ist (und die altrechtliche wie ausgeführt 10 Jahre betragen hätte), mit andern Worten für den Steuerpflichtigen eine vorteilhaftere Lösung eingeführt wurde als nach altem Recht, ist es richtig, diese relative Frist ab Inkrafttreten des neuen Rechts laufen zu lassen. Dies darf aber nicht zu einer vom Gesetzgeber nicht intendierten Verlängerung der altrechtlichen Verjährungsfristen führen. Gerade in der vorliegenden Konstellation wurden aber die Steuerpflichtigen mit der Anwendung der neuen Regelung ab 1. Januar 2001 nicht in ihrem Vertrauen auf eine rasche Verjährung nach altem Recht enttäuscht, abgesehen davon, dass wie bereits einleitend aufgezeigt, das Vertrauen auf eine rasche Verjährung intertemporalrechtlich nicht zu schützen ist (vgl. auch dazu VGE vom 1. Dezember 2005 i.S. E. und M.B. E. 4.4.3).

5.4 Läuft nach dem Gesagten die neurechtliche relative Verjährungsfrist von 5 Jahren ab Inkrafttreten des neuen Rechts (1. Januar 2001), so war die Steuerforderung im

Zeitpunkt der Veranlagung vom 1. resp. 22. Juli 2004 noch nicht verjährt. Zum selben Ergebnis gelangte man aber auch, wenn man – entgegen den Ausführungen in Ziff. 5.2 – die neurechtliche absolute Verjährungsfrist von 15 Jahren ab Inkrafttreten des neuen Steuergesetzes anwendet und daran die schon abgelaufene Zeit der altrechtlichen 10-jährigen Frist (ab Fälligkeit der Steuerforderung [erste am 30. Juni 1995 und letzte am 30. Juni 1999] bis zum Inkrafttreten des neuen Rechts 1. Januar 2001) anrechnet.

5.5 Schliesslich ist festzuhalten, dass weder nach altem noch nach neuem Verjährungsrecht vorliegend die Verjährung eingetreten ist. Die Frage, ob nach altem oder nach neuem Recht vorzugehen ist, kann somit letztlich offen bleiben. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass es sich beim vorliegenden Fall nicht um einen solchen betreffend die Nachbesteuerung handelt, sondern es um die Veranlagungsverjährung im ordentlichen Verfahren geht. Die Regeln, die auf das Nachsteuerverfahren anwendbar sind (vgl. VGE vom 1. Dezember 2005 i.S. E. u. M.B.), können nicht unbesehen auf das ordentliche Verfahren übertragen werden, es gilt vielmehr diese beiden Verfahren voneinander abzugrenzen.

6. Zusammenfassend ergibt sich, dass die Vorinstanz weder das massgebliche öffentliche Recht nicht oder nicht richtig angewendet noch den Sachverhalt unrichtig festgestellt oder von ihrem Ermessen einen unzulässigen Gebrauch gemacht hat. Der Rekurs erweist sich demzufolge als unbegründet und ist abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die Rekurrenten gemäss § 30 Abs. 1 VRPG dessen Kosten zu tragen. Aufgrund der Nachlässigkeit der Steuerverwaltung rechtfertigt es sich jedoch die Gebühr zu reduzieren.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.

*Das Bundesgericht hat mit Urteil vom 28. Januar 2008 (2C\_28/2008) eine gegen den Verwaltungsgerichtsentscheid erhobene Beschwerde mit folgenden Erwägungen abgewiesen:*

4. Vorliegend geht es um die Veranlagung von kantonalen Steuern der Jahre 1994 bis 1998, auf welche materiell unbestrittenermassen das alte baselstädtische Steuergesetz vom 22. Dezember 1949 (aStG/BS) Anwendung findet. Unter dessen Herrschaft betrug die relative Verjährungsfrist für die Veranlagung praxismässig zehn Jahre. Nach dem neuen, am 1. Januar 2001 in Kraft getretenen baselstädtischen Steuergesetz vom 12. April 2000 (StG/BS) gilt nunmehr – entsprechend Art. 47 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) – für die Veranlagung eine relative Verjährungsfrist von fünf Jahren (vgl. § 148 Abs. 1 lit. a StG/BS).

Das Appellationsgericht hat offen gelassen, nach welchem Gesetz die von den Beschwerdeführern erhobene Verjährungseinrede zu beurteilen ist, weil es den Verjährungseintritt sowohl nach dem einen als auch nach dem anderen Recht verneint hat.

4.1 Die Beschwerdeführer halten diese Rechtsauffassung der Vorinstanz für «unhaltbar» und machen zunächst geltend, es finde zwingend die Verjährungsregelung von § 148 Abs. 1 lit. a StG/BS Anwendung. Sie berufen sich diesbezüglich auf die Übergangsregelung von § 234 Abs. 2 StG/BS, gemäss welcher das neue Recht «für das Steuerverfahren und den Steuerbezug» unmittelbar mit seinem Inkrafttreten Anwendung findet. Dabei verkennen sie, dass es sich bei der Verjährung – ungeachtet der systematischen Einordnung der einschlägigen Bestimmungen im Gesetz – um ein materiellrechtliches Institut handelt (vgl. BGE 126 I 1 E. 2a S. 3). Auch wenn § 148 StG/BS unter dem Titel «Allgemeine Verfahrensgrundsätze» steht, stellt diese Bestimmung keine Verfahrensnorm dar. Ebenso wenig geht es hier um eine blosser Frage des Steuerbezugs, zumal das Institut der Verjährung unmittelbar den Bestand der Steuerforderung betrifft (vgl. BGE 126 I 1 E. 2a S. 3). Mithin verlangt § 234 Abs. 2 StG/BS entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer keineswegs zwingend die Anwendung der neuen fünfjährigen Verjährungsfrist von § 148 Abs. 1 lit. a StG/BS, so dass insoweit keine Rede von einer Verletzung des Willkürverbots sein kann. Am Gesagten ändert nichts, dass § 234 Abs. 3 StG/BS für das intertemporale Steuerstrafrecht auf den Grundsatz der *lex mitior* verweist; es geht hier nicht um eine Strafsteuer.

4.2 Obschon die Vorinstanz diese Zusammenhänge nicht verkannt hat, schloss sie – in Anlehnung an die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Verjährung im Bereich der Nachsteuern (vgl. Urteil 2P.92/2001 vom 10. Dezember 2001, E. 2e u. 2f sowie Urteil 2P.432/1996 vom 22. Mai 1997, in: RDAF 1998 II 179, E. 7a) – nicht gänzlich aus, dass vorliegend bereits § 148 Abs. 1 lit. a StG/BS zur Anwendung komme. Für diesen Fall hielt sie fest, die fünfjährige Verjährungsfrist beginne (ausser in jenen Fällen, in denen dies zu einer Verlängerung der Verjährungsfrist über die altrechtliche Dauer von zehn Jahren hinaus führen würde) mit Inkrafttreten des neuen Rechts am 1. Januar 2001 zu laufen, ohne dass die zu diesem Zeitpunkt bereits abgelaufene Zeitspanne zu berücksichtigen sei. Diese Auslegung des Übergangsrechts ist entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer nicht unsinnig, vermag sie doch zu verhindern, dass bei Inkrafttreten des neuen kantonalen Steuergesetzes mit einem Schlag alle jene Steuerforderungen verjähren, bei denen unter Geltung des alten Rechts die Verjährung zwar noch nicht eingetreten war, aber doch schon mehr als fünf Jahre der relativen Verjährungsfrist abgelaufen waren. Angesichts der von der Vorinstanz gemachten Einschränkung ist zudem ausgeschlossen, dass ein Steuerpflichtiger schlechter gestellt wird, als er dies unter dem alten Recht war.

4.3 Soweit sich die Beschwerdeführer zudem am Rande auf das Gleichbehandlungsgebot (Art. 8 BV; vgl. BGE 123 I 1 E. 6a S. 7) berufen, verkennen sie, dass Unterschiede zwischen den Kantonen bei der Anwendung des jeweiligen nicht harmonisierten kantonalen Steuerrechts zum Vornherein keine verfassungswidrige Ungleichbehandlung darstellen können.