



Entscheid vom 7. März 2014 (510 13 70)

Anpassung einer Rechtskräftigen Veranlagungsverfügung

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter Markus Zeller, Robert Richner, Gerichtsschreiberin I. Wissler

Parteien **A. AG**, vertreten durch B. AG, C.

Rekurrentin

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
4410 Liestal,

Rekursgegnerin

betreffend **Staatssteuer 2009**

In E r w ä g u n g :

- dass die Vertreterin der Rekurrentin mit Schreiben vom 29. August 2013 gegen den Einsprache-Entscheid der Steuerverwaltung vom 30. Juli 2013 betreffend die Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2009 vom 21. Februar 2013 mit dem Begehren, 1. Der Einsprache-Entscheid der Steuerverwaltung Basel-Landschaft vom 30. Juli 2013 betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2009 sei aufzuheben. 2. Der steuerbare Ertrag sei auf Fr. 122'750.-- und der satzbestimmende Ertrag sei auf Fr. 12'098'997.-- festzusetzen, 3. Die Kosten des Rekursverfahrens seien der Rekursgegnerin aufzuerlegen, unter Wahrung von Frist und Form, Rekurs erhoben hat,
- dass das Steuergericht gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Anhandnahme der vorliegenden Streitsache zuständig ist, wobei gemäss § 129 Abs. 2 StG Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- nicht übersteigt, vom Präsidenten und zwei Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt werden, und dass die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, weshalb ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten ist,
- dass die Pflichtige im Kanton Basel-Landschaft mit Datum vom 20. Januar 2011 erstmals veranlagt wurde, der Kanton C. dem Kanton Basel-Landschaft mit Schreiben vom 8. Januar 2013 mitgeteilt hat, dass letzterer eine Revision durchgeführt habe, wobei die anerkannten Einschätzungsvorschläge zur Kenntnis gebracht würden, der Kanton Basel-Landschaft hierauf die Pflichtige erneut mit Veranlagung vom 21. Februar 2013 veranlagte, wobei sie diese entsprechend der Ergebnisse der Revision des Kantons C. angepasst hat,
- dass die Vertreterin der Rekurrentin in ihrem Rekurs nun vorbringt, dass die Veranlagung des Kantons Basel-Landschaft vom 20. Januar 2011 bereits rechtskräftig sei, wobei ein Nachsteuerverfahren das Vorliegen neuer Tatsachen oder Beweismittel voraussetze, die der Steuerbehörde vorher nicht bekannt gewesen seien, was aber vorliegend verneint werde, da die Veranlagung am Hauptsteuerdomizil später erfolgt sei, die Unterlassung der Steuerverwaltung Basel-Landschaft, ihre Veranlagung mit derjenigen am Hauptsteuerdomizil abzustimmen, keinen Nachbesteuerungsgrund darstelle, überdies der Steuerverwaltung Basel-Landschaft im Zeitpunkt der Eröffnung der ersten definitiven Veranlagungsverfügung vom 20. Januar 2011 sämtliche steuerrelevanten Fakten bekannt gewesen seien,

- dass gemäss § 122 Abs. 1 StG der Steuerpflichtige und bezüglich der Staats- und Gemeindesteuer, die Gemeinden innert 30 Tagen nach der Eröffnung der Veranlagung bei der kantonalen Steuerverwaltung schriftlich Einsprache erheben können,
- dass gegen die Veranlagung des Kantons Basel-Landschaft vom 20. Januar 2011 während der noch laufenden Rechtsmittelfrist keine Einsprache erfolgte, weshalb diese Veranlagung unangefochten in Rechtskraft erwuchs, es somit in casu um die Zulässigkeit der Abänderung einer rechtskräftigen Veranlagung geht,
- dass bei den durch die Verwaltungsbehörden veranlagten Steuern die Veranlagungsverfügungen nach unbenütztem Ablauf der Rechtsmittelfrist regelmässig formell rechtskräftig werden, wobei formelle Rechtskraft der Verfügung Unanfechtbarkeit bedeutet und der Steuerpflichtige die Verfügung nicht mehr mit einem Rechtsmittel anfechten kann, die Veranlagungsverfügungen ausserdem auch für die Steuerbehörde rechtsbeständig sind, was bedeutet, dass die Steuerbehörde sie von sich aus nicht mehr abändern darf (Höhn/Waldburger, Steuerrecht Bd. I, Bern/ Stuttgart/Wien, 9. Aufl., 2001, § 36 N. 3; Jürg Martin, Leitfaden für den Erlass von Verfügungen, Zürich, 1996, S. 185; Entscheid des Steuergerichts [StGE] Nr. 9/1995 vom 6. Januar 1995); die erschwerte Abänderbarkeit solcher Verfügungen mit dem Gebot der Rechtssicherheit begründet werden und damit, dass sie aufgrund eines Veranlagungs- oder Ermittlungsverfahrens ergehen, bei dem der Sachverhalt besonders eingehend untersucht wird, und sie das Steuerrechtsverhältnis ähnlich einem Urteil für einen zeitlich abgeschlossenen und einmaligen Sachverhalt regeln (vgl. Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 19. Oktober 2012, 510 12 29; [StGE] vom 24. April 2009, 510 2008 84, www.bl.ch/steuergericht),
- dass auf einen Veranlagungsentscheid daher nur ausnahmsweise zurückgekommen werden kann, nämlich dann, wenn ein gesetzlicher Revisionsgrund erfüllt ist,
- dass diese Überlegungen jedoch nicht zur Annahme zwingen, dass die Steuerfestsetzung auch während der laufenden Rechtsmittelfrist unabänderlich sein muss, der Steuerpflichtige bis zum Ablauf der Rechtsmittelfrist sogar seitens der Behörden mit einer Beschwerde zu rechnen hat, solange das Schicksal einer Veranlagungsverfügung aber derart in der Schwebe ist, er sich nicht auf die Rechtssicherheit berufen kann, es angesichts der grossen Zahl solcher Verfügungen zwingend ist, dass dem objektiven Recht in einem einfachen und

raschen Verfahren zur Durchsetzung verholfen wird, wobei es der Veranlagungsbehörde deshalb möglich sein muss, während der Einsprachefrist auf eine nicht angefochtene Verfügung zurückzukommen (vgl. Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 121 II 273, E. 1 bb, www.bger.ch),

- dass in der Literatur und Rechtsprechung allgemein anerkannt ist, dass eine Steuerveranlagung, die unangefochten geblieben oder durch Einsprache oder Beschwerdeentscheid bestätigt bzw. abgeändert worden ist, mit der formellen grundsätzlich auch die materielle Rechtskraft erlangt, die Festsetzung der Steuerschuld damit sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für das Gemeinwesen endgültig und verbindlich wird, ohne Rücksicht darauf, ob sie materiell richtig ist, dies ein Gebot der Rechtssicherheit ist und sich daraus ergibt, dass der Steuerpflichtige bei der Veranlagung oder zumindest im Rahmen des Einsprache- und Beschwerdeverfahrens eine Mitwirkungsmöglichkeit hat (vgl. BISTpr. 1990, Bd. X, Seite 443 ff.).
- dass die Steuerverwaltung die Einsprache der Pflichtigen mit Einsprache-Entscheid vom 30. Juli 2013 abwies, wobei sie hauptsächlich ausführte, die Steuerverwaltung habe erst mit Schreiben vom 8. Januar 2013 von den Aufrechnungen des Hauptsitzkantons erfahren, weshalb es sich dabei um neue Tatsachen handeln würden, die zur Vornahme einer Anpassung führen würden,
- dass gemäss den bisherigen Ausführungen festzustellen ist, dass die Abänderung der ersten bereits rechtskräftigen Veranlagungsverfügung vom 20. Januar 2011 nicht ohne weiteres möglich ist,
- dass die Verwaltungsbehörden Verfügungen, selbst wenn sie in formelle Rechtskraft erwachsen sind, unter bestimmten Voraussetzungen ändern können, dies nach Auffassung des Bundesgerichts "der Eigenart des öffentlichen Rechts" und der Natur der öffentlichen Interessen entspricht, dass ein Verwaltungsakt, der dem Gesetz nicht oder nicht mehr gerecht wird, nicht unabänderlich ist (vgl. BGE 94 I 336, 343), die Initiative für die Änderung einer Verfügung entweder von den Behörden oder von den betroffenen Privaten ausgehen kann, der Widerruf unter den gleichen Voraussetzungen - sowohl durch die Behörde, die in der Sache entschieden hat, als auch durch deren Aufsichtsbehörden erfolgen kann (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, N. 994ff.),

- dass der Grundsatz der Unabänderbarkeit rechtskräftiger Steuerveranlagungen im Basellandschaftlichen Steuerrecht durch gesetzlich umschriebene Ausnahmen durchbrochen werden kann, demgemäss nach § 140 StG die Berichtigung von Rechnungsfehlern und Schreibversehen in rechtskräftigen Verfügungen möglich ist, eine rechtskräftige Veranlagung oder ein rechtskräftiger Entscheid zudem nach § 132 StG auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden kann,
- dass im Weiteren die Änderung einer Veranlagung zuungunsten des Steuerpflichtigen zulässig ist, sofern die Voraussetzungen für die Erhebung einer Nachsteuer gemäss § 146 StG erfüllt sind, ein Irrtum der Steuerverwaltung über den rechtserheblichen Sachverhalt oder falsche Rechtsanwendung (Subsumtionsirrtum) nicht Anlass zu einer Nachsteuer bilden können (Vallender in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 53 StHG N 15),
- dass gemäss § 132 Abs. 1 StG eine rechtskräftige Veranlagung oder ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden kann, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden (lit. a); die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat (lit. b); wenn ein Verbrechen oder Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat (lit. c), eine Revision jedoch ausgeschlossen ist, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (Abs. 2), insbesondere die Revision als ausserordentliches Rechtsmittel nicht mit Einwendungen begründet werden kann, die im ordentlichen Rechtsmittelverfahren hätten erhoben werden können, aus diesem Grunde die Revision einer Veranlagungsverfügung nur in den seltensten Fällen möglich ist (vgl. Bundesgerichtsentscheid [BGE] 111 1b 209, 210 E. 1 mit Hinweisen; in diesem Sinne auch Vallender, in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, Basel 2000, Art. 147 DBG N. 6 ff.),
- dass bei rechtskräftigen Veranlagungen eine einfache Nachforderung von Steuerbeträgen, die nicht durch die Verfügung gedeckt sind, nicht möglich ist, das Prinzip der Rechtskraft jedoch in den Gesetzen regelmässig durchbrochen wird, indem auch dem Fiskus die Möglichkeit gegeben wird, die Verfügung unter bestimmten Voraussetzungen zu seinen Gunsten abzuändern und einen zusätzlichen Steuerbetrag (samt Zins) als Nachsteuer einzufordern,

die Nachsteuer in den Bundessteuererlassen als Gegenstück zur Revision ausgestaltet ist (Höhn/Waldburger, Steuerrecht Bd. I, Bern/ Stuttgart/Wien, 9. Aufl., 2001, § 36 N. 22).

- dass in Theorie und Praxis über das Institut der Nachsteuer unterschiedliche Auffassungen herrschen (August Reimann/Ferdinand Zuppinger/Erwin Schärker, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band III, S. 491 ff.; H. Rüegg, Materielle Rechtskraft und Nach- und Strafsteuererhebung im Zürcherischen Steuerrecht, in: Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung [ZBI] 1933, S. 657 ff. und 664 ff.; BGE 98 Ia 24 ff.), die eine Meinung die Steuernachforderung als eine öffentlich-rechtliche Schadenersatzforderung versteht, die ihren Grund im schuldhaften gesetzwidrigen Verhalten des Steuerpflichtigen hat, demgegenüber eine andere Rechtsauffassung herrscht, die Nachsteuer als eine vom schuldhaften Verhalten losgelöste Sanktion zu betrachten sei, welche den Steuerausfall decken soll, demnach die Nachsteuer als Revision der Steuerveranlagung zuungunsten der steuerpflichtigen Person verstanden wird, dies zur Folge hat, dass nur neue Tatsachen und Beweismittel nachsteuerpflichtig sind, d.h. solche Umstände, die im Veranlagungszeitpunkt schon bestanden, aber aus irgendwelchen Gründen nicht bekannt waren (Reimann/Zuppinger/Schärker, a.a.O., S. 500; H. Rüegg, a.a.O., S. 664), falls jedoch der erkennbare unklare bzw. unvollständige Tatbestand von der Steuerverwaltung nicht näher untersucht worden ist, dies in einem Nachsteuerverfahren nicht mehr eingeholt werden kann (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft [VGE] vom 27. August 1997, in: Basellandschaftliche Steuerpraxis [BStPra], VIII, S. 490, E. 2b),
- dass gemäss der Praxis des Bundesgerichts hinsichtlich einer Abänderung von rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen im interkantonalen Verhältnis festzuhalten ist, dass im Falle eines noch nicht abgeschlossenen Verfahrens am Hauptsteuerdomizil die Verwaltung die Möglichkeit habe, die Steuer einstweilen, unter Vorbehalt des Ausgangs dieses Verfahrens nur provisorisch zu beziehen, diese Möglichkeit zwar nur bei der direkten Bundessteuer ausdrücklich vorgesehen sei, aber auch im kantonalen Recht als zulässig erachtet werde; falls die Einschätzung des Hauptsteuerdomizils nicht berücksichtigt oder die Veranlagung provisorisch erstellt werde, kein Nachsteuergrund vorliege, der es rechtfertige, auf die definitive Veranlagung zurückzukommen (vgl. Der Steuerentscheid [StE], 2007, B 97.41 Nr.19, E. 3.4.2),
- dass die von der Steuerverwaltung vorgebrachte Argumentation, beim ausgewiesenen Fusionsverlust handle es sich um eine neue Tatsache ins Leere stösst, da der Fusionsverlust

bereits bei der Erstellung der ersten Veranlagung im Jahre 2011 aus den von der Rekurrentin eingereichten Unterlagen zur Steuererklärung bereits ersichtlich war und somit bekannt gewesen ist,

- dass die Steuerverwaltung mit Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2009 vom 21. Februar 2013 eine unzulässige Revision vorgenommen hat,
- dass demgemäss der Rekurs gutzuheissen und die Veranlagungsverfügung vom 21. Februar 2013 aufzuheben ist,
- dass der Rekurrentin ausgangsgemäss keine Verfahrenskosten aufzuerlegen sind (§ 130 StG i.V.m. § 20 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO]),
- dass die Vertreterin der Rekurrentin eine Parteientschädigung von Fr. 1'971.-- mit einem Zeitaufwand von 2 Stunden betreffend den Rekurs sowie 3 Stunden betreffend die Einsprache geltend macht, der geltend gemachte Stundenansatz somit über dem üblicherweise für Steuerberater gewährten Stundenansatz von Fr. 150.-- liegt, eine Parteientschädigung überdies lediglich nur für den Aufwand betreffend das Rekursverfahren vor Steuergericht zugesprochen werden kann, demzufolge das Beratungshonorar auf 2 x Fr. 150.-- anzusetzen ist und sich somit inkl. Mehrwertsteuer auf insgesamt Fr. 324.-- beläuft, weshalb der Rekurrentin eine Parteientschädigung (inkl. MWSt) in Höhe von Fr. 324.-- zu zusprechen ist (§130 StG i.V.m. § 21 VPO),

wird erkannt:

- ://: 1. Der Rekurs wird gutgeheissen.
2. Es werden keine Kosten erhoben. Der bereits bezahlte Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 800.-- wird der Rekurrentin zurückerstattet.
3. Die Steuerverwaltung hat der Rekurrentin eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 324.-- (inklusive Auslagen und MWSt) zu bezahlen.
4. Mitteilung an die Vertreterin, für sich und zhd. der Rekurrentin (2), die Gemeinde D. (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).

Steuergerichtspräsident:

Gerichtsschreiberin:

C. Baader

I. Wissler