



**Entscheid des Kantonsgesichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und
Verwaltungsrecht**

vom 14. März 2012 (810 11 372)

Steuern und Abgaben

Berichtigung einer Veranlagungsverfügung

Besetzung

Abteilungs-Vizepräsident Bruno Gutzwiller, Kantonsrichter Markus Clausen, Niklaus Ruckstuhl, Stefan Schulthess, Beat Walther, Gerichtsschreiberin Elena Diolaiutti

Parteien

A.____ und B.____, Beschwerdeführer, vertreten durch Dr. iur. Peter Dietsche, Rechtsanwalt

gegen

**Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft
(Abteilung Steuergericht)**, Kreuzbodenweg 1, 4410 Liestal, Be-
schwerdegegnerin

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

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV, Eigerstrasse 65, Postfach,
3003 Bern

Betreff

Direkte Bundessteuer 2001
(Entscheid der Abteilung Steuergericht vom 27. Mai 2011)

A. A.____ und B.____ deklarierten in ihrer Steuererklärung für das Jahr 2001 unter anderem ein Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit des Ehemannes in der Höhe von insgesamt Fr. 5'306'911.--. Mit definitiver Veranlagungsverfügung direkte Bundessteuer 2001 vom 31. Oktober 2005 wurden die Pflichtigen mit einem steuerbaren Einkommen von total Fr. 5'365'867.-- veranlagt. Dabei wurde das Einkommen des Ehemannes aus selbstständiger Erwerbstätigkeit auf Fr. 2'480'513.-- und das Einkommen aus gewerbsmässigem Liegenschaftshandel gemäss Revisionsbericht vom 28. Juni 2005 auf Fr. 2'955'408.-- festgesetzt. Der Steuerbetrag belief sich auf Fr. 617'067.--. Am 30. November 2005 erhoben die Pflichtigen, vertreten durch Andreas Merki, Merki Wirtschaftsprüfung, dagegen Einsprache bei der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) mit dem Begehren, das steuerbare Einkommen sei entsprechend der Besprechung mit dem zuständigen Sachbearbeiter um die Verlustverrechnungsmöglichkeit vom Vorjahr und die Zinsen der Kommanditärin herabzusetzen.

B. Am 20. Mai 2010 stellte die Steuerverwaltung dem Vertreter der Pflichtigen eine rektifizierte Veranlagungsverfügung direkte Bundessteuer 2001 mit dem Titel "Veranlagungsverfügung - ersetzt Verfügung vom 31.10.2005 / Direkte Bundessteuer 2001 definitiv" mit einem steuerbaren Einkommen von total Fr. 2'312'600.-- zu, in welcher die in der Einsprache geltend gemachten Zinsen der Kommanditärin in der Höhe von Fr. 129'010.-- beim Einkommen des Ehemannes aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zum Abzug zugelassen wurden. Der Verlustverrechnungsmöglichkeit vom Vorjahr wurde hingegen nicht stattgegeben. Ausserdem fehlte die Position "Einkommen aus gewerbsmässigem Liegenschaftshandel" vollständig.

C. Mit Schreiben vom 20. September 2010 teilte die Steuerverwaltung dem Vertreter der Pflichtigen mit, dass er irrtümlicherweise eine Veranlagungsverfügung betreffend direkte Bundessteuer 2001 mit Datum vom 20. Mai 2010 erhalten habe, welche die von ihm beanstandete Veranlagungsverfügung vom 31. Oktober 2005 jedoch nicht ersetze. Auf der "neuen" Veranlagungsverfügung sei in der Rechtsmittelbelehrung zudem festgehalten worden, dass gegen die vorliegende Veranlagung kein Rechtsmittel gegeben sei, da diese auf einem bereits rechtskräftigen Einspracheentscheid basieren würde. Im vorliegenden Fall mangle es aber überhaupt an einem Einspracheentscheid, womit die Basis für diese irrtümlich ausgelöste Veranlagungsverfügung gar nicht gegeben sei. Gemäss Art. 150 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 könnten Rechnungs- und Schreibfehler in rechtskräftigen Verfügungen und Entscheiden innert fünf Jahren nach Eröffnung auf Antrag oder von Amtes wegen von der Behörde, der sie unterlaufen seien, berichtigt werden. In der irrtümlich ausgelösten Veranlagung würden offensichtlich und augenfällig die Einkünfte aus gewerbsmässigem Liegenschaftshandel in der Höhe von Fr. 2'955'408.-- fehlen, welche in der Veranlagungsverfügung vom 31. Oktober 2005 enthalten und auch nicht Gegenstand der Einsprache gewesen seien. Aufgrund der ohne jeglichen Grund massiven Änderungen des Steuerbetrages von Fr. 617'067.-- auf Fr. 265'949.-- sei sofort erkennbar, dass etwas offensichtlich nicht berücksichtigt und damit die Veranlagung fehlerhaft ausgelöst worden sei. Demzufolge könne erst nach der Zustellung eines rechtsgültigen Einspracheentscheides betreffend die direkte Bundessteuer 2001 und - nachdem dessen Rechtskraft eingetreten sei - eine nachgehende Ersetzung der

ursprünglichen und angefochtenen Veranlagungsverfügung rechtsgültig eröffnet werden. Die irrtümlich ausgelöste Veranlagungsverfügung vom 20. Mai 2010 könne somit gar keine Rechtsgültigkeit erlangen und sei demzufolge als gegenstandslos zu betrachten. In nächster Zeit werde ein Einspracheentscheid betreffend direkte Bundessteuer 2001 ergehen.

D. Mit Einspracheentscheid vom 2. November 2010 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache vom 30. November 2005 teilweise gut, indem das Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit um die Zinsen der Kommanditärin in der Höhe von Fr. 129'010.-- reduziert wurde. Bezüglich des Antrages der Beschwerdeführer, dass noch ein Verlustvortrag aus der Vorperiode vorliegen würde und dieser entsprechend anzurechnen sei, wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Sie verfügte, dass sich das steuerbare Einkommen von Fr. 5'365'867.-- auf Fr. 5'236'800 reduziere und eine entsprechende Ersetzrechnung nach Ablauf der Beschwerdefrist erstellt werde.

E. A.____ und B.____, nunmehr vertreten durch Dr. Peter Dietsche, Advokat, erhoben gegen den Einspracheentscheid beim Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), Beschwerde und beantragten, es sei festzustellen, dass der Einspracheentscheid vom 2. November 2010 betreffend direkte Bundessteuer 2001 nichtig und ungültig sei und demgemäss keine Wirkung entfalte. Eventualiter sei der Einspracheentscheid ersatzlos aufzuheben und es sei festzustellen, dass die Beschwerdeführer betreffend direkte Bundessteuer 2001 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 2'312'600.-- bei einem satzbestimmenden Einkommen von Fr. 2'312'600.-- für die Steuerperiode 2001 gemäss Veranlagungsverfügung vom 20. Mai 2010 (bereits) veranlagt worden seien; alles unter o/e-Kostenfolge. In ihrer Vernehmlassung vom 18. April 2011 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde.

F. Mit Entscheid vom 27. Mai 2011 wies das Steuergericht die Beschwerde ab. Die Veranlagungsverfügung direkte Bundessteuer 2001 vom 20. Mai 2010 wurde zufolge Nichtigkeit aufgehoben. Im Wesentlichen wurde der Entscheid damit begründet, dass das Einspracheverfahren nur mit einem Einspracheentscheid hätte abgeschlossen werden können, weshalb die rektifizierte Veranlagungsverfügung direkte Bundessteuer 2001 vom 20. Mai 2010 an einem Verfahrensmangel leide. Da die fragliche Veranlagungsverfügung an einem offensichtlichen und leicht erkennbaren sowie besonders schweren Mangel leide, habe dieser Mangel die Nichtigkeit der Veranlagungsverfügung zur Folge.

G. Gegen diesen Entscheid erhoben die Pflichtigen, wiederum vertreten durch Dr. Peter Dietsche, beim Kantonsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), mit Eingabe vom 31. Oktober 2011 Beschwerde.

Sie beantragten, es sei der Entscheid des Steuergerichts vom 27. Mai/30. September 2011 aufzuheben und es sei festzustellen, dass der Einspracheentscheid vom 2. November 2010 betreffend direkte Bundessteuer 2001 nichtig und ungültig sei und demgemäss keine Wirkung entfalte. Eventualiter sei der Entscheid des Steuergerichts aufzuheben und es sei der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung ersatzlos aufzuheben und festzustellen, dass die Beschwerdefüh-

rer betreffend direkte Bundessteuer 2001 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 2'312'600.-- bei einem satzbestimmenden Einkommen von Fr. 2'312'600.-- für die Steuerperiode 2001 gemäss Veranlagungsverfügung vom 20. Mai 2010 (bereits) veranlagt worden seien; alles unter o/e-Kostenfolge. Im Wesentlichen machten die Beschwerdeführer geltend, dass mit der neuen Veranlagungsverfügung vom 20. Mai 2010 gleichzeitig auch die Einsprache behandelt worden sei, womit die rektifizierte Veranlagungsverfügung gleichzeitig auch den Einspracheentscheid darstelle. Eine schriftliche Begründung der Einsprache sei nicht mehr nötig gewesen, da Andreas Merki und der Sachbearbeiter der Steuerverwaltung die Einsprache schon mündlich detailliert behandelt hätten. Die Veranlagungsverfügung vom 20. Mai 2010 ersetze die Veranlagungsverfügung vom 31. Oktober 2005. Sie sei wiedererwägungsweise verfügt worden. In diesem Fall benötige es keinen Einspracheentscheid, da die in Wiedererwägung gezogene Verfügung aufgehoben und durch eine neue ersetzt worden sei. Damit sei auch das Einspracheverfahren gegenstandslos geworden. Die Veranlagungsverfügung vom 20. Mai 2010 stelle eine gültig ergangene Verfügung dar, mit der die Veranlagungsverfügung vom 31. Oktober 2005 widerrufen worden sei. Dementsprechend leide die Verfügung vom 20. Mai 2010 nicht an einem Verfahrensfehler. Auch für den Fall, dass die Veranlagungsverfügung vom 20. Mai 2010 fehlerhaft sein sollte, sei diese nicht mit einem schwerwiegenden Mangel behaftet und somit nicht nichtig und entfalte volle Wirksamkeit und Rechtswirkung. Damit könne die Veranlagungsverfügung nur noch durch eine Nachsteuerveranlagung geändert werden. Aber auch hierfür seien die Voraussetzungen nicht gegeben, da die Steuerverwaltung die Unvollständigkeit bzw. ihren Irrtum leicht hätte erkennen können.

Die Steuerverwaltung beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 22. November 2011 und das Steuergericht in seiner Vernehmlassung vom 5. Dezember 2011 jeweils die Abweisung der Beschwerde. Die Steuerverwaltung führte im Wesentlichen aus, ihr sei in der Veranlagungsverfügung vom 20. Mai 2010 ein Rechnungs- bzw. Schreibfehler im Sinne von Art. 150 DBG unterlaufen. Zudem sei diese Veranlagungsverfügung offensichtlich fehlerhaft gewesen und es hätten gänzlich eine Begründung und die Rechtsmittelbelehrung gefehlt. Das Steuergericht erklärte unter anderem, dass der Vertreter der Beschwerdeführer verkenne, dass eine Wiedererwägung neben der Einsprache und der Revision im Steuerrecht keine Berechtigung habe. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) verzichtete auf die Einreichung einer Stellungnahme.

Das Kantonsgericht zieht **i n E r w ä g u n g**:

1. Nach § 16 Abs. 2 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 wendet das Gericht das Recht von Amtes wegen an. Es prüft insbesondere, ob die Eintretensvoraussetzungen erfüllt sind. Die Beschwerde vom 31. Oktober 2011 richtet sich gegen den Entscheid des Steuergerichts vom 27. Mai 2011 betreffend die direkte Bundessteuer für das Jahr 2001. Die Beschwerde ist gemäss Art. 145 DBG in Verbindung mit § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG) vom 7. Februar 1974 und § 3 der Vollzugsverordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 13. Dezember 2004 durch das Kantonsgericht zu beurteilen. Die

übrigen formellen Voraussetzungen nach Art. 140 ff. DBG, Art. 145 Abs. 2 DBG sowie §§ 43 ff. VPO sind erfüllt, so dass auf die Beschwerde einzutreten ist.

2. Gemäss § 45 Abs. 1 VPO können mit der verwaltungsgerichtlichen Beschwerde Rechtsverletzungen einschliesslich Überschreitung, Unterschreitung oder Missbrauch des Ermessens (lit. a) sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts (lit. b) gerügt werden. Die Überprüfung der Angemessenheit einer Verfügung ist hingegen nur in Ausnahmefällen vorgesehen (§ 45 Abs. 1 lit. c VPO). Mit der Beschwerde in Steuersachen können gemäss dem seit 1. März 2006 in Kraft stehenden § 45 Abs. 2 VPO alle Mängel des angefochtenen Entscheides und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. § 45 Abs. 2 VPO setzt damit die bundesrechtlichen Vorgaben um, wonach im kantonalen Rekurs- und Beschwerdeverfahren betreffend direkte Bundessteuer gemäss Art. 140 Abs. 3 DBG in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG alle Mängel des angefochtenen Entscheides und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden können. Deshalb kann das Kantonsgericht vorliegend auch die Angemessenheit des angefochtenen Entscheides überprüfen.

3. Umstritten ist vorliegendenfalls, ob die rektifizierte Veranlagungsverfügung vom 20. Mai 2010 rechtswirksam ist. Zu prüfen ist, ob diese Verfügung entsprechend der Meinung des Steuergerichts nichtig, allenfalls berichtigungsfähig oder der Auffassung der Beschwerdeführer folgend rechtskräftig ist.

4.1. Fehlerhaft ist eine Verfügung, wenn sie inhaltlich rechtswidrig ist oder in Bezug auf ihr Zustandekommen, d.h. die Zuständigkeit und das Verfahren bei ihrer Entstehung, oder in Bezug auf ihre Form Rechtsnormen verletzt. Die Verfügung kann ursprünglich fehlerhaft sein oder nachträglich fehlerhaft werden. Die möglichen Rechtsfolgen der Fehlerhaftigkeit einer Verfügung sind unter anderem die Anfechtbarkeit, die Nichtigkeit oder die Widerrufbarkeit einer Verfügung (ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, 6. vollständige überarbeitete Auflage, Zürich 2010, Rz. 947 ff.).

4.2. In der Regel bewirkt die Fehlerhaftigkeit einer Verfügung nur deren Anfechtbarkeit. Die Anfechtbarkeit bedeutet, dass die fehlerhafte Verfügung an sich gültig ist, aber von den Betroffenen während einer bestimmten Frist in einem förmlichen Verfahren angefochten werden kann; wird von diesem Recht Gebrauch gemacht, so wird die Verfügung aufgehoben oder geändert. Die Regel, dass eine Verfügung nur anfechtbar und nicht nichtig ist, ergibt sich vor allem aus dem Bedürfnis nach Rechtssicherheit. Wäre jede mangelhafte Verfügung nichtig, so hätte dies eine unerträgliche Rechtsunsicherheit zur Folge (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 951 f.).

4.3. Nichtigkeit bedeutet absolute Unwirksamkeit einer Verfügung. Eine nichtige Verfügung entfaltet keinerlei Rechtswirkungen. Sie ist vom Erlass an und ohne amtliche Aufhebung rechtlich unverbindlich. Die Nichtigkeit ist von Amtes wegen zu beachten und kann von jedermann jederzeit geltend gemacht werden. Sie bildet die Ausnahme. Bei der Abgrenzung zwischen blosser Anfechtbarkeit und Nichtigkeit folgt die Rechtsprechung der so genannten Evidenztheorie. Danach ist eine Verfügung nichtig, wenn der ihr anhaftende Mangel besonders schwer

und offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und zudem die Rechtssicherheit dadurch nicht ernsthaft gefährdet wird (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 955 f.).

Nach der Praxis kann bei Vorliegen eines schwer wiegenden Zuständigkeitsfehlers (sachliche und funktionelle Unzuständigkeit), eines schwer wiegenden Verfahrensfehlers, eines schwer wiegenden Form- oder Eröffnungsfehlers oder eines schwer wiegenden inhaltlichen Mangels eine Verfügung als nichtig betrachtet werden. Die Praxis ist bei schwer wiegenden Verfahrensfehlern jedoch zurückhaltend. Nichtigkeit wird nur bei ganz gewichtigen Verfahrensfehlern, die ohne Weiteres erkennbar sind, angenommen (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 958 ff.).

4.4. Fehlerhafte Verfügungen können unter gewissen Voraussetzungen geändert werden. Ist eine Verfügung in formelle Rechtskraft erwachsen, bedeutet dies, dass die Verfügung von den Betroffenen nicht mehr mit ordentlichen Rechtsmitteln angefochten werden kann. Die materielle Rechtskraft bedeutet, dass die Verfügung unabänderbar ist, also auch von Seiten der Verwaltungsbehörden nicht mehr widerrufen werden kann. Die materielle Rechtskraft setzt voraus, dass die Verfügung in formelle Rechtskraft erwachsen ist (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 990 ff.). Eine Änderung einer fehlerhaften Verfügung kann durch Widerruf, Revision, Wiedererwägung oder Berichtigung erfolgen. Widerruf einer Verfügung bedeutet, dass die verfügende oder allenfalls eine übergeordnete Behörde eine formell rechtskräftige, fehlerhafte Verfügung von Amtes wegen oder auf ein Wiedererwägungsgesuch hin ändert (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1033). Die Revision ist die vom Gesetz besonders vorgesehene Möglichkeit, dass die entscheidende Behörde oder eine Rechtsmittelinstanz eine bereits in formelle Rechtskraft erwachsene Verfügung von Amtes wegen oder auf Begehren des Betroffenen hin aufheben oder ändern kann, wenn ein gesetzlicher Revisionsgrund vorliegt (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1037). Im Gegensatz zum Revisionsgrund ist das Wiedererwägungsgesuch grundsätzlich ein formloser Rechtsbehelf, mit welchem die Behörde gebeten wird, die Frage der Änderung einer Verfügung zu prüfen (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1041). Des Weiteren sehen verwaltungsrechtliche Erlasse zum Teil ausdrücklich vor, dass Schreib- und Rechnungsfehler von Amtes wegen oder auf Gesuch hin berichtigt werden können (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1046).

5.1. Vorliegendenfalls hat die Steuerverwaltung am 20. Mai 2010 eine Veranlagungsverfügung betreffend direkte Bundessteuer 2001 erlassen. Darin wird festgehalten, dass diese die Verfügung vom 31. Oktober 2005 ersetze. Unter dem Titel "Rechtsmittel" wird ausgeführt, dass gegen die vorliegende Veranlagung kein Rechtsmittel gegeben sei, da sie auf einem bereits rechtskräftigen Einspracheentscheid basiere. Zu prüfen ist, ob diese Veranlagungsverfügung nichtig ist.

5.2. Die Beschwerdeführer hatten gemäss Art. 132 ff. DBG innert Frist am 30. November 2005 Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung vom 31. Oktober 2005 erhoben. Richtigerweise hätte das hängige Einspracheverfahren mit einem Einspracheentscheid abgeschlossen werden müssen. Erst darauf hätte die Steuerverwaltung eine neue Veranlagungsverfügung erlassen dürfen. Nur auf eine nicht angefochtene Steuerveranlagung darf die Veranlagungsbehörde während laufender Rechtsmittelfrist, ohne an besondere Voraussetzungen gebunden zu

sein, zurückkommen (MARTIN ZWEIFEL, in: Martin Zweifel/Peters Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG] Art. 83 - 222, 2. Auflage, Basel 2008, Art. 83 - 222 DBG, Rz. 2 zu Art. 131). Damit ist die Veranlagungsverfügung vom 20. Mai 2010 fehlerhaft. Zudem wurde in der Rechtsmittelbelehrung auf einen rechtskräftigen Einspracheentscheid verwiesen, der nicht existierte. Des Weiteren fehlte in der Veranlagungsverfügung die Position "Einkommen aus gewerbsmässigem Liegenschaftshandel" vollständig.

5.3. Wie bereits ausgeführt, ist die Praxis bei schwer wiegenden Verfahrensfehlern zurückhaltend. So bildet gemäss Praxis die unrichtige Zusammensetzung der entscheidenden Kollegialbehörde keinen Nichtigkeitsgrund. Eine durch Bestechung erwirkte Verfügung der Zollbehörden ist nur nichtig, wenn sie mit grundlegenden materiellen Fehlern behaftet ist, die aus der Verfügung selbst ohne Weiters ersichtlich sind. Eine Steuerveranlagung, an welcher der Steuerpflichtige wegen Auslandsabwesenheit nicht durch die Abgabe einer ordnungsgemässen Steuererklärung mitwirken konnte, ist nichtig. Eine Zonenplanänderung ist nichtig, wenn sie in Missachtung der vom Bundesrecht zwingend festgelegten und im kantonalen Recht verankerten Voraussetzungen und Garantien - ohne Veröffentlichung und folglich ohne Möglichkeit der Anfechtung - vorgenommen wurde. Die Verletzung der Ausstandsregeln hat nur in schwer wiegenden Fällen die Nichtigkeit der Verfügung zur Folge. In diesen Fällen ist der Fehler aus der Verfügung selbst nicht ohne Weiteres ersichtlich (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 965 ff.). Auch das Fehlen der Rechtsmittelbelehrung stellt keinen Nichtigkeitsgrund dar (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 976).

5.4. Die Steuerverwaltung ist zuständig für den Erlass von Veranlagungsverfügungen. Sie hat vorliegendenfalls als zuständige Instanz die Veranlagungsverfügung in der richtigen Form der Verfügung erlassen. Die Tatsache, dass sie eine Veranlagungsverfügung während eines hängigen Einspracheverfahrens in der irrigen Meinung, dieses sei abgeschlossen, erlässt, stellt keinen derartig schwer wiegenden Verfahrensfehler dar, der die Nichtigkeit der Verfügung zur Folge hätte. Dies auch unter Berücksichtigung, dass die Steuerverwaltung die irrige Meinung in der Verfügung sogar kundgetan hat. Das Fehlen der Rechtsmittelbelehrung stellt keinen Nichtigkeitsgrund dar. Somit führt auch der Hinweis in der Veranlagungsverfügung, dass kein Rechtsmittel gegeben sei, nicht zur Nichtigkeit der Verfügung.

Nur ein ausserordentlich schwer wiegender inhaltlicher Mangel führt in Ausnahmefällen zur Nichtigkeit. So ist z.B. ein Gastwirtschaftspatent, das an ein Gebäude statt an eine Person gebunden ist, nichtig. Des Weiteren ist eine Steuerverfügung nichtig, wenn eine Steuer einer Erbgemeinschaft überbunden wird, die gemäss dem massgeblichen Steuergesetz gar nicht Steuersubjekt sein kann (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 981 ff.). Die Nichtübernahme einer deklarierten Position in die Steuerveranlagung ist keinesfalls ein Mangel, der zur Nichtigkeit führen kann.

5.5. Auch die Kumulation verschiedener Fehler (Veranlagungsverfügung während eines hängigen Einspracheentscheides, fehlerhafte Rechtsmittelbelehrung und Fehlen einer massgeblichen Position in der Veranlagungsverfügung) erreicht im vorliegenden Fall nicht die

Schwere eines Mangels, die für die Nichtigkeit erforderlich ist. Damit ist die Veranlagungsverfügung vom 20. Mai 2010 nicht nichtig. Diesbezüglich muss noch festgehalten werden, dass - entgegen Ziffer 2 des Dispositivs des Steuergerichts - eine nichtige Veranlagungsverfügung nicht aufzuheben wäre, sondern die Nichtigkeit nur festgestellt werden könnte.

6.1. Zu prüfen ist, ob die Veranlagungsverfügung vom 20. Mai 2010 berichtigt werden kann. Gemäss Art. 150 DBG können Rechnungsfehler und Schreibversehen in rechtskräftigen Verfügungen und Entscheiden innert fünf Jahren nach Eröffnung auf Antrag oder von Amtes wegen von der Behörde, der sie unterlaufen sind, berichtigt werden (Abs. 1). Gegen die Berichtigung oder ihre Ablehnung können die gleichen Rechtsmittel wie gegen die Verfügung oder den Entscheid ergriffen werden (Abs. 2).

6.2. Bei den Rechnungs- und Schreibfehlern geht es um Versehen, die man üblicherweise als Kanzleifehler bezeichnet. Das Verwaltungsgericht des Kantons Fribourg charakterisiert Kanzleifehler zutreffend wie folgt: "Il s'agit d'erreurs non pas dans la formation de la volonté de l'autorité qui a rendu la décision, mais dans l'expression de cette volonté". Kanzleifehler werden im Zusammenhang mit dem handwerklichen oder mechanischen Vorgang und nicht in der Willensbildung begangen. Eingabefehler bei der Verwendung eines elektronischen Berechnungssystems sind beispielsweise als Schreib- oder Rechnungsfehler anzusehen. Kein solcher Kanzleifehler, sondern ein Fehler in der Willensbildung (sog. Veranlagungs- oder Verfügungsfehler resp. Entscheidungsfehler) wird hingegen angenommen, wenn eine Verfügung resp. Entscheid so gewollt war, wie er zum Ausdruck gebracht wurde, aber auf evident irrtümlicher Sachverhaltsfeststellung, unrichtiger Auslegung oder Rechtsanwendung basiert. Falls beispielsweise ein Steuerkommissionär fälschlicherweise eine Zwischenveranlagung per 1.1.1995 statt per 1.1.1996 vornimmt, liegt kein Kanzleifehler vor. In diesem Fall handelt es sich um einen Mangel, der die Willensbildung beschlägt und deshalb über einen blossen Kanzleifehler hinausgeht. Die Vornahme einer Steuerauscheidung aufgrund eines Softwarefehlers beruht indessen weder auf einer irrtümlichen Sachverhaltsfeststellung noch auf einer unrichtigen Rechtsanwendung. Dieser Fehler ist der Willensäusserung zuzuordnen und dementsprechend ist eine Berichtigung möglich. Zusammenfassend kann gesagt werden, dass ein Kanzleifehler ein Mangel im Ausdruck darstellt, wogegen eine Verfügung resp. ein Entscheid mit einem Veranlagungs- oder Entscheidungsfehler einen Mangel im Inhalt bzw. in der Willensbildung (sog. Denkfehler) hat und dementsprechend der Berichtigung nicht zugänglich ist. Kanzleifehler sind im Gegensatz zu Verfügungs- resp. Entscheidungsfehler verhältnismässig leicht erkennbar (KLAUS A. VALLENDER/MARTIN E. LOO-SER, in: Martin Zweifel/Peters Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG] Art. 83 - 222, 2. Auflage, Basel 2008, Art. 83 - 222 DBG, Rz. 6 zu Art. 150 DBG).

Nach Vallender und Looser liegt ein Schreib- oder Redaktionsversehen vor, wenn bei der Ausfertigung der Verfügung resp. des Entscheids etwas anderes geschrieben wird, als der Schreibende (Steuerbehörde bzw. Justizorgan) hatte schreiben bzw. mitteilen wollen. Der Schreibende vergreift sich im Ausdruck, bezeichnet z.B. das steuerbare Vermögen als Einkommen. Aus dem Zusammenhang muss aber klar sein, wie es eigentlich hätte heissen müssen. Bei irriger Annahme über den Sachverhalt liegt kein Schreibversehen vor, ebenso wenig wie bei Subsum-

tionsfehlern oder bei anderen inhaltlichen Verfügungsfehlern. In diesen Fällen hat der Schreibende geschrieben, was seinen Vorstellungen entsprach, so dass kein Schreibversehen vorliegt, weil sich das Geschriebene aufgrund einer falschen Beurteilung der Sach- oder Rechtslage erst nachträglich als fehlerhaft herausstellt. Ablese- und Übertragungsfehler sind zu den Schreibversehen zu zählen, da der Schreibende auch in diesen Fällen etwas anderes schreiben wollte, als er geschrieben hat, was z.B. zur falschen Übertragung von Zahlen innerhalb ein und desselben Dokuments der Steuerbehörden oder von einem Dokument der Steuerbehörden auf ein anderes der Steuerbehörden führt. Ein Übertragungsfehler liegt z.B. vor, wenn ein Buchwert in der Entscheidungsbegründung korrekt errechnet, versehentlich aber eine falsche Zahl ins Dispositiv des Einspracheentscheids übertragen wurde. Nach Vallender und Looser entschied das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau hingegen später zu Recht, dass es sich bei der fehlerhaften Übernahme von Zahlen aus der Steuererklärung des Steuerpflichtigen in die Veranlagung nicht um einen Schreibfehler handle, sondern die Veranlagung beruhe in diesem Fall auf einem Verfügungsfehler (Urteil des Verwaltungsgerichts Aargau vom 4. März 2004, publiziert in: Der Steuerentscheid, Sammlung aktueller steuerrechtlicher Entscheidungen, 2005, B 7.11 Nr. 11,b; VALLENDER/LOOSER, a.a.O., Rz 9 zu Art. 150 DBG, mit weiteren Hinweisen). Das Verwaltungsgericht Aargau führte im genannten Urteil Folgendes aus: "Die Veranlagung mit der Festsetzung der Steuerfaktoren stellt nie eine blosse, gleichsam "automatische" Übernahme der entsprechenden Zahlen der Steuererklärung in die Veranlagungsverfügung dar (...), sondern ist immer das Resultat einer entsprechenden Willensbildung durch die Veranlagungsbehörde." Demnach ist in solchen Fällen die Berichtigung ausgeschlossen, da der Fehler in der Willensbildung liegt (VALLENDER/LOOSER, a.a.O., Rz 9 zu Art. 150 DBG, mit weiteren Hinweisen).

6.3. Vorliegendenfalls hatten die Pflichtigen die Einkünfte aus gewerbsmässigem Liegenschaftshandel deklariert. Diese Einkünfte wurden in der Veranlagungsverfügung vom 31. Oktober 2005 dann auch als Teil des steuerbaren Einkommens aufgenommen. Gegen diese Veranlagungsverfügung wurde Einsprache erhoben. Dieser Punkt war jedoch nicht Gegenstand der Einsprache. In der Veranlagungsverfügung vom 20. Mai 2010 wurde aber diese Position von der Veranlagungsverfügung vom 31. Oktober 2005 nicht mehr übernommen. Damit liegt ganz klar ein Übertragungsfehler von einem Dokument der Steuerbehörde auf ein anderes Dokument der Steuerbehörde vor, welcher eindeutig keinen Fehler in der Willensbildung, sondern einen Fehler im Ausdruck darstellt, der berichtigt werden kann.

Dass es sich nicht um einen Irrtum in der Willensbildung handelte, wird vorliegend auch eindeutig durch den Verfahrensablauf untermauert. In der rektifizierten Veranlagungsverfügung direkte Bundessteuer 2001 vom 20. Mai 2010 stellte die Steuerverwaltung den Pflichtigen während eines hängigen Einspracheverfahrens eine neue Veranlagungsverfügung zu, in der eine massgebliche Position (gewerbsmässiger Liegenschaftshandel) fehlte, die nie Gegenstand der Einsprache war.

Da seit dem Erlass der fehlerhaften Verfügung vom 20. Mai 2010 noch nicht fünf Jahre vergangen sind, sind somit alle Voraussetzungen für eine Berichtigung nach Art. 150 DBG gegeben.

7.1. Zu prüfen ist als Letztes, ob die Berichtigung im Einspracheentscheid Eingang finden durfte oder ob die Berichtigung mit einer separaten Verfügung als Berichtigung der Veranlagungsverfügung vom 20. Mai 2010 hätte erfolgen müssen. Da das Steuergericht explizit von der Nichtigkeit der Verfügung vom 20. Mai 2010 ausgegangen ist, musste es in seinem Urteil nicht überprüfen, ob und in welcher Form die Verfügung vom 20. Mai 2010 allenfalls hätte berichtigt werden können.

7.2. In der Veranlagungsverfügung vom 31. Oktober 2005 war das Einkommen aus gewerbmässigem Liegenschaftshandel in der Höhe von Fr. 2'955'408.-- festgesetzt und in der Einsprache nicht bemängelt worden.

Im Schreiben vom 20. September 2010 an die Steuerpflichtigen erklärte die Steuerverwaltung, dass es beim Erlass der Verfügung vom 20. Mai 2010 an einem Einsprachentscheid gemangelt habe, obwohl in der Rechtsmittelbelehrung auf einen rechtskräftigen Einspracheentscheid verwiesen worden sei, womit die Basis für die irrtümlich ausgelöste Veranlagungsverfügung gefehlt habe. Zudem könne die irrtümlich ausgelöste Veranlagungsverfügung berichtigt werden. Aus dem Gesagten sei zu schliessen, dass erst nach der Zustellung eines rechtsgültigen Einspracheentscheides betreffend die direkte Bundessteuer 2001 und - nachdem dessen Rechtskraft eingetreten sei - eine nachgehende Ersetzung der ursprünglichen angefochtenen Veranlagungsverfügung rechtsgültig eröffnet werden könne. Die irrtümlich ausgelöste Veranlagungsverfügung vom 20. Mai 2010 könne deshalb gar keine Rechtsgültigkeit erlangen und sei deshalb als gegenstandlos zu betrachten.

Im Einspracheentscheid vom 2. November 2010 reduzierte die Steuerverwaltung dem in der Einsprache gestellten Antrag der Beschwerdeführer entsprechend das Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit um die Zinsen der Kommanditärin in der Höhe von Fr. 129'010.-- und wies die Einsprache bezüglich der Verlustverrechnungsmöglichkeit vom Vorjahr ab. Das Erwerbseinkommen aus gewerbmässigem Liegenschaftshandel war nicht Thema der Einsprache und fand nicht Eingang in die Begründung des Einsprachentscheides. Die Steuerverwaltung verfügte im Dispositiv ihres Einspracheentscheides, dass das steuerbare Einkommen von Fr. 5'365'867.-- auf Fr. 5'236'800.-- reduziert werde; damit verfügte die Steuerverwaltung implizit auch, dass das Erwerbseinkommen aus gewerbmässigem Liegenschaftshandel zu versteuern war. Da die fehlerhafte Veranlagungsverfügung nicht nichtig war, wurde mit dem Einspracheentscheid de facto auch die fehlerhafte Veranlagungsverfügung berichtigt.

In seiner Vernehmlassung vom 22. November 2011 führt die Steuerverwaltung aus, dass die Kumulation der drei Fehler (1. offensichtliches Rechnungs- bzw. Schreibversehen, 2. gänzlich fehlende Begründung und 3. falsche bzw. fehlende Rechtsmittelbelehrung) in der Verfügung vom 20. Mai 2010 die fehlende Rechtskraft Letztgenannter begründen würden, weshalb diese gar nicht rechtsbeständig und innerhalb der Fünfjahresfrist mittels eines rechtmässig ergangenen Einspracheentscheides hätte berichtigt werden können.

7.3. Die Steuerpflichtigen hatten das Einkommen aus gewerbmässigem Liegenschaftshandel in der Steuererklärung deklariert und die erste Veranlagungsverfügung bezüglich der

Anrechnung des Einkommens aus gewerbsmässigem Liegenschaftshandel nicht bemängelt und somit akzeptiert. Sie wurden mit Schreiben vom 20. September 2010 darüber informiert, dass und aus welchen Gründen eine Berichtigung der fehlerhaften Veranlagungsverfügung erfolgen würde. Die Begründung für die Berichtigung war den Beschwerdeführern somit dargelegt worden und bekannt. Aufgrund dieser Umstände durfte die Steuerverwaltung, die sowohl für den Erlass der Veranlagungsverfügungen als für die Behandlung von Einspracheentscheiden gegen Veranlagungsverfügungen zuständig ist, in ihrem Einspracheentscheid auch die Veranlagungsverfügung vom 20. Mai 2010 berichtigen. Die Beschwerdeführer machen im Übrigen auch nicht explizit geltend, dass die Berichtigung nicht mittels Einspracheentscheids, sondern in einer separaten Verfügung hätte vorgenommen werden müssen. Damit hat die Steuerverwaltung mit dem Einspracheentscheid implizit auch die Verfügung vom 20. Mai 2010 berichtigt. Dies ist nicht zu beanstanden. Die Beschwerde ist somit abzuweisen. Daran vermögen auch - wie nachfolgend aufgezeigt wird - die Argumente der Beschwerdeführer nichts zu ändern.

7.4. Vorerst wird aber festgehalten, dass - wie bereits erörtert - das Kantonsgericht entgegen der Meinung der Vorinstanz die Verfügung vom 20. Mai 2010 nicht als nichtig erachtet, womit trotz Abweisung der Beschwerde Ziffer 2 des Steuergerichtsentscheids nicht geschützt wird. Da sich aber der Steuergerichtsentscheid und der Kantonsgerichtsentscheid lediglich in der Begründung unterscheiden und beide zum Ergebnis führen, dass das steuerbare Einkommen auf Fr. 5'236'800.-- festgelegt ist, wird die Beschwerde abgewiesen.

8.1. Die Beschwerdeführer machen in ihrer Beschwerde geltend, dass die Veranlagungsverfügung vom 20. Mai 2010 letztendlich faktisch auch einen Einspracheentscheid darstelle, weil mit der neuen Veranlagungsverfügung das Einspracheverfahren erledigt worden sei. Sie begründen dies damit, dass bei einem Einspracheentscheid in Anwendung von Art. 35 Abs. 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG) vom 20. Dezember 1968 und unter Hinweis auf einen Entscheid des Steuergerichts vom 14. Dezember 2007 ausnahmsweise (und in Abweichung von Art. 135 Abs. 2 DBG) auf eine Begründung verzichtet werden könne, wenn die Behörde dem Begehren der Parteien voll entspreche und keine Partei eine Begründung verlange. Ebenso könne ausnahmsweise auf die Begründung verzichtet werden, wenn dem Beteiligten die Entscheidungsgründe bereits aus dem Verfahren bekannt seien oder wenn er sie kennen müsste oder wenn bereits eine begründete provisorische Verfügung erlassen worden sei.

8.2. Diesen Einwänden ist Folgendes entgegenzuhalten: Gemäss Art. 135 Abs. 2 DBG ist der Einspracheentscheid zu begründen. Sollte unter den von den Beschwerdeführern genannten Voraussetzungen tatsächlich von einer Begründung abgesehen werden können, so sind diese vorliegend nicht gegeben. Mit der Veranlagungsverfügung vom 20. Mai 2010 wurde nämlich nicht vollumfänglich den Begehren der Beschwerdeführer entsprochen, da die Steuerverwaltung lediglich dem Begehren in Bezug auf die Zinsen der Kommanditärin und nicht auch in Bezug auf die Verlustverrechnungsmöglichkeit vom Vorjahr entsprochen hat. Sodann hatten die Beschwerdeführer das Einkommen aus gewerbsmässigem Liegenschaftshandel deklariert; es war somit nicht Gegenstand der Einsprache und konnte deshalb auch nicht Gegenstand des Gesprächs sein, welches zwischen Andreas Merki und dem zuständigen Sachbearbeiter statt-

gefunden hatte. Die Entscheidungsbegründung bezüglich des Weglassens des Einkommens aus dem gewerbmässigen Liegenschaftshandel war den Beschwerdeführern aus dem vorhergehenden Verfahren nicht bekannt und hätte ihnen auch nicht bekannt sein müssen. Im Übrigen hält das Steuergericht in seiner Vernehmlassung vom 5. Dezember 2011 fest, dass es bei dem von den Beschwerdeführern zitierten Entscheid des Steuergerichts vom 14. Dezember 2007 um Form und Inhalt eines erlassenen Einspracheentscheides ging und nicht um die Frage, wie ein Einspracheverfahren zu beenden sei. Damit stellt die Veranlagungsverfügung vom 20. Mai 2010 keinen Einspracheentscheid dar.

9.1. Die Beschwerdeführer vertreten die Meinung, dass die Veranlagungsverfügung vom 20. Mai 2010 als Wiedererwägungsverfügung zu qualifizieren sei. Im Einspracheverfahren würden die gleichen Grundsätze wie im Veranlagungsverfahren gelten. Es gelte namentlich weiterhin der Untersuchungsgrundsatz und der Steuerpflichtige habe die gleichen Verfahrensrechte und -pflichten. Die Steuerbehörde dürfe jederzeit zu Gunsten oder zu Lasten des Steuerpflichtigen eine neue Veranlagung treffen. Im letzteren Fall habe sie den Steuerpflichtigen vorgängig anzuhören. Gemäss Art. 58 VwVG könne die Vorinstanz bis zu ihrer Vernehmlassung die angefochtene Verfügung in Wiedererwägung ziehen. Die Veranlagungsverfügung vom 20. Mai 2010 stelle eine gültige Verfügung dar, da sie alle Voraussetzungen an eine Verfügung erfülle. Aus dem gesamten Kontext und der ausdrücklichen Überschrift der Veranlagungsverfügung vom 20. Mai 2010 ergebe sich zudem, dass sie die vormalige Veranlagungsverfügung vom 31. Oktober 2005 ersetze, d.h. aufhebe und neu an deren Stelle trete. Dies aber sei nichts anderes als eine Wiedererwägung der angefochtenen Verfügung durch Erlass einer neuen Verfügung, welche die vormalige aufhebe. Gerade in diesem Falle benötige es keinen Einspracheentscheid, weil die in Wiedererwägung gezogene Verfügung aufgehoben und durch eine neue ersetzt worden sei. Damit sei auch das Einspracheverfahren gegenstandslos.

9.2. In der Literatur wird mehrheitlich die Meinung vertreten, dass eine (einfache) Wiedererwägung neben Einsprache und Revision im Steuerrecht keine Berechtigung habe. Nach dem Bundesgericht darf die Behörde in der Regel jedoch, ohne dass besondere Voraussetzungen erfüllt sein müssen, auf eine unangefochtene Verfügung zurückkommen, solange die Rechtsmittelfrist nicht abgelaufen ist. Aufgrund von Art. 141 DBG liegt zudem das Schicksal der Verfügung bzw. des Entscheids vor Ablauf der Einsprache- oder Rechtsmittelfrist in der Schwebe. Trotz der in diesen Fällen geringeren Bedeutung der Rechtssicherheit darf nicht ohne triftige Gründe auf die Veranlagungsverfügung zurückgekommen werden. Deshalb ist eine Interessenabwägung erforderlich, wobei auch hier das Vertrauen auf die grundsätzliche Richtigkeit dessen, was die Steuerbehörde verfügt, dem Interesse an der Gesetzmässigkeit der Verfügung gegenüber zu stellen ist (VALLENDER/LOOSER, a.a.O., Rz 4 zu Art. 147 DBG). Die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen eine Veranlagungsverfügung in Wiedererwägung gezogen werden kann, kann hier jedoch - wie nachfolgend gezeigt wird - offen gelassen werden.

9.3. Vorerst gilt zu bedenken, dass Art. 58 VwVG die Wiedererwägungsmöglichkeit innerhalb eines Beschwerdeverfahrens regelt und es um die Legitimation der Vorinstanz geht, ihre Vernehmlassung in Wiedererwägung zu ziehen. Vorliegendenfalls wurde gegen die Veranlagungsverfügung vom 31. Oktober 2005 Einsprache erhoben; somit war zur Behandlung der

Einsprache dieselbe Verwaltungsbehörde zuständig, die auch die Veranlagungsverfügung erlassen hatte. Damit stellt sich die Frage, ob und inwiefern Art. 58 VwVG auch im Einspracheverfahren Geltung haben kann. Zudem statuiert Art. 58 Abs. 3 VwVG, dass die Beschwerdeinstanz die Behandlung der Beschwerde fortsetzt, soweit diese durch die neue Verfügung der Vorinstanz nicht gegenstandslos geworden ist. Entspricht die Vorinstanz in der neuen Verfügung vollumfänglich den in der Beschwerde gestellten Begehren, wird die Beschwerde gegenstandslos. Das Verfahren kann abgeschlossen werden. Darauf darf allerdings nur geschlossen werden, wenn die neue Verfügung die angefochtene inhaltlich umfassend ersetzt. Hat der Beschwerdeführer Anträge gestellt, die zu Recht nicht Gegenstand der ursprünglichen Verfügung waren und über die auch in der neuen Verfügung nicht befunden wird, kann das Verfahren dennoch als gegenstandslos geworden abgeschlossen werden. Auf die Anträge, mit denen der Streitgegenstand in unzulässiger Weise ausgeweitet wird, ist nicht einzutreten (AUGUST MÄCHLER, in: Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich/St. Gallen 2008, Rz 16 zu Art. 58 VwVG). Aus dem Gesagten folgt, dass nur das als gegenstandslos gelten kann, was Streitgegenstand im Beschwerdeverfahren war. Die Streichung des Einkommens aus gewerbsmässigem Liegenschaftshandel war jedoch nie Gegenstand der Einsprache. Somit kann diese Position, würde Art. 58 VwVG überhaupt vorliegendenfalls zur Anwendung gelangen, durch die Veranlagungsverfügung vom 20. Mai 2010 gar nicht wiedererwägungsweise - wie von den Beschwerdeführern gefordert - entschieden worden sein. Zudem wurde in der Veranlagungsverfügung vom 20. Mai 2010 auch bezüglich der Verlustverrechnungsmöglichkeit nicht dem Begehren der Beschwerdeführer gemäss Einsprache entsprochen. Deshalb kann das Einspracheverfahren auch aus diesem Grund nicht als gegenstandslos gelten.

10. Gemäss dem Ausgang des Verfahrens werden die Verfahrenskosten nach Art. 145 Abs. 2 DBG in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG den Beschwerdeführern als unterliegender Partei auferlegt und die ausserordentlichen Kosten nach Art. 144 Abs. 4 DBG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 VwVG wettgeschlagen.

Demgemäss wird **e r k a n n t** :

- ://:
1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
 2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'400.-- werden den Beschwerdeführern auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- verrechnet.
 3. Die ausserordentlichen Kosten werden wettgeschlagen.

Vizepräsident

Gerichtsschreiberin

Gegen diesen Entscheid haben die Beschwerdeführer am 18. Juni 2012 Beschwerde erhoben.