



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

vom 18. September 2019 (810 19 104)

Steuern und Kausalabgaben

Staatssteuer 2013 / Revisionsgründe

Besetzung Vorsitzender Niklaus Ruckstuhl, Kantonsrichter Hans Furer, Markus
Clausen, Daniel Häring, Stefan Schulthess, Gerichtsschreiberin Elena
Diolaiutti

Beteiligte **A._____ GmbH**, Beschwerdeführerin, vertreten durch Dr. Hubertus
Ludwig und Pascal Straub, Advokaten

gegen

**Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft
(Abteilung Steuergericht)**, Beschwerdegegner

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Beschwerdegeg-
nerin

Einwohnergemeinde B._____, Beigeladene

Betreff Staatssteuer 2013, Revisionsentscheid
(Entscheidung der Abteilung Steuergericht vom 30. November 2018)

A. Die A.____ GmbH war Eigentümerin von Grundstücken am X.____weg in C.____, die sie bebauen liess. Dabei erbrachte sie Eigenleistungen (Architektur) und verbuchte diese in der Erfolgsrechnung im Umfang von Fr. 4'704.50. In der Steuerperiode 2013 konnte sie die nunmehr bebauten Grundstücke X.____weg 31/31a/31b/31c veräussern, wobei sie - nach ihrer eigenen Darstellung - auf dem Ertragskonto 3126 ("GU X.____weg") einen Erlös von Fr. 3'108'655.-- verbuchte.

B. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) veranlagte die Steuerpflichtige mit Veranlagungsverfügung vom 20. November 2014 für die Staats- und Gemeindesteuern (Staatssteuern) 2013 mit einem steuerbaren Gewinn von Fr. 223'193.--. Darin enthalten war namentlich auch der Rohgewinn aus dem Verkauf der Grundstücke. Diesen hatte die Steuerpflichtige nicht eliminiert, obwohl der Kanton Basel-Landschaft dem monistischen System folgt und er die Grundstückgewinne daher mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst. Die Veranlagungsverfügung zur Steuerperiode 2013 erwuchs in Rechtskraft.

C.1. In der Folge veranlagte die Steuerverwaltung mit Verfügung vom 11. Juni 2015 auch den Grundstückgewinn. Dabei gelangte sie zu einem steuerbaren Grundstückgewinn von Fr. 704'914.--, wobei sie von den geltend gemachten Eigenleistungen (Architekturhonorare) von Fr. 950'000.-- lediglich Fr. 350'000.-- als Anlagekosten gelten liess. Gegen diese Verfügung erhob die Steuerpflichtige, damals durch eine Treuhandfirma vertreten, Einsprache. Mit Einspracheentscheid vom 25. November 2016 bestätigte die Steuerverwaltung die Verfügung vom 11. Juni 2015.

C.2. Dagegen erhob die Steuerpflichtige, nachfolgend nunmehr in allen Verfahren vertreten durch Dr. Hubertus Ludwig und Pascal Straub, Advokaten, mit Eingabe vom 23. Dezember 2016 Rekurs beim Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht). Sie beantragte, es seien die von der Rekurrentin geltend gemachten Eigenleistungen der Architekturhonorare über Fr. 950'000.-- als wertvermehrende Aufwendungen im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer zu akzeptieren und entsprechend die nicht gewährte Differenz über Fr. 600'000.-- vom Grundstückgewinn in Abzug zu bringen. Eventualiter sei der in Anwendung von § 79 Abs. 3 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 durch Abzug des Grundstückgewinns entstehende Geschäftsverlust von Fr. 482'799.-- beim steuerbaren Grundstückgewinn (Fr. 704'914.--) abzuziehen. Die Steuerpflichtige erklärte, in der Steuererklärung 2013 sei der in der betreffenden Steuerperiode eingetretene Rohgewinn aus dem Verkauf der Liegenschaften nicht abgezogen worden. Falls man die Nichtgewährung des gesamten Honorarabzugs erwartet hätte, hätte man auch den Abzug bei den direkten Steuern in der Höhe von Fr. 600'000.-- vorgenommen. Der aus diesem Abzug resultierende Geschäftsverlust wäre folglich innerhalb der Grundstückgewinnsteuer als Reduktion berücksichtigt worden. Da dies nicht der Fall gewesen sei, sei es einerseits bei der Veranlagung der Staatssteuern 2013 zu einer Doppelbesteuerung des betreffenden Grundstückgewinns und andererseits durch die fehlende Verrechnung des Geschäftsverlusts mit dem Grundstückgewinn zu einer Falschberechnung gekommen. Eventualiter sei das durch die Grundstückgewinnbelastung verursachte negative Geschäftsergebnis bei der Grundstückgewinnsteuer nach § 79 Abs. 3 StG zum Abzug zuzulassen. Die Grundstückge-

winnsteuer sei erst am 11. Juni 2015 verfügt worden und die Rekurrentin habe im Verkaufszeitpunkt aufgrund der letztmaligen Abrechnungen davon ausgehen können, dass im Hinblick auf die Aufwandabzüge keine Grundstücksgewinnsteuer anfallen würde, weshalb in der Steuererklärung 2013 unter Ziff. 3730 der betreffende Grundstücksgewinn nicht abgezogen worden sei. Der Rohgewinn aus Liegenschaftsverkäufen sei mit dem gemäss Veranlagungsverfügung Nr. 12/1094 berechneten steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 704'940.-- gleichzusetzen. Werde dieser Betrag vom Reingewinn 2013 abgezogen, resultiere ein Geschäftsverlust von Fr. 428'799.--, welcher gemäss § 79 Abs. 3 StG im Rahmen der Grundstücksgewinnsteuer beim Grundstücksgewinn von Fr. 704'914.-- wiederum abzurechnen sei. Somit ergebe sich ein reduzierter steuerbarer Grundstücksgewinn von Fr. 222'141.--.

C.3. In Übereinstimmung mit dem Antrag der Steuerverwaltung vom 20. Juli 2017 erkannte das Steuergericht mit Entscheid vom 17. November 2017, der von der Steuerverwaltung erhobene Grundstücksgewinn sei in peius von Fr. 704'914.-- um Fr. 350'000.-- auf Fr. 1'054'914.-- anzuheben, da die als Anlagekosten zugelassenen Eigenleistungen von Fr. 350'000.-- handelsrechtlich nicht aktiviert und gewinnsteuerrechtlich nicht erfasst worden seien. Damit wurden die im Veranlagungs- und Einspracheverfahren als wertvermehrnde Aufwendungen gewährten Eigenleistungen von Fr. 350'000.-- auf Fr. 0.-- reduziert. Im Übrigen wurde die Beschwerde abgewiesen.

C.4. Dagegen gelangte die Steuerpflichtige mit Beschwerde vom 26. Februar 2018 an das Kantonsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht). Sie machte geltend, im Ertrag von Fr. 3'108'655.--, den sie in der Steuerperiode 2013 über das Konto 3126 verbucht habe, seien auch die realisierten Eigenleistungen enthalten. Entsprechend seien die Architekturhonorare, trotz fehlender Aktivierung, gewinnsteuerlich durchaus erfasst worden, weshalb sie grundstücksgewinnsteuerlich als Anlagekosten anerkannt werden müssten. Im Eventualstandpunkt trug die Steuerpflichtige vor, bei Eigenleistungen von Fr. 950'000.-- habe insgesamt ein Grundstückverlust resultiert. Entsprechend sei von vornherein kein Rohgewinn herauszurechnen gewesen. Der handelsrechtliche Gewinn habe sich auf Fr. 222'141.-- belaufen. Neutralisiere man den Grundstücksgewinn, dies wohl bei Eigenleistungen von Fr. 350'000.--, resultiere ein operativer Verlust von Fr. 573'334.--. Dieses operative Ergebnis sei an den Grundstücksgewinn anzurechnen.

C.5. Mit Urteil 810 18 58 vom 26. September 2018 hiess das Kantonsgericht die Beschwerde teilweise gut und ermässigte den steuerbaren Grundstücksgewinn um Fr. 350'000.-- auf Fr. 704'914.--. Es folgte der Sichtweise der Steuerpflichtigen, wonach die Eigenleistungen handels- und gewinnsteuerrechtlich realisiert worden und daher als Anlagekosten in Anschlag zu bringen seien. Da die Eigenleistungen jedoch weder aktiviert noch in der Baukostenabrechnung vom 24. November 2014 bzw. im Verfahren nachgewiesen worden seien, müssten sie nach pflichtgemäsem Ermessen geschätzt werden. Den Erfahrungswerten der Steuerverwaltung zufolge würden die Architekturleistungen etwa 15 Prozent der Baukosten ausmachen. Der Betrag von Fr. 350'000.-- sei folglich nicht zu beanstanden. Die rechtskräftige Gewinnsteuerveranlagung zur Steuerperiode 2013 beruhe auf einem steuerbaren Gewinn von Fr. 223'193.--. Mit Blick darauf sei die von der Steuerpflichtigen beantragte Anrechnung eines operativen Verlusts

ausgeschlossen. Das Bundesgericht wies die von der Beschwerdeführerin dagegen erhobene Beschwerde mit Urteil 2C_30/2019 vom 11. März 2019 ab.

D. Im Verlaufe des Verfahrens betreffend die Grundstückgewinnsteuer ersuchte die Steuerpflichtige mit Gesuch vom 4. Januar 2017 bei der Steuerverwaltung um Revision der bereits rechtskräftig veranlagten definitiven Staatssteuern der Periode 2013. Zur Begründung wurde angeführt, die Betriebserträge aus dem Verkauf der Liegenschaften X.____weg seien gemäss Jahresabschluss 2013 in die definitiven Veranlagungen 2013 erfasst worden. Bei der Veranlagung der entsprechenden Grundstückgewinne sei aber auch ein steuerbarer Grundstückgewinn von Fr. 704'914.-- festgestellt worden. Da die "Rohgewinne aus Liegenschaftsverkäufen" nicht in Abzug gebracht worden seien, resultiere somit eine Doppelbesteuerung der betreffenden Grundstückgewinne. Um eine solche zu vermeiden, sei der Grundstückgewinn bei den direkten Steuern vom veranlagten Reingewinn 2013 abzuziehen, wodurch ein negatives Jahresergebnis entstehe. Insofern würde keine Ertragssteuer mehr fällig werden, was eine Revision der definitiven Veranlagungsverfügungen für die Staatssteuern 2013 notwendig werden lasse.

E. Mit Entscheid vom 27. April 2018 wies die Steuerverwaltung das Revisionsgesuch mit der Begründung ab, in der Vergangenheit habe die Steuerpflichtige die Grundstückgewinnsteuer mittels beliebiger bzw. zu hoher Architekturhonorare künstlich tief gehalten. Ein derartiges Vorgehen sei unzulässig, weshalb die bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer geltend gemachten Architekturhonorare in der Höhe von Fr. 950'000.-- auf Fr. 350'000.-- gekürzt worden seien. Da die Steuerpflichtige diese steuerplanerische Massnahme bzw. die damit beabsichtigte Gewinnverschiebung selbst gewählt habe, müsse sie sich darauf behaften lassen. Entsprechend lägen keine neuen Tatsachen vor, die einen nachträglichen Rohgewinnabzug bei den Staatssteuern 2013 rechtfertigen würden.

F. Gegen diesen Entscheid erhob die Steuerpflichtige am 30. Mai 2018 beim Steuergericht Rekurs und beantragte, es sei der Entscheid vom 27. April 2018 aufzuheben und auf das Revisionsbegehren einzutreten. Insofern sei beim handelsrechtlichen Betriebsergebnis 2013 der Rohgewinn aus den Grundstücksverkäufen 2013 herauszurechnen und entsprechend das Betriebsergebnis für die Gewinnsteuer 2013 neu zu veranlagern; alles unter o/e-Kostenfolge. Zur Begründung wurde unter anderem ausgeführt, dass sie im Vertrauen auf die vorgängig akzeptierte und langjährige Praxis die Verbuchung der Eigenleistungen erst im Verkaufszeitpunkt vorgenommen habe. Diese seien in Bestand und Umfang seitens der Steuerverwaltung stets akzeptiert worden. Gleichzeitig habe sie aufgrund dieser Erfahrung in Vorgängerprojekten bei der Gewinnsteuerveranlagung 2013 den Abzug für den Rohgewinn unterlassen. Die Nichtanrechnung der Eigenleistung führe dazu, dass der Rohgewinn 2013 sowohl durch die Grundstückgewinnsteuer als auch durch die Gewinnsteuer 2013 erfasst werde, wodurch eine Überbesteuerung entstehe. Der Entscheid betreffend Grundstückgewinnsteuer sei als Revisionsgrund zu verwerten.

G. Das Steuergericht wies den Rekurs mit Entscheid vom 30. November 2018 ab. Im Wesentlichen erklärte das Steuergericht, die Rekurrentin habe gemäss eigener Darstellung die Architekturhonorare im Objektgewinn von insgesamt Fr. 3'108'655.-- belassen und diese nie in

voller Höhe (gemäss Selbstdeklaration bei der Grundstückgewinnsteuer mit Fr. 950'000.--) in der Jahresrechnung ausgewiesen. Vielmehr habe sie die Architekturhonorare in der Jahresrechnung 2013 mit lediglich Fr. 4'704.50 angegeben. Diese Deklaration sei für die Steuerpflichtige wesentlich steuergünstiger. Der Rekurrentin stehe jedoch keine Wahlmöglichkeit zu, ihren Gewinn beliebig von einer Steuerart in die andere zu verschieben, um so die Steuerlast zu reduzieren. Für den Fall der hier streitbetroffenen Staatssteuer 2013 bedeute dies aber auch, dass sich die Rekurrentin bei der von ihr selbst erstellten Jahresrechnung 2013 behaften lassen müsse. Entgegen ihrer Ansicht könnten nun nicht nachträglich, nachdem die angestrebte Gewinnverschiebung bei der Veranlagung des Grundstückgewinns nicht zum gewünschten Erfolg geführt habe, mittels Revision eine Herausrechnung von Architekturhonoraren in der Höhe von Fr. 950'000.-- aus dem steuerbaren Gewinn verlangt werden. Die von der Rekurrentin anvisierte, jedoch nicht zum gewünschten Erfolg geführte "Steuerplanung" und der aufgrund dieser Sachlage erfolgte Entscheid des Steuergerichts vom 17. November 2017 betreffend die Grundstückgewinnsteuer würden keinen Revisionsgrund darstellen. Des Weiteren sei hinsichtlich der behaupteten Praxisänderung sodann festzuhalten, dass die in einer früheren Steuerperiode getroffene Taxation grundsätzlich keine Rechtskraft für spätere Veranlagungen entfalte. Zudem sei die Steuerverwaltung lediglich bei der Grundstückgewinnsteuer von den deklarierten Werten der Steuerpflichtigen abgewichen, weshalb diese Rüge auch nur im Verfahren betreffend Grundstückgewinnsteuer geltend gemacht werden könne.

H. Gegen diesen Entscheid erhob die Steuerpflichtige beim Kantonsgericht Beschwerde und beantragte, es sei der Entscheid des Steuergerichts vom 30. November 2018 aufzuheben. Insofern seien beim steuerbaren Reingewinn 2013 die Rohgewinne aus den Liegenschaftsverkäufen der Periode 2013 herauszurechnen und entsprechend das Betriebsergebnis der Beschwerdeführerin für die Gewinnsteuer 2013 neu zu veranlagern; alles unter o/e-Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin (recte: wohl Beschwerdegegnerin). Im Wesentlichen wies die Beschwerdeführerin darauf hin, dass die Steuerverwaltung ohne Ankündigung ihre Praxis geändert habe, weshalb das Vorgehen der Beschwerdeführerin keinesfalls selbstverschuldet sei. Des Weiteren stelle die Änderung der Grundstückgewinnsteuer ein Revisionsgrund dar. Die Steuerverwaltung müsse in Fällen, wie den vorliegenden, von Amtes wegen bei der Gewinnsteuer eine Korrektur vornehmen. Die Nichtherausrechnung des Rohgewinns der Liegenschaftsverkäufe im Geschäftsjahr 2013 stelle eine Doppelbesteuerung bzw. eine Doppelbelastung für die Beschwerdeführerin dar, welche die Steuerverwaltung von Amtes wegen zu berücksichtigen habe.

Das Steuergericht beantragte in seiner Vernehmlassung vom 22. Mai 2019 die Abweisung der Beschwerde und erklärte, selbst die Beachtung des Bundesgerichtsurteils vom 11. März 2019 in Sachen Grundstückgewinnsteuer betreffend Steuerperiode 2013 führe nicht zu einem anderen Ergebnis, gehe es im vorliegenden Verfahren doch lediglich um die Prüfung der Voraussetzungen einer Revision.

Die Steuerverwaltung beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 22. Mai 2019 ebenfalls die Abweisung der Beschwerde. Sie erklärte, die Tatsache, dass die Steuerbehörde ein Verhältnis von Eigenleistung zu den Baukosten von über 30 % im vorliegenden Fall – im Gegensatz zu vor-

gängigen Projekten der Beschwerdeführerin – nicht mehr akzeptiert, sondern kritisch hinterfragt habe und die Eigenleistungen zusätzlich mit der Buchhaltung der Beschwerdeführerin abgeglichen habe, stelle keine Praxisänderung dar. Die Beschwerdeführerin habe den Rohgewinn in der von ihr ausgefüllten Steuererklärung 2013 nicht aus dem für Gewinnsteuerzwecke massgeblichen Betriebsgewinn herausgerechnet, sondern diesen – systemwidrig – in einem ersten Schritt bewusst der Gewinnbesteuerung unterstellt. Mit diesem Vorgehen habe die Beschwerdeführerin dann in einem zweiten Schritt den Grundstücksgewinn mittels vermeintlichen bzw. zu hohen Eigenleistungen künstlich tief gehalten. Mit anderen Worten habe es die Beschwerdeführerin unterlassen, den Rohgewinn in der Steuererklärung unter Ziff. 3730 aufzuführen bzw. herauszurechnen und diesem damit – wie es in dem für den Kanton Basel-Landschaft geltenden monistischen System vorgesehen sei – der Grundstücksgewinnsteuer zu unterstellen. Es liege keine Doppelbesteuerung, sondern eine Doppelbelastung vor, welche keinen anerkannten Revisionsgrund darstelle.

I. Mit präsidialer Verfügung vom 4. Juni 2019 wurde der Fall der Kammer zur Beurteilung im Rahmen einer Urteilsberatung überwiesen.

Das Kantonsgericht zieht **in Erwägung** :

1. Nach § 131 Abs. 1 StG können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht angefochten werden. Da sämtliche weiteren formellen Voraussetzungen gemäss den §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 erfüllt sind, kann auf die vorliegende Beschwerde eingetreten werden.

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). Ein solcher Ausnahmefall statuiert § 45 Abs. 2 VPO, gemäss welchem mit der Beschwerde in Steuersachen alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden können (vgl. auch § 6 Abs. 3 VPO und § 18 Abs. 3 VPO). Demzufolge kann das Kantonsgericht vorliegend auch die Angemessenheit des angefochtenen Entscheides überprüfen.

3.1. Vorliegend wurde mit rechtskräftiger Verfügung der Staatssteuer 2013 vom 20. November 2014 ein steuerbarer Reingewinn von Fr. 223'193.-- veranlagt. Darin enthalten war namentlich auch der Rohgewinn aus dem Verkauf der Grundstücke am X.____weg in C.____. Diesen hatte die Steuerpflichtige nicht aus dem massgeblichen Betriebsgewinn herausgerechnet, sondern der Gewinnbesteuerung unterstellt, obwohl der Kanton Basel-Landschaft die Grundstücksgewinne mit der Grundstücksgewinnsteuer erfasst. In der Folge wurde der Grundstücksgewinn mittels Grundstücksgewinnsteuer veranlagt. Entgegen den von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Eigenleistungen (Architekturhonorare) in der Höhe von Fr. 950'000.-- wurden letztinstanzlich vom Bundesgericht "nur" Fr. 350'000.-- als Anlagekosten zugelassen.

Die Beschwerdeführerin verlangt nun im Revisionsverfahren betreffend Staatssteuer 2013, es sei der Rohgewinn aus den Grundstückverkäufen herauszurechnen.

3.2. Im Wesentlichen geht es vorliegend darum, ob die Veranlagung betreffend Grundstückgewinnsteuer, welche nicht im Sinne der Beschwerdeführerin ausgefallen ist, ein Revisionsgrund für die Staatssteuern 2013 bildet. Die Beschwerdeführerin macht vereinfacht geltend, dass sie die Rohgewinne aus dem Verkauf der Liegenschaften bzw. die Eigenleistungen anders deklariert hätte, wenn sie gewusst hätte, dass die Eigenleistungen bei der Grundstückgewinnsteuer nicht in ihrem Sinne berücksichtigt worden wären.

3.3. Bei den von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Eigenleistungen handelt es sich um steuermindernde Tatsachen. Nach der im Steuerrecht allgemein gültigen Regel trägt die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende Tatsachen, während der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt und er steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen hat (BGE 140 II 248 E. 3.5 m.w.H.). Blosser Beweisschwierigkeiten im konkreten Einzelfall, weil der beweisbelasteten Partei die Beweismittel fehlen, führen nicht zu Beweiserleichterungen (BGE 130 III 321 E. 3.2).

4.1. Die Absätze 1 bis 3 des die Revision regelnden § 132 StG lauten wie folgt:

- ¹ Eine rechtskräftige Veranlagung oder ein rechtskräftiger Entscheid kann auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn:
- a. erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden;
 - b. 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;
 - c. wenn ein Verbrechen oder Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat.
- ² Eine Revision ist jedoch ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können.
- ³ Das Revisionsbegehren muss innert 90 Tagen seit Entdeckung des Revisionsgrundes, spätestens jedoch innert 10 Jahren nach Eröffnung der Verfügung oder des Entscheids eingereicht werden."

4.2. Die Absätze 1 und 2 des § 132 StG lauten identisch wie die Absätze 1 und 2 des Art. 147 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 und die Absätze 1 und 2 des Art. 51 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990, weshalb nachfolgend auch unbesehen auf die Literatur zu den Bestimmungen im DBG und StHG verwiesen werden kann (Urteil des Kantonsgerichts, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV], vom 10. Januar 2018 [810 17 193] E. 3.4).

4.3. Gemäss § 132 Abs. 2 StG, Art. 147 Abs. 2 DBG und Art. 51 Abs. 2 StHG ist die Revision ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Dabei sind hohe Anforderungen an das Mass der Sorgfalt zu stellen (Urteil des Bundesgerichts

2C_581/2011 vom 27. März 2012 E. 3.1; MARTIN E. LOOSER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Kommentar StGH], 3. Aufl., Basel 2017, Rz. 26 und 26a zu Art. 51 StGH). Gerechtfertigt wird der Grundsatz mit der Subsidiarität der Revision und den Erfordernissen der Rechtssicherheit; ein ausserordentliches Rechtsmittel soll nicht dazu dienen, früher nicht ergriffene ordentliche Rechtsmittel zu ersetzen. Bei der Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung handelt es sich um ein ordentliches Rechtsmittel, bei der Revision um ein ausserordentliches Rechtsmittel (MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Kommentar StGH], 3. Aufl., Basel 2017, Rz. 1 zu Art. 48 StGH; LOOSER, in: Kommentar StGH, a.a.O., Rz. 2 zu Art. 51 StGH). Was mit einem ordentlichen Rechtsmittel rüfbar gewesen wäre, stellt grundsätzlich keinen Revisionsgrund dar, denn ein ausserordentliches Rechtsmittel soll keine Aushöhlung der ordentlichen Rechtsmittelfrist bewirken. Die Revision dient nicht dem Zweck, vermeidbare Unterlassungen während des ordentlichen Verfahrens im Rahmen des Revisionsverfahrens nachholen zu können, selbst wenn an sich ein Revisionsgrund vorliegen würde. Demzufolge ist die Revision zum Beispiel ausgeschlossen, wenn aus Nachlässigkeit des Steuerpflichtigen (oder seines Vertreters) wesentliche Sachverhaltselemente im ordentlichen Veranlagungs- oder Rechtsmittelverfahren nicht vorgebracht worden sind (Deklarationsirrtum), oder wenn der Steuerpflichtige bei Prüfung der ihm eröffneten Veranlagung – allenfalls unter Beizug eines Sachverständigen – den Sachverhalts- oder Rechtsirrtum der Behörde sofort hätte entdecken können. Nicht mit der nötigen Sorgfalt handelt insbesondere auch, wer nicht rechtzeitig die zur Veranlagung notwendigen Angaben macht und Unterlagen vorlegt, so dass er nach Ermessen veranlagt werden muss. Ausgeschlossen ist die Revision auch, wenn als "provisorisch" deklarierte Einkünfte in der Folge definitiv veranlagt werden, ohne dass vom Steuerpflichtigen dagegen ein Rechtsmittel ergriffen wird (MARTIN E. LOOSER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [Kommentar DBG], 3. Aufl., Basel 2017, Rz. 24 zu Art. 147 DBG; LOOSER, in: Kommentar StGH, a.a.O., Rz. 25 ff. zu Art. 51 StGH; HUGO CASANOVA/MARTIN ZWEIFEL, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, Grundzüge des Steuerrechts, Band Nr. 2, Zürich 2008, § 26, Rz. 54).

4.4. Die Revision kommt zunächst dann in Frage, wenn erhebliche ("entscheidende") Tatsachen oder Beweismittel entdeckt werden (Art. 51 Abs. 1 lit. a StHG). Damit soll ein falscher oder unvollständiger Sachverhalt, der einer Veranlagung resp. einem Entscheid zugrunde liegt, nachträglich berichtigt oder ergänzt werden. Aufgrund dieses Revisionsgrundes wird also der korrekte, entscheidungserhebliche Sachverhalt festgestellt und gestützt darauf soll eine neue Beurteilung auf verbesserter Grundlage stattfinden. Mit anderen Worten, der ursprüngliche Mangel einer rechtskräftigen Veranlagung resp. eines rechtskräftigen Entscheids wird infolge Entdeckung entscheidender Tatsachen oder Beweismittel nachträglich beseitigt (LOOSER, Kommentar StGH, a.a.O., Rz. 10 zu Art. 51 StGH m.w.H.).

4.5. Tatsachen im gegebenen Kontext sind Zustände oder Vorgänge (Ereignisse), die den gesetzlichen Steuertatbestand betreffen. Anlass für eine Revision sind nicht irgendwelche Tatsachen, sondern nur erhebliche. Eine Tatsache ist erheblich, wenn sie geeignet ist, den von der

rechtsanwendenden Instanz zugrunde gelegten Sachverhalt rechtsrelevant zu verändern und dadurch zu einer anderen Entscheidung Anlass zu geben. Mit anderen Worten, eine erhebliche Tatsache führt bei deren Vorhandensein oder Nichtvorhandensein zu unterschiedlichen Steuerfolgen. Die rechtliche Würdigung der erheblichen Tatsachen ist hingegen selbst keine Tatsache. Deshalb stellen nach der Praxis des Bundesgerichts eine neue rechtliche Würdigung eines Sachverhalts, eine neue Rechtsprechung oder die Änderung einer bestehenden Rechtsprechungspraxis – auch wenn die frühere Praxis auf einer verfassungswidrigen gesetzlichen Grundlage beruhte – keine Revisionsgründe dar. Bei einem späteren Strafurteil handelt es sich nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung beispielsweise nicht um eine Tatsache, die bereits im früheren Verfahren bestand, soweit das Strafgericht ausschliesslich vorbestandenes Tatsachen- und Beweismaterial aus strafrechtlicher Optik gewürdigt hat. Ebenso wenig rechtfertigt die in einer Fachpublikation geäusserte abweichende Rechtsauffassung oder Kritik an Urteilen oder an der herrschenden Meinung eine Revision der Verfügung resp. des Entscheids. Solchen Abhandlungen können keine neuen entscheiderelevanten Tatsachen entnommen werden. Ebenfalls sind Schätzungen oder Bewertungen von steuerbaren Objekten an sich nicht geeignet, neue Tatsachen im Sinne des Revisionsrechts zu schaffen. Es lässt sich somit festhalten, dass die Darlegung, der angefochtene Entscheid bzw. die angefochtene Verfügung sei in ihren rechtlichen oder tatsächlichen Annahmen falsch, alleine für eine Revision nicht genügt (LOOSER, Kommentar StGH, a.a.O., Rz. 11 zu Art. 51 StGH m.w.H.).

4.6. Als erhebliche Tatsachen, die eine Revision auslösen können, gelten grundsätzlich diejenigen, die nachträglich entdeckt werden, nicht aber solche, die nachträglich eingetreten sind. Echte Noven sind somit grundsätzlich von der Revision ausgeschlossen. Gemäss der bundesgerichtlichen Praxis müssen sich also die Tatsachen, die dem Gesuchsteller nachträglich bekannt wurden, im Zeitpunkt der Verfügung resp. des Entscheids verwirklicht haben bzw. bereits bestanden haben. Der Wortlaut von Art. 51 Abs. 1 lit. a StHG bzw. von § 132 Abs. 1 lit. a StG gebietet diese Beschränkung auf nachträglich entdeckte Tatsachen nicht. Dennoch entspricht diese Beschränkung dem Zweck der Revision, einen ursprünglichen Mangel der Veranlagungsverfügung resp. des Entscheids zu beseitigen. Die Revision dient nicht der Anpassung der ursprünglich korrekten Verfügung resp. des ursprünglich richtigen Entscheids an die während des Einsprache- resp. des Rechtsmittelverfahrens veränderten Umstände. Deshalb lösen nachträglich eingetretene Tatsachen grundsätzlich keine Revision aus. Gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts können jedoch ausnahmsweise neue erhebliche Tatsachen, die nach der Verfügung, deren Revision verlangt wird, eintreten, Grund für eine Revision sein. Sie können eine Revision rechtfertigen, "falls sie auf den Tag des Entscheides zurückwirken [Rückwirkung auf die tatbeständliche Grundlage der zu revidierenden Verfügung resp. des zu revidierenden Entscheids] und die damals vorgenommene Beurteilung des Sachverhalts als unrichtig erscheinen lassen". Eine solche Rückwirkung ist insbesondere dann anzunehmen, wenn die Tatsache sich zwar später verwirklicht hat, latent aber von Anfang an bestand. Die Steuerrekurskommission Freiburg anerkannte z.B. einen Revisionsanspruch des Veräusserers einer Liegenschaft, der unter Anerkennung seiner Gewährleistungspflicht nachträglich Steuern seines Rechtsvorgängers übernommen hatte, die der Fiskus nach der Weiterveräusserung der Liegenschaft gestützt auf das gesetzliche Grundpfandrecht gegenüber dem neuen Eigentümer geltend gemacht hatte. Dieser Auffassung ist aus rechtlichen und praktischen Gründen zu folgen. Sie entspricht

dem Sinn der Revision. Mit dem Wortlaut von Art. 51 Abs. 1 lit. a StHG bzw. § 132 Abs. 1 lit. a StG lässt sich diese Auffassung durchaus vereinbaren. Das Gesetz lässt die Revision unter anderem zu, "wenn erhebliche Tatsachen [...] entdeckt werden". Der Gesetzeswortlaut beschränkt die Tatsachen nicht auf solche, die zur Zeit des Erlasses der Verfügung resp. des Entscheids schon bestanden haben. Er ist diesbezüglich unterschiedlichen Auslegungen zugänglich. Auch kantonale Gesetze nehmen diesen Rechtsgedanken auf. Generell lässt sich festhalten, dass eine Rückwirkung insbesondere dann anzunehmen ist, wenn sich ein Ermässigungstatbestand, für den von Gesetzes wegen eine bestimmte Frist zur Verfügung steht (z.B. ersatzbeschaffende Erlösverwendung bei der Grundstückgewinnsteuer), erst nach der Rechtskraft der Veranlagung verwirklicht. Nachträglich eingetretene Tatsachen, die ausnahmsweise eine Revision rechtfertigen könnten, wären z.B. ein später entstehender Ablieferungsanspruch, der den veranlagten Einkommenszufluss im Nachhinein zunichtemacht, oder eine spätere abweichende Qualifikation als Geschäfts- oder Privatvermögen. Anders sieht es hingegen bei einer späteren abweichenden Interpretation des Betriebsvermögensbegriffes bei der Verrechnungssteuerbehörde im Vergleich zur direkten Bundessteuer aus, da in solchen Fällen keine neue entscheidungsrelevante Tatsache vorliegt (LOOSER, Kommentar StGH, a.a.O., Rz 12 zu Art. 51 StGH m.w.H.).

5.1. Die Steuerverwaltung veranlagte die Steuerpflichtige mit Veranlagungsverfügung vom 20. November 2014 für die Staatssteuern 2013 gemäss den von der Steuerpflichtigen in der Steuererklärung gemachten Angaben. Die Beschwerdeführerin hatte in Ziff. 3730 keinen Rohgewinn deklariert. Die Eigenleistungen bezüglich GU X.____weg sollen gemäss Angaben der Beschwerdeführerin zwar in der Konto Nr. 3126 im Ertragsbetrag von Fr. 3'108'655.-- enthalten gewesen sein, jedoch wurden diese nicht beziffert. Vielmehr hat die Beschwerdeführerin die Architekturleistungen in der Erfolgsrechnung 2013 mit Fr. 0.00 und in der Erfolgsrechnung 2012 mit Fr. 4'704.50 angegeben. Entgegen dem im Kanton Basel-Landschaft geltenden System, wonach die Rohgewinne aus dem für Gewinnsteuerzwecke massgeblichen Betriebsgewinn herauszurechnen sind, hat sie diesen bewusst vorerst der für sie steuerlich günstigeren Gewinnbesteuerung unterstellt. Sie hat die Architekturleistungen nicht aktiviert. Die Beschwerdeführerin ist bei der von ihr selbst erstellten Jahresrechnung zu behaften.

5.2. Wie in der Erwägung 4.3 hiervor ausgeführt, ist die Revision ausgeschlossen, wenn aus Nachlässigkeit des Steuerpflichtigen (oder seines Vertreters) wesentliche Sachverhaltselemente im ordentlichen Veranlagungsverfahren nicht vorgebracht worden sind (Deklarationsirrtum). Die Frage, ob nicht eine Nachlässigkeit und damit ein fehlender Revisionsgrund bereits darin zu sehen ist, dass die Beschwerdeführerin in der Steuererklärung den Rohgewinn nicht aus dem für die Gewinnsteuer massgeblichen Betriebsgewinn herausgerechnet hat und die Höhe der Eigenleistungen nicht ausgewiesen (bzw. diese lediglich auf Fr. 0.-- und Fr. 4'704.50 beziffert hat) und nicht aktiviert hat, kann – wie aufzuzeigen sein wird – offengelassen werden. Die Beschwerdeführerin erklärt diesbezüglich, dass die Steuerbehörden die Vorgehensweise der Beschwerdeführerin bei anderen Projekten in vorgängigen Jahren akzeptiert hätten. Aus diesem Argument kann die Beschwerdeführerin jedoch nichts zu ihren Gunsten ableiten, da die in einer früheren Steuerperiode getroffenen Taxationen grundsätzlich keine Rechtskraft für spätere Veranlagungen entfallen. Vielmehr kann die Steuerbehörde im Rahmen jeder Neuveranlagung eines Steuerpflichtigen sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Ausgangslage vollumfäng-

lich überprüfen und, soweit erforderlich, abweichend würdigen. In Rechtskraft erwächst jeweils nur die einzelne Veranlagung, die als befristeter Verwaltungsakt ausschliesslich für die betreffende Steuerperiode Rechtswirkungen entfaltet (Urteil des Bundesgerichts vom 29. November 2002, publ. in: Der Steuerentscheid [StE] 2003 B 72.14.2 Nr. 31 E. 4.2). Dass der Beschwerdeführerin Zusicherungen für eine künftige Behandlung gegeben worden wären, welche allenfalls die Veranlagungsbehörden binden würden, wird nicht geltend gemacht. Es liegt deshalb weder ein widersprüchliches Verhalten der Behörde noch ein Verstoss gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes vor.

5.3. Die Beschwerdeführerin hat überdies nicht geltend gemacht, dass die Veranlagung zur Staatssteuer 2013 im Zeitpunkt der Veranlagung fehlerhaft war. Es fragt sich deshalb, ob die Voraussetzung der Revision, wonach ein ursprünglicher Mangel einer rechtskräftigen Veranlagung vorliegen muss, überhaupt gegeben ist. Auch diese Frage kann – wie aufzuzeigen sein wird – offengelassen werden.

5.4.1. Auch für den Fall, dass die Veranlagungsverfügung zur Staatssteuer 2013 bei dessen Erlass fehlerhaft gewesen sein sollte und der Beschwerdeführerin nicht vorgeworfen werden könnte, sie habe aus Nachlässigkeit wesentliche Sachverhaltselemente im ordentlichen Veranlagungsverfahren nicht vorgebracht, so ist Folgendes festzuhalten: Gemäss Beschwerdeführerin soll die Verfügung zur Staatssteuer 2013 durch die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer fehlerhaft geworden sein. Die Beschwerdeführerin erklärt de facto, dass sie – hätte sie um das Nichtakzeptieren der geltend gemachten Eigenleistungen bei der Grundstückgewinnsteuer gewusst – die Steuererklärung betreffend Gewinnsteuer anders ausgefüllt hätte.

5.4.2. Damit führt gemäss Beschwerdeführerin erst die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer zum geltend gemachten Mangel der Staatssteuer 2013. Sollte die Veranlagungsverfügung der Grundstückgewinnsteuer überhaupt eine Tatsache darstellen, so lösen nachträglich eingetretene Tatsachen jedoch – wie in Erwägung 4.6 hiervoor ausgeführt – grundsätzlich keine Revision aus, womit auch diese Voraussetzung (nachträglicher Eintritt der Tatsache) der Revision nicht erfüllt ist. Auch für den Fall, dass die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer eine nachträglich eingetretene Tatsache darstellen sollte, die ausnahmsweise eine Revision rechtfertigen könnte (siehe E. 4.6 hiervoor), so würde dies bedeuten, dass von der von der Beschwerdeführerin bewusst und nicht aufgrund eines Deklarationsirrtums so erstellten Jahresrechnung und Steuererklärung abzuweichen wäre. Die Beschwerdeführerin ist jedoch bei der von ihr erstellten Jahresrechnung zu behaften.

5.5. Des Weiteren ist der Grund für das Revisionsbegehren der Beschwerdeführerin, dass die Steuerbehörde die Höhe der geltend gemachten Eigenleistungen von über 30 % der gesamten Baukosten bei der Grundstückgewinnsteuer nicht akzeptiert und somit anders gewürdigt hat, indem sie bzw. letztinstanzlich das Bundesgericht die von der Beschwerdeführerin angegebenen Eigenleistungen auf rund 15 % der Baukosten gekürzt hat. Dabei handelt es sich um eine rechtliche Würdigung der von der Beschwerdeführerin eingereichten Angaben. Die rechtliche Würdigung von erheblichen Tatsachen ist hingegen selbst keine Tatsache (siehe E. 4.5 hiervoor). Damit liegt auch aus diesem Grund kein Revisionsgrund vor. Vergleichbar ist der vor-

liegende Fall mit der in der vorgängigen Erwägung 4.5 (a.E.) genannten keine Revision auslösenden Konstellation, wonach die Verrechnungssteuerbehörde den Betriebsvermögensbegriff im Vergleich zur direkten Bundessteuer anders interpretiert.

5.6. Die Beschwerdeführerin macht geltend, es liege eine unzulässige Überbesteuerung vor und verweist dabei unter anderem auf den Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft. Wie die Beschwerdeführerin richtig ausführt, wird darin festgehalten, dass, soweit die Grundstückgewinne mit der Spezialsteuer erfasst werden, sie von Einkommens- bzw. Ertragssteuer auszunehmen sind. Als unzulässige "systemwidrige" Doppelbelastung wird die gleichzeitige Erfassung des Grundstückgewinns mit der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer und der Grundstückgewinnsteuer erwähnt (vgl. THOMAS P. WENK, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, Rz. 6 zu § 71 StG, mit Hinweis auf FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, Vorbem. zu §§ 216 - 226, Rz. 21).

Wie die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung (Ziff. 8) festhält, handelt es sich hier allenfalls um eine Doppelbelastung und nicht um eine Doppelbesteuerung (vgl. zur Doppelbesteuerung Art. 127 Abs. 3 BV; URS BEHNISCH, in: Waldmann/Belser/Epiney [Hrsg.], Basler Kommentar zur Bundesverfassung, Basel 2015, Rz. 48 ff. zu Art. 127 BV; PETER MÄUSLI-AlLENSPACH, in Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, § 3, Rz. 21). Eine Doppelbelastung kann jedoch nicht ungesehen der Art ihrer Entstehung zur Bejahung eines Revisionsgrundes führen. Vorliegend ist kein Revisionsgrund ersichtlich, so dass eine allfällige Doppelbelastung hinzunehmen ist.

6. Abschliessend kann festgehalten werden, dass die Beschwerdeführerin die Architekturleistungen (Eigenleistungen) in ihrer Bilanz nicht aktiviert hat, wodurch sie die Gewinnsteuer tief halten konnte. Ob sie dies aus Unkenntnis oder aus steuerlichen Überlegungen unterlassen hat, ist irrelevant, da sie unabhängig vom Grund bei der von ihr erstellten Jahresrechnung zu behaften ist. Hätte die Beschwerdeführerin die Architekturleistungen bei der Grundstückgewinnsteuer abziehen wollen, hätte sie diese aktivieren müssen. Die von der Beschwerdeführerin gewählte Vorgehensweise, welche sich nachträglich in Bezug auf die fragliche Steuerperiode als ungünstig erwiesen hat, stellt kein Revisionsgrund und keine unzulässige Doppelbelastung dar. Die Beschwerde ist folglich abzuweisen.

7. Es bleibt über die Kosten des vorliegenden Verfahrens zu befinden. Gemäss § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor dem Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren und die Beweiskosten und werden in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Vorliegend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'400.-- der unterlegenen Beschwerdeführerin aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Die Parteikosten sind gemäss § 21 VPO wettzuschlagen.

Demgemäss wird **erkannt** :

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

Kantonsrichter

Gerichtsschreiberin