



**Entscheid vom 9. Juni 2017 (510 17 27)**

---

**Revision**

**Besetzung** Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter Dr. L. Schneider,  
P. Salathe, J. Felix, Steuerrichterin M. Elbert, Gerichtsschreiber  
D. Brügger

**Parteien** **A.**\_\_\_\_\_, vertreten durch ThomannFischer Advokatur und Notariat, Dr.  
A. Filli, Advokat, Postfach 632, Elisabethenstrasse 30, 4010 Basel

**Rekurrenten**

gegen

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

**Rekursgegnerin**

**betreffend** **Staatssteuer 2011 (Revisionsentscheid)**

## **Sachverhalt:**

1. Mit Verfügung der Staatssteuer 2011 vom 21. November 2013 wurden die Pflichtigen zu einem im Kanton Basel-Landschaft steuerbaren Einkommen von Fr. 131'244.-- veranlagt.

2. Mit Gesuch vom 3. Dezember 2014 beantragte der Vertreter der Pflichtigen, es sei die Veranlagungsverfügung einer Revision zu unterziehen und die Besteuerung der Eigencourtage aufzuheben. Zur Begründung machte er geltend, mit Schreiben vom 16. April 2013 habe der Pflichtige der Steuerverwaltung auf Anfrage hin eine Rechnung vom 6. Juli 2011 für das im Zusammenhang mit der Überbauung am B\_\_\_\_-weg in C.\_\_\_\_ stehende Verkaufshonorar inkl. Nebenarbeiten über Fr. 200'000.-- eingereicht. Mit Veranlagung der Staatssteuer 2011 vom 21. November 2013 sei diese Eigencourtage der Einkommenssteuer unterworfen worden. Nachdem sich die Steuerverwaltung in voller Kenntnis aller Umstände für die Einkommensbesteuerung der Eigencourtage entschieden habe, könne sie nun konsequenterweise den einschlägigen Betrag nicht nochmals, nämlich mit der Grundstückgewinnsteuer, belasten. Die daraus resultierende Doppelbelastung sei willkürlich, verstosse gegen das verfassungsmässige Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und stütze sich auf einen unzulässigen Methoden-Dualismus, entweder Einkommens- oder Grundstückgewinnsteuer, aber sicher nicht beides.

3. Mit Revisionsentscheid vom 17. Februar 2017 wurde das Gesuch abgewiesen. Zur Begründung führte die Steuerverwaltung aus, der Pflichtige sei bereits früher darauf hingewiesen worden, dass Eigencourtagen bei der Grundstückgewinnsteuer nicht abzugsfähig seien.

4. Mit Eingabe vom 21. März 2017 erhob der Vertreter der Pflichtigen mit den Begehren, 1. Es sei das Revisionsgesuch gutzuheissen, 2. Unter o/e-Kostenfolge, Rekurs. Zur Begründung führte er aus, wenn die Eigencourtage bei der Grundstückgewinnsteuer nicht korrigiert werde, müsse die Staatssteuer einer Revision unterzogen werden.

5. Mit Vernehmlassung vom 19. April 2017 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, es liege keine neue Tatsache vor.

6. Anlässlich der heutigen Verhandlung halten die Parteien an ihren Begehren fest.

### **Das Steuergericht zieht in Erwägung:**

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Im ebenfalls vor Steuergericht hängigen Verfahren betreffend die Grundstückgewinnsteuer wurde entschieden, dass die Mäklerprovision seitens der Steuerverwaltung unter dem Titel Verkaufskosten zu Recht nicht zum Abzug zugelassen wurde. Überdies wurde festgestellt, dass die seitens der Steuerverwaltung zugestandenermassen fehlerhafte Besteuerung der Mäklerprovision als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit nicht über die Grundstückgewinnsteuer korrigiert werden kann.

3. Damit unterliegt der Beurteilung, ob die Voraussetzungen der Revision gegeben sind.

- a) Gemäss § 132 Abs. 1 StG kann eine rechtskräftige Veranlagung oder ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden (lit. a), wenn 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) oder wenn ein Verbrechen oder Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat (lit. c). Eine Revision ist gemäss § 132 Abs. 2 StG ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können.

b) Unabhängig vom Revisionsgrund darf der Gesuchsteller es nicht während des ursprünglichen Verfahrens an der gebotenen Sorgfalt fehlen lassen (Ziegler in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, § 132 N 42). An die Sorgfalt der steuerpflichtigen Person bei der Wahrung ihrer Rechte im Veranlagungsverfahren dürfen einige Anforderungen gestellt werden. Es ist grundsätzlich davon auszugehen, dass sie ihre eigenen finanziellen Verhältnisse kennt, und dass sie die Veranlagungsverfügung nach Erhalt überprüft und allfällige Mängel rechtzeitig rügt. Sie kann nicht die Revision verlangen, um im Rechtsmittelverfahren Versäumtes nachzuholen (Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 26. Oktober 2012, 510 12 22; Entscheid des Bundesgerichts [BGE] vom 21. Mai 1997, E. 3d, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA], Bd. 67, S. 398). Die Revision ist beispielsweise ausgeschlossen, wenn aus Nachlässigkeit des Steuerpflichtigen oder seines Vertreters wesentliche Sachverhaltselemente im ordentlichen Veranlagungs- oder Rechtsmittelverfahren nicht vorgebracht worden sind 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 (Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, § 26 N 54). Die Revision ist demnach ausgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige sich bei der Deklaration seiner Steuerfaktoren schlicht geirrt hat (StGE vom 14. Dezember 2007, 510 07 35, E. 3d; Ziegler, a.a.O. § 132 N 42). Das Revisionsverfahren kann nicht dazu dienen, von der steuerpflichtigen Person zu verantwortende Nachlässigkeiten nachträglich zu bereinigen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A. Zürich 2013, § 155 N 29).

4. Es stellt sich zunächst die Frage, ob ein Revisionsgrund gemäss § 132 Abs. 1 lit. a StG gegeben ist.

a) Gemäss § 132 Abs. 1 lit. a StG kann eine rechtskräftige Veranlagung revidiert werden, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden. Als Tatsachen gelten Zustände oder Vorgänge, die den gesetzlichen Steuertatbestand betreffen. Anlass für eine Revision sind nicht irgendwelche Tatsachen, sondern nur erhebliche (Looser in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Art. 51 StHG N 11). Eine Tatsache ist erheblich, wenn sie geeignet ist, den dem angefochtenen Entscheid seinerzeit zugrunde gelegten Sachverhalt wesentlich zu verändern, und dadurch zu einer andern Entscheidung Anlass zu geben (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 155 N 23; Ziegler, a.a.O., § 132 N 30; BGE 101 Ib 220, E. 1). Die Tatsachen, welche geeignet sind, eine Revision auszu-

lösen, müssen grundsätzlich im Zeitpunkt des ursprünglichen Entscheids oder Urteils bereits gegeben sein (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 155 N 24; Ziegler, a.a.O., § 132 N 31). Nachträglich eingetretene Tatsachen können nur berücksichtigt werden, wenn sie auf die tatbestandliche Grundlage der zu revidierenden Verfügung zurückwirken. Um im Sinne der Bestimmung als neu zu gelten, dürfen die Tatsachen erst nachträglich entdeckt worden sein (BGer 2A.530/2004 vom 9. November 2004, E. 4.2). Als erheblich gilt demnach eine Tatsache, die früher unbekannt war, aber bereits bestanden hat, und die zu einer rechtserheblichen Veränderung des Sachverhalts führt.

b) Beweismittel sind Erkenntnisquellen, die sich dazu eignen, den rechtserheblichen Sachverhalt festzustellen, also die Behörden vom Vorliegen der rechtserheblichen Tatsachen zu überzeugen. Neue Beweismittel können geeignet sein, das Vorliegen erheblicher Tatsachen im Zeitpunkt der Verfügung oder Entscheidung oder von Tatsachen zu beweisen, die zwar im Veranlagungsverfahren schon behauptet worden waren, aber keine Berücksichtigung fanden, weil sie unbewiesen blieben (Looser in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Art. 51 StHG N 13). Die neu angebotenen Beweismittel müssen von entscheidender Bedeutung sein, um die frühere, auf mangelhafter Grundlage getroffene Entscheidung umzustossen (Ziegler, a.a.O., § 132 N 33). Der Gesuchsteller hat zudem darzutun, dass er die neuen Beweismittel im früheren Verfahren nicht beibringen konnte (Looser in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Art. 51 StHG N 13).

c) Im Regelfall sollen neue Beweismittel Tatsachen beweisen, die zum Zeitpunkt der Verfügung oder des Entscheids schon bestanden haben. Daher kann je nach Standpunkt dieser Revisionsgrund als mit dem der neuen Tatsache verknüpft gesehen werden (Looser in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Art. 51 StHG N 13). Somit liegt der Revisionsgrund der erheblichen, neuen Tatsache vor, wenn zum Nachweis einer neuen Tatsache ein neues Beweismittel angerufen wird (BGE 92 IV 177, E. 1a).

d) Vorliegend sind der Erfolgsrechnung des Pflichtigen aus dem Geschäftsjahr 2011, Konto 3000, Honorare ein Betrag von total Fr. 240'740.75 bzw. dem entsprechenden Kontodetail per 12. Juli 2011 die Courtage für den B.\_\_\_\_-weg in C.\_\_\_\_ von Fr. 200'000.-- zu entnehmen. Dieser Betrag stimmt mit der an sich selbst gerichteten Rechnung vom 6. Juli 2011 betreffend Verkaufshonorar inkl. Nebenkosten in Sachen Überbauung B.\_\_\_\_-weg in C.\_\_\_\_ über denselben Betrag von Fr. 200'000.-- überein. Der Pflichtige deklarierte ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 109'025.--, welches mit der Erfolgsrechnung übereinstimmt. Mit Verfügung der Staatssteuer 2011 vom 21. November 2013 wurde seitens der Steu-

erverwaltung ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 57'202.-- veranlagt. Dieser Betrag ermittelte sich wie folgt: Gestützt auf den Revisionsbericht der Steuerverwaltung Nr. 2013-147 betreffend die Steuerjahre 2010 und 2011 vom 29. August 2013, Ziff. 3.1.2 erfolgte unter dem Titel Pauschalspesen eine Aufrechnung von Fr. 9'600.--. Weiter aufgerechnet wurden Fr. 19'147.-- (Hypothekarzins D.\_\_\_\_), Fr. 14'925.-- (Liegenschaftsunterhalt D.\_\_\_\_) und Fr. 470.-- (Unterhalt Liegenschaft E.\_\_\_\_). Abgezogen wurden Fr. 88'387.-- (Ertrag F.\_\_\_\_-rain D.\_\_\_\_), Fr. 6'038.-- (Nebenkosten F.\_\_\_\_-rain D.\_\_\_\_) und Fr. 1'540.-- (Ertrag Liegenschaft E.\_\_\_\_). Betreffend die hier strittige Courtage erfolgte keine Korrektur. Diese wurde also verbucht, deklariert und seitens der Steuerverwaltung veranlagt. Die Veranlagung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

e) Mit Revisionsbericht der Steuerverwaltung Nr. 2014-267 vom 29. Oktober 2014 betreffend Grundstückgewinnsteuer in Sachen Überbauung B.\_\_\_\_-weg in C.\_\_\_\_ hat die Steuerverwaltung nicht nur hinsichtlich der hier strittigen Grundstückgewinnsteuer Stellung bezogen, sondern auch betreffend die wie hiavor gesehen bereits rechtskräftige Staatssteuer 2011. So hat sie in Ziff. 4.2, Eigencourtage festgehalten, im Geschäftsjahr 2011 seien in der Firma des Pflichtigen Fr. 200'000.-- als Verkaufshonorar als Ertrag verbucht worden. Es handle sich um eine Eigencourtage, welche bei der Grundstückgewinnsteuer steuerlich nicht akzeptiert werden könne. Damit dieser Ertrag, welcher somit gar keiner sei, nicht als Einkommen besteuert werde, müsste das Einkommen aus der selbständigen Erwerbstätigkeit eigentlich um Fr. 200'000.-- reduziert werden. Da die entsprechende Veranlagung jedoch bereits in Rechtskraft erwachsen sei, wäre eine Korrektur nur im Revisionsverfahren möglich. Eine Revision sei jedoch ausgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige als Revisionsgrund vorbringe, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Im Zusammenhang mit der Grundstückgewinnsteuer für die vom Pflichtigen erstellte Überbauung G.\_\_\_\_ in E.\_\_\_\_ sei im Jahr 2004 bereits schon einmal eine Buchprüfung vorgenommen worden. Mit Revisionsbericht der Steuerverwaltung Nr. 2004-024, Ziff. 5 lit. a sei ebenfalls eine geltend gemachte Eigencourtage steuerlich nicht akzeptiert worden, so dass dem Pflichtigen bewusst hätte sein sollen, dass diese bei der Grundstückgewinnsteuer aufgerechnet würde. Dass die Eigencourtage nicht akzeptiert worden sei, stelle damit keine neue Tatsache dar, so dass das Einkommen aus der selbständigen Erwerbstätigkeit nicht revisionsweise korrigiert werden könne.

f) Der Vertreter der Pflichtigen macht zu Recht keine Doppelbesteuerung geltend. Eine unzulässige Doppelbesteuerung setzt nämlich begriffsnotwendig eine Kollision von kanto-

nen Steuerhoheiten voraus (Mäusli-Allenspach, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 3 N 19, m.w.H.), welche vorliegend nicht gegeben ist. Aber selbst wenn dem so wäre, ist im Umstand, dass ein Provisionsempfänger die erhaltenen Zahlungen selbst dann vollumfänglich als Einkommen zu versteuern hat, wenn diese vom Veräusserer nicht oder nicht vollständig als Aufwendungen in Abzug gebracht werden kann, auch im interkantonalen Verhältnis keine unzulässig Doppelbesteuerung zu erblicken (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 221 N 101, m.w.H.).

g) Dass, wie der Vertreter der Pflichtigen geltend macht, eine Doppelbelastung vorliegt, ist insofern richtig, als die Pflichtigen auf dem Mäklerhonorar Einkommenssteuern zu bezahlen haben, bei der Grundstückgewinnsteuer das Mäklerhonorar, wie hiavor festgestellt wurde, aber unter dem Titel Verkaufskosten nicht abziehen können. Solche Konstellationen sind keine Einzelfälle. So kann beispielsweise auch im Fall, in welchem ein Steuerpflichtiger bei der Staatssteuer unter dem Titel Liegenschaftsunterhalt die Hälfte der Umbaukosten als werterhaltend deklariert, später, beim Verkauf der Liegenschaft, wenn die andere Hälfte als wertvermehrnde Aufwendungen geltend gemacht und von der Steuerverwaltung nur teilweise oder gar nicht akzeptiert wird, auch nicht beantragt werden, die daraus resultierende Doppelbelastung müsse korrigiert werden. Weder kann die Staatssteuer, infolge Rechtskraft, berichtigt, noch können bei der Grundstückgewinnsteuer werterhaltende Aufwendungen akzeptiert werden. In einem ähnlich gelagerten Fall hat das Steuergericht entschieden, dass Hypothekar- bzw. Baukreditzinsen nicht zwischen der Grundstückgewinn- und Staatssteuer verschoben werden dürfen, da das nachträgliche Verschieben von Steuersubstrat von einer Steuerart auf die andere unzulässig sei (StGE vom 15. August 2014, 510 12 51, E. 2e). Dass das Mäklerhonorar bei der Grundstückgewinnsteuer nicht abgezogen werden kann, bildet damit keinen Revisionsgrund für die Staatssteuer.

h) Weiter ist zu prüfen, ob aufgrund des vorgenannten Revisionsberichts, in welchem die Steuerverwaltung zum Schluss kam, dass die Besteuerung der Mäklerprovision unter dem Titel Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit zugestandenermassen falsch war, da es sich bei diesem Ertrag um gar keinen gehandelt habe, so dass das Einkommen aus der selbständigen Erwerbstätigkeit eigentlich um Fr. 200'000.-- reduziert werden müsste, ein Revisionsgrund gegeben ist. Wie der Vertreter der Pflichtigen richtig ausführt, ist die Steuerverwaltung in voller Kenntnis aller Umstände, d.h. insbesondere der Tatsache, dass die Mäklerprovision in der Erfolgsrechnung des Pflichtigen verbucht und von diesem deklariert worden war, zum Schluss gelangt, dieselbe als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu besteuern.

Zwischenzeitlich haben sich weder neue Tatsachen noch neue Beweismittel ergeben, was seitens des Vertreters der Pflichtigen im Übrigen auch nicht geltend gemacht wird. Neu ist lediglich, aber immerhin die rechtliche Würdigung des Sachverhalts durch die Steuerverwaltung. Die Revision bezweckt die Berichtigung prozessualer Mängel oder tatsächlicher Unrichtigkeiten und nicht die Durchsetzung eines anderen Rechtsstandpunkts. Eine neue rechtliche Würdigung eines Sachverhalts, eine neue Rechtsprechung oder auch die Änderung einer bestehenden Rechtsprechung bilden keinen Revisionsgrund (BGer vom 23. Mai 2007, 2A.710/2006, E. 3.2, m.w.H.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 155 N 28, m.w.H.). In einem Revisionsbericht, der in der Regel vor der Veranlagung erstellt wird, werden Empfehlungen abgegeben, wobei die veranlagende Person nicht an diese gebunden ist. Vorliegend wurde der Revisionsbericht erst nach Rechtskraft der Veranlagungsverfügung der Staatssteuer angefertigt. Um auf die rechtskräftige Veranlagungsverfügung zurückkommen zu können, müssen bei einer Revision von Amtes wegen dieselben Revisionsgründe gegeben sein, wie wenn diese von der steuerpflichtigen Person beantragt wird. Damit ist die Steuerverwaltung an die eingangs erwähnten Voraussetzungen gebunden, so dass die von ihr im Revisionsbericht gezogene Schlussfolgerung, wonach das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit nicht revisionsweise korrigiert werden könne, richtig ist, da die neue rechtliche Würdigung keinen Revisionsgrund bildet.

i) Festzustellen ist damit, dass seit der Veranlagung weder erhebliche Tatsachen noch entscheidende Beweismittel entdeckt wurden und die nun geltend gemachte fehlerhafte Besteuerung der Mäklerprovision bereits im ordentlichen Veranlagungs- bzw. Einspracheverfahren hätte geltend gemacht werden müssen.

5. Weiter ist zu prüfen, ob ein Revisionsgrund gemäss § 132 Abs. 1 lit. b StG vorliegt.

a) Gemäss § 132 Abs. 1 lit. b StG kann eine rechtskräftige Veranlagung revidiert werden, wenn 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. Damit wird die Möglichkeit der Korrektur qualifizierter Verfahrensfehler vorgesehen. Die Bestimmung soll die Berichtigung von prozessualen Versehen ermöglichen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 155 N 31). Die Zulassung eines Verfahrensmangels als Revisionsgrund setzt voraus, dass es sich um einen wesentlichen Mangel handelt, der zudem geeignet war, die Entscheidung negativ zu lasten des Steuerpflichtigen zu beeinflussen (Ziegler, a.a.O., § 132 N 35). Als praktisch bedeutsame Revisionsgründe

im Sinne dieser Bestimmung sind namentlich die Verweigerung des rechtlichen Gehörs, die Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes (Entscheid des Steuergerichts Solothurn vom 2. Juli 2001, publ. in: Der Steuerentscheid [StE], 2002, B 97.11 Nr. 20), die unrichtige Besetzung des Gerichts oder die Verletzung von Ausstandspflichten zu nennen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 155 N 31). Ein Revisionsgrund liegt insbesondere vor, wenn die entscheidende Behörde erhebliche Tatsachen oder Beweismittel, die ihr bekannt waren oder hätten bekannt sein müssen, nicht berücksichtigt hat. Dieser Revisionsgrund ergibt sich u.a. aus dem Untersuchungsgrundsatz (Looser in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Art. 51 StHG N 14). Der Untersuchungsgrundsatz berechtigt und verpflichtet die Einschätzungsbehörde, von sich aus mit allen ihr gesetzlich zur Verfügung stehenden Mitteln den steuerrelevanten Sachverhalt zu erforschen (Meier in: Nefzger/Simonek/Wenk, a.a.O., § 109 N 2, m.w.H.). Die Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde ist im Prinzip eine umfassende (Zweifel/Hunziker in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Art. 46 StHG N 4). Eine gewisse Einschränkung erfährt der Untersuchungsgrundsatz indessen durch die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen (Looser in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Art. 51 StHG N 14). Diese gebietet dem Pflichtigen, alles vorzunehmen, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Zweifel/Hunziker in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Art. 42 StHG N 3). Der Steuerpflichtige hat bestimmte Beilagen einzureichen, und er trägt die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung. Ist er sich über die steuerrechtliche Bedeutung einer Tatsache im Unklaren, darf er diese nicht einfach verschweigen, sondern hat er auf die Unsicherheit hinzuweisen. Jedenfalls muss er die Tatsache als solche vollständig und zutreffend darlegen (BGer 2C.26/2007 vom 10. Oktober 2007, E. 3.2; BGer 2C\_21/2008 vom 10. Juni 2008, E. 2.2). Die Behörde darf sich auf die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben der Steuerpflichtigen in der Steuererklärung verlassen, wenn es keine Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit derselben gibt (Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. A. Bern 2015, § 201 N 10; Looser in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Art. 51 StHG N 15). Sie ist ohne besonderen Anlass nicht verpflichtet, Quervergleiche mit Akten anderer Steuerpflichtiger vorzunehmen oder selber im Steuereossier des Betroffenen nach ergänzenden Unterlagen zu suchen. Allerdings darf die Veranlagungsbehörde nicht im gleichen Masse unbesehen auf die in der Steuererklärung gemachten Angaben abstellen, wie sie dies bei einer Selbstveranlagungssteuer tun könnte. Sie hat insbesondere zu berücksichtigen, dass vom Steuerpflichtigen nicht bloss Tatsachen in die Formulare einzutragen sind, sondern sich beim Ausfüllen der Steuerklärung auch eigentliche Rechtsfragen stellen. Eine Pflicht zur Vornahme ergänzender Abklärungen besteht für die Veranlagungsbehörde aber nur dann, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind (StGE vom 23. Oktober 2009, 510 09 42, E. 3b; BGer

2C.26/2007 vom 10. Oktober 2007, E. 3.2.2.; BGer 2C\_21/2008 vom 10. Juni 2008, E. 2.3). Folglich müssen die fraglichen Tatsachen beim Entscheid aus den Akten hervorgegangen bzw. - ohne aktenmässig erfasst zu werden - der Behörde zur Kenntnis gebracht worden sein. Tatsachen, die den Behörden hätten bekannt sein müssen, sind anzunehmen, wenn die steuerpflichtige Person bestimmte Anhaltspunkte geliefert hatte, die Steuerbehörde jedoch in Verletzung ihrer Untersuchungspflicht nähere Abklärungen unterliess (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 155 N 32). Der Steuerpflichtige darf die aktenkundige Tatsache, die zur Revision Anlass geben soll, nicht gekannt haben, weil er sie andernfalls mit einem ordentlichen Rechtsmittel hätte geltend machen können (Looser in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Art. 51 StHG N 16). Eine weitere Schranke der Untersuchungspflicht bilden die natürlichen Vermutungen. Vermutet werden dürfen Tatsachen, mit deren Verwirklichung nach der Lebenserfahrung gerechnet werden darf, sofern keine Umstände nachgewiesen sind, welche diese Annahme widerlegen (Zweifel/Hunziker in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Art. 46 StHG N 5). Die Veranlagungsbehörde ist zur Vermutung befugt, dass Tatsachenvorbringen des Steuerpflichtigen, welche Tatsachen betreffen, die zu seinen Gunsten sprechen, vollständig sind. Die Behörde darf infolgedessen ohne gegenteilige Anhaltspunkte davon ausgehen, dass der Steuerpflichtige alle steueraufhebenden und –mindernden Tatsachen (z.B. solche, die zu Abzügen vom Einkommen führen), geltend gemacht hat. Sie ist auch zur Annahme berechtigt, dass der Steuerpflichtige nicht mehr Einkommen bzw. Gewinn angegeben als er tatsächlich erzielt hat, und dass jedenfalls insoweit die betreffenden steuerbegründenden oder -mehrenden Tatsachen wahr sind (Zweifel/Hunziker in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Art. 46 StHG N 6).

b) Vorliegend wurde der Pflichtige wie hiavor gesehen bereits in einem Revisionsbericht im Jahr 2004 darauf hingewiesen, dass eine geltend gemachte Eigencourtage bei der Grundstückgewinnsteuer nicht akzeptiert werden kann. Trotzdem hat er im Jahr 2011 erneut eine Mäklerprovision verbucht, dies im Bewusstsein bzw. unter Inkaufnahme, dass die Möglichkeit einer späteren Aufrechnung bei der Grundstückgewinnsteuer besteht. Spätestens aufgrund der Anfrage der Steuerverwaltung, gestützt auf welche der Pflichtige die fragliche Rechnung nachgereicht hat, hätte für ihn das Risiko einer Überbesteuerung, insbesondere aufgrund seines Vorwissens, erkennbar sein müssen. Überdies muss sich der Pflichtige den Vorwurf gefallen lassen, dass er die Veranlagung der Staatssteuer unangefochten in Rechtskraft erwachsen bzw. das Verfahren nicht wenigstens bis zur Klärung der Sachlage hinsichtlich der Grundstückgewinnsteuer sistieren liess. Entgegen dem Vertreter der Pflichtigen kann daher der Behörde auch kein Vorwurf gemacht werden, es liege eine willkürliche Doppelbelastung vor. Zudem sind auch der gerügte Verstoß gegen das verfassungsmässige Gebot der Besteuerung nach der

wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und ein unzulässiger Methoden-Dualismus nicht erkennbar. Damit liegen keine qualifizierten Verfahrensfehler vor, welche revisionsweise korrigiert werden müssten.

6. Schliesslich unterliegt der Beurteilung, ob ein Revisionsgrund gemäss § 132 Abs. 1 lit. c StG gegeben ist.

a) Gemäss § 132 Abs. 1 lit. c StG kann eine rechtskräftige Veranlagung revidiert werden, wenn ein Verbrechen oder Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat. Unter Verbrechen oder Vergehen sind grundsätzlich die in Art. 10 Abs. 2 und 3 des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB) normierten Begriffe zu verstehen (Ziegler, a.a.O., § 132 N 36). Gemäss Art. 10 Abs. 2 StGB sind Verbrechen Taten, die mit Freiheitsstrafe von mehr als drei Jahren bedroht sind. Vergehen werden mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder mit Geldstrafe bedroht (Art. 10 Abs. 3 StGB). Das Vergehen oder Verbrechen muss auf den betroffenen Entscheid zugunsten des Steuerpflichtigen einen nachteiligen Einfluss gehabt haben. Diese Einflussnahme kann grundsätzlich auf zwei Arten geschehen sein. Einerseits kann sich die Handlung auf den zu beurteilenden Sachverhalt ausgewirkt haben, so dass der dem Entscheid zugrunde gelegte Sachverhalt unzutreffend war, oder aber der Einfluss der strafbaren Handlung hat sich auf den Steuerpflichtigen bezogen und ihn daran gehindert, seine Verfahrensrechte in vollem Umfang geltend zu machen (Ziegler, a.a.O., § 132 N 37). Die strafbare Handlung muss nicht durch strafgerichtliches Urteil oder Strafbefehl festgestellt sein. Vielmehr genügen allenfalls auch andere Beweismittel (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 155 N 36; Looser in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Art. 51 StHG N 22). Es reicht sodann aus, dass die Erfüllung des Tatbestands in objektiver Hinsicht festgestellt wurde (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 155 N 36).

b) Dass ein Revisionsgrund gemäss § 132 Abs. 1 lit. c StG gegeben sein könnte, wird vom Vertreter der Pflichtigen zu Recht nicht geltend gemacht, zumal ein solcher auch nicht erkennbar ist.

7. Aus alledem ergibt sich, dass die seitens der Steuerverwaltung zugestandenermassen fehlerhafte Besteuerung der Mäklerprovision als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit nicht revisionsweise korrigiert werden kann.

8. Da die Korrektur nicht über die Revision vorgenommen werden kann, sind nachfolgend die weiteren Rechtsgründe, welche es erlauben, auf die rechtskräftige Veranlagung zurückzukommen, zu prüfen.

a) Da vorliegend eine Abänderung der ursprünglichen Verfügungen zugunsten der Pflichtigen infrage steht, fällt das Nachsteuerverfahren ausser Betracht, da gemäss § 146 Abs. 1 StG eine rechtskräftige Veranlagung nur zuungunsten des Steuerpflichtigen geändert werden kann.

b) Weiter stellt sich die Frage, ob der Berichtigungstatbestand erfüllt ist. Gemäss § 140 Abs. 1 StG können Rechnungsfehler und Schreibversehen in rechtskräftigen Verfügungen und Entscheiden innert 5 Jahren seit der Eröffnung auf Antrag oder von Amtes wegen von derjenigen Behörde berichtigt werden, der sie unterlaufen sind. Der Berichtigungstatbestand soll sicherstellen, dass rechtskräftige Verfügungen und Entscheide, die aufgrund eines Kanzleifehlers den wirklichen Willen der Behörde unzutreffend zum Ausdruck bringen, möglichst formlos korrigiert werden können. Der Tatbestand räumt der Behörde das Recht ein, auf eine rechtskräftige Verfügung oder einen rechtskräftigen Entscheid zurückzukommen, begrenzt diese Befugnis indessen in zeitlicher (absolute Verwirkungsfrist von fünf Jahren) wie sachlicher (Kanzleifehler) Hinsicht. Die Bestimmung trägt damit auch den Charakter einer Schutznorm zugunsten der steuerpflichtigen Person. Berichtigungsfähige Kanzleifehler haben den Ausdruck des Verfügungsinhalts und des behördlichen Willens, also die Willensäusserung zum Gegenstand. Bei der Berichtigung geht es damit um die Klarstellung eines Erklärungsirrtums, in welchem sich die Steuerbehörde befand. Kennzeichnend für Kanzleifehler ist, dass sie bei der behördlichen „Handarbeit“ auftreten (BGer vom 19. März 2013, 2C\_596/2012, publ. in: BStPra, Bd. XXI, S. 278 ff., E. 2.4, m.w.H.). Die von den Kanzleifehlern abzugrenzenden Verfügungsfehler entspringen dagegen der „Kopfarbeit“. Ein inhaltlicher Fehler der Verfügung und damit der Willensbildung der Behörde liegt vor, wenn die Verfügung auf einer unzutreffenden tatbeständlichen oder rechtlichen Würdigung beruht, ungeachtet dessen, ob für die steuerpflichtige Person erkennbar ist, dass sich die Behörde in einem Sach- oder Rechtsirrtum und damit einem eigentlichen Grundlagenirrtum befand. Veranlagungsfehler sind nicht berichtigungsweise, sondern auf dem Rechtsmittelweg geltend zu machen. Hierzu verfügt auch die öffentliche Hand über die erforderlichen Rechtsmittelmöglichkeiten (Art. 50 Abs. 3 StHG) und sehen die Kantone mitunter die Möglichkeit der „Staatseinsprache“ (für den Kanton Basel-Landschaft § 122 Abs. 1 StG) vor (BGer vom 19. März 2013, a.a.O., E. 2.5, m.w.H.). Dass vorliegend ein Kanzleifehler gegeben

wäre, wird seitens des Vertreters der Pflichtigen zu Recht nicht geltend gemacht, zumal ein solcher auch nicht erkennbar ist. Vielmehr ist der materielle Fehler der „Kopfarbeit“ entsprungen.

c) Schliesslich ist zu prüfen, ob die Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2011 vom 21. November 2013 nichtig ist. Fehlerhafte Verwaltungsakte sind in aller Regel nicht nichtig, sondern bloss anfechtbar, und sie erwachsen dementsprechend durch Nichtanfechtung in Rechtskraft. Nichtigkeit der Verfügung oder des Entscheids tritt nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung ein, wenn der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer ist, er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und zudem die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird. Als Nichtigkeitsgründe fallen vorab funktionelle und sachliche Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde sowie krasse Verfahrensfehler in Betracht. Inhaltliche Mängel einer Verfügung oder eines Entscheids führen nur ausnahmsweise zur Nichtigkeit. Fehlt einer Verfügung oder einem Entscheid zufolge Nichtigkeit jegliche Rechtsverbindlichkeit, so ist das durch die Behörde, die mit der Sache befasst ist, jederzeit und von Amtes wegen zu beachten (BGer vom 19. März 2013, a.a.O., E. 2.1, m.w.H.). Dass vorliegend Nichtigkeit gegeben wäre, wird seitens des Vertreters der Pflichtigen zu Recht nicht geltend gemacht, zumal eine solche auch nicht erkennbar ist.

d) Zusammenfassend ist damit keiner der vorgenannten weiteren Rechtsgründe gegeben, um auf die rechtskräftige Veranlagung zurückkommen zu können.

Der Rekurs erweist sich damit als unbegründet und ist abzuweisen.

9. Ausgangsgemäss haben die Rekurrenten gestützt auf § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) Verfahrenskosten von Fr. 1'000.-- zu bezahlen und es ist ihnen gestützt auf § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO keine Parteientschädigung auszurichten.

**Demgemäss wird erkannt:**

- ://: 1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Rekurrenten haben Verfahrenskosten von Fr. 1'000.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.
3. Der Antrag auf Ausrichtung einer Parteientschädigung wird abgewiesen.
4. Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. der Rekurrenten (2), die Gemeinde C.\_\_\_\_ (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).