



Urteil vom 28. Januar 2022 (510 21 66)

Revision; Kostenzuweisung GGSt oder direkte Steuern

Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter Dr. L. Schneider (Ref.), M. Zeller, J. Felix, Steuerrichterin Dr. L. Kubli, Gerichtsschreiberin i.V. I. Zeller

Parteien **A.B.**_____ und **B.B.**_____,

Rekurrenten

gegen

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

Rekursgegnerin

betreffend **Staatssteuer 2017 und 2018**

Sachverhalt:

A.

In den Jahren 2017 und 2018 war der Pflichtige persönlich mit einem Anteil von 1/3 am Baukonsortium X.____gasse in C.____ beteiligt. Die Gewinne aus diesem Konsortium haben die Pflichtigen unter «übrige Einkünfte» in der Steuererklärung deklariert (im Jahr 2017 insgesamt über Fr. 330'000.--, im Jahr 2018 insgesamt über Fr. 130'470.20). In diesem Sinne wurden diese Erträge in der Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2017 vom 23. Mai 2019 und in der Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2018 vom 26. März 2020 dem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen zugerechnet und besteuert. Das steuerbare Einkommen belief sich im Jahr 2017 auf Fr. 581'105.-- und der darauf anfallende Steuerbetrag auf Fr. 89'691.35. Im Jahr 2018 belief sich das steuerbare Einkommen auf Fr. 437'736.-- und der darauf anfallende Steuerbetrag auf Fr. 50'826.80. Die entsprechenden Veranlagungsverfügungen erwuchsen in Rechtskraft.

B.

Nachdem die Parzellen Nr. Sss, Stt, Suu - SvV und Mww - Mxx, Myy, Mzz, Grundbuch [GB] C.____, vom Baukonsortium X.____gasse in C.____ veräussert wurden, erhob die Steuerverwaltung mit Veranlagungsverfügung vom 5. Mai 2021 eine Grundstückgewinnsteuer in der Höhe von insgesamt Fr. 371'494.15. Der Anteil des Pflichtigen belief sich dabei auf Fr. 123'831.-- (1/3).

Gegen diese Verfügung erhoben die Pflichtigen mit Schreiben vom 18. Mai 2021 Einsprache und machen geltend, dass es sich bei den Gewinnbeteiligungen von Fr. 330'000.-- im Jahr 2017 und Fr. 130'470.20 im Jahr 2018 um abzugsfähige Gestehungskosten handle. Eventualiter beantragten die Pflichtigen, dass die Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2017 vom 23. Mai 2019 und die Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2018 vom 26. März 2020 zu revidieren und die obgenannten Gewinnbeteiligungen vom steuer- und satzbestimmenden Einkommen der Jahre 2017 und 2018 abzuziehen seien. Zur Begründung führten sie unter anderem aus, dass die Konsortiumspartner des Pflichtigen offenbar die ordentlichen Bauabrechnungen nicht eingereicht hätten, was von diesen nachzuholen sei. Am 3. Juli 2017 und am 19. September 2017 hätten die Pflichtigen von D.____ zwei Zahlungen (Fr. 280'000.-- und Fr. 50'000.--) als «Gewinnbeteiligungen» erhalten. Die Pflichtigen gaben an, dass sie damals nicht gewusst hätten, wie diese Gewinnbeteiligungen steuerlich gehandhabt würden und hätten die Gewinnbeteiligungen deshalb als «übriges Einkommen» deklariert. Am 15. Januar 2018 und am 16. Januar 2018 seien zwei weitere Zahlungen (Fr. 100'000.-- und Fr. 50'000.--) des Baukonsortiums im gleichen Zusammenhang erfolgt. Da zuwenig Geld für die Handänderungssteuer vorhanden gewesen sei, hätten sie Fr. 19'529.80 an das Baukonsortium zurückzahlen müssen. Auch diese Einnahmen in der Höhe von Fr. 130'470.20 seien deshalb in der ordentlichen Steuerdeklaration erfasst worden. Mit der Einsprache hätten die Pflichtigen allerdings dargelegt, nun der Auffassung zu sein, dass diese Gewinnanteile (gesamthaft Fr. 460'470.20) der Grundstückgewinnsteuer unterliegen und eben nicht der Einkommenssteuer, ansonsten würden diese Einnahmen doppelt besteuert.

Mit Einspracheentscheid vom 2. September 2021 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung der Grundstückgewinnsteuer teilweise gut, indem sie diverse Positionen (Notariatskosten und Mäklergebühren) neu als wertvermehrnde Aufwendungen bzw. Gestehungskosten zuliess und die Grundstückgewinnsteuer entsprechend reduzierte. Bezüglich der bereits erfolgten Einkommensbesteuerung der Gewinnanteile hielt sie fest, dass das Steuergesetz keine Ausnahme für die Besteuerung von Grundstückgewinnen durch die Einkommenssteuer vorsehe.

Mit Revisionsentscheid vom 2. September 2021 wies die Steuerverwaltung das Revisionsgesuch betreffend die Staatssteuer ab. Die Steuerverwaltung stellte fest, dass das Revisionsgesuch im Hinblick auf die doppelte Besteuerung durch die Grundstückgewinnsteuer rechtzeitig erfolgt sei. Unabhängig vom Revisionsgrund dürfe an die steuerpflichtige Person bei der Wahrung ihrer Rechte im Veranlagungsverfahren aber einige Anforderungen gestellt werden. Eine Revision könne nicht verlangt werden, um Versäumnisse im ordentlichen Veranlagungsverfahren oder im Rechtsmittelverfahren nachzuholen. Bei der Erfassung der Gewinnbeteiligung im steuerbaren Einkommen könne nicht von einer neuen Tatsache gesprochen werden, die die nachträgliche Korrektur der beiden Veranlagungsverfügungen 2017 und 2018 erlaube. Aus diesem Grund sei die Revision abzuweisen. Abschliessend bemerkte die Steuerverwaltung, dass vorliegend auch nicht von einer Doppelbesteuerung im steuerrechtlichen Sinne gesprochen werden könne, denn in casu stünden zwei unterschiedliche Steuerarten zur Diskussion und nicht die Kollision kantonaler Steuerhoheiten. Auch wenn die gegebene Konstellation zu einer konkreten Doppelbelastung führe, müsse diese in Kauf genommen werden.

C.

Mit Schreiben vom 1. Oktober 2021 erheben die Pflichtigen Rekurs und beantragen, dass die Veranlagungsverfügungen der Staatssteuern 2017 und 2018 vom 23. Mai 2019 respektive 26. März 2020 zu revidieren und die Gewinne aus dem Baukonsortium herauszunehmen seien, da diese bereits bei der Grundstückgewinnsteuer berücksichtigt worden seien. Zur Begründung verweisen sie insbesondere auf die Ausführungen in ihrer Einsprache vom 18. Mai 2021. Des Weiteren führen die Rekurrenten aus, die Geschäftsführung und Verantwortung des Konsortiums liege bei den Herren D.____ und E.____. Diese beiden Herren hätten auch die der Steuererklärung 2017 beigelegten Zahlungen über Fr. 280'000.-- respektive Fr. 50'000.-- getätigt. Im Jahr 2018 sei dann die Aufstellung mit der erwähnten Rückzahlung an das Konsortium erfolgt. Gemäss dem Rechtsempfinden der Rekurrenten seien Gewinne aus Konsortien zu versteuern und deshalb hätten sie die Gewinne aus dem Baukonsortium X.____gasse in C.____ in den Jahren 2017 und 2018 in der Steuererklärung unter «übrige Einkommen» deklariert. Hätten sie dies nicht getan, so hätte ein Verfahren wegen Steuerhinterziehung gedroht. Deshalb sei es offensichtlich, dass die Steuerverwaltung entscheidende Tatsachen und Beweismittel (die Rechnungen) völlig ausser Acht gelassen habe und ohne Rückzufragen eine Veranlagungsverfügung erlassen habe.

In der Vernehmlassung vom 26. November 2021 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Der Rekurrent sei Inhaber der F.____ AG für Baudienstleistungen wie Architektur, Baurealisation und Bauleitung. Zudem besitze er mit der Rekurrentin die G.____

GmbH, einem Unternehmen für Immobiliendienstleistungen, sowie die H.____ GmbH, einem Bauunternehmen insbesondere für Hoch- und Tiefbauten, Umbauten, etc. In den fraglichen Jahren 2017 und 2018 sei er mit einem Anteil von 1/3 am Baukonsortium X.____gasse in C.____ beteiligt gewesen, einer Überbauung mit einem Mehrfamilienhaus und Stockwerkeigentumswohnungen. Auch bei den anderen ehemaligen Beteiligten handle es sich um Inhaber eines Bauunternehmens. Die Steuerverwaltung hält fest, dass es sich beim Rekurrenten um einen Bauprofi handle; die 1/3-Beteiligung am Baukonsortium X.____gasse in C.____ stelle gewerbmässiger Liegenschaftshandel dar. Reine Wertzuwachsgevinne aus der Veräusserung der Liegenschaft X.____gasse in C.____ seien auf kantonaler Ebene mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst. Auf Bundesebene würden solche Kapitalgewinne bei gewerbmässigem Vorgehen ausschliesslich der Einkommenssteuer unterliegen. Die Steuerverwaltung führt aus, dass der Rekurrent die Gewinnbeteiligung als Einkommen deklariert und versteuert habe. Dies erscheine plausibel, wenn es sich beispielsweise um Architektur- und Projektierungsleistungen handeln würde, welche auf Honorarbasis in Rechnung gestellt würden. Bei einer zeitgleichen Beteiligung würde man deshalb von einer «Eigenleistung» sprechen. Sofern diese marktkonform sei, wäre diese auf Seiten der erbringenden Gesellschaften als Gewinn zu verbuchen oder aber persönlich auf Seiten des Rekurrenten als Einkommen aus selbstständiger Tätigkeit aufzurechnen. Betreffend die Grundstückgewinnsteuerveranlagung X.____gasse in C.____ lägen aber weder solche Belege noch eine Baukostenabrechnung vor. Vielmehr habe das erstellte Mehrfamilienhaus amtlich geschätzt und als Gestehungskosten zum Erwerbpreis der Landparzelle gerechnet werden müssen. Verbuchte und individuell zu versteuernde Eigenleistungen hätten als Gestehungskosten bei der Grundstückgewinnsteuer in Abzug gebracht werden können, wenn ein konkreter Nachweis erbracht worden wäre. Es handle sich dabei insgesamt um eine rechtliche Würdigung des Sachverhalts. Die rechtliche Würdigung von erheblichen Tatsachen stelle hingegen selbst keine neue Tatsache und damit keinen Revisionsgrund im Sinne des Steuergesetzes dar.

Anlässlich der heutigen Verhandlung halten die Parteien an ihren Anträgen fest.

Erwägungen:

1.

Das Steuergericht ist gemäss § 124 Abs. 1 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (StG, Steuergesetz; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 10'000.-- 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.

Kantone wie der Kanton Basel-Landschaft, die sich im Rahmen von Art. 12 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG, SR 642.14) für das monistische System der Grundstückgewinnbesteuerung entschieden haben, besteuern grundsätzlich alle Grundstückgewinne mit der Grundstückgewinnsteuer. Dies unabhängig davon, ob die Grundstückgewinne aus der Veräusserung von Privat- oder Geschäftsvermögen erzielt worden sind (ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, Schweizerisches Gewinnsteuerrecht, Zürich 2021, § 5 N 9 f.). Wie die Rekurrenten in der Einsprache festgehalten haben, unterliegen die in casu streitgegenständlichen Grundstückgewinne in der Höhe von Fr. 330'000.-- sowie von Fr. 130'470.20 der Grundstückgewinnsteuer. Die Gewinne aus dem Baukonsortium X.____gasse in C.____ wurden in den Steuererklärungen 2017 und 2018 allerdings unter «übrige Einkünfte», betitelt als «Gewinnbeteiligung Bauprojekt», deklariert. Mit Veranlagungsverfügungen der Staatssteuer 2017 und 2018 wurden diese Einkünfte von der Steuerverwaltung zum steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen hinzugerechnet und dementsprechend besteuert. Diese Veranlagungsverfügungen sind unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Die Rekurrenten machen nun geltend, dass die Veranlagungsverfügungen der Staatssteuer 2017 und 2018 revidiert werden müssten, da die Gewinne aus dem Baukonsortium X.____gasse in der Höhe von insgesamt Fr. 460'470.20 ansonsten doppelt besteuert würden. Es geht somit vorliegend nicht um den Grundstückgewinnsteuerfall, sondern um die bereits in Rechtskraft erwachsenen Veranlagungsverfügungen 2017 und 2018.

3.

Damit unterliegt der Beurteilung, ob die Rekursgegnerin die Voraussetzungen der Revision zu Recht verneint hat.

3.1. 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.

3.2. Die Absätze 1 und 2 des § 132 StG lauten identisch wie die Absätze 1 und 2 des Art. 147 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) sowie Abs. 51 StHG, womit nachfolgend auf die Literatur zu Bestimmungen im DBG und StHG verwiesen werden kann (Urteil des Kantonsgerichts, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV], vom 18. September 2019, 810 19 104, E. 4.2).

4.

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

4.1. 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, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Kommentar StHG], 3. Aufl.; Zürich 2017, Art. 51 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 anderen Entscheidung Anlass zu geben (RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., Zürich 2021, § 155 N 23; ZIEGLER in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, § 132 N 30; Bundesgerichtsentscheid [BGE] 101 Ib 220, E. 1). Die Tatsachen, welche geeignet sind, eine Revision auszulösen, müssen grundsätzlich im Zeitpunkt des ursprünglichen Entscheids oder Urteils bereits gegeben sein (RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, 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 (Entscheid des Bundesgerichts [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 (StGE vom 9. Juni 2017, 510 17 27, E. 4a).

4.2. 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, Kommentar StHG, a.a.O., Art. 51 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, Kommentar StHG, a.a.O., Art. 51 N 13).

4.3. Die Rekurrenten führen heute ergänzend zum Schriftenwechsel aus, dass die F.____ AG die Planung für das Bauprojekt an der X.____gasse in C.____ erbracht habe. Hierfür sei sie mit Fr. 200'000.-- entlohnt worden, was auch in der Abrechnung zur Grundstückgewinnsteuer ersichtlich sei. Der Rekurrent hingegen habe sich privat am Konsortium beteiligt und habe Kapital zur Verfügung gestellt, damit Land erworben werden konnte. Die Rekurrenten legen dar, gewusst zu haben, dass Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken der Grundstückgewinnsteuer unterliegen. Allerdings seien sie von den Konsortiumspartnern aufgefordert worden, schriftliche Bestätigungen betreffend Erhalt der Grundstückgewinne auszustellen. In der Folge hätten sie sich unwohl dabei gefühlt, diese Gewinne in der ordentlichen Veranlagung nicht zu erwähnen, deshalb hätten sie die Gewinne aus den Baukonsortium X.____gasse in C.____ in der Steuererklärung unter «übrige Einkünfte» deklariert. Wenn sie die Bestätigungen nicht erstellt hätten, so hätten sie vermutlich die Gewinne in der Steuererklärung nicht angegeben. Wenn die Grundstückgewinnsteuerrechnung im Jahr 2017 oder 2018 gekommen wäre, hätten sie schon damals reagieren können. Dass sich die Spezialsteuer allerdings soweit herausgezögert habe, liege an den Konsortiumspartnern, mit welchen die Zusammenarbeit schwer gewesen sei. Die Rekurrenten führen aus, ihnen sei nie richtig bekannt gewesen, was die Konsortiumspartner machen. Zudem hätten sie nie Einblick in deren Bücher gehabt. Der Rekurrent legt dar, schon lange in der Baubranche tätig zu sein, allerdings noch nie als Privatperson in Zusammenarbeit mit Konsortiumspartnern. Im Hinblick auf das Revisionsgesuch stelle die Grundstückgewinnsteuerrechnung die neue Tatsache dar.

4.4. Sofern die Grundstückgewinnsteuerrechnung der Tatsache entspricht, dass Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken mittels Grundstückgewinnsteuer besteuert werden, ist dieser Umstand nicht neu, da dies den Rekurrenten bekannt war. Die Grundstückgewinnsteuerrechnung als solche (die Verfügung) ist wiederum keine neue Tatsache, welche schon früher bestanden hat. Es war bekannt, dass die Veranlagungsverfügung betreffend Grundstückgewinnsteuer folgen wird. Die Rekurrenten befanden sich zu keinem Zeitpunkt in einem Irrtum über den rechtserheblichen Sachverhalt. Bei der Grundstückgewinnsteuerrechnung handelt es sich auch nicht um ein neues Beweismittel: In den Steuerakten befinden sich Hinweise wie die Bauabrechnung des Konsortiums oder auch die Rechnungen vom 21. Juni 2017 und 12. September 2017, die auf Grundstückgewinn hindeuten, allerdings haben die Rekurrenten nie explizit behauptet, dass es sich bei den deklarierten Fr. 460'470.20 um Grundstückgewinn handelt. Die Rekurrenten hätten zwar in den früheren Verfahren keine Veranlagungsverfügung der Grundstückgewinnsteuer ins Recht legen können. Es wäre ihnen aber durchaus möglich gewesen, auf andere Weise den rechtserheblichen Sachverhalt korrekt darzulegen. Festzustellen ist damit, dass seit den Veranlagungen weder erhebliche Tatsachen noch entscheidende Beweismittel entdeckt wurden und die nun geltend gemachte fehlerhafte Besteuerung der Gewinne bereits im ordentlichen Veranlagungs- bzw. Einspracheverfahren hätte geltend gemacht werden können und müssen.

5.

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

5.1. 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/ROHNER, 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 zulasten 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/ROHNER, 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, Kommentar StHG, a.a.O., Art. 51 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, Kommentar StHG, a.a.O., Art. 46 N 4). Eine gewisse Einschränkung erfährt der Untersuchungsgrundsatz indessen durch die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen (LOOSER, Kommentar StHG, a.a.O., Art. 51 N 14). Diese gebietet dem Pflichtigen, alles vorzunehmen, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (ZWEIFEL/HUNZIKER, Kommentar StHG, a.a.O., Art. 42 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 er hat auf die Unsicherheit hinzuweisen. Jedenfalls muss er die Tatsache als solche vollständig und zutreffend darlegen (Entscheid des Bundesgerichts 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 (StGE vom 9. Juni 2017, 510 17 27, E. 5a; LOOSER, Kommentar StHG, a.a.O., Art. 51 N 15). Sie ist ohne besonderen Anlass nicht verpflichtet, Quervergleiche mit Akten anderer Steuerpflichtiger vorzunehmen oder selber im Steuerdossier 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; StGE vom 9. Juni 2017, 510 17 27, E. 5a; Entscheid des Bundesgerichts 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 wer-

den - 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/ROHNER, a.a.O., § 155 N 32).

5.2. Anlässlich der heutigen Verhandlung führen die Rekurrenten aus, so wie sie die Gewinne in den Steuererklärungen 2017 und 2018 deklariert hätten, sei erkennbar gewesen, dass es sich um den Gewinn aus der Veräusserung von Grundstücken handle. Die Steuerverwaltung legt heute dar, sie habe damals davon ausgehen müssen, dass es sich um Architekturleistungen handelt. Die ordentlichen Veranlagungen seien rechtskräftig geworden. Im Nachhinein werde von den Rekurrenten gesagt, es habe sich um Kapitalgewinn gehandelt.

In den Steuerakten findet sich eine Bilanz Bankkonsortium X.____gasse per 31. Dezember 2017. Klar ersichtlich ist, dass die Liegenschaft verkauft wurde. Der Veräusserungserlös in der Höhe von Fr. 7'559'600.-- ist deckungsgleich mit dem Veräusserungserlös gemäss der angefochtenen Grundstückgewinnsteuerveranlagungsverfügung vom 5. Mai 2021. Der Steuerverwaltung hätte auffallen müssen, dass Gewinnbeteiligungen deklariert wurden. Der Aktenvermerk auf der besagten Abrechnung des Baukonsortiums, dass der Gewinn aus dem Verkauf einer Liegenschaft der Grundstückgewinnsteuer unterliege, deutet darauf hin, dass die Steuerverwaltung erkannt zu haben scheint, dass Aspekte bezüglich Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigen sind. Aus den Unterlagen ergibt sich jedoch nicht, dass die Steuerverwaltungen weitere Abklärungen respektive Nachforschungen getätigt hat; solche werden anlässlich der heutigen Verhandlung auch nicht behauptet. Die Steuerverwaltung kann sich in casu nicht damit entlasten, dass auch die Rekurrenten eine Mitwirkungspflicht treffe. Die Rekurrenten haben zwar nicht explizit auf ihre Unsicherheit hingewiesen. In den Steuerakten befand sich jedoch zumindest mit der Abrechnung des Baukonsortiums ein Hinweis auf den Grundstückgewinn. Die Steuerverwaltung darf sich nur solange auf die Angaben in der Steuererklärung verlassen, als keine Hinweise auf die Unrichtigkeit vorliegen. Aufgrund des Untersuchungsgrundsatzes hätte die Steuerverwaltung diesen Hinweis beachten und der damit zusammenhängenden Rechtsfrage nachgehen müssen. Auch wenn es sich beim Rekurrenten um einen «Bauprofi» handelt, muss die Steuerverwaltung mit der Möglichkeit eines Fehlers rechnen. Die Steuerverwaltung hat somit wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt, weshalb ein Revisionsgrund nach § 132 Abs. 1 lit. b StG an sich gegeben sein könnte.

6.

6.1. Gemäss § 132 Abs. 2 StG, Art. 147 Abs. 2 DBG und Art. 51 Abs. 2 StHG ist die Revision jedoch ausgeschlossen, wenn der Rekurrent als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. An das Mass der Sorgfalt sind hohe Anforderungen zu stellen (Urteil des Bundesgerichts 2C_581/2011 vom 27. März 2012, E. 3.1.; LOOSER, Kommentar StHG, a.a.O., Art. 51 N 26a). Dieser Grundsatz wird gerechtfertigt mit der Subsidiarität der Revision und den Erfordernissen der Rechtssicherheit. Ein ausserordentliches Rechtsmittel soll nicht dazu dienen, 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 (ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., Art. 48 N 1, LOOSER, Kommentar StHG, a.a.O., Art. 51 N 1 f.). Was

mit einem ordentlichen Rechtsmittel hätte gerügt werden können, stellt grundsätzlich kein Revisionsgrund dar, denn ein ausserordentliches Rechtsmittel soll die Frist eines ordentlichen Rechtsmittels nicht aushöhlen. Die Revision dient nicht dem Zweck, vermeidbare Unterlassungen während des ordentlichen Verfahrens im Rahmen des Revisionsverfahrens nachzuholen, selbst wenn ein Revisionsgrund vorliegen würde. Die Revision ist dementsprechend beispielsweise ausgeschlossen, wenn aus Nachlässigkeit des Steuerpflichtigen (oder seines Vertreters) wesentliche Sachverhaltselemente im ordentlichen Veranlagungs- oder Rechtsmittelverfahren nicht vorgebracht worden sind (Deklarationsirrtum), oder wenn die steuerpflichtige Person bei der Prüfung der ihm eröffneten Veranlagung – allenfalls unter Beizug eines Sachverständigen – den Sachverhalts- oder Rechtsirrtum der Behörde sofort hätte erkennen können (LOOSER, Kommentar DBG, a.a.O., Art. 47 N 24; LOOSER, Kommentar StHG, a.a.O., Art. 51 N 25 ff.; zum Ganzen KGE VV vom 18. September 2019, 810 19 104, E. 4.3).

6.2. Die Besteuerung des Gewinns bei der Staatssteuer war von Anfang an falsch; nicht erst mit der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer. Die Veranlagungsverfügung der Grundstückgewinnsteuer hat den Mangel einzig offensichtlich gemacht. Der Rekurrent ist Architekt und Eigentümer mehrerer Liegenschaften. Er hätte wissen müssen, dass die Gewinnbeteiligung aus dem Baukonsortium mit der Grundstückgewinnsteuer und nicht mit der Einkommenssteuer erfasst wird. Dieses Wissen bestätigt er im Grundsatz auch. Die Rekurrenten schildern, aus Unsicherheit die Gewinne in den Steuererklärungen deklariert zu haben. Es sei offensichtlich, dass die Steuerverwaltung die Rechnungen völlig ausser Acht gelassen habe und ohne Rückzufragen eine Veranlagungsverfügung erlassen habe. Dies erweckt den Eindruck, dass die Rekurrenten von einer aktenkundigen Tatsache ausgegangen sind. Mit den Veranlagungsverfügungen 2017 und 2018 wurde erkenntlich, dass die Steuerverwaltung die Grundstückgewinne zum steuerbaren Einkommen hinzugerechnet hat. Mit der erforderlichen Sorgfalt, insbesondere bei der Überprüfung der Veranlagungen, hätte der Mangel nicht erst mit der Grundstückgewinnsteuerrechnung, sondern innerhalb der ordentlichen Rechtsmittelfrist entdeckt und Einsprache erhoben werden können. Im Jahr 2017 hat die Gewinnbeteiligung rund 45 % aller steuerbaren Einkünfte der Rekurrenten ausgemacht, im Jahr 2018 hat die weitere Gewinnbeteiligung rund 20 % aller steuerbaren Einkünfte ausgemacht. Die Rekurrenten haben, trotz des bedeutenden Umfangs der Gewinnbeteiligung, sich nicht bei der Steuerverwaltung erkundigt oder explizit auf den Umstand Grundstücksgewinn hingewiesen. Überdies müsste einer informierten Fachperson der Fehler bei der Überprüfung der Steuererklärung oder spätestens bei der Überprüfung der Veranlagung geradezu ins Auge springen. Da das Bundesgericht ein hohes Mass an Sorgfalt verlangt, kann ohne weiteres in casu das erforderliche Mass an Sorgfalt als nicht erbracht gelten.

6.3. Abschliessend kann festgehalten werden, dass die Steuerverwaltung ihren Untersuchungspflichten zwar nicht ausreichend nachgekommen ist. Da jedoch die steuerpflichtige Person die ihr zumutbarere Sorgfalt ebenfalls nicht walten lassen und jedenfalls nicht alles unternommen hatte, um allfällige Unrichtigkeiten im ordentlichen Rechtsmittelverfahren zu vermeiden, hat die Steuerverwaltung das Revisionsgesuch zu Recht abgewiesen.

7.

Eine unzulässige Doppelbesteuerung setzt begriffsnotwendig eine Kollision von kantonalen Steuerhoheiten voraus (MÄUSLI-ALLENSPACH, in: Zweifel/Beusch/de Vries Reilingh [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonalen Steuerrecht, 2. Aufl., Zürich/Colombier 2021, § 3 N 19, m.w.H.). Vorliegend haben die Pflichtigen auf die Gewinnbeteiligung Einkommenssteuern bezahlt, wobei diese Erträge allerdings richtigerweise mittels Grundstückgrundstückgewinnsteuerveranlagung zu besteuern sind und in der Folge auch besteuert wurden. Eine Kollision von kantonalen Steuerhoheiten liegt in casu jedoch nicht vor. Dass die Rekurrenten durch die Besteuerung der Gewinne mittels Einkommens- und Grundstückgewinnsteuer doppelt belastet sind, ist zwar richtig, kann allerdings im Revisionsverfahren nicht korrigiert werden.

8.

Gemäss dem Obenstehenden ist der Rekurs unbegründet und somit abzuweisen.

Ausgangsgemäss haben die Rekurrenten gestützt auf § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) Verfahrenskosten von Fr. 2'500.-- zu bezahlen, welche mit dem bereits bezahlten Kostenvorschuss verrechnet werden.

Demnach erkennt das Steuergericht:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrenten haben Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'500.-- zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.

3.

Mitteilung an die Rekurrenten (1), die Gemeinde I.____ (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).