

B 72.14.2 Nr. 23; Brülisauer/Kuhn, a.a.O., Art. 58 N 101, je mit Hinweisen).

d) Vorliegend ist demnach zu prüfen, ob in der zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Aktionär getroffenen Mietvereinbarung ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung besteht.

35 Verständigung (Vergleich) im Veranlagungsverfahren.

- **(Beschränkte) Zulässigkeit der Verständigung.**
- **Obwohl die Anfechtung mit Rechtsmitteln zulässig bleibt, entspricht es dem Sinn der Verständigung, dass sie beidseitig verbindlich sein soll. Die Verbindlichkeit kann sich namentlich aus dem Grundsatz von Treu und Glauben ergeben.**

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 25. August 2004 in Sachen U.S. gegen Steuerrekursgericht. Zur Publikation vorgesehen in StE 2005.

36 Korrekturveranlagung (Rektifikat).

- **Eine während laufendem Einspracheverfahren erfolgende neue Veranlagung (Korrekturveranlagung, Rektifikat) ist nach Ablauf der Rechtsmittelfrist auch für die Steuerbehörden verbindlich.**
- **Gegen eine äusserlich als Veranlagung der Gemeindesteuernkommission erscheinende Veranlagung können die Steuerbehörden nicht nachträglich einwenden, sie sei vom Gemeindesteueramt eigenmächtig erlassen worden und basiere nicht auf einem entsprechenden Beschluss der Steuerkommission.**

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 4. März 2004 in Sachen A.W. gegen Steuerrekursgericht.

Aus den Erwägungen

2. Streitig ist die Bedeutung der Korrekturveranlagung vom 18. Januar 2001.

a) aa) Die Beschwerdeführer bringen vor, damit sei die ursprüngliche Veranlagung vom 20. Dezember 1995 aufgehoben und das Verfahren abgeschlossen worden. ... Es sei keinesfalls unüblich, dass bei Gutheissung einer Einsprache lediglich eine Korrekturveranlagung (Rektifikat) anstelle eines formellen Einspracheentscheids - dem sie inhaltlich gleichkomme - zugestellt werde. Der Steuerpflichtige müsse sich darauf verlassen dürfen, dass es sich dabei um eine gültige neue Veranlagung handle.

bb) Das Regionale Steueramt X. als zuständiges Gemeindesteueramt hat im Rekursverfahren zur Erklärung ausgeführt, nach Interventionen der Beschwerdeführer sei entgegenkommenderweise "die Steuerrechnung der Veranlagung Liquidationsgewinn 1993 momentan sistiert (worden), damit die Zinspflicht nicht weiterläuft, da der Pflichtige sich weigerte die definitive Rechnung in der Höhe von Fr. 156'430.-- trotz Gesetzgebung zu begleichen". Zu diesem Zeitpunkt sei der Ausgang des Einspracheverfahrens noch ungewiss gewesen. Es sei den Beschwerdeführern und insbesondere ihrem Vertreter bewusst gewesen, "dass dieser durch das Steueramt vorgenommene Akt keine Behandlung der Einsprache war, sondern unter anderem lediglich ein Entgegenkommen seitens der Amtsstelle. Die Zustellung der diesbezüglichen Korrektur erfolgte lediglich an den Pflichtigen zur Kenntnisnahme." Der Einspracheentscheid sei erst später erfolgt und korrekt eröffnet worden.

cc) Das KStA vertritt die Auffassung, bei der "korrigierten Rechnung" vom 18. Januar 2001 könne es sich nicht um einen Einspracheentscheid handeln, denn zu jenem Zeitpunkt habe es an einem entsprechenden Entscheid der Steuerkommission Y. gefehlt, und die Formalien eines Einspracheentscheides gingen der Rechnung ab.

In der Praxis würden in Ausnahmefällen Einsprachen auf dem Rektifikatswege (mit Korrekturveranlagung) erledigt. Dabei korrigiere das Gemeindesteueramt die im Einspracheverfahren beanstandeten Faktoren entsprechend dem Einsprachebegehren oder dem Ergebnis aus der Korrespondenz oder der Besprechung mit der steuerpflichtigen Person von sich aus, ohne dass hierüber die Gesamtsteuerkommission einen förmlichen Beschluss fasse. Die Steuerkommission und der (in der Regel zuvor orientierte) kantonale

Steuerkommissär billigten dieses Verfahren stillschweigend, das grundsätzlich nur zur Anwendung komme, wenn aufgrund einer Einsprache eine Verhandlung zu einem übereinstimmenden Ergebnis geführt habe oder die Veranlagung mit einem offensichtlichen Fehler behaftet sei. Bei grösseren Differenzen, die nicht auf dem Verhandlungsweg bereinigt werden könnten, erfolge nie eine Korrekturveranlagung.

dd) Das Steuerrekursgericht hat im angefochtenen Entscheid ausgeführt, das Einspracheverfahren sei durch einen Einspracheentscheid abzuschliessen, und dass die Korrekturveranlagung keinen solchen darstelle, sei schon äusserlich klar erkennbar, zumal sie keinen Hinweis auf das Einspracheverfahren enthalte. Zwar komme es in der Praxis vor, dass statt eines förmlichen Einspracheentscheids ein sog. Rektifikat erlassen werde; diese im StG nicht vorgesehene Erledigungsart werde aber nur angewendet, wo sich die Steuerbehörde und der Steuerpflichtige über die Einspracheerledigung einig seien. Auch wenn die Zustellung der Verfügung vom 18. Januar 2001 etwas problematisch erscheine, könne ihr nicht die Bedeutung eines Einspracheentscheids beigemessen werden.

b) Einem Entscheid des Verwaltungsgerichts im Jahre 2001 lag der Sachverhalt zugrunde, dass das Gemeindesteueramts gestützt auf einen gutheissenden Rekursentscheid die sich daraus ergebende neue Veranlagung eröffnet hatte, während noch die Beschwerdefrist lief. Das KStA führte etwas später Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Antrag auf Änderung des Rekursentscheids; die neue Veranlagung ihrerseits blieb unangefochten und erwuchs in formelle Rechtskraft. Das Verwaltungsgericht entschied, da es sich bei der neuen Veranlagung nach Text und Erscheinungsbild um eine Veranlagung der Steuerkommission handle, müssten sich die Steuerbehörden hierbei behaften lassen und seien gehindert, geltend zu machen, die Steuerkommission habe gar keinen entsprechenden Beschluss gefasst, vielmehr habe das Gemeindesteueramts eigenmächtig gehandelt. Wenn zwecks Vereinfachung der Verwaltungstätigkeit die Veranlagungen, anders als die Einspracheentscheide, ohne Unterzeichnung gültig seien, werde es dem Steuerpflichtigen verunmöglicht, zu erkennen, ob ein (durch die Unterschrift des Steuerkommissionsprä-

sidenten bekräftigter) Beschluss der Steuerkommission existiere. Die dadurch geschaffene Unsicherheit dürfe nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen. Die Veranlagungsverfügung sei nicht nichtig, selbst wenn sie tatsächlich nicht auf einem Beschluss der zuständigen Steuerkommission beruhe, da der Mangel weder offensichtlich noch leicht erkennbar sei und zudem überwiegende Rechtssicherheitsinteressen dagegen sprächen. Bei einer Gutheissung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde entstünde ein unerträglicher Widerspruch zwischen dem (noch auf der ursprünglichen Veranlagung basierenden) Entscheid des Verwaltungsgerichts und der rechtskräftigen neuen Veranlagung. Dem KStA, das die rechtzeitige Anfechtung der neuen Veranlagung unterlassen hatte, wurde das schutzwürdige Interesse, einen solchen Widerspruch hervorzurufen, abgesprochen und als Folge auf seine Verwaltungsgerichtsbeschwerde nicht eingetreten (AGVE 2001, S. 379 ff. mit ausführlicher Begründung).

Bereits früher hatte sich das Verwaltungsgericht mit dem Sachverhalt zu befassen, dass nach Einspracheerhebung eine neue Veranlagungsverfügung ohne entsprechenden Beschluss der Steuerkommission eröffnet worden war. Es konnte letztlich offen lassen, ob die neue Veranlagung nichtig gewesen wäre, wurde diese doch durch die Steuerkommission noch vor Ablauf der Rechtsmittelfrist, also bevor sie in Rechtskraft erwuchs, förmlich widerrufen bzw. rückgängig gemacht (VGE II/26 vom 17. März 1986 in Sachen J. W.).

c) aa) Das Regionale Steueramt vertritt die - vom KStA übernommene - Ansicht, mit dem "Akt" vom 18. Januar 2001 sei keine Behandlung der Einsprache verbunden gewesen, sondern es handle sich lediglich um eine entgegenkommenderweise erfolgte Sistierung der Steuerrechnung (siehe vorne Erw. a/bb). Daran ist so viel richtig, dass die Korrekturveranlagung keinen Einspracheentscheid darstellt und nicht in einen solchen umgedeutet werden kann (erwählter VGE vom 17. März 1986, S. 7, 10). Offensichtlich unzutreffend ist dagegen die Interpretation, es handle sich nur um eine vorübergehende Sistierung der Steuerrechnung. Das ganze äussere Erscheinungsbild, auf das es ankommt (AGVE 2001, S. 380 f.), lässt keinen Zweifel offen, dass die Steuerkommission Y. eine Veranlagungsverfügung erliess und darin den steuerbaren Liqui-

dationsgewinn auf Fr. 0.-- festsetzte; ... Nach der Rechtsprechung sind die Steuerbehörden gehindert, geltend zu machen und gegebenenfalls nachzuweisen, dass eine äusserlich ordnungsgemäss erlassene Veranlagung nicht auf einem entsprechenden Beschluss der Steuerkommission beruht (AGVE 2001, S. 382 f.). Eine Änderung dieser Rechtsprechung ist abzulehnen, denn sie würde zu immenser Rechtsunsicherheit führen; die Steuerbehörden könnten alle rechtskräftigen Veranlagungen nachträglich mit der Behauptung in Frage stellen, die Steuerkommission habe darüber nicht entschieden, und das gleiche Recht müsste den Steuerpflichtigen zubilligt werden; ob die Sitzungsprotokolle, bei denen weder garantiert werden kann, dass sie unmittelbar nach der Sitzung erstellt werden, noch dass nie eine nachträgliche Korrektur erfolgt, genügenden Beweis erbrächten, ist ungewiss. Somit ist für den vorliegenden Fall festzuhalten, dass im Verlauf des Einspracheverfahrens, vor der Eröffnung eines Einspracheentscheids, eine Korrekturveranlagung eröffnet wurde, die inhaltlich dem Hauptbegehren der Einsprache entsprach, nicht nichtig war (AGVE 2001, S. 383) und mangels Anfechtung in formelle Rechtskraft erwuchs.

bb) Das Einspracheverfahren ist durch Einspracheentscheid der veranlagenden Steuerkommission abzuschliessen (§ 148 aStG). Es wurde zuvor ausgeführt, dass die Korrekturveranlagung vom 18. Januar 2001 keinen Einspracheentscheid darstellt. Wie dem Verwaltungsgericht und dem Steuerrekursgericht aus anderen Verfahren bekannt ist und vom KStA auch zugestanden wird, ist es Praxis, dass die Gemeindesteuerämter "in Ausnahmefällen", tatsächlich aber durchaus nicht so selten, Einsprachen ohne Beschluss der Steuerkommission "auf dem Rektifikatswege" mittels Korrekturveranlagung erledigen, so wie es - anscheinend ungewollt - auch hier geschehen ist. Vorgesehen ist diese Vorgehensweise zwar nur, wenn sich aufgrund der Einsprache ein offensichtlicher Veranlagungsfehler zeigt oder wenn im Laufe des Einspracheverfahrens Übereinstimmung mit dem Steuerpflichtigen erzielt wurde (Vernehmlassung KStA), wobei auf Seiten der Steuerbehörden die für den Einspracheentscheid verantwortliche Steuerkommission offensichtlich nicht immer einbezogen wird. Wenn gegen die Korrekturveranlagung

keine Einsprache erhoben wird, wird das Einspracheverfahren gegen die ursprüngliche Veranlagung entweder formlos abgeschlossen oder ein Abschreibungsbeschluss zufolge Gegenstandslosigkeit erlassen (Vernehmlassung KStA); ein materieller Einspracheentscheid entfällt. Diese Folge ist unausweichlich, bedeutet doch die Korrekturveranlagung logisch zwingend, dass damit die ursprüngliche Veranlagung (gegen die sich die Einsprache richtete) aufgehoben wird.

Dieser Praxis ist das Risiko inhärent, dass Korrekturveranlagungen ergehen, bei denen die vorausgesetzten Rahmenbedingungen nicht erfüllt sind. Es kann nicht in Frage kommen, in die Korrekturveranlagungen eine stillschweigende Bedingung hineinzudeutieren, wonach sie nur gelten, soweit die Steuerkommission bzw. die Steuerbehörden nicht nachträglich zum Schluss kommen, es habe an den Voraussetzungen gefehlt. Werden Korrekturveranlagungen zwecks Verfahrenserleichterung toleriert, so haben sie auch Geltung, wenn sie eigentlich nicht hätten erfolgen sollen (vgl. analog AGVE 2001, S. 382 f.); dann lässt sich nur über Anweisungen und Aufsicht verhindern, dass Gemeindesteuerämter auch in ungeeigneten Fällen dem Einspracheentscheid mit einer Korrekturveranlagung zuvorkommen.

cc) Nachdem die Korrekturveranlagung rechtskräftig geworden war, war als Konsequenz der beschriebenen Steuerpraxis kein Platz mehr für einen materiellen Einspracheentscheid; inhaltlich blieb es bei der Korrekturveranlagung vom 18. Januar 2001. Um dies zu verhindern, hätte innerhalb der Einsprachefrist entweder die Steuerkommission Y. die Korrekturveranlagung rückgängig machen (analog dem Sachverhalt im erwähnten VGE vom 17. März 1986) oder das KStA Einsprache erheben müssen (§ 145 lit. a aStG; vgl. auch AGVE 2001, S. 382).

37 Rückwirkende Änderung von Werten der Handels- und Steuerbilanz. Berichtigung.

- **Bilanzwerte, die formell verbindlich festgesetzt wurden oder die zur Ermittlung des steuerbaren Ertrags in rechtskräftig gewordenen Veranlagungen dienten, müssen fortgeführt werden.**