

Härteparagraf

Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 16. August 2000

Das Verwaltungsgericht ist mangels Zuständigkeit in der Hauptsache auch unzuständig für die Beurteilung der Beschwerde gegen einen Revisionsentscheid der Steuerrekurskommission. Diese urteilt damit in Anwendung des Härteparagrafen auch dann endgültig, wenn es sich nicht um einen eigentlichen Rekurs-, sondern um einen Revisionsentscheid handelt.

Tatsachen:

A. Mit Schreiben vom 29. November 1997 erhoben AX und BX-Y bei der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft Einsprache gegen die definitiven Veranlagungen betreffend Staatssteuer und direkte Bundessteuer für die Periode vom 1. April 1995 bis 31. Dezember 1996. Die Einsprache wurde im Wesentlichen sinngemäss damit begründet, dass es sich um einen steuerrechtlichen Sonder- und Härtefall handle. Am 1. April 1995 seien sie in den Kanton Basel-Landschaft gezogen. Demzufolge sei für die Steuerperiode 1995/1996 die Gegenwartsbesteuerung zur Anwendung gelangt. Aufgrund der Vergangenheitsbesteuerung sei das gleiche Einkommen (1995 und 1996) für die Steuerperiode 1997/1998 massgeblich. Nach Auffassung der Steuerverwaltung würde sich der 1995 getätigte Pensionskasseneinkaufsbeitrag in der Höhe von Fr. 104'000.– erst auf die Steuerperiode 1997/1998 und nicht auf die Steuerperiode 1995/96 auswirken. Da sie aber per Ende Februar 1997 aus dem Kanton Basel-Landschaft weggezogen seien, würde sich der geleistete Pensionskasseneinkauf nur auf zwei Monate (Januar und Februar 1997) niederschlagen.

Aus der am 9. Juni 1997 eingereichten Steuererklärung für die Staats-, Gemeinde- und direkte Bundessteuer 1997/1998 ist ersichtlich, dass AX und BX-Y unter anderem Fr. 104'000.– für das Einkommen des Jahres 1995 und Fr. 12'000.– für das Jahr 1996 als steuerfreie Beträge deklarierten. Diese Ausgaben wurden als Einkauf in die Pensionskasse Roche definiert. Der Steuererklärung wurden unter anderem ein Schreiben der Pensionskasse II der F. Hoffmann-La Roche AG vom 11. August 1995 und ein Schreiben der Pensionskasse F. Hoffmann-La Roche AG vom 18. August 1995, beide an AX adressiert, beigelegt. Im erstgenannten Schreiben bestätigte die Pensionskasse II den Eingang der Zahlung des Adressaten vom 18. Juli 1995 in der Höhe von Fr. 100'000.–. Im zweiten Schreiben bestätigte die Pensionskasse, dass sie dem Adressaten zur teilweisen Bezahlung des Eintrittsgeldes in die Pensionskasse ein zinsloses Darlehen im Betrage von Fr. 100'000.— (alles KP II) gewähren würde. Der Rückzahlungsmodus sei wie folgt vereinbart worden: «100 monatliche Gehaltsabzüge von Fr. 1000.–, erstmals vom Gehalt pro Monat September 1995.»

B. Mit Entscheid vom 6. Februar 1998 stellte die Taxationskommission des Kantons Basel-Landschaft fest, dass bezüglich der Staats- und Gemeindesteuer nicht die Steuerverwaltung, sondern die Taxationskommission zuständig sei, da AX und BX-Y nicht die Steuerveranlagung als solche rügen, sondern geltend machen würden, es handle sich um einen Härtefall (§ 110 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich [Steuer- und Finanzgesetz, StG] vom 7. Februar 1974 in Verbindung mit § 183 StG). Die Taxationskommission wies das Gesuch um Berücksichtigung eines Einkaufs in die Pensionskasse von Fr.104'000.– bei der Staats- und Gemeindesteuer 1995/1996 ab.

Für die Behandlung des Gesuches bezüglich der direkten Bundessteuer erklärte die Taxationskommission die Steuerverwaltung als zuständig.

C. AX und BX-Y fochten diesen Entscheid bei der kantonalen Steuerrekurskommission (StRK) mit Schreiben vom 17. April 1998 und vom 28. Mai 1998 an. Sie beantragten sinngemäss und ohne Erwähnung eines bestimmten Betrages, es sei in Bezug auf den Pensionskasseneinkauf § 183 StG anzuwenden. Die StRK erklärte in ihrem Entscheid vom 11. Dezember 1998, welcher am 14. Juni 1999 den Rekurrenten zugestellt wurde, dass diese beantragen würden, es sei in Anwendung des § 183 StG der im Jahr 1995 geleistete Einkauf in die Pensionskasse im Betrage von Fr. 100'000.– in der Veranlagungsperiode 1995/96 zum Abzug zuzulassen. Sie hiess den Rekurs gut und verfügte, es sei den Rekurrenten bei der Staatssteuer 1995/96 ein Abzug für den im Jahre 1995 geleisteten Einkauf in die Pensionskasse in der Höhe von Fr. 100'000.– zu gewähren. Es wurde angeführt, dass dieser Entscheid gemäss § 183 Abs. 2 StG endgültig sei.

D. Mit Verfügung vom 28. Dezember 1998 entschied die Steuerverwaltung über die Einsprache von AX und BX-Y vom 29. November 1997 gegen die Bundessteuerveranlagung 1995/1996. Sie wies die Einsprache ab, verfügte jedoch, dass die Veranlagung 1997/1998 für die ganze Steuerperiode (1. Januar 1997 bis 31. Dezember 1998) im Kanton Basel-Landschaft erhoben würde und in der ganzen Veranlagung 1997/98 ein Pensionskasseneinkauf von Fr. 200'000.– berücksichtigt würde. Begründet wurde dieser Entscheid damit, dass bezüglich der direkten Bundessteuer im Gegensatz zur Staats- und Gemeindesteuer keine gesetzliche Möglichkeit der Behandlung von Härtefällen bestehe. Es sei der Verwaltung somit verwehrt, den im Jahr 1995 getätigten Pensionskasseneinkauf von insgesamt Fr. 200'000.– bereits in der laufenden Steuerperiode 1995/1996 zu berücksichtigen. Art. 44 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 halte zudem fest, dass ausserordentliche Einkünfte und Aufwendungen nur für die auf den Eintritt in die Steuerpflicht folgende Steuerperiode (1997/98) berücksichtigt würden. Im vorliegenden Fall bedeute dies, dass dieser Pensionskasseneinkauf im Bemessungsjahr 1995 in der Steuerperiode 1997/98 zum Abzug zuzulassen sei.

E. Bezugnehmend auf den Entscheid der Steuerverwaltung vom 28. Dezember 1998 wandten sich die Beschwerdeführer mit Schreiben vom 25. Juni und vom

6. August 1999 erneut an die StRK mit der Bitte, entsprechend dem Entscheid der Steuerverwaltung vom 28. Dezember 1998, der ihnen vor dem Entscheid der StRK vom 11. Dezember 1998 zugestellt worden war, einen Abzug in der Gesamthöhe von Fr. 200'000.– zu gewähren.

F. Mit Entscheid vom 26. November 1999 wies die StRK den Rekurs ab. Sie begründete ihren Entscheid im Wesentlichen damit, dass die Gesuchsteller als Revisionsgrund sinngemäss geltend machen würden, es seien bei Erlass der Verfügung aktenkundige Tatsachen nicht berücksichtigt worden, indem übersehen worden sei, dass nebst dem selbstfinanzierten Einkaufsbeitrag in der Höhe von Fr. 100'000.– ein weiterer durch ein zinsloses Darlehen des Arbeitgebers finanzierter Einkauf in die Pensionskasse erfolgt sei. Nach Ansicht der StRK hätten die Beschwerdeführer das entsprechende Begehren und die entsprechenden Bestätigungen bereits im Gesuch an die Taxationskommission oder im Rekurs an die StRK stellen bzw. einreichen müssen. Da die Gesuchsteller erst im Revisionsverfahren den Abzug des weiteren Pensionskasseneinkaufs geltend gemacht und eine entsprechende Bestätigung der Pensionskasse II der F. Hoffmann-La Roche AG vorgelegt hätten und eine Revision ausgeschlossen sei, wenn die steuerpflichtige Person das, was sie im Revisionsgesuch vorbringe, bei der ihr zumutbaren Sorgfalt bereits im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können, sei das Revisionsgesuch abzuweisen, selbst wenn der mittels Darlehen finanzierte Pensionskasseneinkauf von Fr. 100'000.– tatsächlich aktenkundig gewesen wäre.

G. Mit Schreiben vom 19. April 2000 erhoben AX und BX-Y gegen den Entscheid der StRK vom 26. November 1999 beim Verfassungs- und Verwaltungsgericht Beschwerde. Im Wesentlichen wurde geltend gemacht, dass die StRK über die von ihnen eingereichten Dokumente und somit auch über das Schreiben der Pensionskasse II der F. Hoffmann-La Roche AG vom 11. August 1995 und das Schreiben der Pensionskasse F. Hoffmann-La Roche AG vom 18. August 1995 verfügt habe. Ausserdem sei auch aufgrund anderer Tatsachen, die in dieser Beschwerde erläutert wurden, ersichtlich, dass der Pensionskasseneinkauf in der Höhe von Fr. 200'000.– aktenkundig gewesen sei. Aufgrund der ganzen Umstände sei für sie klar gewesen, dass der StRK bekannt gewesen sei, dass die gesamte Einkaufssumme Fr. 200'000.– betragen hätte. Sie seien jedoch davon ausgegangen, dass die StRK nur Fr. 100'000.– habe berücksichtigen wollen.

H. Die Steuerverwaltung und die StRK beantragten in ihren Vernehmlassungen vom 23. bzw. 25. Mai 2000 die Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1. Gemäss § 43 Abs. 1 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (Verwaltungsprozessordnung, VPO) vom 16. Dezember 1993 ist die verwaltungsgerichtliche Beschwerde zulässig gegen Verfügungen und Entscheide des Regierungsrates sowie letztinstanzliche Entscheide der Direktionen und gegen

letztinstanzliche Entscheide der Landeskirchen, sofern dem Verwaltungsgericht die Zuständigkeit nicht durch dieses oder andere Gesetze entzogen ist. § 43 Abs. 2 VPO statuiert, dass die Beschwerde auch zulässig gegen Verfügungen und Entscheide von anderen Behörden und Gerichten ist, sofern die kantonale Gesetzgebung und die Verfassung die Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts vorsehen. § 131 StG besagt als Anwendungsfall von § 43 Abs. 2 VPO, dass gegen den Entscheid der kantonalen Steuerrekurskommission (StRK) beim Verwaltungsgericht Beschwerde erhoben werden kann.

Gemäss § 183 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich (Steuer- und Finanzgesetz, StG) vom 7. Februar 1974 kann im Einschätzungsverfahren die kantonale Taxationskommission oder im Rekursverfahren die StRK von der gesetzlichen Ordnung in angemessener Weise abweichen, sofern sich bei der Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen in Einzelfällen eine sachlich ungerechtfertigte Belastung ergibt.

Nach § 183 Abs. 2 StG können der Steuerpflichtige und die kantonale Steuerverwaltung sowie die Gemeinde den Entscheid der kantonalen Taxationskommission binnen 30 Tagen bei der StRK anfechten. Diese entscheidet endgültig. Dem Verwaltungsgericht ist in diesen Fällen somit gemäss § 43 Abs. 1 VPO in Verbindung mit § 183 Abs. 2 StG die Zuständigkeit entzogen.

2. Die StRK entschied am 11. Dezember 1998 über die Beschwerde gegen den Entscheid der Taxationskommission gemäss § 183 StG und merkte bezugnehmend auf § 183 Abs. 2 StG in ihrem Entscheid an, dass dieser endgültig sei. Dieser Entscheid wurde mit einem Revisionsbegehren bei der StRK angefochten. Mit Urteil vom 26. November 1999 kam die StRK zum Schluss, dass kein Revisionsgrund vorliegen würde bzw. dieser nicht rechtserheblich sei und wies den Rekurs ab.

Es stellt sich die Frage, ob die StRK auch in Bezug auf den Entscheid über das Revisionsbegehren gemäss § 183 Abs. 2 StG endgültig entscheidet und dieser somit das Schicksal des Beschwerdeentscheides teilt oder ob in Anwendung von § 131 StG der Revisionsentscheid der StRK nicht endgültig und demgemäss an das Verwaltungsgericht weiterziehbar ist.

3. a) Das Gesetz regelt diese Frage nicht explizit. Als Basis zur Beantwortung dieser Frage kann der vom Bundesgericht angewandte Grundsatz der Einheit des Prozesses herangezogen werden. So statuiert Art. 101 des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege (OG) vom 16. Dezember 1943, dass die Verwaltungsgerichtsbeschwerde auch unzulässig ist gegen Zwischenverfügungen und Entscheide über Rechtsverweigerungs- oder Rechtsverzögerungsbeschwerden sowie gegen Verfügungen über Verfahrenskosten und Parteientschädigungen, wenn gegen die Endverfügungen die Verwaltungsgerichtsbeschwerde unzulässig ist (vgl. Bundesgerichtsentscheid [BGE] 119 Ia 428 mit weiteren Hinweisen). Unter «Zwischenverfügungen» gemäss Art. 101 lit. a OG sind nicht nur verfahrensleitende Anordnungen im engeren Sinn zu verstehen, sondern auch allfällige Teilentscheide

und Nichteintretensentscheide sowie Verfügungen über die Gewährung oder Verweigerung der unentgeltlichen Rechtspflege. Unter die Regel von Art. 101 lit. a OG fallen auch prozessdisziplinarische Massnahmen (vgl. BGE 119 Ib 414 mit weiteren Hinweisen). Das Bundesgericht führte als Begründung für die Richtigkeit dieser Auslegung an, dass für den Fall, dass prozessdisziplinarische Massnahmen unabhängig von der Weiterziehbarkeit der Hauptsache gesondert anfechtbar wären, ihre Beurteilung nicht selten eine aufwendige Auseinandersetzung mit dem gesamten vorinstanzlichen Prozess erfordern könne, obwohl der Gesetzgeber in der betreffenden Materie eine Anrufung des Bundesgerichtes an sich gerade ausschliessen wollte (BGE 119 Ib 415).

Im Sinne des Grundsatzes der Einheit des Prozesses befolgt auch das kantonale Verwaltungsgericht die Praxis, wonach grundsätzlich die Unzuständigkeit des Gerichtes in der Hauptsache auch eine Überprüfung von Verfahrensfragen ausschliesst, sofern das Gesetz nicht ausdrücklich das Gegenteil anordnet (Basellandschaftliche Verwaltungsgerichtsentscheide [BLVGE] 1992 S. 149, BLVGE 1988 S. 128 mit weiteren Hinweisen). Der Grund dieser Praxis liegt in erster Linie darin, dass sich die verfahrensrechtlichen Fragen häufig nicht von der materiellen Rechtslage trennen lassen, so dass eine auf formelle Gesichtspunkte beschränkte Beurteilung gar nicht möglich ist (BLVGE 1988 S.128).

Als Ausfluss der Einheit des Verfahrens und unter Beachtung der Praxis des Bundesgerichtes und des Verwaltungsgerichtes muss der Schluss gezogen werden, dass das Verwaltungsgericht mangels Zuständigkeit in der Hauptsache gemäss §183 Abs. 2 StG auch unzuständig für die Beurteilung der Beschwerde gegen den Revisionsentscheid ist, der von der in der Hauptsache endgültig entscheidenden StRK gefällt wurde.

b) Dass der Revisionsentscheid den gleichen Rechtsmitteln wie der vom Revisionsgesuch betroffene Beschwerdeentscheid unterliegt, wird unter Hinweis auf Art. 5 Abs. 2 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 auch in der Literatur vertreten (*René Rhinow/Heinrich Koller/Christina Kiss*, Öffentliches Prozessrecht und Justizverfassungsrecht des Bundes, Basel 1996, Rz. 1441). § 5 Abs. 1 VwVG des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 definiert den Begriff der Verfügung. Abs. 2 dieser Bestimmung statuiert, dass als Verfügungen auch Vollstreckungsverfügungen, Zwischenverfügungen, Einspracheentscheide, Beschwerdeentscheide, Entscheide im Rahmen einer Revision und die Erläuterung gelten. Das Bundesgesetz über die Organisation der Bundesrechtspflege vom 16. Dezember 1943 (OG) definiert diese Begriffe nicht. Bei den Beschwerden an das Bundesgericht wird für die Beurteilung der Frage, ob eine Verfügung und damit ein anfechtbares Beschwerdeobjekt vorliegt, das eidgenössische Verwaltungsverfahrensgesetz herangezogen.

Die VPO enthält ebenso wie das OG keine Definition der Verfügung. Diese ist in § 2 Abs. 1 und 2 des kantonalen Verwaltungsverfahrensgesetzes (VwVG) vom 13. Juni 1988 zu finden und ist mit dem Wortlaut des § 5 Abs. 1 und 2 des Bundes-

gesetzes über das Verwaltungsverfahren praktisch identisch. Demzufolge kann das kantonale Verwaltungsgericht für die Beurteilung der Frage, ob der vorliegende Revisionsentscheid weiterziehbar ist oder nicht, § 2 VwVG heranziehen. § 2 Abs. 2 VwVG stellt in Bezug auf seinen Verfügungscharakter und damit auch in Bezug auf ein wesentliches Anfechtungsmerkmal den Beschwerdeentscheid dem Revisionsentscheid gleich. Demzufolge muss die StRK bei Anwendungsfällen von § 183 Abs. 2 StG unabhängig davon, ob es sich bei ihrem Entscheid um einen Beschwerdeentscheid oder einen Revisionsentscheid handelt, endgültig entscheiden, womit die Möglichkeit des Weiterzuges an das Verwaltungsgericht entfällt.

c) Zusammenfassend kann demzufolge festgehalten werden, dass das Verwaltungsgericht gestützt auf den Grundsatz der Einheit des Prozesses und auf §183 Abs. 2 StG in Verbindung mit § 2 Abs. 2 VwVG auf die vorliegende Verwaltungsgerichtsbeschwerde nicht eintritt.

Demgemäss wird erkannt:

Auf die Beschwerde wird nicht eingetreten.