

## Parteientschädigungen

### Entscheid des Kantonsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 17. Juni 2009

*Bei der Bemessung von Parteientschädigungen darf der in der kantonalen Tarifordnung für Anwältinnen und Anwälte festgesetzte allgemeine Stundenansatz von CHF 250.– nicht für die berufsmässige Vertretung durch Treuhandfirmen übernommen werden. Die Verschiedenartigkeit des Ausbildungsweges und der Kostenstruktur sowie die häufige forensische Tätigkeit durch Pflichtmandate rechtfertigen eine unterschiedliche Handhabung. Nichtanwaltlichen Vertretungen vor Gericht wird deshalb nur ein Stundenansatz von CHF 150.– zugestanden.*

#### Sachverhalt:

A. In seinem Urteil vom 25. Juni 2008 hatte das Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), eine Beschwerde von X. gutgeheissen, die angefochtenen vorinstanzlichen Entscheidungen aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung der direkten Bundessteuer 2005 an die Steuerverwaltung zurückgewiesen. Gleichzeitig war das Steuergericht aufgefordert worden, über die Verlegung der Kosten des Steuerrekursverfahrens neu zu entscheiden.

B. In der Folge verzichtete das Steuergericht mit Urteil vom 19. September 2008 für das mit Entscheid vom 26. Oktober 2007 abgeschlossene Rekursverfahren auf die Erhebung von Verfahrenskosten. Gleichzeitig wurde X. für den Beizug der Y. eine ungekürzte Parteientschädigung zugesprochen. Diese wurde, ausgehend von den in den Honorarnoten vom 5. Oktober 2007 bzw. 15. August 2008 ausgewiesenen Aufwendungen und unter Anwendung eines maximalen Stundenansatzes von Fr. 250.–, auf insgesamt Fr. 4'457.35 festgelegt.

C. Gegen dieses Urteil erhob die Steuerverwaltung mit Schreiben vom 20. November 2008 Beschwerde beim Kantonsgericht. Dabei wurde beantragt, dass der angefochtene Entscheid insoweit zu korrigieren sei, als die X. für das Verfahren vor dem Steuergericht auszurichtende Parteientschädigung nach Massgabe eines Stundenansatzes von maximal Fr. 150.– zu bemessen sei.

In der Beschwerdebegründung wird darauf verwiesen, dass das Kantonsgericht für den Beizug eines Treuhänders praxisgemäss einen Honoraransatz von Fr. 150.– pro Stunde (inkl. Sekretariatsarbeiten) als angemessen erachtet. Diese Praxis müsse auch vom Steuergericht beachtet werden und sei im Übrigen nicht zu beanstanden, da «... der Berufsstand bzw. der Begriff des Treuhänders (...) nicht klar...» definiert, mithin die Berufsbezeichnung nicht geschützt sei. Es sei deshalb gerechtfertigt,

Treuhänderinnen und Treuhändern generell einen reduzierten Stundenansatz von Fr. 150.– zu gewähren. Zudem erlaube dieses Vorgehen, auf detaillierte Abklärungen der beruflichen Qualifikationen der mit einem Fall befassten einzelnen Fachpersonen zu verzichten, was gerade bei Treuhandfirmen eine aufwändige Angelegenheit sei.

D. Währenddem sich die Eidgenössische Steuerverwaltung zur vorliegenden Sache nicht vernehmen liess, beantragen das Steuergericht sowie X., vertreten durch die Y., dem Kantonsgericht die Abweisung der Beschwerde vom 20. November 2008. Das Steuergericht begründet seinen Antrag damit, dass in den bundes- und kantonalrechtlichen Vorschriften die Stundenansätze für die nichtanwaltliche, berufsmässige Vertretung nur rahmenmässig festgelegt seien. Die Festlegung der Parteientschädigung liege deshalb in seinem Ermessen und es sei bei der Ausübung desselben nicht an die Praxis des Kantonsgerichts gebunden. Das Steuergericht äussert zudem die Ansicht, dass es keine sachlichen Gründe gebe, welche eine «... Ungleichbehandlung in der Entschädigungspraxis von Anwälten und Treuhändern rechtfertigen würde». Im Steuerrecht seien Treuhänder und Treuhänderinnen mindestens so fachkundig wie Anwältinnen und Anwälte. Der Umstand, dass der Anwaltsberuf nur über einen Universitätsabschluss zu erreichen sei, vermöge die Reduktion des Stundenansatzes um Fr. 100.– ebenfalls nicht zu rechtfertigen.

#### *Erwägungen:*

1. Die vorliegende Beschwerde wurde durch die gemäss § 131 Abs. 2 lit. c des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; StG) vom 7. Februar 1974 zur Beschwerdeerhebung befugte Steuerverwaltung frist- und formgerecht beim sachlich und örtlich zuständigen Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), eingereicht. Es kann deshalb darauf eingetreten werden.

An dieser Stelle ist darauf hinzuweisen, dass mit der verwaltungsgerichtlichen Beschwerde gemäss § 45 lit. a und b des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 einzig Rechtsverletzungen einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts gerügt werden können. Die Unangemessenheit des vorinstanzlichen Entscheides dagegen kann gemäss § 45 lit. c VPO – von wenigen, hier nicht weiter interessierenden Ausnahmefällen abgesehen – weder gerügt noch durch das Kantonsgericht überprüft werden.

2.1 Im vorliegenden Fall ist einzig die Höhe des Stundenansatzes strittig, der vom Steuergericht bei der Festlegung der X. für den Beizug der Y. gemäss § 21 Abs. 3 VPO zustehenden Parteientschädigung zur Anwendung gebracht wurde.

Dabei fällt zunächst auf, dass sich das Steuergericht in seinem Kostenentscheid vom 19. September 2008 bei der Bemessung des Stundenansatzes auf § 3 Abs. 1 der Tarif-

ordnung für die Anwältinnen und Anwälte (Tarifordnung; TO) vom 17. November 2003 stützt. Gemäss dieser Bestimmung betrage der Stundenansatz zwischen Fr. 180.– und Fr. 350.– und sei für «...Anwälte und Anwältinnen sowie andere berufsmässige Vertretungen praxisgemäss auf Fr. 250.– pro Stunde festzulegen bzw. zu kürzen».

2.2 Diesbezüglich ist nun aber festzuhalten, dass die in der Tarifordnung festgelegten Entschädigungssätze gemäss § 1 TO einzig dann zur Anwendung gelangen, wenn die Parteientschädigung für die zur berufsmässigen Vertretung befugten Anwältinnen und Anwälte zu berechnen ist. Dass gemäss § 4 Abs. 3 des Anwaltsgesetzes Basel-Landschaft (AnwG) vom 25. Oktober 2001 im Verfahren in Steuersachen auch Personen zur berufsmässigen Vertretung zugelassen sind, welche nicht über ein Anwaltspatent verfügen, vermag an diesem Umstand nichts zu ändern, gelangen gemäss Satz 2 dieser Bestimmung für Nichtanwälte bzw. Nichtanwältinnen doch ausdrücklich nur die in den §§ 18 ff. AnwG für die Anwaltschaft statuierten Berufsregeln sinngemäss zur Anwendung.

Im Gegensatz zum Bund, der beispielsweise im Reglement über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE) vom 21. Februar 2008 für die Bemessung der an die nichtanwaltlichen berufsmässigen Vertreterinnen und Vertreter auszurichtenden Parteientschädigungen explizite Stundenansätze festlegt, finden sich im basellandschaftlichen Recht keine entsprechenden Regelungen. Es liegt somit – wie das Steuergericht prinzipiell zu Recht festhält – im Ermessen der entscheidenden Behörde, über deren Höhe zu befinden.

3. Dieses Ermessen ist willkürfrei und in rechtsgleicher Art und Weise auszuüben. Ein Entscheid verletzt das in Art. 8 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) vom 18. April 1999 statuierte Gebot der rechtsgleichen Behandlung, wenn er hinsichtlich einer entscheidewesentlichen Tatsache rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder wenn er Unterscheidungen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen. Die Rechtsgleichheit ist verletzt, wenn Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich oder Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird (BGE 134 I 42 f. E. 9.1).

Im vorliegenden Fall vertritt das Steuergericht nun die Ansicht, dass es keine sachlichen Gründe gäbe, welche die Festlegung unterschiedlicher Stundenansätze für Anwältinnen bzw. Anwälte und anderen, im Steuerwesen tätigen und vor den Gerichten berufsmässig auftretenden Fachpersonen zu rechtfertigen vermöchten. Es begründet seine Sicht in der Vernehmlassung vom 23. Januar 2009 vor allem damit, dass für eine Vertretung vor den Steuerbehörden spezifisches und umfassendes Fachwissen vorausgesetzt sei. Die Erfahrung zeige, dass «...viele Treuhänder oder Steuerberater, die vor dem Steuergericht auftreten, mindestens ein so umfassendes Fachwissen im Bereich des Steuerrechts besitzen wie ein Anwalt ohne entsprechende Zusatzausbildung». Aus diesem Grund sei nicht ersichtlich, weshalb der über kein Anwaltspatent verfügende Fachspezialist bei berufsmässiger Vertretung eine geringere Entschädigung erhalten sollte als eine Anwältin.

4.1 Die vom Steuergericht formulierte Betrachtungsweise ist durchaus zutreffend, greift nach Ansicht des Kantonsgerichts insgesamt aber zu eng. Es ist wohl richtig, dass Treuhandexpertinnen und Treuhandexperten, Steuerexpertinnen und Steuerexperten oder Treuhänderinnen und Treuhänder in Steuersachen genauso versiert sind wie die darauf spezialisierte Inhaberin bzw. der Inhaber eines Anwaltspatentes. Bei der Beurteilung, ob die Anwendung unterschiedlich hoher oder gleicher Stundenansätze sachlich gerechtfertigt ist, kann aber nicht nur dieser enge Fokus massgebend sein. Vielmehr ist danach zu fragen, welche Vor- und Ausbildung insgesamt erforderlich ist, damit eine Person vor den mit Steuersachen befassten Gerichten zur berufsmässigen Vertretung zugelassen wird, mithin im Falle eines Obsiegens eine Parteientschädigung beanspruchen kann.

Als Anwältin bzw. Anwalt zur berufsmässigen Vertretung vor den basellandschaftlichen Gerichten zugelassen werden einzig Personen, welche ein juristisches Hochschulstudium mit einem Lizentiat oder einem Master abgeschlossen und – nach mindestens einjähriger praktischer juristischer Tätigkeit und aufgrund des Bestehens einer Anwaltsprüfung – das Anwaltspatent erworben haben (vgl. § 4 Abs. 1 sowie § 7 Abs. 1 AnwG). Zur höheren Fachprüfung als Treuhandexperte und Treuhandexpertin zugelassen wird dagegen beispielsweise, wer eine Berufslehre abgeschlossen, mindestens sechs Jahre kaufmännische Praxis (davon mindestens drei Jahre qualifizierte Fachpraxis) erworben und die zwei Jahre dauernde Ausbildung durchlaufen hat (vgl. Ziffer 3.31 der Prüfungsordnung [PO] über die höhere Fachprüfung für Treuhandexpertinnen und Treuhandexperten, Ausgabe 2009). Zur höheren Fachprüfung als Steuerexpertin bzw. Steuerexperte zugelassen wird, wer über den eidgenössischen Fachausweis als Treuhänderin bzw. Treuhänder verfügt – welcher seinerseits den Abschluss einer Berufslehre, den Nachweis einer vierjährigen Fachpraxis und das Absolvieren einer 2½ Jahre dauernden Fachausbildung voraussetzt – mindestens vier Jahre qualifizierte Fachpraxis erworben und einen zwei Jahre dauernden Ausbildungsgang absolviert hat (vgl. Ziffern 3.4.1 und 3.6.1 der PO für die höhere Fachprüfung für Steuerexpertinnen und Steuerexperten sowie Ziffer 3.3 der PO über die eidg. Berufsprüfung für Treuhänderinnen und Treuhänder [Ausgabe 2005]).

Damit steht aber fest, dass sich diese Fachausbildungen sowohl bezüglich der Dauer als auch bezüglich des Ausbildungsniveaus und des Ausbildungsspektrums klarerweise von dem von einer künftigen Advokatin bzw. einem künftigen Advokaten zurückzulegenden Ausbildungsweg unterscheiden. Ob dieser Umstand für sich alleine ausreichen würde, um die Anwendung des gleichen Stundenansatzes als sachlich nicht gerechtfertigte Gleichbehandlung zu qualifizieren, steht zwar insbesondere im Falle der Steuerexpertinnen bzw. Steuerexperten nicht ohne Weiteres fest, kann angesichts der nachfolgenden Erwägungen aber offen gelassen werden.

4.2 Das Bundesgericht hat sich in einem Urteil vom 6. Juni 2006 eingehend mit der Bemessung der im Rahmen der unentgeltlichen Verbeiständung anwendbaren Stundenansätze auseinandergesetzt. In dieser Entscheidung hat es grundsätzliche Erwägungen angestellt, welche für die vorliegend zu beurteilende Frage von Bedeutung sind. So hat es zunächst darauf hingewiesen, dass die forensische

Anwaltstätigkeit wirtschaftlich wesentlich an Bedeutung verloren habe. Heute stehe vielmehr die Beratung im Vordergrund, die aber oftmals unabhängig von einem konkreten Rechtsstreit nachgefragt werde und deshalb nicht der Anwaltschaft vorbehalten sei. Gleichzeitig habe im Rahmen der forensischen Tätigkeit die Bedeutung der öffentlichrechtlichen Streitigkeiten zugenommen, für welche zum Teil auch Parteivertreterinnen und Parteivertreter ohne Rechtsanwaltspatent zugelassen seien. In diesem Bereich würden Anwältinnen und Anwälte dementsprechend vermehrt durch Unternehmensberatungsgesellschaften, Treuhandbüros oder Steuerberater konkurrenziert, die für ihre Kunden immer häufiger auch Gerichtsverfahren führten. Hinzu komme, dass alle diese neuen Konkurrentinnen und Konkurrenten des Anwalts bzw. der Anwältin keine staatlichen Pflichtmandate führen müssten, im Rahmen derer sie ihre Dienstleistungen gegen eine reduzierte, allenfalls bloss kostendeckende Entschädigung zu erbringen hätten. Gleichzeitig habe aber die Zahl der amtlichen Mandate stetig zugenommen, weil der Anspruch auf unentgeltliche Verbeiständung immer neue Rechtsgebiete erfasst habe und weil dieses Institut von den Rechtssuchenden immer häufiger in Anspruch genommen werde bzw. werden müsse. Heutzutage seien es nicht mehr bloss einige wenige Mandate, sondern eine ins Gewicht fallende Menge von Verfahren, welche von der Anwaltschaft zu einem reduzierten, häufig nur knapp kostendeckenden Tarif betreut werden müssen. Bei jenen, die häufig Pflichtmandate übernehmen, würden diese mit durchschnittlich 35% der verrechenbaren Stunden fast die Hälfte ihrer forensischen Tätigkeit ausmachen (BGE 132 I 214 f. E. 8.1 – 8.4 mit zahlreichen Hinweisen). Ähnliche Überlegungen hatten im Übrigen bereits das frühere Obergericht des Kantons Basel-Landschaft dazu veranlasst, in einem Beschluss vom 2. November 1992 festzuhalten, dass «... Treuhandgesellschaften und ähnlichen Firmen (...) höchstens eine Umtriebsentschädigung...» zugesprochen werden könne (auszugsweise publiziert in: Basler Juristische Mitteilungen [BJM] 1993, S. 334 ff.).

4.3 Auf den eben erläuterten Überlegungen basiert wohl auch die Festsetzung der Stundenansätze, welche der Bemessung der an anwaltlich vertretene Parteien auszurichtenden Parteientschädigung zugrunde liegen. Die Anwältin bzw. der Anwalt ist in erster Linie forensisch tätig und muss mit den dabei erwirtschafteten Honoraren ihre bzw. seine Selbstkosten decken und sich gleichzeitig ihren bzw. seinen Verdienst erarbeiten. Treuhand- oder Steuerberatungsunternehmen sind dagegen in erster Linie beratend tätig und vertreten ihre Mandantinnen und Mandanten im Rahmen dieser Beratungsaufträge – sofern erforderlich – nebenbei auch in gerichtlichen Verfahren. Im Gegensatz zu den Einkünften des Anwalts bzw. der Anwältin stammt somit der grössere Teil ihrer Honorareinnahmen aus der beratenden Tätigkeit, weshalb sie in ungleich geringerem Masse darauf angewiesen sind, alleine für ihre forensische Tätigkeit eine der Kostenstruktur ihres Unternehmens angemessene Entschädigung ausgerichtet zu erhalten. Treuhand- wie auch Steuerberatungsunternehmen haben zudem den Vorteil, dass sie von der im Rahmen ihrer Beratungstätigkeit erworbenen Dossierkenntnis profitieren können, währenddem sich der Anwalt bzw. die Anwältin ohne Vorwissen in die teilweise umfassenden Akten einlesen muss, bevor er bzw. sie die erforderlichen Rechtsschriften verfassen kann. Im Resultat wird ihm bzw. ihr aber nur der im konkreten Fall angemessene Zeitaufwand entschädigt,

der in der Regel nicht von demjenigen abweicht, der den Fachpersonen im Steuerwesen zugestanden wird. Vor diesem Hintergrund ist im Übrigen auch die Praxis des Kantonsgerichts zu sehen, wonach mit der Zusprechung der Parteientschädigung von Fr. 150.– pro Stunde gleichzeitig auch die Auslagen und Sekretariatsarbeiten abgegolten werden, da es der Beraterin bzw. dem Berater in Steuersachen kaum möglich sein wird, die im Zusammenhang mit der Prozessführung stehenden administrativen Auslagen von den weiteren, im Rahmen des Gesamtmandats entstandenen Spesen abzugrenzen und auszuschneiden.

Hinzu kommt die vom Bundesgericht eingehend erläuterte, je nach Kanzlei einen erheblichen Teil der Arbeitszeit absorbierende Verpflichtung der Anwaltschaft, amtliche Mandate zu übernehmen. Die damit verbundenen Aufwendungen werden im Kanton Basel-Landschaft mit Fr. 180.– pro Stunde abgegolten, was bei Selbstkosten in der Höhe von durchschnittlich Fr. 130.– nur gerade einen bescheidenen Verdienst ermöglicht (BGE 132 I 217 E. 8.7). Deshalb sind die anwaltliche Vertreterin bzw. der anwaltliche Vertreter im Gegensatz zu den Fachpersonen in Steuersachen eben darauf angewiesen, in ordentlichen Verfahren eine Parteientschädigung ausgerichtet zu erhalten, welche zusammen mit den anderen Einnahmen ihren bzw. seinen finanziellen Bedürfnissen Rechnung zu tragen vermag.

5. Das Kantonsgericht kommt in Anbetracht dieser Überlegungen deshalb zum Schluss, dass es in keinem Fall sachlich gerechtfertigt ist, einer nichtanwaltlichen Fachperson in Steuersachen für die Vertretung vor den basellandschaftlichen Gerichten eine Parteientschädigung auszurichten, welche wie diejenige für Anwältinnen und Anwälte auf einem Stundensatz von Fr. 250.– basiert. Dementsprechend hat das Steuergericht in seinem Urteil vom 19. September 2008 das verfassungsmässige Gleichheitsgebot verletzt.

Die Beschwerde der Steuerverwaltung wird deshalb gutgeheissen und Ziffer 3 des angefochtenen Entscheides aufgehoben. Gleichzeitig wird das Steuergericht angewiesen, die X. für den Beizug der Y. zustehende Parteientschädigung – ausgehend von einem Stundenansatz von Fr. 150.– (inkl. Sekretariatsarbeiten) neu festzusetzen. Dieser vom Kantonsgericht in konstanter Praxis pauschal zur Anwendung gebrachte Stundenansatz, der rund Fr. 100.– unter demjenigen für Anwältinnen und Anwälte liegt, erscheint angesichts der vorstehend aufgezeigten Unterschiede in der Ausbildung und der Aufgabenbereiche auch im Falle von Steuerexpertinnen und Steuerexperten insgesamt sachgerecht. Abschliessend sei im Sinne eines Vergleichs darauf hingewiesen, dass sich die im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht zur Anwendung gelangenden Honoraransätze von Anwältinnen bzw. Anwälten und nichtanwaltlichen Vertreterinnen und Vertretern ebenfalls um durchschnittlich Fr. 100.– unterscheiden (vgl. Art. 10 Abs. 2 VGKE).

*Demgemäss wird erkannt:*

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen, der Entscheid des Steuer- und Enteignungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft (Abteilung Steuergericht) vom 19. September 2008 aufgehoben und die Angelegenheit zur Verlegung der ausserordentlichen Kosten im Sinne der Erwägungen an dieses zurückgewiesen.
2. ...
3. ...