

# VS\_GERICHTE F1 24 30 vom 8. April 2024

VS Kantonsgericht, 2024-04-08, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs\\_gerichte\\_F1\\_24\\_30](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs_gerichte_F1_24_30)

FR: VS\_GERICHTE F1 24 30 du 8 avril 2024

IT: VS\_GERICHTE F1 24 30 del 8 aprile 2024

## Regeste

F1 24 30 URTEIL VOM 8. APRIL 2024 Kantonsgericht Wallis Steuerrechtliche Abteilung  
Es wirken mit: Dr. Thierry Schnyder, Präsident; Frédéric Fellay, Richter, Nicole Inniger Steiner, Beisitzerin, sowie Nicole Montani, Gerichtsschreiberin, in Sachen X \_\_\_\_\_, Beschwerdeführer, gegen KANTONALE STEUERKOMMISSION FÜR DIE NATÜRLICHEN PERSONEN, Vorinstanz, (Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen) Beschwerde gegen den Entscheid vom 14. Juni 2022.

## Erwägungen

### E. 1.1

Das Verfahren der Verwaltungsgerichtsbarkeit findet unter Vorbehalt spezieller Bundes- oder Kantonalen Vorschriften im Rechtsmittelverfahren bei steuerrechtlichen Angelegenheiten analog Anwendung (Art. 81a Abs. 2 Gesetz über das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege vom 6. Oktober 1976 [VVRG; SGS/VS 172.6]; Art. 8 Ausführungsgesetz zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 24. September 1997 [AGDBG; SGS/VS 658.1]; Art. 150 Abs. 3 Steuergesetz vom 10. März 1976 [StG; SGS/VS 642.1]).

### E. 1.2

Die Steuerrechtliche Abteilung bildet seit dem 1. Januar 2024 einzige Rechtsmittelinstanz gegen Einspracheentscheide der Steuerverwaltung (Art. 81a Abs. 1 VVRG; Art. 150 Abs. 1 StG; Art. 8 AGDBG). Das Kantonsgericht hat vorliegende Angelegenheit in Dreierbesetzung zu beurteilen (Art. 65 VVRG).

### E. 1.3

Der Beschwerdeführer ist Adressat des angefochtenen Entscheides. Er ist als Steuerpflichtiger durch diesen berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Änderung oder Aufhebung, so dass er gemäss Art. 80 Abs. 1 lit. a i.V.m. Art. 44 Abs. 1 lit. a VVRG zur Beschwerdeführung legitimiert ist. Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist deshalb einzutreten (Art. 80 Abs. 1 lit. b und c i.V.m. Art. 46 und Art. 48 VVRG).

### E. 2.1

Das Gericht hat die Angelegenheit nicht unter allen Gesichtspunkten zu überprüfen, sondern kann sich im Wesentlichen auf die gerügten Punkte beschränken (Art. 48 Abs. 2 i.V.m. Art. 80 Abs. 1 lit. c VVRG). Es können zudem nur Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitungen oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Die Unzweckmässigkeit der Verfügung kann jedoch nur in Fällen, die hier nicht zutreffen

(Art. 78 Abs. 1 lit. b Ziff. 4bis VVRG), überprüft werden.

- 4 -

## **E. 2.2**

Das Kantonsgericht hat die vom Beschwerdeführer eingereichten Dokumente zu den Akten genommen. Am 17. Oktober 2022 hat die Kantonale Steuerverwaltung ihre Unterlagen eingereicht. Das vorhandene Dossier enthält die entscheiderelevanten Sachverhaltselemente. Die vorhandenen Akten genügen, wie die nachfolgenden Erwägungen zeigen, zur Beurteilung der rechtserheblichen Fragen. Deshalb wird auf zusätzliche Beweisabnahmen verzichtet.

## **E. 3**

Der Steuerpflichtige wohnt in Naters und arbeitet in Visp als Quality Assurance Manager in einem Vollzeitpensum. Er ist aufgrund seiner Aufenthaltsbewilligung in der Steuerperiode 2020 zunächst quellenbesteuert, nachträglich aber im ordentlichen Verfahren veranlagt worden. Der Fiskus hat Quellensteuergutschriften für den Kantons- und Bundessteueranteil vorgenommen (S. 1 und 31). Strittig ist, ob die Kosten von Fahrten mit dem privaten Fahrzeug vom steuerbaren Einkommen abziehbar und die einbezahlten Quellensteuern zinslos den ordentlichen Steuern anzurechnen sind.

### **E. 4.1**

Der Steuerpflichtige macht geltend, über den Abzug der Kosten des privaten Automobils sei am 14. April 2022 rechtskräftig entschieden worden. Der Fiskus hätte darauf am 14. Juni 2022 nicht mehr zurückkommen dürfen.

#### **E. 4.1.1**

Die Veranlagungsbehörde prüft die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (Art. 130 Abs. 1 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11] und Art. 137 Abs. 1 StG). Sie setzt in der Veranlagungsverfügung die Steuerfaktoren (steuerbares Einkommen, steuerbarer Reingewinn), den Steuersatz und die Steuerbeträge fest (Art. 131 Abs. 1 DBG und Art. 138a StG). Die Veranlagungsverfügung ist eine durch Einsprache anfechtbare verfahrenserledigende Verfügung, die das Veranlagungsverfahren abschliesst und bei Nichtanfechtung innert Einsprachefrist in Rechtskraft erwächst (LOOSER, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. A., 2022, N. 1a ff. zu vor Art. 147 – 153a DBG). Der Fiskus hat im Oppositionsverfahren sämtliche Steuerfaktoren neu festzusetzen und kann, nach Anhören des Steuerpflichtigen, die Veranlagung auch zu dessen Nachteil abändern (Art. 135 DBG und Art. 142 Abs. 1 StG).

#### **E. 4.1.2**

Die kantonale Steuerverwaltung ist für unselbständige Steuerpflichtige Veranlagungs- und Einsprachebehörde für die Einkommens-, Vermögens- und Grundstückssteuer (Art. 3 AGDBG; Art. 218 Abs. 1 StG).

- 5 -

#### **E. 4.1.3**

Abgaberechtliche Gesetze kennen regelmässig einen numerus clausus von Rechtsgründen, die es erlauben, auf eine rechtskräftige Verfügung oder einen rechtskräftigen Entscheid

zurückzukommen (BGE 142 II 433 E. 3.1 mit Hinweisen). Bei diesen Gründen handelt es sich im Einkommenssteuerrecht um die Revision (zugunsten der steuerpflichtigen Person; Art. 51 Steuerharmonisierungsgesetz [StHG, SR 642.14] bzw. Art. 147 ff. DBG), die Berichtigung (zugunsten der steuerpflichtigen Person oder der öffentlichen Hand; Art. 52 StHG bzw. Art. 150 DBG) und schliesslich die Nachsteuer (zugunsten der öffentlichen Hand; Art. 53 f. StHG bzw. Art. 151 ff. DBG). Weitere Aufhebungs- oder Abänderungsgründe sind ausgeschlossen und können weder von der steuerpflichtigen Person noch von der öffentlichen Hand angerufen werden. Insbesondere bleibt für die im übrigen Verwaltungsrecht bekannte Wiedererwägung kein Raum, abgesehen von der Möglichkeit der Steuerbehörde, eine Veranlagungsverfügung bis zum Ablauf der Einsprachefrist in Wiedererwägung zu ziehen (Widerruf pendente lite; Urteil des Bundesgerichts 2C\_596/2012 vom 19. März 2013 E. 2.3; 2C\_519/2011 vom 24. Februar 2012 E. 3.3, ZWEIFEL / CASANOVA / BEUSCH / HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2. A. 2018, § 26 N. 9). Die Behörde kann während der laufenden Rechtsmittelfrist auf (noch) unangefochten gebliebene Verfügungen zurückkommen, ohne dass hierfür die nach Eintritt der formellen Rechtskraft erforderlichen Voraussetzungen der Wiedererwägung oder der prozessualen Revision erfüllt sein müssten. Die neue Verfügung (Zweitverfügung) ersetzt die rektifizierte Erstverfügung (Urteil des Bundesverwaltungsgericht C-6598/2018 vom 8. April 2022 E. 2.1 mit Verweis auf das Urteil des Bundesgerichts 2C\_596/2012 vom 19. März 2013 E. 2.2). Die nachfolgend teilweise zitierte Erwägung 3.4 des Bundesgerichtsurteils 2C\_596/2012 vom 19. März 2013 ist für den vorliegenden Fall sehr wichtig: «3.4 Beabsichtigte die Steuerverwaltung des Kantons [...] eine Wiedererwägung "pendente lite", wofür die Titelwahl und die Rechtsmittelbelehrung sprechen, musste dies schon daran scheitern, dass fristgerecht Einsprache erklärt worden war. Damit entfiel die Möglichkeit des Widerrufs. Der Veranlagungsbehörde ist bei der Handhabung des Verfahrensrechts damit ein krasser Fehler im Sinne der bundesgerichtlichen Praxis zu den Nichtigkeitsgründen unterlaufen.»

#### **E. 4.1.4**

Die Behörde darf somit während der laufenden Rechtsmittelfrist auf eine nicht angefochtene Steuerveranlagung zurückkommen, ohne an besondere Voraussetzungen gebunden zu sein. Denn die steuerpflichtige Person habe bis zum Ablauf der Rechtsmittelfrist auch seitens der Behörden mit einer Beschwerde zu rechnen. Solange das Schicksal einer Veranlagungsverfügung aber derart in der Schwebe sei, kann sie sich nicht auf die Rechtssicherheit berufen (Urteil des Bundesgerichts 2C\_331/2019 vom

- 6 -

#### **E. 4.1.5**

Die Kantonale Steuerverwaltung kann, zusammengefasst, auf die Verfügung zurückkommen, sofern die Rechtsmittelfrist nicht abgelaufen ist und noch keine Einsprache eingereicht worden ist. Ein Widerruf pendente lite ist jedoch nach Eingang einer Einsprache ausgeschlossen. Das Kantonsgericht hat folglich zu prüfen, ob die Entscheide vom 14. April 2022 resp. vom 14. Juni 2022 als Einspracheentscheid oder als Wiedererwägung zu qualifizieren sind.

#### **E. 4.2.1**

Die Steuerverwaltung hat den Steuerpflichtigen am 24. Februar 2022 veranlagt (S. 25 f.). Dieser hat dagegen am 11. März 2022 eingesprochen (S. 21 f). Einschätzer

(«Veranlagungsbehörde») und Steuerpflichtiger haben anschliessend schriftliche Mitteilungen ausgetauscht. Ersterer hat am 14. März 2022 Informationen zu den Berufsauslagen eingefordert und begründet, warum kein Rückerstattungszins gewährt werde (S. 20). Der Einschätzer hat am 4. April 2022 angekündigt, den Abzug von Berufsauslagen zu akzeptieren (S. 16), obwohl er diesbezüglich zunächst auch Einsicht in die geleisteten Arbeitszeiten gefordert hatte (S. 20), die ihm der Steuerpflichtige anschliessend nicht gewährt hatte (S. 17). Letzterer hat daraufhin schriftlich auf den Rückerstattungszins für die geleistete Quellensteuer beharrt (S. 16). Der Fiskus hat am 14. April 2022 trotzdem nur ein angepasstes Veranlagungsformular inkl. Abrechnungen zur Kantons- und Bundessteuer versandt (S. 10). Die darin enthaltene Rechtsmittelbelehrung führt die Einsprache auf (S. 11 und S. 13). Die beigelegten Abrechnungen enthalten die Bemerkung «Diese Verfügung ersetzt die Veranlagungsverfügung vom 24.02.2022.». Der Steuerpflichtige hat daraufhin den Einschätzer angerufen, worauf Letzterer am 4. Mai 2022 die Rechtsabteilung per E-Mail orientiert hat, weil der Steuerpflichtige «eine Antwort (Einspracheentscheid) mit einer Rechtsmittelbelehrung» wünsche «damit er das Urteil allenfalls weiterziehen kann» (S. 7). Der Einschätzer hat den

- 7 - Steuerpflichtigen am 9. Mai 2022 über dieses interne Vorgehen schriftlich orientiert und mitgeteilt, die Veranlagung 2020 werde «nochmals komplett geprüft». Der Fiskus hat gleichzeitig einen Stundennachweis/Arbeitsplan vom Jahr 2020 eingefordert (S. 6). Der Steuerpflichtige hat stattdessen am 23. Mai 2022 darauf hingewiesen, «über Ziff. 1910 der Veranlagung 2020 wurde mit Verfügung vom 14. April 2022 rechtskräftig entschieden». Die Steuerverwaltung hat am 14. Juni 2022 eine «Wiedererwägung des Einspracheentscheids (Veranlagung vom 14. April 2022)» erlassen. Die mehrseitige Begründung bestätigt, der Steuerpflichtige sei am 14. April 2022 «erneut veranlagt» worden, der Fiskus habe am 9. Mai 2022 die korrigierte Veranlagung vom 14. April 2022 «in Wiedererwägung» gezogen. Eine Wiedererwägung sei auch nach laufender Einsprache. bzw. Einsprachefrist möglich» (S. 2). «Die Veranlagung vom 14. April 2022» werde widerrufen. Aufbau und Begründung dieses Entscheids erinnern an einen Einspracheentscheid.

#### **E. 4.2.2**

Das vorinstanzliche Vorgehen erscheint beim Verwenden der Begriffe nicht immer konsequent. Das Zustandekommen des Entscheids vom 14. April 2022 lässt jedoch darauf schliessen, dass der Einschätzer zunächst selbst versucht hat, die Opposition des Steuerpflichtigen zu regeln. Dies wird durch die Form (übliches Veranlagungsformular) den Wortlaut (Betitelung als «Veranlagungsverfügung 2020 – Ordentliche Veranlagung»), Rechtsmittelbelehrung (Einsprache) bestätigt. Der zweite Entscheid gleicht einer üblichen Veranlagung. Der zweite Entscheid vom 14. April 2022 ist folglich als (i.c. nicht mehr zulässige) Wiedererwägung zu qualifizieren. Dies wird durch den Umstand bestärkt, dass eine fernmündliche Besprechung die Fortsetzung des Einspracheverfahrens ermöglicht. Der Einschätzer schaltet nach dem Anruf die Rechtsabteilung ein. Die Entscheidung vom 14. Juni 2022 ähnelt im Aufbau (mehrseitige Begründung; Judikaturnote) und gemäss Rechtsmittelbelehrung (Anfechtung an die Rekurskommission) einem Einspracheentscheid. Er ist von einer Juristin handschriftlich signiert. Dieser dritte Entscheid ist als Einspracheentscheid zu qualifizieren.

#### **E. 4.3**

Das Vorgehen des Einschätzers, nach Eingang einer Einsprache eine Wiedererwägung einzureichen, ist gemäss obigen Ausführungen unzulässig. Die Steuerverwaltung ist mithin, allerspätestens nach dem Telefonat des Steuerpflichtigen, berechtigt und verpflichtet gewesen, nach einer angemessenen Untersuchung einen Einspracheentscheid zu fällen. Der Einschätzer hat den Steuerpflichtigen bereits im Wiedererwägungs- wie auch im Einspracheverfahren begründet aufgefordert, einen Nachweis über die Arbeitszeit zu deponieren (S. 20 und S. 6). Der Steuerpflichtige kann sich dieser Aufforderung nicht mit dem Hinweis auf eine Teilrechtskraft entziehen, weil Veranlagungen nach dem

- 8 - Depot einer Einsprache vollumfänglich überprüft werden (Bundesgerichtsurteil 2A.471/2005 vom 10. November 2006 E. 3.4; DAUM, in: Herzog / Daum [Hrsg.], Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 2. A., 2020, N. 7 zu Art. 55). Es ist auch kein Grund ersichtlich, warum die Einforderung der entsprechenden Stundenabrechnung unverhältnismässig wäre. Der Steuerpflichtige bestätigt, die verfahrensleitende Verfügung in Empfang genommen zu haben und hat trotzdem nicht kooperiert. Der Fiskus ist unter diesen Umständen berechtigt gewesen, die Einsprache betreffend die Fahrtkosten sowohl in Bezug auf die Bundes- wie auch auf die Kantonssteuern abzuweisen, wobei ergänzend auf seine Begründung (S. 3 E. 2.1 – 2.4) verwiesen werden kann. 5. 5.1 Über die Problematik der vom Beschwerdeführer verlangten Zinsen für die Rückerstattung der zu viel bezahlten Quellensteuer hat die Vorinstanz am 14. Juni 2022 (S. 8 ff.) einen schriftlich begründeten Beschluss gefasst. Da seit der Einsprache vom

#### **E. 7**

April 2020 E. 3.1, 2C\_596/2012 vom 19. März 2013 E. 2.2.). Es sollte zulässig sein, der Vorinstanz in der kantonalen Verfahrensordnung die Möglichkeit einzuräumen, vor Einreichung der Rekurs- oder Beschwerdeantwort den angefochtenen Entscheid abzuändern oder aufzuheben, mit der Folge, dass das Rechtsmittel gegenstandslos wird (Urteil des Bundesgerichts 2C\_653/2012 vom 28. August 2012 E. 4.2.4; HUNZIKER / BIGLER, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., 2022, N. 2 zu Art. 140). Ähnlich verhält es sich in der Folge hinsichtlich des nicht angefochtenen Einspracheentscheids: Ihn kann die Steuerbehörde während laufender Beschwerdefrist in Wiedererwägung ziehen (Urteil des Bundesgerichts 2C\_596/2012 vom 19. März 2013 E. 2.2).

#### **E. 11**

Februar 2009 (GTar; SGS/VS 173.8) setzen sich die Kosten aus den Auslagen der Entscheidbehörde sowie der Gerichtsgebühr zusammen. Die Gerichtsgebühr für Beschwerdeverfahren vor der Steuerrechtlichen Abteilung des Kantonsgerichts beträgt in der Regel zwischen Fr. 280.00 und Fr. 5 000.00 (Art. 25 GTar). Aufgrund der Bedeutung des Falles sowie seines Umfangs und Schwierigkeitsgrads wird die Gerichtsgebühr vorliegend auf Fr. 1'500.00 festgesetzt. 6.3 Der Beschwerdeführer hat als unterliegende Partei keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 150 Abs. 3 und Art. 91 Abs. 1 VVRG e contrario). Den Behörden oder mit öffentlichen Aufgaben betrauten Organisationen, welche obsiegen, darf in der Regel keine Parteientschädigung zugesprochen werden (Art. 150 Abs. 3 StG i.V.m. Art. 91 Abs. 3 VVRG). Es besteht vorliegend kein Grund, von dieser Regel abzuweichen.

Demnach erkennt das Kantonsgericht 1. Die Beschwerde wird abgewiesen. 2. Die Gerichtskosten von Fr. 1'500.00 werden X \_\_\_\_\_ auferlegt und teilweise mit dem

Kostenvorschuss von Fr. 500.00 verrechnet. Der verbleibende Betrag von Fr. 1'000.00 wird X \_\_\_\_\_ mit beiliegendem Einzahlungsschein in Rechnung gestellt. 3. Es werden keine Parteientschädigungen zugesprochen. 4. Das Urteil wird X \_\_\_\_\_, der Kantonalen Steuerverwaltung, der Eidgenössischen Steuerverwaltung sowie der Gemeinde Naters schriftlich mitgeteilt. Sitten, 8. April 2024

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.