
**Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 18. März 2021 i.S. D. und E.
(VGE II 2020 120)**

*Verwaltungsgerichtsbeschwerde (§§ 166 ff. StG; §§ 51 ff. VRP): Devolutiv-
effekt und Wiedererwägung lite pendente*

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist ein sog. devolutes Rechtsmittel. Das bedeutet, dass der kantonalen Steuerkommission die Befugnis, sich weiter mit der Sache zu befassen, grundsätzlich entzogen ist, sobald gegen ihren Einspracheentscheid vor Verwaltungsgericht Beschwerde erhoben worden ist. In Durchbrechung dieses Grundsatzes sieht § 28 Bst. c VRP indessen die Möglichkeit vor, dass die Steuerkommission als Vorinstanz den angefochtenen Entscheid widerruft mit der Folge, dass das Beschwerdeverfahren vom Verwaltungsgericht als gegenstandslos geworden abgeschrieben werden kann. Der Widerruf bzw. die Wiedererwägung des angefochtenen Entscheides nach Rechtshängigkeit des Verfahrens vor Verwaltungsgericht wird als Wiedererwägung lite pendente bezeichnet.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die Eheleute D. und E. deklarierten in der Steuererklärung 2016 für ihre 723 nicht kotierten Aktien der ... AG einen Wert von CHF 110 600.-- je Aktie. Demgegenüber setzte die kantonale Steuerverwaltung den Vermögenssteuerwert auf CHF 246 800.-- je Aktie fest. Im Einsprache-

verfahren machten D. und E. geltend, für die Aktienbewertung sei auf den im Jahr 2017 erfolgten Verkauf von 180 dieser Aktien zum Preis von je CHF 190 000.-- abzustellen. Die kantonale Steuerkommission wies die Einsprache ab.

Im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht brachten D. und E. im Hauptantrag erneut vor, der Kaufpreis von CHF 190 000.-- je Aktie stelle den relevanten Verkehrswert dar. Unter Berücksichtigung der vor dem Aktienkauf ausgeschütteten Dividende von CHF 4000.-- je Aktie betrage der Vermögenssteuerwert somit CHF 194 000.-- pro Aktie. Vernehmlassend beantragte die Vorinstanz unter Hinweis auf die Ausführungen im Einspracheentscheid vollumfängliche Abweisung der Beschwerde. Das Verwaltungsgericht bestätigt insoweit den Einspracheentscheid und weist den Hauptantrag ab.

Eventualiter stellten D. und E. den im Einspracheverfahren noch nicht geltend gemachten Antrag, die Aktienbewertung sei aufgrund der Konzernrechnung gemäss Kreisschreiben Nr. 28 der schweizerischen Steuerkonferenz (KS 28) vorzunehmen. Danach betrage der Vermögenssteuerwert CHF 185 700.-- pro Aktie (mithin weniger als gemäss Hauptantrag). Die Vorinstanz nahm im Rahmen der Vernehmlassung zu diesem Eventualantrag nicht Stellung. Das Gericht führt dazu Folgendes aus:

Erwägungen

1. ...

2. ...

3. ...

4.1 Im Weiteren machen die Beschwerdeführer zur Begründung des Eventualantrags geltend, sollte auch das Verwaltungsgericht davon ausgehen, dass in casu der Aktienkaufpreis von CHF 190 000.-- je Aktie kein relevanter Verkehrswert gemäss KS 28 RZ 2 Abs. 5 darstelle, werde beantragt, dass der Aktiensteuerwert aufgrund der Konzernrechnung gemäss KS 28 RZ 41 Abs. 1 bewertet werde.

4.2 Die Vorinstanz hat sich zur Bewertung aufgrund der Konzernrechnung gemäss KS 28 RZ 41 nicht geäußert. Vielmehr hat sie dessen ungeachtet in der Beschwerdevernehmlassung an ihrem Antrag auf vollumfängliche Abweisung der Beschwerde festgehalten und es bei dem Hinweis belassen, dass die vorliegende Beschwerde im Wesentlichen dieselben Argumente wie die Einspracheschrift wiedergebe, weshalb auf die Begründungen im Einsprachentscheid verwiesen werden könne (vgl. Vernehmlassung der Kantonalen Steuerkommission vom 20.1.2021).

Das lässt im Grunde genommen nur den Schluss zu, dass die Vorinstanz auch die Möglichkeit eines allfälligen Widerrufs des angefochtenen Entscheids nach Rechtshängigkeit des Verfahrens (sog. Wiedererwägung *lite pendente*), was gegebenenfalls zu einer Abschreibung

des Verfahrens infolge Gegenstandslosigkeit und entsprechender Kostenfolge hätte führen können, nicht in Betracht gezogen hat (vgl. dazu § 28 Bst. c und § 72 Abs. 4 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes [VRP; SRSZ 234.110] vom 6.6.1974).

4.3 Gemäss Praxis können alle Gesellschaften, welche eine geprüfte und von der Generalversammlung genehmigte Konzernrechnung einreichen, nach KS 28 RZ 41 bewertet werden (vgl. Kommentar zu KS 28 RZ 41). Die Gesellschaft hat ein Wahlrecht und kann sich für eine Bewertung zum Substanzwert der Holdinggesellschaft oder nach der geprüften Konzernrechnung entscheiden. Gemäss KS 28 RZ 41 Abs. 4 kann die Steuerverwaltung nur eine Bewertung aufgrund der Konzernrechnung in von ihr zu begründenden Fällen ablehnen (vgl. Ramseier, in: Tarolli Schmidt/Villard/Bienz/Jaussi [Hrsg.], Kommentar zum Basler Steuergesetz, Aufl. 2019, § 46 N 15).

4.4 Es steht der Gesellschaft daher grundsätzlich frei, sich für eine Bewertung nach der geprüften Konzernrechnung zu entscheiden. Das Gesuch hat einen Antrag mit zahlenmässigem Nachweis (Bewertung; Konzernrechnung, konsolidierte Jahresrechnung, etc.) und den Konsolidierungskreis zu enthalten. Liegt keine genügende Konzernrechnung vor, so sollte auf Einzelabschlüsse zurückgegriffen werden. Die Steuerbehörde kann eine eingereichte Konzernrechnung ablehnen und Einzelabschlüsse vorziehen, falls sie wichtige Gründe dafür geltend macht. Dies kann z.B. bei wesentlichem nichtbetrieblichem Vermögen in Finanz- und Immobiliengesellschaften der Fall sein, da dort die Formel $(2 \times \text{Ertragswert} + 1 \times \text{Substanzwert}) : 3$ nicht geltend soll (siehe zum Ganzen: Carl Helbling, Steuerliche Konzernbewertung – Änderung der Wegleitung zur

Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer, in: Der Schweizer Treuhänder 4/99, S. 379 ff.).

Die Sache ist daher an die Vorinstanz bzw. Steuerverwaltung zurückzuweisen, damit diese die Gesellschaft aufgrund der Konzernrechnung bewerte, oder begründe, weshalb sie an der Bewertung zum Substanzwert der Holdinggesellschaft gemäss KS 28 RZ 38 festhält und die Bewertung aufgrund der Konzernrechnung gemäss KS 28 RZ 41 ablehnt.

5.1 Gestützt auf diese Ausführungen wird die Beschwerde gutgeheissen. Der angefochtene Entscheid vom 13. November 2020 wird aufgehoben und die Sache zu neuer Entscheidung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz bzw. Steuerverwaltung zurückgewiesen.

Anmerkung der Redaktion:

Das Verwaltungsgericht schliesst aus dem Umstand, dass die Vorinstanz zum Eventualantrag nicht Stellung genommen hat, diese habe die Möglichkeit einer allfälligen Wiedererwägung *lite pendente* nicht in Betracht gezogen (E. 4.2 des Urteils). Ob die Vorinstanz in der vorliegenden Konstellation mit einer Wiedererwägung *lite pendente* trotz Devolutiv-effekt der Verwaltungsgerichtsbeschwerde das Verfahren hätte an sich ziehen dürfen, erscheint indessen alles andere als selbstverständlich.

Für das *allgemeine* Verwaltungsverfahrenrecht sieht § 34 Abs. 1 VRP die Möglichkeit vor, Verfügungen „ausserhalb eines Revisionsverfahrens“ ab-

zu ändern oder aufzuheben. Die Bestimmung nimmt erkennbar auf *formell rechtskräftige* Verfügungen Bezug. Für *laufende* Rechtsmittelverfahren gilt, dass sie gemäss § 28 Bst. c VRP beschrieben werden können, wenn die Behörde, d.h. die Vorinstanz die angefochtene Verfügung oder den angefochtenen Entscheid „widerruft“. Der Gesetzeswortlaut lässt offen, ob diese nach Rechtshängigkeit des Verfahrens vor der Rechtsmittelinstanz (d.h. *lite pendente*) nicht nur widerrufen, sondern mit neuer Verfügung oder neuer Entscheid von der Vorinstanz in Wiedererwägung gezogen werden dürfen. Das Bundesgericht hat dies mit Urteil 2C_848/2012 vom 8. März 2013 bejaht und § 34 VRP (i.V.m. § 28 Bst. c VRP) als Rechtsgrundlage für die Wiedererwägung *lite pendente* anerkannt (E. 5.3; das Urteil betraf eine Konzessionsabgabe für Wasserbezug).

Bei der Beantwortung der Frage, ob für die Wiedererwägung bzw. die Wiedererwägung *lite pendente* im *Steuerrecht* dasselbe gilt, dürfte zu differenzieren sein. Aufgrund des im Steuerrecht geltenden *numerus clausus* von Rechtsgründen zur Aufhebung und Abänderung von rechtskräftigen Verfügungen und Entscheiden geht die überwiegende Meinung in Literatur und Rechtsprechung davon aus, dass für die Wiedererwägung von *formell rechtskräftigen* Entscheiden im Steuerrecht kein Raum bleibt (vgl. Bundesgerichtsurteil 2C_331/2019 vom 7. April 2020, E. 3.1 = StPS 2021 S. 16 ff.; MARTIN E. LOOSER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Art. 51 StHG N 6 m.w.N.; VGE II 2018 77 vom 31. Oktober 2018, E. 2.4 – eine Ausnahme gilt hingegen für Dauerverfügungen wie etwa die Schätzungsverfügung, vgl. VGE II 2014 37 vom 16. April 2015, E. 2.3 f.). Die Frage der Wiedererwägung *während laufender Rechtsmittelfrist* wird im Steuerrecht dagegen kontrovers beurteilt. Die wohl herrschende Lehre geht davon aus, dass es der Behörde verwehrt ist, auf die Veranlagungsverfügung oder den Einspracheentscheid zurückzukommen, sobald diese eröffnet sind

(MARTIN E. LOOSER, a.a.O., vor Art. 51-53a StHG N 1a m.w.N.; KÄNZIG/BEHNISCH, Die direkte Bundessteuer [Wehrsteuer], 2. Auflage, Art. 95 N 10). Nach dieser Ansicht ist demnach eine Wiedererwägung selbst während laufender Rechtsmittelfrist und unabhängig von der Frage, ob der Einspracheentscheid bereits angefochten wurde, nicht mehr möglich ist (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kurzkommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 4. Auflage, § 142 N 14). Demgegenüber bejaht das Bundesgericht – von Ausnahmefällen abgesehen – die Möglichkeit der Wiedererwägung nach Rechtshängigkeit des Verfahrens vor der Rechtsmittelinstanz (d.h. lite pendente) auch im Steuerrecht, sofern diese im jeweiligen allgemeinen kantonalen Verfahrensrecht vorgesehen ist (Bundesgerichtsurteile 2C_653/2012 vom 28. August 2012, E. 4.2.4 m.w.N. = Pra 101 (2012) Nr. 127 und 2C_426/2012 vom 18. Januar 2013, E. 3.2; LOCHER, Kommentar DBG, Einführung zu Art. 147 ff. N 20; einschränkend dagegen Bundesgerichtsurteil 2C_596/2012 vom 19. März 2013, E. 2.2 und 3.2). Da dies, wie vorstehend dargestellt, im schwyzerischen Verwaltungsverfahrensrecht der Fall ist, befindet sich das Verwaltungsgericht grundsätzlich in Übereinstimmung mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, wenn es im wiedergegebenen Urteil die Frage der Wiedererwägung lite pendente aufwirft und damit im Steuerrecht für möglich erklärt.

Die Wiedererwägung lite pendente ermöglicht es der Vorinstanz, im Interesse einer einfachen und raschen Erledigung des Streitgegenstands auf den angefochtenen Entscheid zurückzukommen, wenn sie aufgrund der Beschwerdeschrift oder aus anderen Gründen zu neuen Erkenntnissen gelangt. Der Devolutiveffekt setzt der Verfahrensvereinfachung jedoch Grenzen. Stellen die Beschwerdeführer im Rechtsmittelverfahren denselben Antrag mit derselben Begründung wie im vorinstanzlichen

Verfahren, so steht es der Vorinstanz nicht zu, den angefochtenen Entscheid nur deshalb zu widerrufen, um einer befürchteten Gutheissung der Beschwerde zuvorzukommen. Das Recht der Beschwerdeführer, die im angefochtenen Entscheid beurteilten Fragen durch die Rechtsmittelinstanz überprüfen zu lassen, darf die Vorinstanz ohne gewichtige neue Erkenntnisse nicht mittels Wiedererwägung des angefochtenen Entscheides abschneiden. Vorliegend betraf dies die im angefochtenen Einspracheentscheid abschlägig beurteilte Frage, ob der spätere Aktienverkauf zum Preis von CHF 190 000.-- je Aktie als massgeblicher Vermögenssteuerwert gelten könne. Einer Wiedererwägung *lite pendente* hätte somit in casu nur der Aktienwert gemäss Konzernrechnung (Eventualantrag) zugrunde gelegt werden können. Hätte dieser – was eigentlich zu erwarten wäre – höher gelegen als der erwähnte Aktienkaufpreis gemäss Hauptantrag, hätten die Beschwerdeführer demnach in einer Wiedererwägungsentscheid nur teilweise Recht erhalten, weshalb das Verfahren weiterhin vor Verwaltungsgericht anhängig geblieben wäre (vgl. LOCHER, Kommentar DBG, Einführung zu Art. 147 ff. N 21; zum Sozialversicherungsrecht vgl. VGE 458/97 vom 23. Januar 1998, EGV-SZ 1998 Nr. 24). Die Besonderheit des vorliegenden Falles besteht indessen darin, dass die Beschwerdeführer den für sie steuerlich günstigeren Vermögenssteuerwert nicht im Haupt-, sondern erst im Eventualantrag geltend machten. In dieser Konstellation erscheint es zumindest zweifelhaft, ob die Steuerkommission vor dem Entscheid des Verwaltungsgerichts über den Hauptantrag (Aktienkaufpreis) den tieferen Aktienwert gemäss Eventualantrag (Konzernrechnung) in einer Wiedererwägungsentscheid hätte vorwegnehmen dürfen. Die Steuerkommission hätte damit dem Verwaltungsgericht die Möglichkeit genommen, im Sinne des Hauptantrages auf den höheren Aktienwert zu erkennen, was ihr aufgrund des Devolutiveffekts der Verwaltungsgerichtsbeschwerde wohl nicht zugestan-

den hätte und von den Beschwerdeführern auch gar nicht gewollt war (vgl. Begründung des Eventualantrags vorstehend E. 4.1 des Urteils). Eine in Verletzung des Devolutiveffektes ergangene Wiedererwägung lite pendente müsste jedoch unbeachtlich bleiben und würde deshalb ebenfalls nicht zu einer Verfahrensvereinfachung führen. Oder anders ausgedrückt: die Frage der Wiedererwägung lite pendente stellt sich vorliegend eigentlich erst dann, wenn man die Ablehnung des Hauptantrages durch das Verwaltungsgericht gedanklich vorwegnimmt.