



**Entscheid des Kantonsgesichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und
Verwaltungsrecht**

vom 6. Juni 2012 (810 12 91)

Steuern und Abgaben

**Nachweis der Zustellung einer Veranlagungsverfugung,
Anforderungen an eine Vollmacht**

Besetzung Präsidentin Franziska Preiswerk-Vögtli, Kantonsrichter Bruno
Gutzwiller, Markus Clausen, Stefan Schulthess, Beat Walther,
Gerichtsschreiberin i.V. Marion Wüthrich

Parteien **A._____ und B._____**, Beschwerdeführer, vertreten durch Adrian
Schmid, Advokat

gegen

**Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft
(Abteilung Steuergericht)**, Beschwerdegegnerin

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Beschwerde-
gegnerin

Betreff Staatssteuer 2008
(Entscheid der Abt. Steuergericht vom 25. November 2011)

A. Am 30. September 2009 reichten A.____ und B.____ die Steuererklärung des Kantons Basel-Landschaft für das Jahr 2008 ein und wurden mit definitiver Steuerveranlagung 2008 vom 25. März 2010 veranlagt.

Mit Schreiben vom 7. Juni 2010 erhob C.____, Steuerberater in Deutschland, im Namen von A.____ und B.____ Einsprache gegen die "Steuerbescheide der Jahre 2007 und 2008". Diese seien aufzuheben und die bereits bezahlten Steuerbeträge zurückzuerstatten. Als Begründung wurde ausgeführt, dass A.____ und B.____ sowohl in D.____ als auch in E.____ (Deutschland) Wohnsitz hätten. Allerdings sei ihr Lebensmittelpunkt bereits im Mai 2006 aus der Schweiz nach Deutschland verlegt worden, weshalb A.____ und B.____ der Einkommenssteuerpflicht in Deutschland unterliegen würden.

Mit Schreiben vom 26. November 2010 forderte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) Steuerberater C.____ auf, sich bis zum 15. Dezember 2010 mit einer schriftlichen Vollmacht auszuweisen, da ansonsten auf die Einsprache nicht eingetreten werden könne.

Am 7. Januar 2010 (recte: 7. Januar 2011) machte die Steuerverwaltung A.____ und B.____ darauf aufmerksam, dass der Steuerberater C.____ trotz Aufforderung noch keine schriftliche Vollmacht eingereicht habe, weshalb die Steuerverwaltung A.____ und B.____ ersuche, bis zum 31. Januar 2011 eine kurze schriftliche Bestätigung einzureichen, aus welcher ersichtlich sei, dass der Steuerberater ermächtigt und beauftragt sei, sie gegenüber der Steuerverwaltung zu vertreten.

Mit Entscheid vom 8. Februar 2011 trat die Steuerverwaltung nicht auf die Einsprache vom 7. Juni 2010 ein. Die Steuerverwaltung begründete ihren Entscheid im Wesentlichen damit, dass die gegen die Veranlagungsverfügung für die Staatssteuer 2008 erhobene Einsprache vom 7. Juni 2010 nach Ablauf der 30-tägigen Einsprachefrist, welche mit der Eröffnung der Veranlagungsverfügung vom 25. März 2010 zu laufen begonnen habe, erfolgt sei. Im Übrigen sei trotz ausdrücklicher Aufforderung keine schriftliche Vollmacht eingereicht worden, weshalb die formellen Voraussetzungen für ein Eintreten auf die Einsprache auch aus diesem Grund nicht erfüllt seien.

B. Mit Schreiben vom 8. März 2011 erhoben A.____ und B.____, vertreten durch Advokat Christian Haidlauf, Rekurs beim Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), mit dem Begehren, dass der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 8. Februar 2011 aufzuheben und die Angelegenheit an die Steuerverwaltung zur materiellen Behandlung zurückzuweisen sei; alles unter Entschädigung zu Lasten des Staates.

Mit Entscheid vom 25. November 2011 wies das Steuergericht den Rekurs vom 8. März 2011 ab. Das Steuergericht begründete seinen Entscheid im Wesentlichen damit, dass A.____ und B.____ innert der angesetzten Frist weder eine Vollmacht noch eine andere Bestätigung eingereicht hätten und dass aus den Steuerakten ebenfalls nicht hervor gehe, dass sich die Pflichtigen selber hätten vertreten wollen, weshalb die formellen Voraussetzungen für ein Eintreten auf die Einsprache nicht erfüllt seien.

C. Hiergegen erhoben A.____ und B.____, neu vertreten durch Advokat Adrian Schmid, mit Schreiben vom 26. März 2012 Beschwerde beim Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht). Sie beantragten, dass der Entscheid des Steuergerichts vom 25. November 2011 betreffend die Staatssteuer 2008 aufzuheben und die Angelegenheit an die Steuerverwaltung zur materiellen Beurteilung zurückzuweisen sei. Zudem sei die Angelegenheit an das Steuergericht zur Neuverlegung der ordentlichen und ausserordentlichen Kosten für das vor dem Steuergericht geführte Verfahren zurückzuweisen; alles und Entschädigungsfolge zu Lasten des Staates.

Die Steuerverwaltung beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 10. April 2012 und das Steuergericht in seiner Vernehmlassung vom 18. April 2012 die Abweisung der Beschwerde.

Mit Präsidialverfügung vom 22. Mai 2012 wurde der Fall der Kammer zur Beurteilung überwiesen und zudem mitgeteilt, dass die Beschwerdeverfahren betreffend die Staatssteuern 2007 und 2008 in der gleichen Urteilsberatung behandelt würden.

Das Kantonsgericht zieht **i n E r w ä g u n g**:

1.1 Nach § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht als letzte kantonale Instanz angefochten werden. Die übrigen formellen Voraussetzungen nach §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 sind erfüllt, so dass auf die Beschwerde einzutreten ist.

1.2 Gemäss § 45 Abs. 1 VPO können mit der verwaltungsgerichtlichen Beschwerde Rechtsverletzungen einschliesslich Überschreitung, Unterschreitung oder Missbrauch des Ermessens (lit. a) sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts (lit. b) gerügt werden. Die Überprüfung der Angemessenheit einer Verfügung ist hingegen nur in Ausnahmefällen vorgesehen (§ 45 Abs. 1 lit. c VPO). Mit der Beschwerde in Steuersachen können gemäss § 45 Abs. 2 VPO alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. § 45 Abs. 2 VPO setzt damit die bundesrechtlichen Vorgaben um, wonach im kantonalen Rekurs- und Beschwerdeverfahren betreffend direkte Bundessteuer gemäss Art. 140 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG alle Mängel des angefochtenen Entscheides und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden können. Hinsichtlich der

Staats- und Gemeindesteuern wäre eine solch weitgehende Kontrolle vorinstanzlicher Entscheide gemäss Art. 50 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 nur für das Rekursverfahren vor Steuergericht, nicht aber für das Beschwerdeverfahren vor Kantonsgericht gefordert. Der Gesetzgeber hat sich jedoch entschieden, die im DBG verlangte Ermessenskontrolle hinsichtlich der direkten Bundessteuer auch auf die Staats- und Gemeindesteuern auszuweiten. Deshalb kann das Kantonsgericht vorliegend auch die Angemessenheit der angefochtenen Verfügungen bzw. Entscheide überprüfen.

2. Die Steuerverwaltung ist mit Entscheid vom 8. Februar 2011 auf die Einsprache der Beschwerdeführer vom 7. Juni 2010 nicht eingetreten. Die dagegen erhobene Beschwerde hat das Steuergericht abgewiesen. Vorliegend ist zu prüfen, ob der Nichteintretensentscheid zu Recht erfolgt ist und das Steuergericht den dagegen erhobenen Rekurs zu Recht abgewiesen hat.

3.1 Gemäss § 19 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes Basel-Landschaft [VwVG BL] vom 13. Juni 1988 werden Verfügungen den Parteien beziehungsweise deren Vertretungen und der Vorinstanz schriftlich durch individuelle Zustellung eröffnet. Die Eröffnung einer Verfügung bedeutet, dass der Erlass und der Inhalt der Verfügung dem Adressaten mitgeteilt werden. Die Verfügung gilt als mitgeteilt respektive zugestellt, wenn sie vom Adressaten oder einer anderen hierzu berechtigten Person entgegengenommen oder in den Briefkasten des Adressaten eingeworfen ist (vgl. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, Zürich/St. Gallen 2010, 6. Auflage, Rz. 886).

3.2 Nach Eröffnung der Veranlagungsverfügung können der Steuerpflichtige und, bezüglich der Staats- und Gemeindesteuer, die Gemeinden innert 30 Tagen bei der kantonalen Steuerverwaltung schriftlich Einsprache erheben (vgl. § 122 Abs. 1 StG). Dabei trägt grundsätzlich die einspracheerhebende Partei die Beweislast für die Einhaltung der Frist (vgl. BGE 103 V 65 f. E. 2a). Hat indessen die Behörde zu verantworten, dass der Beweis der Rechtzeitigkeit nicht erbracht werden kann, muss sie die Folgen der Beweislosigkeit tragen. Dies ist dann der Fall, wenn eine Verfügung uneingeschrieben zugestellt wird und die Partei deshalb regelmässig nicht in der Lage ist, das Empfangsdatum und damit die Einhaltung der Frist nachzuweisen (vgl. ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Auflage, Zürich 1998, Rz. 342). Im Zweifel ist daher auf die Darstellung des Empfängers abzustellen (vgl. BGE 103 V 66 E. 2a).

3.3 Vorliegend machen die Beschwerdeführer geltend, dass sie die Veranlagungsverfügung Staatssteuer 2008 vom 25. März 2010 erst Ende Mai 2010 erhalten hätten und die Einsprache des damaligen Vertreters vom 7. Juni 2010 somit rechtzeitig erfolgt sei. Wenn die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung demgegenüber vorbringt, dass der Rechtfertigungsversuch der Beschwerdeführer nicht als glaubwürdig zu erachten sei, ist ihr entgegenzuhalten, dass die Zustellung der Veranlagungsverfügung Staatssteuer 2008 unbestritten nicht mit eingeschriebener Post erfolgte. Die Steuerverwaltung vermag somit den Nachweis der Zustellung der Veranlagungsverfügung nicht zu erbringen, weshalb sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tra-

gen hat und mit der Vorinstanz das Argument der verspäteten Einsprache nicht gehört werden kann.

4. In einem Weiteren Schritt ist sodann zu prüfen, ob die Steuerverwaltung aufgrund der fehlenden Vollmacht des deutschen Steuerberaters der Beschwerdeführer zu Recht nicht auf die Einsprache vom 7. Juni 2010 eingetreten ist.

4.1 § 12 Abs. 1 VwVG BL sieht vor, dass die Parteien sich auf jeder Stufe des Verfahrens verbeiständen und – soweit nicht persönliches Handeln erforderlich ist – mit schriftlicher Vollmacht vertreten lassen können. Das Recht auf Vertretung und Verbeiständung gewährleistet in Analogie zum bundesrechtlichen Art. 11 Abs. 1 VwVG die Befugnis, Prozesshandlungen durch einen Dritten eigener Wahl ausführen zu lassen (Vertretung) oder sich bei mündlichen Verhandlungen von einem Dritten eigener Wahl im Rahmen einer Verbeiständung unterstützen zu lassen (vgl. RES NYFFENEGGER in: Christoph Auer/ Markus Müller/ Benjamin Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zürich/St. Gallen 2008, Rz. 2 zu Art. 11 mit Hinweisen).

4.2 Verlangt die Behörde eine schriftliche Vollmacht, hat sie die Aufforderung an den Vertreter zu richten, da dieser durch das Handeln in fremdem Namen das Bestehen eines Vertretungsverhältnisses behauptet. Indessen spricht nichts dagegen, auch die vertretene Partei zur Einreichung einer schriftlichen Vollmacht aufzufordern, dies schon deshalb, weil sie – auch wenn sie den Vertreter nicht für das weitere Verfahren bevollmächtigen will – die Handlungen des Vertreters nachträglich genehmigen kann. Die Aufforderung zur Einreichung einer Vollmacht ist mit einer Frist zu verbinden (vgl. RES NYFFENEGGER, a.a.O., Rz. 20 zu Art. 11 mit Hinweisen). Reicht innert Frist weder der (behauptete) Vertreter eine schriftliche Vollmacht ein, noch genehmigt die vertretene Partei dessen Handlung, ist von einem vollmachtlosen Handeln des "Vertreters" auszugehen und es fehlt an einer Prozess- oder Verfahrensvoraussetzung. Hat der "Vertreter" durch Gesuch oder Rechtsmittel ein Verfahren in Gang gesetzt, so ist dieses mit Nichteintretensentscheid zu erledigen (vgl. RES NYFFENEGGER, a.a.O., Rz. 21 zu Art. 11 mit Hinweisen).

4.3 Vorliegend ist unbestritten, dass zum Zeitpunkt der Einspracheerhebung vom deutschen Steuerberater keine schriftliche Vollmacht eingereicht worden war und die Beschwerdeführer auch im weiteren Verlauf des Verfahrens keine schriftliche Vollmacht mehr eingereicht haben. In ihrer Beschwerde an das Kantonsgericht führen die Beschwerdeführer aus, dass ihr Steuerberater mit Schreiben vom 26. November 2010 aufgefordert worden sei, sich bis zum 15. Dezember 2010 mit einer Vollmacht auszuweisen und eine Adresse in der Schweiz zur Eröffnung des Einsprache-Entscheids zu benennen. Zudem seien die Beschwerdeführer aufgefordert worden, die Verlegung ihres Lebensmittelpunktes näher zu erläutern und zu dokumentieren. Dabei habe es ihnen die Steuerverwaltung ausdrücklich freigestellt, ob sie die verlangten Angaben und Dokumente per Post einreichen oder anlässlich einer persönlichen Vorsprache mitbringen würden. Gestützt auf das an den Steuerberater gerichtete Schreiben hätten sie die Einsprache-Angelegenheit wieder selber in die Hand genommen und direkt mit der Steuerverwaltung Kontakt aufgenommen. Nachdem ein mit der Steuerverwaltung für den 5. Januar 2011

vereinbarter Besprechungstermin aufgrund eines unvorhergesehenen Spitalaufenthalts nicht habe wahrgenommen werden können, sei dieser am 7. Januar 2011 nachgeholt worden. Anlässlich der Unterredung bei der Steuerverwaltung habe der Beschwerdeführer eine am 20. Dezember 2010 als Antwort auf das Schreiben der Steuerverwaltung vom 26. November 2010 verfasste schriftliche Eingabe (zusammen mit den entsprechenden Belegen) übergeben. Dabei habe er der Steuerverwaltung auch mitgeteilt, dass der deutsche Steuerberater beauftragt und ermächtigt gewesen sei, für ihn und seine Ehefrau Einsprache zu erheben. Kurz nach der persönlichen Unterredung mit der Steuerverwaltung hätten die Beschwerdeführer ein mit 7. Januar 2010 (recte: 7. Januar 2011) datiertes Schreiben der Steuerverwaltung erhalten, auf welches sie jedoch nicht mehr reagiert hätten, da das neuerliche Schreiben identisch mit jenem vom 26. November 2010 war und sich offensichtlich mit der persönlichen Besprechung "gekreuzt" hatte.

4.4 Dem Einsprache-Entscheid vom 8. Februar 2011 kann entnommen werden, dass die Beschwerdeführer im Januar tatsächlich persönlich bei der Steuererwaltung vorgesprochen haben. Ferner wird weder von der Steuerverwaltung noch vom Steuergericht bestritten, dass das damalige Vertretungsverhältnis von den Beschwerdeführern nachträglich mündlich genehmigt wurde. So bringt das Steuergericht in seiner Vernehmlassung vom 18. April 2012 einzig vor, dass das Gesetz nicht vorsehe, dass, wenn der Vertreter einer Partei zu deren Gunsten eine Handlung vornehme, die vertretene Partei diese mündlich bestätigen könne. Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden. Zwar ist der Wunsch der Behörde nach einem schriftlich belegten Vertretungsverhältnis nachvollziehbar, dabei erkennt das Steuergericht jedoch, dass – obwohl das Gesetz grundsätzlich eine schriftliche Vollmacht verlangt – die Behörde nicht gezwungen ist, eine schriftliche Vollmacht einzufordern. Nur, wenn die Behörde Zweifel am Vorliegen einer Vollmacht hat, ist sie gehalten, sich durch Einverlangen einer schriftlichen Vollmacht Klarheit zu verschaffen. Ansonsten genügt auch eine konkludent oder mündlich erteilte Vollmacht (vgl. RES NYFFENEGGER, a.a.O., Rz. 17 zu Art. 11 mit Hinweisen). Aus den Akten ist erstellt, dass die Beschwerdeführer die Vertretung des deutschen Steuerberaters ausdrücklich genehmigt haben. Angesichts des Umstands, dass die Beschwerdeführer anlässlich der persönlichen Vorsprache bei der Steuerverwaltung im Januar 2011 die Vertretung mündlich bestätigten und zudem unter Bezugnahme auf das an den deutschen Steuerberater gerichtete Schreiben vom 26. November 2010 weitere Dokumente einreichten, war eine schriftlichen Vollmacht nicht mehr notwendig. Sowohl durch mündliche Mitteilung wie auch durch die Beibringung weiterer Dokumente haben die Beschwerdeführer dargelegt, dass sie an der Einsprache des deutschen Steuerberaters festzuhalten gedenken. Da sie anlässlich des persönlichen Gesprächs mit der Steuerverwaltung zudem bekanntgegeben haben, dass sie sich von nun an selbst vertreten würden, war das Einreichen einer Vollmacht erst recht nicht mehr notwendig.

5. Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Steuerverwaltung auf die von den Beschwerdeführern frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde vom 7. Juni 2010 hätte eintreten müssen bzw. das Steuergericht den Rekurs gegen den Einspracheentscheid hätte gutheissen müssen. Die Beschwerde wird somit gutgeheissen, der Entscheid des Steuergerichts vom 25. November 2012 aufgehoben und die Angelegenheit zur Neubeurteilung an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.

6.1 Gemäss § 20 Abs. 1 und 3 VPO auferlegt das Kantonsgericht in Steuerstreitigkeiten die Verfahrenskosten der unterliegenden Partei. Keine Verfahrenskosten zu entrichten haben demgegenüber die Vorinstanzen beziehungsweise die kantonalen Behörden sowie die Gemeinden sofern sie nicht das Kantonsgericht in Anspruch nehmen. Nachdem der Beschwerdeführer mit seiner Beschwerde durchgedrungen ist, werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- wird den Beschwerdeführern zurückerstattet.

6.2 Angesichts des Ausgangs des Verfahrens hat die Steuerverwaltung den Beschwerdeführern für das Verfahren vor Kantonsgericht zudem eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 946.60 (3.35 Stunden à Fr. 250.-- inkl. Auslagen von Fr. 39.-- und 8 % Mehrwertsteuer) auszurichten. Ferner wird die Angelegenheit zur Neuverlegung der Parteikosten des vorinstanzlichen Verfahrens an das Steuergericht zurückgewiesen.

Demgemäss wird **e r k a n n t** :

- ://:
1. In Gutheissung der Beschwerde wird die Angelegenheit an die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft zurückgewiesen.
 2. Die Angelegenheit wird zur Neuverlegung der Parteikosten des vorinstanzlichen Verfahrens an das Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft zurückgewiesen.
 3. Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- wird den Beschwerdeführern zurückerstattet.
 4. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft hat den Beschwerdeführern für das Verfahren vor Kantonsgericht eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 946.60 (inkl. Auslagen und 8 % Mehrwertsteuer) auszurichten.

Präsidentin

Gerichtsschreiberin i.V.