



Entscheid vom 8. Mai 2015 (510 14 93)

Nichtigkeit einer Verfügung / Revision

_____ Besetzung

Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter Dr. Pascal Leumann,
Steuerrichter Peter Salathe, Dr. L. Schneider, Dr. Philippe Spitz, Ge-
richtsschreiberin I. Wissler

_____ Parteien

A. _____

Rekurrent

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
4410 Liestal,

Rekursgegnerin

_____ betreffend

Staatssteuer 2011 (Revisions-Entscheid)

Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügung vom 25. Juli 2013 wurden die Pflichtigen mit einem steuerbaren Einkommen in Höhe von Fr. 662'901.-- amtlich veranlagt. Unter der Rubrik übrige Einkünfte wurde Ihnen ein Betrag von Fr. 525'000.-- aufgerechnet. Mit Schreiben vom 21. August 2013 erhob der Pflichtige Einsprache und reichte diverse Arztzeugnisse, einen Lohnausweis und die Kündigung seines damaligen Arbeitgebers ein. Die Steuerverwaltung verlängerte den Pflichtigen in der Folge die Frist zur Einreichung einer vollständig ausgefüllten Steuererklärung zunächst bis zum 12. September, danach bis zum 10. Oktober und schliesslich bis zum 28. Oktober 2013. Mit Einsprache-Entscheid vom 4. November 2013 trat die Steuerverwaltung mangels Beweise auf die Einsprache nicht ein.

2. Mit Schreiben vom 29. Oktober 2014 reichte der Vertreter der Pflichtigen gegen die amtliche Veranlagungsverfügung ein Revisionsbegehren ein und ersuchte darum die Veranlagung gemäss der eingereichten Steuererklärung vorzunehmen. Zur Begründung führte er aus, bei der amtlichen Einschätzung sei den Steuerbehörden bekannt gewesen, dass der Kauf der Liegenschaft nicht mit eigenen verdienten Mitteln habe erfolgen können. Diese sei durch Fremdmittel finanziert worden, was umso wahrscheinlicher gewesen sei, als der Steuerpflichtige im Jahre 2010 einen privaten Konkurs habe einreichen müssen. Die amtliche Einschätzung basiere auf einem so gravierenden Fehlverhalten der veranlagenden Behörde, dass möglicherweise ein Amtsmissbrauch vorliege. Der Pflichtige müsse sich deshalb vorbehalten, eine Strafanzeige wegen Amtsmissbrauch nach Art. 312 StGB einzureichen. Offenbar habe man den Pflichtigen über eine absurde amtliche Einschätzung zur Kooperation zwingen wollen. Das Einkommen sei der Behörde über die AHV-Beiträge bekannt gewesen. Es sei erwiesen, dass die Behörde bewusst von Tatsachen ausgegangen sei, die sie als falsch angenommen, aber trotzdem zur Basis ihrer Verfügung gemacht habe. Damit sei § 132 Abs. 1 lit. b und wahrscheinlich auch lit. c StG erfüllt. Aufgrund der flagranten strafrechtlichen Relevanz sei zudem das Revisionsbegehren nicht an die 90-tägige Frist gebunden. Die 10-jährige Frist sei ohnehin nicht erreicht. Im Übrigen habe der Pflichtige seine Pflichten im Rahmen des ordentlichen Verfahrens zumindest minimal erfüllt. Die Steuerveranlagung 2011 sei im ordentlichen Verfahren gemäss der sich in der Beilage befindlichen Steuererklärung vorzunehmen und die amtliche Einschätzung zurückzuziehen.

3. Mit Revisionsentscheid vom 27. November 2014 trat die Steuerverwaltung auf das Revisionsgesuch nicht ein. Zur Begründung führte sie u.a. aus, eine Revision sei ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Seit dem Jahre 2005 werde der Pflichtige amtlich veranlagt. Die amtliche Veranlagung sei per 25. Juli 2013 versandt worden. Mit Schreiben vom 21. August 2013 habe der Pflichtige dagegen Einsprache erhoben und diverse Arztzeugnisse und einen Lohnausweis eingereicht. Der Pflichtige sei in der Folge schriftlich darauf aufmerksam gemacht worden, dass eine Einsprache gegen eine amtliche Veranlagung zu begründen und die Steuererklärung einzureichen sei, wofür er eine Frist bis zum 10. Oktober 2013 erhalten habe. Am 2. Oktober habe der Pflichtige um die Zusendung einer Steuererklärung gebeten, wobei ihm eine Frist zur Einreichung derselben bis zum 28. Oktober gewährt worden sei. Nachdem auch diese Frist ungenutzt verstrichen sei, sei die Steuerverwaltung mit Einsprache-Entscheid vom 4. November 2013 auf die Einsprache nicht eingetreten. Mit diesem Entscheid habe auch die Rechtsmittelfrist zu laufen begonnen, innert welcher der Pflichtige den Entscheid hätte beim Steuergericht anfechten können. Die Behauptung, dass er dazu nicht in der Lage gewesen sei stosse ins Leere, da der Pflichtige seit dem 15. Mai 2013 wieder eine Arbeitsstelle habe. Ein fristgerechter Rekurs wäre somit möglich gewesen. Die 90-tägige Frist zur Einreichung eines Revisionsgesuchs habe am 3. Februar 2014 geendet. Spätestens mit dem Nichteintretensentscheid seien alle Tatsachen und damit allfällige Revisionsgründe bekannt gewesen.

4. Mit Schreiben vom 20. Dezember 2014 erhob der Vertreter des Pflichtigen Rekurs und begehrte, 1. Der Revisions-Entscheid Staatssteuer 2011 vom 27. November 2014 sei aufzuheben. 2. In Gutheissung der Revision sei festzustellen, dass die amtliche Einschätzung nichtig sei und die Staatssteuern 2011 seien gemäss der eingereichten Steuererklärung durch die Veranlagungsbehörde zu veranlagern. 3. Alles unter o/e Kostenfolge zulasten des Staates.

Zur Begründung führte er u.a. aus, nachdem der Pflichtige verschiedene unselbständige Tätigkeiten ausgeführt habe, sei er psychisch derart erkrankt, dass er von November 2011 bis Ende 2012 nicht habe arbeiten und sich daher auch nicht um seine steuerrechtlichen Angelegenheiten habe kümmern können. In der amtlichen Veranlagung sei dem Rekurrenten unter der Position übrige Einkünfte ein Betrag von Fr. 525'000.-- aufgerechnet worden. Die Veranlagungsbehörde habe die Einkünfte willkürlich festgelegt und es stelle sich die Frage, ob die amtliche Einschätzung nichtig sei. Die Versechsfachung der Einkommensgrundlagen sei willkürlich und stelle auch unter strafrechtlichen Gesichtspunkten nach Art. 312 StGB einen Amts-

missbrauch dar. Die Steuerbehörde sei bewusst von Tatsachen ausgegangen, die offensichtlich als falsch anzunehmen gewesen seien, was als vorsätzliches Handeln einzustufen sei. Damit sei ein Revisionsgrund nach § 132 Abs. 1 lit. b und lit. c StG gegeben. Mit Blick auf das willkürliche und amtsmissbräuchliche Verhalten der Veranlagungsbehörde könne die 90-tägige Frist zur Einreichung einer Revision nicht gelten. Da die amtliche Einschätzung nichtig sei, würden Fristen keine Rolle spielen. Im Revisionsentscheid werde das willkürliche und amtsmissbräuchliche Verhalten der Veranlagungsbehörde nicht geprüft, was eine Verweigerung der Rechtsanwendung sei. Die Nichtigkeit sei von Amtes wegen festzustellen. Die erkennende Behörde habe erhebliche Tatsachen, die ihr bekannt gewesen seien, ausser Acht gelassen und auch in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt, indem sie willkürlich von einem Zusatzverdienst ausgegangen sei, für den in keiner Weise weder in den Akten noch in der Realität Verdachtsgründe vorliegen würden.

5. Mit Vernehmlassung vom 13. Februar 2015 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie u.a. aus, Hintergrund des vorliegenden Falles bilde der Umstand, dass den Pflichtigen durch die zuständige Veranlagungsbehörde in B._____ in der Steuerperiode 2011 im Rahmen der amtlichen Einschätzung vom 25. Juli 2013 übrige Einkünfte in Höhe von Fr. 525'000.-- aufgerechnet worden seien, welche dem Kaufpreis der zu Beginn des Jahres 2011 erworbenen Liegenschaft „X.____strasse 10“ in B._____ entspreche. Dies sei erfolgt, nachdem über den Pflichtigen im Vorjahr 2010 der Privatkonkurs mit einem Gesamtverlust von rund Fr. 868'000.-- verhängt worden sei und die Pflichtigen seit dem Jahre 2005 keine Steuererklärung mehr eingereicht hätten. Der Rekurrent mache u.a. geltend, er sei aufgrund seiner psychischen Erkrankung nicht imstande gewesen, sich um seine steuerrechtlichen Angelegenheiten zu kümmern. Sämtliche Verfügungen und Schreiben seien jeweils an beide Ehegatten adressiert gewesen. Entsprechend wäre es somit auch der Ehefrau möglich gewesen, die Steuererklärung 2011 auszufüllen und fristgemäss einzureichen. Alternativ hätte eine Drittperson mit der Wahrung ihrer Interessen betraut werden können. Aufgrund des Privatkonkurses sei man davon ausgegangen, dass eine Bankfinanzierung von Liegenschaften nicht möglich sei. Vielmehr habe man annehmen müssen, dass dem Rekurrenten anderweitige und bis dato nicht bekannte Finanzierungs- und Einkommensquellen zur Verfügung gestanden hätten. Dies auch deshalb, da aufgrund der seit dem Jahre 2005 erfolgten Ermessensveranlagungen die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse für die Veranlagungsbehörden nicht transparent gewesen seien. Aus diesen Gründen habe man die Höhe des Liegenschaftskaufpreises

aufgerechnet. Inwiefern dieses Vorgehen von Seiten der Veranlagungsbehörde willkürlich sein solle, sei nicht ersichtlich.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig.

Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Ist die Vorinstanz wie in casu auf eine Einsprache nicht eingetreten, hat das Steuergericht praxisgemäss lediglich zu prüfen, ob dieser Nichteintretensentscheid zu Recht erfolgt ist. Deshalb sind nur solche Rügen zu berücksichtigen, die sich auf die Eintretensfrage beziehen. Ausgeschlossen von der richterlichen Prüfung bleiben jene Rügen, welche die materielle Seite betreffen. Kommt das Gericht zum Schluss, dass auf die Einsprache hätte eingetreten werden müssen, ist der Rekurs gutzuheissen und der Fall zur materiellen Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Andernfalls muss der Rekurs abgewiesen und der vorinstanzliche Entscheid bestätigt werden (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A. Zürich 2013, § 147 N 43; vgl. Entscheid des Steuergerichts [StGE] Nr. 44/2008 vom 30. Mai 2008, E. 2; StGE vom 08. November 2013, 510 13 65; StGE vom 23. August 2013, Nr. 510 12 6; StGE vom 26. Oktober 2012, Nr. 510 11 31, StGE vom 9. März 2012, 510 11 68, www.bl.ch/steuergericht).

3. Der Vertreter des Pflichtigen bringt an der heutigen Verhandlung u.a. vor, die veranlagende Stelle habe den Pflichtigen mit einer viel zu hohen Veranlagung provozieren wollen. Der veranlagenden Behörde sei die Höhe der Einkünfte der Pflichtigen über die AHV-Deklaration

bekannt gewesen und trotzdem habe sie in der Folge das Sechsfache der Einkünfte aufgerechnet. Es handle es sich vorliegend um eine nichtige Veranlagung, womit auch keine Frist mehr zu beachten sei.

Der Vertreter des Pflichtigen reichte an der Verhandlung zudem eine Kopie der am 17. Februar 2015 eingereichten Strafanzeige gegen die zuständige Behörde im amtlichen Einschätzungsverfahren der Gemeinde B._____ ein.

Hinsichtlich der eingereichten Kopie der Strafanzeige ist festzuhalten, dass es nicht die Aufgabe des Steuergerichts ist, diese zu würdigen. Dies ist Sache der Staatsanwaltschaft.

4. Bevor auf die Eintretensfragen und damit die Voraussetzungen der Revision einzugehen sein wird, ist zunächst festzustellen ob die Ermessenseinschätzung vom 25. Juli 2013 nichtig ist.

a) Fehlerhaft ist eine Verfügung, wenn sie inhaltlich rechtswidrig ist oder in Bezug auf ihr Zustandekommen, d.h. die Zuständigkeit und das Verfahren bei ihrer Entstehung, oder in Bezug auf ihre Form Rechtsnormen verletzt. Die Verfügung kann ursprünglich fehlerhaft sein oder nachträglich fehlerhaft werden. Die ursprünglich fehlerhafte Verfügung ist bereits bei ihrem Erlass mangelhaft, widerspricht somit schon in diesem Zeitpunkt dem objektiven Recht. Die nachträglich fehlerhafte Verfügung ist dagegen im Zeitpunkt ihres Erlasses rechtmässig. Sie wird erst infolge veränderter Tatsachen oder Rechtsgrundlagen mangelhaft (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Auflage Zürich/St. Gallen 2010, N 947; vgl. auch Tschannen/Zimmerli/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, § 31 Rz. 10 ff.). Fehlerhafte Verwaltungsakte sind in der Regel nicht nichtig, sondern nur anfechtbar, und sie werden durch Nichtanfechtung rechtsgültig. Bei der Abgrenzung zwischen blosser Anfechtbarkeit und Nichtigkeit folgt die jüngere Rechtsprechung der so genannten Evidenztheorie. Danach ist eine Verfügung nichtig, wenn der ihr anhaftende Mangel besonders schwer und offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und zudem die Rechtssicherheit dadurch nicht ernsthaft gefährdet wird. Nichtigkeit bedeutet absolute Unwirksamkeit einer Verfügung. Eine nichtige Verfügung entfaltet keinerlei Rechtswirkungen. Sie ist vom Erlass an (ex tunc) und ohne amtliche Aufhebung rechtlich unverbindlich. Die Nichtigkeit ist nur ausnahmsweise anzunehmen. Als Nichtigkeitsgründe fallen hauptsächlich schwerwiegende Verfahrensfehler und schwerwiegende Form- oder Eröffnungsfehler sowie die Unzuständigkeit der verfügenden Behörde in Betracht. Dagegen haben inhaltliche Mängel nur in seltenen Ausnahmefällen die Nichtigkeit einer Verfügung zur Folge. Die Nichtigkeit ist von Amtes wegen zu beachten und kann von jedermann jederzeit

geltend gemacht werden. Wer aufgrund einer Verfügung handelt, die an einem offenkundigen oder doch leicht erkennbaren Mangel leidet, verdient keinen Vertrauensschutz. Im Einzelnen müssen folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit die Rechtsfolge der Nichtigkeit einer Verfügung eintritt: a) Die Verfügung muss einen besonders schweren Mangel aufweisen; b) der Mangel muss offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar sein; c) die Nichtigkeit darf die Rechtssicherheit nicht ernsthaft gefährden. Es ist zudem eine Abwägung zwischen dem Interesse an der Rechtssicherheit und dem Interesse an der richtigen Rechtsanwendung erforderlich (zum Ganzen: Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., N 949 ff. mit Hinweisen; vgl. auch Tschannen/Zimmerli/Müller, a.a.O., § 31 Rz. 11 ff.; Zweifel/Casanova, a.a.O., § 26 Rz. 4; Imboden/Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, 6. Auflage. Basel 1986, Nr. 40 S. 239 ff.; Nr. 77 S. 477 und Nr. 78 S. 483).

b) Die Steuerverwaltung hat dem Pflichtigen und seiner damaligen Ehefrau aufgrund der nicht nachgewiesenen Finanzierung der neu erworbenen Liegenschaft in B.____ im Jahre 2011 deren vollen Kaufpreis als Einkommen aufgerechnet. Dies alles unter der Annahme, dass der Pflichtige, der damals für Forderungen in Höhe von Fr. 802'647.-- betrieben wurde, finanziell nicht in der Lage sei eine Liegenschaft mit einem Kaufpreis von Fr. 525'000.-- zu erwerben. Unter diesen Umständen hat die Steuerverwaltung zudem angenommen, dass eine Finanzierung durch eine Bank aufgrund dieser Verhältnisse nicht möglich sein konnte, und dass der Erwerb der Liegenschaft mittels anderer den Pflichtigen zugeflossenen Mitteln erworben worden ist. Fraglich ist also, ob die Steuerverwaltung diesen Schluss ohne weiteres ziehen durfte.

c) Nachdem die Steuerverwaltung die Pflichtigen seit dem Jahre 2005 mangels Einreichung einer Steuererklärung Jahr für Jahr nach Ermessen veranlagern musste - da sich die Pflichtigen gegenüber der Steuerverwaltung über ihre finanziellen Verhältnisse, Einkommen und Vermögen konstant bedeckt hielten - blieb der Veranlagungsbehörde schlicht keine andere Wahl, als den Erwerb der Liegenschaft ebenfalls nach Ermessen zu erfassen. Diskussionswürdig wäre allenfalls die Höhe der Aufrechnung gewesen, dies aber auch nur wiederum unter der Annahme, dass die Liegenschaft zu banküblichen Konditionen hat finanziert werden können. Zu dieser Annahme musste sich die Steuerverwaltung aber keinesfalls veranlasst sehen. Zum einen haben die Pflichtigen die amtlichen Veranlagungen stets hingenommen und ihr tatsächliches Einkommen bislang nicht offen gelegt. Die Steuerverwaltung durfte daher annehmen, dass die von ihr nach Ermessen bereits über mehrere Jahre vorgenommenen Veranlagungen auch in der Vergangenheit in etwa den tatsächlichen Gegebenheiten haben entsprechen müssen,

andernfalls sich die Rekurrenten dagegen verwehrt hätten. Eine Verifizierung dieser Annahmen war aufgrund der konstanten Verweigerung der Offenlegung der wahren Einkommens- und Vermögensverhältnisse der Rekurrenten wie gesagt nicht möglich. Zum anderen musste die Steuerverwaltung aufgrund der amtlich bekannten Tatsache, dass der Pflichtige in Konkurs gefallen und bereits für eine ausgesprochen hohe Summe betrieben worden war, davon ausgehen, dass hier ein noch unbekannter Mittelzufluss stattgefunden haben muss, da eine Bank im Falle von in Konkurs geratenen Personen keine Hypothekarkredite gewähren würde. Von einer Provokation mit einer viel zu hohen Veranlagung, um den Steuerpflichtigen dadurch zur Kooperation zu zwingen, kann demnach keine Rede sein.

Es ist somit aufgrund des bisher ausgeführten festzustellen, dass sich die Steuerverwaltung im vorliegenden Fall in einem Untersuchungsnotstand befand und die Veranlagung in Anlehnung an die Vorjahre auch im streitbetroffenen Jahr hat ermessensweise vornehmen müssen. Dabei sah sie sich aber aufgrund des unerklärten Vermögenszuwachses wiederum in der Situation eine Annahme treffen zu müssen. Diese Annahme ist aufgrund der Steuerakten getroffen worden und mittels den sich darin befindlichen Belegen nachvollziehbar und nicht willkürlich. Demnach ist die Ermessensveranlagung nicht nichtig, sondern lediglich anfechtbar. Das Vorgehen der Steuerverwaltung ist nicht zu beanstanden. Das Begehren um Aufhebung der amtlichen Veranlagungsverfügung vom 25. Juli 2013 aufgrund Nichtigkeit ist daher abzuweisen.

5. Nachdem von einer anfechtbaren aber nicht nichtigen Verfügung auszugehen ist, ist kurz auf die Besonderheiten einer amtlichen Veranlagung einzugehen.

a) Eine amtliche Einschätzung gemäss § 106 StG kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache gegen die amtliche Einschätzung ist gemäss § 122 Abs. 1 und 2 StG innert der Einsprachefrist von 30 Tagen zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (sog. Unrichtigkeitsnachweis). Diese von § 122 Abs. 2 StG geforderte Begründung der Einsprache gegen eine amtliche Veranlagung stellt nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung eine Prozessvoraussetzung dar, deren Fehlen zur Folge hat, dass auf die Einsprache nicht eingetreten werden kann (vgl. Bundesgerichtsurteil [BGE] 2C_579/2008 vom 26. April 2009, E. 2.1 mit weiteren Hinweisen, publ. in: StE 8-9/2009, B. 95.1 Nr. 14). Die genannten erhöhten prozessualen Anforderungen finden ihre Erklärung in der besonderen Natur der Ermessensveranlagung. Da die Steuerbehörde mangels genügender Unterlagen nicht alle Steuerfaktoren genau ermitteln kann, muss sie diese schätzen. Dabei hat sie

notwendigerweise auf Annahmen und Vermutungen abzustellen. Weil eine Ermessenseinschätzung somit naturgemäss eine gewisse Unschärfe aufweist, ist die Möglichkeit sie anzufechten entsprechend eingeschränkt. Der Steuerpflichtige kann sie nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit in Frage stellen. Er hat nachzuweisen, dass die Ermessensveranlagung den tatsächlichen Verhältnissen nicht entspricht. Mittels umfassendem Unrichtigkeitsnachweis hat er die bisher vorhandene Ungewissheit bezüglich des Sachverhalts zu beseitigen, blosser Teilnachweise genügen nicht. In der Begründung der Einsprache ist daher der Sachverhalt in substanzierter Weise darzulegen, und es sind die Beweismittel für diese Sachverhaltsdarstellung zu nennen. Es reicht nicht aus, die Einschätzung bloss in pauschaler Weise zu bestreiten oder lediglich einzelne Positionen der Einschätzung als zu hoch zu bezeichnen. Vielmehr wird der Steuerpflichtige, der seine Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren nicht erfüllt und dadurch eine Ermessensveranlagung bewirkt hat, in der Regel die versäumten Mitwirkungshandlungen nachholen - also eine bisher nicht vorgelegte Steuererklärung nachträglich einreichen - müssen, um die Einsprache genügend zu begründen (BGE 2C_579/2008, a.a.O., E. 2.1 mit weiteren Hinweisen) (vgl. StGE vom 22. August 2014, 510 2014 6; StGE vom 20. März 2015, 510 14 86)).

b) Der Pflichtige hat die amtliche Einschätzung vom 25. Juli 2013 mit Einsprache vom 21. August 2013 - also innert Frist - angefochten. Er ersuchte um die Möglichkeit der Einreichung der Steuererklärung, da es ihm aufgrund seiner Einkommensverhältnisse unmöglich sei die veranlagte Steuer zu bezahlen. Die Steuerverwaltung gewährte ihm zunächst eine Frist bis zum 12. September 2013, dann bis zum 10. Oktober 2013 und schliesslich bis zum 28. Oktober 2013 zur Einreichung der Steuererklärung resp. von Unterlagen. Abermals wurde der Pflichtige neben der Mitteilung über die gewährte Fristerstreckung darauf aufmerksam gemacht, dass ohne rechtzeitig eingereichte Beweismittel auf die Einsprache gegen eine amtliche Einschätzung nicht eingetreten werden kann. Bis zum 28. Oktober 2013 reichte der Pflichtige jedoch keine Unterlagen ein.

c) Festzustellen ist, dass sämtliche dem Pflichtigen gewährten Fristerstreckungen gesetzlich nicht vorgesehen und daher von der Steuerverwaltung lediglich aus reiner Kulanz gewährt wurden. Die Veranlagung wurde dem Pflichtigen mit Datum vom 25. Juli 2013 eröffnet. Selbst unter grosszügiger Auslegung der Rechtsmittelfrist hätte davon ausgegangen werden müssen, dass die amtliche Veranlagung von Gesetzes wegen spätestens am 5. September 2013 rechtskräftig gewesen wäre. Aufgrund der von der Steuerverwaltung widerrechtlich gewährten Fristerstreckungen bis zum 28. Oktober 2013 durfte hingegen der Pflichtige als Laie

darauf vertrauen, dass er bis dahin noch Unterlagen einreichen konnte und ihn allfällige Konsequenzen erst nach diesem Datum ereilen würden. Somit hatte der Rekurrent während drei Monaten (und nicht wie gesetzlich vorgesehen während vier Wochen) Zeit, die seiner Ansicht nach tatsächlichen Verhältnisse darzulegen und die Einsprache formgerecht anzufechten. Dies hat er jedoch unterlassen, was in der Folge zum Nichteintretensentscheid der Steuerverwaltung vom 4. November 2013 führte. Auch dieses Vorgehen der Behörde führt zu keinen Beanstandungen.

6. Schliesslich ist im Folgenden auf die Voraussetzungen der Revision einzugehen.

a) Gemäss § 132 Abs. 1 StG kann eine rechtskräftige Veranlagung oder ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden.

b) An die Sorgfalt der steuerpflichtigen Person bei der Wahrung ihrer Rechte im Veranlagungsverfahren dürfen nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung einige Anforderungen gestellt werden. Es ist grundsätzlich davon auszugehen, dass sie ihre eigenen finanziellen Verhältnisse kennt, und dass sie die Veranlagungsverfügung nach Erhalt überprüft und allfällige Mängel rechtzeitig rügt. Sie kann nicht die Revision verlangen, um im Rechtsmittelverfahren Versäumtes nachzuholen (vgl. BGE vom 21. Mai 1997, E. 3d, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA], Bd. 67, S.398). Insbesondere kann die Revision als ausserordentliches Rechtsmittel nicht mit Einwendungen begründet werden, die im ordentlichen Rechtsmittelverfahren hätten erhoben werden können (BGE 111 1b 210 E. 1 mit Hinweisen, in diesem Sinne auch Vallender in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Art. 147 DBG N 6). Die Revision ist zum Beispiel ausgeschlossen, wenn aus Nachlässigkeit des Steuerpflichtigen (oder seines Vertreters) wesentliche Sachverhaltselemente im ordentlichen Veranlagungs- oder Rechtsmittelverfahren nicht vorgebracht worden sind oder wenn der Steuerpflichtige bei Prüfung der ihm eröffneten Veranlagung, allenfalls unter Beizug eines Sachverständigen, den Sachverhalts- oder Rechtsirrtum der Behörde sofort hätte entdecken können (vgl. Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, § 26 Rz. 54).

c) Mit Revisionsgesuch vom 29. Oktober 2014 und demzufolge ein knappes Jahr nach dem Nichteintretensentscheid gelangte nun der Vertreter des Pflichtigen an die Steuerverwaltung und reichte im Rahmen eines Revisionsgesuchs eine Steuererklärung ein. Die Steuerverwaltung fällte mit Verfügung vom 27. November 2014 wiederum einen Nichteintre-

tensentscheid mit der Begründung, die Revisionsfrist von 90 Tagen sei spätestens am 3. Februar 2014 abgelaufen. Spätestens mit dem Nichteintretensentscheid seien alle Tatsachen bekannt gewesen.

7. a) Nach § 132 Abs. 1 lit. a StG ist die Revision möglich, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden.

Der Vertreter des Pflichtigen hat mit dem Revisionsgesuch erstmals die Finanzierung der Liegenschaft aktenkundig gemacht. Da die Finanzierung bereits zum Zeitpunkt des Kaufs der Liegenschaft bekannt war, hätten diesbezügliche Informationen schon im ordentlichen Veranlagungsverfahren vorgetragen werden können und nicht erst im Revisionsverfahren. Festzustellen ist damit, dass seit der amtlichen Veranlagung weder erhebliche Tatsachen noch entscheidende Beweismittel entdeckt wurden.

b) Nach § 132 Abs. 1 lit. b StG ist die Revision möglich, wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat.

Die Veranlagungsbehörde hat den Pflichtigen aus dem Grund amtlich eingeschätzt, da sie überhaupt keine Informationen über die Finanzierung des Liegenschaftskaufs hatte. Diese Informationen konnten auch im späteren Einspracheverfahren trotz der Gewährung von etlichen Fristen nicht erhältlich gemacht werden. Somit hat die Steuerverwaltung keine Tatsachen oder entscheidende Beweismittel ausser Acht gelassen. Hinsichtlich der Verletzung von Verfahrensgrundsätzen ist auf Ziff. 5 der Erwägungen zu verweisen. Der Steuerverwaltung ist bezüglich des amtlichen Veranlagungsverfahrens nichts vorzuhalten. Das Gegenteil ist der Fall. Sie hat dem Pflichtigen zur Vornahme einer ordentlichen Deklaration mehrfach Hand geboten.

c) Nach § 132 Abs. 1 lit. c StG ist eine Revision im Weiteren möglich, wenn ein Verbrechen oder Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat.

Der Vertreter beruft sich auch auf lit. c und wirft der Veranlagungsbehörde willkürliches und amtsmissbräuchliches Verhalten vor. Mit Blick auf die Ausführungen unter Ziff. 4 und 5 der Erwägungen ist wiederum festzuhalten, dass ein willkürliches Verhalten der Veranlagungsbe-

hörde nicht auszumachen ist und das bisherige Verfahren, ausser der von der Steuerverwaltung grosszügig gewährten Fristerstreckungen, korrekt abgelaufen ist. Da die Fristerstreckungen dem Pflichtigen hätten zuträglich sein sollen, ist diesbezüglich kaum staatliche Willkür zu Lasten des Pflichtigen anzunehmen. Die Beurteilung, ob vorliegend von einem Vergehen oder gar einem Verbrechen auszugehen ist, ist Sache der Staatsanwaltschaft und findet im Entscheid des Steuergerichts keinen Niederschlag. Sollten sich diesbezüglich neue Tatsachen ergeben, wären diese im Rahmen einer Revision hingegen zu berücksichtigen.

d) Zweck der Revision ist es somit, einen ursprünglichen Mangel der Veranlagung zu beseitigen. Eine Revision ist ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (§ 132 Abs. 2).

Der Pflichtige hat seiner Einsprache am 21. August 2013 einen Lohnausweis und zahlreiche ärztliche Zeugnisse beigelegt. Daraus geht hervor, dass er bis längstens Ende des Jahres 2012 als arbeitsunfähig galt. Per 15. Mai 2013 hat der Pflichtige gemäss eigener Angaben wieder angefangen zu arbeiten. Eine Hinderung aufgrund der vorangehenden Erkrankung kann ab Ende des Jahres 2012 nicht mehr geltend gemacht werden. Auch war der Pflichtige zum damaligen Zeitpunkt verheiratet, weshalb die Einreichung resp. rechtzeitige Anfechtung unter der Beachtung der dafür erforderlichen Voraussetzungen aufgrund der ehelichen Beistandspflicht nach Art. 159 Abs. 3 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB) hätte der Ehefrau zugemutet werden können und auch müssen. Somit ist an diesem Punkt festzustellen, dass der Pflichtige resp. seine damalige Ehefrau die Steuererklärung sowie weitere für die Veranlagung notwendigen Unterlagen, wie den Hypothekarvertrag mit der Basellandschaftlichen Kantonalbank resp. den Darlehensvertrag mit der C.____ AG, D.____ bereits im ordentlichen Verfahren hätten einreichen können. Die Darlehens- resp. Hypothekarverträge liegen hingegen bis heute nicht vor.

Aufgrund der bisherigen Ausführungen ist somit festzuhalten, dass ein Revisionsgrund nicht gegeben ist.

e) Schliesslich muss das Revisionsbegehren innert 90 Tagen seit Entdeckung des Revisionsgrundes, spätestens jedoch innert 10 Jahren nach Eröffnung der Verfügung oder des Entscheids eingereicht werden (§ 132 Abs. 3).

Hierzu ist festzuhalten, dass mangels Vorliegen eines Revisionsgrundes die 90-tägige Frist nicht mehr zum Zuge kommt. Liegt kein Revisionsgrund vor, kann auch keine Frist beachtet werden in dem Sinne, dass ein nicht vorhandener Revisionsgrund geltend zu machen ist.

Zusammenfassend ist somit festzustellen, dass die Steuerverwaltung zu Recht nicht auf das Revisionsgesuch des Pflichtigen eingetreten ist und sich der Rekurs insgesamt als unbegründet erweist und damit abzuweisen ist.

8. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind dem Rekurrenten Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 1'000.-- aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO]) und es ist ihm keine Parteientschädigung zuzusprechen.

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Der Rekurrent hat gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 VPO die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'000.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.
3. Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. des Rekurrenten (2) die Gemeinde B.____ (1), die Gemeinde C.____ (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).