



Entscheid vom 10. Februar 2017 (530 16 35)

Überspitzter Formalismus

Besetzung Vizepräsident Dr. L. Schneider, Steuerrichter R. Richner, M. Zeller,
Gerichtsschreiber D. Brügger

Parteien **A.**____,

Beschwerdeführer

gegen

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

Beschwerdegegnerin

betreffend **Revisions-Entscheid direkte Bundessteuer 2013 und 2014**

Sachverhalt:

1. Mit Verfügungen der Staats- und direkten Bundessteuer 2013 vom 25. Juni 2015 wurde der Pflichtige zum Steuertarif „Einzelperson“ veranlagt und kein Kinderabzug gewährt. Die Veranlagungen blieben unangefochten.

2. Mit Verfügungen der Staats- und direkten Bundessteuer 2014 vom 25. Februar 2016 wurde der Pflichtige wiederum zum Steuertarif „Einzelperson“ veranlagt und kein Kinderabzug gewährt.

3. Mit Eingabe vom 1. März 2016 mit dem Titel „Einsprache Veranlagungsverfügung Staatssteuer 2014 vom 25. Februar 2016“ wandte sich der Pflichtige an die Steuerverwaltung und hielt in der Begründung fest, er erhebe Einsprache gegen die obengenannte Verfügung. Obwohl er mit seiner Tochter, welche sich in der Ausbildung, welche er finanziere, befinde, zusammenlebe, sei kein Kinderabzug gewährt worden.

4. Mit Einsprache-Entscheid der Staatssteuer 2014 vom 15. April 2016 wurde die Einsprache teilweise gutgeheissen und dem Pflichtigen das Vollsplitting sowie der Unterstützungsabzug in Höhe von Fr. 2'000.-- gewährt. Betreffend die direkte Bundessteuer 2014 erfolgte kein Einsprache-Entscheid.

5. Gestützt auf den Einsprache-Entscheid der Staatssteuer 2014 wandte sich der Pflichtige mit Eingabe vom 26. Juni 2016 an die Steuerverwaltung, mit dem Begehren, die Veranlagungen der Staats- und direkten Bundessteuer 2013 sowie der direkten Bundessteuer 2014 seien entsprechend zu korrigieren.

6. Mit Revisions-Entscheid vom 29. Juli 2016 wurde das Gesuch abgewiesen. Zur Begründung führte die Steuerverwaltung aus, die Veranlagungen des Steuerjahres 2013 seien in Rechtskraft erwachsen, weswegen das ordentliche Rechtsmittel der Einsprache nicht mehr gegeben sei. Dasselbe gelte hinsichtlich der Veranlagung der direkten Bundessteuer 2014, gegen

welche keine Einsprache erhoben worden sei, habe sich die Eingabe vom 1. März 2016 doch ausschliesslich gegen die Veranlagung der Staatsteuer 2014 gerichtet. Auch das ausserordentliche Rechtsmittel der Revision stehe nicht zur Verfügung, da die Begehren bei Anwendung der zumutbaren Sorgfalt im ordentlichen Einspracheverfahren hätten gestellt werden können.

7. Mit Eingabe vom 29. August 2016 erhob der Pflichtige mit dem Begehren, der Revisions-Entscheid sei aufzuheben, Beschwerde. Zur Begründung machte er geltend, gegen die Veranlagungen des Jahres 2013 sei er nicht vorgegangen, da ihm die Steuerabteilung der Gemeinde B._____ auf telefonische Rückfrage hin die Richtigkeit derselben versichert habe. Hinsichtlich des Jahres 2014 habe er als Laie gutgläubig angenommen, dass eine Einsprache für alle Steuerfälle gelte, zumal die Veranlagungen der Staats- und direkten Bundessteuern im selben Couvert zugestellt worden seien. Zumindest hätte die Steuerverwaltung darauf aufmerksam machen müssen, dass die Einsprache gegen die Veranlagung der Staatssteuer nicht auch für die direkten Bundessteuern gelte.

8. Mit Vernehmlassung vom 8. November 2016 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde.

9. Mit Eingabe vom 29. Januar 2017 zog der Pflichtige die Beschwerde hinsichtlich der direkten Bundessteuer 2013 zurück.

10. Anlässlich der heutigen Verhandlung halten die Parteien an ihren Begehren fest.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. Das Steuergericht ist gemäss Art. 140 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 zur Anhandnahme der vorliegenden Streitsache zuständig, wobei gemäss § 4 der Vollzugsverordnung DBG vom 13. Dezember 1994 i.V.m. § 129

Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) Beschwerden, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- nicht übersteigt, vom Präsidenten und zwei Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt werden. Da die in formeller Hinsicht an eine Beschwerde zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Aufgrund des Rückzuges der Beschwerde hinsichtlich der direkten Bundessteuer 2013 unterliegt vorliegend einzig noch der Beurteilung, ob die Steuerverwaltung die Eingabe des Pflichtigen vom 1. März 2016 als Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung der direkten Bundessteuer 2014 entgegennehmen und darüber materiell hätte entscheiden müssen.

a) Überspitzter Formalismus liegt vor, wenn für ein Verfahren rigorose Formvorschriften aufgestellt werden, ohne dass die Strenge sachlich gerechtfertigt wäre, wenn die Behörde formelle Vorschriften mit übertriebener Schärfe handhabt oder an Rechtsschriften überspannte Anforderungen stellt und dem Bürger den Rechtsweg in unzulässiger Weise versperrt. Wohl sind prozessuale Formen unerlässlich, um die ordnungsgemässe und rechtsgleiche Abwicklung des Verfahrens sowie die Durchsetzung des materiellen Rechts zu gewährleisten. Deshalb ist nicht jede prozessuale Formstrenge verfassungswidrig. Überspitzter Formalismus ist nur gegeben, wenn die strikte Anwendung der Formvorschriften durch keine schutzwürdigen Interessen gerechtfertigt ist, zum blossen Selbstzweck wird und die Verwirklichung des materiellen Rechts in unhaltbarer Weise erschwert oder verhindert. So gilt nicht als überspitzt die Zustellfiktion, wonach die Rechtsmittelfrist sieben Tage nach erfolglosem Zustellversuch zu laufen beginnt, selbst wenn die Post eine längere Abholfrist gewährt. Hingegen ist das Verhalten einer Rechtsmittelbehörde überspitzt formalistisch, wenn sie einzig deshalb auf einen rechtzeitig erhobenen Rekurs nicht eintritt, weil der Rekurrent nicht die vom Gesetz verlangte beglaubigte Abschrift des angefochtenen Entscheids beilegt oder die Rekursschrift nicht in der Amtssprache verfasst ist oder nicht die Unterschrift des Rekurrenten oder seines Vertreters enthält. Hingegen ist es zulässig, wegen derartiger Mängel eine angemessene Nachfrist anzusetzen und bei Säumnis auf das Rechtsmittel nicht einzutreten (vgl. Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, § 5 N 27, m.w.H.).

b) Überspitzter Formalismus liegt vor, wenn die Behörde den Antrag einer unbeholfenen Partei strikt wörtlich nimmt und in der Folge abweist, statt ihn vernünftig zu interpretieren. Wenn die unbeholfene Partei mit ihrem Antrag um einen amtlichen Verteidiger offensichtlich

einen unentgeltlichen Rechtsbeistand meint, darf das Ersuchen nicht mit der Begründung abgewiesen werden, das Verwaltungsprozessrecht kenne keine amtliche Verteidigung (vgl. Kölz/Häner/Bertschi, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, N 26, mit Verweis auf den Entscheid des Bundesgerichts [BGer] 6A.36/2006 vom 27. Juni 2006, E. 3).

c) Wer binnen der durch die Eröffnung der Bundessteuerveranlagung ausgelösten Einsprachefrist im parallelen Verfahren bezüglich der kantonalen Steuern eine vollständig ausgefüllte, auch die Angaben für die Bundessteuer enthaltende Steuererklärung nachreicht, tut damit seinen laut Art. 132 DBG unerlässlichen Einsprachewillen rechtzeitig kund. Er erhebt damit formgerecht und gültig Einsprache gegen die Bundessteuereinschätzung (vgl. Entscheid der Bundessteuer-Rekurskommission Zürich vom 11. September 1997, publ. in: *Der Steuerentscheid [StE]*, 1999, B 95.1 Nr. 5). Bei Zweifeln über den Einsprachewillen wäre das Steueramt gehalten gewesen, Rückfrage bei den Steuerpflichtigen zu nehmen, was es unterlassen habe. Bei der Steuervertreterin handle es sich um eine national und international tätige Steuerberatungsfirma, bei der ohne Weiteres davon ausgegangen werden dürfe, dass sie gegen die Veranlagungsverfügung explizit Einsprache erhoben hätte, so dies in ihrer Absicht gelegen hätte. Für die Auslegung der Einsprache nach dem Vertrauensprinzip ist auch das Motiv der Einsprechenden zu beachten (vgl. BGer 2C_393/2015 vom 26. Januar 2016, E. 4.1 und 5.3).

d) Vorliegend macht die Steuerverwaltung unter Verweis auf den expliziten Titel „Einsprache Veranlagungsverfügung Staatssteuer 2014 vom 25. Februar 2016“ der Eingabe vom 1. März 2016 geltend, diese habe sich ausschliesslich gegen die Veranlagung der Staatssteuer 2014 gerichtet. Betreffend die direkte Bundessteuer 2014 sei keine Einsprache erhoben worden, so dass die entsprechende Veranlagung in Rechtskraft erwachsen sei. Anlässlich der heutigen Verhandlung weist der Vertreter der Steuerverwaltung ergänzend darauf hin, dass aufgrund des Titels und der Begründung, in welcher lediglich auf eine Verfügung und eben nicht auf Verfügungen in Mehrzahl hingewiesen worden sei, keinerlei Zweifel bestanden habe, dass der Pflichtige lediglich die Veranlagung der Staatssteuer 2014 habe anfechten wollen, so dass die Steuerverwaltung nicht verpflichtet gewesen sei, nachzufragen, ob sich die Einsprache auch gegen die Veranlagung der direkten Bundessteuer 2014 gerichtet habe. Zudem würden sich aufgrund des Prozessrisikos einige Steuerpflichtige dazu entschliessen, ganz bewusst lediglich gegen eine Veranlagungsverfügung Einsprache zu erheben. Der Beschwerdeführer hält dafür, als Laie habe er gutgläubig angenommen, dass eine Einsprache für alle Steuerfälle gelte, zumal die Veranlagungen der Staats- und direkten Bundessteuern im selben Couvert zugestellt worden seien. Zumindest hätte die Steuerverwaltung darauf aufmerksam machen müssen,

dass die Einsprache gegen die Veranlagung der Staatssteuer nicht auch für die direkten Bundessteuern gelte.

e) Mit Eingabe vom 1. März 2016 mit dem Titel „Einsprache Veranlagungsverfügung Staatsteuern 2014 vom 25. Februar 2016“ wandte sich der Pflichtige an die Steuerverwaltung und hielt in der Begründung fest, er erhebe Einsprache gegen die obengenannte Verfügung. Obwohl er mit seiner Tochter, welche sich in der Ausbildung, welche er finanziere, befinde, zusammenlebe, sei kein Kinderabzug gewährt worden. Weder dem Titel noch der Begründung der Eingabe ist ein expliziter Hinweis auf den Einsprachewillen des Pflichtigen gegen die Veranlagung der direkten Bundessteuer zu entnehmen. Der Eingabe fehlt auch eine Beilage, welche auf letzteres hinweisen würde. Der Wortlaut ist indes nicht allein massgebend, zumal der Pflichtige in Steuerfragen weder sach- noch rechtskundig ist. Vielmehr ist, wie hiavor gesehen, bei der Auslegung der Einsprache nach dem Vertrauensprinzip auch das Motiv des Pflichtigen zu beachten. Ein Grund, wieso der Pflichtige einzig die Veranlagung der Staatssteuer hätte anfechten sollen, ist nicht erkennbar, ist doch die Sach- und Rechtslage bei beiden Steuerarten dieselbe. Auch welches Prozessrisiko der Pflichtige hätte eingehen sollen, wenn er sowohl die Staats- als auch die direkte Bundessteuer angefochten hätte, ist nicht ersichtlich. Einerseits ist das Einspracheverfahren kostenlos. Andererseits hätte für den Fall, dass eine reformatio in peius, d.h. eine Änderung der Veranlagung zu seinen Ungunsten gedroht hätte, der Pflichtige auf eine solche Schlechterstellung aufmerksam gemacht und auf die Möglichkeit eines Einspracherückzuges hingewiesen werden müssen. Aus alledem folgt, dass der von der Steuerverwaltung gezogene Schluss, mit der fraglichen Eingabe vom 1. März 2016 habe der Einsprecher lediglich die Veranlagung der Staatssteuer anfechten wollen, gegen das Verbot des überspitzten Formalismus verstösst. Vielmehr hätte für die Steuerverwaltung der Einsprachewillen trotz Fehlens einer ausdrücklichen Bezeichnung ohne weiteres erkennbar sein müssen. Still-schweigend davon auszugehen, der Pflichtige habe lediglich eine Steuerart angefochten, ist damit unzulässig. In solchen Fällen bzw. bei Unklarheiten hinsichtlich des Einsprachewillens ist die Steuerverwaltung vielmehr verpflichtet nachzufragen, insbesondere dann, wenn für die Anfechtung lediglich einer Steuerart keinerlei Motiv besteht. Anders wäre allenfalls dann zu entscheiden, wenn die Eingabe von einem Rechtsanwalt oder Treuhänder verfasst worden wäre, wo die Steuerverwaltung wohl auf den expliziten Wortlaut abstellen dürfte. Dasselbe gilt dort, wo nur eine Steuerart angefochten wird, weil die Rechtslage unterschiedlich ist, wie beispielsweise bei der Vermögenssteuer, welche nur die Staatssteuer kennt, oder bei Garten- und Umgebungsarbeiten, welche nur bei der direkten Bundessteuer abziehbar sind.

Damit erweist sich die Beschwerde als begründet und ist gutzuheissen. Daraus folgt, dass die Steuerverwaltung die Eingabe des Pflichtigen vom 1. März 2016 als Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung der direkten Bundessteuer 2014 entgegenzunehmen und darüber materiell zu entscheiden hat.

3. Ausgangsgemäss sind dem Pflichtigen gestützt auf Art. 144 Abs. 1 DBG keine Verfahrenskosten aufzuerlegen.

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Hinsichtlich der direkten Bundessteuer 2013 wird das Beschwerdeverfahren als durch Rückzug erledigt beschrieben.
2. Hinsichtlich der direkten Bundessteuer 2014 wird die Beschwerde im Sinne der Erwägungen gutgeheissen und die Steuerverwaltung angewiesen, die Eingabe des Pflichtigen vom 1. März 2016 als Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung der direkten Bundessteuer 2014 vom 25. Februar 2016 entgegenzunehmen und darüber materiell zu entscheiden.
3. Es werden keine Kosten erhoben. Der bereits bezahlte Kostenvorschuss in Höhe von 1'000.-- wird dem Beschwerdeführer zurückerstattet.
4. Mitteilung an den Beschwerdeführer (1), die Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).