



Entscheidung des Kantonsgesichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht

vom 10. November 2021 (810 21 100)

Steuern und Kausalabgaben

Rekursbegründung als Gültigkeitsvoraussetzung

Besetzung Präsidentin Franziska Preiswerk-Vögtli, Kantonsrichter Markus Clausen, Daniel Häring, Claude Jeanneret, Niklaus Ruckstuhl, Gerichtsschreiber Martin Michel

Beteiligte **A._____ AG**, Beschwerdeführerin, vertreten durch Matura Treuhand AG

gegen

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

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft,
Beschwerdegegnerin

Betreff Handänderungssteuer
(Urteil des Steuer- und Enteignungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht vom 19. März 2021)

A. Die A.____ AG, vertreten durch die Matura Treuhand AG, erhob mit Eingabe vom 22. Mai 2020 Einsprache gegen die Handänderungssteuerveranlagung Nr. XX.____ der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft vom 21. April 2020. Mit Einspracheentscheid vom 15. Dezember 2020 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Der Einspracheentscheid wurde der Vertreterin der Steuerpflichtigen mit einer A-Post-Plus-Sendung am 17. Dezember 2020 eröffnet.

B. Gegen den Einspracheentscheid erhob die A.____ AG, vertreten durch die Matura Treuhand AG, mit Eingabe vom 18. Januar 2021 Rekurs beim Steuer- und Enteignungsgericht, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), mit dem Rechtsbegehren, der Einspracheentscheid sei aufzuheben und die Steuerverwaltung anzuweisen, die Veranlagungsverfügung vom 21. April 2020 aufzuheben.

C. Mit Präsidialurteil vom 19. März 2021 trat das Steuergericht mangels Begründung auf den Rekurs nicht ein.

D. Dagegen erhebt die A.____ AG, weiterhin vertreten durch die Matura Treuhand AG, mit Eingabe vom 21. April 2021 Beschwerde beim Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), mit dem Rechtsbegehren, das Urteil des Steuergerichts sei aufzuheben und das Steuergericht anzuweisen, ihr eine Nachfrist zur Begründung des Rekurses einzuräumen.

E. Mit Vernehmlassungen vom 4. Mai 2021 und vom 21. Mai 2021 schliessen die Steuerverwaltung und die Vorinstanz auf Abweisung der Beschwerde.

Das Kantonsgericht zieht **in Erwägung** :

1.1 Gemäss § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht angefochten werden. Da sämtliche formellen Voraussetzungen gemäss § 131 StG und den §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (Verwaltungsprozessordnung, VPO) vom 16. Dezember 1993 erfüllt sind, kann auf die Beschwerde eingetreten werden.

1.2 Mit der Beschwerde in Steuersachen können alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (§ 45 Abs. 2 VPO).

2. Die Beschwerde richtet sich gegen einen Nichteintretensentscheid des Steuergerichts. Da die Vorinstanz keine materielle Prüfung vorgenommen hat, ist einziger Streitgegenstand, ob sie zu Recht nicht auf den Rekurs eingetreten ist. Trifft dies zu, so hat es bei diesem Nichteintretensentscheid sein Bewenden. Trifft dies nicht zu, ist der Entscheid in der Regel aufzuheben und die Sache zur materiellen Prüfung an die Vorinstanz zurückzuweisen (vgl. Urteil des Kantonsgerichts, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV], vom 11. Dezember 2019

[810 19 66] E. 3; BGE 135 II 38 E. 1.2; MARTIN ZWEIFEL/HUGO CASANOVA/MICHAEL BEUSCH/SILVIA HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2. Auflage, 2018, § 24 N 18; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3. Auflage, 2013, Rz. 695 mit weiteren Hinweisen).

3.1 Die Vorinstanz erwog, dem Rekurs vom 18. Januar 2021 sei zwar ein Begehren, jedoch keine Begründung zu entnehmen gewesen, weshalb die formellen Voraussetzungen an einen Rekurs gemäss § 124 Abs. 3 StG nicht erfüllt gewesen seien. Überdies sei es nicht möglich gewesen, die Vertreterin der Rekurrentin auf diese Tatsache hinzuweisen, da der Rekurs am letzten Tag der nicht erstreckbaren Rechtsmittelfrist erhoben worden sei. Im Übrigen sei der Rekurs von einer fachkundigen Vertreterin eingereicht worden, welche die Formanforderungen habe kennen müssen. Daher habe die Ansetzung einer Nachfrist zur Verbesserung – wie beispielsweise in Art. 140 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 vorgesehen – unterbleiben können. Eine Nachfrist zur Verbesserung schütze vor allem rechtsunkundige und prozessual unbeholfene Steuerpflichtige vor den Folgen einer mangelhaften Prozessführung. Die Nachfrist könne unterbleiben, wenn die Steuerpflichtige oder ihre Vertreterin bewusst eine mangelhafte Rekurschrift einreiche, um sich so eine Er-streckung der Rechtsmittelfrist zu verschaffen.

3.2 Die Beschwerdeführerin weist den Vorwurf zurück, sie habe eine mangelhafte Rechtsschrift eingereicht, um sich dadurch eine Erstreckung der Rechtsmittelfrist zu verschaffen. Sie macht geltend, das Nichteintreten sei unverhältnismässig und stelle eine Verletzung des rechtlichen Gehörs dar. Der Zeichnungsberechtigte ihrer Rechtsvertreterin – einerseits ein Risikopatient (Jahrgang 1950) und andererseits bekanntlich auf behördliche Anordnung im Homeoffice arbeitend – habe (ausnahmsweise und angesichts der besonderen pandemischen Lage) um eine Nachfrist gebeten, weil es ihm nicht möglich gewesen sei, kurzfristig im Archiv nach Akten zu forschen.

4.1 Gemäss § 124 Abs. 1 StG können der Steuerpflichtige und die Gemeinde gegen Einspracheentscheide betreffend die Staats- und Gemeindesteuer innert 30 Tagen nach der Zustellung beim Steuergericht schriftlich Rekurs erheben. Bei dieser gesetzlichen Frist handelt es sich ihrer Natur nach um eine nicht erstreckbare Verwirkungsfrist (vgl. ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, a.a.O., § 24 N 30). Im Rekurs sind die Begehren sowie die sie begründenden Tatsachen und Beweismittel deutlich anzugeben (§ 124 Abs. 3 StG). Im Übrigen gelten für das Rekursverfahren die Vorschriften der Verwaltungsprozessordnung (§ 130 StG). Nach § 1 VPO gelten die allgemeinen Verfahrensbestimmungen (§§ 2-24) für die Verfahren in Verfassungs-, Verwaltungs- und Sozialversicherungssachen, soweit das Gesetz für diese einzelnen Verfahrenszweige keine abweichende Ordnung trifft. § 5 Abs. 1 VPO sieht vor, dass Beschwerden und Klagen innert der gesetzlich vorgeschriebenen Frist schriftlich einzureichen sind. Sie müssen ein klar umschriebenes Begehren sowie die Unterschrift der Parteien oder der sie vertretenden Person enthalten. Wird eine Verfügung oder ein Entscheid angefochten, so ist eine Kopie davon beizulegen. Bei Beschwerden wegen Verletzung der Volksrechte oder Klagen in Sozialversicherungssachen und Steuersachen ist innert der gesetzlich vorgeschriebenen Frist auch eine Begründung mit Angabe der Tatsachen und Beweismittel einzureichen (§ 5

Abs. 2 Satz 1 VPO). In den übrigen Verfahrenszweigen setzt die präsidierende Person die Frist zur Einreichung der Begründung fest (§ 5 Abs. 2 Satz 2 VPO). Die Begründung ist somit nach den gesetzlichen Vorgaben in § 124 Abs. 1 und 3 StG sowie § 5 Abs. 2 Satz 1 VPO in den kantonalen Rekurs- und Beschwerdeverfahren in Steuersachen eine Gültigkeitsvoraussetzung.

4.2 Die Rekurseingabe enthielt, obwohl in der Rechtsmittelbelehrung des Einspracheentscheids klar auf das Erfordernis der Begründung hingewiesen wurde, nicht ansatzweise eine Begründung. Vielmehr wurde in der Rekurseingabe einzig darum ersucht, "die Frist zur Rekursbegründung angemessen – mindestens um einen Monat – zu erstrecken". Demgemäss ist der Vorinstanz zuzustimmen, dass die Gültigkeitsvoraussetzungen an einen Rekurs nicht erfüllt waren.

5.1 Zu klären bleibt daher einzig, ob die Vorinstanz verpflichtet gewesen wäre, der Rekurrentin eine Gelegenheit zur Verbesserung der ungültigen Rekurseingabe einzuräumen.

5.2.1 Art. 29 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) vom 18. April 1999 räumt einen Anspruch auf Behandlung formgerecht eingereicherter Eingaben ein und verbietet formelle Rechtsverweigerung. Dem Rechtsuchenden wird ein gerechtes Verfahren verweigert, wenn sein ordnungsgemäss eingereichtes Begehren nicht regelgemäss geprüft wird. Eine formelle Rechtsverweigerung liegt vor, wenn eine Behörde auf eine Eingabe fälschlicherweise nicht eintritt oder eine solche ausdrücklich bzw. stillschweigend nicht an die Hand nimmt und behandelt, obwohl sie dazu verpflichtet wäre. Die Beurteilung einer formellen Rechtsverweigerung richtet sich nach dem einschlägigen Verfahrensrecht, unter Einbezug des Verfassungsrechts (BGE 127 I 133) und des Konventionsrechts (BGE 131 I 455). Es wird geprüft, ob das Verfahrensrecht unter dem Gesichtswinkel des Eintretens oder Nichteintretens auf eine Eingabe korrekt gehandhabt wird. Insoweit garantiert Art. 29 Abs. 1 die ordnungsgemässe Anwendung des Verfahrensrechts (GEROLD STEINMANN, in: Ehrenzeller/Schindler/Schweizer/Vallender [Hrsg.], St. Galler Kommentar: Die schweizerische Bundesverfassung, 3. Auflage, 2014, Art. 29 BV Rz. 18 ff.).

5.2.2 Art. 29 Abs. 1 BV verbietet überspitzten Formalismus als besondere Form der Rechtsverweigerung. Überspitzter Formalismus liegt namentlich vor, wenn für das Verfahren rigorose Vorschriften 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 den Rechtssuchenden den Rechtsweg in unzulässiger Weise versperrt. Nicht jede prozessuale Formstrenge stellt einen überspitzten Formalismus dar, sondern nur jene, die durch kein schutzwürdiges Interesse mehr gerechtfertigt ist und zum blossen Selbstzweck wird. Prozessuale Formen sind unerlässlich, um die ordnungsgemässe Abwicklung des Verfahrens sowie die Durchsetzung des materiellen Rechts zu gewährleisten (STEINMANN, a.a.O., Art. 29 BV Rz. 28; REGINA KIENER/BERNHARD RÜTSCHÉ/MATHIAS KUHN, Öffentliches Verfahrensrecht, 3. Auflage, 2021, S. 286). Eingaben an Behörden, vor allem Rechtsmittelschriften, haben daher im Allgemeinen bestimmten formellen Anforderungen zu genügen: Es soll aus ihnen hervorgehen, dass und weshalb der Rechtsuchende einen Entscheid anfecht und inwieweit dieser geändert oder aufgehoben werden soll. Wird daher die Gül-

tigkeit eines Rechtsmittels kraft ausdrücklicher gesetzlicher Bestimmung davon abhängig gemacht, dass es eine minimale Begründung enthält, so liegt darin weder eine Verweigerung des Anspruchs auf rechtliches Gehör noch kann darin ein überspitzter Formalismus gesehen werden (BGE 142 I 10 E. 2.4.2; BGE 134 II 244 E. 2.4.2 mit Hinweisen). An die Qualität und Ausgestaltung der Begründung eines Rechtsmittels werden jedoch keine grossen Anforderungen gestellt. Eine Begründung ist ausreichend, wenn Argumente vorgebracht werden, nach denen ein Entscheid oder eine Verfügung auf einer fehlerhaften Sachverhaltsfeststellung oder Rechtsanwendung beruht (vgl. KGE VV vom 24. Juni 2015 [810 15 165] E. 3.1; STEINMANN, a.a.O., Art. 29 BV Rz. 28).

5.2.3 § 5 Abs. 3 VPO regelt im kantonalen Recht als Ausdruck des Verbots des überspitzten Formalismus den Umgang mit Eingaben, die mit Formmängeln behaftet sind. Gemäss § 5 Abs. 3 VPO weist die präsidierende Person unklare, unvollständige, ehrverletzende oder anstössige Rechtsschriften zur Verbesserung zurück. Sie setzt eine kurze Nachfrist und verbindet sie mit der Androhung, nach unbenützttem Fristablauf aufgrund der Akten zu entscheiden, oder, falls Begehren, Unterschrift oder Begründung fehlen, auf die Eingabe nicht einzutreten. Die in § 5 Abs. 3 VPO vorgesehene Nachfrist ist als Rechtswohltat zugunsten von rechtsunkundigen und prozessual unerfahrenen Personen konzipiert, um diese vor den Folgen einer mangelhaften Prozessführung zu bewahren. Eine Nachfrist ist hingegen nicht anzusetzen, wenn die rekurrierende bzw. beschwerdeführende Person sich innert Frist auf eine mangelhafte Rechtsschrift beschränkt, um in Erwartung einer Nachfrist eine Verlängerung der Rechtsmittelfrist herbeizuführen. Die Möglichkeit der Nachfrist darf nicht bewusst dazu ausgenützt werden, die gesetzliche Rekurs- und Beschwerdefrist zu erstrecken, da nach der Lehre und der ständigen Rechtsprechung der säumige Rechtsuchende prozessual nicht bessergestellt werden soll als der sorgfältige (Urteil des Bundesgerichts 1P.661/1995 vom 3. Mai 1996 E. 3b, publ. in: Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht [ZBI] 98/1997 S. 311; KIENER/RÜTSCHÉ/KUHN, a.a.O., S. 286; MICHEL DAUM, in: Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 2. Auflage, 2020, Art. 33 N 15). Demgemäss besteht nach der ständigen Praxis ein Anspruch auf Nachfristansetzung nur bei unfreiwilligen, nicht bei freiwilligen Unterlassungen, da sonst eine andere Regelwidrigkeit zugelassen würde: die Nichtbeachtung der Frist (KGE VV vom 24. Juni 2015 [810 15 165] E. 3.3; BGE 121 II 252 = Die Praxis [Pra] 85 [1996] S. 505).

5.3 Die am letzten Tag der Rechtsmittelfrist aufgegebenene Rekurschrift enthielt nicht ansatzweise eine Begründung, vielmehr beschränkte sich die Rekurrentin darauf, um Ansetzung einer Frist zur Begründung zu ersuchen. Damit hat die Rekurrentin bewusst eine mangelhafte Rechtsschrift eingereicht, weshalb das Steuergericht – in Übereinstimmung mit der ständigen Praxis – nicht verpflichtet war, der fachkundig vertretenen Rekurrentin eine Nachfrist zur Verbesserung anzusetzen. An diesem Ergebnis vermögen die in der Beschwerde vorgebrachten Gründe (Risikopatient; Homeoffice-Pflicht, etc.) nichts zu ändern, zumal es der Rekurrentin auch unter diesen Umständen ohne weiteres möglich gewesen wäre, in der Rechtsmittelfrist eine summarische – den Weg zur materiellen Beurteilung des Rekurses öffnende – Rekursbegründung einzureichen.

6. Zusammenfassend ist somit festzustellen, dass die von einer rechtskundigen Vertreterin bei der Vorinstanz eingereichte Rekurschrift keine Begründung enthielt und die Vorinstanz damit zu Recht – ohne Ansetzung einer Nachfrist zur Verbesserung – auf den Rekurs nicht eingetreten ist. Dies führt zur vollumfänglichen Abweisung der Beschwerde.

7. Es bleibt über die Kosten zu befinden. Gemäss § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor dem Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren und die Beweiskosten. Sie werden in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'600.-- sind dem Ausgang des Verfahrens entsprechend der Beschwerdeführerin aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'200.-- zu verrechnen. Die Beschwerdeführerin hat demnach restliche Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 400.-- zu bezahlen. Die Parteikosten werden wettgeschlagen (§ 21 Abs. 3 VPO).

Demgemäss wird **e r k a n n t** :

- ://:
1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
 2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'600.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'200.-- verrechnet. Die Beschwerdeführerin hat restliche Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 400.-- zu bezahlen.
 3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Präsidentin

Gerichtsschreiber