



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

vom 7. Juni 2023 (810 23 35)

Steuern und Kausalabgaben

Rechtliches Gehör / Mitwirkungsrecht im Verfahren / Prüfungspflicht der Behörde

Besetzung Vorsitzender Niklaus Ruckstuhl, Kantonsrichter Hans Furer, Markus
Clausen, Daniel Noll, Kantonsrichterin Ana Dettwiler, Gerichtsschreiber
Stefan Suter

Beteiligte A.____, Beschwerdeführer

gegen

**Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft
(Abteilung Steuergericht)**, Kreuzbodenweg 1, 4410 Liestal,
Vorinstanz

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rechtsdienst,
Rheinstrasse 33, Postfach, 4410 Liestal, Beschwerdegegnerin

Einwohnergemeinde B.____, Beigeladene

Betreff Staatssteuer 2009
(Entscheid des Steuer- und Enteignungsgerichts des Kantons Basel-
Landschaft, Abteilung Steuergericht, vom 2. September 2022)

A. A.____ ist Ökonom, Jurist und Experte für Rechnungswesen und Controlling. Er war im Jahr 2009 Geschäftsführer und Komplementär der Kommanditgesellschaft C.____, welche die Beratung von Unternehmen und deren Mitarbeitern im Bereich von Mitarbeiterbeteiligungsplänen anbot. Zugleich war er Gesellschafter der Kollektivgesellschaft D.____, welche medizinische Beratung und Dienstleistungen sowie den Vertrieb und Verkauf von medizinischen Produkten zum Zweck hatte. A.____ hatte im Jahr 2009 steuerrechtlichen Wohnsitz in B.____, wo sich auch das Domizil der beiden Gesellschaften befand.

B. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft rechnete für die Staatssteuer 2009 gestützt auf den von ihr erstellten Revisionsbericht Nr. 2012-175 vom 19. September 2012 einen Gewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 132'019.-- auf und veranlagte A.____ mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 274'698.-- sowie einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.-- (Veranlagungsverfügung vom 21. Januar 2016). In teilweiser Gutheissung der dagegen erhobenen Einsprache wurde das steuerbare Einkommen auf Fr. 229'794.-- reduziert (Einspracheentscheid vom 28. Februar 2022).

C. Hiergegen gelangte A.____ mit Rekurs vom 29. März 2022 an das Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), mit den Rechtsbegehren, der zu versteuernde Einkommens- und Vermögensbetrag sei gemäss der Rekursbegründung festzusetzen und die zu viel einbezahlten Geldbeträge für die Steuern (Bund, Staat und Gemeinde) seien nebst Zins zurückzuvergüten. Sodann seien sämtliche Kosten des Verfahrens der Gegenpartei aufzuerlegen. Eventualiter sei das Verfahren unter o/e-Kostenfolge an die Steuerverwaltung zurückzuweisen. Zur Begründung führte er im Wesentlichen aus, bei den in der Rekurschrift näher bezeichneten einzelnen Aufrechnungsposten handle es sich um (zumindest teilweise) geschäftsmässig begründeten Aufwand, weshalb auf eine Aufrechnung zu verzichten sei. Der in den Büchern der C.____ verbuchte Zinsaufwand für die Hypothek betreffend das Chalet in E.____ sei weiter nicht aufzurechnen, da ansonsten derselbe Betrag doppelt besteuert werde. Im Zusammenhang mit der Kollektivgesellschaft D.____ seien die Aufrechnungen schliesslich generell nicht haltbar, weil seine Mitgesellschafter von den Steuerbehörden nicht in derselben Weise wie er belangt worden seien.

D. Das Steuergericht wies den Rekurs mit Urteil vom 2. September 2022 vollumfänglich ab. Es erwog zusammengefasst, Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit gehörten zum steuerbaren Einkommen, wobei die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Aufwendungen für die Erzielung des Erwerbseinkommens abgezogen würden. Grundlage dafür seien Aufzeichnungen, die eine ordnungsgemässe Ermittlung des steuerbaren Reineinkommens gewährleisten würden. Die Vorschriften über die ordnungsgemässe Buchführung seien von den beiden Gesellschaften C.____ sowie D.____ gleich mehrfach nicht eingehalten worden. Die Buchhaltungen wiesen zahlreiche Mängel auf und würden die Grundsätze über die ordnungsgemässe Buchhaltung in krasser Weise verletzen. So sei nicht nur privater Lebensaufwand über die Gesellschaften verbucht worden, sondern deren gesamte Buchhaltung weise derart eklatante Mängel auf, dass die einzelnen Positionen nicht beurteilt werden könnten. Mangels entsprechender Grundbelege sei es oftmals nicht möglich, die einzelnen Posten zu überprüfen. Letztlich seien zahlreiche notwendige Belege nicht beigebracht worden. All diese buchhalterischen

Mängel wirkten sich zu Ungunsten des Rekurrenten aus. Es sei nicht die Aufgabe des Steuergerichts, anstelle des mitwirkungspflichtigen Steuerpflichtigen diese Lücken und Mängel durch eigene Bücheruntersuchungen zu schliessen. Weder die ins Recht gelegten Unterlagen noch die Buchhaltungen der beiden Gesellschaften würden genügen, um die von der Steuerverwaltung gemachten Aufrechnungen zu widerlegen, womit der Rekurrent die Folgen dieser Beweislosigkeit zu tragen habe.

E. Mit Eingabe vom 3. Februar 2023 hat A.____ gegen das Urteil des Steuergerichts vom 2. September 2022 beim Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), Beschwerde in Steuersachen erhoben. Er stellt das sinngemässe Rechtsbegehren, der angefochtene Entscheid sei unter o/e-Kostenfolge aufzuheben und der zu versteuernde Einkommens- und Vermögensbetrag sei gemäss der Beschwerdebegründung festzusetzen. Die zu viel einbezahlten Geldbeträge für die Steuern (Staat und Gemeinde) seien nebst Zins zurückzuerstatten. Zur Begründung bringt der Beschwerdeführer zusammengefasst vor, er habe zahlreiche Aufrechnungen akzeptiert. Er halte aber weiterhin an sechs beanstandeten Aufrechnungen fest. Die Vorinstanz spreche der Buchhaltung die Glaubwürdigkeit als Ganzes ab, wobei sie verkenne, dass ausschliesslich die aufgeführten Posten zur Disposition stünden. Der Revisionsbericht gehe von einem buchhalterisch richtig ermittelten Ergebnis 2009 aus und rechne die zuvor erwähnten Positionen frankenmässig genauestens auf. Er, der Beschwerdeführer, habe im vorinstanzlichen Verfahren für sämtliche beanstandeten Posten Beweise vorgelegt. Es bestehe kein Anlass, diese Beweise aus dem Recht zu weisen. Bezüglich der Zinsverbuchung hält der Beschwerdeführer an seiner Rüge fest, wonach ihm ein fiktiver Betrag als Einkommen aufgerechnet worden sei. Auch hinsichtlich der Firma D.____ besteht er darauf, dass deren Einkünfte zwischen den Gesellschaftern aufzuteilen seien und nicht alleine ihm angerechnet werden dürften.

F. Die Steuerverwaltung beantragt in der Vernehmlassung vom 16. Februar 2023 die Abweisung der Beschwerde. Für die Begründung verweist sie zunächst vollumfänglich auf das angefochtene Urteil und ihren Einspracheentscheid. Sie unterstreicht weiter, dass der Beschwerdeführer die Beweislast für den Nachweis der geschäftsmässig bedingten Aufwandpositionen trage. Anhand einiger Beispiele aus den Buchhaltungen legt sie dar, dass zahlreiche verbuchte Zahlungen den erforderlichen Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit nicht erfüllen würden.

G. Das Steuergericht schliesst in der Vernehmlassung vom 7. März 2023 unter Verweis auf das angefochtene Urteil auf Abweisung der Beschwerde.

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

1. Gemäss § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 i.V.m. § 43 Abs. 2 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 können Entscheide des Steuergerichts mit Beschwerde beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht, angefochten

werden. Da sämtliche formellen Voraussetzungen gemäss § 131 StG und §§ 43 ff. VPO erfüllt sind, kann auf die vorliegende Beschwerde eingetreten werden.

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

3. Der Beschwerdeführer beklagt sich in der Beschwerde darüber, dass die Vorinstanz die von ihm vorgelegten Beweise aus dem Recht gewiesen habe. Mit dieser Formulierung macht der Beschwerdeführer sinngemäss eine Verletzung seines Anspruchs auf rechtliches Gehör geltend. Diese formelle Rüge ist vorab zu prüfen.

3.1 Der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft [BV] vom 18. April 1999) gewährleistet die effektive Mitwirkung im Verfahren zum Erlass von Entscheidungen, die in die Rechtsstellung des Einzelnen eingreifen. Die Garantie umfasst als Mitwirkungsrecht alle Befugnisse, die einer Partei einzuräumen sind, damit sie ihren Standpunkt im Verfahren wirksam zur Geltung bringen kann (BGE 144 I 11 E. 5.3; BGE 140 I 99 E. 3.4; BGE 136 I 184 E. 2.2.1). Als Teilgehalte des rechtlichen Gehörs zählen in der Rechtsprechung und Lehre die Ansprüche auf vorgängige Äusserung und Anhörung, der Anspruch auf Berücksichtigung der Vorbringen, der Anspruch auf Teilnahme am Beweisverfahren unter Einschluss des Rechts, Beweisanträge zu stellen, das Recht auf Akteneinsicht und das Recht auf einen begründeten Entscheid (vgl. JÖRG PAUL MÜLLER/MARKUS SCHEFER, Grundrechte in der Schweiz, 4. Aufl., Bern 2008, S. 860 ff.; MICHELE ALBERTINI, Der verfassungsmässige Anspruch auf rechtliches Gehör im Verwaltungsverfahren des modernen Staates, Bern 2000, S. 202 ff.; BGE 141 V 557 E. 3.1; BGE 135 II 286 E. 5.1; Urteil des Kantonsgerichts, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV], vom 28. März 2019 [810 18 281] E. 6.3). Mit dem Anspruch auf effektive Mitwirkung korrespondiert, dass die Behörde die Vorbringen der Beteiligten tatsächlich hört, prüft und berücksichtigt und ihre Entscheide vor diesem Hintergrund ausreichend und nachvollziehbar begründet (GEROLD STEINMANN/BENJAMIN SCHINDLER/DAMIAN WYSS, in: Ehrenzeller et al. [Hrsg.], St. Galler Kommentar zur Schweizerischen Bundesverfassung, 4. Aufl., Zürich 2023, Rz. 65 zu Art. 29 BV; BGE 146 II 335 E. 5.1; BGE 145 IV 99 E. 3.1; KGE VV vom 6. April 2022 [810 21 110] E. 4.1.2).

3.2 Im vorinstanzlichen Verfahren führte der Beschwerdeführer in seiner Rekurschrift vom 29. März 2022 aus, er halte an den aufgelisteten Einwänden gegen die Veranlagung fest (Zürich Versicherungen, Aufwand BMW, Handelsaufwand, Telekommunikation, Abschreibungen "F.____", Zinsverbuchung zum gewährten Kredit der Liegenschaft in E.____, Sollzinsen, D.____). In der Rekursbegründung legte er - teilweise unter Verweis auf seine Ausführungen in der Einsprache - dar, weshalb seiner Ansicht nach die einzelnen Beträge nicht aufzurechnen seien. Zur Untermauerung der Vorbringen legte er in der Beilage eine Reihe von Unterlagen ins Recht.

3.3 Im angefochtenen Entscheid werden die vorerwähnten Parteistandpunkte im Prozesssachverhalt erwähnt, in den Erwägungen findet sich jedoch kein einziger konkreter Satz dazu. Das Steuergericht stellt über mehrere Seiten fest, dass der damalige Rekurrent und heutige

Beschwerdeführer die Pflicht zur ordnungsgemässen Buchführung mehrfach nicht eingehalten habe. Es kommt zum Schluss, es sei "nicht die Aufgabe des Steuergerichts, anstelle des Rekurrenten, diese Mängel durch eigene Bücheruntersuchungen zu schliessen respektive zu kompensieren, vielmehr wäre der Rekurrent im Rahmen seiner Mitwirkungs- und Substantiierungslast gehalten gewesen, die erforderlichen Belege zu sichern und einzureichen. (...) Da die Unterlagen bei Sachverhaltsprüfungen immer als Ganzes zu würdigen sind und nicht nur einzelne losgelöste Fragmente herausgehoben werden dürfen, genügen weder die ins Recht gelegten Unterlagen noch die Buchhaltung der Kommanditgesellschaft C._____ und der Kollektivgesellschaft D._____, um die von der Rekursgegnerin gemachten Aufrechnungen zu widerlegen, womit der Rekurrent die Folgen dieser Beweislosigkeit zu tragen hat" (E. 4.6 in fine).

3.4 Die Begründung der Vorinstanz erinnert an die Rechtsprechung zu Ermessensveranlassungen, die nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden können, wobei für den Unrichtigkeitsnachweis strenge Beweisanforderungen gelten (vgl. KGE VV vom 13. November 2019 [810 19 50] E. 3). Die Vorinstanz legt einlässlich dar, dass nach ihrer Ansicht die Voraussetzungen für eine amtliche Einschätzung (§ 109 Abs. 5 StG) im vorliegenden Fall aufgrund der mangelhaft geführten Bücher der Kommandit- resp. Kollektivgesellschaft erfüllt sind. Dass die Buchhaltungen schwere Defizite aufweisen und keine verlässlichen steuerrechtlichen Sachverhaltsangaben liefern, sticht ins Auge und kann nicht ernsthaft bestritten werden. Wie der Beschwerdeführer zutreffend bemerkt, hat die Steuerverwaltung aber auf eine Veranlagung nach Ermessen gerade verzichtet. Stattdessen korrigierte resp. ergänzte sie im Revisionsbericht Nr. 2012-175 unzählige Einzelbuchungen und gelangte so zu einem frankenmässig genau bestimmten Ergebnis, das als Basis der streitgegenständlichen Veranlagung diene. Der Rekurs vor dem Steuergericht richtete sich hauptsächlich nur (noch) gegen einige wenige der Aufrechnungen. Es ist deshalb nicht einsichtig, was die vorinstanzlichen Erwägungen zu den Verletzungen der Grundsätze über die ordnungsgemässe Buchführung im vorliegenden Fall zur Entscheidungsfindung beitragen sollen. Derartige Versäumnisse des Steuerpflichtigen entbinden die Rechtsmittelinstanz nicht von der Pflicht, sich mit dessen Argumenten auseinanderzusetzen. Es geht nicht darum, umfassende eigene Bücheruntersuchungen vorzunehmen, sondern die vom Beschwerdeführer präzise vorgebrachten einzelnen Beanstandungen gestützt auf die vorgelegten Beweise auf ihre rechtliche Stichhaltigkeit zu prüfen und die diesbezüglichen Überlegungen in der Entscheidungsbegründung festzuhalten. Indem die Vorinstanz die rechtserheblichen Vorbringen des Beschwerdeführers und die von ihm ins Recht gelegten Unterlagen nicht beachtete resp. pauschal für unmassgeblich erklärte, verwehrte sie ihm das Mitwirkungsrecht im Verfahren. Die Rüge der Verletzung des rechtlichen Gehörs erweist sich als begründet.

4. Eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör führt ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde in der Sache selbst grundsätzlich zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids. Nach der Rechtsprechung kann eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs allerdings ausnahmsweise als geheilt gelten, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Rechtsmittelinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt wie die Rechtslage frei prüfen kann. Von einer Rückweisung der Sache ist selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des rechtlichen Gehörs dann abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerun-

gen führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 142 II 218 E. 2.8.1; BGE 137 I 195 E. 2.3.2; KGE VV vom 28. Dezember 2021 [810 21 278] E. 3.3; KGE VV vom 11. August 2017 [810 17 35] E. 4.4.1; STEINMANN/SCHINDLER/WYSS, a.a.O., Rz. 25 zu Art. 29 BV). Auch wenn das Kantonsgericht in Steuersachen über volle Kognition verfügt (vgl. oben E. 2), ist vorliegend von einer Heilung abzusehen. Nachdem sich die Vorinstanz zu den Vorbringen des Beschwerdeführers überhaupt nicht konkret geäußert hat, ist mit der Rückweisung kein formalistischer Leerlauf verbunden und käme eine kantonsgerichtliche Heilung im Ergebnis einem Instanzenverlust gleich. Die Rückweisung erscheint deswegen zur Wahrung der Parteirechte unumgänglich.

5. Die Beschwerde erweist sich demnach als begründet und ist gutzuheissen. Aufgrund der formellen Natur des Anspruchs auf rechtliches Gehör ist der angefochtene Entscheid ohne Prüfung in der Sache aufzuheben, weshalb auf die vom Beschwerdeführer beantragte Parteiverhandlung verzichtet werden kann. Die Angelegenheit ist zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen.

6. Gemäss § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren und die Beweiskosten und werden in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'500.-- der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen. Der Kostenvorschuss in derselben Höhe ist dem Beschwerdeführer zurückzuerstatten. Da dieser ohne Vertretung prozessiert, ist keine Parteientschädigung geschuldet (§ 21 VPO).

Demgemäss wird **e r k a n n t** :

- ://:
1. In Gutheissung der Beschwerde wird das Urteil des Steuer- und Enteignungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, vom 2. September 2022 aufgehoben und die Angelegenheit zur neuen Beurteilung an das Steuergericht zurückgewiesen.
 2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'500.-- werden der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft auferlegt. Der geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 2'500.-- wird dem Beschwerdeführer zurückerstattet.
 3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Kantonsrichter

Gerichtsschreiber