



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

vom 24. November 2021 (810 21 114)

Steuerrecht

Direkte Bundessteuer 2016 / Verpasste Beschwerdefrist / Fristwiederherstellung

Besetzung Vizepräsident Daniel Ivanov, Kantonsrichter Markus Clausen, Hans Furer, Daniel Häring, Claude Jeanneret, Gerichtsschreiber i.V. Dimitri Schärer

Beteiligte **A.____ Ltd.**, Beschwerdeführerin

gegen

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

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

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV, Eigerstrasse 65, Postfach,
3003 Bern, Beigeladene

Betreff Direkte Bundessteuer 2016
(Urteil des Steuer- und Enteignungsgerichts des Kantons Basel-
Landschaft, Abteilung Steuergericht, vom 26. März 2021)

A. Mit Einspracheentscheid vom 15. Dezember 2020 hiess die Steuerverwaltung Basel-Landschaft eine von der A.____ Ltd., Zweigniederlassung B.____, erhobene Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung vom 27. Juni 2019 betreffend die direkte Bundessteuer 2016 teilweise gut.

B. Auf die von der A.____ Ltd. dagegen erhobene Beschwerde vom 19. Januar 2021 trat das Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), mit Urteil vom 26. März 2021 zufolge verspäteter Beschwerdeerhebung nicht ein.

C. Gegen dieses Urteil des Steuergerichts erhob die A.____ Ltd. mit Eingabe vom 7. Mai 2021 Beschwerde beim Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht). Sie begehrt sinngemäss die Aufhebung des Urteils der Vorinstanz vom 26. März 2021, die Wiederherstellung der Beschwerdefrist und Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand sowie die Abänderung der Veranlagungsverfügung vom 27. Juni 2019. Zur Begründung führt sie an, dass sich ihr Geschäftsführer, C.____, anlässlich der Zustellung des Einspracheentscheids vom 15. Dezember 2020 in Deutschland aufgehalten habe und er aufgrund von SARS-CoV-2-Infektionen in seinem Zweitunternehmen in Deutschland erst am 18. Januar 2021 in die Schweiz habe zurückkehren können. Bis zu diesem Zeitpunkt habe der Einspracheentscheid formell nicht zugestellt werden können und die Beschwerdefrist sei eingehalten worden. Das angebliche Fristversäumnis sei der Beschwerdeführerin aber aufgrund der Pandemielage ohnehin nicht anzulasten.

D. Mit Vernehmlassung vom 7. Juni 2021 stellt das Steuergericht Antrag auf Abweisung der Beschwerde. Die Steuerverwaltung schliesst sich mit Vernehmlassung vom 10. Juni 2021 den Ausführungen und der Begründung des angefochtenen Urteils an. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) beantragt in ihrer Stellungnahme vom 1. Juni 2021 die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

E. Mit Verfügung vom 6. Juli 2021 wurde der Fall der Kammer zur Beurteilung überwiesen und angeordnet, dass die Verfahren 810 21 114 (direkte Bundessteuer 2016) und 810 21 113 (Staatssteuer 2016) zusammen behandelt würden.

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

1. Gemäss Art. 145 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 i.V.m. § 3 der Vollzugsverordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (VV DBG) vom 13. Dezember 1994 und § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 können Entscheide des Steuergerichts mit der verwaltungsgerichtlichen Beschwerde beim Kantonsgericht als letzter kantonaler Instanz angefochten werden. Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der Beschwerde legitimiert (vgl. Art. 140 DBG).

1.2 Zu prüfen ist allerdings, ob auf alle Begehren der Beschwerdeführerin eingetreten werden kann. Indem die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerdeeingabe vom 7. Mai 2021 Ausführungen zum materiellen Inhalt der Veranlagungsverfügung vom 27. Juni 2019 betreffend die direkte Bundessteuer 2016 macht, begehrt sie sinngemäss deren Abänderung. Angefochten ist jedoch der Nichteintretensentscheid des Steuergerichts vom 26. März 2021. Wird ein Nichteintretensentscheid angefochten, bleibt der Streitgegenstand grundsätzlich auf die Eintretensfrage beschränkt. Das Kantonsgericht prüft grundsätzlich nur die Frage, ob die Vorinstanz zu Recht nicht auf die Beschwerde eingetreten ist. Es kann folglich auch nur geltend gemacht werden, die Vorinstanz habe zu Unrecht das Bestehen einer Eintretensvoraussetzung verneint (Urteil des Kantonsgerichts, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV] vom 18. März 2021 [810 20 205] E. 1.2; KGE VV vom 22. August 2018 [810 17 329] E. 3; KGE VV vom 7. Februar 2018 [810 17 176] E. 2; BGE 132 V 74 E. 1.1). Das von der Beschwerdeführerin sinngemäss gestellte Begehren, wonach das Gericht die Veranlagungsverfügung vom 27. Juni 2019 betreffend die direkte Bundessteuer 2016 auch inhaltlich prüfen soll, geht somit über den Streitgegenstand hinaus. Auf dieses Begehren ist deswegen nicht einzutreten.

1.3 Da die restlichen formellen Voraussetzungen nach Art. 140 ff. DBG erfüllt sind, ist auf die vorliegende Beschwerde im Umfang der übrigen Begehren einzutreten.

2. Mit der Beschwerde in Steuersachen können gemäss Art. 140 Abs. 3 DBG alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden.

3. Die Beschwerdeführerin macht in ihrer Beschwerdeeingabe vom 7. Mai 2021 neue Tatsachen geltend, die bereits zum Zeitpunkt der Beschwerdeerhebung an das Steuergericht bekannt waren und hätten vorgebracht werden können. Bei Beschwerden in Steuersachen können gemäss § 6 Abs. 3 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 auch neue Anträge, Behauptungen und Beweismittel vorgebracht werden. Die von der Beschwerdeführerin neu geltend gemachten Tatsachen, die als unechte Noven zu qualifizieren sind, sind somit zuzulassen.

4. Im vorliegenden Verfahren ist strittig, ob die Vorinstanz die Beschwerde der Beschwerdeführerin vom 19. Januar 2021 gegen den Einspracheentscheid vom 15. Dezember 2020 zu Recht als verspätet erfolgt beurteilt.

4.1 Die Vorinstanz hielt im angefochtenen Entscheid vom 26. März 2021 fest, dass der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 15. Dezember 2020 der Beschwerdeführerin gemäss der Sendungsverfolgung am 16. Dezember 2020 mit A-Post Plus zugestellt worden sei. Die 30-tägige Frist habe somit am 17. Dezember 2020 zu laufen begonnen und am 15. Januar 2021 geendet. Da die Beschwerde erst am 20. Januar 2021 der Post übergeben worden sei, sei diese zu spät erhoben worden. Auf die Beschwerde werde deswegen nicht eingetreten.

4.2 Die Beschwerdeführerin macht demgegenüber geltend, im Baugewerbe beginne am 15. Dezember jeweils der Jahresurlaub. Ihr Geschäftsführer habe sich zum Zeitpunkt der Zustellung des Einspracheentscheids vom 15. Dezember 2020 in Deutschland und nicht am Ge-

schäftssitz in B. ____ aufgehoben. Ihr Geschäftsführer sei zusätzlich auch Geschäftsführer der Firma A. ____ Ltd., Zweigniederlassung D. _____. Einer ihrer dortigen Mitarbeiter habe sich in dieser Zeit mit dem Coronavirus infiziert. Diese Infektion habe Auswirkung auf die ganze Firma gezeitigt. Aus diesen Gründen seien die Angestellten erst am 11. Januar 2021 und der Geschäftsführer am 18. Januar 2021 in die Schweiz zurückgekehrt. Bis zu diesem Zeitpunkt sei das Urteil der Vorinstanz vom 15. Dezember 2020 formell nicht zugestellt gewesen.

5.1 Somit ist vorab zu prüfen, wann der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 15. Dezember 2020 der Beschwerdeführerin eröffnet worden ist, mithin wann die Frist zur Erhebung der Beschwerde zu laufen begonnen hat.

5.2 Gegen den Einspracheentscheid der Veranlagungsbehörde kann innert 30 Tagen nach Zustellung schriftlich beim Steuergericht Beschwerde erhoben werden (Art. 140 Abs. 1 DBG i.V.m. § 3 VV DBG). Dabei handelt es sich um eine gesetzliche Verwirkungsfrist. Die Beschwerdefrist ist auch nicht erstreckbar, da es sich um eine gesetzliche Frist handelt. Auf eine verspätete Beschwerde ist grundsätzlich nicht einzutreten. Die Rechtsmittelfrist beginnt mit dem auf die Eröffnung der Verfügung oder des Entscheids folgenden Tag zu laufen und ist eingehalten, wenn die Eingabe spätestens am letzten Tag der Frist der schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung im Ausland übergeben wurde, wobei sich die Frist auf den nächstfolgenden Werktag verlängert, wenn der letzte Tag der Frist ein Samstag, ein Sonntag oder ein staatlich anerkannter Feiertag ist (Art. 133 Abs. 1 DBG). Einen Fristenstillstand ("Gerichtsferien") kennt weder das Bundesrecht noch das kantonale Recht.

5.3 Bedeutsam für die Frage der Fristwahrung ist zunächst der Beginn des Fristenlaufs. Verfügungen und Entscheide gelten als eröffnet, sobald sie ordnungsgemäss zugestellt sind und die betroffene Person davon Kenntnis nehmen kann. Dass sie davon tatsächlich Kenntnis nimmt, ist nicht erforderlich. Gemäss ständiger Rechtsprechung erfolgt die fristauslösende Zustellung einer uneingeschriebenen Sendung (A- oder B-Post) bereits dadurch, dass sie in den Briefkasten oder in das Postfach der Adressatin gelegt wird und sich damit in ihrem Verfügungsbereich befindet. Die Adressatin muss sie ferner nicht zwangsläufig tatsächlich in Empfang nehmen; es genügt, wenn sie in ihren Machtbereich gelangt und sie demzufolge von der Sendung Kenntnis nehmen kann (Urteil des Bundesgerichts 2C_463/2019 vom 8. Juni 2020 E. 3.3.2; BGE 144 IV 57 E. 2.3.2; BGE 122 I 139 E. 1). Nur wenn besondere Zustellvorschriften bestehen (wie etwa die in der Schweizerischen Strafprozessordnung vorgesehene Zustellung gegen Empfangsbestätigung), genügt es nicht, dass die Sendung in den Machtbereich der Adressatin oder des Adressaten gelangt. Anders als im Regelfall ist hierbei die tatsächliche Kenntnisnahme massgebend (BGE 144 IV 57 E. 2.3.2). Für den Beginn des Fristenlaufs ist unbeachtlich, ob die Zustellung an einem Samstag oder unter der Woche erfolgt. Dies gilt auch, wenn die Adressatin in geschäftlicher Funktion tätig ist und ihre Post an einem Samstag nicht bearbeitet (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_855/2015 vom 1. Oktober 2015 E. 2.2). Bei der Versandmethode "A-Post Plus" versieht die Post den Brief mit einer Nummer und spedierte ihn ähnlich wie einen eingeschriebenen Brief. Die Zustellung wird elektronisch erfasst, wenn die Sendung in das Postfach oder in den Briefkasten des Empfängers gelegt wird. Damit beginnt

die Rechtsmittelfrist zu laufen (BGE 142 III 599 E. 2.4.1; Urteile des Bundesgerichts 2C_463/2019 vom 8. Juni 2020 E. 3.3.2; 2C_882/2019 vom 31. Oktober 2019 E. 4.1).

5.4 Verfügungen und Entscheide werden der Steuerpflichtigen schriftlich eröffnet und müssen eine Rechtsmittelbelehrung enthalten (Art. 116 Abs. 1 DBG). Das DBG schreibt die Form der Zustellung somit nicht vor. Somit bestimmt die Behörde selber, in welcher Form sie eine Verfügung oder einen Entscheid zustellen will. Sie kann dies mittels gewöhnlicher oder eingeschriebener Postsendung tun (MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl., Zürich 2016, N 18 zu Art. 116). Die Steuerverwaltung hat die Zustellung des Einspracheentscheids daher zulässigerweise mit A-Post Plus vorgenommen.

5.5 Der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 15. Dezember 2020 wurde mit A-Post Plus an den Geschäftssitz der A.____ Ltd. in B.____ versendet. Gemäss dem "Track & Trace"-Auszug der Post wurde die Sendung am 16. Dezember 2020 in B.____ zugestellt. Die Beschwerdeführerin bestreitet dies nicht. Wie bereits angesprochen ist für die Auslösung der Frist einzig massgebend, wann die Sendung in den Machtbereich der Empfängerin – also ihren Briefkasten oder ihr Postfach – gelangt. Deswegen ist unerheblich, ob sich der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin anlässlich der Zustellung in B.____ aufhielt und ob er oder sein Personal vom zugestellten Entscheid Kenntnis nahmen. Da der Einspracheentscheid der Beschwerdeführerin am 16. Dezember 2020 gültig eröffnet wurde, hat die 30-tägige Frist folglich am 17. Dezember 2020 zu laufen begonnen und am 15. Januar 2021 geendet. Indem die Beschwerdeführerin die Beschwerdeeingabe am 20. Januar 2021 bei der Post aufgab, erhob sie verspätet Beschwerde, wie das Steuergericht zutreffend erkannte.

5.6 Für die in der Beschwerde geforderte "wohlwollende" Handhabung des Fristenregimes bestand und besteht kein Raum. Auch eine um wenige Tage verpasste Rechtsmittelfrist führt zu einem Nichteintretensentscheid. Die prozessuale Formstrenge, welche mit der strikten Anwendung einer klaren gesetzlichen Rechtsmittelfrist naturgemäss verbunden ist, hat unweigerlich zur Folge, dass der Streitgegenstand bei Versäumnis der einschlägigen Rechtsmittelfrist grundsätzlich einer materiellrechtlichen Überprüfung durch ein Gericht entzogen bleibt. Die Einhaltung und korrekte Anwendung der Rechtsmittelfristen, welche die wichtigsten gesetzlichen Fristen darstellen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1276/2008 vom 1. September 2009 E. 2.1.1 mit Hinweis), liegt mit Blick auf die Grundsätze der Rechtsgleichheit und der Rechtssicherheit im öffentlichen Interesse an der Sicherstellung eines geordneten Verfahrensganges (vgl. Entscheid des Bundesrates JAAC 58.76 vom 3. November 1993 E. 3.c, in: Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 1994 Nr. 76 S. 573).

6.1 Da die Beschwerdefrist verpasst wurde und die Beschwerdeführerin eine Verhinderung an der rechtzeitigen Einreichung des Rechtsmittels geltend macht, stellt sich die Frage, ob das Steuergericht eine Fristwiederherstellung hätte gewähren sollen. Ist eine Partei unverschuldet verhindert gewesen, fristgemäss zu handeln, kann sie gemäss Art. 133 Abs. 3 DBG innert 30 Tagen seit Wegfall des Hindernisses die Wiederherstellung der Frist verlangen. Eine Wiederherstellung der Frist fällt somit nur dann in Betracht, wenn das Fristversäumnis auf unabwend-

bare, unverschuldete Hindernisse zurückzuführen ist. Entscheidend ist dabei, dass der Grund den Pflichtigen objektiv daran gehindert hat, die Frist einzuhalten, und dieser nicht in der Lage gewesen ist, die nötigen Schritte zur Fristwahrung rechtzeitig vorzunehmen (PETER LOCHER, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil III, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Basel 2015, N 19 ff. zu Art. 133 mit weiteren Hinweisen). Als Hinderungsgründe nennt das Gesetz ausdrücklich Militär- oder Zivildienst, Krankheit und Landesabwesenheit. Diese Aufzählung ist indessen nicht abschliessend, indem das Gesetz auch "andere erhebliche Gründe" gelten lässt (ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., N 19 zu Art. 133).

6.2 Die Wiederherstellungsgründe sind von der pflichtigen Person zu substantiieren und zu beweisen (ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., N 21 zu Art. 133). Nach der Praxis und Rechtsprechung ist bei der Beurteilung der Fristwiederherstellungsgründe grundsätzlich ein strenger Massstab anzulegen, d.h. es sind hohe Anforderungen an die Sorgfaltspflicht der Pflichtigen zu stellen: Nur klare Schuldlosigkeit der pflichtigen Person und ihres Vertreters können zur Fristwiederherstellung führen. Insbesondere stellt ein auf Unachtsamkeit zurückzuführendes Versehen kein unverschuldetes Hindernis dar (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_703/2009 vom 21. September 2010 E. 3.3 m.w.H.).

6.3 In der Beschwerdeeingabe vom 7. Mai 2021 kann sinngemäss ein Gesuch um Wiederherstellung der Beschwerdefrist erblickt werden. Allerdings vermögen die Vorbringen der Beschwerdeführerin nicht zu überzeugen. Zunächst wirken sie nachgeschoben: In der Beschwerdeschrift vom 19. Januar 2021 war von einer pandemiebedingten Verhinderung noch nicht die Rede. Dort wurde ausgeführt, die Beschwerde erfolge rechtzeitig, da Weihnachten und Silvester/Neujahr in die 30-tägige Beschwerdefrist gefallen seien. Es ist somit davon auszugehen, dass das Fristversäumnis auf eine fehlerhafte Berechnung der Rechtsmittelfrist zurückzuführen ist, weil die Beschwerdeführerin irrtümlicherweise von einem Fristenstillstand über die Feiertage ausging. Eine falsche Fristberechnung berechtigt indes nicht zur Fristwiederherstellung. Von den Verfahrensbeteiligten wird zudem generell verlangt, dass sie ihre Post regelmässig kontrollieren oder bei längeren Abwesenheiten eine Vertretung beauftragen. Die Beschwerdeführerin hat sich als juristische Person so zu organisieren, dass sie Rechtsmittelfristen – insbesondere 30-tägige – einhalten kann (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1670/2006 vom 23. Oktober 2008 E. 2.2; MARTIN ZWEIFEL/HUGO CASANOVA/MICHAEL BEUSCH/SILVIA HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, Zürich 2018, 2. Aufl., § 8 Rz. 17). Dies muss umso mehr gelten, als dass sie selber Einsprache erhoben hatte und deswegen jederzeit mit der Zustellung von fristauslösenden Verfügungen der Steuerverwaltung rechnen musste. In casu liegt ein schweres organisatorisches Eigenverschulden der Beschwerdeführerin vor, da sie gemäss ihren eigenen Angaben zwischen dem 15. Dezember 2020 und dem 11. Januar 2021 die eingehende Post nicht kontrolliert hat. Wie sie selber ausführt, kehrten ihre Mitarbeiter am 11. Januar 2021 in den Betrieb nach B. ____ zurück, so dass sie noch vor Ablauf der Rechtsmittelfrist vom ergangenen Einspracheentscheid hätte tatsächlich Kenntnis nehmen können und die Beschwerde noch rechtzeitig hätte einreichen können. Wenn die eingegangene Post offenbar unbearbeitet blieb, während der Geschäftsführer weiter im Ausland weilte, ist darin eine zusätzliche interne organisatorische Unzulänglichkeit zu erblicken, deren Konsequenzen von der Beschwerdeführerin zu tragen sind. Die in der Beschwerde geltend gemachte Pan-

demielage ist somit nicht der massgebliche Grund für die Säumnis. Diese ist vielmehr selbstverschuldet. Eine Wiederherstellung der Frist kommt nach dem Gesagten nicht in Betracht und die Beschwerde ist insgesamt abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

7. Es bleibt noch über die Kosten zu befinden. Für die Beschwerde an das Kantonsgericht als weitere kantonale Beschwerdeinstanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 DBG die Vorschriften von Art. 140 bis Art. 144 DBG sinngemäss. Gemäss Art. 144 Abs. 1 DBG werden die Kosten der unterliegenden Partei auferlegt. Die Höhe der Kosten des Verfahrens wird durch das kantonale Recht bestimmt (Art. 144 Abs. 5 DBG). Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'400.-- der unterlegenen Beschwerdeführerin aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'200.-- zu verrechnen. Die Beschwerdeführerin hat restliche Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 200.-- zu bezahlen. Ausgangsgemäss sind die Parteikosten wettzuschlagen (Art. 145 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes [VwVG] vom 20. Dezember 1968).

Demgemäss wird **e r k a n n t** :

- ://:
1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
 2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'400.-- 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. 200.-- zu bezahlen.
 3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Vizepräsident

Gerichtsschreiber i.V.