



**Steuer- und Enteignungsgericht
Basel-Landschaft
Abteilung Steuergericht**

Entscheid vom 27. Mai 2016 (510 16 10)

Amtliche Veranlagung

_____ Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter Dr. P. Leumann,
M. Zeller, Dr. L. Schneider, Dr. Ph. Spitz, Gerichtsschreiber D. Brügger

_____ Parteien **A.**_____

Rekurrenten

gegen

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

Rekursgegnerin

_____ betreffend **Staatssteuer 2013**

Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2013 Amtliche Einschätzung vom 19. November 2015 wurden die Rekurrenten mit einem im Kanton Basel-Landschaft steuerbaren Einkommen von Fr. 215'548.-- bzw. Vermögen von Fr. 40'000.-- amtlich eingeschätzt.

2. Mit Eingabe vom 13. Dezember 2015 erhoben die Pflichtigen Einsprache, reichten Lohnausweise nach und wiesen darauf hin, dass es ihnen infolge Krankheit und Spitalaufenthalt bisher nicht möglich gewesen sei, die gewünschten Unterlagen zu erstellen. Dass die Veranlagung offensichtlich unrichtig sei, ergebe sich aus den Lohnausweisen. Die Einsprachebegründung samt Steuererklärung mit Unterlagen werde man bis zum 31. Januar 2016 nachreichen.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 6. Januar 2016 trat die Steuerverwaltung nicht auf die Einsprache ein. Zur Begründung führte sie aus, innerhalb der Rechtsmittelfrist sei keine Steuererklärung eingereicht worden.

4. Mit Eingabe vom 31. Januar 2016 erhoben die Pflichtigen mit dem sinngemässen Begehren, die amtliche Einschätzung sei aufzuheben und die Angelegenheit zur neuen Veranlagung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen, Rekurs. Zur Begründung machten sie geltend, die Einsprache sei mit den Krankheitsperioden und Spitalaufenthalten sowie den Lohnausweisen dokumentiert worden. Mit letzteren habe man aufgezeigt, dass die Einkünfte weit unter der amtlichen Einschätzung gelegen seien. Da einige Unterlagen gefehlt hätten, habe man die Einreichungsfrist für die Gesamtsteuererklärung verpasst. Die Steuererklärung mit allen erforderlichen Unterlagen sei aber, wie versprochen, inzwischen eingereicht worden. Seit Juni 2014 sei der Ehemann ganz oder teilweise krankgeschrieben gewesen. Ab Oktober 2015 habe er mit mässigem Erfolg versucht, teilweise wieder erwerbstätig zu sein.

5. Mit Vernehmlassung vom 12. April 2016 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, auch wenn man den Gesundheitszustand des Rekurrenten bzw. die damit verbundene teilweise Arbeitsunfähigkeit entsprechend würdigen

würde, ändere dies nichts an der Tatsache, dass es dem Pflichtigen zumutbar gewesen wäre, dass er bzw. die Ehefrau im Rahmen ihrer Beistandspflicht die Steuererklärung ausgefüllt hätte oder aber eine Drittperson mit dieser Aufgabe betraut worden wäre. Da bei Einsprachen gegen Ermessensveranlagungen der Unrichtigkeitsnachweis umfassend und innert der Einsprachefrist zu führen sei, hätten die mit Schreiben vom 13. Dezember 2015 eingereichten Lohnausweise nicht ausgereicht. Entsprechend sei man zu Recht nicht auf die Einsprache eingetreten.

6. Anlässlich der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Begehren fest.

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 vorliegend auf eine Einsprache nicht eingetreten, hat das Steuergericht praxismässig 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 (Entscheid des Steuergerichts [StGE] Nr. 44/2008 vom 30. Mai 2008, E. 2, www.bl.ch/steuergericht).

3. Gemäss § 106 Abs. 1 und 2 StG wird der Steuerpflichtige, wenn er innerhalb der festgesetzten Nachfrist und Mahnung die Steuererklärung nicht einreicht oder vervollständigt, von Amtes wegen eingeschätzt.

a) Eine amtliche Einschätzung kann der Steuerpflichtige gemäss § 106 StG 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. Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 2C_579/2008 vom 29. April 2009, E. 2.1 mit weiteren Hinweisen, publ. in: Steuerentscheid [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, blosse Teilnachweise genügen nicht. In der Begründung der Einsprache ist daher der Sachverhalt in substantiiertes 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).

b) Das Bundesgericht hat seine frühere, nicht immer einheitliche, Rechtsprechung in dem Sinne verdeutlicht, als dass die erwähnten gesetzlichen Bestimmungen nicht vorschreiben, dass eine Einsprache gegen eine Ermessenseinschätzung wegen versäumter Mitwirkungshandlungen nur gültig ist, wenn damit gleichzeitig das Versäumte nachgeholt wird. Nach

der neueren Rechtsprechung ist daher das Nachreichen einer bisher nicht vorgelegten Steuererklärung nicht Gültigkeitsvoraussetzung der Einsprache (BGE 2C_579/2008, a.a.O., E. 2.2 mit weiteren Hinweisen). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung lebt die Untersuchungspflicht der Steuerbehörde wieder auf, wenn die Ungewissheit des Sachverhalts, die zur ermessensweisen Einschätzung geführt hat, durch den Steuerpflichtigen beseitigt worden ist (BGE 2C_579/2008, a.a.O., E. 2.4).

c) Die vorstehend zitierte Bundesgerichtspraxis wurde zwischenzeitlich präzisiert. So wurde in BGE 2C_307/2013 vom 28. Juni 2013 festgehalten, dass es nicht genüge, auf die Steuerklärung zu verweisen, die nachgereicht werde und als Beweismittel diene, wenn die Steuerklärung nach Ablauf der Einsprachefrist nachgereicht werde. Vielmehr hätten die Pflichtigen gegen die ihnen obliegenden Pflichten der Begründung und Beweisnennung verstossen (vgl. E. 2.2). Auch Laien müsse bewusst sein, dass sie sich nicht darauf beschränken könnten, die amtliche Veranlagung innert der Einsprachefrist mit pauschalen und gänzlich unbegründeten bzw. unbelegt gebliebenen Behauptungen in Zweifel zu ziehen (vgl. E. 2.3.1). Auch aus dem bereits zitierten BGE 2C_579/2008 könnten die Steuerpflichtigen nichts zu ihren Gunsten ableiten. Das Bundesgericht stelle dort zwar klar, dass die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung auch ohne Nachreichen der Steuererklärung dargetan werden könne. In jenem Fall belege der Pflichtige indes seine Behauptung, er habe ein Einkommen von Fr. 0.--, mit der Jahresrechnung. Diese habe er der Einsprache beigelegt, welche somit rechtzeitig und genügend begründet gewesen sei. Im Gegensatz dazu sei hier eine hinreichende Begründung bzw. eine auch nur ansatzweise substantiierte Darlegung erst der verspätet eingereichten Steuerklärung zu entnehmen gewesen (vgl. E. 2.3.2). Weiter wurde in BGE 2C_714/2013, 2C_716/2013 vom 3. September 2014 klargestellt, dass, wie bei der Steuerklärung, die Ermessensveranlagung auf einer Gesamtbetrachtung der Einkommens- und Vermögenssituation basiere. Mit dem Einreichen lediglich eines Lohnausweises könne diese nicht umfassend dargestellt und somit auch nicht substantiiert begründet werden (vgl. E. 2.2).

d) Vorliegend hat die amtliche Veranlagung ihre Ursache darin, dass die Rekurrenten trotz mit A-Post Plus-Sendung versandter letzter Mahnung vom 13. Mai 2015 die in Frage stehende Steuererklärung innert der gesetzten Frist bis 31. Mai 2015 nicht eingereicht haben. Die den Rekurrenten mit Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2013 Amtliche Einschätzung vom 19. November 2015 mitgeteilte Rechtsmittelbelehrung besagt, dass die Einsprache zu begründen sei und als Beweismittel eine vollständig ausgefüllte Steuererklärung (samt Beilagen) enthalten müsse, ansonsten auf die Einsprache nicht eingetreten werden könne. Wie hiavor

bereits festgehalten wurde, ist nach der neuen bundesgerichtlichen Rechtsprechung das Nachreichen einer bisher nicht vorgelegten Steuererklärung zwar nicht mehr Gültigkeitsvoraussetzung der Einsprache. In der Begründung der Einsprache muss jedoch der Sachverhalt in substantiiertes Weise dargelegt werden und es sind die Beweismittel für diese Sachverhaltsdarstellung zu nennen. Vorliegend haben die Pflichtigen mit Eingabe vom 13. Dezember 2015 fristgerecht Einsprache gegen die amtliche Veranlagung erhoben mit der Begründung, die offensichtliche Unrichtigkeit der angefochtenen amtlichen Veranlagung ergebe sich aus den beigelegten Lohnausweisen. Die Einsprachebegründung samt Steuererklärung mit Unterlagen werde man bis zum 31. Januar 2016 nachreichen. Gestützt auf die vorstehend zitierte höchstrichterliche Praxis reicht weder die Einreichung von Lohnausweisen noch der Hinweis auf die Nachreichung der Steuerklärung samt Unterlagen, um dem Unrichtigkeitsnachweis gemäss § 122 Abs. 2 StG nachzukommen, weshalb die Steuerverwaltung zu Recht nicht auf die Einsprache eingetreten ist.

4. Weiter ist zu prüfen, ob die Einsprachefrist wiederherzustellen ist.

a) Das Steuergesetz enthält keine Bestimmungen über die Möglichkeit einer Fristwiederherstellung, so dass auf die Regelungen zur Restitution im Verwaltungsverfahrensgesetz Basel-Landschaft (VwVG BL) vom 13. Juni 1988 abzustellen ist. Gemäss § 5 Abs. 5 VwVG kann eine Partei innert 10 Tagen seit Wegfall des Hindernisses die Wiederherstellung der Frist verlangen, wenn sie unverschuldet verhindert war, fristgemäss zu handeln.

b) Auf Wiederherstellung der Frist ist nur zu erkennen, wenn die Säumnis auf ein unverschuldetes Hindernis, also auf die objektive und subjektive Unmöglichkeit, rechtzeitig zu handeln, zurückzuführen ist. Die Wiederherstellung ist nach der bundesgerichtlichen Praxis nur bei klarer Schuldlosigkeit des Gesuchstellers und seines Vertreters zu gewähren bzw. wenn der Rechtssuchende verhindert ist, selber zu handeln und er in nach den Umständen zumutbarer Weise keinen Dritten mit der Interessenwahrung beauftragen konnte. Die Wiederherstellung kann nicht gewährt werden, wenn die Partei den Beizug eines Vertreters versäumt hat (vgl. BGE 2C_401/2007 vom 21. Januar 2008, E. 3.3). Somit rechtfertigen nur erhebliche Hinderungsgründe wie etwa eine ernstliche Erkrankung, Unglücks- oder Todesfälle in der Familie, Militärdienst, nicht vorsehbare Landesabwesenheit oder Ähnliches, welche ein fristgerechtes Handeln praktisch verunmöglichen, eine Restitution (vgl. Entscheid der Steuerrekurskommissi-

on des Kantons Basel-Stadt Nr. 114/2000 vom 14. Dezember 2000, E. 4b, publ. in: Baselländische und Baselstädtische Steuerpraxis [BStPra], Bd. XVI, S. 218 ff.).

c) Vorliegend machen die Rekurrenten geltend, es sei ihnen infolge Krankheit und Spitalaufenthalten des Ehemannes nicht möglich gewesen, die gewünschten Unterlagen zu erstellen. Der Pflichtige war bis am 30. September 2015 voll arbeitsunfähig, danach noch zu 60%. Die Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2013 Amtliche Einschätzung vom 19. November 2015 wurde den Pflichtigen während der Zeit der teilweisen Arbeitsunfähigkeit des Ehemannes zugestellt. Aus dem Arztbericht des Spitals B.____ vom 4. Dezember 2015 geht nicht hervor, dass der Rekurrent nicht in der Lage gewesen wäre, seine finanziellen und administrativen Pflichten zu erfüllen. Eine Arbeitsunfähigkeit, erst recht eine im Umfang von 60%, ist nicht mit einer Handlungsunfähigkeit, welche für eine Restitution notwendig wäre, gleichzusetzen. Damit wäre der Ehemann in der Lage gewesen, die steuerlichen Angelegenheiten selbst wahrzunehmen. Auch die Bestimmung eines Vertreters wäre möglich gewesen. Alternativ hätte die Ehefrau die Einsprache einreichen können, zumal Ehegatten gemäss § 8 StG gemeinsam steuerpflichtig sind, so dass die Mitwirkungspflichten im Steuerverfahren gemäss § 101 ff. StG beide Ehegatten treffen. Aus alledem folgt, dass die Einsprachefrist nicht wiederherzustellen ist.

Der Rekurs erweist sich damit als unbegründet und ist abzuweisen.

5. Ausgangsgemäss sind den 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]).

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Rekurrenten haben 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 die Rekurrenten (1), die Gemeinde C.____ (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).