



## 122 Nr. 1 Einspracheverfahren

### 1. Allgemeines

Die Einsprache ist das ordentliche Rechtsmittel, die Veranlagung einer erneuten Prüfung unterziehen zu lassen. Das Anfechtungsobjekt ist die (definitive) Veranlagungsverfügung (§ 122 Abs. 1 StG). Gegen eine provisorische Veranlagung ist dementsprechend keine Einsprache möglich.

Die rechtzeitige Erhebung hemmt den Eintritt der formellen Rechtskraft. Ist der festgesetzte Rechnungsbetrag nicht (vollständig) bezahlt worden, fallen ungeachtet dessen weitere Verzugszinsen an (§ 135a Abs. 4 StG).

### 2. Zuständigkeit

Zuständige Behörde für die Behandlung von Einsprachen ist die kantonale Steuerverwaltung. Bei Veranlagungen von Einkommens- und Vermögenssteuern natürlicher Personen ist dies der Geschäftsbereich Gemeinden und Einsprachen. Bei Veranlagungen von Gewinn- und Kapitalsteuern juristischer Personen ist dies die veranlagende Behörde, also der Geschäftsbereich juristische Personen. Einsprachen gegen Verfügungen und Veranlagungen von Grundstückgewinn-, Handänderungs-, Erbschafts- und Schenkungssteuern werden wiederum von der veranlagenden Behörde behandelt, also dem Geschäftsbereich Spezialsteuern.

### 3. Einsprachefrist

Die Einsprachefrist beträgt 30 Tage ab Fristbeginn (s. nachstehend). Es handelt sich dabei um eine gesetzliche Frist, die als Verwirklichungsfrist ausgestaltet ist und folglich nicht erstreckt werden kann. Nach unbenutztem Ablauf wird die Veranlagung formell rechtskräftig und kann nur noch geändert werden, wenn Revisions- oder Nachsteuergründe gegeben sind. Dies gilt grundsätzlich auch dann, wenn eine Veranlagung zu einem interkantonalen Besteuerungskonflikt führt. Ein rechtskräftiger Entscheid, der gegen das Doppelbesteuerungsverbot verstösst, muss aber dann revidiert werden, wenn das Bundesgericht einen entsprechenden Entscheid zu einer bei ihm erhobenen Doppelbesteuerungsbeschwerde getroffen hat.

Die Frist beginnt mit dem auf die Eröffnung folgenden Tag zu laufen. Fällt der letzte Tag der Frist auf einen Samstag, Sonntag oder einen staatlich anerkannten Feiertag, endet sie erst am nächstfolgenden Werktag. Die Beweislast für das Einhalten der Frist trifft den Einsprecher oder die Einsprecherin (Ziegler in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 122 N 22).

Die Veranlagung gilt an dem Tag als eröffnet, an dem ihre ordnungsgemässe Zustellung erfolgt. Dies ist der Tag, an dem die Verfügung in die Verfügungsmacht des Adressaten oder dessen Vertreterin gelangt, d.h. sie kommt nicht im Zeitpunkt an, in welchem die steuerpflichtige Person tatsächlich von der Veranlagung Kenntnis nimmt. Eine eingeschriebene Sendung ist für die Gültigkeit der Zustellung nicht erforderlich. Jedoch trägt die Veranlagungsbehörde die Beweislast für die Ordnungsmässigkeit und den genauen Zeitpunkt der Eröffnung, insbesondere für deren Zustellung sowie den Zustellungszeitpunkt (vgl. Ziegler in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 122 N 19 f.). Zur Zustellung bzw. Beweiswirkung bei A-Post-plus: BGE vom 21. März 2011, 2C\_780/2010).

Eröffnungen ins **Ausland** verstossen grundsätzlich gegen Völkerrecht und sind deshalb gemäss Rechtsprechung des Steuergerichts nichtig (StGE vom 24. Januar 2014 und vom 6. Juni 2014). Reagiert ein im Ausland wohnhafter Adressat auf eine solche rechtswidrige Eröffnung und erhebt er Einwendungen gegen die Veranlagung, wird er unter Hinweis auf die öffentliche Publikation aufgefordert, innert Frist eine in der Schweiz wohnhafte zustellbevollmächtigte Person zu nennen<sup>1</sup>. Alsdann wird die Veranlagung der zustellbevollmächtigten Person oder durch öffentliche Bekanntmachung (Publikation im Amtsblatt) zugestellt. Die nicht ordnungsgemäss zustellte Veranlagung kann als Veranlagungsvorschlag erachtet und die erhobenen Einwendungen daher bei der korrekten Eröffnung berücksichtigt werden. Immerhin trifft unter Umständen auch den Steuerpflichtigen eine Pflicht, auf fehlerhafte Zustellungen zu reagieren (vgl. Entscheid des Kantonsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 6. Juni 2012; publ. in: BStPra 3/2012, S. 95 ff.: *Wenn der von einer Verfügung betroffene Adressat zweifelsfrei erkennen kann, dass die Behörde eine ihn belastende Steueranveranlagung erlassen hat, die er nicht erhalten hat bzw. haben will, ist er nach dem Grundsatz von Treu*

<sup>1</sup> Für eine solche ordnungsgemässe Zustellung an Pflichtige im Ausland ist grundsätzlich bereits im Veranlagungsverfahren zu sorgen. Das erwähnte Vorgehen betrifft nur Fälle, wo dies bisher unterblieben ist vgl. [119 Nr. 1](#).



*und Glauben verpflichtet, von der verfügenden Steuerbehörde nachträglich und innert nützlicher Frist die erneute Eröffnung der Veranlagung zu verlangen.)*

Die steuerpflichtige Person kann - bei rechtzeitig erhobener Einsprache - um eine Frist zur Nachreichung einer näheren Begründung der Einsprache ersuchen. In der Regel wird einem solchen Begehren seitens der Steuerverwaltung entsprochen. Es handelt sich bei dieser Frist um eine behördliche Frist, die im Rahmen des von der Behörde geleiteten Rechtsmittelverfahrens erfolgt. Die Festlegung der Dauer der Frist liegt im pflichtgemässen Ermessen der Einsprachebehörde.

#### 4. Form

Die Einsprache ist **schriftlich** einzureichen. Zur Schriftlichkeit gehört die eigenhändige Unterzeichnung des Rechtsmittels durch die einsprechende Person oder deren Vertreterin. D.h. es muss innert der Rechtsmittelfrist eine eigenhändig unterzeichnete Einsprache eingehen (BStPra 2/2014, 72-74).

Einsprachen mittels Fax oder E-Mail genügen den Anforderungen an die Schriftlichkeit nicht (so auch KM 269 vom 12. Dez. 1995 mit BGE vom 13. Juli 1995). Sie sind ungültig, da die Originalunterschrift fehlt. Läuft die Rechtsmittelfrist noch, erfolgt in solchen Fällen eine Mitteilung an den Pflichtigen mit dem Hinweis auf den Formmangel und die Aufforderung, bis zum Ablauf der Frist eine formgültige Einsprache einzureichen.

Ein Einsprachebegehren in Form von Anträgen ist nicht erforderlich. Aus der Einspracheschrift muss lediglich der Wille des Einsprechers hervorgehen, die Veranlagungsverfügung anzufechten. Auf die Bezeichnung der Eingabe als Einsprache kommt es grundsätzlich nicht an (Ziegler in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 122 N 26).

Fehlt eine Einsprachebegründung gänzlich, ist die steuerpflichtige Person ebenfalls unter Ansetzung einer Nachfrist aufzufordern, die Einsprache in ihrem Interesse näher zu begründen, damit die Einspracheinstanz ihre Argumente kennt und sie diese sachgerecht prüfen kann.

#### 5. Legitimation

Zur Einsprache berechtigt ist der Adressat der Veranlagungsverfügung oder dessen gehörig bevollmächtigte Vertreterin.

Als Direktbetroffene ist auch die Gemeinde zur Einsprache legitimiert (unter anderem Wohngemeinde, Gemeinde am Ort des gelegenen Grundstücks, Gemeinde mit Betriebsstätte). Der Umstand, dass das Steuerbüro der Gemeinde die Veranlagungsverfügung selbst erstellt hat, ist kein Hinderungsgrund für eine Einsprache seitens der Gemeinde.

Es ist allgemein anerkannt, dass bei verheirateten Ehegatten jeder Ehegatte Einsprache (allein) erheben darf. Er oder sie tut dies auch im Namen der Gattin resp. des Gatten (vgl. § 8 Abs. 2 StG).

#### 6. Verspätete Einsprachen

Auf eine Einsprache, die nach Ablauf der Frist von 30 Tagen eingereicht wird, ist nicht einzutreten. Die Veranlagungsverfügung ist aufgrund des unbenutzten Fristenlaufes in formelle Rechtskraft erwachsen und kann mit einem ordentlichen Rechtsmittel nicht mehr angefochten werden.

Auf verspätete Einsprachen kann mit Verweis auf § 118 Abs. 2 StG nur eingetreten werden, wenn die steuerpflichtige Person oder ihre Vertretung unverschuldet von einer rechtzeitigen Erhebung abgehalten worden ist und innert 30 Tagen seit Wegfall des Hindernisses ein begründetes Gesuch einreicht und das Versäumte nachholt.

Eine Fristwiederherstellung ist unter anderem dann zu gewähren, wenn die steuerpflichtige Person nachweist, dass sie durch Militär- oder Zivildienst, Krankheit oder Landesabwesenheit an der Einhaltung der Frist gehindert worden ist. Dabei vermag allerdings nicht jede Krankheit oder jede Landesabwesenheit das Fristversäumnis zu entschuldigen. Als Entschuldigungsgründe gelten die einzelnen Tatbestände nur dann, wenn sie die steuerpflichtige Person an der rechtzeitigen Vornahme der in Frage stehenden Handlung gehindert haben (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG Art. 133 N 29 f.). So gesehen bildet auch der Umstand, dass zur Abfassung der Einsprache nicht die ganze Einsprachefrist zur Verfügung gestanden hat, keinen Entschuldigungsgrund.



Ist die Einsprachefrist abgelaufen, so ist allenfalls zu prüfen, ob eine Revision der Veranlagung möglich ist (vgl. § 132 StG, Link zu Ausführungen).

## 7. Begründungspflicht

Ein Einsprachebegehren in Form von Anträgen ist nach kantonalem Steuergesetz nicht erforderlich, jedoch muss der Einsprachewille erkennbar sein (vgl. oben Ziffer 4).

Zwar muss der Einsprecher oder seine Vertreterin seine/ihre Einsprache nicht näher begründen. Um ein sinnvolles Verfahren zu gewährleisten, sind er oder sie aber faktisch gezwungen, konkrete Punkte in der Veranlagung zu bestreiten und die Steuerbehörde auf entsprechende Mängel hinzuweisen. Einsprecher dürfen nicht ohne weiteres davon ausgehen, dass die Steuerbehörde den Sachverhalt völlig neu untersuchen wird, ohne dass konkrete Mängel geltend gemacht werden (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 140 N 51). Falls die Einsprachegründe unklar sind, erfolgt eine Aufforderung zur Ergänzung, verbunden mit dem Hinweis, dass im Unterlassungsfall zufolge fehlender Mitwirkung aufgrund der vorhandenen Akten entschieden wird und ggf. die Einsprache als unbegründet abzuweisen ist.

Das Vorbringen von substantiierten Rügen zur Sachverhaltsfeststellung oder -würdigung ist - vorbehaltlich der besonderen Erfordernisse bei amtlichen Veranlagungen (s. Ziffer 8) - zwar nicht Gültigkeitserfordernis für die Einspracheerhebung. Die steuerpflichtige Person hat aber im Einspracheverfahren im Rahmen der Mitwirkungspflicht darzutun, inwiefern ein unrichtiger Sachverhalt zugrunde gelegt wurde und welches die zutreffenden tatsächlichen Verhältnisse sind. Die Darlegung der Gründe, weshalb eine bestimmte Veranlagungsposition als unzutreffend erachtet wird, wirkt sich auf die behördliche Untersuchungspflicht aus: sie setzt dort an, wo aufgrund der Darlegungen und Unterlagen eine Sachfrage abklärungsbedürftig erscheint. Im Einspracheverfahren können zwar sämtliche Positionen von Amtes wegen nochmals geprüft werden. In der Praxis erfolgt eine Überprüfung aber regelmässig nur dort, wo deutliche Hinweise bestehen, dass die Sachverhaltsfeststellung oder -würdigung unrichtig ist. Da solche Hinweise insbesondere auch aus Rügen in einer Einsprache hervorgehen, beschränkt sich dieses Rechtsmittelverfahren häufig auf die explizit angefochtenen Steuerfaktoren.

Anders als gegen «normale» definitive Veranlagungsverfügungen gelten bei Veranlagungen nach pflichtgemäßem Ermessen erhöhte Begründungserfordernisse an die Einsprache (§ 122 Abs. 2 StG, vgl. unten Ziffer 8).

## 8. Einsprache gegen eine Veranlagung nach Ermessen

Eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen wegen Verletzung von Mitwirkungspflichten kann nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden. Die Einsprache ist zwingend zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (§ 122 Abs. 2 StG i. V. m. § 106 Abs. 3 StG). Dieser Nachweis ist dadurch anzutreten, dass binnen der Rechtsmittelfrist die versäumte Verfahrenspflicht nachgeholt wird, indem die Steuererklärung vollständig eingereicht wird (vgl. auch StGE vom 15. Oktober 2010, Nr. 510 10 30). Die steuerpflichtige Person hat dementsprechend die Unrichtigkeit der von ihr angefochtenen Einschätzung substantiiert darzutun und die für die geltend gemachten tatsächlichen Verhältnisse erforderlichen Belege beizulegen oder zumindest zu bezeichnen.

Die Voraussetzungen an die Begründung und Substantiierung sind strenger, weil die Untersuchungspflicht zufolge des Beweisnotstandes beschränkt ist und erst wieder auflebt, wenn letztere beseitigt ist.

Kann die Steuerbehörde den/die Einsprecher/in oder die Vertretung zur allfälligen Nachbesserung vor Ablauf der Rechtsmittelfrist erreichen, macht sie diesen/diese auf die speziellen Anforderungen an die Einsprache aufmerksam.

Kommt die einspracheführende Person dieser erhöhten Begründungspflicht nicht genügend nach, gilt der Unrichtigkeitsnachweis als gescheitert. Dies hat zur Folge, dass auf die Einsprache nicht einzutreten ist.

Die Einsprachebehörde beurteilt das Vorliegen einer rechtsgenügenden Begründung gestützt auf den Aktenstand bei Ablauf der ordentlichen Rechtsmittelfrist. Von sich aus muss sie keine weiteren Nachforschungen tätigen. Nur wenn sich aufgrund der nachgereichten Unterlagen konkrete Rückfragen ergeben, wendet sich der/die Sachbearbeiter/in nochmals an die steuerpflichtige Person.



Offensichtlich unrichtig ist die Einschätzung beispielsweise dann, wenn die geschätzten Faktoren selbst unter Berücksichtigung des behördlichen Ermessens klar zu hoch oder zu tief ausgefallen sind oder wenn klar erkennbar ist, dass sie auf unrichtigen Schätzungsgrundlagen, Methoden oder anderen Hilfen basieren und deshalb nicht mit den aktenkundigen Verhältnissen vereinbar sind (vgl. Ziegler in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 122 N 29).

Werden im Veranlagungsverfahren bloss einzelne Einkommenspositionen aufgrund von Erfahrungszahlen oder dem Lebensaufwand geschätzt (zu denken ist etwa die Annahme eines Gewinns bei einer selbständigen Erwerbstätigkeit), gelten die erwähnten Anforderungen an die Einsprache nur für diese Position. Für die übrigen Positionen gelten die gewöhnlichen Erfordernisse der Schriftlichkeit und des erkennbaren Einsprachewillens.

## 9. Einspracheverhandlung

Gemäss kantonalem Steuergesetz oder Gesetz zur direkten Bundessteuer ist keine Einspracheverhandlung vorgesehen. Das Verfahren ist grundsätzlich schriftlich.

## 10. Einspracheentscheid

Die Einsprache verpflichtet die kantonale Steuerverwaltung resp. die Einspracheinstanz, den angefochtenen Entscheid zu überprüfen und nochmals über die Sache zu entscheiden. Sie hat dabei (nochmals) sämtliche Überprüfungsbefugnisse wie die veranlagende Behörde (§ 123 Abs. 1 StG). Der Einspracheentscheid ist zu begründen, mit einer Rechtsmittelbelehrung zu versehen und sowohl der steuerpflichtigen Person als auch der/den betroffenen Gemeinden schriftlich mitzuteilen (§ 123 Abs. 2 StG).

Der schriftlich begründete Einspracheentscheid wird an beide Ehegatten separat eröffnet, wenn eine gemeinsame Veranlagung betroffen ist, sich die Ehegatten zwischenzeitlich jedoch getrennt haben sollten.

Während es nach gängiger Praxis genügt, beim Erlass der Veranlagung die Abweichung von der Deklaration zu nennen ([119 Nr. 1](#)), muss der Einspracheentscheid eine Begründung enthalten. Die Begründung hat die rechtlichen und tatsächlichen Erwägungen der Behörde aufzuzeigen, aufgrund derer der Entscheid getroffen wurde. Die Begründung muss es der steuerpflichtigen Person ermöglichen, die Erfolgchancen und Kostenrisiken eines weiteren Rechtsmittelverfahrens abzuschätzen (Ziegler in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 123 N 10). Im Weiteren hat sie sich im Entscheid mit den vorgebrachten Rügen auseinanderzusetzen und - wenn sie eine Überprüfung und Korrektur auf nicht angefochtenen Veranlagungspositionen vornimmt - die tatsächlichen und rechtlichen Gründe darzulegen.

Der Einspracheentscheid ersetzt die frühere Veranlagung in ihrer Gesamtheit. Die uneingeschränkte Überprüfungsbefugnis erlaubt der Einspracheinstanz auch, eine Korrektur der Veranlagung zu Ungunsten des Einsprechers/der Einsprecherin vorzunehmen (sog. «reformatio in peius»). Wird eine Schlechterstellung erwogen, so ist der steuerpflichtigen Person vorher das rechtliche Gehör zu gewähren. In der Praxis erhält sie die Möglichkeit, innert 30 Tagen zu den beabsichtigten Veranlagungskorrekturen Stellung zu nehmen.

Die Änderung zu Ungunsten der Einsprecherin oder des Einsprechers kann nicht durch Rückzug der Einsprache abgewendet werden. Weil es der kantonalen Steuerverwaltung im Einspracheverfahren erlaubt ist, auf die ganze Veranlagung zurückzukommen, darf sie einen Sachentscheid fällen, auch wenn die Einsprache zurückgezogen worden ist (Ziegler in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 123 N 7).

Das Einspracheverfahren wird mit der Eröffnung des schriftlichen Entscheids abgeschlossen. Kann dem Einsprachebegehren vollständig entsprochen werden, so kann die kantonale Steuerverwaltung anstelle eines detailliert begründeten Entscheids ein Rektifikat der Veranlagung erlassen. Nach kantonalen Praxis ist hierzu auch die veranlagende Gemeinde befugt. Mittels Ersetzt-Rechnung kann sie insbesondere auch Fehler des Massengeschäfts korrigieren.

Das Einspracheverfahren ist grundsätzlich kostenlos. Die einzige Ausnahme hiervon betrifft Einsprachen gegen amtliche Einschätzungen nach pflichtgemäßem Ermessen. Dort sind die verursachten Mehrkosten infolge des Deklarationsversäumnisses und der doppelten Veranlagungstätigkeit angemessen zu vergüten (vgl. § 106 Abs. 3 StG; siehe auch Ziegler in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 123 N 12).



Im Einklang mit der Kostenlosigkeit des Einspracheverfahrens ist mangels einer expliziten Regelung im Steuergesetz auch keine Parteientschädigung (im Falle einer Gutheissung der Einsprache) zuzusprechen.

**Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))**

- BStPra 2/2014 72-74
- StGE 510-10-30 vom 15.10.2010