

## Entscheide

### Internationales Steuerrecht

#### Zustellnachweis einer Veranlagung und Einsprachefrist

#### Entscheid des Kantonsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 6. Juni 2012

*Wenn der von einer Verfügung betroffene Adressat zweifelsfrei erkennen kann, dass die Behörde eine ihn belastende Steuerveranlagung erlassen hat, die er nicht erhalten hat bzw. haben will, ist er nach dem Grundsatz von Treu und Glauben verpflichtet, von der verfügenden Steuerbehörde nachträglich und innert nützlicher Frist die erneute Eröffnung der Veranlagung zu verlangen. Dies gilt insbesondere dann, wenn der Adressat der Verfügung daraufhin die Steuerbehörde um eine Stundung bzw. Ratenzahlung des aufgrund dieser Verfügung geschuldeten Steuerbetrages nachsucht.*

#### Sachverhalt:

A. A. und B. C. sind am 1. Juli 1986 von Deutschland nach X. gezogen. Gemäss Wohnsitzbestätigung der Einwohnerkontrolle X. vom 7. November 2011 meldeten sie sich per 31. Mai 2006 in X. ab und zogen gemäss Niederlassungsausweis der Einwohnerkontrolle vom 12. Juni 2006 am 1. Juni 2006 nach Y. Gemäss der Aufenthaltsbescheinigung des Einwohnermeldeamts Z. (D) vom 22. Februar 2011 meldeten sich A. und B. C. per 17. Mai 2006 in Z. an. Eine Abmeldung von Y. erfolgte gemäss Niederlassungsausweis der Einwohnerkontrolle vom 7. November 2011 per 31. Mai 2011.

Am 29. Juni 2008 reichten A. und B. C. die Steuererklärung des Kantons Basel-Landschaft für das Jahr 2007 ein und wurden mit definitiver Steuerveranlagung 2007 vom 26. März 2009 veranlagt.

Mit Schreiben vom 29. Mai 2009 wurde A. und B. C. von der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung), eine Zahlungsaufforderung für die Staats- und Gemeindesteuern 2007 mit Frist zur Zahlung bis zum 28. Juni 2009 mit dem Hinweis zugestellt, dass innert der gleichen Frist auch ein Gesuch um Stundung oder Teilzahlung beantragt werden könne.

Am 26. Juni 2009 ersuchten A. und B. C. um Zahlungsaufschub beziehungsweise um die Gewährung von drei Ratenzahlungen, welche ihnen mit Schreiben vom 2. Juli 2009 bewilligt wurden.

Mit Schreiben vom 7. Juni 2010 erhob S., Steuerberater in Deutschland, im Namen von A. und B. C. Einsprache gegen die «Steuerbescheide der Jahre 2007 und 2008». Diese seien aufzuheben und die bereits bezahlten Steuerbeträge zurückzuerstatten. Als Begründung wurde ausgeführt, dass A. und B. C. sowohl in Y. als auch in Z. Wohnsitz hätten. Allerdings sei ihr Lebensmittelpunkt bereits im Mai 2006 aus der Schweiz nach Deutschland verlegt worden, weshalb A. und B. C. der Einkommenssteuerpflicht in Deutschland unterliegen würden.

Mit Schreiben vom 26. November 2010 forderte die Steuerverwaltung Steuerberater S. auf, sich bis zum 15. Dezember 2010 mit einer schriftlichen Vollmacht auszuweisen, ansonsten auf die Einsprache nicht eingetreten werden könne.

Am 7. Januar 2010 (recte: 7. Januar 2011) machte die Steuerverwaltung A. und B. C. darauf aufmerksam, dass der Steuerberater S. trotz Aufforderung noch keine schriftliche Vollmacht eingereicht habe, weshalb die Steuerverwaltung A. und B. C. ersuche, bis zum 31. Januar 2011 eine kurze schriftliche Bestätigung einzureichen, aus welcher ersichtlich sei, dass der Steuerberater ermächtigt und beauftragt sei, sie gegenüber der Steuerverwaltung zu vertreten.

Mit Entscheid vom 7. Februar 2011 trat die Steuerverwaltung nicht auf die Einsprache vom 7. Juni 2010 ein. Die Steuerverwaltung begründete ihren Entscheid im Wesentlichen damit, dass die gegen die Veranlagungsverfügung für die Staatssteuer 2007 erhobene Einsprache vom 7. Juni 2010 lange Zeit nach Ablauf der 30-tägigen Einsprachefrist, welche mit der Eröffnung der Veranlagungsverfügung vom 26. März 2009 zu laufen begonnen habe, erfolgt sei. Im Übrigen sei trotz ausdrücklicher Aufforderung keine schriftliche Vollmacht eingereicht worden, weshalb auch aus diesem Grund die formellen Voraussetzungen für ein Eintreten auf die Einsprache nicht erfüllt seien.

B. Mit Schreiben vom 8. März 2011 erhoben A. und B. C., vertreten durch Advokat H., in J., Rekurs beim Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), mit dem Begehren, dass der Einsprache-Entscheid der Steuerverwaltung vom 7. Februar 2011 in Bezug auf die Staatssteuer 2007 aufzuheben und die Angelegenheit an die Steuerverwaltung zur materiellen Behandlung zurückzuweisen sei; alles unter Entschädigung zu Lasten des Staates.

Mit Entscheid vom 25. November 2011 wies das Steuergericht den Rekurs vom 8. März 2011 ab. Das Steuergericht begründete seinen Entscheid im Wesentlichen damit, dass A. und B. C. aufgrund der Zahlungsaufforderung vom 29. Mai 2009 hätten erkennen können und müssen, dass diese Bezug auf eine vorgängig erlassene Veranlagungsverfügung für die Staatssteuer 2007 nehme und sie demgemäss nach

Treu und Glauben verpflichtet gewesen wären, entsprechende Rückfragen bei der Steuerverwaltung zu stellen und die Eröffnung der bisher nicht erhaltenen Verfügung zu verlangen. Da somit nicht auf ihre Darstellung der Umstände abzustellen sei und sie sich nicht auf die Beweislosigkeit des Empfangsdatums durch den uneingeschriebenen Versand der Veranlagungsverfügung berufen könnten, sei die Einsprache vom 7. Juni 2010 verspätet erfolgt und die Veranlagungsverfügung für die Staatssteuer 2007 in Rechtskraft erwachsen. Ausserdem seien auch aufgrund des Fehlens einer schriftlichen Vollmacht die formellen Voraussetzungen für ein Eintreten auf die Einsprache nicht erfüllt.

C. Hiergegen erhoben A. und B. C., neu vertreten durch Advokat T., mit Schreiben vom 26. März 2012 Beschwerde beim Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht). Sie beantragten, dass der Entscheid des Steuergerichts vom 25. November 2011 betreffend die Staatssteuer 2007 aufzuheben und die Angelegenheit an die Steuerverwaltung zur materiellen Beurteilung zurückzuweisen sei. Zudem sei die Angelegenheit an das Steuergericht zur Neuverlegung der ordentlichen und ausserordentlichen Kosten für das vor dem Steuergericht geführte Verfahren zurückzuweisen; alles und Entschädigungsfolge zu Lasten des Staates.

Die Steuerverwaltung beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 10. April 2012 und das Steuergericht in seiner Vernehmlassung vom 18. April 2012 die Abweisung der Beschwerde.

Mit Präsidialverfügung vom 22. Mai 2012 wurde der Fall der Kammer zur Beurteilung überwiesen und zudem mitgeteilt, dass die Beschwerdeverfahren betreffend die Staatssteuern 2007 und 2008 in der gleichen Urteilsberatung behandelt würden.

### *Erwägungen:*

1.1 Nach § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht als letzte kantonale Instanz angefochten werden. Die übrigen formellen Voraussetzungen nach §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 sind erfüllt, so dass auf die Beschwerde einzutreten ist.

1.2 Gemäss § 45 Abs. 1 VPO können mit der verwaltungsgerichtlichen Beschwerde Rechtsverletzungen einschliesslich Überschreitung, Unterschreitung oder Missbrauch des Ermessens (lit. a) sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts (lit. b) gerügt werden. Die Überprüfung der Angemessenheit einer Verfügung ist hingegen nur in Ausnahmefällen vorgesehen (§ 45 Abs. 1 lit. c VPO). Mit der Beschwerde in Steuersachen können gemäss § 45 Abs. 2 VPO alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt

werden. § 45 Abs. 2 VPO setzt damit die bundesrechtlichen Vorgaben um, wonach im kantonalen Rekurs- und Beschwerdeverfahren betreffend direkte Bundessteuer gemäss Art. 140 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG alle Mängel des angefochtenen Entscheides und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden können. Hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern wäre eine solch weitgehende Kontrolle vorinstanzlicher Entscheide gemäss Art. 50 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 nur für das Rekursverfahren vor Steuergericht, nicht aber für das Beschwerdeverfahren vor Kantonsgericht gefordert. Der Gesetzgeber hat sich jedoch entschieden, die im DBG verlangte Ermessenskontrolle hinsichtlich der direkten Bundessteuer auch auf die Staats- und Gemeindesteuern auszuweiten. Deshalb kann das Kantonsgericht vorliegend auch die Angemessenheit der angefochtenen Verfügungen bzw. Entscheide überprüfen.

2. Die Steuerverwaltung ist mit Entscheid vom 7. Februar 2011 auf die Einsprache der Beschwerdeführer vom 7. Juni 2010 nicht eingetreten. Die dagegen erhobene Beschwerde hat das Steuergericht abgewiesen. Vorliegend ist zu prüfen, ob der Nichteintretensentscheid zu Recht erfolgt ist und das Steuergericht den dagegen erhobenen Rekurs zu Recht abgewiesen hat.

3.1 Gemäss § 19 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes Basel-Landschaft [VwVG BL] vom 13. Juni 1988 werden Verfügungen den Parteien beziehungsweise deren Vertretungen und der Vorinstanz schriftlich durch individuelle Zustellung eröffnet. Die Eröffnung einer Verfügung bedeutet, dass der Erlass und der Inhalt der Verfügung dem Adressaten mitgeteilt werden. Die Verfügung gilt als mitgeteilt respektive zugestellt, wenn sie vom Adressaten oder einer anderen hierzu berechtigten Person entgegengenommen oder in den Briefkasten des Adressaten eingeworfen ist (vgl. Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, Zürich/St. Gallen 2010, 6. Auflage, Rz. 886).

3.2 Nach Eröffnung der Veranlagungsverfügung können der Steuerpflichtige und, bezüglich der Staats- und Gemeindesteuer, die Gemeinden innert 30 Tagen bei der kantonalen Steuerverwaltung schriftlich Einsprache erheben (vgl. § 122 Abs. 1 StG). Dabei trägt grundsätzlich die einspracheerhebende Partei die Beweislast für die Einhaltung der Frist (vgl. BGE 103 V 65 f. E. 2a). Hat indessen die Behörde zu verantworten, dass der Beweis der Rechtzeitigkeit nicht erbracht werden kann, muss sie die Folgen der Beweislosigkeit tragen. Dies ist dann der Fall, wenn eine Verfügung uneingeschrieben zugestellt wird und die Partei deshalb regelmässig nicht in der Lage ist, das Empfangsdatum und damit die Einhaltung der Frist nachzuweisen (vgl. Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Auflage, Zürich 1998, Rz. 342). Im Zweifel ist daher auf die Darstellung des Empfängers abzustellen (vgl. BGE 103 V 66 E. 2a).

3.3 Vorliegend machen die Beschwerdeführer geltend, dass sie die Veranlagungsverfügung Staatssteuer 2007 vom 26. März 2009 erst Ende Mai 2010 erhalten hätten

und die Einsprache des deutschen Steuerberaters vom 7. Juni 2010 somit rechtzeitig erfolgt sei. Dabei ist unbestritten, dass die Zustellung der Veranlagungsverfügung für die Staatssteuer 2007 vom 26. März 2009 nicht mit eingeschriebener Post erfolgte, weshalb die Steuerverwaltung den Nachweis der Zustellung der Veranlagungsverfügung nicht zu erbringen vermag und sie die Folgen der Beweislosigkeit damit grundsätzlich zu tragen hat.

3.4 Gemäss allgemeinem Rechtsgrundsatz darf den Parteien aus mangelhafter bzw. fehlender Eröffnung einer Verfügung kein Nachteil erwachsen, weshalb ein Rechtsmittel noch innerhalb der ordentlichen Frist seit dem Zeitpunkt, in dem von der Verfügung Kenntnis genommen werden kann, eingereicht werden darf. Im Interesse der Rechtssicherheit muss das Rechtsschutzinteresse am Fortbestand der Anfechtbarkeit aber mit der Zeit in den Hintergrund treten. Verfügungen sind dazu bestimmt, Rechtskraftwirkungen zu entfalten und sollen auch bei fehlerhafter Eröffnung nicht beliebig lange in Frage gestellt werden können. Ob im konkreten Fall das Rechtsschutzinteresse des übergangenen Adressaten oder die Rechtssicherheit den Vorzug verdient, ist nach dem Vertrauensprinzip zu entscheiden. Überhaupt wird eine mangelhaft eröffnete Verfügung – nach dem Vertrauensgrundsatz – erst dann unanfechtbar, wenn dem übergangenen Verfügungsadressaten nach den gesamten Umständen übermässig langes Zuwarten zur Last fällt. Es ist ihm zuzumuten, dafür besorgt zu sein, den Inhalt der Verfügung in Erfahrung zu bringen. Muss demnach der von einer Verfügung betroffene Adressat angesichts des Verhaltens der Verwaltung zweifelsfrei erkennen, dass diese eine ihn belastende Verfügung erlassen hat, die er nicht erhalten hat (oder nicht erhalten haben will), ist er nach Treu und Glauben verpflichtet, von der verfügenden Behörde nachträglich und innert nützlicher Frist die Eröffnung der Verfügung zu verlangen, wenn er diese nicht gegen sich gelten lassen will (vgl. Entscheid des Eidgenössisches Versicherungsgerichts [EVG] I 398/03 vom 14. Juni 2004 E. 2.1.2 sowie BGE 107 Ia 76 E. 4a, je mit Hinweisen).

3.5 Im vorliegenden Fall erhielten die Beschwerdeführer mit Schreiben vom 29. Mai 2009 eine Zahlungsaufforderung für die Staats- und Gemeindesteuer 2007 mit der Frist zur Zahlung bis zum 28. Juni 2009. Darin enthalten war der Hinweis, dass innert der gleichen Frist auch ein Gesuch um Stundung oder Teilzahlung beantragt werden könne. Wie aus den Akten weiter zu entnehmen ist, ersuchten die Beschwerdeführer mit Eingabe vom 26. Juni 2009 um die Gewährung von drei Ratenzahlungen. Der Argumentation der Vorinstanz folgend hätten die Beschwerdeführer aufgrund dieser Zahlungsaufforderung erkennen können und müssen, dass diese auf eine vorgängig erlassene Veranlagungsverfügung Staatssteuer 2007 Bezug nimmt und wären nach Treu und Glauben verpflichtet gewesen, entsprechende Rückfragen bei der Steuerverwaltung zu stellen und die Eröffnung der bisher nicht erhaltenen Verfügung zu verlangen. Dabei können die Beschwerdeführer mit dem Vorbringen, dass sie sich per 17. Mai 2006 in Deutschland angemeldet hätten, nichts zu ihren Gunsten ableiten. Wie aus den Akten ersichtlich ist, haben sich die Beschwerdeführer erst per 31. Mai 2011 in Y. abgemeldet und auch für das Jahr 2007 im Kanton Basel-Landschaft eine Steuererklärung eingereicht. Auf dem zugehörigen Wertchriftenverzeichnis haben sie dabei Y. als ihren Wohnsitz im Jahr 2006 und 2007

angegeben, und auch die Frage, ob sie ihren Wohnsitz im Jahr 2007 im Ausland gehabt hätten verneint. Wenn die Beschwerdeführenden vorbringen, dass sie – entgegen ihren Angaben auf der Steuererklärung – von einem Wohnsitz in Deutschland ausgingen und somit der Ansicht waren, dass der gemahnte Betrag Steuerausstände bis zum Wegzugsjahr 2006 betreffe, ist ihnen entgegen zu halten, dass sich die entsprechende Zahlungsaufforderung eindeutig und ausschliesslich auf das Jahr 2007 bezieht. Ein Verweis oder Bezug zum Jahr 2006 ist nicht ersichtlich. Die bereits seit 1986 in der Schweiz wohnhaften und folglich mit dem Schweizer Steuersystem vertrauten Beschwerdeführer hätten somit selbst bei nur flüchtiger Betrachtung der Zahlungsaufforderung auf eine entsprechende Veranlagungsverfügung Staatssteuer 2007 schliessen können und müssen, weshalb mit der Vorinstanz die Einsprache vom 7. Juni 2010 als verspätet anzusehen ist.

4. Bei diesem Ergebnis kann im Weiteren offen gelassen werden, ob durch das Nichteinreichen einer schriftlichen Vollmacht auch eine weitere formelle Eintretensvoraussetzung nicht gegeben war.

5. Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass aufgrund der versäumten Einsprachefrist die Veranlagungsverfügung Staatssteuer 2007 in formelle Rechtskraft erwachsen und die Steuerverwaltung auf die zu spät eingereichte Einsprache zu Recht nicht eingetreten ist und das Steuergericht die dagegen erhobene Beschwerde zu Recht abgewiesen hat. Die vorliegende Beschwerde ist somit abzuweisen.

6. Gemäss dem Ausgang des Verfahrens werden die Verfahrenskosten nach § 20 Abs. 3 VPO den Beschwerdeführern als unterliegende Partei auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet. Die ausserordentlichen Kosten werden nach § 21 Abs. 1 VPO wettgeschlagen.

*Demgemäss wird erkannt:*

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. ...
3. ...