

Entscheide

Zusammensetzung des Gerichts und Zustellung

Entscheid des Kantonsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 12. Januar 2011

Mängel in der Zusammensetzung des Gerichts müssen frühzeitig vorgebracht werden – und nicht erst bei ungünstigem Ausgang des Entscheides, ansonsten solche formelle Einwände verwirkt sind. Dass ein Vertretungsverhältnis besteht und den Steuerbehörden bekanntgegeben wurde, muss vom Steuerpflichtigen nachgewiesen werden. Die Angabe einer Gesellschaft auf der Steuererklärung für Rückfragen begründet für sich allein noch kein Vertretungsverhältnis.

Sachverhalt:

A. B. deklarierte in seiner unterjährigen Steuererklärung 2006 (1. 1. 2006–30. 6. 2006) Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit in Höhe von Fr. 53'594.–. Mit definitiver Staatssteueranlagung 2006 und definitiver Veranlagung der Bundessteuer 2006 vom 22. Januar 2009 veranlagte ihn die Steuerverwaltung für das ganze Jahr mit einem satzbestimmenden Einkommen von Fr. 553'594.–.

Mit Schreiben vom 2. April 2009 erhob B., vertreten durch C., Einsprachen gegen die Veranlagungsverfügungen mit dem Antrag, es seien die Verfügungen aufzuheben und auf die eingereichte Deklaration abzustellen. In formeller Hinsicht machte er geltend, die Steuererklärung sei seit Jahren von D. eingereicht worden und der Steuerverwaltung sei das Vertretungsverhältnis bekannt gewesen. Die Eröffnung der Steuerverwaltung an den Pflichtigen persönlich begründe einen Verfahrensmangel, welcher die Nichtigkeit derselben zur Folge habe.

Mit Einsprache-Entscheid vom 30. September 2009 trat die Steuerverwaltung auf die Einsprache nicht ein. Der vom Vertreter des Pflichtigen vorgebrachten Behauptung, die Veranlagungsverfügungen 2006 seien fälschlicherweise an den Pflichtigen erfolgt und damit nichtig, hielt die Steuerverwaltung im Wesentlichen entgegen, dass ihr keine explizite Vollmacht für die Entgegennahme der Steueranlagung bzw. zur Vertretung in Steuersachen vorgelegen sei, weshalb sie die Steueranlagung an die Adresse des Steuerpflichtigen in X. habe zustellen müssen.

Der dagegen erhobene Rekurs wurde mit Entscheid des Steuergerichts Basel-Landschaft (Steuergericht) vom 16. April 2010 abgewiesen.

B. Mit Schreiben vom 11. August 2010 erhob B. durch seinen Rechtsvertreter Beschwerde beim Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), und beantragte, es seien die vorliegenden Entscheide aufzuheben und die Steuerbehörde anzuweisen, die bestehenden Verfügungen aufzuheben und neue Verfügungen auf der Basis der eingereichten Deklaration unter Berücksichtigung des Wegzugs zu erlassen; ebenso sei eine angemessene Parteientschädigung zu gewähren. Vorweg machte der Beschwerdeführer geltend, dass das Steuergericht in falscher Zusammensetzung geurteilt habe, da der Streitwert mehr als Fr. 8'000.– betragen habe. Des Weiteren sei der Sachverhalt nicht vollständig dokumentiert. In den Akten fehle ein Schreiben der Veranlagungsbehörde vom 18. Juli, auf welches sich der damalige Vertreter in seinem Schreiben vom 6. August 2008 bezogen habe. Daraufhin habe die Veranlagungsbehörde erhebliche Aufrechnungen vorgenommen und diese unter dem Titel einer ordentlichen Einschätzung dem Steuerpflichtigen und eben nicht dem «Verhandlungspartner» zugestellt. Diese Veranlagung hätte eigentlich als «Amtliche Einschätzung» ergehen und per Einschreiben versandt werden müssen. Zudem hätten im Vorfeld seitens der Veranlagungsbehörden Androhungen einer amtlichen Einschätzung an den Steuerpflichtigen erfolgen müssen. Der Steuerpflichtige habe sich ja im Bewusstsein seiner Unkenntnis seit Jahren von D. unterstützen lassen. Damit liege ein schwerer Mangel vor, welcher die Nichtigkeit der Verfügung zur Folge habe.

C. Mit Vernehmlassungen vom 27. August 2010 bzw. 13. September 2010 beantragten die Steuerverwaltung und das Steuergericht die Abweisung der Beschwerden. Betreffend den Vorwurf der falschen Zusammensetzung des Steuergerichts führte dieses aus, es habe sich bei der Berechnung des Streitwertes ein Fehler eingeschlichen, was letztlich zur Beurteilung durch das Steuergericht in der Besetzung des Ausschusses (drei Richter) anstatt durch die Kammer (fünf Richter) geführt habe. Dieser Mangel hätte aber vom Vertreter des Beschwerdeführers anlässlich der Verhandlung des Steuergerichts geltend gemacht werden müssen. Wer den Mangel nicht unverzüglich vorbringe, verwirke den Anspruch auf spätere Anrufung der verletzten Verfassungsbestimmung. Der Vertreter des Pflichtigen habe nicht dargetan, weshalb er die Rüge der ungehörigen Besetzung des Gerichts nicht bereits vor dem Steuergericht an dessen Verhandlung vorgebracht habe.

Im Übrigen würden die vom Beschwerdeführer vorgebrachten Gründe weder gemäss der einschlägigen Literatur noch der bundesgerichtlichen Rechtsprechung als Nichtigkeitsgründe anerkannt. Zudem müsse eine schriftliche Vollmacht vorliegen, damit die Steuerverwaltung von einem offiziellen Vertretungsverhältnis ausgehen könne. Ein «Verhandlungspartner» sei mit einer schriftlich bevollmächtigten Person in keiner Weise gleichzustellen. Der damalige Steuerberater habe sich bereits über viele Jahre um die steuerlichen Angelegenheiten des Pflichtigen gekümmert und zwar ohne eine offizielle Vollmacht erteilt bekommen zu haben. Die Veranlagungsverfügung sei ausserdem nachweisbar während der letzten Jahre jeweils an den Pflichtigen selbst eröffnet worden.

D. Mit Schreiben vom 27. August 2010 reichte der Beschwerdeführer dem Kantonsgericht eine Gemeindesteuerrechnung vom 22. Juli 2010 ein, welche an D. adressiert war. Daraus gehe eindeutig hervor, dass die Vertreteradresse bestens bekannt sei und auch «genutzt» werde.

Erwägungen:

1.1 Gemäss § 145 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 in Verbindung mit § 3 der Vollzugsverordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 13. Dezember 1994, wie er seit dem 1. März 2006 in Kraft steht, und § 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.

1.2 Gemäss § 45 Abs. 1 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 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 DBG in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG alle Mängel des angefochtenen Entscheids 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.

1.3 Soweit ein Prozessentscheid – wie vorliegend der Nichteintretensentscheid der Steuerverwaltung – angefochten ist, bildet die Frage der fehlenden oder weggefallenen Prozessvoraussetzungen Gegenstand der materiellen Prüfung der Rechtsmittelinstanz (Markus Müller, Bernische Verwaltungsrechtspflege, Bern 2008, S. 210). Das Kantonsgericht hat daher zu prüfen, ob die Steuerverwaltung zu Recht auf die bei ihr erhobene Einsprache nicht eingetreten ist. Kommt das Gericht zum Schluss, dass die Steuerverwaltung auf das Rechtsmittel hätte eintreten müs-

sen, so ist die Beschwerde gutzuheissen und der Fall zur materiellen Beurteilung zurückzuweisen (Alfred Kölz/Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, Zürich 1998, S. 151 Rz. 412 mit weiteren Hinweisen). Würde das Gericht in der Sache selbst urteilen, so brächte es die Verwaltung um ihr Recht, einen eigenen Sachentscheid zu fällen; zudem würde der Rechtsweg des Beschwerdeführers verkürzt (BGE 132 V 74 E. 1.1; Urteil des Kantonsgerichts, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV], vom 27. August 2008, 810 08 56, E. 3). Ist die Vorinstanz zu Recht nicht auf das Rechtsmittel der Beschwerdeführenden eingetreten, so weist das Kantonsgericht die betreffende Beschwerde ab.

1.4 Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde vom 11. August 2010 kann somit grundsätzlich eingetreten werden. Nicht eingetreten werden kann auf den Antrag, der Steuerverwaltung weitergehende materielle Anweisungen zu erteilen.

2. Die Steuerverwaltung ist mit Einsprache-Entscheid vom 30. September 2009 auf die Einsprache des Beschwerdeführers vom 2. April 2009 nicht eingetreten. Demzufolge ist vorliegend zu prüfen, ob dieser Nichteintretensentscheid zu Recht erfolgt ist beziehungsweise, ob das Steuergericht den dagegen erhobenen Rekurs zu Recht abgewiesen hat.

2.1 Vorweg ist die Rüge des Beschwerdeführers zu prüfen, dass die Angelegenheit von der Kammer (fünf Richter) und nicht vom Ausschuss (drei Richter) des Steuergerichts hätte beurteilt werden müssen.

2.2 Das Steuergericht anerkennt in seiner Vernehmlassung, dass für die Staatssteuer an sich die Kammer hätte urteilen müssen, da der Streitwert die Zuständigkeit des Dreiergerichts überstieg.

Wie das Steuergericht jedoch zu Recht weiter ausführt, müssen formelle Einwände so früh als möglich geltend gemacht werden, andernfalls sie verwirkt sind. In Bezug auf die Garantie eines unvoreingenommenen Richters hat das Bundesgericht erkannt, dass Ablehnungs- oder Ausstandsgründe so früh wie möglich geltend zu machen sind und ein verspätetes Vorbringen gegen Treu und Glauben verstossen und daher die Verwirkung mit sich bringen kann (BGE 118 Ia 284 E. 3a und 215 E. 2d). Es sei nicht zulässig, formelle Rügen, welche in einem frühen Stadium hätten geltend gemacht werden können, bei ungünstigem Ausgang noch später vorzubringen (BGE 121 I 30 E. 5 f, 111 Ia 162 E. 1a). Diese Rechtsprechung findet auch auf die Garantie eines öffentlichen Verfahrens gemäss Art. 6 Ziff. 1 der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (Europäische Menschenrechtskonvention; EMRK) vom 4. November 1950 Anwendung (BGE 119 Ia 228 ff. E. 5a und b). Damit gilt diese Rechtsprechung für alle formellen und formalen Rügen in einem Verfahren, somit auch für die falsche Zusammensetzung des Gerichts (so ausdrücklich René Rhinow/Heinrich Koller/Christina Kiss/Daniela Thurnherr/Denis Brühl-Moser, *Öffentliches Prozessrecht*, 2. Aufl., Basel 2010, Rz. 539, wonach Aus-

standsbegehren unverzüglich zu stellen sind, sobald die Partei vom Ausstandsgrund oder dem Fehler in der Zusammensetzung des Gerichts Kenntnis erhalten hat oder der Fehler in der Zusammensetzung des Gerichts erkennbar war).

2.3 Der Beschwerdeführer beziehungsweise sein Rechtsvertreter hatten spätestens anlässlich der Parteiverhandlung vor Steuergericht am 16. April 2010 Kenntnis davon, dass der Ausschuss und nicht die Kammer tagen wird, sodass sie zu diesem Zeitpunkt eine unrichtige Zusammensetzung des Gerichts hätten monieren müssen. Dass sie diesen Umstand, d.h. den genauen Streitwert und damit die richtige Zusammensetzung des Gerichts erst nachträglich bemerkt haben, wird nicht behauptet, womit die Erhebung dieser Rüge beim Kantonsgericht verspätet und der formelle Einwand verwirkt ist.

3.1 Unbestritten ist, dass die Steuerveranlagung vom 22. Januar 2009 datiert und die Einsprache am 2. April 2009 erhoben wurde und damit die 30-tägige Einsprachefrist nicht eingehalten wurde. Der Beschwerdeführer macht nun geltend, dass die Veranlagungsverfügung an einem schweren Mangel leide, welcher die Nichtigkeit der Verfügung zur Folge haben müsse. Die Verfügung sei dem Pflichtigen selbst und nicht seinem Vertreter zugestellt worden.

3.2 Die Beweislast dafür, dass ein Vertretungsverhältnis besteht und gegenüber den Steuerbehörden auch gehörig kundgegeben wurde, obliegt dem Steuerpflichtigen (Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA], 1998/99 Bd. 67, S. 394 f. E. 2a). Unbestritten geblieben ist, dass D. immer nur als Stelle angegeben wurde, an welche allfällige Rückfragen zur Steuererklärung zu richten seien, nie aber als Vertreter für die Entgegennahme von Veranlagungsverfügungen. Unbestritten ist weiter, dass in den Jahren vor der hier strittigen Veranlagungsverfügung solche Veranlagungsverfügungen jeweils dem Beschwerdeführer zugestellt wurden, ohne dass dieser darauf in irgendeiner Weise ablehnend reagiert hätte. In den Akten befinden sich jedenfalls Veranlagungsverfügungen für die internationale Steuerauscheidung für die Jahre 2006 und 2005, welche an den Pflichtigen adressiert waren. Der Beschwerdeführer hat sich gegen die Zustellung an seine Adresse nicht gewehrt und verlangt, die Veranlagungen seien der Kanzlei D. zuzustellen. Dies wird denn weder behauptet noch ergibt es sich aus den Akten.

3.3 Das Bundesgericht ist in einem ähnlich gelagerten Fall, in welchem ebenfalls eine Treuhandgesellschaft für Rückfragen angegeben worden war und auch solche getätigt worden waren, davon ausgegangen, dass dadurch kein Vertretungsverhältnis begründet worden sei. Wörtlich hielt es fest: «Indem der Beschwerdeführer die Treuhandgesellschaft Auskünfte an die Steuerbehörde erteilen liess, hat er sie noch nicht zur Vertreterin ernannt» (Urteil des Bundesgerichts vom 21. Mai 1997 i.S. C., in: ASA, 1998/99 Bd. 67 S. 395 E. 2b). Auch in der Literatur wird ausgeführt, dass nur bei einem vertraglichen Vertreter die Eröffnung an diesen anstelle des Steuerpflichtigen zu erfolgen hat (vgl. Kristian A. Meier, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 119 N 3). Als solcher ist aber D. nicht aufgetreten, insbesondere liegt auch keine Vollmacht

für diese Anwaltskanzlei vor. Nur weil Rückfragen an eine Anwaltskanzlei zu richten sind, ergibt sich daraus – wie bereits dargelegt – kein Vertretungsverhältnis. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass die Steuerverwaltung Steuerrechnungen der Anwaltskanzlei und nicht dem Beschwerdeführer zukommen liess.

3.4 Nach dem Gesagten hat die Steuerverwaltung die Veranlagungsverfügung für die Staatssteuer 2006 zu Recht dem Steuerpflichtigen zugestellt. Da die Verfügung vom 22. Januar 2009 erst am 2. April 2009 angefochten wurde, ergibt sich, dass die Einsprache des Beschwerdeführers verspätet erhoben wurde und die Steuerverwaltung zu Recht darauf nicht eingetreten ist, weshalb das Steuergericht den Rekurs auch zu Recht abgewiesen hat. Demzufolge ist auch die vorliegende Beschwerde abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.

4. Es bleibt über die Kosten zu entscheiden.

4.1 Entsprechend dem Verfahrensausgang sind die Kosten gemäss § 20 Abs. 3 VPO in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass aufzuerlegen. Der Beschwerdeführer hat demzufolge die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'300.– inkl. Auslagen zu tragen. Die ausserordentlichen Kosten werden wettgeschlagen (vgl. § 21 VPO).

Demgemäss wird erkannt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann.
2. ...
3. ...