

Formelles Steuerrecht

Eröffnung einer Veranlagung via E-Rechnung

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 21. Februar 2020

Die Eröffnung einer Veranlagungsverfügung hat schriftlich zu erfolgen. Auf expliziten Wunsch des Steuerpflichtigen kann dies auch auf dem Weg der E-Rechnung über einen E-Banking-Account erfolgen. Diese Zustellmethode hat den Vorteil, das E-Postfach ungeachtet des jeweiligen Aufenthaltsorts jederzeit abrufen zu können, also auch bei Ferien- oder Auslandsabwesenheiten. Wenn nun jemand sein E-Postfach während einer Ferienabwesenheit bewusst nicht abrufft, und deshalb eine Einsprachefrist verpasst, so kann er sich nicht darauf berufen, dass er diese Form der Zustellung gar nicht gewollt habe, wenn er dies während Jahren so wie gewünscht akzeptiert hatte.

Sachverhalt:

A. Mit Verfügung der Staatssteuer 2016 vom 21. Juni 2018 wurden den Pflichtigen als werterhaltende Aufwendungen geltend gemachte Kosten in Höhe von CHF 131'303.– steuerlich nicht zum Abzug zugelassen und das steuerbare resp. satzbestimmende Einkommen auf CHF 425'113.– resp. CHF 212'556.– festgesetzt.

B. Mit Eingabe vom 1. September 2018 erhoben die Pflichtigen Einsprache und führten aus, dass der definitive Steuerbescheid elektronisch verschickt worden sei und die Pflichtigen das Dokument – aufgrund eines Hinweises der Steuerverwaltung – im E-Bankeingang der C. Bank gefunden hätten. Dies begründe auch ihre verspätete Reaktion. Sie bäten deshalb darum, dass solch wichtige Steuerelemente weiterhin mittels Briefpost zugestellt würden, da sie ihre E-Postfächer nicht regelmässig, sondern maximal einmal im Monat abrufen würden. Zudem sei die Einsprachefrist auch noch mit den Schulferien zusammengefallen, in denen die Pflichtigen drei Wochen abwesend gewesen seien.

Sie beantragten, die von ihnen in Ziffer 415 der Steuererklärung geltend gemachten, in der Veranlagungsverfügung jedoch steuerlich nicht berücksichtigten Sanierungskosten der Scheune seien zum Abzug zuzulassen. In den Jahren 2016 bis 2018 hätten sie die renovierungsbedürftige Scheune saniert, um sie vor dem Einsturz zu bewahren. Bei diesen Baumassnahmen handle es sich nicht um eine Umnutzung, da die Scheune nach der Sanierung wie zuvor als Fahrradkeller, Werkstatt und Estrich genutzt werde. Die Scheune stamme, wie auch das von den Pflichtigen bereits im Jahr 2005 renovierte Bauernhaus, aus dem Jahr 1867 und sei denkmaltechnisch als erhaltenswert eingestuft worden. Die Scheune sei seit Jahrzehnten nicht mehr unterhalten worden und hätte zuletzt in den 60er Jahren neue Dachziegel erhalten. Das Gebäude sei weder isoliert noch mit Wasser oder einer Heizung ausgestattet worden. Alle Beteiligten hätten sich grösste Mühe gegeben, mit der Sanierung so weit wie möglich die historische Originalkonstruktion zu erhalten und wiederherzustellen. Das Gebäude sei in keiner Weise modernisiert oder verbessert worden, folglich seien die Aufwendungen als werterhaltend und nicht als wertvermehrend zu qualifizieren. Einzig die Vergrösserung des Fensteranteils sowie der Anschluss an die Heizung und das Kanalsystem als Vorbereitung für einen eventuellen späteren Umbau in Wohnraum hätten wertvermehrenden Charakter.

Die Steuerverwaltung trat mit Entscheid vom 18. September 2019 nicht auf die Einsprache ein. Zur Begründung führte sie aus, dass die Pflichtigen auf entsprechenden Antrag hin mit eingeschriebener Sendung vom 21. Februar 2011 die Bestätigung der «Anmeldung zur E-Rechnung» erhalten hätten. Dabei seien sie in Kenntnis gesetzt worden, dass sie unter anderem Veranlagungsverfügungen, Steuerausscheidungen und Steuerrechnungen nicht mehr auf dem Postweg erhielten, sondern künftig im E-Banking Portal vorfinden würden. Bereits ab Steuerperiode 2009 hätten sie stets sämtliche Veranlagungsverfügungen ausschliesslich auf elektronischem Weg erhalten. Im Sinne dieser Zustellungsvereinbarung sei auch die vorliegend angefochtene Veranlagungsverfügung am 21. Juni 2018 elektronisch übermittelt worden, womit unstrittig eine ordnungsgemässe Zustellung stattgefunden habe. Für die Frage, ob eine Einsprache fristgerecht erfolge oder nicht, sei der Zeitpunkt der möglichen

chen und nicht der tatsächlichen Kenntnisnahme massgebend. Entsprechend sei die Einsprache vom 1. September 2018 verspätet erfolgt.

C. Gegen diesen Einspracheentscheid erheben die Pflichtigen mit Eingabe vom 6. Oktober 2019 Rekurs und begründen diesen damit, dass sie sich tatsächlich mit der «Anmeldung zur E-Rechnung» im Februar 2011 dazu bereit erklärt hätten, am e-Rechnungssystem teilzunehmen. Ihnen sei jedoch nicht bewusst gewesen, dass mit dieser Vereinbarung auch die Steuerbescheide mittels E-Rechnung eröffnet würden. Dies sei nicht rechtens, da der Posteingang des e-Bankings keine Benachrichtigungsfunktion habe, sondern aktiv aufgerufen und geöffnet werden müsse. Bei einem Steuerbescheid sei der Zeitpunkt der Zustellung äusserst ungewiss, da er vom Einreichzeitpunkt der Steuererklärung und der jeweiligen Bearbeitungsdauer abhängig sei. Aus diesem Grund habe ein definitiver Steuerbescheid eine aktive Benachrichtigungsfrist und könne nicht an irgendein elektronisches Postfach gesandt werden. Für solch wichtige Dokumente sollte der Standard die Postzustellung sein. Zudem sei generell der Zeitpunkt der Eröffnung der Steuerveranlagung am 21. Juni 2018 problematisch. Dieser sei direkt vor den Sommerferien gewesen. Da die Rekurrenten zwei schulpflichtige Kinder haben, seien sie Ende Juni mit den ganzen Jahresend-Aktivitäten beschäftigt gewesen, wobei die darauffolgenden Sommerferien Familienzeit seien. Weil der Rekurrent ursprünglich aus England und die Rekurrentin aus Deutschland stamme, würden sie die meiste Zeit der Sommerferien im Ausland verbringen, sodass sie nur bedingt Zugang zum Internet hätten. Deshalb hätten die Rekurrenten erst wieder im August mit der Steuerverwaltung in Kontakt treten können.

Schliesslich sei für die Rekurrenten nicht nachvollziehbar, dass ein nachweislich falscher Steuerbescheid nur innerhalb von 30 Tagen nach Zustellung angefochten werden könne. Wenn dem so sei, hätte man sie nach Ablauf der Frist gar nicht mehr ermutigen dürfen, eine Einsprache einzureichen.

Die Steuerverwaltung beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 19. November 2019 die Abweisung des Rekurses und führt zur Begründung aus, dass gemäss den gesetzlichen Grundlagen die Einsprachefrist 30 Tage ab Zustellung der Veranlagungsverfügung betrage. Es handle sich dabei um eine gesetzliche Frist, die als Verwirkungsfrist ausgestaltet sei und folglich nicht erstreckt werden könne. Bezüglich der rechtmässigen Zustellung der Veranlagungsverfügung vom 21. Juni 2018 sowie des Fristenlaufs könne auf den Einspracheentscheid verwiesen werden.

Die Anmeldung für den E-Rechtsverkehr sei per E-Rechnung bestätigt und die Pflichtigen mit Einschreiben vom 21. Februar 2011 explizit darauf hingewiesen worden, dass nicht nur die Rechnungen bzw. der Zahlungsverkehr an sich mit E-Banking, sondern auch die Veranlagungsverfügungen auf diesem Weg elektronisch zugestellt und damit eröffnet würden. Dies habe bei den Rekurrenten bis anhin immer funktioniert und sei von ihnen auch nie beanstandet worden. Erst jetzt werde aufgrund der verpassten Einsprachefrist moniert, dass eine solche Zustellung gar nicht erwartet bzw. nicht gewünscht worden sei. Dies sei ein Widerspruch zur beantragten E-Rechnung und zur bisher gelebten Praxis.

Eine sommerliche Ferienabwesenheit gelte bekanntlich nicht als Fristhinderungsgrund. Ebenso sei es nahezu notorisch, dass es für die Zustellung von Steuerveranlagungen nie eine wirklich günstige Zeit gebe. Gerade für Personen, welche (international) viel unterwegs seien, dränge sich eine solche E-Rechnung auf, da sie jederzeit und überall Zugriff auf das elektronische Postfach hätten. Dies ganz im Gegensatz zur ordentlichen Zustellung mit normaler Briefpost, um die sich bei Abwesenheiten je nachdem eine beauftragte Person des Vertrauens kümmern müsse.

An der heutigen Parteiverhandlung halten die Parteien an ihren Anträgen und Vorbringen fest.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern vom 7. Februar 1974 (StG, Steuergesetz; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall CHF 10'000.– 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 praxisgemäss lediglich zu prüfen, ob dieser vorinstanzliche 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 (Nichteintretens-)Entscheid bestätigt werden (vgl. Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 1. Dezember 2017, 510 17 67 E. 2.).

3. Strittig ist vorliegend, ob die Veranlagungsverfügung vom 21. Juni 2018 den Pflichtigen ordnungsgemäss zugestellt wurde und der Zustellung folglich fristauslösende Wirkung zukommt.

3.1 Fraglich ist zunächst, ob die Eröffnung einer Veranlagungsverfügung via E-Rechnung auf einer gesetzlichen Grundlage beruht.

Gemäss § 122 Abs. 1 StG können der Steuerpflichtige und die Gemeinden innert 30 Tagen nach der Eröffnung der Veranlagung bei der kantonalen Steuerverwaltung schriftlich Einsprache erheben. § 19 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes Basel-Landschaft vom 13. Juni 1988 (VwVG BL; SGS 175) statuiert, dass Verfügungen den Parteien bzw. den Vertretern und der Vorinstanz schriftlich zu eröffnen sind (§ 19 Abs. 1 VwVG BL). Im Gesetzestext finden sich keine Anhaltspunkte dazu, ob davon auch elektronische Schriftstücke erfasst sind. Daher ist der Gehalt der Norm mittels Auslegung zu ermitteln.

Schriftlichkeit kann einerseits als Antonym von «Mündlichkeit» verstanden werden, was im vorliegenden Fall bedeuten würde, dass alles, was nicht mündlich eröffnet wird, gemäss § 19 Abs. 1 VwVG BL als schriftlich eröffnet gilt. Mit Schriftlichkeit kann andererseits auch gemeint sein, dass eine Willenserklärung auf physische Weise zum Ausdruck gebracht werden muss, klassischerweise auf Papier. Ein schriftliches Dokument dient der Beweiseignung und ist ein Gefäss, um eine Willensäusserung auf Dauer festzuhalten. Es ermöglicht den Pflichtigen, den Entscheid einer Behörde und deren Herleitung mehrfach zu lesen, besser zu verstehen und den Verfasser auf den genauen Inhalt zu befragen. Diese Beweisfunktion erfüllt ein elektronisches Dokument gleichermassen wie ein physisches Dokument. Wenn der Pflichtige die mittels E-Rechnung erhaltene Verfügung ausdruckt, liegt kein Unterschied mehr zur via Post versandten Veranlagung vor. Es kann vorliegend keine Rolle spielen, ob nun die Steuerverwaltung den Drucker betätigt und die Verfügung in ausgedruckter Form zustellt oder ob sie die Verfügung per E-Rechnung verschickt und die Pflichtigen die Verfügung bei Bedarf ausdrucken können. Schriftlichkeit i.S. § 19 Abs. 1 VwVG BL bedeutet demnach, dass die Veranlagung nicht mündlich, sondern «schwarz auf weiss» mittels Schriftzeichen zu eröffnen ist und hat zur Folge, dass eine elektronische Zustellung grundsätzlich zulässig ist.

3.2 Die Eröffnung einer Verfügung ist eine empfangsbedürftige, nicht aber eine annahmebedürftige einseitige Rechtshandlung; sie entfaltet daher ihre Rechtswirkungen vom Zeitpunkt ihrer ordnungsgemässen Zustellung an. Nach allgemeinen Grundsätzen muss die Eröffnung dem Adressaten ermöglichen, von der Verfügung oder der Entscheidung Kenntnis zu erlangen, um diese gegebenenfalls sachgerecht anfechten zu können. Die Verfügung oder der Entscheid gilt als ordnungsgemäss zugestellt, wenn der Steuerpflichtige davon Kenntnis nehmen kann, d.h. wenn die Verfügung in dessen Machtbereich gelangt; nicht erforderlich ist, dass er davon tatsächlich Kenntnis nimmt (Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 122 I 139 E. 1; 113 Ib 296 E. 2a). Die Zustell- und Eröffnungspflicht der Behörde findet ihr Korrelat in der Empfangspflicht des Adressaten. Die Zustellpflicht der Behörde wie auch die Empfangspflicht sind vernünftig, d.h. weder mit übertriebener Strenge noch mit ungerechtfertigtem Formalismus zu handhaben. Die Empfangspflicht als Obliegenheit der Partei kann aber nicht unbeschränkt lange aufrechterhalten werden (vgl. Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2P.120/2005 vom 23. März 2006 E. 4.1 ff.): Vom Betroffenen kann nicht erwartet werden, dass er bei einem hängigen Verfahren über Jahre hinweg in jedem Zeitpunkt erreichbar sein und auch kürzere Ortsabwesenheiten der Behörde melden muss, um keinen Rechtsnachteil zu erleiden. Das Bundesgericht hat in diesem

Zusammenhang verschiedentlich einen Zeitraum bis zu einem Jahr seit der letzten Verfahrenshandlung der Behörde als vertretbar erachtet (vgl. BGer 2C_298/2015 / 2C_299/2015 vom 26. April 2017 E. 3.4 m.w.H.). Liegt der letzte Kontakt mit der Behörde indessen längere Zeit zurück, so kann von einer Zustellfiktion nicht mehr ausgegangen werden, sondern nur noch von einer reduzierten Empfangspflicht des am Verfahren Beteiligten in dem Sinne, dass dieser für die Behörde erreichbar sein muss. Vom Verfahrensbeteiligten kann in diesem Fall nur noch verlangt werden, dass er Adressänderungen und länger dauernde Abwesenheiten der Behörde meldet (BGer 2P.120/2005 vom 23. März 2006 E. 4.2 m.w.H.). Das Vorliegen einer längeren Abwesenheit wurde vom Bundesgericht im Zusammenhang mit einem Pflichtigen verneint, welcher sich für fünf Wochen ins Ausland begab, nachdem er von der Behörde während 35 Monaten nichts mehr gehört hatte (vgl. BGer 2P.120/2005 vom 23. März 2006 E. 5.1).

Die Rekurrenten haben ihre Steuerdeklaration der Periode 2016 am 9. Juli 2017 eingereicht. Am 21. Juni 2018 sendete die Steuerverwaltung den Pflichtigen die Veranlagung der Staatssteuer 2016 mittels E-Rechnung an ihren E-Banking Account bei der C. Bank. Die Pflichtigen haben den Zeitpunkt der Zustellung der Verfügung nicht bestritten. Die Steuerpflichtigen hatten folglich die Möglichkeit, von der Veranlagung ab dem 21. Juni 2019 Kenntnis zu nehmen, indem sie sich in ihr E-Banking-Portal einloggen und die zugesendete Veranlagung öffnen.

Die Pflichtigen warteten knapp ein Jahr auf ihre Steuerveranlagung, weshalb von ihnen noch erwartet werden konnte, dass sie die Steuerverwaltung über ihre Ferien und die damit verbundene Ortsabwesenheit informierten, um keinen Rechtsnachteil zu erleiden. Gemäss Angaben der Rekurrenten waren sich diese gar bewusst, dass die beantragten Sanierungskosten der Scheunen wohl nicht zum Abzug zugelassen würden und sie deshalb an der Veranlagung der Staatssteuer 2016 ein besonderes Interesse hatten. Zudem ermöglicht die Anmeldung für die E-Rechnung es den Pflichtigen gerade, ihr E-Postfach ungeachtet ihres Aufenthaltsorts abzurufen. Die Abwesenheit der Rekurrenten hindert den Beginn des Fristenlaufs der Einsprachefrist damit nicht.

Die Veranlagung wurde den Pflichtigen nach dem Ausgeführten am 21. Juni 2019 ordnungsgemäss zugestellt. Am darauffolgenden Tag begann die 30-tägige Rechtsmittelfrist zu laufen (§ 5 Abs. 1 VwVG BL i.V.m. § 46 Abs. 1 und Abs. 2 des Gesetzes über die Organisation der Gerichte vom 22. Februar 2001 [Gerichtsorganisationsgesetz, GOG; SGS 170]), womit die Verfügung am 23. Juli 2019 in Rechtskraft erwuchs. Die dagegen erhobene Einsprache erfolgte mit Eingabe vom 1. September 2019 zu spät.

4. In der Rekurseingabe machten die Pflichtigen geltend, sie seien davon ausgegangen, dass sie nur Rechnungen und nicht auch Veranlagungen per E-Rechnung erhalten würden und dass es nicht sein könne, dass sie über den Erhalt derart wichtiger Dokumente nicht aktiv benachrichtigt werden.

Nach Art. 9 i.V.m. Art. 5 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) sind staatliche Organe und Private zum Handeln nach Treu und Glauben aufgerufen. Ein auch im öffentlichen Recht anerkannter Ausfluss davon ist das Verbot widersprüchlichen Verhaltens (sog. *venire contra factum proprium*), welches keinen Rechtsschutz verdient. In Anlehnung an die privatrechtliche Doktrin zu Art. 2 Abs. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB; SR 210) kann Widersprüchlichkeit einerseits auf der Unvereinbarkeit zweier Verhaltensweisen und andererseits auf dem Verbot, begründete Erwartungen eines anderen zu enttäuschen, beruhen. Zentral ist die Abwägung der Interessen und dabei eine allfällige Vertrauensbetätigung der Behörden (vgl. zum Ganzen BGE 137 V 394 E. 7.1).

Die Rekurrenten haben sich im Jahr 2011 bei der Steuerverwaltung für die E-Rechnung angemeldet. Mit Einschreiben vom 21. Februar 2011 bestätigte die Steuerverwaltung die Anmeldung der Pflichtigen und informierte diese, dass sie inskünftig folgende Dokumente in ihrem E-Banking-Portal finden und nicht mehr auf dem Postweg erhalten: Veranlagungsverfügungen Staat und Bund, Steuerrechnungen Staat (allenfalls inkl. Gemeinde) und Bund für ordentliche Steuern und Steuern auf Kapitaleinkünften sowie Steuerausscheidungen Staat und Bund. Weiter machte die Steuerverwaltung im Schreiben darauf aufmerksam, dass eine allfällige Einsprache in Papierform auf dem Postweg zu erfolgen habe, dass abgelehnte Rechnungen im E-Banking-Portal von ihnen nicht beachtet würden

und dass abgelehnte, nicht termingerecht bezahlte Rechnungen auf dem Postweg gemahnt würden. Folglich hätten die Rekurrenten wissen müssen, dass sie fortan sämtliche Schreiben der Steuerverwaltung nunmehr elektronisch erhalten würden. Die Rekurrenten beanstanden, die Zustellung von Veranlagungsverfügungen mittels E-Rechnung sei unsicher und sie hätten dies gar nie gewollt, allerdings haben sie sich im Jahr 2011 explizit für diese Zustellungsmethode angemeldet; eine Sonderleistung der Steuerverwaltung, welche es den Pflichtigen ermöglicht, die Dokumente der Steuerverwaltung jederzeit zu empfangen und abzurufen. Die Rekurrenten haben bis im Jahr 2017 während mehrerer Jahre Veranlagungsverfügungen auf elektronischem Weg empfangen, ohne diese Übermittlungsweise zu beanstanden. Erst, als sie mit der vorliegend strittigen Veranlagung nicht einverstanden waren und sie die Einsprachefrist verpasst haben, haben sie sich gegen die Zustellung von Verfügungen via E-Rechnung ausgesprochen. Dieses Verhalten der Pflichtigen ist widersprüchlich und nicht schützenswert.

5. Schliesslich bringen die Pflichtigen vor, dass eine Mitarbeiterin der Steuerverwaltung sie dazu ermuntert habe, Einsprache zu erheben, obwohl die Einsprachefrist bereits abgelaufen war. Als sie diesem Rat gefolgt seien, sei die Steuerverwaltung wider Erwarten nicht auf die Einsprache eingetreten.

§ 122 Abs. 1 StG statuiert eine 30-tägige Frist zur Erhebung der Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung. Gemäss § 5 Abs. 2 VwVG BL können gesetzliche Fristen nicht erstreckt werden. Nach Lehre und Rechtsprechung stellt die 30-tägige Frist zur Anhebung des Rechtsmittels eine Verwirkungsfrist dar, die nicht verlängert werden kann und deren Nichteinhaltung von Amts wegen zu beachten ist, weshalb auf ein verspätet eingereichtes Rechtsmittel nicht eingetreten werden kann (Ziegler in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, § 124 N 14). Daran vermag auch eine allfällig gegenteilige Auskunft der Steuerverwaltung, die nach Ablauf der Rechtsmittelfrist erteilt wurde, nichts zu ändern.

6. Der Rekurs erweist sich nach dem Ausgeführten als unbegründet und ist abzuweisen.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die Rekurrenten die Verfahrenskosten in Höhe von CHF 2'000.– zu bezahlen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271]).

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. ...
3. ...