

Revision und Fristwiederherstellung

Arbeitsunfähigkeit und Handlungsunfähigkeit

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 15. Januar 2016

Eine Revision von ermessensweise eingeschätzten, aber mittlerweile rechtskräftigen Veranlagungen ist ausgeschlossen, wenn Einwendungen vorgebracht werden, welche bei zumutbarer Sorgfalt bereits im ordentlichen Verfahren hätten geltend gemacht werden können. Eine Wiedererwägung von rechtskräftigen Veranlagungen ist im Steuerrecht nicht vorgesehen. Fristwiederherstellungsgründe liegen dann nicht vor, wenn eine bloss 50%ige Arbeitsunfähigkeit bescheinigt wird, nicht jedoch eine Handlungsunfähigkeit. Ferner hätte in dieser Zeit auch die (mit)steuerpflichtige Ehefrau handeln können bzw. müssen.

Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungen für die Jahre 2005 bis 2008 sowie 2011 und 2012 wurde der Pflichtige jeweils amtlich eingeschätzt. In den Jahren 2009 bis 2010 sowie 2013 wurde er ordentlich veranlagt.

2. Mit Schreiben vom 22. Mai 2015 ersuchte der den Rekurrenten betreuende Sozialarbeiter um Wiedererwägung der amtlichen Einschätzungen der Steuerjahre 2005 bis 2013. Zur Begründung führte er aus, seit Oktober 2003 sei der Rekurrent aufgrund eines Autounfalls arbeitsunfähig, weshalb es ihm nicht möglich gewesen sei, seinen Mitwirkungspflichten im Steuerverfahren nachzukommen. Eine IV-Rente sei lediglich befristet ausgesprochen worden, weswegen der Rekurrent seit 2006 von der Sozialhilfe unterstützt werde. Der Rekurrent sei den Aufforderungen seitens der Sozialhilfe, Unterlagen für die Steuererklärungen einzureichen, stets nachgekommen. Leider seien diese nicht an die Steuerverwaltung weitergeleitet worden, was zur amtlichen Einschätzung des Rekurrenten geführt habe, obwohl er kein steuerpflichtiges Einkommen erzielt habe. Gegen den Rekurrenten würden bereits diverse Verlustscheine vorliegen. Aufgrund dieser sehr speziellen Umstände seien die amtlichen Einschätzungen in Wiedererwägung zu ziehen und die Verlustscheine aufzuheben.

3. Mit Revisions-Entscheid vom 4. August 2015 wies die Steuerverwaltung das Revisionsbegehren ab. Zur Begründung führte sie u.a. aus, aufgrund der gesetzlichen Systematik habe neben der Einsprache und der Revision eine Wiedererwägung im Steuerrecht keine Berechtigung, weswegen das Schreiben als Revisions-Gesuch entgegen genommen würde. Eine Revision sei ausgeschlossen, wenn der Antragsteller etwas als Revisionsgrund vorbringe, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon

im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Zudem würden bereits an Einsprachen gegen Ermessensveranlagungen höhere Anforderungen gestellt als an solche gegen ordentliche Veranlagungen. Nur die offensichtliche Unrichtigkeit der Veranlagung könne vorgebracht werden. Die Anforderungen, damit eine amtliche Veranlagung revidiert werden könne, seien somit noch schärfer als jene für ordentliche Veranlagungen. Die Veranlagungen der Steuerjahre 2005 bis 2008 seien durch die Steuerbehörde erstellt worden, da keine Steuererklärungen eingereicht worden seien. Im Dossier zur Steuerperiode 2008 befinde sich eine Vollmacht, die der Pflichtige zuhanden der F. ausgestellt habe, wobei diese nicht für den Rekurrenten tätig geworden sei. Für alle vier Steuerperioden habe die Veranlagungsbehörde jeweils ein Einkommen von CHF 80'000.– angenommen. Für das Jahr 2009 liege ein Schreiben der Sozialhilfebehörde vor, das bestätige, dass der Pflichtige teilweise von ihr unterstützt worden sei. In diesem Jahr sei eine Steuerrechnung mit dem Betrag Null eröffnet worden. Auch die Veranlagung 2010 laute auf null. In den Steuerperioden 2011 und 2012 seien Lohnausweise bekannt geworden, weshalb die amtlichen Veranlagungen nach Ermessen auf der Basis der Erwerbseinkünfte erfolgt seien. Die Veranlagung 2013 weise ebenfalls keinen Steuerbetrag aus. Die Veranlagungen seien allesamt rechtskräftig.

4. Mit Schreiben vom 4. September 2015 erhob der Vertreter des Pflichtigen Rekurs und beantragte, 1. Die Revisionsentscheide vom 4. August 2015 seien aufzuheben. 2. Die amtlichen Steuerveranlagungen für die Jahre 2005 bis 2008 sowie für das Jahr 2012 seien revisions- oder wiedererwägungsweise aufzuheben und festzustellen, dass keine Steuerschulden für die besagten Jahre bestehen. 3. Demgemäss sei die Steuerverwaltung anzuweisen, die entsprechenden Betreibungsbegehren zurückzuziehen und dem Betreibungsamt zu beantragen, diese Betreibungen und allfälligen Verlustscheine aus dem Register des Rekurrenten zu löschen.

Zur Begründung brachte er u.a. vor, gemäss Bestätigung der X. vom 26. August 2015 werde der Rekurrent seit Juni 2012 durch die Sozialhilfebehörde X. unterstützt. Er sei mehrfach in Psychiatrischen Kliniken in stationärer Behandlung gewesen. Der Rekurrent sei seit den Autounfällen von Oktober 2003 und Dezember 2010 bis vor kurzem nicht mehr in der Lage gewesen, administrative Arbeiten, wie das Einreichen einer Steuererklärung, selber zu erledigen oder jemanden dazu zu beauftragen. Die amtlichen Veranlagungen würden zudem nicht den wirtschaftlichen Verhältnissen des Rekurrenten entsprechen. Die Argumentation der Rekursgegnerin zur Frage der Wiedererwägung der amtlichen Veranlagungen sei offensichtlich überspitzt formalistisch. Es würden die allgemeinen Regeln des Verwaltungsverfahrens gelten. Im vorliegenden Fall sei das Ergebnis geradezu stossend, da es offensichtlich und sogar amtlich bestätigt sei, dass den Rekurrenten kein Verschulden treffe und er schlicht nicht in der Lage gewesen sei, beim Veranlagungsverfahren mitzuwirken. Die Veranlagungen seien inhaltlich unbestrittenermassen falsch. Aufgrund der beiliegenden Auszüge der Sozialhilfebehörde X. stehe fest, dass die Ehegatten in den Jahren 2005 bis 2008 kein steuerbares Einkommen erzielt hätten. In dieser Situation sei es willkürlich, die Aufhebung der offensichtlich falschen Veranlagungen von eigentlichen Revisionsgründen abhängig zu machen.

5. Mit Vernehmlassung vom 14. Oktober 2015 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, die ausserordentlichen Rechtsmittel seien hauptsächlich darauf ausgelegt, im Nachhinein zum Vorschein gekommene Verfahrensfehler zu korrigieren. Dabei werde ausschliesslich auf formale Elemente abgestellt und nicht auf die materielle Richtigkeit der Veranlagung. Es werde geltend gemacht, dass der Pflichtige seit den Autounfällen von Oktober 2003 bzw. Dezember 2010 und bis vor kurzem nicht in der Lage gewesen sei, administrative Arbeiten selber zu erledigen oder jemanden dafür zu beauftragen. Dem sei entgegenzuhalten, dass die geltend gemachte komplette Handlungsunfähigkeit zum einen in keiner Art und Weise belegt und nachgewiesen werde, und zum anderen der Pflichtige verheiratet sei (freiwillige Trennung erst im Mai 2013) und somit diese Handlungen auch von der Ehefrau hätten vorgenommen werden können. Hinzu komme, dass Handlungen von Hilfspersonen dem Auftraggeber zuzurechnen seien.

6. Mit Replik vom 31. Dezember 2015 beantragte der Vertreter des Rekurrenten die Gutheissung des Rekurses. Zur Begründung machte er geltend, der Rekurrent habe nach dem Autounfall 2003 ein Schleudertrauma erlitten. Zur Behandlung der daraus resultierenden Schmerzen sei ihm ein Opioid verschrieben worden, was zu einer Medikamentenabhängigkeit geführt habe. Die letzte stationäre Entzugsbehandlung habe von April bis Mai 2013 stattgefunden. Die beiden Autounfälle hätten zusammen mit der Schmerzbehandlung zu einer Wesensveränderung beim Rekurrenten geführt, welche schliesslich in einer Trennung von seiner Ehefrau resultierte. Dies alles habe zu einer grossen Überforderung im Alltag geführt, weswegen der Rekurrent seinen Pflichten nicht hätte nachkommen können.

7. An der heutigen Verhandlung halten die Parteien an ihren Anträgen fest.

Erwägungen:

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 CHF 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. In materieller Hinsicht ist zuerst die Frage zu klären, ob die Steuerverwaltung das Wiedererwägungsgesuch zu Recht als Revisionsgesuch entgegengenommen hat. Im Weiteren ist zu prüfen, ob die Jahre 2005–2008 und 2012 allenfalls in Wiedererwägung gezogen werden können. Danach ist auf die Voraussetzungen der Revision

einzugehen. Schliesslich ist noch die Frage zu klären, ob die Voraussetzungen einer Restitution gegeben sind.

3. Zunächst ist zu klären, ob die Steuerverwaltung das Wiedererwägungsgesuch zu recht nicht geprüft und die Eingabe stattdessen als Revisionsgesuch entgegengenommen hat. Der Vertreter des Pflichtigen macht geltend, dass es in casu überspitzt formalistisch sei, die Änderung der Veranlagungsverfügungen von Revisionsgründen abhängig zu machen.

a) Die Wiedererwägung wird im Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) in Kapitel 2: Steuerverfahren, Titel 2: Rechtsmittel im Untertitel 2.2.4: Revision und Wiedererwägung zwar erwähnt. Es fehlt jedoch eine genaue Normierung im Gesetz. Eine Rechtsgrundlage bieten jedoch die § 39 f. des Verwaltungsverfahrensgesetz Basel-Landschaft vom 13. Juni 1988 (VwVG) unter dem Titel Besondere Verwaltungsverfahren, Wiederaufnahme des Verfahrens. Das VwVG ordnet das Verfahren für den Erlass, die Änderung oder die Aufhebung von Verfügungen durch Verwaltungsbehörden. Es findet gemäss § 130 StG auf das Rekursverfahren Anwendung. Gemäss § 39 Abs. 2 VwVG wird mit der Wiederaufnahme eines abgeschlossenen Verfahrens geprüft, ob eine rechtskräftige Verfügung zu ändern oder aufzuheben sei. Gemäss Abs. 2 kann das Wiedererwägungsverfahren vor der erstinstanzlich zuständigen Behörde auf Begehren einer Partei oder von Amtes wegen durchgeführt werden. Tritt die Behörde gemäss Abs. 3 auf ein Wiedererwägungsbegehren ein und erachtet sie es als begründet, so hebt sie die Verfügung ganz oder teilweise auf und entscheidet neu.

b) Die Wiedererwägung ist ein formloser Rechtsbehelf, welcher keinen Anspruch auf materielle Behandlung durch die Behörden einräumt. Unter qualifizierten Voraussetzungen kann jedoch von Verfassungswegen ein Anspruch auf Anpassung aufgrund nachträglicher und wesentlicher Änderungen bestehen. Eine Verwaltungsbehörde ist verpflichtet, auf ein Wiedererwägungsgesuch einzutreten, wenn die Umstände sich seit dem Entscheid wesentlich geändert haben oder wenn der Gesuchsteller erhebliche Tatsachen und Beweismittel namhaft macht, die ihm im früheren Verfahren nicht bekannt waren oder die schon damals geltend zu machen für ihn rechtlich oder tatsächlich unmöglich waren oder keine Veranlassung bestand (BGE 1B_41/2015 vom 27. April 2015).

Grundsätzlich besteht mit der Wiedererwägung im allgemeinen Verwaltungsrecht eine Möglichkeit, formell rechtskräftige Verfügungen im Nachhinein abzuändern. Dies ergibt sich aus dem Legalitätsprinzip und kann entweder auf Gesuch einer Partei oder durch die Behörde von sich aus geschehen. Damit eine formell rechtskräftige Verfügung in Wiedererwägung gezogen werden kann, braucht es erstens ausreichende Gründe, um auf sie zurückzukommen, und zweitens ausreichende Gründe, um die Verfügung in der Sache zu ändern (Tschannen/Zimmerli/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, § 31 Rz. 17 ff.).

c) Gemäss einem unveröffentlichten Entscheid des Bundesgerichts (BGE 2C_519/2011 vom 24. Februar 2012, E. 3.3) kennt das harmonisierte Steuerrecht jedoch einen Numerus clausus von Rechtsgründen, die es erlauben, auf eine rechtskräftige Verfügung oder einen solchen Entscheid zurückzukommen (Vallender, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 2. Aufl., 2003, N. 5 VB zu Art. 51–53 StHG; zum Recht der direkten Bundessteuer Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., 2009, N. 13 VB zu Art. 147–153a DBG). Bei diesen Gründen handelt es sich um die Revision (Art. 51 Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 bzw. § 132 StG), die Berichtigung (Art. 52 StHG bzw. § 140 StG) und schliesslich die Nachsteuer (Art. 53 f. StHG bzw. § 146 StG). Insbesondere bleibt für die im übrigen Verwaltungsrecht bekannte Wiedererwägung kein Raum (Patrick M. Müller, Aspekte der Verwaltungsrechtspflege, 2006, S. 8 und 26), sieht man von der Möglichkeit der Steuerbehörde ab, eine Veranlagungsverfügung bis zum Ablauf der Einsprachefrist in Wiedererwägung zu ziehen.

Aus den bisherigen Ausführungen folgt, dass die Steuerverwaltung Basel-Landschaft das Gesuch um Wiedererwägung zu Recht nicht als solches, sondern als Revisionsgesuch entgegengenommen hat.

4. Zu prüfen ist nun, ob die Voraussetzungen für eine Revision der Veranlagungsverfügungen der Jahre 2005–2008 und 2012 gegeben sind.

a) Gemäss § 132 Abs. 1 StG kann eine rechtskräftige Veranlagung oder ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten der steuerpflichtigen Person revidiert werden. Eine Revision ist gemäss § 132 Abs. 2 jedoch ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können.

b) An die Sorgfalt der steuerpflichtigen Person bei der Wahrung ihrer Rechte im Veranlagungsverfahren dürfen nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung einige Anforderungen gestellt werden. Es ist grundsätzlich davon auszugehen, dass sie ihre eigenen finanziellen Verhältnisse kennt, und dass sie die Veranlagungsverfügung nach Erhalt überprüft und allfällige Mängel rechtzeitig rügt. Sie kann nicht die Revision verlangen, um im Rechtsmittelverfahren Versäumtes nachzuholen (vgl. BGE vom 21. Mai 1997, E. 3d, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA], Bd. 67, S.398). Insbesondere kann die Revision als ausserordentliches Rechtsmittel nicht mit Einwendungen begründet werden, die im ordentlichen Rechtsmittelverfahren hätten erhoben werden können (BGE 111 1b 210 E. 1 mit Hinweisen; Vallender in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Art. 147 DBG N 6; Ziegler in: Neffzer/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 132 N 42). Die Revision ist zum Beispiel ausgeschlossen, wenn aus Nachlässigkeit des Steuerpflichtigen (oder seines Vertreters) wesentliche Sachverhaltselemente im ordentlichen Veranlagungs- oder Rechtsmittelverfahren nicht vorgebracht worden sind oder wenn der Steuerpflichtige bei Prüfung der ihm eröffneten Veranlagung, allenfalls unter Beizug eines Sachverständigen, den Sach-

verhaltens- oder Rechtsirrtum der Behörde sofort hätte entdecken können (vgl. Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, § 26 Rz. 54).

5.a) Es stellt sich zunächst die Frage, ob vorliegend ein Revisionsgrund gemäss § 132 Abs. 1 lit. a StG gegeben ist. Danach kann eine rechtskräftige Veranlagung revidiert werden, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden.

Als Tatsachen im Sinne von § 132 Abs. 1 lit. a StG gelten Zustände oder Vorgänge, die den gesetzlichen Steuertatbestand betreffen. Erhebliche Tatsachen sind geeignet, den dem angefochtenen Entscheid seinerzeit zugrunde gelegten Sachverhalt wesentlich zu verändern und dadurch zu einer andern Entscheidung Anlass zu geben (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 155 N 23; Ziegler, a.a.O., 132 N 30; BGE 101 Ib 220, E. 1). Die Tatsachen, welche geeignet sind, eine Revision auszulösen, müssen grundsätzlich im Zeitpunkt des ursprünglichen Entscheids oder Urteils bereits gegeben sein (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 155 N 24; Ziegler, a.a.O., 132 N 31). Um im Sinne der Bestimmung als neu zu gelten, dürfen die Tatsachen erst nachträglich entdeckt worden sein (vgl. BGE 2A.530/2004 vom 9. November 2004, E. 4.2).

Beweismittel sind Erkenntnisquellen, die sich dazu eignen, den rechtserheblichen Sachverhalt festzustellen. Die neu angebotenen Beweismittel müssen von entscheidender Bedeutung sein, um die frühere, auf mangelhafter Grundlage getroffene Entscheidung umzustossen (vgl. Ziegler, a.a.O., 132 N 33).

b) Der Vertreter des Pflichtigen bringt im Wesentlichen vor, dieser sei auf Grund seiner Autounfälle 2003 und 2010 nicht in der Lage gewesen, seinen finanziellen und administrativen Pflichten nachzukommen, was die eingereichten Arztzeugnisse belegen. Dem ist entgegenzuhalten, dass die Autounfälle sich vor den jeweiligen Veranlagungen, die Veranlagungsverfügung 2005 datiert vom 20. Oktober 2006, im Oktober 2003 und Dezember 2010 ereignet haben. Ebenso lagen die Arztzeugnisse, das früheste Arztzeugnis datiert vom 24. Februar 2005, zum Zeitpunkt der Veranlagungen bereits vor. Sie kommen somit nicht als neue erhebliche Tatsachen i.S.v. § 132 Abs. 1 lit. a StG in Frage.

c) Im Weiteren ist zu untersuchen, ob Revisionsgründe gemäss § 132 Abs. 1 lit. b StG gegeben sind. Danach kann eine rechtskräftige Veranlagung revidiert werden, wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder hätten bekannt sein müssen, ausseracht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat.

§ 132 Abs. 1 lit. b StG sieht die Möglichkeit der Korrektur qualifizierter Verfahrensfehler vor. Die Bestimmung soll die Berichtigung von prozessualen Versehen ermöglichen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 155 N 31). Die Einschätzungsbehörde ist verpflichtet, von sich aus mit allen ihr gesetzlich zur Verfügung stehenden Mitteln den steuerrelevanten Sachverhalt zu erforschen (Meier in: Nefz-

ger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 109 N 2 mit weiteren Hinweisen). Die Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde ist im Prinzip eine umfassende (Zweifel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 46 StHG N 4). Eine gewisse Einschränkung erfährt sie indessen durch die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen (vgl. Vallender, a.a.O., Art. 51 StHG N 14). Diese gebietet dem Pflichtigen, alles vorzunehmen, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (vgl. Zweifel, a.a.O., Art. 42 StHG N 3). Bei Ermessensveranlagungen müssen die Verfehlungen der veranlagenden Behörde aufgrund des Untersuchungsnotstandes besonders hoch sein. Schliesslich werden bei ihnen schon für die Einsprache gemäss § 106 Abs. 3 StG erhöhte Anforderungen gestellt. So kann nur offensichtliche Unrichtigkeit gerügt werden (Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O. Art. 132 N 37).

d) Der Vertreter des Pflichtigen bringt vor, dass die Veranlagungsverfügungen materiell völlig falsch seien. Der Pflichtige erhalte seit 2006 Sozialhilfe. Dies hätte die Steuerbehörde abklären müssen, bevor sie ihm ein solch hohes Einkommen veranlagte. Dadurch, dass dies nicht geschah, habe sie ihre Untersuchungspflicht verletzt.

Die Veranlagungsbehörde hat den Pflichtigen in den zur Verhandlung stehenden Steuerjahren jeweils gemäss § 106 Abs. 2 StG amtlich veranlagt. Dabei wurde dem Rekurrenten stets Einkommen aufgerechnet. Tatsächlich erhielt er jedoch in dieser Zeit Sozialhilfe. Es ist hingegen nicht Sache der Steuerverwaltung abzuklären, ob ein Steuerpflichtiger sein Einkommen aus einem Arbeitsverhältnis bezieht, oder ob er allenfalls von der Sozialhilfe unterstützt worden ist. Die Steuerverwaltung hat somit ihre Untersuchungspflicht nicht verletzt.

Es wäre dem Pflichtigen zudem zumutbar und möglich gewesen, bereits im Einspracheverfahren geltend zu machen, dass das veranlagte stark vom tatsächlich erzielten Einkommen abweicht. Dass dies versäumt wurde, verhindert gemäss § 132 Abs. 2 StG, die Möglichkeit einer Revision. § 132 Abs. 1 lit. b StG ist somit nicht erfüllt.

e) Schliesslich unterliegt der Beurteilung, ob vorliegend ein Revisionsgrund gemäss § 132 Abs. 1 lit. c StG gegeben ist. Danach kann eine rechtskräftige Veranlagung revidiert werden, wenn ein Verbrechen oder Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat.

Unter Verbrechen oder Vergehen sind grundsätzlich die in Art. 10 Abs. 2 und 3 des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB) normierten Begriffe zu verstehen (vgl. Ziegler, a.a.O., 132 N 36). Das Vergehen oder Verbrechen muss auf den betroffenen Entscheid zulasten des Steuerpflichtigen einen nachteiligen Einfluss gehabt haben. Die strafbare Handlung muss nicht durch strafgerichtliches Urteil oder Strafbefehl festgestellt sein. Vielmehr genügen allenfalls auch andere Beweismittel (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 155 N 36; Vallender, a.a.O., Art. 51 StHG N 22). Es reicht sodann aus, dass die Erfüllung des

Tatbestands in objektiver Hinsicht festgestellt wurde (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 155 N 36).

In casu bringt der Vertreter des Pflichtigen nicht vor, dass die Veranlagungsverfügungen durch Verbrechen oder Vergehen beeinflusst worden seien. § 132 Abs. 1 lit. c StG ist somit nicht erfüllt.

Zusammenfassend ist damit festzustellen, dass kein Revisionsgrund gemäss § 132 Abs. 1 StG gegeben ist. Der Rekurrent hat es schlichtweg selbstverschuldet versäumt seine Steuererklärungen einzureichen. Es wäre ihm zumutbar gewesen, die Tatsache, dass die amtlichen Einschätzungen falsch waren, bereits im Einspracheverfahren geltend zu machen.

6. Schliesslich ist zu prüfen, ob die Fristen zum Einreichen der Veranlagungsverfügungen 2005–2008 und 2012 bzw. zur Einsprache gegen diese wiederherzustellen sind.

a) Das Steuergesetz enthält keine Bestimmungen über die Möglichkeit einer Fristwiederherstellung, auch Restitution genannt. Es ist auf die Regelungen zur Restitution im VwVG BL abzustellen.

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

c) Der Vertreter des Pflichtigen macht geltend, der vorliegende Fall sei mit jenem in BGE 2A.288/2003 vom 7. Mai 2004 zu vergleichen. In diesem wurde einer Witwe aufgrund ihrer psychischen Erkrankung eine Restitution gewährt. Der Rekurrent habe aufgrund der auf die Autounfälle folgenden Opiatabhängigkeit und damit einhergehenden psychischen Problemen seine Rechte und Pflichten im Steuerverfahren

nicht wahrnehmen können. Dies werde durch die eingereichten Arztzeugnisse bestätigt. Seine Ehefrau habe dies, entgegen der Behauptung der Steuerverwaltung, ebenfalls nicht wahrnehmen können, da sie erst kurz zuvor in die Schweiz zugezogen sei, kein Deutsch gesprochen habe, nicht mit den Verfahren in der Schweiz vertraut gewesen sei und sich um die gemeinsamen Kinder hätte kümmern müssen. Zudem sei das Nichthandeln teilweise von der Sozialhilfe X. verschuldet. Diese habe es versäumt, trotz den ihr vom Rekurrenten dafür übergebenen Dokumenten dessen Steuererklärungen einzureichen.

d) Die eingereichten Arztzeugnisse bescheinigen dem Rekurrenten zwischen 2003 und 2006 eine Arbeitsunfähigkeit von durchschnittlich 50%. Danach wird grundsätzlich wieder von einer vollen Arbeitsfähigkeit ausgegangen. Ebenfalls bestätigt wird eine Opioid-Abhängigkeit sowie ein deswegen erfolgter einmonatiger stationärer Entzug. Es geht aus keinem der Arztzeugnisse hervor, dass der Rekurrent nicht in der Lage war, seine finanziellen und administrativen Pflichten zu erfüllen. Eine Arbeitsunfähigkeit, erst recht nicht eine von 50%, ist nicht mit einer Handlungsunfähigkeit, welche für eine Restitution nötig wäre, gleichzusetzen. Eine Handlungsunfähigkeit liegt gemäss Art. 13 Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907 (ZGB) vor, wenn eine Person nicht volljährig oder urteilsunfähig ist. Urteilsunfähig ist gemäss Art. 16 ZGB jede Person, welcher die Fähigkeit mangelt, vernunftgemäss zu handeln. Ebenfalls führte die Opioid-Abhängigkeit gemäss Arztzeugnissen nicht zu einer Handlungsunfähigkeit. Es liegt somit keine schwerwiegende Krankheit vor, welche es dem Rekurrenten verunmöglicht hätte fristgerecht zu handeln. Zudem wurden die meisten Arztzeugnisse rückwirkend erstellt. Auf solche kann nicht abgestellt werden (vgl. StGE vom 6. November 2015, 510 15 36; BGE vom 10. Juli 2009, publ. in: Der Steuerentscheid [StE], 2009, B 27.5 Nr. 15, E. 3.1).

Im Kanton Basel-Landschaft sind gemäss § 4 StG sämtliche natürliche Personen, welche hier ihren Wohnsitz haben, steuerpflichtig. Ehegatten sind gemäss § 8 Abs. 2 StG gemeinsam steuerpflichtig. Die Mitwirkungspflichten im Steuerverfahren gemäss § 101 ff. StG treffen alle unabhängig von ihrer Herkunft, Sprachkenntnissen und sonstigen Pflichten. Daraus folgt, dass die Ehefrau des Rekurrenten hätte handeln müssen.

Schliesslich kann der Rekurrent nicht dadurch von seinen Pflichten im Steuerverfahren entbunden werden, dass durch ihn beauftragte Dritte die Steuererklärung schuldhaft nicht eingereicht haben. Ihre Handlungen sind ihm zuzurechnen.

Der Rekurs ist somit als unbegründet abzuweisen.

7.a) Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind dem Rekurrenten die Verfahrenskosten in Höhe von CHF 1'000.– aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20a Abs. 1, 2 und 4 VwVG). Diese gehen zufolge Gewährung der unentgeltlichen Rechtspflege zulasten der Staatskasse.

b) Dem Rekurrenten wurde gemäss § 22 Abs. 2 VPO der kostenlose Beizug eines Vertreters gewährt. Vorliegend macht der Vertreter des Pflichtigen eine Parteientschädigung betreffend den Fall der Staatssteuer in Höhe von insgesamt CHF 1'630.35 geltend.

Gemäss § 3 Abs. 2 der Tarifordnung für die Anwältinnen und Anwälte vom 17. November 2003 beträgt das Honorar bei unentgeltlicher Verbeiständung sowie bei amtlicher Verteidigung CHF 200.– pro Stunde. Demgemäss ist der Stundenansatz auf CHF 200.– zu korrigieren.

Dem Vertreter des Rekurrenten sind somit eine Parteientschädigung in Höhe von CHF 1'319.85 (5.75 Stunden à CHF 200.– sowie Auslagen von CHF 72.10 zuzüglich MWSt von CHF 97.85) zulasten der Gerichtskasse auszurichten.

c) Hinsichtlich der Kosten wird der Rekurrent ausdrücklich auf § 53a Abs. 1 des Gesetzes über die Organisation der Gerichte (GOG) vom 22. Februar 2001 aufmerksam gemacht, wonach eine Partei, der die unentgeltliche Rechtspflege gewährt wurde, zur Nachzahlung verpflichtet ist, sobald sie dazu in der Lage ist.

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. ...
3. ...
4. ...
5. ...