



Entscheid des Kantonsgesichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht

vom 10. Januar 2018 (810 17 193)

Steuern und Kausalabgaben

Staatssteuer 2014 / Revision

Besetzung Abteilungs-Vizepräsident Beat Walther, Kantonsrichter Claude Jeanneret, Markus Clausen, Christian Haidlauf, Stefan Schulthess, Gerichtsschreiberin Elena Diolaiutti

Beteiligte **A.A.**_____ und **B.A.**_____, Beschwerdeführer, vertreten durch Hans Guldemann

gegen

Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft (Abteilung Steuergericht), Kreuzbodenweg 1, 4410 Liestal, Beschwerdegegner

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rechtsdienst, Rheinstrasse 33, Postfach, 4410 Liestal, Beschwerdegegnerin

Betreff Staatssteuer 2014 / Revisions-Entscheid
(Entscheid der Abteilung Steuergericht vom 28. April 2017)

A. A.A._____ und B.A._____ sind Eigentümer von vier Liegenschaften (Mehrfamilienhäuser, Einfamilienhaus) im Kanton Basel-Landschaft. Mit Veranlagungsverfügung der Staatssteuer

2014 vom 22. Oktober 2015 wurden von den von den Steuerpflichtigen geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten in der Höhe von Fr. 149'177.-- lediglich Fr. 69'646.-- zum Abzug zugelassen mit der Begründung, ohne Belege würden keine effektiven Liegenschaftsunterhaltskosten anerkannt. Des Weiteren wurde ausgeführt, die Steuerverwaltung habe diesen Sachverhalt bereits in den Abweichungsbegründungen zur Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2013 vom 22. Januar 2015 erwähnt. Die Steuerpflichtigen wurden in der Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2014 zudem darauf hingewiesen, dass mittels Einsprache die Belege nachgereicht werden könnten, worauf eine erneute Prüfung erfolgen würde. Mit der Einsprache müssten die Nebenkostenabrechnungen und die Kopien der aktuellen im Jahr 2014 gültigen Mietverträge eingereicht werden.

B. Mit Eingabe vom 10. Juni 2016 erhoben die Steuerpflichtigen, nachfolgend immer vertreten durch Hans Guldemann, Revisor, bei der Steuerverwaltung eine "Beschwerde wegen Willkür und Nötigung" und verlangten sinngemäss, es seien die deklarierten Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug zuzulassen. Der Vertreter führte aus, jedes Jahr würden die Steuerpflichtigen mit der Steuererklärung zuverlässige Liegenschaftsabrechnungen mit detaillierten Ausgaben pro Liegenschaft einreichen. Seit Jahren würde dies so gehandhabt und sei auch bei einer schon früher durchgeführten Revision nicht beanstandet worden. Der Vertreter der Steuerpflichtigen erklärte, nach der Erstellung der Steuererklärung für das Jahr 2015 bei der Kontrolle der Veranlagungen für das Jahr 2014 festgestellt zu haben, dass massive Veränderungen vorgenommen worden seien, ohne dass von den Steuerpflichtigen oder ihm vorher weitere Auskünfte oder Belege verlangt worden seien. Er habe schon früher vor der Einreichung der Steuererklärung für das Jahr 2014 mit dem zuständigen Treuhänder B.____, welcher die entsprechenden Veranlagungen für die Gemeinde C.____ vornehme, bezüglich der Bemerkungen zu den einzureichenden Belegen in der Steuerveranlagung der Staatssteuer 2013 telefoniert und ihm erklärt, dass es nicht zumutbar sei, jedes Jahr sämtliche Kopien für alle Liegenschaften einzureichen. In der Regel seien das über 200 Belege. In der Wegleitung zur Steuererklärung für natürliche Personen der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Wegleitung) sei nicht erwähnt, dass ab 2014 neu Kopien aller Aufwendungen zwingend beizulegen seien. Der Vertreter der Steuerpflichtigen habe B.____ auch mitgeteilt, dass gemäss ausdrücklichen Vereinbarungen in den Mietverträgen die Nebenkosten nicht separat ausgewiesen würden. Die Steuerpflichtigen und Mieter hätten im gegenseitigen Einverständnis auf eine Abrechnung der Nebenkosten verzichtet. Dadurch, dass B.____ Nebenkostenabrechnungen mit den Mietern verlange, mische er sich in den Privatbereich ein. Ohne Rücksprache und ohne vorherige Aufforderung zur Einreichung einzelner Belege sei bei den Steuern für das Jahr 2014 "ganz willkürlich" eine Veranlagungsverfügung erstellt worden. Es sei überdies auch keine Mitteilung an die Steuerpflichtigen erfolgt. Es liege hier eine stillschweigende amtliche Einschätzung vor. Es sei auch nicht nachvollziehbar, wie sich die enormen Abweichungen zusammensetzen würden, da dazu keine Angaben erhältlich seien. Ausserdem sei wiederum verlangt worden, dass die Nebenkosten separat mit den Mietern abzurechnen und die Kopien sämtlicher Mietverträge einzureichen seien. Übertrage eine kantonale Steuerbehörde die Zuständigkeit für die Veranlagung von Gemeindesteuern, kantonalen Steuern und Bundessteuern an eine selbstveranlagende Gemeinde, müsse sichergestellt werden, dass die Gesetze, Weisungen und Wegleitungen eingehalten würden. Im vorliegenden Fall sei die Forderung zur Einreichung sämtlicher Belege

unverhältnismässig. Das pflichtwidrige Verhalten von B.____ sei als Nötigung einzustufen. Willkür und Nötigung seien strafrechtlich relevant. Die Einsprachefrist von 30 Tagen gelte nicht, wenn nachträglich festgestellt werde, dass die Verfügungen aufgrund strafrechtlicher Handlungen erfolgt seien. Es seien die nachfolgenden Vorkommnisse abzuklären: 1. Abänderung der Steuerveranlagung ohne vorherige Rückfragen. 2. Die Aufforderung zur Einreichung der Nebenkostenabrechnungen stelle eine Einmischung in den Privatbereich und eine Nötigung dar. 3. Die nicht nachvollziehbaren Abänderungen von der Steuererklärung seien willkürlich. 4. In der Wegleitung sei nicht erwähnt, dass ab 2014 neu Kopien aller Aufwendungen zwingend beizulegen seien.

C. Mit Revisionsentscheid vom 3. August 2016 wies die Steuerverwaltung das Revisionsgesuch ab. Offen wurde die Frage gelassen, ob die 90-tägige Frist für die Einreichung des Revisionsbegehrens eingehalten worden war. Im Wesentlichen führte die Steuerverwaltung aus, dass keine strafbare Handlung vorliege, dass die Steuerpflichtigen bereits in der Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2013 vom 22. Januar 2015 auf die Pflicht zur Einreichung der Belege für die Liegenschaftsunterhaltskosten hingewiesen worden seien und dort festgehalten worden sei, es werde ohne präjudizielle Wirkung ausnahmsweise darauf verzichtet. Zudem seien die Steuerpflichtigen auch in der Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2014 explizit auf die Einreichungspflicht der Belege und auf die Möglichkeit zur nachträglichen Einreichung aufmerksam gemacht worden. Des Weiteren sei eine Revision ausgeschlossen, wenn als Revisionsgrund vorgebracht werde, was bei zumutbarer Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend gemacht werden können. Die Veranlagung für das Jahr 2014 sei weder ordentlich noch ausserordentlich abänderbar. Im gemischten Veranlagungsverfahren dürfe eine rechtzeitige Kontrolle einer definitiven Veranlagung generell erwartet werden. Gleichzeitig hätten die Steuerpflichtigen es versäumt, innert 30 Tagen Einsprache zu erheben. Mit Blick auf die Gleichstellung aller Steuerpflichtigen würden Rektifikate somit ausser Betracht fallen.

D. Mit Eingabe vom 27. August 2016 erhoben die Steuerpflichtigen mit dem sinngemässen Begehren, die deklarierten Liegenschaftsunterhaltskosten seien zum Abzug zuzulassen, beim Steuer- und Enteignungsgericht, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), Rekurs. Zur Begründung führten sie aus, eine Beschwerde im Sinne einer Klage könne jederzeit eingereicht werden und sei an keine Frist gebunden. Es liege ein Verstoss gegen Treu und Glauben vor, es sei willkürlich gehandelt worden und es liege eine Nötigung vor. Demzufolge würden strafrechtliche Normen eine Rolle spielen und in diesem Fall seien Abklärungen von Amtes wegen vorzunehmen.

E. Mit Entscheid vom 28. April 2017 wies das Steuergericht den Rekurs ab. Im Wesentlichen erklärte es, die Steuerverwaltung habe die Eingabe vom 10. Juni 2016 zu Recht als Revisionsgesuch entgegengenommen. Da kein Revisionsgrund vorliege, sei nicht zu beanstanden, dass das Revisionsgesuch abgewiesen worden sei.

F. Gegen diesen Entscheid erhoben die Steuerpflichtigen beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), mit Eingabe vom 21. Juli 2017 Beschwerde. Sinngemäss wurde beantragt, die deklarierten Liegenschaftsunterhaltskosten seien

zum Abzug zuzulassen. Es wurde moniert, dass weder die Steuerverwaltung noch das Steuergericht auf die ausdrückliche Beschwerde wegen Willkür und Nötigung eingegangen und das rechtliche Gehör verletzt worden sei. Es sei ein absoluter Verhältnisblödsinn jedes Jahr ca. 200 Kopien einzureichen. B._____ habe dem Vertreter der Steuerpflichtigen, bevor Letztgenannter die Steuererklärung für das Jahr 2014 ausgefüllt habe, telefonisch mitgeteilt, er lehne die Wegleitung ab und diese sei für ihn nicht verbindlich. Die Beschwerdeführer rügten, es sei nicht ersichtlich, weshalb diese Wegleitung in Sachen Liegenschaftsunterhalt für die Gemeinde C._____ keine Geltung haben solle und weshalb die Regelung, wonach die von den Steuerpflichtigen mit den Mietern schriftlich vereinbarte Regelung, dass die Nebenkosten in den jeweiligen Mietzinsen enthalten seien, nicht anerkannt werde mit der Folge, dass sämtliche Mietverträge neu erstellt werden müssten und die Nebenkosten mit den Mietern jährlich detailliert abzurechnen seien. Die Vorinstanzen seien ohne Begründung nicht auf die eingereichte Beschwerde eingetreten, hätten jedoch trotzdem festgehalten, dass keine Willkür und Nötigung erkennbar sei. Die im Revisionsentscheid vorgenommenen Feststellungen hätten mit der eingereichten Beschwerde nichts zu tun.

Mit Vernehmlassung vom 6. September 2017 bzw. vom 11. September 2017 beantragte das Steuergericht bzw. die Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde.

Mit unaufgeforderter Eingabe vom 15. September 2017 machten die Beschwerdeführer Ergänzungen zu ihrer Beschwerde vom 21. Juli 2017.

Am 2. Oktober 2017 überwies das Gerichtspräsidium den Fall der Kammer zur Beurteilung im Rahmen einer Urteilsberatung.

Das Kantonsgericht zieht **in Erwägung:**

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 angefochten werden. Da sämtliche weiteren formellen Voraussetzungen gemäss den §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 erfüllt sind, kann auf die vorliegende Beschwerde eingetreten werden.

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). Ein solcher Ausnahmefall statuiert § 45 Abs. 2 VPO, gemäss welchem mit der Beschwerde in Steuersachen alle Mängel des angefochtenen Entscheides und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden können (vgl. auch § 6 Abs. 3 VPO und § 18 Abs. 3 VPO). Demzufolge kann das Kantonsgericht vorliegend auch die Angemessenheit des angefochtenen Entscheides überprüfen.

3.1. Vorliegend wurden mit Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2014 vom 22. Oktober 2015 von den von den Steuerpflichtigen geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten in der Höhe von Fr. 149'177.-- lediglich Fr. 69'646.-- zum Abzug zugelassen. Unbestrittenermassen wurde innert der 30-tägigen Frist keine Einsprache erhoben. Diese Veranlagungsverfügung erwuchs in Rechtskraft. Erst mit Eingabe vom 10. Juni 2016 und damit über 7 Monate nach Erlass der strittigen Veranlagungsverfügung erhoben die Steuerpflichtigen eine "Beschwerde wegen Willkür und Nötigung" und verlangten sinngemäss, es seien die deklarierten Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug zuzulassen.

3.2. Wird innerhalb der Einsprachefrist keine Einsprache erhoben, so erwächst die Veranlagungsverfügung in Rechtskraft und kann – vorbehältlich einer Wiedereinsetzung in den früheren Stand im Sinne von § 118 Abs. 2 StG – nicht mehr im ordentlichen Rechtsmittelverfahren angefochten werden. Auf verspätete Einsprachebegehren kann die Veranlagungsbehörde nicht eintreten, es sei denn, es lägen die Voraussetzungen der Revision nach § 132 StG vor (THOMAS ZIEGLER, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft [Kommentar StG], Basel 2004, Rz 18 zu § 122 StG).

Die Steuerverwaltung hat die Eingabe der Beschwerdeführer als Revisionsbegehren entgegengenommen, nachdem sie festgestellt hatte, dass die Einsprachefrist abgelaufen und kein Fall von Wiederherstellung der Einsprachefrist vorliege. Das Steuergericht ist zum Schluss gekommen, die Steuerverwaltung habe die Eingabe der Beschwerdeführer zu Recht als Revisionsbegehren behandelt und hat geprüft, ob der Rekurs gegen den Revisionsentscheid rechtens sei.

3.3. Der die Revision regelnde § 132 StG lautet wie folgt:

„¹ Eine rechtskräftige Veranlagung oder ein rechtskräftiger Entscheid kann auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn:

- a. erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden;
- b. die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat;
- c. wenn ein Verbrechen oder Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat.

² Eine Revision ist jedoch ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können.

³ Das Revisionsbegehren muss innert 90 Tagen seit Entdeckung des Revisionsgrundes, spätestens jedoch innert 10 Jahren nach Eröffnung der Verfügung oder des Entscheids eingereicht werden.

⁴ ...“

3.4. Die Absätze 1 und 2 des § 132 StG lauten identisch wie die Absätze 1 und 2 des Art. 147 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 und die Absätze 1 und 2 des Art. 51 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990, weshalb nachfolgend

auch unbesehen auf die Literatur zu den Bestimmungen im DBG und StHG verwiesen werden kann.

3.5. Gemäss § 132 Abs. 2 StG, Art. 147 Abs. 2 DBG und Art. 51 Abs. 2 StHG ist die Revision ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Dabei sind hohe Anforderungen an das Mass der Sorgfalt zu stellen (Urteil des Bundesgerichts 2C_581/2011 vom 27. März 2012 E. 3.1; MARTIN E. LOOSER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Kommentar StGH], 3. Aufl., Basel 2017, Rz 26 und 26a zu Art. 51). Gerechtfertigt wird der Grundsatz mit der Subsidiarität der Revision und den Erfordernissen der Rechtssicherheit; ein ausserordentliches Rechtsmittel soll nicht dazu dienen, früher nicht ergriffene ordentliche Rechtsmittel zu ersetzen. Bei der Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung handelt es sich um ein ordentliches Rechtsmittel, bei der Revision um ein ausserordentliches Rechtsmittel (MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in: Kommentar StGH, Rz 1 zu Art. 48 StGH; MARTIN E. LOOSER, in: Kommentar StGH, Rz 2 zu Art. 51 StGH). Was mit einem ordentlichen Rechtsmittel rügar gewesen wäre, stellt grundsätzlich keinen Revisionsgrund dar, denn ein ausserordentliches Rechtsmittel soll keine Aushöhlung der ordentlichen Rechtsmittelfrist bewirken. Die Revision dient nicht dem Zweck, vermeidbare Unterlassungen während des ordentlichen Verfahrens im Rahmen des Revisionsverfahrens nachholen zu können, selbst wenn an sich ein Revisionsgrund vorliegen würde. Demzufolge ist die Revision zum Beispiel ausgeschlossen, wenn aus Nachlässigkeit des Steuerpflichtigen (oder seines Vertreters) wesentliche Sachverhaltselemente im ordentlichen Veranlagungs- oder Rechtsmittelverfahren nicht vorgebracht worden sind (Deklarationsirrtum), oder wenn der Steuerpflichtige bei Prüfung der ihm eröffneten Veranlagung – allenfalls unter Beizug eines Sachverständigen – den Sachverhalts- oder Rechtsirrtum der Behörde sofort hätte entdecken können. Nicht mit der nötigen Sorgfalt handelt insbesondere auch, wer nicht rechtzeitig die zur Veranlagung notwendigen Angaben macht und Unterlagen vorlegt, so dass er nach Ermessen veranlagt werden muss. Ausgeschlossen ist die Revision auch, wenn als “provisorisch“ deklarierte Einkünfte in der Folge definitiv veranlagt werden, ohne dass vom Steuerpflichtigen dagegen ein Rechtsmittel ergriffen wird (MARTIN E. LOOSER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [Kommentar DBG], 3. Aufl., Basel 2017, Rz 24 zu Art. 147 DBG; MARTIN E. LOOSER, in: Kommentar StGH, Rz 25 ff. zu Art. 51 StGH; HUGO CASANOVA, MARTIN ZWEIFEL, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, Grundzüge des Steuerrechts, Band Nr. 2, Zürich 2008, § 26, Rz 54).

3.6. Bei den von den Beschwerdeführern geltend gemachten Abzügen handelt es sich um steuermindernde Tatsachen. Nach der im Steuerrecht allgemein gültigen Regel trägt die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende Tatsachen, während der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt und er steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen hat (vgl. BGE 140 II 248 E. 3.5; Urteil des Bundesgerichts 2P.254/2002 vom 12. Mai 2003 E. 4.2 m.w.H). Blosser Beweisschwierigkeiten im konkreten Einzelfall, weil der beweisbelasteten Partei die Beweismittel fehlen, führen nicht zu Beweiserleichterungen (BGE 130 III 321 E. 3.2). Die Be-

schwerdeführer wurden in der Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2014 vom 22. Oktober 2015 darauf hingewiesen, dass ohne Belege keine effektiven Liegenschaftsunterhaltskosten anerkannt würden, die Steuerverwaltung diesen Sachverhalt bereits in den Abweichungsbeurteilungen zur Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2013 erwähnt habe und mittels Einsprache die Belege nachgereicht werden könnten, worauf eine erneute Prüfung erfolge. Des Weiteren erklärt der Vertreter der Beschwerdeführer in der Eingabe vom 10. Juni 2016 an die Steuerverwaltung, er habe schon vor der Einreichung der Steuererklärung für das Jahr 2014 mit dem zuständigen Treuhänder B.____, welcher die entsprechenden Veranlagungen für die Gemeinde C.____ vornehme, bezüglich der Bemerkungen zu den einzureichenden Belegen in der Steuerveranlagung der Staatssteuer 2013 telefoniert. Gegenstand des Gesprächs sei die Einreichung der Kopien der Liegenschaftsaufwendungen und der Mietverträge gewesen. Nach dieser Vorgeschichte hätte sich die Prüfung der strittigen Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2014 in Bezug auf die geltend gemachten Aufwendungen für die Liegenschaften geradezu aufgedrängt. Aber auch ohne diese Vorgeschichte hätten die Beschwerdeführer aufgrund der klaren Mitteilung in der Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2014 und aufgrund der nicht unbedeutenden Streichung des für die Aufwendungen zugelassenen Abzugs erkennen müssen, dass die von ihnen gewünschten Abzüge nur in etwa zur Hälfte akzeptiert worden waren. Die Beschwerdeführer monieren, es seien bei der strittigen Steuerveranlagung die Gesetze, Weisungen und Wegleitungen nicht eingehalten worden, das Verhalten der Veranlagungsbehörde stelle eine Nötigung dar, die Verfügung sei aufgrund strafrechtlicher Handlungen erfolgt, es sei eine unberechtigte Abänderung der Steuerveranlagung ohne vorherige Rückfragen erfolgt, die Aufforderung zur Einreichung der Nebenkostenabrechnungen stelle eine Einmischung in den Privatbereich dar, die nicht nachvollziehbaren Abänderungen von der Steuererklärung seien willkürlich, es liege eine Verletzung von Treu und Glauben sowie eine stillschweigende amtliche Einschätzung vor, da die Veranlagung erfolgt sei, ohne dass die Beschwerdeführer aufgefordert worden seien, die vermeintlich fehlenden Belege einzureichen. All diese von den Beschwerdeführern vorgebrachten Argumente hätten sie bei der ihnen obliegenden Sorgfalt ohne weiteres im ordentlichen Verfahren geltend machen können. Die Beschwerdeführer bringen auch nicht vor, sie hätten die von ihnen geltend gemachten Vorwürfe nicht bereits im ordentlichen Rechtsmittelverfahren vorbringen können. So führt der Vertreter der Beschwerdeführer in seiner Eingabe vom 27. August 2016 an das Steuergericht auch ausdrücklich aus, die Einsprachefrist sei nicht genutzt worden, weil die Veranlagung von den Steuerpflichtigen leider nicht geprüft worden sei. Entgegen dem Standpunkt der Beschwerdeführer kann – wie bereits ausgeführt – selbst die Geltendmachung strafrechtlich relevanten Verhaltens, sofern diese während der Frist des ordentlichen Rechtsmittelverfahrens bei der gehörigen Sorgfalt hätte vorgenommen werden können, nicht im Revisionsverfahren nachgeholt werden.

3.7. Zum Vorwurf, es sei eine stillschweigende amtliche Einschätzung vorgenommen worden, kann an dieser Stelle noch Folgendes ergänzt werden: Die Beschwerdeführer machen geltend, die Veranlagungsbehörde hätte die Beschwerdeführer auffordern müssen, die Unterlagen zu den Liegenschaftsabzügen einzureichen. Der Vertreter der Beschwerdeführer habe B.____ bereits nach der Veranlagungsverfügung für das Jahr 2013 telefonisch gebeten, er solle für das Jahr 2014 und auch zukünftig die einzelnen Posten bezeichnen, von denen er Kopien wünsche. Aufgrund dieser Unterlassung sei de facto eine amtliche Einschätzung vorgenommen

worden. Diesbezüglich ist erstens festzuhalten, dass auch der Vorwurf, es sei eine unrechtmässige amtliche Einschätzung erfolgt, wie oben ausgeführt, im ordentlichen Rechtsmittelverfahren hätte geltend gemacht werden können. Zweitens ist dem entgegen zu halten, dass in § 103 Abs. 1 StG und in § 103 Abs. 2 i.V.m. § 10 der Verordnung zum Steuergesetz vom 13. Dezember 2005 die Beilagen genannt werden, welche die Steuerpflichtigen im Rahmen der Steuererklärung einzureichen haben, damit es den Einschätzungsbehörden möglich ist, die Angaben in der Steuererklärung nachzuvollziehen. Unterlässt es die steuerpflichtige Person, formell korrekte Beilagen einzureichen, können die Einschätzungsbehörden Nachbesserung gemäss § 105 StG verlangen (KRISTIAN A. MEIER, in: Kommentar StG, Rz 3 zu § 103 StG). Kommt der Steuerpflichtige der festgesetzten Nachfrist nicht nach, wird anschliessend eine letzte Frist gesetzt. Kommt der Steuerpflichtige auch dieser Mahnung nicht nach, so wird er von Amtes wegen eingeschätzt (amtliche Einschätzung, § 106 StG). Im vorliegenden Fall handelt es sich bei den nicht eingereichten Unterlagen erstens nicht um für die formelle Vollständigkeit der Steuerklärung vorausgesetzte Unterlagen, zweitens stellen diese steuermindernde Tatsachen dar, so dass auch keine Verpflichtung bestand, die fraglichen Unterlagen vor der Steuerveranlagung von den Steuerpflichtigen einzufordern (KRISTIAN A. MEIER, in: Kommentar StG, Rz 2 zu § 105 StG).

3.8. Aus den obigen Ausführungen ergibt sich, dass die Vorinstanzen zu Recht das Revisionsgesuch abgelehnt haben. Demzufolge kann offen bleiben, ob die 90-tägige Frist zur Einreichung des Revisionsgesuchs eingehalten und ob eine strafrechtliche Handlung verübt wurde. Festzuhalten ist aber, dass keine Anzeichen für eine strafbare Handlung der Veranlagungsbehörde sowie für andere Revisionsgründe vorliegen.

4.1. Der Vertreter der Beschwerdeführer macht in der Beschwerde an das Kantonsgericht geltend, dass ihm bekannt sei, dass die Frist für eine Einsprache längstens vorbei sei. Deswegen habe er namens seiner Klienten eine Beschwerde eingereicht. Er sei immer noch der Meinung, es liege ein pflichtwidriges Verhalten der Veranlagungsbehörde vor. Aus diesem Grund habe er am 27. August 2016 einen Rekurs beim Steuergericht eingereicht. Leider habe auch diese Instanz die "Beschwerde wegen Willkür und Nötigung" nicht beachtet, sondern diese "als Revisionsentscheid im Sinne einer Einsprache behandelt". Dieser Entscheid entspreche nicht dem Inhalt der eingereichten Beschwerde. Der Inhalt der Eingabe vom 27. August 2016 an das Steuergericht bleibe unverändert. Er verstehe nicht, weshalb das Steuergericht nicht dazu Stellung genommen habe. Die Beschwerdeführer machen damit eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör geltend.

4.2. Dem ist entgegenzuhalten, dass die Steuerverwaltung in ihrem Revisionsentscheid geprüft hat, ob die Eingabe der Beschwerdeführer erstens als ordentliche Einsprache, zweitens als Gesuch um Wiederherstellung der Einsprachefrist oder drittens als Revision zu behandeln sei. Sie kam zum Schluss, dass die ordentliche Einsprachefrist abgelaufen sei, keine Gründe für eine Wiederherstellung der Einsprachefrist vorliegen sowie Revisionsgründe geltend gemacht würden. Sie nahm die Eingabe demzufolge als Revisionsgesuch entgegen und kam zum Schluss, dass dieses abgewiesen werden müsse, da – selbst wenn Revisionsgründe vorliegen würden – alle Vorbringen bereits im ordentlichen Verfahren und damit im Einspracheverfahren

hätten vorgebracht werden können. Dennoch wurden im Revisionsentscheid die Vorwürfe bezüglich der Verletzung des rechtlichen Gehörs, der Verhältnismässigkeit der Einreichung der verlangten Unterlagen und der strafbaren Handlungen behandelt. Das Steuergericht ist seinerseits zum Schluss gekommen, dass die Vorinstanz die Eingabe der Beschwerdeführer zu Recht als Revisionsgesuch behandelt habe und kein Revisionsgrund vorliege, da die strittigen Belege schon im Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung vorgelegen hätten und im ordentlichen Veranlagungs- bzw. Einspracheverfahren hätten vorgetragen werden können, die Beschwerdeführer die aktenkundigen Tatsachen, die zur Revision Anlass geben sollten, bereits im Zeitpunkt des ordentlichen Rechtsmittelverfahrens hätten geltend machen können, und die Beschwerdeführer es unterlassen hätten, im ordentlichen Veranlagungsverfahren bzw. im Einspracheverfahren die strittigen Unterlagen einzureichen. Auch das Steuergericht prüfte, obwohl dies bei der Schlussfolgerung, dass die Rügen im ordentlichen Rechtsmittelverfahren hätten geltend gemacht werden können, gar nicht notwendig gewesen wäre, dennoch die Vorwürfe der Beschwerdeführer bezüglich Willkür und Nötigung.

4.3. Entgegen dem Standpunkt der Beschwerdeführer haben die Vorinstanzen die Eingaben der Beschwerdeführer nicht als fristmässig versäumte Einsprache bzw. als Rekurs gegen eine verspätet eingereichte Einsprache, sondern als Revisionsbegehren und als Rekurs gegen ein abgewiesenes Revisionsbegehren behandelt. Ein Revisionsbegehren kann jedoch nur gutgeheissen werden, wenn ein Revisionsgrund gemäss § 132 Abs. 2 lit. a, b oder c StG vorliegt und dieser Grund bei gehöriger Sorgfalt eben gerade nicht in einem ordentlichen Rechtsmittelverfahren hätte vorgebracht werden können. Es wäre aber den Beschwerdeführern möglich gewesen, alle Rügen in einer Einsprache und damit in einem ordentlichen Rechtsmittel geltend zu machen. Wird der Schluss gezogen, dass ein Revisionsgrund auch im Einspracheverfahren hätte geltend gemacht werden können, ist entgegen der von den Beschwerdeführern vertretenen Meinung unabhängig davon, ob z.B. ein strafbares Verhalten vorliegt, das Revisionsbegehren abzuweisen und damit die Steuerveranlagung nicht zu korrigieren. Die Vorinstanzen sind auf die Vorwürfe der Beschwerdeführer eingegangen und zum Schluss gekommen, dass diese erstens im ordentlichen Rechtsmittelverfahren hätten geltend gemacht werden können und zweitens nicht zutreffen würden. Es ist nicht ersichtlich, inwiefern die Vorinstanzen das rechtliche Gehör der Beschwerdeführer verletzt haben sollen. Das Gesetz kennt keine "Beschwerde wegen Willkür und Nötigung", welche unter den von den Beschwerdeführern gewünschten Voraussetzungen erhoben werden kann.

5.1. Es stellt sich die Frage, ob die Beschwerdeführer allenfalls eine aufsichtsrechtliche Anzeige gemäss § 43 des Verwaltungsverfahrensgesetzes Basel-Landschaft (VwVG BL) vom 13. Juni 1988 machen wollten. Gemäss dieser Bestimmung kann jedermann Tatsachen, die ein Einschreiten gegen eine Behörde erforderlich erscheinen lassen, der Aufsichtsbehörde anzeigen (Abs. 1). Die anzeigende Person hat nicht die Rechte einer Partei, doch ist ihr Auskunft über die Erledigung ihrer Anzeige zu erteilen (Abs. 2).

5.2. Der Vertreter der Beschwerdeführer erklärt in seinem Schreiben vom 10. Juni 2016 an die Steuerverwaltung, er habe nach Erstellung der Steuererklärung für das Jahr 2015 bei der Kontrolle der Veranlagung der Staatssteuer 2014 festgestellt, dass massive Änderungen vorge-

nommen worden seien, ohne dass von den Steuerpflichtigen vorher weitere Auskünfte oder Belege verlangt worden seien. Bereits vor der Einreichung der Steuererklärung für das Jahr 2014 habe er mit B.____, der für die Veranlagung zuständigen Person, bezüglich der Bemerkungen zu den einzureichenden Belegen in der Steuerveranlagung der Staatssteuer 2013 telefoniert und ihm erklärt, dass es nicht zumutbar sei, jedes Jahr Kopien für alle Liegenschaften etc. einzureichen. Ebenso habe er ihm erklärt, dass die Nebenkosten nicht separat ausgewiesen würden. Der Vertreter der Beschwerdeführer habe B.____ empfohlen, in Zukunft einzelne Belege, welche Letztgenannter einzusehen wünsche, bei den Steuerpflichtigen zu verlangen. Ohne Rücksprache und ohne vorherige Aufforderung zur Einreichung einzelner Belege sei dann willkürlich die Steuerveranlagung für das Jahr 2014 erstellt worden. Es sei keine Mitteilung an die Steuerpflichtigen erfolgt und es sei nicht ersichtlich, welche Posten nicht als abzugsfähig anerkannt worden seien. Dies sei eine willkürliche Handlung. Die Forderung zur Einreichung sämtlicher Belege sei unverhältnismässig. Dieses pflichtwidrige Verhalten sei als Nötigung einzustufen. Willkür und Nötigung seien strafrechtlich relevant. Die Beweiswürdigung liege in erster Instanz bei der Steuerverwaltung. Ferner sei das steuerpflichtige Einkommen ohne Ankündigung massiv erhöht worden. Dieses Vorgehen sei rechtswidrig und stelle einen klaren Verstoss gegen das Gebot von Treu und Glauben dar. Die Steuerverwaltung könne feststellen, ob andere Steuerpflichtige aus der Region der Beschwerdeführer ebenso behandelt würden oder ob hier eventuell persönliche Ressentiments eine Rolle spielen würden. Der Rechtsvertreter kenne die für die Vornahme der Veranlagung zuständige Person nicht persönlich. Am Telefon habe er sich allerdings stur und arrogant gegeben. Der Vertreter der Beschwerdeführer bitte die Steuerverwaltung, diesen Fall gründlich zu prüfen. Er stellt im Schreiben vom 10. Juni 2016 im Namen seiner Klienten das Begehren, es seien die Veranlagungen der Staatssteuer und der direkten Bundessteuer für das Jahr 2014 als nicht relevant zu erklären und zu ersetzen. Des Weiteren führt der Vertreter der Beschwerdeführer aus, die Einsprachefrist von 30 Tagen gelte nicht, wenn nachträglich festgestellt werde, dass die Verfügung aufgrund strafrechtlicher Handlungen ausgeführt worden sei. Die Steuerverwaltung könne auch eine Revision an Ort und Stelle durchführen. Sämtliche Unterlagen stünden zur Verfügung.

5.3. Diese Eingabe zeigt eindeutig, dass es den Beschwerdeführern primär darum ging, die Steuerveranlagungsverfügung aufzuheben und die geforderten Abzüge vornehmen zu können. Das Argument des strafrechtlich relevanten Verhaltens sollte primär dazu dienen, eine Abänderung der Veranlagung trotz Ablauf der Einsprachefrist erwirken zu können. Damit stellten die Beschwerdeführer sinngemäss ein Revisionsbegehren. Aufgrund dieser Eingabe und auch der Eingabe an das Steuergericht konnten die Vorinstanzen zu Recht annehmen, dass ein Revisionsbegehren gestellt und nicht eine aufsichtsrechtliche Anzeige erstattet worden war. Es ist den Beschwerdeführern aber unbenommen, jederzeit eine aufsichtsrechtliche Anzeige bzw. eine Strafanzeige bei den zuständigen Behörden zu erstatten bzw. bei der nächsten Steuerveranlagung innerhalb der Einsprachefrist Einsprache zu erheben, sofern sich die in diesem Verfahren gerügte Vorgehensweise wiederholen sollte.

6. Die Beschwerde ist demzufolge abzuweisen.

7. Es bleibt über die Kosten des vorliegenden Verfahrens zu befinden. Gemäss § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor Kantonsgericht kostenpflichtig. Vorliegend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von insgesamt Fr. 1'400.-- den unterliegenden Beschwerdeführern aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von 1'800.-- zu verrechnen. Die Parteikosten sind nach § 21 Abs. 1 VPO wettzuschlagen.

Demgemäss wird **erkannt**:

- ://:
1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
 2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'400.-- werden den Beschwerdeführern auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'800.-- verrechnet.
Der zuviel bezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 400.-- wird den Beschwerdeführern zurückerstattet
 3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Vizepräsident

Gerichtsschreiberin