



Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 17. November 2016

Mitwirkende	Dr. Christophe Sarasin (Vorsitz), Dr. Piera Beretta, Dr. Stefan Grieder, lic. iur. David Levin, Simon Leuenberger, Dr. Ursula Schneider-Fuchs und MLaw Andreina Biaggi (Gerichtsschreiberin)
Parteien	X [...] vertreten durch A, Rechtsanwalt [...] gegen Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Kantonale Steuern pro 2012 (Vertrauensschutz)

Sachverhalt

- A. Die Rekurrentin, X, deklarierte in ihrer Steuererklärung pro 2012 ein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe von CHF 119'927.00.

Mit Schreiben vom 29. April 2014 stellte die Steuerverwaltung Rückfragen zu den Pauschalspesen in der Höhe von CHF 26'605.00 und verlangte das Spesenreglement der Arbeitgeberin, der B AG, ein. Es seien die effektiven Aufwendungen im Jahr 2012 nachzuweisen, welche der erhaltenen Spesenvergütung entgegenstehen würden.

Mit E-Mail vom 3. Juni 2014 stellte die Rekurrentin der Steuerverwaltung einige Unterlagen und Angaben zu. Die Steuerverwaltung forderte die Rekurrentin mit Schreiben vom 7. August 2014 erneut auf, den Nachweis der effektiven Aufwendungen im Jahr 2012 zu erbringen. Dazu nahm die Rekurrentin mit Schreiben vom 5. September 2014 Stellung.

Mit Veranlagungsverfügung vom 25. September 2014 setzte die Steuerverwaltung das steuerbare Einkommen pro 2012 auf CHF 112'363.00 fest.

- B. Dagegen erhob die Rekurrentin, vertreten durch A, Rechtsanwalt, Einsprache. Sie machte geltend, dass das eingereichte Spesenreglement am 3. Juli 2009 vom Kanton Basel-Landschaft genehmigt worden sei. Nach der geltenden Praxis würden kantonale Steuerverwaltungen gegenseitig Spesenreglemente, welche vom Sitzkanton des entsprechenden Unternehmens genehmigt worden seien, anerkennen. Solche genehmigten Spesenreglemente würden einen Fall von Treu und Glauben darstellen.

Mit Entscheid vom 26. Mai 2015 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut. Die Ziffer 5.5 des Spesenreglements der B AG, gültig ab 1. Juli 2009, stütze sich klarerweise nicht auf das Musterreglement der Schweizerischen Steuerkonferenz und die Rekurrentin gehöre auch nicht zu den Arbeitnehmern, für welche die Ziffer 5.5 geschaffen worden sei. Aus diesem Grund sei die Steuerverwaltung nicht an die Genehmigung der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft gebunden. Mangels Nachweis der effektiven Spesen könnten nur Pauschalspesen im Umfang von 5% gewährt werden. Zudem habe die Rekurrentin kein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht. Die Steuerverwaltung sei sich bei anderen steuerpflichtigen Personen nicht bewusst gewesen, dass das genehmigte Spesenregle-

ment nicht dem von der Schweizerischen Steuerkonferenz ausgearbeiteten Muster-Spesenreglement entspreche.

- C. Mit Eingabe vom 26. Juni 2015 erhebt die Rekurrentin, weiterhin vertreten durch A, Rechtsanwalt, Rekurs und beantragt unter o/e-Kostenfolge den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 26. Mai 2015 betreffend kantonale Steuern pro 2012 aufzuheben und das steuerbare Einkommen auf CHF 85'695.00 und das steuerbare Vermögen auf CHF 0.00 festzulegen. Es widerspreche Treu und Glauben, wenn die Steuerverwaltung das genehmigte Spesenreglement nicht anwende. Ausserdem würde der Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht bestehen.

In ihrer Vernehmlassung vom 31. Juli 2015 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses.

Mit Replik vom 8. März 2016 macht die Rekurrentin geltend, dass die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft betreffend die Genehmigung des Spesenreglements Nachforschungen eingeleitet habe, welche mit einer Bücherrevision abgeschlossen worden seien.

Mit Duplik vom 16. März 2016 hält die Steuerverwaltung an ihrem Antrag auf Abweisung des Rekurses fest. Sie begründet dies damit, dass das Spesenreglement gar nie hätte genehmigt werden dürfen.

Die Rekurrentin reicht mit Schreiben vom 1. April 2016 und 11. Juni 2016 weitere Stellungnahmen ein. Sie macht geltend, dass die Steuerverwaltung den gleichen Sachverhalt unterschiedlich veranlagt. So sei bei der gleichen steuerpflichtigen Person für das Jahr 2013 die Pauschalspesen aufgerechnet worden und für das Jahr 2014 seien sie akzeptiert worden. Beide Veranlagungsverfügungen würden vom 21. April 2016 datieren, weshalb das Verhalten der Steuerverwaltung willkürlich sei.

Mit Quadruplik vom 25. April 2016 und Stellungnahme vom 17. Juni 2016 hält die Steuerverwaltung weiterhin an ihrem Antrag, wonach der Rekurs unter Kostenfolgen abzuweisen sei, fest.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

Erwägungen

1. Gemäss § 164 Abs. 1 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG) kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Die Rekurrentin ist als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 26. Mai 2015 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Der Vertreter der Rekurrentin ist gehörig bevollmächtigt. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 26. Juni 2015 (Datum des Poststempels) ist somit einzutreten.

2.
 - a) Die Rekurrentin beantragt unter o/e-Kostenfolge, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 26. Mai 2015 betreffend kantonale Steuern pro 2012 aufzuheben und das steuerbare Einkommen auf CHF 85'695.00 und das steuerbare Vermögen auf CHF 0.00 festzulegen.

 - b) Es ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung zu Recht das Spesenreglement der B AG, welches vom Kanton Basel-Landschaft genehmigt wurde, nicht anwendete.

3.
 - a) Gemäss Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 hat jede Person das Recht, von den staatlichen Organen ohne Willkür und nach Treu und Glauben behandelt zu werden. Lehre und Rechtsprechung leiten daraus den Grundsatz des Vertrauensschutzes ab. Demnach hat jeder Bürger Anspruch darauf, in seinem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in andere, bestimmte Erwartungen begründende Verhaltensweisen der Behörden geschützt zu werden (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 7. Auflage, Zürich 2016, 622 ff.).

 - b) Damit sich jemand auf den Vertrauensschutz berufen kann, müssen verschiedene Voraussetzungen erfüllt sein. So wird zunächst verlangt, dass eine Vertrauensgrundlage vorhanden ist. Diese ist gegeben, wenn das Verhalten eines staatlichen Organs bei einem Betroffenen - insbesondere bei einem Rechtsanwendungsakt - bestimmte Erwartungen auslöst (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., N 621 ff.). Darauf kann lediglich derjenige berufen, der von der Vertrauensgrundlage Kenntnis hatte und der ihre allfällige Fehlerhaftigkeit nicht kannte und auch nicht hätte kennen sollen, mithin also gutgläubig gewesen ist (Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., N 654). Des Weiteren kann grundsätzlich nur derjenige den Vertrauensschutz anrufen, der gestützt auf sein Vertrauen eine Disposition getätigt hat, die nicht ohne

Nachteil wieder rückgängig gemacht werden kann (Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., N 659 ff.). Selbst wenn die eben genannten Voraussetzungen erfüllt sind, kann sich der Bürger nicht auf den Vertrauensschutz berufen, wenn dem Vertrauensschutz ein überwiegendes öffentliches Interesse entgegensteht. Im Einzelfall ist daher eine Interessenabwägung zwischen dem Vertrauensschutz und dem mit der verletzen Norm verfolgten öffentlichen Interesse vorzunehmen; diese Interessenabwägung bildet eine Schranke des Vertrauensschutzes (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., N 664 ff.).

c) Weitere Voraussetzung für den Vertrauensschutz ist eine darauf gestützte, irreversible Disposition.

d) Schliesslich steht auch eine Interessenabwägung zwischen dem Vertrauensschutz und dem mit der verletzen Norm verfolgten öffentlichen Interesse der Gewährung des Vertrauensschutzes nicht entgegen. Das Interesse des Staates ist überwiegend fiskalischer Natur und der Umstand, dass die bisherige Praxis in der strittigen Steuerperiode nicht geändert wird, hat keine schwerwiegende Einbusse in Bezug auf die Rechtssicherheit zur Folge.

4. a) Die Rekurrentin macht geltend, dass die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft das durch die B AG mit Sitz in C/BL eingereichte Spesenreglement am 3. Juli 2009 genehmigt habe. Mit dieser Genehmigung habe sie zugesichert, dass die Pauschalspesen gemäss dem Reglement sowohl gegenüber der B AG als auch ihren Arbeitnehmern steuerlich akzeptiert würden. Nach der geltenden Praxis würden kantonale Steuerverwaltungen gegenseitig Spesenreglemente, die vom Sitzkanton des entsprechenden Unternehmens genehmigt worden seien, anerkennen. Solche Spesenreglemente würden einen Fall von Treu und Glauben darstellen.

b) Die Steuerverwaltung bringt dagegen vor, dass Ziffer 5.5 des Spesenreglements nebst der eigentlichen Spesen auch Entschädigungen für diverse Aufwendungen vorsehe, welche nicht unter den Spesenbegriff falle. Zudem gehöre die Rekurrentin auch nicht zu den Arbeitnehmern, für die Ziff. 5.5 des Spesenreglements geschaffen wurde. Da diese Ziffer sich nicht auf das Musterreglement der Schweizerischen Steuerkonferenz abstütze, sei die Steuerverwaltung nicht an die Genehmigung der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft gebunden. Die Rekurrentin habe es unterlassen den Nachweis der effektiven Spesen zu erbringen. Sie habe auch keinen Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht. Die von der Rekurrentin genannten Vergleichsfälle seien nicht anwendbar, da sich bei diesen Personen im Steuerdossier für das Jahr 2012 kein Spesenreglement befunden habe. Somit habe

die Steuerverwaltung nicht wissen können, dass das Spesenreglement nicht dem Muster-Spesenreglement entspreche. Zudem habe die Arbeitgeberin mit der Steuerverwaltung nie Kontakt aufgenommen, um die Akzeptanz des Spesenreglements zu evaluieren. Die unterschiedliche Handhabung für die Steuerperioden 2013 und 2014 sei darauf zurückzuführen, dass die Veranlagung pro 2014 ohne Wissen der Veranlagerin automatisch im Hintergrund durch das Computerprogramm erstellt worden sei. Der Fehler sei systembedingt und habe von der Veranlagerin nicht beeinflusst werden können.

c) Sowohl die Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. der Rentenbescheinigung vom 20. Januar 2010 (Randziffer 54) als auch das Kreisschreiben 25 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 18. Januar 2008 (Muster-Spesenreglemente für Unternehmen und für Non-Profit-Organisationen) halten klar fest, dass die Genehmigung eines Spesenreglements durch den Sitzkanton von den Steuerverwaltungen der anderen Kantone anerkannt wird.

d) Das Argument, dass das vorliegende Spesenreglement nicht dem Muster-Reglement der Schweizerischen Steuerkonferenz entspreche und deshalb nicht angewendet werden könne, ist nicht zu hören. Würden lediglich Spesenreglemente, welche identisch mit dem Muster-Reglement sind, zur Anwendung gelangen, wäre eine Genehmigung durch den Sitzkanton obsolet.

e) Die Steuerverwaltung anerkennt in der Sextuplik vom 17. Juni 2016, dass die fragliche Bestimmung des Spesenreglements auch bei anderen steuerpflichtigen Personen angewendet wurde. Sie versucht dies zu relativieren, da die Veranlagung automatisch durch das entsprechende Computerprogramm erstellt worden sei. Dies ist jedoch unbehilflich, die Steuerverwaltung muss sich auch solche Veranlagungen zurechnen lassen.

f) Im vorliegenden Fall ist deshalb das Vertrauen der Rekurrentin in die Genehmigung durch den Kanton Basel-Landschaft zu schützen. Die Rekurrentin und ihre Arbeitgeberin hatten im Jahr 2012 keinen Anlass, an der Gültigkeit der Genehmigung zu zweifeln. Sie hatten deshalb auch keinen Grund alle Belege aufzubewahren und den Arbeitsvertrag anzupassen. Die Voraussetzungen für den Vertrauensschutz liegen i.c. für die Steuerperiode 2012 vor.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Rekurrentin darauf vertrauen durfte, dass die Steuerverwaltung das genehmigte Spesenreglement anwenden wird. Der Rekurs ist somit gutzuheissen.

6. a) Nach dem Ausgang des Verfahrens wäre der Steuerverwaltung Basel-Stadt als unterliegender Partei gemäss § 170 Abs. 1 StG eine Spruchgebühr aufzuerlegen. In Anwendung von § 135 Abs. 1 der baselstädtischen Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 in Verbindung mit dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und der Verordnung hierzu vom 4. März 1975 wird hiervon aber abgesehen.
- b) Nach § 170 Abs. 3 StG kann der teilweise oder ganz obsiegenden Partei für die notwendigen Kosten der Vertretung (§ 146 StG) resp. für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten eine Parteientschädigung zugesprochen werden. In Ermangelung einer Honorarnote ist der erforderliche Aufwand zu schätzen, dies unter Berücksichtigung des praktisch identischen, parallelen Verfahrens betreffend die direkte Bundessteuer pro 2012. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens wird der Rekurrentin eine Parteientschädigung von 10 Stunden à CHF 250.00, somit in der Höhe von CHF 2'500.00 inkl. Auslagen und Mehrwertsteuer zugesprochen.

Beschluss

- ://:
1. In Gutheissung des Rekurses wird der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 26. Mai 2015 aufgehoben. Das Verfahren wird zur Neuberechnung unter Anwendung des Spesenreglements der B AG an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.
 2. Auf die Auferlegung einer Spruchgebühr wird verzichtet.
 3. Der Rekurrentin wird eine Parteientschädigung in der Höhe von CHF 2'500.00 inkl. Auslagen und Mehrwertsteuer zugesprochen.
 4. Der Entscheid wird dem Vertreter der Rekurrentin und der Steuerverwaltung mitgeteilt.