



Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 20. September 2012

Mitwirkende	lic. iur. Andreas Miescher (Vorsitz), lic. iur. Emanuel Krayer, lic. iur. David Levin, Dr. Judith Natterer Gartmann, Dr. Peter Rickli, Prof. Felix Uhlmann und MLaw Rebecca Niggli (Gerichtsschreiberin)
Parteien	X [...] gegen Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt, Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Kantonale Steuern pro 2006 (Amtliche Veranlagung, § 158 StG; Einsprachefrist, § 160 StG; reformatio in peius, § 162 StG; Grundsatz von Treu und Glauben, Verbot widersprüchlichen Verhaltens, Verbot des Rechtsmissbrauchs, Art. 5 Abs. 3 BV)

Sachverhalt

- A. Für das Jahr 2006 reichte der Rekurrent, X, zunächst keine Steuererklärung ein. Mit Mahnungen vom 31. Mai 2007 und 27. Juli 2007 wurde er zum Einreichen der Steuererklärung 2006 aufgefordert. Nachdem er diesen Aufforderungen nicht nachgekommen war, wurde der Rekurrent mit Verfügung vom 17. April 2008 amtlich eingeschätzt.
- B. Gegen diese Veranlagung erhob der Rekurrent mit Schreiben vom 6. Juni 2008 Einsprache. Er hielt in seiner Einsprache fest, dass die amtliche Einschätzung an eine falsche Domiziladresse gesandt worden sei und er erst am 5. Juni 2008 vom Inhalt dieser Verfügung Kenntnis erlangt habe. Er ersuchte, ihm eine 30-tägige Frist für die Einsprache zu gewähren.

Die Steuerverwaltung gewährte ihm daraufhin mit Schreiben vom 11. Juni 2008 eine 30-tägige Frist ab dem 5. Juni 2008 zur Einsprachebegründung.

Mit Schreiben vom 2. Juli 2008 reichte der Rekurrent die Begründung zur Einsprache vom 6. Juni 2008 und die Steuererklärung für die Steuerperiode 2006 ein.

Basierend auf dieser nachgereichten Steuererklärung wurde der Rekurrent mit Verfügung vom 14. August 2008 veranlagt (Rektifikat).

- C. Gegen diese Veranlagung erhob der Rekurrent mit Eingabe vom 14. September 2008 Einsprache. Er beantragte eine Korrektur der gewährten Unterstützungsabzüge.

Mit Schreiben vom 29. April 2011 drohte die Steuerverwaltung dem Rekurrenten eine *reformatio in peius* an. Begründet wurde diese im Wesentlichen damit, dass die Einsprache des Rekurrenten vom 6. Juni 2008 verspätet gewesen sei und die Steuerverwaltung dementsprechend weder eine Fristverlängerung erteilen noch eine auf der Steuererklärung basierende Veranlagung (Rektifikat) hätte vornehmen dürfen. Es sei davon auszugehen, dass die amtliche Einschätzung vom 17. April 2008 in Rechtskraft erwachsen sei.

Innert erstreckter Frist nahm der Rekurrent mit Eingabe vom 29. August 2011 zur Ankündigung der Schlechterstellung im Einspracheverfahren Stellung. Er brachte im Wesentlichen vor, eine Aufhebung der rektifizierten Veranlagungsverfügung sei

nicht statthaft. Der Rekurrent hielt an der Einsprache fest und beantragte deren Gutheissung, insbesondere auch die Gutheissung verschiedener Kinderabzüge.

Mit Einspracheentscheid vom 5. September 2011 wies die Steuerverwaltung die Einsprache vom 14. September 2008 ab. Sie hob die rektifizierte Veranlagungsverfügung vom 14. August 2008 auf und lehnte das Gesuch um Wiederherstellung der Frist vom 6. Juni 2008 ab. Dementsprechend trat sie auch auf die Einsprache vom 6. Juni 2008 nicht ein.

- D. Gegen diesen Einspracheentscheid hat der Rekurrent mit Eingabe vom 5. Oktober 2011 Rekurs erhoben. Er beantragt, dass die amtliche Einschätzung vom 17. April 2008 aufgehoben und die rektifizierte Veranlagungsverfügung vom 14. August 2008 bestätigt wird.

In ihrer Vernehmlassung vom 8. Dezember 2011 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses.

Auf Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Ein zweiter Schriftenwechsel ist nicht angeordnet worden. 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. Der Rekurrent ist als Steuerpflichtiger durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 5. September 2011 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 5. Oktober 2011 (Abgabe Loge Steuerverwaltung) ist somit einzutreten.

2.
 - a) Der Rekurrent beantragt, der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 5. September 2011 sei aufzuheben und die rektifizierte Veranlagungsverfügung vom 14. August 2008 zu bekräftigen.

 - b) Es ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung das Rektifikat vom 14. August 2008 zu Recht aufgehoben hat.

3.
 - a) Gemäss § 158 Abs. 2 Satz 1 StG nimmt die Steuerverwaltung, wenn die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder die Steuerelemente mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können, die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen vor. Nach § 158 Abs. 2 Satz 2 StG kann die Verwaltung Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand der steuerpflichtigen Person berücksichtigen.

 - b) Gemäss § 160 Abs. 1 StG kann die betroffene Person gegen die Veranlagung der Steuerverwaltung innert 30 Tagen nach Zustellung bei der Steuerverwaltung schriftlich Einsprache erheben. Laut § 160 Abs. 4 StG kann die steuerpflichtige Person eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten, wobei eine Fristerstreckung für die Einsprachebegründung nach § 160 Abs. 3 StG entfällt.

 - c) Der in Art. 5 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) verankerte Grundsatz von Treu und Glauben gebietet ein loyales und vertrauenswürdiges Verhalten im Rechtsverkehr. Im Verwaltungsrecht wirkt sich dieser Grundsatz zunächst in Form des sogenannten Vertrauensschutzes aus, d.h. er verleiht den Privaten Anspruch darauf, in ihrem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartun-

gen begründetes Verhalten der Behörde geschützt zu werden (vgl. Art. 9 BV). Weiter verbietet es der Grundsatz von Treu und Glauben in Form des Verbots widersprüchlichen Verhaltens und des Verbots des Rechtsmissbrauchs sowohl den staatlichen Behörden wie auch den Privaten, sich in ihren öffentlich-rechtlichen Rechtsbeziehungen widersprüchlich oder rechtsmissbräuchlich zu verhalten (statt vieler: Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Auflage, Zürich/St. Gallen 2006, Rz. 622 ff. mit Hinweisen). Das Rechtsmissbrauchsverbot hängt nah mit der behördlichen Pflicht zu einem Verhalten nach Treu und Glauben zusammen. Diese Pflicht ist im Sinne einer grundlegenden Handlungsmaxime in Art. 5 Abs. 3 BV verankert (vgl. BGer A-122/2010, E. 7.1, vom 24. Dezember 2010). Das Verbot des widersprüchlichen Verhaltens besagt, dass Behörden nicht einen einmal in einer bestimmten Angelegenheit eingenommen Standpunkt ohne sachlichen Grund wechseln dürfen (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., Rz. 707).

4. a) Mit Schreiben vom 29. April 2011 drohte die Steuerverwaltung dem Rekurrenten eine *reformatio in peius* an. Eine solche Schlechterstellung ist im Einspracheverfahren grundsätzlich möglich. Voraussetzung hierfür ist, dass dem Rekurrenten die Schlechterstellung vorgängig angedroht wird und ihm vorgängig die Möglichkeit gegeben wird, dazu Stellung zu nehmen. Im vorliegenden Fall wurden diese Kriterien eingehalten. Es stellt sich allerdings die Frage, ob die Steuerverwaltung mit ihrem Vorgehen gegen Treu und Glauben verstossen hat.

- b) Der Grundsatz von Treu und Glauben konkretisiert sich einerseits im sogenannten Vertrauensschutz, andererseits im Verbot widersprüchlichen Verhaltens und im Verbot des Rechtsmissbrauchs. Dies bedeutet jedoch nicht, dass man jederzeit an sein Handeln gebunden ist. Ein Widerspruch zum früheren Verhalten ist nur dann rechtsmissbräuchlich, wenn das Verhalten ein schutzwürdiges Vertrauen begründet hat, welches durch die neuen Handlungen getäuscht würde. Darüber hinaus muss aufgrund des geschaffenen Vertrauens eine aus heutiger Sicht negative Disposition getroffen worden sein. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn der Vertrauende Fristen ungenutzt verstreichen lässt oder andere prozessrelevante oder tatsächliche Handlungen vornimmt, die er ohne das vertrauenerweckende Verhalten nicht vorgenommen hätte (vgl. dazu BGE 125 III 257).

- c) In casu hat der Rekurrent mit Einsprache vom 6. Juni 2008 um Fristwiederherstellung ersucht. Wie die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung selbst schreibt, gibt es strenge Voraussetzungen für eine Fristwiederherstellung. Gleichwohl hat die Steuerverwaltung trotz entsprechenden Hinweisen seitens des Rekurrenten und somit in Kenntnis der Gesamtsituation dem Rekurrenten mit Schreiben vom 11. Ju-

ni 2008 eine Fristwiederherstellung gewährt. Gestützt auf die vom Rekurrenten innerhalb der infolge der Wiedereinsetzung neu angesetzten Frist eingereichte Steuererklärung vom 2. Juli 2008 erging sodann die Veranlagung vom 14. August 2008. Indem die Steuerverwaltung diese Veranlagung vornahm, bestärkte sie den Rekurrenten in seinem Vertrauen in die Korrektheit des vorhergehenden Verfahrens. Dementsprechend erhob er gegen diese Veranlagung mit Schreiben vom 14. September 2008 Einsprache. Er beantragte eine Korrektur bezüglich der Unterhaltsabzüge. Rund zweieinhalb Jahre später drohte nun die Steuerverwaltung mit Schreiben vom 29. April 2011 eine *reformatio in peius* an. Gestützt auf das mit der *restitutio* und der Veranlagung erweckte und durch die lange Verfahrensdauer weiter gestärkte Vertrauen nutzte der Rekurrent seine Möglichkeit, die Einsprache zurückzuziehen, nicht. Dies kann ihm auch nicht vorgeworfen werden. Denn wenn die Steuerverwaltung dem Rekurrenten in ihrer Vernehmlassung vorwirft, er habe wissen müssen, dass er die Einsprachefrist verpasst habe und es strenge Voraussetzungen für die Wiedereinsetzung gebe, so gilt dies erst recht für die Steuerverwaltung selbst. Sie hat die Fristwiederherstellung gewährt und kann daher insbesondere nach einer so langen Zeit mit dem gleichen Wissen nicht auf diesen Entscheid zurückkommen. Dieses Verhalten ist widersprüchlich und aufgrund des zuvor erweckten Vertrauens als rechtsmissbräuchlich zu qualifizieren. Der Rekurrent ist daher in seinem Vertrauen in die Gültigkeit der Verfügung vom 14. August 2008 zu schützen und das Verfahren ist zur materiellen Überprüfung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Steuerverwaltung auf die Einsprache zu Unrecht nicht eingetreten ist. Das widersprüchliche Verhalten der Steuerverwaltung ist als rechtsmissbräuchlich zu qualifizieren. Der Rekurs ist somit gutzuheissen und das Verfahren zur materiellen Überprüfung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.
6. 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.

Beschluss

- ://:
1. In Gutheissung des Rekurses wird der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 5. September 2011 aufgehoben und das Verfahren zur Neubeurteilung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.
 2. Auf die Erhebung einer Spruchgebühr wird verzichtet.
 3. Der Entscheid wird dem Rekurrenten und der Steuerverwaltung mitgeteilt.