



Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 28. Oktober 2010

Mitwirkende	lic. iur. Franziska Ritter (Vorsitz), Dr. Stefan Grieder, lic. iur. Heidi Mayer Jülich, lic. iur. Andreas Miescher, Dr. Christophe Sarasin, Dr. Markus W. Stadlin, Prof. Felix Uhlmann und lic. iur. Marc Jordan (Gerichtsschreiber)
Parteien	Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt, Fischmarkt 10, 4001 Basel gegen X [...] v.d. A, Fürsprecher, [...]
Gegenstand	Revision der Nachsteuer- und Bussenverfügung zu den kan- tonalen Steuern pro 2002 (Revision zu Ungunsten der steuerpflichtigen Person, § 173 Abs. 1 StG)

Sachverhalt

- A. Im Januar 2006 erliess die Steuerverwaltung, Gesuchstellerin, gegen Herrn X, Gesuchsgegner, eine Nachsteuer- und Bussenverfügung für die kantonalen Steuern pro 2002. Der Gesuchsgegner habe von seiner Arbeitgeberin, der B AG (heute C AG), einen Personenwagen im Wert von CHF 82'540.00 erhalten und diese geldwerte Leistung nicht deklariert. Es wurde eine Nachsteuer zu den kantonalen Steuern pro 2002 in Höhe von CHF 10'725.00, eine Busse in Höhe von CHF 10'188.00 sowie ein Belastungszins in Höhe von CHF 1'132.00 erhoben.
- B. Gegen diese Nachsteuer- und Bussenverfügung erhob der Gesuchsgegner fristgerecht Einsprache. Er machte geltend, sein Auto sei ein Geschäftswagen und daher nicht in sein Eigentum übergegangen. Diese Einsprache wurde von der Steuerverwaltung abgewiesen.
- C. Dagegen erhob der Gesuchsgegner Rekurs bei der Steuerrekurskommission. Am 29. Mai 2006 teilte er der Steuerrekurskommission mit, dass er beim Strafgericht Basel wegen Steuerbetrugs angeklagt worden sei. Er beantragte die Sistierung des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission bis zum rechtskräftigen Entscheid des Strafgerichts. Daraufhin sistierte die Steuerrekurskommission das Verfahren bis zum 30. Juni 2007. Der Vertreter des Gesuchsgegners wurde aufgefordert, die Kommission unverzüglich über den (rechtskräftigen) Abschluss des Strafverfahrens zu informieren. Sollte das Verfahren nicht bis zum 30. Juni 2007 abgeschlossen sein, verlangte die Kommission vom damaligen Vertreter des Gesuchsgegners, die Kommission über den Stand des Verfahrens zu orientieren. Mit Schreiben vom 14. September 2007 teilte der damalige Vertreter des Gesuchsgegners der Steuerrekurskommission mit, dass sein Mandant am 24. August 2007 vom Strafgericht Basel-Stadt freigesprochen worden sei. Er beantragte die Sistierung des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission bis zum Vorliegen des schriftlichen Urteils. Daraufhin wurde die Sistierung bis zum 31. März 2008 verlängert. Am 31. März 2008 stellte der damalige Vertreter des Gesuchsgegners der Steuerrekurskommission das begründete Urteil des Strafgerichts zu. Er hielt im Begleitschreiben fest, dass sein Mandant vollumfänglich freigesprochen worden sei.

Mit Verfügung vom 27. Juni 2008 nahm die Steuerrekurskommission das Verfahren wieder auf. Sie setzte der Steuerverwaltung Frist, um zum Urteil des Strafgerichts Stellung zu nehmen. In ihrer Stellungnahme vom 21. August 2008 beantragte die Steuerverwaltung die Gutheissung des Rekurses. Handschriftlich hat sie hinzugefügt, dass ihr Antrag so zu verstehen sei, dass sie den angefochtenen Entscheid in

Wiedererwägung ziehen werde. Zur Begründung führte die Steuerverwaltung aus, dass das Strafgericht den Gesuchsgegner vom Steuerbetrug freigesprochen habe. Daraufhin verfügte die Steuerrekurskommission am 26. August 2008 die Abschreibung des Verfahrens infolge Gegenstandslosigkeit. Mit Schreiben vom 10. September 2008 teilte die Steuerverwaltung dem Gesuchsgegner mit, dass das Nachsteuer- und Strafverfahren für die kantonalen Steuern pro 2002 eingestellt worden sei.

- D. Am 7. November 2008 stellte die Steuerverwaltung bei der Steuerrekurskommission den Antrag auf Wiederaufnahme des Rekursverfahrens. Die Staatsanwaltschaft habe sie Ende Oktober 2008 darüber informiert, dass das Appellationsgericht Basel-Stadt den Gesuchsgegner in Abänderung des Urteils des Strafgerichts unter anderem auch des Steuerbetruges schuldig erklärt habe. Nach der Wiederaufnahme des Verfahrens durch die Steuerrekurskommission habe sie keinen Anlass gehabt, an der Rechtskraft des Strafgerichtsurteils zu zweifeln. Eventualiter sei die Eingabe der Steuerverwaltung als Revisionsgesuch entgegenzunehmen.

Am 10. Juni 2009 stellte die Steuerverwaltung der Steuerrekurskommission den rechtskräftigen Entscheid des Appellationsgerichts vom 24. Oktober 2008 und den Bundesgerichtsentscheid vom 14. Mai 2009, welcher das Urteil des Appellationsgerichts bestätigt, zu. In den Entscheiden wurde festgehalten, dass sich der Gesuchsgegner durch das Einreichen eines unrichtigen Lohnausweises des Steuerbetruges schuldig gemacht habe.

- E. Mit Verfügung vom 31. Juli 2009 lehnte die Steuerrekurskommission den Antrag der Steuerverwaltung um Wiederaufnahme der Verfahren ab. Die Steuerverwaltung habe handschriftlich erklärt, die fragliche Verfügung in Wiedererwägung zu ziehen. Die Steuerrekurskommission habe deshalb aus damaliger Sicht das Verfahren zu Recht als gegenstandslos abgeschlossen. Dies habe zu einem ordentlichen Abschluss des Verfahrens geführt. Sie hiess jedoch den Antrag auf Revision gut und eröffnete ein Revisionsverfahren.

Mit Stellungnahme vom 17. September 2009 beantragte der Gesuchsgegner, das Revisionsgesuch sei abzuweisen soweit darauf einzutreten sei.

In ihrer Replik vom 25. September 2009 hält die Steuerverwaltung an ihrem Revisionsbegehren fest. Sie beantragt, die Nachsteuern seien auf CHF 9'425.00 und die Busse auf CHF 8'953.00 festzusetzen und die Zinsen entsprechend anzupassen.

In seiner Duplik vom 21. Oktober 2009 hält der Gesuchsgegner an seinen Anträgen fest.

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

Erwägungen

1.
 - a) Gemäss § 174 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG) kann ein Revisionsgesuch gegen eine rechtskräftige Verfügung bzw. einen rechtskräftigen Entscheid innert 90 Tagen nach Entdeckung eines Revisionsgrundes, spätestens aber 10 Jahre nach Eröffnung der Verfügung bzw. des Entscheides, bei der Behörde eingereicht werden, welche den Entscheid getroffen hat. Das Verfahren Nr. 23/2006 wurde von der Steuerrekurskommission mit Verfügung vom 26. August 2008 infolge Gegenstandslosigkeit abgeschrieben. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Revisionsgesuches.
 - b) Gemäss § 174 Abs. 2 StG ist das Gesuch um Revision innerhalb von 90 Tagen ab Entdeckung des Revisionsgrundes einzureichen. Die Steuerverwaltung hat am 27. Oktober 2008 durch Mitteilung der Staatsanwaltschaft davon erfahren, dass das vorgelegte Urteil des Strafgerichts Basel-Stadt nicht in Rechtskraft erwachsen ist. Mit Schreiben vom 7. November 2008 hat sie das Gesuch um Revision bei der Steuerrekurskommission eingereicht. Der Gesuchsgegner macht geltend, die Steuerverwaltung hätte bei gehöriger Aufmerksamkeit schon früher von der fehlenden Rechtskraft Kenntnis haben müssen, weshalb das Gesuch nicht fristgerecht eingereicht worden sei. Dem ist nicht zu folgen. Sonst wäre die Bestimmung von § 173 Abs. 2 StG, wonach eine Revision nicht möglich ist, wenn der Antragsteller den Revisionsgrund bei gehöriger Sorgfalt bereits im ordentlichen Verfahren hätte vorbringen können, überflüssig. Auf das rechtzeitig erhobene und begründete Revisionsgesuch vom 7. November 2008 ist daher einzutreten.
2.
 - a) Die Steuerverwaltung beantragt, dass die Abschreibungsverfügung vom 26. August 2008 revidiert wird und die Steuerrekurskommission einen Sachentscheid fällt.
 - b) Es ist zu prüfen, ob im vorliegenden Fall ein Revisionsgrund vorliegt und ob eine Revision zulässig ist.
3.
 - a) Die Revision ist eine vom Gesetz im Falle eines besonders schwer wiegenden ursprünglichen Fehlers vorgesehene Handlungsmöglichkeit der entscheidenden Behörde oder einer Rechtmittelinstanz, eine bereits in formelle Rechtskraft erwachsene Verfügung von Amtes wegen oder auf Begehren des Betroffenen hin aufzuheben oder zu ändern. Das Revisionsgesuch ist ein ausserordentliches Rechtsmit-

tel (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Auflage, Zürich/St. Gallen 2006, Rz 1037 ff.).

b) Gemäss § 173 Abs. 1 StG kann eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zu Gunsten der steuerpflichtigen Person revidiert werden, wenn neue erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden (lit. a), 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 (lit. b) oder ein Verbrechen und Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat (lit. c).

aa) Nach § 173 Abs. 1 lit. a StG ist eine Revision bei Geltendmachung erheblicher Tatsachen oder Beweismittel möglich, wenn der Gesuchsteller nachweist, dass ihm diese (trotz zumutbarer Sorgfalt) im Veranlagungsverfahren nicht bekannt sein konnten. Erheblich ist eine Tatsache dann, wenn sie geeignet ist, den von der rechtsanwendenden Behörde dem angefochtenen Entscheid seinerzeit zugrunde gelegten Sachverhalt dergestalt zu verändern, dass Anlass zu einer anderen Entscheidung besteht (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, Art. 147 N 16 ff.). Als erhebliche Tatsachen, die eine Revision auslösen können, gelten solche, die nachträglich entdeckt werden, nicht aber solche, die nachträglich eingetreten sind. Die Tatsachen, die dem Gesuchsteller nachträglich bekannt wurden, müssen im Zeitpunkt der Verfügung resp. des Entscheids verwirklicht bzw. bereits bestanden haben oder zumindest auf den Tag des Entscheids zurückwirken. Beweismittel sind Erkenntnisquellen, die dazu geeignet sind, den rechtserheblichen Sachverhalt festzustellen, d.h. die Behörde vom Vorliegen der rechtserheblichen Tatsachen zu überzeugen. Beweismittel sind z.B. Urkunden, Auskünfte der Parteien, Zeugenaussagen, Auskünfte Dritter, Sachverständigengutachten oder Amtsberichte. Die Ausführungen hinsichtlich der Tatsachen gelten mutatis mutandis auch mit Bezug auf die Beweismittel (vgl. Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, 2. Auflage, Basel 2008, Art. 147 N 10 und 11 sowie die dort aufgeführte Rechtsprechung).

bb) § 173 Abs. 1 lit. b StG sieht die Möglichkeit der Korrektur qualifizierter Verfahrensrechtsfehler vor, wenn die entscheidende Behörde erhebliche Tatsachen oder Beweismittel, die ihr bekannt waren oder hätten bekannt sein müssen, ausser Acht gelassen oder sonstwie wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat. Der Verstoss gegen Verfahrensregeln muss dabei auf einem Versehen beruhen. Die fraglichen Tatsachen müssen beim Entscheid aus den Akten hervorgegangen sein

bzw. - ohne aktenmässig erfasst zu werden – der Behörde zur Kenntnis gebracht worden sein (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 147 N 25 ff.).

cc) Laut § 173 Abs. 2 StG ist die Revision in allen Fällen ausgeschlossen, wenn der Gesuchsteller die fraglichen Umstände bei zumutbarer Sorgfalt bereits im ordentlichen Veranlagungs- bzw. Rechtsmittelverfahren hätte vorbringen können. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts dürfen an „die Sorgfalt des Steuerpflichtigen bei der Wahrung seiner Rechte im Veranlagungsverfahren einige Anforderungen gestellt werden“ (vgl. hierzu BGer 21. 5. 1997; Zweifel/Athanas, a.a.O., Art. 147 N 24 ff.; ebenso Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 147 N 37 ff. und die dort aufgeführte Rechtsprechung).

c) Gemäss Wortlaut der Revisionsbestimmungen ist eine Revision nur zu Gunsten der steuerpflichtigen Person möglich. Die Lehre ist sich allerdings einig, dass eine Revision zu Ungunsten des Steuerpflichtigen in absoluten Ausnahmefällen zulässig ist. Ausnahmen sind dann möglich, wenn die Berufung auf die Rechtskraft einer Verfügung bzw. eines Entscheides offensichtlich rechtsmissbräuchlich ist. Dies ist dann der Fall, wenn das Versehen der Steuerbehörden offensichtlich ist und von dem Steuerpflichtigen ohne weiteres erkannt werden konnte und sich dieser wider Treu und Glauben auf die Rechtskraft der Verfügung bzw. des Entscheides beruft (vgl. Zweifel/Athanas, a.a.O., Art. 147 N 28).

4. a) Zunächst ist zu prüfen, ob ein Revisionsgrund vorliegt. Ein solcher ist unter anderem dann gegeben, wenn nachträglich erhebliche Tatsachen oder Beweismittel entdeckt werden. Erheblich ist die Tatsache dann, wenn die verfügende Behörde bei deren Kenntnis wohl eine andere Entscheidung gefällt hätte.

b) Im vorliegenden Fall hat die Steuerverwaltung erst nachträglich, nämlich durch die Information der Staatsanwaltschaft, entdeckt, dass das Urteil des Strafgerichts zum Zeitpunkt der Wiedererwägung nicht rechtskräftig war. Diese Tatsache ist erheblich, da die Steuerverwaltung die Nachsteuer- und Bussenverfügung nicht in Wiedererwägung gezogen hätte, wenn sie in Kenntnis dieser Information gewesen wäre. In der Folge wäre es auch nicht zur Abschreibung des Rekursverfahrens der Steuerrekurskommission gekommen. Da eine neue erhebliche Tatsache besteht, ist ein Revisionsgrund grundsätzlich gegeben.

5. a) Es bleibt allerdings zu prüfen, ob im vorliegenden Fall die Revision trotz Vorliegen eines Revisionsgrundes unzulässig ist. Dies ist immer dann der Fall, wenn die das Revisionsgesuch stellende Partei im ordentlichen Verfahren unsorgfältig ge-

handelt hat oder wenn die Voraussetzungen für eine Revision zu Ungunsten des Steuerpflichtigen nicht vorliegen.

b) § 173 StG schliesst eine Revision aus, wenn der Antragssteller einen Revisionsgrund vorbringt, welchen er bei zumutbarer Sorgfalt bereits im ordentlichen Verfahren hätte vorbringen können.

aa) Die Steuerverwaltung macht geltend, dass sie ihre Vernehmlassung nicht in Wiedererwägung gezogen hätte, wenn sie gewusst hätte, dass das Strafgerichtsurteil nicht rechtskräftig gewesen ist. Das vom damaligen Vertreter des Gesuchsgegners eingereichte Strafgerichtsurteil trägt sowohl auf der ersten als auch auf der zweiten Seite einen Appellationsvermerk. Der Gesuchsgegner ist auf der zweiten Seite des Entscheides zu finden. Bei seinem Namen kann man deutlich den Vermerk „nur von StA appelliert“ erkennen. Die Steuerbehörde hätte diesen Vermerk ohne weiteres sehen können und ihn bei gehöriger Sorgfalt auch sehen müssen.

bb) Es stellt sich jedoch die Frage, ob das Verhalten des Gesuchsgegners bei der Verwaltung den Eindruck erweckt hat, das Strafgerichtsurteil sei bereits rechtskräftig. Ein allfälliges treuwidriges Verhalten des Gesuchsgegners könnte die Anforderungen an den Sorgfaltsmassstab der Steuerverwaltung herabsetzen.

cc) Der Gesuchsgegner hat nie behauptet, dass das durch ihn zugestellte Urteil rechtskräftig sei. Im Begleitschreiben wurde einzig darauf hingewiesen, dass er vollumfänglich vom Steuerbetrug freigesprochen worden sei. Zum damaligen Zeitpunkt war dies keine Falschaussage. Zudem beantragte er auch nicht die Aufhebung der Sistierung des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, was ja die Konsequenz eines rechtskräftigen Entscheides gewesen wäre. Es lässt sich daher festhalten, dass der Gesuchsgegner mit der Übermittlung des schriftlichen Strafgerichtsurteils lediglich seiner Informationspflicht gemäss der Verfügung der Steuerrekurskommission vom 2. Juni 2006 nachgekommen ist und sich nicht treuwidrig verhalten hat. Der Sorgfaltsmassstab ist daher nicht herabzusetzen.

c) Im vorliegenden Fall beantragt die Steuerverwaltung eine Revision zu Ungunsten des Gesuchsgegners. § 173 StG hält jedoch fest, dass eine Revision zu Gunsten des Steuerpflichtigen möglich ist. Eine Revision ist entgegen dem klaren Gesetzestext allerdings in absoluten Ausnahmefällen auch zu Ungunsten der steuerpflichtigen Person möglich, nämlich, wenn die Berufung auf die Rechtskraft sich als offensichtlich rechtsmissbräuchlich erweist.

aa) Die Steuerverwaltung hätte ihre Verfügung nicht in Wiedererwägung gezogen, wenn sie von der fehlenden Rechtskraft des Strafgerichtsurteils gewusst hätte. Das Versehen der Steuerverwaltung war somit offensichtlich.

bb) Dieses Versehen war für den Gesuchsgegner erkennbar. Er macht zwar geltend, dass das Strafgerichtsurteil nur als Anschauungsbeispiel eingereicht worden sei und die Steuerverwaltung und die Steuerrekurskommission unabhängig von der Rechtskraft des Entscheides nicht daran gebunden gewesen seien. Es muss ihm aber bewusst gewesen sein, dass die Steuerbehörden bei einem identischen Sachverhalt nicht ohne Grund von einem rechtskräftigen Strafgerichtsurteil abweichen würden, insbesondere, da das Verfahren bis zum (rechtskräftigen) Entscheid sistiert worden war.

cc) Ein treuwidriges Verhalten kann allerdings nicht angenommen werden. Der Gesuchsgegner war durch Verfügung aufgefordert worden, sowohl über das Vorliegen eines rechtskräftigen Entscheides als auch über den Stand des Verfahrens zu informieren. Das eingereichte Urteil trägt einen Appellationsvermerk. Sein Begleitschreiben enthielt keine Falschaussagen. Eine Pflicht nach Treu und Glauben, auf die fehlende Rechtskraft hinzuweisen, gab es aufgrund der Umstände nicht.

Ob der Gesuchsgegner die Steuerbehörde nachträglich über die fehlende Rechtskraft hätte aufklären müssen, kann offen bleiben, da er im Verfahren keine Gelegenheit dazu hatte. Nach Einreichung des Strafgerichtsurteils eröffnete die Steuerrekurskommission das Verfahren wieder und gab der Steuerverwaltung Gelegenheit zur Stellungnahme. Diese zog daraufhin ihre Veranlagung in Wiedererwägung, woraufhin die Steuerrekurskommission das Verfahren als gegenstandslos abschrieb. Der Gesuchsgegner wurde zu keiner Stellungnahme aufgefordert.

dd) Es kann somit festgehalten werden, dass kein offensichtlicher Rechtsmissbrauch vorliegt. Die strengen Voraussetzungen für eine Revision zu Ungunsten des Steuerpflichtigen nicht gegeben. Daher erübrigen sich Ausführungen zu der Sache selbst.

6. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Steuerverwaltung bei gehöriger Sorgfalt bereits im ordentlichen Verfahren die fehlende Rechtskraft des Strafgerichtsurteils hätte erkennen müssen. Zudem sind die Voraussetzungen für eine Revision zu Ungunsten des Steuerpflichtigen nicht gegeben. Das Revisionsgesuch ist somit abzuweisen.

7. 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 Verwaltungsgebühren vom 9. März 1972 sowie der Verordnung hierzu vom 20. Juni 1972 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. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens wird dem Gesuchsgegner eine Parteientschädigung von CHF 1'750.00 zugesprochen.

Beschluss

- ://:
1. Das Revisionsgesuch der Steuerverwaltung wird abgewiesen.
 2. Dem Gesuchsgegner wird eine Parteientschädigung von CHF 1'750.00 zugesprochen.
 3. Der Entscheid wird der Steuerverwaltung und dem Vertreter des Gesuchsgegners mitgeteilt.