2013-133

Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 27. August 2015

Mitwirkende	lic. iur. Andreas Miescher (Vorsitz), Dr. Stefan Grieder, lic. iur. David Levin, Dr. Philippe Nordmann, Dr. Christophe Sarasin, lic. iur. Debora von Orelli und MLaw Andreina Biaggi (Gerichtsschreiberin)
Parteien	**X** […] vertreten durch: A, Advokat und dipl. Steuerexperte, […] gegen **Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt** Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Kantonale Steuern pro 2002 bis 2008 (Nachsteuer- und Bussenverfügung; Einsprachefrist, § 160 Abs. 1 StG; Wiederherstellung der Frist, § 147 Abs. 5 StG)

Sachverhalt

A. Die Rekurrentin, X, ist selbständig erwerbende Wirtin eines Restaurants in Basel. Am 10. September 2010 leitete die Steuerverwaltung gegen sie ein Nach- und Strafsteuerverfahren ein. Der Verdachtsgrund lag dabei bei einer Vermögenszunahme, welche durch die deklarierten Einkünfte und die Lebenshaltungskosten nicht erklärbar war. Betroffen waren die Jahre 2002 bis 2008.

Mit Schreiben vom 12. April 2011, 14. Juni 2011 sowie 11. Juli 2011 gewährte die Steuerverwaltung der Rekurrentin, damals vertreten durch Dr. B, das rechtliche Gehör. Zudem sprach die Rekurrentin zusammen mit ihrem Vertreter am 16. April 2012 und 4. Juni 2012 persönlich bei der Verwaltung vor. Mit Schreiben vom 4. September 2012 legte der Vertreter das Mandat nieder.

Mit Schreiben vom 12. September 2012 stellte die Steuerverwaltung der Rekurrentin die definitive und detaillierte Rechnungsstellung im Nachsteuer- und Strafverfahren zu. Die Veranlagungsverfügung datiert vom 13. September 2012.

B. Am 19. September 2012 nahm die C AG, als neue Vertreterin der Rekurrentin, mit der Steuerverwaltung Kontakt auf. Am 25. September 2012 fand ein Treffen zwischen der C AG und der Steuerverwaltung statt. Die Vollmacht datiert vom 22. September 2012.

Mit Schreiben vom 27. März 2013 beantragte die Rekurrentin, nun vertreten durch A, Advokat und dipl. Steuerexperte, es sei die Einsprachefrist wiederherzustellen. Sie begründete dies damit, dass die Steuerverwaltung es unterlassen habe, die Vornahme einer ermessensweisen Einschätzung wie gesetzlich vorgeschrieben anzumahnen. Die Rekurrentin habe die Berechnungen der Steuerverwaltung nicht begreifen können, da sie im Zeitpunkt der Eröffnung der Verfügung nicht vertreten gewesen sei.

Mit Einspracheentscheid vom 8. Mai 2013 wies die Steuerverwaltung das Gesuch um Fristwiederherstellung ab.

C. Dagegen erhebt die Rekurrentin, weiterhin vertreten durch A, Advokat und dipl. Steuerexperte, mit Schreiben vom 11. Juni 2013 Rekurs. Sie beantragt unter o/e-Kostenfolge, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 8. Mai 2013 betreffend Nachsteuer- und Bussenverfügung pro 2002 bis 2008 aufzuheben und die Nichtigkeit der Veranlagung vom 13. September 2012 festzustellen. Eventualiter sei

die Rechtsmittelfrist wiederherzustellen. Sie begründet dies damit, dass die Veranlagungsverfügung unter groben Verfahrensmängeln leide.

In der Vernehmlassung vom 19. August 2013 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses.

Mit Replik vom 11. November 2013 hält die Rekurrentin an ihren Anträgen fest. Sie bestreitet, von der Steuerverwaltung über die Aufrechnungen im Einzelnen aufgeklärt worden zu sein. Namentlich seien der Veranlagungsverfügung keine Excel-Tabellen beigelegt worden.

Die Steuerverwaltung verzichtet mit Schreiben vom 15. November 2013 auf eine Duplik.

Mit Schreiben vom 28. Juli 2014 und 15. September 2014 verzichten die Parteien auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Verfügung vom 26. September 2014 sistierte die Steuerrekurskommission das Verfahren, da sich das Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Stadt mit einem ähnlich gelagerten Fall befasste.

Die Sistierung wurde mit Verfügung vom 26. Mai 2015 aufgehoben.

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 8. Mai 2013 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Der Vertreter der Rekurrentin ist gehörig bevollmächtigt. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 11. Juni 2013 (Datum des Poststempels) ist somit einzutreten.

2. a) Die Rekurrentin beantragt unter o/e-Kostenfolge, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 8. Mai 2013 betreffend Nachsteuer- und Bussenverfügung pro 2002 bis 2008 aufzuheben und die Nichtigkeit der Veranlagung vom 13. September 2012 festzustellen. Eventualiter sei die Rechtsmittelfrist wiederherzustellen.

   b) Zu prüfen ist, ob die Veranlagungsverfügung vom 13. September 2012 als nichtig zu qualifizieren ist und, falls diese Frage zu verneinen ist, ob die Steuerverwaltung das Gesuch um Fristwiederherstellung zu Recht abgewiesen hat.

3. a) Gemäss Hauptantrag der Rekurrentin sei die strittige Veranlagung wegen schwerwiegender Verfahrensmängel als nichtig zu erklären.

   b) aa) Fehlerhaft ist eine Verfügung, wenn sie inhaltlich rechtswidrig ist oder in Bezug auf ihr Zustandekommen, d.h. die Zuständigkeit und das Verfahren bei ihrer Entstehung, oder in Bezug auf ihre Form Rechtsnormen verletzt. Die möglichen Rechtsfolgen der Fehlerhaftigkeit einer Verfügung bestehen in der Anfechtbarkeit oder in der Nichtigkeit der Verfügung. Eine nichtige Verfügung ist von Anfang an nicht wirksam und entfaltet keinerlei Rechtswirkung. Die Nichtigkeit kann jederzeit geltend gemacht werden, bildet aber die Ausnahme. In der Regel ist eine Verfügung lediglich anfechtbar, d.h. sie ist grundsätzlich wirksam, kann jedoch innert einer bestimmten Frist in einem förmlichen Verfahren von den Betroffenen angefochten und auf Anfechtung hin von der zuständigen Behörde aufgehoben oder geändert werden. Die Regel, dass eine Verfügung nur anfechtbar und nicht nichtig ist, ergibt sich vor allem aus dem Bedürfnis nach Rechtssicherheit (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Auflage, Zürich 2010, Rz. 947 ff.).

bb) Bei der Abgrenzung zwischen blosser Anfechtbarkeit und Nichtigkeit folgt die Rechtsprechung der so genannten Evidenztheorie. Danach ist eine Verfügung nichtig, „wenn der ihr anhaftende Mangel besonders schwer und offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und zudem die Rechtssicherheit dadurch nicht ernsthaft gefährdet wird“ (vgl. BGE 133 II 366, E. 3.2. und Urteil des Bundesgerichts 2A.710/2006 vom 23. Mai 2007). Im Einzelnen müssen somit drei Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit die Rechtsfolge der Nichtigkeit einer Verfügung eintritt: Die Verfügung muss einen besonders schweren Mangel aufweisen. Der Mangel muss offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar sein. Die Nichtigkeit darf die Rechtssicherheit nicht ernsthaft gefährden, wobei in diesem Zusammenhang eine Abwägung zwischen dem Interesse an der Rechtssicherheit und dem Interesse an der richtigen Rechtsanwendung vorzunehmen ist. Die Praxis hat verschiedene Fehler anerkannt, bei deren Vorliegen eine Verfügung unter Umständen als nichtig betrachtet werden kann: Schwerwiegende Zuständigkeitsfehler wie örtliche, sachliche und funktionelle Unzuständigkeit, schwerwiegende Verfahrensfehler, schwerwiegende Form- oder Eröffnungsfehler oder schwerwiegende inhaltliche Mängel.

c) Die Rekurrentin wirft der Steuerverwaltung vor, dass sie vor der Ermessenseinschätzung nicht formell gemahnt worden sei. Damit sei eine elementare Verfahrenspflicht verletzt worden.

d) Ist vorgängig eine unvollständige Veranlagung vorgenommen worden, kann auch im Nachsteuerverfahren eine Ermessensveranlagung nach § 158 Abs. 2 StG vorgenommen werden. Nach § 158 Abs. 2 StG wird eine Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen dann vorgenommen, wenn eine steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder wenn die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können. Nach § 179 Abs. 4 StG sind im Nachsteuerverfahren die Verfahrensvorschriften im Veranlagungs-, Einsprache und Rekursverfahren sinngemäss anwendbar. Die steuerpflichtige Person ist somit auch im Nachsteuerverfahren bei Ermessenseinschätzungen vorgängig zu mahnen.

e) Eine formelle Mahnung hat die Steuerverwaltung im vorliegenden Fall unterlassen. Die Steuerverwaltung hat der Rekurrentin jedoch drei Mal schriftlich (Schreiben vom 12. April 2011, 14. Juni 2011 sowie 11. Juli 2011) die Verdachtsgründe mit jeweils detaillierten provisorischen Rechnungen erläutert. Sie hat dabei der Rekurrentin jeweils Gelegenheit gegeben, sich ausführlich dazu zu äussern. Die Steuerverwaltung sendete die Schreiben jeweils mit A-Post Plus. Der Einwand, die Rekurrentin habe die Berechnungstabellen nie erhalten, erscheint deshalb als nicht

glaubwürdig. Zusätzlich konnte die Rekurrentin mit ihren Vertretern zwei Mal bei der Steuerverwaltung persönlich vorsprechen. Durch die Rückfragen der Steuerverwaltung und den persönlichen Gesprächen wurde die Rekurrentin somit genügend gemahnt, denn eine Mahnung muss nicht als solche bezeichnet werden (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts VD.2013.116 vom 10. Februar 2015, E. 2.5). Jede nochmalige Aufforderung an die Rekurrentin zur Erfüllung ihrer Verfahrenspflicht ist eine Mahnung (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Auflage, Zürich 2013, § 139 N 69). Das rechtliche Gehör wurde somit klarerweise nicht verletzt.

f) Der Einwand, die Rekurrentin habe nicht verstehen können, welche Einkommensquellen betroffen seien und sich somit nicht zielgerichtet wehren können, lässt sich nicht nachvollziehen. Die Rekurrentin hätte die Möglichkeit gehabt, gegen die Steuerveranlagung Einsprache zu erheben und sich im Rahmen des Einspracheverfahrens nochmals ausführlich zu der Verfügung der Steuerverwaltung äussern können. Dass sie dies nicht getan hat, muss sie sich selber zuschreiben.

4. a) Zudem macht die Rekurrentin geltend, dass zumindest das Nachsteuer- und Bussenverfahren pro 2007 missbräuchlich eingeleitet worden sei. Die Steuerverwaltung habe bereits am 20. August 2009, also unmittelbar nach der Veranlagung vom 17. Juli 2009, das Nach- und Strafsteuerverfahren eingeleitet.

b) Sinngemäss macht die Rekurrentin somit geltend, dass die Steuerverwaltung die Veranlagung in Kenntnis der Unvollständigkeit der Unterlagen vorgenommen habe bzw. dass es für die Einleitung des Nach- und Strafsteuerverfahrens am Vorliegen neuer Tatsachen gefehlt habe.

c) Der Einwand der Rekurrentin kann bereits aus grundsätzlichen Überlegungen nicht gehört werden. Bei der Frage, ob eine neue Tatsache vorgelegen hat oder nicht, handelt es sich um eine inhaltliche Frage der Veranlagung. Dieser muss innerhalb der massgeblichen Rechtsmittelfrist angefochten werden. Ein Nichtigkeitsgrund liegt somit nicht vor.

5. a) Die Rekurrentin rügt, die Steuerverwaltung habe die ermessensweise Aufrechnung vorgenommen, ohne in die Buchhaltung Einblick genommen zu haben. Somit habe kein Untersuchungs- oder Beweisnotstand vorgelegen, was jedoch Voraussetzung für eine ermessensweise Einschätzung sei.

b) Bei diesem Vorbringen der Rekurrentin handelt es sich ebenso um eine inhaltliche Rüge, welche im Einspracheverfahren hätte geltend gemacht werden müssen. Es bleibt aber festzuhalten, dass vorliegend eine Diskrepanz zwischen der Vermögenszunahme und den deklarierten Einkünften der Anlass für das Nach- und Strafsteuerverfahren war. Es ist deshalb nicht ersichtlich, inwiefern die Geschäftsbücher der Rekurrentin hätten Klärung bringen können. Überdies wäre es der Rekurrentin freigestanden, die Geschäftsbücher während des Veranlagungsverfahrens oder im Rahmen eines Einspracheverfahrens einzureichen, wenn sie daraus etwas zu ihren Gunsten ableiten will. Dass sie dies nicht getan hat, hat sie sich selbst zuzuschreiben.

c) Es sind somit keine groben Verfahrensfehler ersichtlich, welche die Nichtigkeit der Veranlagungsverfügung rechtfertigen würde.

6. a) Eventualiter beantragt die Rekurrentin die Wiederherstellung der Einsprachefrist.

b) Gemäss § 147 Abs. 5 Satz 1 StG kann bei Fristversäumnis die Wiederherstellung einer Frist verlangt werden, wenn die säumige Person von der Einhaltung der Frist durch ein unverschuldetes Hindernis abgehalten worden war. Ebenso muss nach § 147 Abs. 5 Satz 2 StG das Begehren um Fristwiederherstellung binnen 30 Tagen, vom Wegfall des Hindernisses an gerechnet, schriftlich unter Beifügung der nötigen Beweismittel gestellt werden. Die Anforderungen an diese sog. restitutio in integrum sind praxisgemäss sehr streng, und sie wird nur gewährt, wenn ein unverschuldetes Hindernis die säumige Person abgehalten hat, die Frist einzuhalten. Das Hindernis muss höherer Gewalt gleichkommen, das heisst, dass zwingende äussere Umstände es verunmöglicht haben müssen, die Frist einzuhalten. Der Hinderungsgrund muss während der gesamten Dauer des Fristenlaufs bestanden und ein gangbarer Weg für das rechtzeitige Ergreifen der Rechtsvorkehren gefehlt haben (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 133 N 21 ff.). Die Einhaltung der Frist setzt keineswegs die volle Arbeitsfähigkeit bzw. die normale oder volle (Wieder-)Herstellung der intellektuellen Fähigkeiten voraus (Urteil des Bundesgerichts 2C_401/2007 vom 21. Januar 2007, E. 3.4).

c) Die Veranlagungsverfügung datiert vom 13. September 2012. Den Akten ist zu entnehmen, dass die Rekurrentin während der Einsprachefrist die C AG bevollmächtigt hat. Die Vollmacht datiert vom 22. September 2012. Der Vertreter hatte bereits am 19. September 2012 telefonisch Kontakt mit der Steuerverwaltung und sprach am 25. September 2012 persönlich vor. Dies somit alles innerhalb der Einsprachefrist. Damit ist erstellt, dass die Rekurrentin, obwohl sie bei der Eröffnung

der Veranlagung nicht mehr vertreten war, den Ernst der Lage durchaus erfasst hatte und nicht daran gehindert war, innerhalb der laufenden Einsprachefrist einen neuen Vertreter mit der Wahrung ihrer Interessen zu beauftragen. Das Handeln ihres Vertreters muss sich die Rekurrentin anrechnen lassen. Somit wird kein Grund genannt, welcher eine Wiederherstellung der Frist (restitutio in integrum) begründen könnte.

7. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass keine groben Verfahrensfehler vorliegen, welche die Nichtigkeit der Veranlagungsverfügung rechtfertigen würden und dass die strengen Voraussetzungen für die Wiederherstellung der Frist nicht erfüllt sind. Der Rekurs ist somit abzuweisen.

8. Nach dem Ausgang des Verfahrens ist der Rekurrentin in Anwendung von § 170 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 135 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 sowie dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und der Verordnung hierzu vom 4. März 1975 eine Spruchgebühr aufzuerlegen. Diese Spruchgebühr wird im vorliegenden Fall auf CHF 800.00 festgelegt.

Beschluss

://:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Rekurrentin trägt eine Spruchgebühr von CHF 800.00.
3. Der Entscheid wird dem Vertreter der Rekurrentin und der Steuerverwaltung mitgeteilt.

Ein gegen diesen Entscheid gerichteter Rekurs wurde vom Verwaltungsgericht mit Entscheid VD.2015.222 vom 20. Juli 2016 und eine dagegen gerichtete Beschwerde vom Bundesgericht mit Entscheid 2C_938/2016 vom 15. Februar 2017 abgewiesen.