

BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2015.49 vom 21. April 2016

BS Appellationsgericht, 2016-04-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs_appellationsgericht_VD.2015.49

FR: BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2015.49 du 21 avril 2016

IT: BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2015.49 del 21 aprile 2016

Erwägungen

E. 1

1.1 Gegen die Entscheide der Steuerrekurskommission als vom Regierungsrat gewählte Kommission kann, gestützt auf § 10 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflege-gesetzes (VRPG; SG 270.100), Rekurs an das Verwaltungsgericht erhoben werden. Das Verwaltungsgericht ist somit zur Beurteilung der vorliegenden Rekurse funktionell wie auch sachlich zuständig. Nach § 13 Abs. 1 VRPG ist zum Rekurs berechtigt, wer durch die angefochtene Verfügung berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an ihrer Aufhebung oder Änderung hat. Diese Voraussetzungen erfüllt der Rekurrent offensichtlich. Der Rekurs wurde rechtzeitig eingereicht und begründet, weshalb darauf einzutreten ist.

1.2 Die Kognition des Verwaltungsgerichtes richtet sich nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 Abs. 1 VRPG, da das Steuergesetz keine speziellen Vorschriften über das Rekursverfahren vor dem Verwaltungsgericht enthält (vgl. §§ 171 und 179 Abs. 4 Steuergesetz [StG; SG 640.100]). Demnach ist zu prüfen, ob die Verwaltung öffentliches Recht nicht oder nicht richtig angewendet, den massgeblichen Sachverhalt unrichtig festgestellt, wesentlich Form- und Verfahrensvorschriften verletzt oder ihr Ermessen überschritten oder missbraucht hat.

1.3 Das Urteil kann auf dem Zirkulationsweg gefällt werden, da Steuersachen keine zivilrechtlichen Ansprüche im Sinne von Art. 6 EMRK beinhalten (vgl. BGer 2P.7/2004 vom 8. Juni 2004 E. 1.3, 2P.41/2002 vom 10. Juni 2003 E. 5 und dort zitierte Rechtsprechung).

E. 2

2.1 Im vorinstanzlichen Verfahren standen die Fragen im Streit, ob die Steuerverwaltung zu Recht eine amtliche Einschätzung vorgenommen und ob sie bezüglich der dagegen erhobenen Einsprache zu Recht einen Nichteintretensentscheid gefällt hat. Hierzu hat die Vorinstanz ausgeführt, dass das einschlägige Recht des Bundes die Steuerbehörden des Wohnsitz- oder des Sitzkantons hinsichtlich der Veranlagung der Steuerpflichtigen zur Zusammenarbeit mit den Steuerbehörden der Nebensteuerdomizilkantone verpflichtet. Auch wenn dadurch das Recht der steuerpflichtigen Personen auf Vereinfachung der interkantonalen Beziehungen an Bedeutung gewinne, würde dies die Kantone nicht in ihren Befugnissen zur selbständigen Veranlagung und Steuerauscheidung einschränken. Es würde daher insbesondere auch nicht zur Folge haben, dass die Steuerverwaltung des Nebensteuerdomizils eine Veranlagung erst dann vornehmen dürfe, wenn die Steuern am Hauptsteuerdomizil definitiv veranlagt seien. Die Kantone dürften und sollten zwar die steuerrelevanten Informationen austauschen. Die Befugnisse zur selbständigen Veranlagung würden dadurch aber nicht eingeschränkt. Dieser Informationsaustausch würde die

steuerpflichtige Person auch nicht davon entbinden, allen betroffenen Steuerverwaltungen die notwendigen Informationen mitzuteilen. Dass im Kanton Genf die Steuern pro 2008 aufgrund eines laufenden Verfahrens noch immer offen seien, und daher die Steuerverwaltung des Kantons Genf offenbar von einer Besteuerung des Rekurrenten vorläufig abgesehen habe, hätte der Rekurrent der Steuerverwaltung mitteilen können und müssen. Der Steuerverwaltung könne jedenfalls kein Vorwurf gemacht werden, dass sie den Rekurrenten in Unkenntnis dieser Tatsachen teilweise nach pflichtgemässen Ermessen veranlagt habe (angefochtener Entscheid, E. 3). Es sei auch nicht zielführend, wenn der Rekurrent im Rekursverfahren die im Veranlagungs- und Einspracheverfahren einverlangten Unterlagen einreiche. Denn sei die Steuerverwaltung auf eine Einsprache nicht eingetreten, könne vor der Steuerrekurskommission nur geltend gemacht werden, dass die Steuerverwaltung zu Unrecht einen Nichteintretensentscheid gefällt habe. Hingegen könne das im Einspracheverfahren Versäumte im Verfahren vor der Steuerrekurskommission nicht nachgeholt werden, weshalb materielle Vorbringen nicht mehr gehört würden. Da es die Vertreterin im Einspracheverfahren versäumt habe, eine Vertretungsvollmacht und die eingeforderten Unterlagen einzureichen, habe es an einer Eintretensvoraussetzung gefehlt. Der Nichteintretensentscheid der Steuerverwaltung sei daher zu schützen (E. 4).

E. 2.2

2.2.1 Der Rekurrent rügt zunächst einen Verstoss gegen die Bestimmungen von Art. 39 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14), Art. 2 Abs. 2 der Verordnung über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis (VStHG; SG 642.141) sowie des Kreisschreibens der Schweizerischen Steuerkonferenz zur VStHG vom 31. August 2001 (KS 16; abrufbar unter www.steuerkonferenz.ch). Nach Art. 39 Abs. 2 StHG erteilen die Steuerbehörden bei interkantonalen Sachverhalten einander die benötigten Auskünfte und gewähren einander Einsicht in die amtlichen Akten (Satz 1). Ist eine Person mit Wohnsitz oder Sitz in einem Kanton auch in einem andern Kanton steuerpflichtig, so gibt die Veranlagungsbehörde der Steuerbehörde des anderen Kantons Kenntnis von der Steuererklärung und von der Veranlagung (Satz 2). In Ausführung dieser Gesetzesvorschrift ergänzt Art. 2 Abs. 2 VStHG, dass neben der Steuerveranlagung auch die interkantonale Steuerausscheidung sowie allfällige Abweichungen gegenüber der Steuererklärung den Steuerbehörden des oder der anderen Kantone mitzuteilen sind.

2.2.2 Der Rekurrent führt hierzu aus, dass die Steuerverwaltung bezüglich der Steuererklärung 2010 "seit mehreren Monaten" über alle Unterlagen verfügen würde, "um die tatsächlichen und rechtlichen Elemente auszuarbeiten, die eine vollständige und genaue Veranlagung für die Steuerperiode 2010 ermöglichen" würden (Rekurs, S. 12). Bezüglich der Veranlagung 2011 habe er bei der Genfer Steuerverwaltung eine provisorische Rechnung eingereicht. Da für das Jahr 2008 eine Kontrolle im Gange sei, habe die Genfer Steuerverwaltung inoffiziell akzeptiert, dass für 2011 nur eine provisorische Rechnung eingereicht werde. Dieses Kontrollverfahren sei immer noch nicht abgeschlossen. Weil es für ihn nun mühsam sei, den Genfer Entscheid noch länger abzuwarten, habe er der Steuerverwaltung mit Post bzw. E-Mail vom 11. und 13. März 2015 auch seine definitive Steuererklärung 2011 übermittelt (Rekurs, S. 13). Damit habe er seine "Steuerpflichtungen" für die Steuerperioden 2010 und 2011 erfüllt (Rekurs, S. 14). Die Steuerverwaltung habe ihre Kontrolle der Steuererklärungen gar nicht ordnungsgemäss

durchführen können, ohne die relevanten Informationen abzuwarten, die automatisch von der Steuerbehörde des Hauptwohnsitzes des Steuerpflichtigen übermittelt würden. Die Steuerverwaltung habe auch nicht "geruht", die Genfer Steuerverwaltung betreffend seine "steuerliche Situation 2010 und 2011" anzufragen. Wenn sie dies getan hätte, dann hätte sie keine Veranlagung vorgenommen, sondern abgewartet, bis der "Leader-Kanton" die Veranlagungen 2010 und 2011 festlege. Hätte sie dies gemacht, wäre sie "ausserdem im Klaren gewesen", dass dort eine Kontrolle der vorhergehenden Jahre im Gange war, welche Auswirkungen auf die aktuellen Veranlagungen hätte haben können, und dass es deshalb besser gewesen wäre abzuwarten, bis die Genfer Steuerbehörden die Veranlagung 2008 geregelt hätten (Rekurs, S. 15). Diesen Vorbringen des Rekurrenten kann nicht gefolgt werden.

2.2.3 Es ist zwar zutreffend, dass der Rekurrent seiner Pflicht zur Abgabe der Steuererklärung (§ 151 StG) insofern nachgekommen ist, als er innert verlängerter Frist Kopien seiner Steuererklärungen der Steuerperioden 2010 und 2011 im Kanton Genf, dem Wohnsitzkanton, bei der Steuerverwaltung an seinem hiesigen Nebensteuerdomizil einreichte (Art. 2 Abs. 2 VStHG). Beide Steuererklärungen waren indessen unvollständig, insbesondere fehlten die Abschlüsse (Bilanz, Erfolgsrechnung) beider Jahre, die einzureichen er als Selbständigerwerbender verpflichtet gewesen wäre (§ 152 Abs. 2 StG). Die Steuerverwaltung forderte ihn deshalb mit Schreiben vom 21. August 2013 zur Nachreichung dieser Unterlagen auf. Ferner bat sie ihn um Auskunft über die Herkunft der Mittel für die Rückzahlung von Privatschulden in Millionenhöhe (§ 153 Abs. 1 und 2 StG). Als dieses Schreiben ohne jede Reaktion blieb und die massgeblichen Steuerfaktoren mangels dieser Unterlagen somit nicht einwandfrei ermittelt werden konnten, durfte und musste die Steuerverwaltung die Veranlagung des Rekurrenten nach pflichtgemäßem Ermessen vornehmen (§ 158 Abs. 2 StG).

Der Rekurrent irrt, wenn er glaubt, dass die Steuerverwaltung verpflichtet gewesen wäre, mit der Veranlagung am hiesigen Nebensteuerdomizil zuzuwarten, bis die Steuerbehörden in Genf, seinem Hauptsteuerdomizil die fraglichen Veranlagungen vorgenommen und ihr übermittelt hätten. Es ist zwar richtig, dass aufgrund der Bestimmungen von Art. 39 Abs. 2 StG und Art. 2 Abs. 2 VStHG (s. oben E. 2.2.1) bei Vorliegen interkantonalen Sachverhalte ein Koordinationsbedarf zwischen den Steuerbehörden am Haupt- und Nebensteuerdomizil besteht. Ebenso zutreffend ist der Schluss aus den erwähnten Meldepflichten, dass den Steuerbehörden des Hauptsteuerdomizils damit faktisch eine Führungsrolle zukommt (Zweifel, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, StHG, Basel 2002, Art. 39 N 29; ebenso BGE 139 I 64 E. 3.6 S. 71 f., der gleichzeitig aber auch von wechselseitigen Quasi-Leitfunktionen der involvierten Steuerbehörden in Fällen spricht, wo ein Alleinaktionär seinen Steuerwohnsitz an einem anderen Ort hat als die von ihm beherrschte Gesellschaft; in diesem Sinne auch KS 16, S. 4 f.). Dies ändert jedoch nichts daran, dass am Nebensteuerdomizil ein vom Hauptsteuerdomizil unabhängiges Verfahren durchgeführt wird (Art. 2 Abs. 1 VStHG), das sich nach dem betreffenden kantonalen Recht richtet (Zweifel, a.a.O., Art. 39 N 25). Die genannten steuerharmonisierungsrechtlichen Bestimmungen verwehren es dem Kanton des Nebensteuerdomizils deshalb nicht, die auf ihn entfallenden Steuern zu veranlagern, bevor die Steuerbehörde des Hauptsteuerdomizils ihre Veranlagung vornimmt. Tut er dies, ohne einen Vorbehalt des Ausgangs des dortigen Verfahrens anzubringen (etwa in Form eines bloss provisorischen Steuerbezugs), verwirkt

er einzig das Recht auf eine Nachsteuererhebung, falls sich nach Abschluss des Veranlagungsverfahrens am Hauptsteuerdomizil eine Unterbesteuerung des Steuerpflichtigen ergibt (BGer 2A.585/2005 vom 8. Mai 2006 E. 3; BGE 139 I 64 E. 3.6 S. 71 f.). Eine Pflicht der Steuerbehörden am Nebensteuerdomizil, mit ihrer amtlichen Einschätzung zuzuwarten, bis die Veranlagung des Hauptsteuerdomizils vorliegt, wird mit Art. 39 Abs. 2 StHG und Art. 2 Abs. 2 VStHG jedenfalls nicht statuiert.

Entgegen der Auffassung des Rekurrenten lässt sich aus dem allgemeinen Gebot der Zusammenarbeit zwischen den beteiligten Steuerbehörden auch keine Pflicht der Veranlagungsbehörden am Nebensteuerdomizil ableiten, sich bei den Steuerbehörden am Hauptsteuerdomizil nach dem Stand des dortigen Veranlagungsverfahrens zu erkundigen. Den Vorschriften von Art. 39 Abs. 2 StHG und Art. 2 Abs. 2 VStHG lässt sich jedenfalls keine entsprechende Pflicht entnehmen, wenn der Steuerpflichtige ohne jede nähere Begründung keine oder bloss eine unvollständige Steuererklärung einreicht. Der Rekurrent hätte, als er zur Nachreichung der Jahresabschlüsse 2010 und 2011 und zur Auskunftserteilung bezüglich seiner Privatschulden aufgefordert wurde, die Steuerverwaltung über die Verzögerungen bei der Veranlagung seiner Steuern am Hauptsteuerdomizil informieren und zur Belegung seiner Schwierigkeiten auf die Möglichkeit einer amtlichen Erkundigung hinweisen müssen. Da wie ausgeführt am Nebensteuerdomizil ein eigenständiges Veranlagungsverfahren mit den spezifischen Verfahrensrechten und -pflichten durchgeführt wird (Zweifel, a.a.O., Art. 39 N 25), hätte er wenigstens um eine Erstreckung der Frist zur Nachreichung der notwendigen Unterlagen ersuchen müssen (KS 16, S. 4). Blieb die Aufforderung der Steuerverwaltung zur Vervollständigung der beiden Steuererklärungen jedoch ohne jegliche Reaktion seitens des Rekurrenten, hatte sie keinerlei Anlass, sich bei den Genfer Steuerbehörden nach der "steuerlichen Situation 2010 und 2011" (Rekurs, S. 15) zu erkundigen. Unter diesen Umständen kann der Steuerverwaltung entgegen dem Vorbringen des Rekurrenten (Rekurs, S. 15) deshalb auch kein eilfertiges Handeln vorgeworfen werden.

E. 2.3

2.3.1 Der Rekurrent rügt sodann, dass die Steuerrekurskommission nicht die Richtigkeit der amtlichen Einschätzung für die Steuerperiode 2010 geprüft habe, nachdem ihr mit dem Rekurs die betreffende Steuererklärung mit allen Unterlagen übermittelt worden sei (Rekurs, S. 12). Die Steuerrekurskommission hatte den Rekurrent hiermit nicht gehört, weil das im Einspracheverfahren Versäumte in ihrem Verfahren nicht nachgeholt werden könne (angefochtener Entscheid, E. 4.a und b). In der Tat können Steuerpflichtige, auf deren Einsprache gegen die Ermessenseinschätzung die Steuerverwaltung nicht eingetreten ist, im Verfahren vor der Steuerrekurskommission keine neuen Unterlagen mehr einreichen.

2.3.2 Es entspricht der langjährigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung, dass an die Begründung der Einsprache gegen eine aufgrund einer amtlichen Einschätzung verfügten Veranlagung qualifizierte Anforderungen zu stellen sind. Die Einsprache ist danach genügend begründet, wenn der Einsprecher die Steuerverwaltung in den Stand setzt, aufgrund der Begründung und der eingereichten und ohne nachzufordernde zusätzliche Unterlagen ohne Weiteres feststellen zu können, dass die Ermessensveranlagung offensichtlich unrichtig ist (BGer 2C_714/2013, 2C_716/2013 vom 3. September 2013 E. 2.1, 2C/86/2007 vom 5. April 2007 E. 4.1 und 2P.234/2003 vom 9. September 2004 E. 2). Blosser Teilnachweise genügen nicht (BGer 2A.39/2004 vom 29. März 2005 E. 5.1). Um den vom Bundesgericht geforderten qualifizierten Anforderungen an die

Einsprachebegründung zu entsprechen, ist es für den Einsprecher grundsätzlich unerlässlich, die versäumten Mitwirkungspflichten, wie insbesondere das Einreichen der vollständig ausgefüllten Steuererklärung und der fehlenden Belege, im Einspracheverfahren nachzuholen (BGer 2A.72/2004 vom 4. Juli 2005 E. 6). Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist für den Einspracheentscheid auf den Aktenstand im Zeitpunkt der Entscheidung abzustellen (BGer 2A.39/2004 vom 29. März 2005 E. 6). E contrario erweisen sich im weiteren Verfahrensverlauf vom Steuerpflichtigen getätigte Eingaben, deren Zweck in der Einbringung neuer Unterlagen besteht, in Verfahren, in denen der Steuerpflichtige einen auf Nichteintreten lautenden Einspracheentscheid anfecht, grundsätzlich als verspätet (VGE VD.2014.161 vom 21. September 2015 E. 2.4 und 2.5; näher dazu auch Fenner/Looser, Besonderheiten bei der Anfechtung der Ermessensveranlagung, AJP 2013 S. 33 ff., 42 f.).

Der Rekurrent hat die Steuererklärung 2010 trotz zweier Mahnungen der Steuerverwaltung im Veranlagungsverfahren wie auch im Einspracheverfahren unbestrittenermassen erst im Verfahren vor der Steuerrekurskommission vervollständigt. Die Steuerrekurskommission hat die nachgereichten Unterlagen nach dem vorstehend Gesagten deshalb zu Recht nicht zugelassen und damit die materiellen Vorbringen gegen die Ermessensveranlagung nicht näher geprüft. Erst recht kann der Rekurrent auch nicht mit der Vervollständigung seiner Steuererklärung 2011 im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht zugelassen werden. Ist die Steuerverwaltung auf eine Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung nicht eingetreten, kann die Rechtsmittelbehörde nur noch die Rechtmässigkeit des Nichteintretensentscheids überprüfen. Die Ermessenseinschätzung als solche bildet dagegen nicht mehr Rekursgegenstand. Erweist sich der Nichteintretensentscheid als rechtmässig, hat es der Steuerpflichtige verpasst, die Ermessensveranlagung frist- und formgerecht anzufechten. Den weiteren Rechtsmittelbehörden ist es dann verwehrt, die Ermessensveranlagung auch bei Nachreichung der notwendigen Unterlagen doch noch zu überprüfen (BGer 2C_316/2014 vom 30. April 2014 E. 2.3).

2.3.3 Unbehelflich ist schliesslich auch das Vorbringen des Rekurrenten, dass das Verwaltungsgericht aufgrund des in § 18 VRPG niedergelegten Untersuchungsgrundsatzes ermächtigt sei, die Ermessensveranlagungen pro 2010 und pro 2011 anhand der nunmehr vorliegenden Dokumente zu überprüfen (Rekurs, S. 16). Denn nach ständiger Praxis des Verwaltungsgerichts können Noven vorliegend trotz des geltenden Untersuchungsgrundsatzes grundsätzlich nicht berücksichtigt werden. Im steuerrechtlichen Rekursverfahren hat bereit die Steuerrekurskommission als unabhängige Justizbehörde im Sinne von Art. 50 StHG und damit als Gericht im materiellen Sinne gemäss Art. 110 des Bundesgerichtsgesetzes (BGG; SR 173.110) eine freie Prüfung des Sachverhalts unter Einschluss vorgebrachter neuer Tatsachen und Beweismittel vorzunehmen (vgl. auch § 136 Abs. 4 StG; dazu Freivogel, Die Basler Gerichtsorganisation, in: Buser [Hrsg.], Neues Handbuch des Staats- und Verwaltungsrechts des Kantons Basel-Stadt, Basel 2008, S. 401 ff., 428 f.). Für das verwaltungsgerichtliche Rekursverfahren schreibt das Bundesrecht daher in Steuersachen keine umfassende Sachverhaltskontrolle mehr vor (VGE VD.2013.116 vom 10. Februar 2015 E. 3.2.1 und VD.2014.132 vom 9. Januar 2015 E. 2.3.4). Entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts ist damit für die Beurteilung des Rekurses durch das Verwaltungsgericht in Anwendung des Grundsatzes der nachträglichen Verwaltungskontrolle die Sachlage massgebend, wie sie im Zeitpunkt des angefochtenen Entscheids bestanden hat und belegt worden ist

(Wullschleger/Schröder, Praktische Fragen des Verwaltungsprozesses im Kanton Basel-Stadt, BJM 2005 S. 277 ff., 300 f.). Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung kann der Rekurrent daher auch aus § 18 VRPG keinen Anspruch ableiten, mit der nachträglichen Vervollständigung seiner Steuererklärung 2011 im Verfahren vor Verwaltungsgericht noch zugelassen zu werden.

E. 3

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Steuerverwaltung nicht gegen die Bestimmungen von Art. 39 Abs. 2 StHG und Art. 2 Abs. 2 VStHG verstossen hat. Ihren beiden Ermessensveranlagungen liegt somit kein Verfahrensfehler zugrunde, so dass sie auch nicht als nichtig beurteilt werden können. Die Vervollständigung der Steuererklärung 2010 erst im Verfahren vor der Steuerrekurskommission war verspätet, so dass diese die Ermessenseinschätzung auch nicht materiell näher zu prüfen hatte. Erst recht als verspätet gilt die Vervollständigung der Steuererklärung 2011 im Rekursverfahren vor Verwaltungsgericht. Der Rekurs ist somit abzuweisen, womit der Rekurrent die Kosten des Verfahrens zu tragen hat (§ 30 Abs. 1 VRPG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.