

# **BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2020.133 vom 23. November 2020**

BS Appellationsgericht, 2020-11-23, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs\\_appellationsgericht\\_VD.2020.133](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs_appellationsgericht_VD.2020.133)

FR: BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2020.133 du 23 novembre 2020

IT: BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2020.133 del 23 novembre 2020

## **Erwägungen**

### **E. 1**

1.1 Die angefochtenen Entscheide beziehen sich einerseits auf die kantonalen Steuern pro 2017 (Verfahren VD.2020.133) und andererseits auf die direkte Bundessteuer pro 2017 (Verfahren VD.2020.134). Beide Verfahren betreffen dieselben Parteien und beruhen auf demselben Tatsachenfundament. Zudem stellen sich in beiden Verfahren dieselben Rechtsfragen, welche aufgrund identischer Bestimmungen zu beurteilen sind. Es rechtfertigt sich daher, die Verfahren zu vereinigen und in einem einzigen Urteil darüber zu befinden (vgl. VGE VD.2016.249 und 250 vom 2. November 2017 E. 1.1 und BGer 2C\_711 und 712/2012 vom 20. Dezember 2012 E. 1.2).

1.2 Gegen Entscheide der Steuerrekurskommission als vom Regierungsrat gewählte Kommission kann bezüglich der kantonalen Steuern Rekurs an das Verwaltungsgericht erhoben werden (§ 171 des Steuergesetzes [StG, SG 640.100]; § 10 Abs. 1 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsrechtspflege [VRPG, SG 270.100]). Zuständig ist das Dreiergericht (§ 92 Abs. 1 Ziff. 11 i.V.m. § 32 Abs. 1 des Gerichtsorganisationsgesetzes [GOG, SG 154.100]). Das Verfahren richtet sich nach den Bestimmungen des VRPG, soweit das Steuergesetz keine spezielle Vorschrift enthält (§ 171 Abs. 4 StG).

Bezüglich der direkten Bundessteuer kann das kantonale Recht den Weiterzug des Beschwerdeentscheids mittels Beschwerde an eine weitere verwaltungsunabhängige Instanz vorsehen (Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11]). Sieht das kantonale Recht ein zweistufiges Rekursverfahren für die kantonalen Steuern vor, muss dasselbe Verfahren auch für die direkte Bundessteuer gelten (BGE 130 II 65 E. 6 S. 75 ff.). Da das baselstädtische Recht für die kantonalen Steuern ein zweistufiges Rekursverfahren vorsieht, kommt dieses auch für die direkte Bundessteuer zur Anwendung (VGE 608/2006 vom 22. Juni 2006, in: BJM 2008, S. 220; vgl. Wullschleger/Schröder, Praktische Fragen des Verwaltungsprozesses im Kanton Basel-Stadt, in: BJM 2005, S. 277, 287). Im Beschwerdeverfahren der direkten Bundessteuer gelten in erster Linie die Verfahrensbestimmungen der Art. 140-144 DBG, subsidiär jene des kantonalen Rechts über die Organisation und das Verfahren, insbesondere jene über den Rekurs (Art. 145 Abs. 2 DBG, § 1 der Verordnung über den Vollzug der direkten Bundessteuer [SG 660.100]; VGE VD.2013.104 vom 31. Oktober 2013).

1.3 Zum Rekurs und zur Beschwerde ist legitimiert, wer durch die angefochtenen Entscheide berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an ihrer Aufhebung oder Abänderung hat (§ 13 Abs. 1 VRPG). Dies trifft auf den Rekurrenten als Adressat der angefochtenen Entscheide zu. Der Rekurs und die Beschwerde wurden rechtzeitig

eingereicht und begründet (§ 171 Abs. 2 i.V.m. § 164 Abs. 2 StG, Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 und

## **E. 2**

DBG), weshalb darauf einzutreten ist.

1.4 Die Kognition des Verwaltungsgerichts richtet sich nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 VRPG, da das Steuergesetz keine speziellen Vorschriften über das Rekursverfahren vor dem Verwaltungsgericht enthält (siehe § 171 StG). Demnach prüft das Gericht insbesondere, ob die Vorinstanz das öffentliche Recht nicht oder nicht richtig angewandt, den Sachverhalt unrichtig festgestellt, wesentliche Form- oder Verfahrensvorschriften verletzt oder von dem ihr zustehenden Ermessen einen unzulässigen Gebrauch gemacht hat. In Bezug auf die direkte Bundessteuer können mit der Beschwerde alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 3 DBG).

1.5 Im vorliegenden Fall trat die Steuerverwaltung auf die Einsprache des Rekurrenten nicht ein und kam die Steuerrekurskommission zum Schluss, dass die Steuerverwaltung zu Recht einen Nichteintretensentscheid gefällt habe. Streitgegenstand vor dem Verwaltungsgericht kann mithin allein die Frage bilden, ob die Steuerverwaltung auf die Einsprache hätte eintreten müssen. Soweit der Rekurrent materielle Ausführungen vortragen und eventualiter einen Entscheid des Verwaltungsgerichts in der Sache beantragen, ist auf den Rekurs und die Beschwerde nicht einzutreten (vgl. BGer 2C\_203/2011 vom 22. Juni 2011 E. 2.2).

### **E. 2.1**

2.1.1 Gegen die Veranlagungsverfügung kann der Steuerpflichtige innert 30 Tagen nach Zustellung bei der Veranlagungsbehörde schriftlich Einsprache erheben (§ 160 Abs. 1 StG; Art. 48 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG]; Art. 132 Abs. 1 DBG). Die Einsprachefrist ist eine nicht erstreckbare Verwirkungsfrist (Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 48 DBG N 23 und Art. 132 DBG N 22; vgl. Jordan, in: Tarolli Schmidt [Hrsg.], Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, § 160 N 26 f.). Eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (§ 160 Abs. 4 StG; Art. 48 Abs. 2 StHG; Art. 132 Abs. 3 DBG). Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Art. 132 Abs. 3 DBG; Art. 48 Abs. 2 StHG; vgl. § 160 Abs. 2 StG). Die Frist für die Begründung kann nicht erstreckt werden (§ 160 Abs. 4 StG; Jordan, a.a.O., § 160 N 43). Die Erfordernisse der Begründung und der Nennung der Beweismittel stellen nach der Praxis des Bundesgerichts und des Verwaltungsgerichts bei Einsprachen gegen eine Ermessenseinschätzung Prozessvoraussetzungen dar. Bei deren Fehlen wird auf die Einsprache nicht eingetreten (BGer 2C\_316/2014 vom 30. April 2014 E. 2.1, 2C\_312/2014 vom 30. April 2014 E. 2.1, 2C\_555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.5; vgl. BGer 2C\_924/2016 vom 20. März 2017 E. 3.2.3; VGE VD.2019.173 und VD.2019.175 vom 17. April 2020 E. 2.4.1; Fenners/Looser, Besonderheiten bei der Anfechtung der Ermessensveranlagung, in: AJP 2013 S. 33, 39 und 42; Jordan, a.a.O., § 160 N 42, 49 und 54; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 132 N 56 und 59 f.). Auch die Autoren, welche die Pflicht zur Nennung allfälliger Beweismittel als Ordnungsvorschrift betrachten, weisen darauf hin, dass es sich nach der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung um eine Gültigkeitsvoraussetzung handelt

(Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 48 StHG N 43b; vgl. Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2. Auflage, Zürich 2018, § 20 N 21). Für die Begründung und die Nennung der Beweismittel ist keine Nachfrist anzusetzen (Fenners/Looser, a.a.O., S. 42; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 132 N 60; vgl. Jordan, a.a.O., § 160 N 42 [für die Begründung]; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 20 N 20 [für die Begründung]; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 48 StHG N 43 und Art. 132 DBG N 34 [für die Begründung]).

2.1.2 In der Begründung der Einsprache ist der Sachverhalt in substantiiertes Weise darzulegen und sind die Beweismittel für diese Sachverhaltsdarstellung zu nennen (BGer 2C\_925/2016 vom 20. März 2017 E. 3.2.3, 2C\_136/2011 vom 30. April 2012 E. 4.2.1). Die Einsprache soll derart gehalten sein, dass die Veranlagungsbehörde mit Blick auf die Begründung und die Beweismittel ohne Weiteres erkennen kann, ob die Ermessensveranlagung offensichtlich unrichtig ausgefallen sei (BGer 2C\_37/2017 vom 30. Januar 2017 E. 2.2.1, 2C\_372/2016 vom 7. Juni 2016 E. 2.2.2). Das Gesetz verlangt nur (aber immerhin) ein Beweisangebot. Die Beweise müssen nicht zwingend der Einspracheschrift beigelegt werden, sondern es ist bei entsprechendem Beweisangebot Sache der Einsprachebehörde, die angebotenen Beweise einzuverlangen (BGer 2C\_504/2010 vom 22. November 2011 E. 2.3). An das Beweisangebot sind aber strenge Anforderungen zu stellen. Es muss eindeutig und unmissverständlich sein und das angebotene Beweismittel genau bezeichnen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 132 N 59; vgl. Jordan, a.a.O., § 160 N 54; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 48 StHG N 43b und Art. 132 DBG N 36). Für den formell gehörigen Antritt des Unrichtigkeitsbeweises müssen diejenigen Beweismittel angeboten werden, die geeignet sind, den Untersuchungsnotstand zu beseitigen (vgl. Fenners/Looser, a.a.O., S. 40; Jordan, a.a.O., § 160 N 54; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 20 N 21; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 48 StHG N 43b und Art. 132 DBG N 36). Entgegen einer in der Literatur vereinzelt vertretenen Ansicht (Fenners/Looser, a.a.O., S. 40) genügt das Angebot der Einreichung einer vollständigen Steuererklärung dazu offensichtlich nicht. Die Steuererklärung ist keine Beweisurkunde (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 124 N 2). Die Steuererklärung enthält bloss eine Sachdarstellung des Steuerpflichtigen (vgl. Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 124 DBG N 19 und 25 f.). Beweismittel für die Richtigkeit der Angaben in der Steuererklärung sind der Steuererklärung beizulegen (vgl. § 152 StG; Art. 125 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 125 N 1; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 125 DBG N 1 und Art. 126 DBG N 26 f.). Ebenfalls unrichtig ist die Ansicht des Rekurrenten, für die Gültigkeit der Einsprache genüge es, dass irgendwelche Beweismittel eingereicht oder angeboten werden, und ein Nichteintretensentscheid komme nur in Betracht, wenn überhaupt keine Beweismittel eingereicht oder angeboten würden (Rekurs vom 20. Juli 2020, Ziff. 3.1.2). Damit würde die Prozessvoraussetzung der Nennung der Beweismittel ihrer wesentlichen Bedeutung beraubt. Ob die Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung durch die in der Einsprache genannten Beweismittel tatsächlich bewiesen wird, ist selbstverständlich im Rahmen der materiellen Beurteilung zu prüfen. Ob die Beweismittel überhaupt geeignet sind, den Untersuchungsnotstand zu beseitigen, ist aber bereits bei der Eintretensfrage zu prüfen.

2.1.3 Der Steuerpflichtige, der seine Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren nicht erfüllt und dadurch eine Ermessensveranlagung bewirkt hat, wird in der Regel die versäumten Mitwirkungshandlungen nachholen ■ also eine bisher nicht vorgelegte

Steuererklärung nachträglich einreichen ■ müssen, um die Einsprache genügend begründen zu können (BGer 2C\_579/2008 vom 29. April 2009 E. 2.1; vgl. BGer 2C\_404/2019 vom 29. Januar 2020 E. 2.3, 2C\_911/2016 vom 20. März 2017 E. 3.2.3). Betreffend die Folgen des Fehlens des Nachholens der Mitwirkungshandlung ist die Praxis des Bundesgerichts etwas uneinheitlich. In mehreren neueren Entscheiden erwog es, auf die Einsprache eines Steuerpflichtigen, der nach Ermessen veranlagt worden ist und der mit der Einsprache die unterlassenen Mitwirkungshandlungen nicht nachholt, obschon ihm das möglich wäre, sei nicht einzutreten (BGer 2C\_404/2019 vom 29. Januar 2020 E. 2.3, 2C\_925/2016 vom 20. März 2017 E. 3.2.3, 2C\_911/2016 vom 20. März 2017 E. 3.2.3). In anderen Urteilen betonte das Bundesgericht, das Nachholen der versäumten Mitwirkungshandlung, konkret die Vorlage der Steuererklärung, sei keine Gültigkeitsvoraussetzung der Einsprache und eine ausreichende Begründung könne auch auf andere Weise als durch Vorlage der Steuererklärung vorgebracht werden (vgl. BGer 2C\_334/2018 vom 29. November 2018 E. 6.1, 2C\_37/2017 vom 30. Januar 2017 E. 2.2.4, 2C\_579/2008 vom 29. April 2009 E. 2.2). Das die Steuererklärung ersetzende gleichwertige Schriftstück muss aber Auskunft über sämtliche Einkünfte und Abzüge geben und als Erklärung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der gemachten Angaben herangezogen werden können (vgl. BGer 2C\_37/2017 vom 30. Januar 2017 E. 2.3.1). Die versäumte Mitwirkungshandlungen müssen vollständig und formell ordnungsgemäss nachgeholt werden. Diese Voraussetzung ist insbesondere dann nicht erfüllt, wenn die Steuererklärung bloss geschätzte Angaben enthält (Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 48 StHG N 52 und Art. 132 DBG N 45). Die gleichen inhaltlichen Anforderungen müssen für ein die Steuererklärung ersetzendes gleichwertiges Schriftstück gelten.

2.1.4 Der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung kann auf zwei Arten erbracht werden (VGE VD.2019.173 und VD.2019.175 vom 17. April 2020 E. 2.4.2). Erstens kann durch die Darlegung und den Beweis des wirklichen Sachverhalts die bisher vorhandene Ungewissheit bezüglich des Sachverhalts beseitigt und auf diese Weise die zuverlässige Ermittlung der Steuerfaktoren ermöglicht werden (VGE VD.2019.173 und VD.2019.175 vom 17. April 2020 E. 2.4.2; vgl. BGer 2C\_136/2011 vom 30. April 2012 E. 4.1 f., 2C\_6/2011 vom 16. Mai 2011 E. 3.1; VGE VD.2014.195 und VD.2014.196 vom 13. Juli 2015 E. 4.2; Fenners/Looser, a.a.O., S. 38; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 132 DBG N 39). Dazu ist der Unrichtigkeitsnachweis umfassend für den gesamten von der Ermessensveranlagung betroffenen Teil des Entscheids zu führen und genügen bloss Teilnachweise betreffend einzelne Positionen der Ermessensveranlagung nicht (VGE VD.2019.173 und VD.2019.175 vom 17. April 2020 E. 2.4.2; vgl. BGer 2C\_569/2014 vom 9. Januar 2015 E. 3.1, 2C\_136/2011 vom 30. April 2012 E. 4.2, 2C\_6/2011 vom 16. Mai 2011 E. 3.1; VGE VD.2014.195 und VD.2014.196 vom 13. Juli 2015 E. 4.2; Fenners/Looser, a.a.O., S. 38; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 132 DBG N 42). Zweitens ist es möglich, anhand der beigebrachten Beweismittel darzutun, dass die Schätzung ihrer Höhe nach offensichtlich unrichtig ist (VGE VD.2019.173 und VD.2019.175 vom 17. April 2020 E. 2.4.2; vgl. BGer 2C\_136/2011 vom 30. April 2012 E. 4.1, 2C\_6/2011 vom 16. Mai 2011 E. 3.1; VGE VD.2014.195 und VD.2014.196 vom 13. Juli 2015 E. 4.2; Fenners/Looser, a.a.O., S. 38; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 132 DBG N 39). Dazu genügt auch ein bloss auf einen Teil des bisher ungewissen Sachverhalts beschränkter Teilnachweis, wenn er die Schätzung insgesamt als offensichtlich unrichtig erscheinen lässt (VGE VD.2019.173 und VD.2019.175 vom 17. April 2020 E. 2.4.2; vgl. BGer 2C\_6/2011 vom 16. Mai 2011 E. 3.2.5, 3.3.1 und 3.4, 2P.344/2005 vom 31. August

2006 E. 5; Fenners/Looser, a.a.O., S. 38; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 132 DBG N 42). Für den Fall, dass der Steuerpflichtige in der Begründung der Einsprache substantiiert geltend macht, dass der Nachweis eines Teils des bisher unbewiesenen Sachverhalts die Schätzung insgesamt als offensichtlich unrichtig erscheinen lässt, muss es folglich auch für die Erfüllung der Prozessvoraussetzungen genügen, dass er für diesen Teil des Sachverhalts Beweise nennt, die geeignet sind, den Untersuchungsnotstand zu beseitigen (vgl. zur Möglichkeit, die formellen Voraussetzungen durch einen Teilnachweis zu erfüllen, Jordan, a.a.O., § 160 N 51). Die Erwägung der Steuerrekurskommission, die eingereichten Belege müssten ein umfassendes Bild über den ganzen Sachverhalt ermöglichen und in sämtlichen ungewiss gebliebenen Punkten Klarheit schaffen (angefochtener Entscheid, E. 4c), ist deshalb zu undifferenziert. Im vorliegenden Fall ist aber tatsächlich ein umfassender Unrichtigkeitsnachweis erforderlich, weil der Rekurrent in der Einsprache nicht substantiiert geltend gemacht hat, dass der Nachweis eines Teils des bisher unbewiesenen Sachverhalts die Schätzung insgesamt als offensichtlich unrichtig erscheinen lasse.

## **E. 2.2**

2.2.1 Der Rekurrent reichte mit seiner Einsprache unter anderem eine vollständig ausgefüllte Steuererklärung ein. Betreffend andere Entschädigungen (Ziff. 120 der Steuererklärung) und damit in einem wesentlichen Punkt gab er dabei nur Schätzwerte an (act. 6/2, S. 54 und 67; vgl. angefochtener Entscheid, E. 4a und 4d). Damit hat er die versäumten Mitwirkungshandlungen nicht ordnungsgemäss nachgeholt (vgl. oben E. 2.1.3), obwohl ihm dies möglich und zumutbar gewesen wäre. Entgegen seiner Auffassung (vgl. Replik, Ziff. II./2.3) stellen Angaben in der Steuererklärung, welche lediglich auf Schätzungen beruhen, keine substantiierte Sachdarstellung dar. Daran ändert nichts, dass es sich um Schätzungen des Steuerpflichtigen und nicht um solche der Steuerbehörde handelt. Bereits aus diesem Grund ist die Steuerverwaltung auf die Einsprache mangels ausreichender Begründung zu Recht nicht eingetreten (vgl. dazu oben E. 2.1.1). Der Rekurrent ist künstlerischer Leiter der [...]. Er behauptet, aufgrund seines intensiven beruflichen Engagements und der damit verbundenen Reisetätigkeit sei es ihm nicht möglich gewesen, seine Steuerberater innert der Frist oder der Nachfrist für die Einreichung der Steuererklärung mit allen wesentlichen Unterlagen zu bedienen (Rekurs vom 20. Juli 2020, Ziff. 2.1 f.). Diese Behauptung ist nicht belegt. Soweit der Rekurrent damit Hinderungsgründe geltend machen will, die eine allfällige Fristwiederherstellung begründen könnten, ist daher auf die fraglichen Vorbringen nicht weiter einzugehen. Die Wiederherstellung einer Frist setzt gemäss § 147 Abs. 5 StG voraus, dass die säumige Person von ihrer Einhaltung durch ein unverschuldetes Hindernis abgehalten gewesen ist. Massgeblich sind nur Gründe, die einer Person die Wahrung ihrer Interessen auch bei Einsatz der gehörigen Sorgfalt gänzlich verunmöglichen oder in unzumutbarer Weise erschweren (VGE VD.2019.32 vom 6. Mai 2019 E. 3.1, VD.2018.14 vom 23. März 2018 E. 2.3, VD.2017.9 vom 4. Februar 2017 E. 2.4; vgl. betreffend zur entsprechenden Regelung in Art. 133 Abs. 3 DBG VGE VD.2015.222 und VD.2015.223 vom 20. Juli 2016 E. 3.2). Derartige Gründe sind vorliegend nicht erstellt. Folglich ist davon auszugehen, dass es dem Rekurrenten möglich gewesen wäre, seinem Steuerberater vor Ablauf der Nachfrist für die Einreichung der Steuererklärung die wesentlichen Beilagen vorzulegen, wenn der Rekurrent seinen Verfahrenspflichten die gebotene Beachtung geschenkt und die erforderliche Sorgfalt angewendet hätte.

2.2.2 Abgesehen von einem Lohnausweis und einer Bescheinigung über geleistete Vorsorgebeiträge wurden mit der Einsprache vom 29. Juni 2019 keine Beweise eingereicht oder angeboten. Gemäss den Angaben der Steuerverwaltung wurden von 31 erforderlichen Belegen (davon 18 das Wertschriftenverzeichnis betreffend) 29 weder eingereicht noch angeboten (vgl. Vernehmlassung vom 21. August 2020, Ziff. II.4.b.bb). In der mit der Einsprache eingereichten Steuererklärung deklarierte der Rekurrent insbesondere andere Entschädigungen von CHF 10'000.■ (Ziff. 120 der Steuererklärung), Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 133'200.■ (Ziff. 150 der Steuererklärung), Einkünfte aus Guthaben und Wertschriften von CHF 13'698.■ (Ziff. 369 der Steuererklärung), Schuldzinsen von CHF 1'989.■ (Ziff. 550 der Steuererklärung), Unterhaltsbeiträge an minderjährige Kinder von CHF 1'330.■ (Ziff. 561 der Steuererklärung), Guthaben und Wertschriften von CHF 960'808.■ (Ziff. 800 der Steuererklärung) und Privatschulden von CHF 118'685.■ (Ziff. 870 der Steuererklärung) (act. 6/2, S. 53 f. und 56 f.). Für diese Angaben wurden vom Rekurrenten Beweismittel weder eingereicht noch angeboten (vgl. auch Einspracheentscheid, Ziff II.3c [act 6/2, S. 10]). Wohl behauptet er replicando, die Steuerverwaltung habe mit der Steuererklärung 2017 über alle notwendigen Beweisangebote verfügt (vgl. Replik, Ziff. II/2.4 sowie II/2.5). Dabei übersieht er jedoch, dass für den formell gehörigen Antritt des Unrichtigkeitsbeweises diejenigen Beweismittel angeboten werden müssen, die geeignet sind, den Untersuchungsnotstand zu beseitigen, wobei das Beweisangebot eindeutig und unmissverständlich sein bzw. das angebotene Beweismittel genau bezeichnet werden muss (vgl. vorne, E. 2.1.2). Diesen Anforderungen wird allein das Nachreichen der Steuererklärung nicht gerecht. Ferner ist zu berücksichtigen, dass insbesondere das Wertschriftenverzeichnis mit den Details zu den Wertschriften und das Schuldenverzeichnis keine Beweismittel darstellen. Damit fehlen für wesentliche Punkte jegliche Beweismittel wie auch eindeutige Beweisangebote, die geeignet wären, den Untersuchungsnotstand zu beseitigen. Auch aus diesem Grund ist die Steuerverwaltung auf die Einsprache zu Recht nicht eingetreten (vgl. vorne, E. 2.1.2) und kann insbesondere den Vorbringen des Rekurrenten in seiner Replik, wonach ein Nichteintretensentscheid nur korrekt wäre, wenn er überhaupt keine Beweise eingereicht oder angeboten hätte, um die Unrichtigkeit der amtlichen Einschätzung zu belegen (vgl. Repli, Ziff. II./1.), nicht gefolgt werden.

### **E. 3.1**

3.1.1 Der Rekurrent behauptet sinngemäss, bis jetzt habe es während mehreren Jahrzehnten der Praxis der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt entsprochen, auf Einsprachen einzutreten, wenn innert 30 Tagen bloss eine vollständig ausgefüllte Steuererklärung ohne Belege eingereicht worden ist (vgl. Rekurs vom 18. September 2019, Ziff. 9; Rekurs vom 20. Juli 2020, Ziff. 3.2.1; vgl. auch Replik, Ziff. II./4.). Im Rekurs an das Verwaltungsgericht behauptet der Rekurrent, sein Steuerberater [...] habe zwischen 2012 und 2019 in 112 Fällen für seine Mandantinnen und Mandanten gegen amtliche Veranlagungen für die Steuerjahre 2010 bis 2016 Einsprachen eingereicht. In allen Fällen habe er jeweils komplett ausgefüllte Steuererklärungen unterbreitet, meist mit «Standard-Belegen» wie Lohnausweisen, Liegenschaften- und Wertschriftennachweisen. Die Steuerverwaltung sei auf sämtliche Einsprachen eingetreten und habe im anschliessenden Veranlagungsverfahren gelegentlich weitere Nachweise zu Positionen in den Steuererklärungen verlangt. Zum Beweis beantragt er die Edition der Steuerdossiers durch die Steuerverwaltung (Rekurs vom 20. Juli 2020, Ziff. 3.2.1).

3.1.2 Der Untersuchungsgrundsatz verpflichtet die Behörde nur zum Beizug derjenigen Unterlagen, die zur Abklärung der rechtserheblichen Tatsachen notwendig sind (VGE VD.2017.150 vom 14. Mai 2018 E. 2.2; vgl. VGE VD.2018.209 und VD.2018.210 vom 29. September 2019 E. 4.3.2, VD.2018.221 und VD.2018.222 vom 19. Juni 2019 E. 2.4.1; Krauskopf/Emmenegger/Babey, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar VwVG, 2. Auflage, Zürich 2016, Art. 12 N 19 ff.). Ein Anspruch auf Beizug von Akten aus einem anderen Verfahren besteht unter den Voraussetzungen des Beweisantrags- und Beweisabnahmerechts (VGE VD.2018.209 und VD.2018.210 vom 29. September 2019 E. 4.3.2, VD.2018.221 und VD.2018.222 vom 19. Juni 2019 E. 2.4.1, VGE VD.2017.150 vom 14. Mai 2018 E. 2.2; vgl. Waldmann/Bickel, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar VwVG, 2. Auflage, Zürich 2016, Art. 33 N 1 und 12). Das Beweisantrags- und Beweisabnahmerecht ergibt sich aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV, SR 101) und § 18 Abs. 2 VRPG (vgl. VGE VD.2019.78 vom 27. Mai 2020 E. 2.9.3). Es setzt voraus, dass der Betroffene frist- und formgerecht einen Beweisantrag stellt und dass das Beweismittel zulässig und verfügbar sowie zur Abklärung des rechtserheblichen Sachverhalts tauglich ist (VGE VD.2018.209 und VD.2018.210 vom 29. September 2019 E. 4.3.2, VD.2019.78 vom 27. Mai 2020 E. 2.9.3, VD.2018.221 und VD.2018.222 vom 19. Juni 2019 E. 2.4.1, VD.2017.150 vom 14. Mai 2018 E. 2.2; vgl. Waldmann/Bickel, a.a.O., Art. 33 N 3, 7 und 12 ff.). Aus dem Beweisantrag muss hervorgehen, für welche rechtserhebliche Tatsache mit dem Beweismittel der Beweis oder der Gegenbeweis erbracht werden soll (VGE VD.2019.78 vom 27. Mai 2020 E. 2.9.3, VD.2018.221 und VD.2018.222 vom 19. Juni 2019 E. 2.4.1, VD.2017.150 vom 14. Mai 2018 E. 2.2; Waldmann/Bickel, a.a.O., Art. 33 N 10). Die beurteilende Behörde kann somit von der Abnahme eines beantragten Beweismittels insbesondere dann absehen, wenn es eine für die Veranlagung unerhebliche Tatsache betrifft oder untauglich ist, den Beweis für die infrage stehende rechtserhebliche Tatsache zu erbringen (VD.2018.209 und VD.2018.210 vom 29. September 2019 E. 4.3.2; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 15 N 29).

3.1.3 Der Rekurrent behauptet nicht, dass sein Steuerberater in den von ihm erwähnten Fällen für eine zentrale Position wie das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit mit der Einsprache kein Beweismittel eingereicht hat. Erst recht behauptet er nicht, dass eine in der Einsprache erwähnte wesentliche Positionen nur geschätzt worden ist. Damit werden mit dem vorliegenden Fall vergleichbare Fälle vom Rekurrenten nicht einmal behauptet. Selbst bei Wahrunterstellung könnte der Rekurrent deshalb aus seinen Behauptungen betreffend frühere Einsprachen seines Steuerberaters für den vorliegenden Fall nichts zu seinen Gunsten ableiten und stellen seine Behauptungen betreffend die Einsprachen seines Steuerberaters keinen Beleg dar für die im vorliegenden Verfahren aufgestellte Behauptung, es habe der Praxis der Steuerverwaltung entsprochen, auch auf Einsprachen einzutreten, die nur aus einer Steuererklärung ohne Belege bestanden haben. Im Übrigen ist auch diese Behauptung nicht rechtserheblich, wie sich aus den nachstehenden Erwägungen ergibt (vgl. hinten, E. 3.2.2). Der Antrag auf Edition der vom Rekurrenten erwähnten Steuereinstellung ist deshalb auch mangels Tauglichkeit zum Beweis einer rechtserheblichen Tatsache abzuweisen. Es kann daher offenbleiben, welchen Spielraum das verfassungsrechtlich geschützte Steuergeheimnis (§ 75 Abs. 3 der Verfassung des Kantons Basel-Stadt [KV, SG 111.100]) für einen solchen Beizug überhaupt belässt (vgl. auch VD.2019.7 vom 25. September 2019 E. 5.3.5).

3.1.4 Betreffend die vom Rekurrenten erwähnten Fälle macht die Steuerverwaltung geltend, der Umstand, dass die vom Rekurrenten erwähnten amtlichen Einschätzungen rektifiziert worden seien, sage noch nichts aus über die Vergleichbarkeit dieser Fälle mit dem vorliegend zu beurteilenden. Ein Teil der Fälle betreffe juristische Personen, bei denen die Art und Notwendigkeit von Belegen völlig anders gelagert sei als bei natürlichen Personen. In verschiedenen Fällen sei die Einsprache mit allen benötigten Belegen eingereicht worden. Bei sekundär steuerpflichtigen Personen werde zudem die Steuerauscheidung des Wohnsitzkantons als Beleg herangezogen. Über Belegeinforderungen und Streichungen von nicht belegten Abzügen gebe die Liste keine Auskunft. Auch das Verhältnis von den erforderlichen zu den gelieferten Nachweisen sei nicht immer gleich, was einen Vergleich unmöglich mache. Die vom Rekurrenten eingereichte Liste gebe damit nur Auskunft über die Quantität der Einsprachen auf amtliche Einschätzung, nicht aber über die Qualität der nachgereichten Unterlagen zur Einsprache (Vernehmlassung vom 21. August 2020, Ziff. II.b.bb). Die Steuerverwaltung erklärt aber auch, «[d]ie Steuererklärung nach einer [a]mtlichen Einschätzung unvollständig (ohne Beilagen, mit zum Teil geschätzten Zahlen) einzureichen[, sei] insbesondere die Praxis des Steuerberaters des Rekurrenten.» Dass sie in solchen Fällen auf die Einsprache nicht eingetreten sei, behauptet die Steuerverwaltung nicht (Vernehmlassung vom 21. August 2020, Ziff. II.4.b.aa). Damit gesteht die Steuerverwaltung implizit zu, dass sie auf mehrere Einsprachen von steuerpflichtigen Personen, die vom Steuerberater des Rekurrenten vertreten worden sind, eingetreten ist, obwohl innert der Einsprachefrist keine Belege eingereicht worden sind und obwohl ein Teil der in der Einsprache erwähnten Positionen nur geschätzt worden ist. Die Steuerverwaltung macht aber zu Recht geltend, dass daraus nicht auf eine allgemeine Praxis der Steuerverwaltung in solchen Fällen geschlossen werden kann (Vernehmlassung vom 21. August 2020 Ziff. II.4.b.aa). Da der Rekurrent keinen tauglichen Beleg für eine entsprechende Praxis genannt hat (vgl. vorne, E. 3.1.1 und 3.1.3), ist davon auszugehen, dass es eine solche nicht gegeben hat. Zudem ist mangels gegenteiliger substantzierter Behauptungen des Rekurrenten entsprechend der Darstellung der Steuerverwaltung anzunehmen, dass ein Grossteil der vom Rekurrenten erwähnten Fälle mit dem vorliegend zu beurteilenden nicht vergleichbar sind.

3.1.5 Der Rekurrent behauptet, sein Steuerberater habe am 25. Oktober 2018 die amtliche Veranlagung für das Steuerjahr 2016 erhalten. Am 26. November 2018 habe er fristgerecht Einsprache erhoben. Der Einsprache hätten die ausgefüllte Steuererklärung sowie ein Lohnausweis und weitere «Standard»-Belege beigelegt, nicht aber Nachweise zu allen Positionen der Steuererklärung. Mit Schreiben vom 27. November 2018 habe der Veranlagungsexperte Frist zur Nachreichung von Belegen zu sämtlichen Positionen der Steuererklärung bis 13. Dezember 2018 gesetzt. Nachdem der Steuerberater erfolglos telefonisch um Fristerstreckung ersucht habe, habe er der Steuerverwaltung am 29. November 2018 schriftlich Folgendes mitgeteilt: «Die von Ihnen angesetzte Frist (bis 13.12.18) erweist sich im vorliegenden Fall als viel zu kurz und es ist nicht einzusehen, weshalb sie nicht verlängerbar sein sollte. So etwas habe ich in den inzwischen 45 Jahren meiner Berufstätigkeit wirklich noch nie erlebt und ich habe im Verkehr mit der Steuerverwaltung BS schon eine grosse Zahl von Fällen gehabt, in denen innert 30 Tagen nach Eingang einer amtlichen Einschätzung die Steuererklärung eingereicht worden ist. Noch nie ist verlangt worden, dass ■ als conditio sine qua non für eine Veranlagung auf Grund der im letzten Moment deponierten Steuererklärung ■ zu sämtlichen deklarierten Positionen Beweismittel eingereicht werden müssen. Und wenn es dann um die

Nachreichung bestimmter, für die Veranlagung relevanter Unterlagen gegangen ist, hat es immer geheissen, dass Erstreckungen der Einreichungsfristen ■ falls erforderlich ■ kein Problem sind». Der Veranlagungsexperte habe dem Steuerberater telefonisch erneut beschieden, dass keine Fristerstreckung gewährt werde. Nachdem er an die stellvertretende Leiterin Veranlagung 2 der Steuerverwaltung gelangt sei, habe ihm diese per E-Mail eine Fristerstreckung bis 15. Januar 2020 zugesagt. Am 11. Dezember habe der Veranlagungsexperte die neue Frist schriftlich bestätigt. Mit Eingaben vom 3. und 23. Januar habe der Steuerberater alle Dokumente, die er vom Rekurrenten habe erhältlich machen können, eingereicht. Am 2. Mai habe die Steuerverwaltung die rektifizierte Veranlagung für das Jahr 2016 versandt. Dabei habe sie im Wesentlichen die Angaben aus der Steuererklärung übernommen und nur einzelne Punkte angepasst (Rekurs vom 20. Juli 2020, Ziff. 3.2.2). Aufgrund dieser von der Steuerverwaltung nicht substantiiert bestrittenen Darstellung ist davon auszugehen, dass die Steuerverwaltung auf die Einsprache des Rekurrenten gegen die Ermessensveranlagung für das Jahr 2016 eingetreten ist, obwohl er nicht für alle in der Einsprache erwähnten Positionen Beweismittel eingereicht hat. Der Rekurrent macht zwar pauschal geltend, bei seiner Einsprache gegen die amtliche Veranlagung für das Jahr 2016 sei die Ausgangslage identisch gewesen, behauptet aber nicht konkret, dass er für das Jahr 2016 für eine zentrale Position wie das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit kein Beweismittel eingereicht habe oder dass er eine wesentliche Position nur geschätzt habe. Aufgrund der Akten der Steuerverwaltung ist aber davon auszugehen, dass der Rekurrent mit der Einsprache gegen die Veranlagung für das Jahr 2016 insbesondere keine Beweismittel für die deklarierten anderen Entschädigungen, Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit sowie Guthaben und Wertschriften eingereicht oder angeboten hat und dass er auch in dieser Einsprache für die deklarierten anderen Entschädigungen nur einen geschätzten Betrag angegeben hat. Aus den nachstehenden Erwägungen begründet der Umstand, dass die Steuerverwaltung auf die Einsprache gegen die Veranlagung für das Jahr 2016 eingetreten ist, trotzdem keinen Anspruch auf Vertrauensschutz (vgl. hinten, E. 3.3). Aus dem Umstand, dass sich die Steuerverwaltung zu den Angaben des Steuerberaters des Rekurrenten betreffend seine Erfahrungen mit der Steuerverwaltung in der schriftlichen Eingabe vom 29. November 2019 nicht äusserte, konnte und durfte der Steuerberater des Rekurrenten nicht schliessen, diese gäben eine Praxis der Steuerverwaltung betreffend das Eintreten auf Einsprachen gegen Ermessensveranlagungen korrekt wieder. Dies gilt erst recht unter Mitberücksichtigung des Umstands, dass im Zeitpunkt dieser Eingabe das Eintreten auf die Einsprache gegen die Ermessensveranlagung für das Jahr 2016 nicht strittig gewesen ist, sondern nur die Erstreckung der Frist für die Nachreichung der Beweismittel zur Diskussion gestanden hat. Im Übrigen wurde der Fall, dass für eine wesentliche Position kein Beweismittel eingereicht wird, in der schriftlichen Eingabe vom 29. November 2019 gar nicht erwähnt.

3.1.6Der Rekurrent behauptet, sein Steuerberater habe in den Jahren 2019 und 2020 in 14 Fällen für andere Klienten Einsprache gegen amtliche Einschätzungen erhoben. In allen diesen Fällen sei er in derselben Weise vorgegangen wie im Fall des Rekurrenten, in allen diesen Fällen habe er Gelegenheit erhalten, nach der Einsprache weitere Unterlagen einzureichen und in allen Fällen habe er inzwischen rektifizierte Veranlagungen erhalten. Zum Beweis beantragt der Rekurrent die Edition der Steuerdossiers durch die Steuerverwaltung (Rekurs vom 20. Juli 2020, Ziff. 3.3.2). Die Behauptung, der Steuerberater des Rekurrenten habe in allen 14 Fällen Gelegenheit erhalten, nach der

Einsprache weitere Unterlagen einzureichen, steht im Widerspruch zur Angabe des Rekurrenten, die Steuerverwaltung habe «teils weitere Detailnachweise» verlangt (Rekurs vom 20. Juli 2020, Ziff. 3.3.2) und zur vom Rekurrenten eingereichten Liste der Einsprachefälle (Rekurs vom 20. Juli 2020, Beilage 5), auf der nur in zwei Fällen erwähnt wird, dass eine Nachbesserungsfrist angesetzt bzw. Belege verlangt worden seien. Vor allem aber substantiiert der Rekurrent nicht, inwiefern sein Steuerberater in den anderen Fällen «in derselben Weise» wie im vorliegend zu beurteilenden vorgegangen sein soll. Insbesondere behauptet der Rekurrent nicht, dass sein Steuerberater in den von ihm erwähnten anderen Fällen für eine zentrale Position wie das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit mit der Einsprache kein Beweismittel eingereicht hat oder eine in der Einsprache erwähnte wesentliche Positionen nur geschätzt worden ist. Aus der Behauptung des Rekurrenten, die Steuerverwaltung habe «teils weitere Detailnachweise» verlangt (Rekurs vom 20. Juli 2020, Ziff. 3.3.2), ist vielmehr zu schliessen, dass die Beweismittel für die wesentlichen Positionen bereits mit der Einsprache eingereicht worden sind. Damit werden mit dem vorliegenden Fall vergleichbare Fälle vom Rekurrenten nicht einmal behauptet. Selbst bei Wahrunterstellung könnte der Rekurrent deshalb aus seinen Behauptungen betreffend die Einsprachen seines Steuerberaters für andere Klienten in den Jahren 2019 und 2020 für den vorliegenden Fall nichts zu seinen Gunsten ableiten und stellen seine Behauptungen betreffend die Einsprachen seines Steuerberaters keinen Beleg dar für die im vorliegenden Verfahren aufgestellte Behauptung, es habe der Praxis der Steuerverwaltung entsprochen, auch auf Einsprachen einzutreten, die nur aus einer Steuererklärung ohne Belege bestanden haben. Im Übrigen ist auch diese Behauptung nicht rechtserheblich, wie sich aus den nachstehenden Erwägungen ergibt (vgl. hinten, E. 3.2.2). Der Antrag auf Edition der vom Rekurrenten erwähnten Steuereinstellung ist deshalb auch mangels Tauglichkeit zum Beweis einer rechtserheblichen Tatsache abzuweisen. Mangels Nachweises einer gegenteiligen Praxis ist der Vorwurf des Rekurrenten, die Steuerverwaltung sei im vorliegenden Fall von ihrer Praxis abgewichen bzw. der vorliegende Fall stelle einen «Ausreisser-Fall» dar (Rekurs vom 20. Juli 2020, Ziff. 3.3.3), unbegründet.

## **E. 3.2**

3.2.1 Aus dem Gebot von Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 BV) bzw. aus dem dieses konkretisierenden Vertrauensschutzprinzip (Art. 9 BV) ergibt sich, dass demjenigen, der im Vertrauen auf die bisherige Praxis gemäss dieser die Voraussetzungen eines Rechtsmittels erfüllt hat, aus einer ohne Vorwarnung erfolgten Praxisänderung kein Nachteil erwachsen darf. In diesem Fall darf die neue Praxis deshalb nicht ohne vorgängige Ankündigung angewendet werden, wenn sie dazu führt, dass auf das Rechtsmittel nicht einzutreten ist (vgl. BGE 142 V 551 E. 4.1 S. 558 f., 132 II 153 E. 5.1 S. 159, 103 Ib 197 E. 4 S. 201 f.; BGer 2C\_421/2007 vom 21. Dezember 2007 E. 3.1; BVGer A-2434/2013 vom 9. Dezember 2013 E. 11.2, A-1374/2011 vom 5. Januar 2012 E. 3.5.1, A-4785/2007 vom 23. Februar 2010 E. 2.3; Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Auflage, Zürich 2016, N 595 und 638; Tschannen/Zimmerli/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Auflage, Bern 2014, § 23 N 16). Mit einer Praxis ist dabei zunächst die Rechtsprechung eines Gerichts und damit die Gerichtspraxis gemeint (vgl. BGE 142 V 551 E. 4.1 S. 558 f., 132 II 153 E. 5.1 S. 159; Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., N 595 und 637 f.). Es kann sich aber auch um die Praxis einer Verwaltungsbehörde und damit um die Verwaltungspraxis handeln (vgl. BGer 2C\_421/2007 vom 21. Dezember 2007 E. 3.1; Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., N 637 f.). Nicht jede Rechtsanwendung einer

Verwaltungsbehörde stellt aber eine Verwaltungspraxis dar. Verwaltungspraxis ist vielmehr der von der Überzeugung der Gesetz- und Zweckmässigkeit getragene Wille einer Verwaltungsbehörde zu einer bestimmten, konstanten Rechts- und Ermessensanwendung gegenüber jedermann (BGE 102 Ib 45 E. 1a S. 46; Bärtschi, Die Voraussetzungen für Praxisänderungen im Steuerrecht, in: zsis) 2007, Aufsätze Nr. 4, Ziff. 1.1). Zudem setzt die Berufung auf das Gebot von Treu und Glauben sowie das Vertrauensschutzprinzip voraus, dass die Praxis eingelebt (vgl. BVGer A-1374/2011 vom 5. Januar 2012 E. 3.5.1, A-4785/2007 vom 23. Februar 2010 E. 2.3; Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., N 589) bzw. gefestigt (vgl. Tschannen/Zimmerli/Müller, a.a.O., § 23 N 14) ist.

3.2.2 Wie sich aus den vorstehenden Erwägungen ergibt, ist nicht erstellt, dass es eine Verwaltungspraxis im vorstehend definierten Sinn gegeben hat, gemäss der die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt auf Einsprachen gegen Ermessensveranlagungen auch dann eingetreten ist, wenn für eine zentrale Position kein Beweismittel eingereicht oder angeboten worden ist oder eine zentrale Position nur geschätzt worden ist (vgl. vorne, E. 3.1.1 und 3.1.3 ■ 3.1.6). Erst recht besteht kein Hinweis auf eine eingelebte bzw. gefestigte Praxis.

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