

# **BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2020.254 vom 6. Juli 2016**

BS Appellationsgericht, 2016-07-06, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs\\_appellationsgericht\\_VD.2020.254](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs_appellationsgericht_VD.2020.254)

FR: BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2020.254 du 6 juillet 2016

IT: BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2020.254 del 6 luglio 2016

## **Erwägungen**

### **E. 1**

1.1 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 Verwaltungsrechtspflegegesetzes [VRPG, SG 270.100]). Zuständig ist das Dreiergericht (§ 92 Abs. 1 Ziff. 11 in Verbindung mit § 32 Abs. 1 des Gerichtsorganisationsgesetzes [SG 154.100]). Das Verfahren richtet sich nach den Bestimmungen des VRPG, soweit das Steuergesetz keine spezielle Vorschrift enthält (§ 171 Abs. 4 StG).

1.2 Zum Rekurs ist legitimiert, wer durch den angefochtenen Entscheid berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an seiner Aufhebung oder Abänderung hat (§ 13 Abs. 1 VRPG). Dies trifft auf den Rekurrenten als Adressaten des angefochtenen Entscheids zu. Der Rekurs wurde rechtzeitig eingereicht und begründet (§ 171 Abs. 2 in Verbindung mit § 164 Abs. 2 StG). Auf den Rekurs ist demzufolge einzutreten.

1.3 Die Kognition des Verwaltungsgerichts richtet sich nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 VRPG, da das Steuergesetz diesbezüglich keine speziellen Vorschriften für 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.

1.4 Da es sich bei Steuersachen nicht um zivilrechtliche Ansprüche im Sinn von Art. 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention (SR 0.101) handelt, muss keine Verhandlung durchgeführt und kann das Urteil auf dem Zirkulationsweg gefällt werden (§ 25 Abs. 2 VRPG; BGer 2P.7/2004 vom 8. Juni 2004 E. 1.3 und 2P.41/2002 vom 10. Juni 2003 E. 5).

1.5 Betreffend die Vermögenssteuer trat die Steuerverwaltung auf die Einsprache nicht ein. Betreffend diesen Nichteintretensentscheid wies die Steuerrekurskommission den Rekurs ab (vgl. angefochtener Entscheid, E. 2b.aa). Insoweit hat der Rekurrent den Entscheid der Steuerrekurskommission nicht angefochten. Gegenstand des vorliegenden Rekursverfahrens bildet damit nur die Einkommenssteuer.

Mit ihrem Revisionsentscheid vom 11. November 2021 hat die Steuerverwaltung den Verlust des Rekurrenten aus selbständiger Erwerbstätigkeit als Liegenschaftshändler in der Steuerperiode 2012 neu mit CHF 83'982.■ bemessen und diesen Verlust vollumfänglich und anteilig mit den im Jahre 2012 erzielten steuerbaren Grundstückgewinnen verrechnet. Damit ist nach Angaben der Steuerverwaltung in ihrer Eingabe vom 24. Januar 2022 kein Verlustüberschuss verblieben, welcher noch auf die Steuerperiode 2013 hätte vorgetragen werden können. Mit der teilweisen Gutheissung des Revisionsgesuchs wurde indessen den

Forderungen des Rekurrenten nach einer Verlustverrechnung soweit Folge geleistet, dass er das Rechtsbegehren 1 des vorliegend zu beurteilenden Rekurses am 18. Januar 2022 vollumfänglich zurückzog. Mit Bezug auf Rechtsbegehren 1 ist das Rekursverfahren deshalb infolge Rückzugs als gegenstandslos abzuschreiben. Zu befinden ist deshalb nur noch über das Rechtsbegehren 2, wonach die (teilweise) Ermessensveranlagung und die dadurch erfolgte Taxation des Einkommens auf CHF 0.■ aufzuheben und in das ordentliche Verfahren zurückzukehren sei.

## **E. 2**

2.1 Mit dem angefochtenen Entscheid hat die Steuerrekurskommission den Rekurs im Sinn der Erwägungen teilweise gutgeheissen und die Sache zur Neuurteilung an die Steuerverwaltung zurückgewiesen. Die Steuerrekurskommission hat erwogen, die Steuerverwaltung habe die Veranlagung zu Recht nach pflichtgemäsem Ermessen vorgenommen (angefochtener Entscheid, E. 4b). Mit den im Einspracheverfahren und im Rekursverfahren vor der Steuerrekurskommission eingereichten und angebotenen Unterlagen habe der Rekurrent eine umfassende Sachverhaltsdarstellung geliefert. Die Sache sei daher zur Überprüfung der Schätzung des steuer- und satzbestimmenden Einkommens aufgrund der inzwischen vorliegenden und angebotenen Unterlagen an die Steuerverwaltung zurückzuweisen (vgl. angefochtener Entscheid, E. 4c.cc f. und 5). Damit vertritt die Steuerrekurskommission offenbar die Ansicht, die angefochtene Veranlagung der Einkommenssteuer nach pflichtgemäsem Ermessen sei nicht durch eine ordentliche Veranlagung, sondern bloss durch eine neue Ermessensveranlagung zu ersetzen. Mit dem Rechtsbegehren 2 seines Rekurses beantragt der Rekurrent sinngemäss, es sei ins ordentliche Verfahren zurückzukehren und die Veranlagung der Einkommenssteuer nach pflichtgemäsem Ermessen sei durch eine ordentliche Veranlagung zu ersetzen. Er begründet dies damit, dass die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung nicht erfüllt gewesen seien (Rekurs, S. 6 ff.).

2.2 Eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (§ 160 Abs. 4 StG). Dieser Unrichtigkeitsnachweis kann auf zwei Arten erbracht werden. Einerseits kann mithilfe einer substantiierten Sachdarstellung und von Beweismitteln die bisher vorhandene Ungewissheit bezüglich des Sachverhalts vollständig beseitigt und auf diese Weise die zuverlässige Ermittlung der Steuerfaktoren ermöglicht werden. In diesem Fall ist ins ordentliche Verfahren zurückzukehren, ist die angefochtene Ermessensveranlagung durch eine ordentliche Veranlagung zu ersetzen, lebt die Untersuchungspflicht der Steuerverwaltung wieder auf und ist die Ermessensveranlagung selbst dann zu korrigieren, wenn die nunmehr festgestellten Faktoren von den zuvor geschätzten nur geringfügig abweichen. Andererseits kann der Steuerpflichtige dartun, dass die angefochtene Veranlagung offensichtlich übersetzt ist. In diesem Fall bleibt es bei der Ermessensveranlagung und ist bloss die offensichtlich unrichtige Schätzung zu korrigieren (BGer 2C\_61/2021 vom 22. Dezember 2021 E. 4.1; vgl. VGE VD.2019.173 und VD.2019.175 vom 17. April 2020 E. 2.4.2). Wenn die Steuerverwaltung auf eine Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung eingetreten ist, können im anschliessenden Rekursverfahren vor der Steuerrekurskommission zum Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung neue Tatsachenbehauptungen und neue Beweismittel vorgebracht werden (VGE VD.2019.173 und VD.2019.175 vom 17. April 2020 E. 2.4.4 mit Nachweisen). Die Anforderungen an den Unrichtigkeitsbeweis sind im Rekursverfahren gleich wie im Einspracheverfahren

(vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 140 N 51; Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht. Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 132 N 55).

2.3 Betreffend die Einkommenssteuer ist die Steuerverwaltung auf die Einsprache des Rekurrenten eingetreten (vgl. angefochtener Entscheid, E. 4c.bb). Gemäss den Feststellungen der Steuerrekurskommission hat der Rekurrent mit den im Einspracheverfahren und im Rekursverfahren vor der Steuerrekurskommission eingereichten und angebotenen Unterlagen sowie vorgebrachten Erklärungen eine umfassendere Sachverhaltsdarstellung geliefert (angefochtener Entscheid, E. 4c.dd). Inwieweit unter Mitberücksichtigung dieser Unterlagen und Erklärungen noch eine nicht zu beseitigende Ungewissheit im Sachverhalt bestehen könnte, ist aufgrund des angefochtenen Entscheids nicht ersichtlich (vgl. angefochtener Entscheid, E. 4b und 4c.cc). Daran vermögen auch die Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 24. November 2017 im Verfahren vor der Steuerrekurskommission (STRK.2017.124 S. 361 ff.) und der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 18. August 2017 (STRK.2017.124 S. 341 ff.) nichts zu ändern. Sowohl die Steuerrekurskommission (vgl. angefochtener Entscheid, E. 4c.cc) als auch die Steuerverwaltung (vgl. Einspracheentscheid vom 18. August 2017, E. II.19a-d) machen geltend, gewisse vom Rekurrenten erfolgswirksam verbuchten Aufwände könnten steuerrechtlich nicht berücksichtigt werden. Grösstenteils behaupten sie diesbezüglich aber überhaupt keine sachverhaltliche Ungewissheit. Insoweit besteht von vornherein kein Anlass für eine Ermessensveranlagung, sondern ist im Rahmen der Rechtsanwendung auf der Grundlage des festgestellten Sachverhalts zu entscheiden, ob die fraglichen Aufwände aufzurechnen sind oder nicht. Soweit der Rekurrent erfolgswirksam verbuchte Aufwände nach Ansicht der Steuerverwaltung nicht rechtsgenügend belegt hat (vgl. insbesondere Einspracheentscheid vom 18. August 2017, E. II.19a), ist ihr entgegenzuhalten, dass die Beweislosigkeit, die sich einstellt, wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflicht hinsichtlich einer steuermindernden Tatsache nicht erfüllt, grundsätzlich nicht zu einer Ermessensveranlagung führt. Grundsätzlich ist in einem solchen Fall vielmehr aufgrund der allgemeinen Beweislastregel zuungunsten des Steuerpflichtigen anzunehmen, die behauptete Tatsache habe sich nicht verwirklicht, und die steuermindernde Tatsache daher nicht zu berücksichtigen (vgl. Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 130 N 31). Betreffend die Aufteilung der Liegenschaftskosten in wertvermehrende und werterhaltende hat die Steuerrekurskommission erwogen, dass der Rekursbegründung vom 15. September 2017 und dem Schreiben vom 29. August 2016 detaillierte Abgrenzungen dieser Kosten zu entnehmen seien und die Liegenschaftsunterhaltskosten von der Steuerverwaltung aufgrund dieser Unterlagen festzusetzen seien (angefochtener Entscheid, E. 4c.cc). Die Ansicht der Steuerverwaltung, die Aufteilung in wertvermehrende und werterhaltende Kosten sei weiterhin unklar (Vernehmlassung vom 24. November 2017, Ziff. II.23), hat die Steuerrekurskommission verworfen (vgl. angefochtener Entscheid, E. 4c.cc). Im vorliegenden Rekursverfahren hat die Steuerverwaltung nichts vorgebracht, das geeignet wäre, die Richtigkeit der diesbezüglichen Erwägungen der Steuerrekurskommission in Frage zu stellen. Der Umstand, dass sich gewisse erfolgswirksam verbuchte Kosten bei der rechtlichen Würdigung des festgestellten Sachverhalts allenfalls als nicht geschäftsmässig begründet erweisen und daher aufzurechnen sind (vgl. dazu angefochtener Entscheid, E. 4c.cc), ändert daran nichts.

Soweit die Steuerrekurskommission und die Steuerverwaltung die Zulässigkeit der Ermessensveranlagung aus dem Umstand allein ableiten sollten, dass die Buchhaltung des Rekurrenten nicht ordnungsgemäss geführt worden sei (vgl. angefochtener Entscheid, E. 5; Vernehmlassung vom 24. November 2017, Ziff. II.18 und II.22 [STRK.2017.124 S. 361 ff.]), kann ihnen nicht gefolgt werden. Wer im Veranlagungsverfahren eine nicht ordnungsgemäss erstellte Jahresrechnung einreicht, begeht zwar eine Verfahrenspflichtverletzung im Sinn von § 158 Abs. 2 StG (VGE VD.2017.216 und VD.2017.217 vom 30. August 2018 E. 4.1.2.3). Die Nichterfüllung von Verfahrenspflichten ist aber bloss Teil eines umfassenderen Tatbestands der sachverhaltlichen Ungewissheit. Eine Veranlagung nach pflichtgemässen Ermessen ist immer dann durchzuführen, wenn nach Abklärung des Sachverhalts durch die Veranlagungsbehörde eine nicht zu beseitigende Ungewissheit im Sachverhalt, d.h. ein Untersuchungsnotstand, besteht (VGE VD.2019.173 und VD.2019.175 vom 17. April 2020 E. 2.3.1 mit Nachweisen). Wenn die tatsächlichen Verhältnisse trotz einer Verfahrenspflichtverletzung geklärt werden können, fehlt es an einem Untersuchungsnotstand und ist eine Ermessensveranlagung ausgeschlossen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 130 N 37; Tarolli Schmidt/Steffen/Blank, in: Tarolli Schmidt [Hrsg.], Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, § 158 N 25; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 130 N 30). In Ziff. II.22 ihrer Vernehmlassung im Verfahren vor der Steuerrekurskommission brachte die Steuerverwaltung zwar Gründe vor, weshalb die Buchhaltung des Rekurrenten nicht ordnungsgemäss sei. Sie legte aber nicht dar, weshalb die angeblichen Ordnungswidrigkeiten einer Abklärung des rechtserheblichen Sachverhalts entgegenstehen sollten. Daher ist darauf nicht weiter einzugehen.

Aufgrund der vorstehenden Erwägungen ist davon auszugehen, dass der Rekurrent spätestens im Rekursverfahren vor der Steuerrekurskommission mithilfe einer substantiierten Sachdarstellung und von Beweismitteln die bisher allenfalls vorhandene Ungewissheit bezüglich des Sachverhalts vollständig beseitigt und auf diese Weise die zuverlässige Ermittlung der Steuerfaktoren ermöglicht hat. Folglich ist ins ordentliche Verfahren zurückzukehren und hat die Steuerverwaltung die Veranlagung der Einkommenssteuer nach pflichtgemässen Ermessen durch eine ordentliche Veranlagung zu ersetzen. Da das Rechtsbegehren 2 des Rekurrenten damit gutzuheissen ist, kann mangels Entscheiderheblichkeit offen bleiben, ob die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung im Zeitpunkt der Veranlagungsverfügung und des Einspracheentscheids erfüllt waren oder nicht.

### **E. 3**

3.1 Zusammenfassend wird der Rekurs mit Bezug auf das Rechtsbegehren 2 gutgeheissen. Demzufolge werden Ziff. 1 des Dispositivs des Entscheids der Steuerrekurskommission vom 27. August 2020, der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 18. August 2017 und die Veranlagungsverfügung der Steuerverwaltung vom 6. Juli 2016 betreffend die Einkommenssteuer pro 2013 aufgehoben und es wird die Sache zur ordentlichen Veranlagung der Einkommenssteuer pro 2013 an die Steuerverwaltung zurückgewiesen. Damit gilt es auch die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission von CHF 1'500.■ (Ziff. 2 des Entscheiddispositivs) neu zu verlegen.

3.2 Die Steuerrekurskommission hat die Auferlegung einer reduzierten Spruchgebühr von CHF 1'500.■ damit begründet, dass der Rekurrent mit seinen Begehren nur teilweise durchdringe (angefochtener Entscheid, E. 6). Gemäss dem angefochtenen Entscheid

unterlag der Rekurrent insoweit, als seine Anträge auf Aufhebung des Nichteintretensentscheids der Steuerverwaltung betreffend die Vermögenssteuer und auf Berücksichtigung eines Verlustvortrags aus der Steuerperiode 2012 abgewiesen wurden. Die Erwägungen der Steuerrekurskommission betreffend den Verlustvortrag sind etwa zehn Mal länger als diejenigen betreffend den Nichteintretensentscheid. Unter diesen Umständen ist davon auszugehen, dass die reduzierte Spruchgebühr im Umfang von CHF 150.■ auf den Entscheid betreffend den Nichteintretensentscheid und im Umfang von CHF 1'350.■ auf den Entscheid betreffend den Verlustvortrag entfällt. Betreffend den Nichteintretensentscheid der Steuerverwaltung bleibt es mangels Anfechtung des Entscheids der Steuerrekurskommission bei der Abweisung des Antrags des Rekurrenten. Daher hat der Rekurrent für das Rekursverfahren vor der Steuerrekurskommission entsprechend dem Ausgang des Verfahrens eine reduzierte Spruchgebühr von CHF 150.■ zu tragen.

Bezüglich der Tragung des auf den Entscheid über den Verlustvortrag entfallenden Anteils von CHF 1'350.■ ist nach den für den Fall der Gegenstandslosigkeit geltenden Regeln zu entscheiden, nachdem die Steuerverwaltung ihre frühere Verweigerung der Anrechnung eines Verlustvortrags aus dem Jahre 2012 mit ihrem Entscheid vom 11. November 2021 in Revision gezogen und nunmehr den Verlust des Rekurrenten aus selbständiger Erwerbstätigkeit als Liegenschaftshändler in Höhe von CHF 83'982.■ anteilig mit den im Jahre 2012 erzielten steuerbaren Grundstückgewinnen vollumfänglich verrechnet hat.

Wird ein Verfahren abgeschrieben, richtet sich die Kostenverteilung je nach Lage des Einzelfalls danach, wer das Rekursverfahren veranlasst hat, wie das Verfahren mutmasslich ausgegangen wäre und bei welcher Partei die Gründe eingetreten sind, welche das Verfahren gegenstandslos werden liessen. Zu prüfen ist daher, wer die Gegenstandslosigkeit bewirkt hat oder wie aufgrund der Sachlage vor Eintritt des Erledigungsgrunds hätte entschieden werden müssen (Beusch, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar VwVG, 2. Auflage, St. Gallen 2019, Art. 63 N 16; Maillard, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Auflage, Zürich 2016, Art. 63 Rz 17; VGE VD.2021.58 vom 21. September 2021 E. 3.1, VD.2016.170 vom 21. August 2017 E. 2.1 und VD.2015.62 vom 1. Dezember 2015 E. 2.1). Der Rekurrent hat vorliegend sein Rechtsbegehren 1 (Gewährung der Verlustverrechnung 2012 bei der Einkommenssteueranlagung 2013) am 18. Januar 2022 zurückgezogen. Grundsätzlich ist der Rückzug eines Rechtsmittels wie dessen Abweisung mit entsprechender Kostenfolge zu behandeln. Von der Kostenaufgabe nach dem Unterliegerprinzip kann indessen abgewichen werden, wenn dafür zwingende Gründe bestehen, welche vor allem im Verhalten der Parteien liegen können (Stamm, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit, in: Buser [Hrsg.], Neues Handbuch des Staats- und Verwaltungsrechts des Kantons Basel-Stadt, Basel 2008, S. 477 ff., 514; Schwank, Das verwaltungsinterne Rekursverfahren des Kantons Basel-Stadt, Basel 2003, S. 195; VGE VD.2019.62 vom 17. Dezember 2019 E. 2.1, VD.2015.168 vom 22. Juni 2016 E. 1 und VD.2014.211 vom 22. April 2015 E. 2.1). Im vorliegenden Fall erscheint ein Abweichen vom Unterliegerprinzip angezeigt.

Entscheidend für die Kostenverlegung ist nicht, wer die (formelle) Prozesshandlung ■ vorliegend den Rückzug des Rekurses ■ vornimmt, sondern wer den materiellen Grund für das formelle Verhalten gesetzt hat (vgl. BGer 2C\_564/2013 vom 11. Februar 2014 E. 2.4 und 8C\_60/2010 vom 4. Mai 2010 E. 4.2.1, jeweils zu Art. 5 des Reglements über die

Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]; Beusch, a.a.O., Art. 63 N 16; Weissenberger/Hirzel, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Auflage, Zürich 2016 Art. 5 VGKE N 2). Vorliegend war es die Steuerverwaltung, die mit ihrem Entscheid vom 11. November 2021 ihre Veranlagungsverfügung vom 27. März 2013 zur Grundstückgewinnsteuer pro 2012 in Revision zog, womit es dem Rekurrenten ermöglicht wurde, den Verlust aus seiner selbständigen Erwerbstätigkeit als Liegenschaftshändler bei der Grundstückgewinnsteuer pro 2012 vollumfänglich zur Verrechnung zu bringen. Damit ist nachträglich auch die Möglichkeit eines Verlustvortrags bei der Einkommenssteuer pro 2013 entfallen, weshalb dem Rekurrenten folgerichtig nichts anderes übrigblieb, als seinen Rekurs in diesem Punkt (Rechtsbegehren 1) zurückzuziehen. Der Rekurrent hat daher auch nicht den auf den Entscheid über den Verlustvortrag entfallenden Anteil der reduzierten Spruchgebühr der Steuerrekurskommission zu tragen.

3.3 Im verwaltungsgerichtlichen Rekursverfahren obsiegt der Rekurrent mit seinem sinngemässen Antrag, die Ermessensveranlagung durch eine ordentliche Veranlagung zu ersetzen. Insoweit hat er die Kosten des Verwaltungsgerichts entsprechend dem Verfahrensausgang nicht zu tragen. Betreffend die Frage der Berücksichtigung eines Verlustvortrags ist das verwaltungsgerichtliche Rekursverfahren infolge Gegenstandslosigkeit abzuschreiben. Aus den in E. 3.2 vorstehend erwähnten Gründen können dem Rekurrenten auch die diesbezüglichen Kosten des Verwaltungsgerichts nicht auferlegt werden.

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