

# **BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2021.238 vom 25. Januar 2022**

BS Appellationsgericht, 2022-01-25, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs\\_appellationsgericht\\_VD.2021.238](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs_appellationsgericht_VD.2021.238)

FR: BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2021.238 du 25 janvier 2022

IT: BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2021.238 del 25 gennaio 2022

## **Erwägungen**

### **E. 1**

1.1 Die Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses ergibt sich aus § 6 Abs. 2 des Kirchengesetzes (SG 190.100) und Art. 12 Abs. 1 der Steuerordnung der Römisch-Katholischen Kirche Basel-Stadt vom 6. November 1973 (nachfolgend Steuerordnung 1973). Gemäss § 92 Abs. 1 Ziff. 11 des Gerichtsorganisationsgesetzes (GOG, SG 153.100) ist das Dreiergericht zum Entscheid berufen.

1.2 Als Adressaten des angefochtenen Entscheids sind die Rekurrierenden von diesem unmittelbar berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Abänderung. Damit sind sie gemäss § 13 Abs. 1 VRPG zum Rekurs legitimiert.

1.3 Gemäss § 16 Abs. 1 und 2 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsrechtspflege (VRPG, SG 270.100) sowie Art. 12 Abs. 1 und 2 der Steuerordnung 1973 betragen die Fristen für die Rekursanmeldung und -begründung zehn und 30 Tage. Gemäss § 16 Abs. 2 VRPG kann die Frist für die Rekursbegründung ausnahmsweise erstreckt werden. Die Rekurrierenden haben ihre Rekursanmeldung innert der gesetzlichen Frist und ihre Rekursbegründung innert der vom verfahrensleitenden Appellationsgerichtspräsidenten erstreckten Frist eingereicht.

1.4 Gemäss § 16 Abs. 2 VRPG und Art. 12 Abs. 2 der Steuerordnung 1973 soll die schriftliche Rekursbegründung die Anträge der Rekurrierenden, die Angabe der Tatsachen und Beweismittel und eine kurze Rechtserörterung enthalten. Dies bedeutet, dass die Rekursbegründung die Anträge der Rekurrierenden und deren Begründung mit Angabe der Beweismittel zu enthalten hat (VGE VD.2019.114 vom 3. Dezember 2019 E. 2.1 mit Nachweisen). In der Begründung ist substantiiert darzulegen, inwiefern und weshalb der angefochtene Entscheid fehlerhaft sein und antragsgemäss aufgehoben oder abgeändert werden soll. Dazu haben sich die Rekurrierenden mit den Erwägungen der Vorinstanz genau auseinanderzusetzen. Die Begründung muss somit nicht nur substantiiert, sondern darüber hinaus auch sachbezogen sein (VGE VD.2019.78 vom 27. Mai 2020 E. 1.3 mit Nachweisen). Bei juristischen Laien werden an die Substantiierung der Begründung allerdings geringere Anforderungen gestellt. Es genügt, dass auch aus einer knapp ausgefallenen, summarischen Rekursbegründung zumindest ersehen werden kann, worum es den Rekurrierenden geht und welche Argumente sie berücksichtigt wissen wollen. Fehlt eine solche Auseinandersetzung gänzlich, wird auf den Rekurs nicht eingetreten (VGE VD.2019.114 vom 3. Dezember 2019 E. 2.1 mit Nachweisen). Ob die Rekursbegründung der Rekurrierenden den vorstehenden Anforderungen genügt, wird im Folgenden geprüft (vgl. unten E. 2, insb. 2.3).

1.5 Der Rekurs ist nur im Rahmen des Streitgegenstands zulässig. Streitgegenstand bildet das im angefochtenen Verwaltungsakt geregelte oder zu regelnde Rechtsverhältnis, soweit es angefochten wird. Er darf sich im Lauf des Rechtsmittelzugs nicht erweitern. Streitgegenstand des verwaltungsgerichtlichen Rekursverfahrens kann nur sein, was bereits Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens gewesen ist oder hätte sein sollen. Gegenstände, über welche die Vorinstanzen weder entschieden haben noch hätten entscheiden müssen, sind vom Verwaltungsgericht nicht zu behandeln (VGE VD.2019.78 vom 27. Mai 2020 E. 2.5.3).

## **E. 2**

2.1 Im Zusammenhang mit der zeitlichen Bemessung werden im Steuerrecht die Begriffe Steuerperiode, Bemessungsperiode, Veranlagungsperiode, Gegenwarts- und Vergangenheitsbemessung, Postnumerando- und Pränumerandobesteuerung sowie Postnumerando- und Pränumerandobezug unterschieden. Die Steuerperiode entspricht dem Zeitraum, für den die Steuer geschuldet wird. Bei einer einjährigen Steuerperiode wird auch vom Steuerjahr gesprochen. Der Zeitraum, in dem das der Steuerbemessung dienende Einkommen erzielt wird, heisst Bemessungsperiode. Die Veranlagungsperiode ist der Zeitraum vom Beginn der Veranlagung für eine Steuerperiode bis zum Beginn der Veranlagung für die nächste Steuerperiode. Bei der Gegenwartsbemessung fallen die Steuer- und die Bemessungsperiode zeitlich zusammen und bei der Vergangenheitsbemessung geht die Bemessungs- der Steuerperiode voran. Bei der Postnumerandobesteuerung folgt die Veranlagungsperiode der Steuerperiode und bei der Pränumerandobesteuerung fallen die Steuer- und die Veranlagungsperiode zeitlich zusammen. Beim Postnumerandobezug wird die Steuer erst nach Ablauf der Steuerperiode fällig und beim Pränumerandobezug bereits vorher (vgl. Reich, Steuerrecht,

## **E. 2.2**

2.2.1 Seit dem 1. Januar 1974 galt die Steuerordnung 1973. Am 1. Januar 2020 trat die Steuerordnung der Römisch-Katholischen Kirche Basel-Stadt vom 20. November 2018 (nachfolgend Steuerordnung 2018) in Kraft (§ 40 Abs. 1 der Steuerordnung 2018). Gemäss § 40 Abs. 2 der Steuerordnung 2018 ersetzt diese die Steuerordnung 1973 und das Steuerreglement der Römisch-Katholischen Kirche Basel-Stadt vom 17. September 1990 (nachfolgend Steuerreglement).

2.2.2 Gemäss § 8 Abs. 1 der Steuerordnung 1973 wurde die Kirchensteuer jeweils für das laufende Kalenderjahr erhoben und war in zwei Raten zahlbar. Der Fälligkeitstermin war gemäss Art. 20 des Steuerreglements in der Regel für die erste Rate der 31. Mai und für die zweite Rate der 30. September. Steuerbeträge, die nicht bis zum Ende der Fälligkeit eingingen, wurden auf dem Rechtsweg unter Zurechnung von Verzugszinsen und Kosten eingezogen (Art. 8 Abs. 2 der Steuerordnung 1973). Gemäss § 2 Abs. 3 der Steuerordnung 1973 blieb in der Regel die kantonale Einkommenssteuer-Veranlagung des dem Bezug der Kirchensteuer vorangehenden Jahres die Grundlage für die Berechnung der Kirchensteuer. Gemäss Art. 2 des Steuerreglements bildete unter Vorbehalt von Art. 3-8 des Steuerreglements das zwei Jahre vor dem Kirchensteuerjahr erzielte Einkommen die Grundlage für die Berechnung der Kirchensteuer. Für den Vollzug war die Verwaltung der Römisch-Katholischen Kirche Basel-Stadt (nachfolgend Kirche) zuständig (Art. 19 des Steuerreglements). Damit galt gemäss der Steuerordnung 1973 die Vergangenheitsbemessung mit Pränumerandobesteuerung und Pränumerandobezug.

Gestützt auf die Steuerordnung 1973 und das Steuerreglement wurde somit die Kirchensteuer für die Steuerperiode 2020 auf der Grundlage des in der Bemessungsperiode 2018 erzielten Einkommens in der Veranlagungsperiode 2020 von der Kirche veranlagt und bezogen sowie im Jahr 2020 fällig. Dementsprechend bestimmen § 38 Abs. 2, 4 und 5 der Steuerordnung 2018, dass die Kirche die Kirchensteuer für das Steuerjahr 2020 gemäss den bisherigen Normen gestützt auf das Bemessungsjahr 2018 veranlagt und bezieht und die entsprechende Kirchensteuer im Jahr 2020 fällig wird.

2.2.3 Gemäss der Steuerordnung 2018 wird die Kirchensteuer auf dem Einkommen für jede Steuerperiode festgesetzt und erhoben (§ 32 Abs. 1 der Steuerordnung 2018). Als Steuerperiode gilt das Kalenderjahr (§ 32 Abs. 2 der Steuerordnung 2018). Das steuerbare Einkommen bemisst sich nach den Einkünften in der Steuerperiode (§ 41 Abs. 1 des Steuergesetzes [StG, SG 640.100] in Verbindung mit § 1 Abs. 1 und 2 der Steuerordnung 2018). Fällig wird die Kirchensteuer am 31. Mai des auf die Steuerperiode folgenden Kalenderjahres (§ 24 Abs. 1 der Steuerordnung 2018). Die Steuerveranlagung und der Steuerbezug erfolgen gemäss § 1 Abs. 2, § 7, § 9 und § 23 der Steuerordnung 2018 durch die kantonale Steuerverwaltung (nachfolgend Steuerverwaltung) in analoger Anwendung des StG (§§ 137 ff. und 194 ff.) und der Steuerverordnung (StV, SG 640.110). Damit gilt gemäss der Steuerordnung 2018 die Gegenwartsbemessung mit Postnumerandobesteuerung und Postnumerandobezug. Gestützt auf die Steuerordnung 2018 wird somit die Kirchensteuer für die Steuerperiode 2020 auf der Grundlage des in der Bemessungsperiode 2020 erzielten Einkommens in der Veranlagungsperiode 2021 von der Steuerverwaltung veranlagt und bezogen und im Jahr 2021 fällig. Dementsprechend bestimmt § 38 Abs. 2, 3 und 5 der Steuerordnung 2018, dass die Steuerverwaltung die Kirchensteuer für das Steuerjahr 2020 gestützt auf das Bemessungsjahr 2020 veranlagt und bezieht und die entsprechende Kirchensteuer im Jahr 2021 fällig wird.

2.2.4 Gemäss den Übergangsbestimmungen der Steuerordnung 2018 erfolgt aufgrund der Umstellung von der Vergangenheitsbemessung zur Gegenwartsbemessung zweimal eine Veranlagung für das Steuerjahr 2020. Das erste Mal veranlagt und bezieht die Kirche die Kirchensteuer für das Steuerjahr 2020 und das zweite Mal veranlagt und bezieht die Steuerverwaltung die Kirchensteuer für das Steuerjahr 2020 (§ 38 Abs. 2 Steuerordnung 2018). Die zweimal für das Steuerjahr 2020 geforderte Kirchensteuer stützt sich aber auf unterschiedliche Bemessungsjahre und wird in unterschiedlichen Jahren fällig (§ 38 Abs. 5 der Steuerordnung 2018).

2.3 Die Rekurrierenden machen geltend, es sei unzulässig, für das gleiche Steuerjahr zweimal Steuern zu erheben (Rekursbegründung S. 2 f.). Zudem beantragen sie «aus Praktikabilitätsgründen», dass die Kirchensteuer für die Steuerperiode 2020 von der Steuerverwaltung gestützt auf die Bemessungsperiode 2020 in der Veranlagungsperiode 2021 erhoben werde (Rekursbegründung S. 5). Weshalb Praktikabilitätsgründe für dieses Vorgehen sprechen sollen, erklären die Rekurrierenden jedoch mit keinem Wort und ist nicht ersichtlich. Vor allem aber machen die Rekurrierenden nicht geltend, es sei unzulässig, dass die Kirche in Anwendung der Steuerordnung 1973 und des Steuerreglements gestützt auf die Bemessungsperiode 2018 in der Veranlagungsperiode 2020 die Kirchensteuer für die Steuerperiode 2020 erhoben hat. Im Gegenteil erklären sie, die Frage, ob die Kirche die Kirchensteuer für die Steuerperiode 2020 gestützt auf die Bemessungsperiode 2018 oder die Steuerverwaltung die Kirchensteuer für die Steuerperiode 2020 gestützt auf die Bemessungsperiode 2020 erheben dürfe, könne zurzeit

offenbleiben (Rekursbegründung S. 3). Gegenstand des vorliegenden Rekurses ist aber ausschliesslich die Erhebung der Kirchensteuer für die Steuerperiode 2020 durch die Kirche in Anwendung der Steuerordnung 1973 und des Steuerreglements gestützt auf die Bemessungsperiode 2018 in der Veranlagungsperiode 2020. Damit bleiben die Rekurrierenden jegliche Begründung dafür schuldig, weshalb die Streitgegenstand des vorliegenden Rekurses bildende Steuererhebung unrichtig sein könnte. Daher ist auf den Rekurs mangels Begründung nicht einzutreten. Im Übrigen wäre der Rekurs abzuweisen, wenn darauf einzutreten wäre, weil nicht ersichtlich ist, inwiefern die Erhebung der Kirchensteuer für die Steuerperiode 2020 durch die Kirche in Anwendung der Steuerordnung 1973 und des Steuerreglements gestützt auf die Bemessungsperiode 2018 in der Veranlagungsperiode 2020 unrichtig sein könnte.

2.4 Zu einer zweimaligen Erhebung von Kirchensteuern für die gleiche Steuerperiode kam es erst, als die Steuerverwaltung in Anwendung der Steuerordnung 2018 gestützt auf die Bemessungsperiode 2020 in der Veranlagungsperiode 2021 die Kirchensteuer für die Steuerperiode 2020 veranlagte. Da diese Steuerveranlagung nicht Gegenstand des vorliegenden Rekurses ist, hat das Verwaltungsgericht im vorliegenden Rekursverfahren nicht zu entscheiden, ob es zulässig ist, für die gleiche Steuerperiode zweimal Kirchensteuern zu erheben. Wenn die Rekurrierenden gegen die Veranlagung der Kirchensteuer für die Steuerperiode 2020 durch die Steuerverwaltung Rechtsmittel ergreifen, können sie die betreffende Frage mit diesen Rechtsmitteln aufwerfen. Dementsprechend hat bereits die Rekurskommission richtig erwogen, dass sie im Rekursverfahren betreffend die definitive Steuerrechnung der Steuerabteilung der Kirche für die Beurteilung der Frage, ob eine unzulässige Doppelbesteuerung vorliege, nicht zuständig sei, und dass die Rekurrentin eine solche mit einer Einsprache gegen die Veranlagung der Kirchensteuer durch die kantonale Steuerverwaltung werde rügen können (vgl. angefochtener Entscheid E. 3d f. und E. 4c). Inzwischen haben die Rekurrierenden gegen die Veranlagung der Kirchensteuer für die Steuerperiode 2020 durch die Steuerverwaltung bei dieser vorsorglich Einsprache erhoben.

## **E. 2.5**

2.5.1 Mit ihrer Eingabe vom 10. Dezember 2021 machen die Rekurrierenden geltend, der von der Steuerverwaltung gestützt auf die Bemessungsperiode 2020 veranlagte und mit Steuerrechnung 2020 vom 25. November 2021 in Rechnung gestellte Betrag der Kirchensteuer (CHF 343.65) sei deutlich tiefer als der von der Kirche gestützt auf die Bemessungsperiode 2018 veranlagte und mit definitiver Steuerrechnung 2020 in Rechnung gestellte Betrag der Kirchensteuer (CHF 2'371.■). Dies hänge vor allem mit der Reduktion der Erwerbstätigkeit des Rekurrenten im Jahr 2020 und zu einem kleinen Teil mit seinem Austritt aus der Kirche zusammen. Aufgrund der beiden Steuerrechnungen erscheint es richtig, dass das Einkommen der Rekurrierenden im Jahr 2020 deutlich tiefer gewesen ist als im Jahr 2018 und dass dies einen Grund dafür darstellt, dass der Betrag der gestützt auf die Bemessungsperiode 2020 veranlagte Kirchensteuer deutlich kleiner ist als derjenige der gestützt auf die Bemessungsperiode 2018 veranlagten. Einen wesentlichen Grund für die Differenz stellt jedoch auch der Kirchenaustritt des Rekurrenten dar. Dieser hat gemäss § 3 Abs. 1 der Steuerordnung 2018 zur Folge, dass bloss die Hälfte der vollen Steuer erhoben wird. Aus den vorstehenden Umständen kann jedenfalls nicht geschlossen werden, dass die Erhebung der Kirchensteuer für die Steuerperiode 2020 durch die Kirche in Anwendung der Steuerordnung 1973 und des Steuerreglements gestützt auf die Bemessungsperiode 2018

unrichtig sei. Dies wird von den Rekurrierenden auch nicht geltend gemacht.

2.5.2 Die Rekurrierenden bringen jedoch vor, die unterschiedlichen Steuerbeträge gäben einen Hinweis darauf, dass im Rahmen der Übergangsbestimmungen Handlungsbedarf bestanden hätte. Ausserordentliche Einkommensbestandteile und Abzüge in den Jahren 2018 und 2020 oder die Faktoren des Jahres 2019 hätten ihrer Ansicht nach gesetzgeberisch berücksichtigt werden können. Auch diese Vorbringen sind nicht geeignet, die Richtigkeit der Erhebung der Kirchensteuer für die Steuerperiode 2020 durch die Kirche in Anwendung der Steuerordnung 1973 und des Steuerreglements gestützt auf die Bemessungsperiode 2018 in Frage zu stellen. Die Umstellung von der Vergangenheitsbemessung zur Gegenwartsbemessung hat zur Folge, dass das Jahr 2019 abgesehen von Ausnahmefällen nie Bemessungsperiode für die Kirchensteuer ist und damit eine Bemessungslücke entsteht (vgl. allgemein zur Bemessungslücke Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Auflage, Bern 2001, § 14 N 151). Beim Wechsel von der Vergangenheitsbemessung zur Gegenwartsbemessung für die kantonale Einkommenssteuer und die direkte Bundessteuer wurden in der Bemessungslücke erzielte ausserordentliche Einkünfte gesondert besteuert und in der Bemessungslücke angefallene ausserordentliche Aufwendungen zusätzlich abgezogen. Dabei stand es den Kantonen frei, ob sie diesen Aufwendungen in den Steuerveranlagungen unmittelbar vor oder unmittelbar nach dem Wechsel der zeitlichen Bemessung Rechnung trugen (vgl. Art. 69 Abs. 2 und 4 der vom 1. Januar 1999 bis am 31. Dezember 2013 geltenden Fassung des Steuerharmonisierungsgesetzes [StHG, SR 642.14] sowie Art. 218 Abs. 2 und 4 der vom 1. Januar 1999 bis am 31. Dezember 2013 geltenden Fassung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11]; Höhn/Waldburger, a.a.O., § 14 N 152). Die in die Bemessungslücke fallenden ordentlichen Einkünfte und Aufwendungen waren hingegen steuerlich nicht zu berücksichtigen (vgl. Nefzger, in: Nefzger et al. [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 198 N 6). Ob die ausserordentlichen Einkünfte und Aufwendungen oder gar die ordentlichen Einkünfte und Aufwendungen beim Wechsel von der Vergangenheitsbemessung zur Gegenwartsbemessung für die Kirchensteuer berücksichtigt werden müssten, kann im vorliegenden Fall mangels Entscheidwesentlichkeit offenbleiben. Selbst wenn eine Berücksichtigung der betreffenden Einkünfte und Aufwendungen geboten wäre, müssten sie jedenfalls nicht zwingend bei der letzten Steuerveranlagung mit Vergangenheitsbemessung und damit bei der Gegenstand des vorliegenden Rekurses bildenden Steuerveranlagung berücksichtigt werden, sondern wäre auch eine Berücksichtigung bei der ersten Steuerveranlagung mit Gegenwartsbemessung zulässig. Folglich kann aus dem Umstand, dass die Kirche bei der Veranlagung der Kirchensteuer für die Steuerperiode 2020 gestützt auf die Bemessungsperiode 2018 keine Einkünfte und Aufwendungen aus dem Jahr 2019 berücksichtigt hat, in keinem Fall auf die Unrichtigkeit dieser Steuerveranlagung geschlossen werden. Dies wird von den Rekurrierenden auch nicht geltend gemacht. Im Übrigen behaupten sie auch nicht, dass bei ihnen im Jahr 2019 ausserordentliche Aufwendungen angefallen wären oder dass sie im Jahr 2019 eine erhebliche Einkommenseinbusse erlitten hätten.

2.5.3 Aus den vorstehenden Gründen vermögen auch die Ausführungen in der Eingabe vom 10. Dezember 2021 die fehlende Rekursbegründung (vgl. oben E. 2.3) nicht zu ersetzen.

### **E. 3**

Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens haben die Rekurrierenden in Anwendung von § 30 Abs. 1 VRPG die Gerichtskosten des verwaltungsgerichtlichen Rekursverfahrens zu

tragen. Diese werden in Anwendung von § 23 Abs. 2 des Gerichtsgebührenreglements (GGR, SG 154.810) unter Mitberücksichtigung des Umstands, dass ein Nichteintretensentscheid ergeht, auf CHF 600.■ festgesetzt. Die Gerichtskosten werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss in Höhe von CHF 1'200.■ verrechnet, sodass die Gerichtskasse den Rekurrierenden CHF 600.■ zurückzuerstatten hat.

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