

Verfahrensrecht

Kanzleifehler und Einsprache-Entscheid

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts, Lausanne vom 19. März 2013

*Nach Erhebung einer Einsprache kann ein mit Mängeln behaftetes Veranlagungs-
rektifikat zwar als Einsprache-Entscheid gedeutet werden. Wenn jedoch dieser Ver-
waltungsakt einen offensichtlichen Fehler im Willensausdruck beinhaltet, indem
eine erhebliche Einkommensposition unbegründet weggelassen wird, ohne dass
diese Position je Gegenstand der erhobenen Einsprache war, so ist eine nachträg-
liche Berichtigung nicht nur zulässig, sondern sogar geboten.*

Sachverhalt:

A. Die Eheleute A.X. und B.X. geb. Y. deklarierten in ihrer Steuererklärung «2001 B» namentlich ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Ehemannes in der Höhe von insgesamt Fr. 5'306'911.–. Neben weiteren Abzügen beanspruchten sie die Anrechnung noch nicht verrechneter Vorjahresverluste. Im Juni 2005 nahm die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft bei der X. & Co. T., deren unbeschränkt haftender Gesellschafter A.X. ist, eine Buchprüfung vor. Die Prüfung ergab, dass der geltend gemachte Vorjahresverlust bereits mit Einkommen aus einem früheren Jahr hatte verrechnet werden können.

B. Am 31. Oktober 2005 erliess die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft die Veranlagungsverfügung über die direkte Bundessteuer 2001. Darin rechnete sie gegenüber der Selbstschätzung einen Zins von Fr. 129'010.– auf. Auf diese Weise ergab sich ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von nunmehr Fr. 5'435'921.–, das unter den Positionen «selbständige Erwerbstätigkeit» (Fr. 2'480'513.–) und «gewerbmässiger Liegenschaftenhandel» (Fr. 2'955'408.–) ausgewiesen wurde. Den geltend gemachten Vorjahresverlust schloss die Steuerverwaltung vom Abzug aus. Bei einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von je Fr. ... und dem Maximalsatz von 11,5 Prozent resultierte eine Steuerschuld von Fr.

C. Im Anschluss an eine Besprechung mit der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft erhoben die Eheleute X.-Y. am 30. November 2005 Einsprache und beantragten sinngemäss, der Vorjahresverlust sei zu berücksichtigen und die Aufrechnung des Zinses sei rückgängig zu machen.

Längere Zeit später, am 20. Mai 2010, erliess die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft unter dem Titel «Veranlagungsverfügung – ersetzt Verfügung vom 31.10.2005» einen Hoheitsakt, dessen Charakter bis vor Bundesgericht umstritten ist. Unstreitig wurde die Position «selbständige Erwerbstätigkeit» von zuvor Fr. 2'480'513.– um Fr. 129'010.– auf Fr. 2'351'503.– herabgesetzt. Die Position «gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel» (Fr. 2'955'408.–) erschien hingegen nicht mehr. Entsprechend diesem Hoheitsakt betrug das steuerbare und satzbestimmende Einkommen nunmehr Fr. ... und die Steuerschuld belief sich auf Fr. ..., mithin rund Fr. 350'000.– weniger als zuvor. Der Rechtsmittelbelehrung liess sich entnehmen, «gegen die vorliegende Veranlagung [sei] kein Rechtsmittel gegeben, da sie auf einem bereits rechtskräftigen Einspracheentscheid basier[e]».

D. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft wandte sich in der Folge mit Schreiben vom 20. September 2010 an die Eheleute X.-Y.. Im Wesentlichen führte sie aus, die Veranlagungsverfügung vom 20. Mai 2010 sei irrtümlich ergangen und habe die ursprüngliche Verfügung vom 31. Oktober 2005 nicht ersetzt. Es fehle [noch] an einem Einspracheentscheid, womit «die Basis für diese irrtümlich ausgelöste Veranlagungsverfügung gar nicht gegeben» sei. Die Position «gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel» von Fr. 2'955'408.– sei in der Einsprache unangefochten geblieben. Bei einem um rund Fr. 350'000.– verminderten Steuerbetrag habe sofort klar werden müssen, «dass etwas offensichtlich nicht berücksichtigt worden ist, d. h. die Veranlagung fehlerhaft ausgelöst worden ist». Die Veranlagungsverfügung vom 20. Mai 2010 könne deshalb «gar keine Rechtsgültigkeit erlangen» und sei als gegenstandslos zu betrachten.

E. Mit Datum vom 2. November 2010 erliess die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft einen als «Einsprache-Entscheid» bezeichneten Hoheitsakt. Sie verweigerte die Verlustverrechnung weiterhin, sah jedoch von der Aufrechnung des Zinses ab. Demzufolge hiess sie die Einsprache teilweise gut und setzte das steuerbare Einkommen auf Fr. ... fest.

F. Die gegen den Einspracheentscheid gerichtete Beschwerde der Eheleute X.-Y. wies das Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, am 27. Mai 2011 ab. Es hielt die Veranlagungsverfügung vom 20. Mai 2010 für nichtig, da das Einspracheverfahren mit einem Einspracheentscheid hätte beendet werden müssen. Die Beschwerde an das Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht, blieb ebenso erfolglos. Anders als das Steuer- und Enteignungsgericht verwarf das Kantonsgericht in seinem Urteil vom 14. März 2012 einen Nichtigkeitsgrund, bejahte aber die Berichtigungsfähigkeit des Hoheitsakts vom 20. Mai 2010. Mit dem Einspracheentscheid vom 2. November 2010 habe die Steuerverwaltung «implizit» die Verfügung vom 20. Mai 2010 berichtigt. Dies sei nicht zu beanstanden.

G. Mit Eingabe vom 18. Juni 2012 erheben die Eheleute X.-Y. (hiernach: die Steuerpflichtigen) beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Ihr Hauptantrag lautet auf Aufhebung des Urteils vom 14. März 2012

und Feststellung, dass der Einspracheentscheid vom 2. November 2010 nichtig sei. Eventualiter beantragen sie, das Urteil vom 14. März 2012 sowie der Einspracheentscheid vom 2. November 2010 seien aufzuheben und es sei festzustellen, dass die Steuerpflichtigen für die Steuerperiode 2001 bereits veranlagt worden seien.

Während das Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht, auf eine Vernehmlassung verzichtet, nehmen die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft und die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung DVS, je gesondert Stellung und beantragen die Abweisung der Beschwerde. Dies veranlasst die Steuerpflichtigen zur Einreichung abschliessender Bemerkungen.

Erwägungen:

1.1 Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit bzw. die Zulässigkeit des Rechtsmittels von Amtes wegen (Art. 29 Abs. 1 BGG) und mit freier Kognition (BGE 138 I 475 E. 1 S. 476; 138 III 471 E. 1 S. 475; 138 IV 258 E. 1.4 S. 262; 137 III 417 E. 1 S. 417).

1.2 Die Beschwerde richtet sich gegen einen (End-)Entscheid einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist grundsätzlich gegeben (Art. 82 lit. a, Art. 83, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1 und Art. 90 BGG i.V.m. Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Die Sachurteilsvoraussetzungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass. Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.3 Mit der Beschwerde kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist folglich weder an die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen, und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; BGE 138 III 537 E. 2.2 S. 540; 137 III 385 E. 3 S. 386; 133 III 545 E. 2.2. S. 550).

Trotz der Rechtsanwendung von Amtes wegen prüft das Bundesgericht, unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht der Beschwerde (Art. 42 BGG), grundsätzlich nur die geltend gemachten Rügen, sofern die rechtlichen Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 135 II 384 E. 2.2.1 S. 389; 134 III 102 E. 1.1 S. 104; 133 II 249 E. 1.4.1 S. 254). Die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem und interkantonalem Recht untersucht es in jedem Fall nur, soweit eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG). Fragen des Bundesrechts klärt das Bundesgericht mit freier Kognition (Ur-

teile 2C_708/2012 vom 21. Dezember 2012 E. 1.4; 2C_711/2012, 2C_712/2012 vom 20. Dezember 2012 E. 1.4).

1.4 Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz können nur berichtigt werden, sofern sie entweder offensichtlich unrichtig, d. h. willkürlich ermittelt worden sind (Art. 9 BV; BGE 137 II 353 E. 5.1 S. 356; zum Willkürbegriff: BGE 138 I 49 E. 7.1 S. 51; 137 I 1 E. 2.4 S. 5) oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG). Zudem hat die beschwerdeführende Partei aufzuzeigen, dass die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 137 III 226 E. 4.2 S. 234).

1.5 Die Steuerpflichtigen machen eine Verletzung von Art. 150 DBG (Berichtigung) sowie von Art. 8 und 9 BV geltend. Als willkürlich gerügt werden die Sachverhaltserhebung und die Rechtsanwendung. Mit der Vorinstanz gehen die Steuerpflichtigen davon aus, dass der Hoheitsakt vom 20. Mai 2010 rechtswirksam sei. Abweichend von der Vorinstanz, die dem Einspracheentscheid die «implizite» Berichtigung der Verfügung vom 20. Mai 2010 zuschreibt und dies billigt, halten sie die Berichtigung indessen für ausgeschlossen. Wie die Vorinstanz verwerfen sie einen Rechnungsfehler, überdies aber auch ein Schreibversehen.

2.1 Fehlerhafte Verwaltungsakte sind in aller Regel nicht nichtig, sondern bloss anfechtbar, und sie erwachsen dementsprechend durch Nichtanfechtung in Rechtskraft. Nichtigkeit der Verfügung oder des Entscheids tritt nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung ein, wenn:

- (a) der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer ist,
- (b) er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und
- (c) zudem die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird.

Als Nichtigkeitsgründe fallen vorab funktionelle und sachliche Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde sowie krasse Verfahrensfehler in Betracht. Inhaltliche Mängel einer Verfügung oder eines Entscheids führen nur ausnahmsweise zur Nichtigkeit. Fehlt einer Verfügung oder einem Entscheid zufolge Nichtigkeit jegliche Rechtsverbindlichkeit, so ist das durch die Behörde, die mit der Sache befasst ist, jederzeit und von Amtes wegen zu beachten (vgl. BGE 138 II 501 E. 3.1 S. 503 f.; 137 I 273 E. 3.1 S. 275; 137 III 217 E. 2.4.3 S. 225; 136 II 489 E. 3.3 S. 495 f.; 133 II 366 E. 3.1 und 3.2 S. 367; 132 II 342 E. 2.1 S. 346; HUGO CASANOVA, in: Daniëlle Yersin/Yves Noël [Hrsg.], *Commentaire romand, LIFD*, 2008, N. 4 der Einführung zu Art. 147-153 DBG; THOMAS ZIEGLER, in: Peter B. Nefzger/Madeleine Simonek/Thomas P. Wenk [Hrsg.], *Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft*, 2004, N. 2 zu § 132 StG/BL).

2.2 Auf eine nicht nichtige, (noch) unangefochtene Verfügung kann die (Steuer-)Behörde während der laufenden Rechtsmittelfrist zurückkommen, ohne dass die nach Eintritt der formellen Rechtskraft erforderlichen Voraussetzungen der Wiedererwägung oder der prozessualen Revision erfüllt sein müssten (Widerruf *pendente lite*; Urteil 4A_447/2009 vom 9. November 2009 E. 2.1, nicht publ. in: BGE 135 III 656; 134 V 257 E. 2.2 S. 261; 129 V 110 E. 1.2.1 S. 111; 124 V 246 E. 2 S. 247 f.; 121 II 273 E. 1a/bb S. 278; Urteil 2A.108/2007 vom 22. Februar 2007 E. 2; ANNETTE GUCKELBERGER, Der Widerruf von Verfügungen im schweizerischen Verwaltungsrecht, in: ZBl 108/2007 S. 293, insb. 309 f.; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., 2010, N. 995; PATRICK M. MÜLLER, Aspekte der Verwaltungsrechtspflege, 2006, S. 8; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., 2009, N. 26 zu Art. 131 DBG; MARTIN ZWEIFEL, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, DBG, 2. Aufl., 2008, N. 3 zu Art. 131 DBG; ZIEGLER, a.a.O., N. 2 zu § 132 StG/BL). Macht die Behörde vom Widerrufsrecht Gebrauch und erlässt sie eine neue Verfügung (Zweitverfügung), so wird die rektifizierte Erstverfügung in gleicher Weise von Gesetzes wegen durch die Zweitverfügung ersetzt, wie ein Einspracheentscheid die mit Einsprache angefochtene Verfügung ersetzt (zum Einspracheentscheid BGE 132 V 368 E. 6.1 S. 375; Urteil 9C_877/2010 vom 28. März 2011 E. 3.1; HANSJÖRG SEILER, Rechtsfragen des Einspracheverfahrens in der Sozialversicherung [Art. 52 ATSG], in: René Schaffhauser/Franz Schlauri [Hrsg.], Sozialversicherungsrechtstagung 2007, 2007, S. 65, insb. 100).

Die Praxis zur Frage der Wiedererwägung von Amtes wegen («Widerruf») unter dem seinerzeitigen Bundesratsbeschluss vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt; BS 6 390; insb. BGE 121 II 273 E. 1a/bb S. 278) gilt im Bereich des DBG und des harmonisierten kantonalen Steuerrechts entsprechend weiter (Urteile 2C_637/2012 vom 4. Oktober 2012 E. 5.1; 2C_519/2011 vom 24. Februar 2012, in: RDAF 2012 II 418, StE 2012 B 97.3 Nr. 9, StR 67/2012 S. 367). Während laufender Rechtsmittelfrist hat die steuerpflichtige Person ohnehin mit einer Behördenbeschwerde zu rechnen (Art. 141 DBG; auf kantonaler Ebene etwa Art. 189 Abs. 1 i.V.m. Art. 190 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Bern vom 21. Mai 2000 [StG/BE; BSG 661.11]; Urteil 2A.459/2000 vom 23. Februar 2001 E. 2).

Ähnlich verhält es sich in der Folge hinsichtlich des nicht angefochtenen Einspracheentscheids: Ihn kann die Steuerbehörde während laufender Beschwerdefrist in Wiedererwägung ziehen (PIERRE TSCHANNEN/ ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Aufl., 2009, N. 23; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 12 zu Art. 135 DBG).

2.3 Was die bereits formell rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen und Einspracheentscheide anbelangt, kennt das Recht der direkten Bundessteuer einen *numerus clausus* von Rechtsgründen, die es der Steuerbehörde – aus eigenem Antrieb oder

auf Antrag hin – erlauben, darauf zurückzukommen (XAVIER OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 4. Aufl., 2012, § 24 passim; MARKUS REICH, *Steuerrecht*, 2. Aufl., 2012, § 26 N. 114; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 13 zu den Vorbemerkungen zu Art. 147-153a DBG). Dieselben Gründe bestehen im Bereich des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14). Auch dort herrscht ein strikter *numerus clausus* (KLAUS A. VALLENDER, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, Band I/1, StHG, 2. Aufl., 2002, N. 5 zu den Vorbemerkungen zu Art. 51-53 StHG; vgl. Urteil 2C_337/2012 vom 19. Dezember 2012 E. 2.6, zur Publ. bestimmt).

Bei diesen Rückkommensgründen handelt es sich um die Revision (zugunsten der steuerpflichtigen Person; Art. 147 ff. DBG bzw. Art. 51 StHG), die Berichtigung (zugunsten der steuerpflichtigen Person oder der öffentlichen Hand; Art. 150 DBG bzw. Art. 52 StHG) und schliesslich die Nachsteuer (zugunsten der öffentlichen Hand; Art. 151 ff. DBG bzw. Art. 53 f. StHG). Weitere Aufhebungs- oder Abänderungsgründe bestehen nicht (zum Ganzen Urteil 2C_519/2011 vom 24. Februar 2012, in: RDAF 2012 II 418, StE 2012 B 97.3 Nr. 9, StR 67/2012 S. 367).

2.4 Der Berichtigungstatbestand im Sinne von Art. 150 DBG und Art. 52 StHG bzw. auf kantonaler Ebene § 140 des Gesetzes [des Kantons Basel-Landschaft] über die Staats- und Gemeindesteuern (StG/BL; SGS 331) in der Fassung vom 8. Dezember 2004, in Kraft seit 1. Januar 2005, soll sicherstellen, dass rechtskräftige Verfügungen und Entscheide, die aufgrund eines Kanzleifehlers den wirklichen Willen der betreffenden Steuer- oder Steuergerichtsbehörde unzutreffend zum Ausdruck bringen, möglichst formlos korrigiert werden können (OBERSON, a.a.O., § 24 N. 14; REICH, a.a.O., § 26 N. 134; VALLENDER, a.a.O., N. 4 zu Art. 52 StHG). Der Tatbestand räumt der Verwaltungs- oder Gerichtsbehörde das Recht ein, auf eine rechtskräftige Verfügung oder einen rechtskräftigen Einspracheentscheid zurückzukommen, begrenzt diese Befugnis indessen in zeitlicher (absolute Verwirklichungsfrist von fünf Jahren) wie sachlicher (Kanzleifehler) Hinsicht. Die Bestimmung trägt damit auch den Charakter einer Schutznorm zugunsten der steuerpflichtigen Person (zitiertes Urteil 2C_519/2011 vom 24. Februar 2012 E. 3.4.1; so schon Urteil A.316/1977 vom 5. Mai 1978 E. 3d, in: ASA 48 S. 188).

Berichtigungsfähige Kanzleifehler haben den Ausdruck des Verfügungsinhalts und des behördlichen Willens, also die Willensäusserung zum Gegenstand (MARTIN ZWEIFEL/HUGO CASANOVA, *Schweizerisches Steuerverfahrensrecht – Direkte Steuern*, 2008, § 26 N. 63). Bei der Berichtigung geht es damit um die Klarstellung eines Erklärungsirrtums, in welchem sich die Steuerbehörde befand. Kennzeichnend für Kanzleifehler ist, dass sie bei der behördlichen «Handarbeit» auftreten (Urteil 2C_519/2011 vom 24. Februar 2012 E. 3.4.3; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 4 zu Art. 150 DBG; CONRAD WALTHER, in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber [Hrsg.], *Kommentar zum Aargauer Steuergesetz*, 3. Aufl., 2009, N. 6 zu § 205 StG/AG).

2.5 Die von den Kanzleifehlern abzugrenzenden Verfügungsfehler entspringen dagegen der «Kopfarbeit». Ein inhaltlicher Fehler der Verfügung und damit der Willensbildung der Behörde liegt vor, wenn die Verfügung auf einer unzutreffenden tatbeständlichen oder rechtlichen Würdigung beruht, ungeachtet dessen, ob für die steuerpflichtige Person erkennbar ist, dass sich die Behörde in einem Sach- oder Rechtsirrtum und damit einem eigentlichen Grundlagenirrtum befand. Veranlagungsfehler sind nicht berichtigungsweise, sondern im Rechtsmittelweg geltend zu machen (grundlegend zum Ganzen BGE 82 I 18 E. 1 S. 20; erwähntes Urteil A.316/1977 vom 5. Mai 1978 E. 2; ferner Urteile A.495/1984 vom 24. Juli 1985 E. 1, in: ASA 55 S. 512, StE 1987 B 92.11 Nr. 1; 2A.251/1988 vom 10. August 1989 E. 3; 2A.96/1992 vom 29. Juni 1993 E. 3; 2A.283/1996 vom 10. Dezember 1998 E. 2a, in: NStP 53/1999 S. 63). Hierzu verfügt auch die öffentliche Hand über die erforderlichen Rechtsmittelmöglichkeiten (Art. 141 Abs. 1, Art. 145 Abs. 2 DBG; Art. 50 Abs. 3 StHG) und sehen die Kantone mitunter die Möglichkeit der «Staatseinsprache» vor (so der bereits zitierte Art. 189 Abs. 1 i.V.m. Art. 190 Abs. 2 StG/BE oder § 122 Abs. 1 StG/BL in der Fassung vom 18. Mai 2000, in Kraft seit 1. Januar 2001).

2.6 Zum Anwendungsbereich des Berichtigungstatbestandes besteht eine reiche höchstrichterliche Praxis, die auf Art. 127 BdBSt zurückgeht. Als berichtigungsfähig, wenn auch unter der früheren Rechtslage erst im Ergebnis, beurteilte das Bundesgericht im Urteil A.316/1977 vom 5. Mai 1978 eine Situation, bei welcher anlässlich der Ermittlung des Durchschnittseinkommens zweier Jahre ein Kommafehler aufgetreten war (rund Fr. 300'000.– anstelle, wie geboten, Fr. 3'000'000.–). Angesichts der konkreten Umstände hielt das Bundesgericht die Berufung der steuerpflichtigen Person auf die Bestandskraft der Verfügung in der Folge für rechtsmissbräuchlich. Denselben Korrekturmechanismus wandte es im Urteil A.495/1984 vom 24. Juli 1985 (Fehlmanipulation am Computer durch den Veranlagungsbeamten) an und analog, mit Bezug auf das kantonale Steuerrecht, im Urteil 2P.401/1996 vom 19. Februar 1996, in: SJ 1996 S. 655 («défectuosité du programme informatique contenant le barème applicable»). Im bereits mehrfach zitierten Urteil 2C_519/2011 vom 24. Februar 2012 befasste sich das Bundesgericht mit den Auswirkungen der heutigen Veranlagungstätigkeit am Bildschirm auf den Berichtigungstatbestand. Angesichts der Wandlung der Veranlagungstätigkeit greift danach die bisher rein ablaufbezogene Betrachtung – Fehler schon in der Willensbildung oder erst in der Willensäusserung? – heute zu kurz (E. 3.5.1). In allgemeiner Weise lasse sich kaum sagen, ob ein Versehen in der Jahreszahl einen berichtigungsfähigen Tatbestand darstellt (E. 3.5.2). Es konnte die Frage aus prozessualen Gründen offenlassen.

Als nicht berichtigungsfähig erachtete das Bundesgericht eine Konstellation, bei welcher es um die Ablesung eines unzutreffenden Tarifs ging (BGE 82 I 21; mangels Vorliegens eines Rechnungsfehlers i.S.v. Art. 127 Abs. 1 BdBSt) oder im Fall eines fehlerhaften Buchprüfungsberichts (Urteil 2A.251/1988 vom 10. August 1989; Grundlagenirrtum der Behörde und nicht Rechnungsfehler). Ebenso wenig war eine Berichtigung am Platz, als es beim «Fehler» um die Übernahme einer falschen Selbstveranlagung ging. Dabei handelte es sich bloss um einen «Folgefehler» und nicht einen originären Fehler der Behörde (Urteil 2A.283/1996 vom 10. Dezember 1998).

3.1 Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG) trug der Hoheitsakt vom 20. Mai 2010 den Titel «Veranlagungsverfügung – ersetzt Verfügung vom 31.10.2005». Aus den Akten ergibt sich, dass die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft darin die Position «selbständige Erwerbstätigkeit» von Fr. 2'480'513.– um den strittigen Zinsanteil (Fr. 129'010.–) auf Fr. 2'351'503.– herabsetzte, wogegen sie die Anrechnung angeblich noch nicht verrechneter Vorjahresverluste weiterhin verweigerte. Von der Position «gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel» (gemäss Selbstschätzung Fr. 2'955'408.–) war, wie aus dem angefochtenen Urteil weiter hervorgeht, im Hoheitsakt vom 20. Mai 2010 keine Rede mehr – wengleich der Position kein Widerspruch seitens der Steuerpflichtigen erwachsen war. Die Nichtberücksichtigung des gewerbsmässigen Liegenschaftenhandels schlug sich im steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen, mithin auch im Steuerbetreffnis nieder. Schliesslich war der Rechtsmittelbelehrung die Formulierung zu entnehmen, «gegen die vorliegende Veranlagung [sei] kein Rechtsmittel gegeben, da sie auf einem bereits rechtskräftigen Einspracheentscheid basier[e]».

3.2 Es fragt sich vorab, ob die Rektifikation der Veranlagungsverfügung vom 31. Oktober 2005 (Widerruf pendente lite) unter den gegebenen Umständen überhaupt zulässig war. Dies ist zu verneinen. Das Recht zur Wiedererwägung entsteht und erlischt im Gleichschritt mit dem Recht zur Einsprache. Auf diese Weise wird im Steuerverfahren, das wesensgemäss ein Massenverfahren ist, «Waffengleichheit» zwischen der Veranlagungsbehörde und der steuerpflichtigen Person herbeigeführt und gleichzeitig der Eintritt der formellen Rechtskraft unzweideutig geregelt. Mit Blick auf die gebotene Rechtssicherheit ist dies unabdingbar, ansonsten Zweifel über die Rechtskraft aufkommen könnten.

3.3 Nach den zitierten Feststellungen der Vorinstanz erging der fragliche Hoheitsakt am 20. Mai 2010, also längst nach Ablauf der dreissigtägigen Einsprachefrist (Art. 132 Abs. 1 DBG), welche die Veranlagungsverfügung vom 31. Oktober 2005 ausgelöst hatte. Aus dem zeitlichen Ablauf ergibt sich ohne Weiteres, dass der Hoheitsakt am 20. Mai 2010 eine Reaktion der Behörde auf die Einsprache darstellte. Die von Amtes wegen vorgenommene Wiedererwägung der Veranlagungsverfügung setzt freilich das Fehlen einer Einsprache voraus. Wurde eine solche erklärt, verfügt die Einsprachebehörde ohnehin über alle Möglichkeiten zur Abänderung (Art. 135 DBG). Sie kann, nach Anhörung der steuerpflichtigen Person, selbst zur *reformatio in peius* schreiten, wengleich beschränkt auf den durch die Rechtsbegehren umschriebenen Streitgegenstand (SEILER, a.a.O., S. 96 f.). Da Art. 132 DBG allerdings im Regelfall keine Begründung verlangt, ist davon auszugehen, dass eine Veranlagungsverfügung ohne thematische Eingrenzung geprüft werden kann, wenn sich aus Rechtsbegehren und etwaiger Begründung nichts Gegenteiliges ergibt.

3.4 Beabsichtigte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft eine Wiedererwägung «pendente lite», wofür die Titelwahl und die Rechtsmittelbelehrung sprechen, musste dies schon daran scheitern, dass fristgerecht Einsprache erklärt worden war. Damit entfiel die Möglichkeit des Widerrufs. Der Veranlagungsbehörde ist bei der Handhabung des Verfahrensrechts damit ein krasser Fehler im Sinne der

bundesgerichtlichen Praxis zu den Nichtigkeitsgründen unterlaufen. Der Hoheitsakt vom 20. Mai 2010 erweist sich, soweit in ihm eine Rektifikationsverfügung erblickt wird, als nichtig. Aufgrund der Nichtigkeit kann die Veranlagungsverfügung vom 31. Oktober 2005 nicht verdrängt worden sein und besteht grundsätzlich weiter.

4.1 Zu prüfen bleibt, ob die missratene Widerrufungsverfügung in einen Einspracheentscheid umzudeuten ist. Auch zu den Anforderungen an einen Einspracheentscheid enthält das Recht der direkten Bundessteuer keine abschliessende Regelung. Mit Blick auf Art. 5 in Verbindung mit Art. 35 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG; SR 172.021) ergibt sich, dass eine schriftliche Verfügung, worunter auch Einspracheentscheide fallen (Art. 5 Abs. 2 VwVG), als solche zu bezeichnen, zu begründen und mit einer Rechtsmittelbelehrung zu versehen ist. Daran ändert nichts, dass das Verwaltungsverfahrensgesetz auf Verfügungen zugeschnitten ist, die von Bundesverwaltungsbehörden ausgehen (Art. 1 Abs. 1 VwVG), wogegen die direkte Bundessteuer durch die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer vollzogen wird (Art. 104 Abs. 1 DBG). Als «begründet» gilt eine Veranlagungsverfügung oder ein Einspracheentscheid von Steuerrechts wegen, wenn die Abweichungen von der Steuererklärung bekannt gegeben werden (Art. 131 Abs. 2 DBG, was analog auch für Art. 135 Abs. 2 DBG gilt). Eine weitergehende Begründungspflicht sieht das DBG weder für die Veranlagungsverfügung noch für die Einsprache vor (Urteil 2A.62/2001 vom 9. August 2001 E. 1b, in: ASA 71 S. 623, RDAF 2003 II 285, StE 2002 B 93.4 Nr. 5).

4.2 Für den Fall, dass eine Veranlagungsverfügung von überhaupt keiner Begründung begleitet ist, erkannte das Bundesgericht schon vor längerer Zeit, die fehlende Begründung ziehe keine Nichtigkeit der Verfügung nach sich, setze unter Umständen aber einen Revisionsgrund (Urteil 2A.288/1993 vom 21. Februar 1995, in: ASA 65 S. 472, RDAF 1997 II 618 und StE 1996 B 93.6 Nr. 15).

Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass der Hoheitsakt vom 20. Mai 2010 zur Begründung lediglich auf die Verfügung betreffend die Kantonssteuer verwies. Es kann offenbleiben, ob dies unter den gegebenen Umständen als hinreichende Begründung eines Einspracheentscheids betrachtet werden könnte. Mit Blick auf die dargestellte Praxis, von der abzuweichen kein Anlass besteht, lässt der Verweis auf die Kantonssteuerverfügung jedenfalls keine Nichtigkeit eintreten. Im Hoheitsakt vom 20. Mai 2010 kam die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft den Steuerpflichtigen ohnehin zu einem gewissen Teil entgegen. Sie machte die Aufrechnung der Zinskomponente rückgängig, liess hingegen die Verlustverrechnung weiterhin nicht zu. Die Steuerpflichtigen haben dies hingenommen und keine weiteren Schritte unternommen.

4.3 Den Parteien dürfen aus unrichtiger Rechtsmittelbelehrung keine Nachteile erwachsen (BGE 135 III 374 E. 1.2.2.1 S. 376 zu Art. 49 BGG). Nach den verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG) enthielt der Hoheitsakt vom 20. Mai 2010 keine (positive) Rechtsmittelbelehrung. Vielmehr hielt er (negativ) fest, dass keine Rechtsmittelmöglichkeit bestehe. Begründet wurde dies damit, dass «die vorliegende Veranlagung» auf einem bereits rechtskräftigen Einspra-

cheentscheid» beruhe. Dieser Hinweis war freilich unzutreffend. Ein eigentlicher Einspracheentscheid, auf den gegebenenfalls hätte Bezug genommen werden können, lag nach den Feststellungen der Vorinstanz tatsächlich erst am 2. November 2010 vor. Dessen ungeachtet kann nicht davon gesprochen werden, den Steuerpflichtigen sei aufgrund der unzutreffenden Rechtsmittelbelehrung ein (nicht wieder gutzumachender) Nachteil entstanden.

Tatsache ist, dass die Steuerpflichtigen von Schritten gegen den Hoheitsakt vom 20. Mai 2010 absahen. Mit ihrem Rechtsmittel gegen den als «Einspracheentscheid» titulierten Hoheitsakt vom 2. November 2010 wandten sie sich denn auch nicht gegen das vermeintliche Rektifikat vom 20. Mai 2010, sondern versuchten gegenteils, dessen Weitergeltung sicherzustellen. Der Hoheitsakt fiel für sie ausserordentlich günstig aus, blieb doch – aus Gründen, die sich auch dem vorinstanzlichen Entscheid nicht entnehmen lassen – ein beträchtlicher Teil des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit unberücksichtigt. Die Rechtsmittelmöglichkeit gegen die versagte Verlustverrechnung, so sie diese hätten anfechten wollen, blieb den Steuerpflichtigen gewahrt, wenn auch erst gegen den präsumptiven Einspracheentscheid vom 2. November 2010.

4.4 Selbst wenn der Hoheitsakt vom 20. Mai 2010 weder eine eigenständige Darstellung der Abweichungen von der Steuererklärung noch eine zutreffende Rechtsmittelbelehrung enthielt, ist sein Bestand mit Blick auf die geschilderte Praxis nicht in Frage zu stellen. Es liegt kein ausserordentlich schwerwiegender inhaltlicher Mangel vor, der die Nichtigkeit des Einspracheentscheids nach sich ziehen müsste (BGE 137 I 273 E. 3.1 S. 275). Materiell erfüllt er die Anforderungen an einen Einspracheentscheid, wenn auch knapp. Dementsprechend ist eine Umdeutung als Einspracheentscheid am Platz, zumal es der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft darum ging, auf die Einsprache vom 30. November 2005 zu reagieren.

5.1 Der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft war es damit benommen, einen (weiteren) Einspracheentscheid zu erlassen. Der Hoheitsakt vom 20. Mai 2010, der materiell einen Einspracheentscheid darstellt, war am 2. November 2010 längst in Rechtskraft erwachsen. Unbenommen war es ihr hingegen, eine Berichtigungsverfügung im Sinne von Art. 150 DBG zu erlassen. Anlass dazu bot ihr die Tatsache, dass die Position «gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel» (Fr. 2'955'408.–), wenngleich von den Steuerpflichtigen unbestritten, keinen Eingang in den Einspracheentscheid vom 20. Mai 2010 gefunden hatte.

5.2 Mit der Vorinstanz handelte es sich beim vorliegenden Versäumnis um einen klassischen Übertragungsfehler («erreuer de transcription»; ausführlich dazu CASANOVA, a.a.O., N. 6 zu Art. 150 DBG), mithin um einen Fehler bei der «Handarbeit» (E. 2.4 hiervor). Die vorinstanzlichen Feststellungen, wonach die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft nicht beabsichtigt habe, von der Position «gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel» (Fr. 2'955'408.–) abzusehen, ist jedenfalls nicht willkürlich. Das Bundesgericht hat keinen Anlass von dieser tatsächlichen Beurteilung abzuweichen (Art. 105 Abs. 2 BGG). Den Steuerpflichtigen oblag diesbezüglich eine qualifizierte

Begründungspflicht (Art. 106 Abs. 2 BGG). Ihre Rügen wären klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen gewesen (BGE 136 II 489 E. 2.8 S. 494; Urteile 2C_545/2012 vom 22. Februar 2013 E. 2.2; 2C_72/2012 vom 7. Dezember 2012 E. 2.1). Dies ist unterblieben. Das Bundesgericht hat folglich davon auszugehen, dass seitens der Steuerverwaltung keine Absicht bestand, den gewerbmässigen Liegenschaftshandel nicht (mehr) zu erfassen.

5.3 Für ein solches Vorgehen wären ohnehin keine vernünftigen Gründe ersichtlich, zumal die Steuerpflichtigen diese Position nach den Feststellungen der Vorinstanz auch nie beanstandet hatten. Das Legalitätsprinzip, welches das Steuerrecht beherrscht (BGE 138 V 32 E. 3.1.1 S. 35; 136 II 337 E. 5.1 S. 348 f.; 132 I 157 E. 2.2 S. 159; 131 II 562 E. 3.1; Urteil 2C_798/2011 vom 24. August 2012 E. 3.1), gebietet, eine Steuer zu erheben, wo deren Tatbestand erfüllt ist. Die Nichterhebung der gesetzlich geschuldeten Steuer im Einzelfall bedarf einer gesetzlichen Grundlage (zum Einzelfallverzicht MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, S. 259; PETER STÄHLI, Das Steuergrundpfandrecht, 2006, N. 4.630 S. 278). Fehlt es an einem Entschliessungsermessen der Steuerbehörde darüber, ob die Steuer geltend zu machen sei, hat sie die nachgewiesenen Einkommens- und Vermögensbestandteile zwingend zu erfassen.

5.4 Dem als Einspracheentscheid zu deutenden Hoheitsakt vom 20. Mai 2010 wohnt ein Fehler in der Willensäusserung inne. Die Berichtigung zufolge des Übertragungsfehlers ist gesetzlich geboten. Ihr stehen keine Hindernisse entgegen (Urteil 2C_519/2011 vom 24. Februar 2012 E. 3.4). Mit Recht hat die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft das mangelbehaftete «Rektifikat» (recte: Einspracheentscheid) vom 20. Mai 2010 mit dem «Einspracheentscheid» (recte: Berichtigungsverfügung) vom 2. November 2010 richtig gestellt.

5.5 Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet. Sie ist abzuweisen und der angefochtene Entscheid im Sinne der Erwägungen zu bestätigen.

6. Die Steuerpflichtigen haben aufgrund ihres Unterliegens die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu tragen (Art. 65 und 66 Abs. 1 BGG). Dem Kanton Basel-Landschaft, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG). Demgemäss wird erkannt:

Demgemäss wird erkannt:

1. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wird abgewiesen.
2. ...
3. ...

Entscheide

Behindertenkostenabzug

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 2010-148 vom 8. Dezember 2011

Behinderungsbedingte Kosten sind Aufwendungen, die in kausalem Zusammenhang mit einer Behinderung stehen und weder gewöhnliche Lebenshaltungskosten noch Luxusausgaben darstellen. Sie sind Ausgaben für Massnahmen, die den Menschen mit einer Behinderung die Bewältigung der elementaren Aspekte der Lebensführung mit Hilfe Dritter und den Zugang zum Sozialleben ermöglichen. Die Kosten für die Pflege des Gartens durch einen Dritten gehören nicht dazu.

Sachverhalt:

A. Die Rekurrenten, die Ehegatten P. und H. X., machten in ihrer Steuererklärung pro 2008 Liegenschaftskosten betreffend Liegenschaft B.-Str. 3, X., in Höhe von CHF 31'988.00 geltend. Diese Kosten belegten sie mit eingereichten Kontoauszügen. Die Steuerverwaltung setzte einen Betrag für den Unterhalt von CHF 5'512.00 ein mit dem Vermerk, dass Gartenunterhaltskosten nur bis zu einem Maximalbetrag von CHF 500.00 in Abzug gebracht werden könnten. Die Steuerverwaltung setzte das steuerbare Einkommen für die kantonalen Steuern pro 2008 mit Veranlagungsverfügung vom 29. Juli 2010 auf CHF 260'872.00 fest.

B. Am 24. Juli 2010 erhoben die Rekurrenten, vertreten durch A. M. Treuhand AG, Einsprache gegen die nicht gewährten Liegenschaftsunterhaltskosten in Höhe von CHF 31'988.00. Sie machen geltend, dass der Steuerpflichtige schwer behindert sei und deshalb diese behinderungsbedingten Mehrkosten von den steuerbaren Einkünften in Abzug gebracht werden müssten. Der schwerbehinderte Rekurrent beziehe eine volle Invalidenrente und sei zudem bevormundet. Er sei dauernd auf fremde Hilfe angewiesen und nicht in der Lage, selbst Gartenarbeiten auszuführen. Er müsse deshalb einen Gärtner beauftragen. Somit würden behinderungsbedingte Mehrkosten entstehen, welche zum Abzug zugelassen werden müssten. Der Einsprache wurde eine Kopie der Rechnung für die Gartenarbeiten im Betrag von CHF 16'830.00 beigelegt.

Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Einspracheentscheid vom 1. November 2010 vollumfänglich ab.

C. Gegen diesen Einspracheentscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 1. Dezember 2010. Die Rekurrenten beantragen, den Einspracheentscheid aufzuheben und die Gartenunterhaltskosten in Höhe von CHF 16'830.00 als behinderungsbedingte Mehrkosten zum Abzug zuzulassen und das steuerbare Einkommen somit auf CHF 244'042.00 festzusetzen.

In ihrer Vernehmlassung vom 26. Januar 2011 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses.

Erwägungen:

2.a) Die Rekurrenten beantragen, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 1. November 2010 betreffend kantonale Steuern pro 2008 aufzuheben.

b) Zu prüfen ist, ob die Steuerverwaltung die Gartenunterhaltskosten zu Recht nicht als behinderungsbedingte Mehrkosten zum Abzug zugelassen hat.

3.a) Nach § 32 Abs. 1 lit. h StG werden von den Einkünften abgezogen: Die behinderungsbedingten Kosten der steuerpflichtigen Person oder der von ihr unterhaltenen Personen mit Behinderungen im Sinne des Behindertengleichstellungsgesetzes des Bundes vom 13. Dezember 2002, soweit die steuerpflichtige Person die Kosten selber trägt.

b) aa) Art. 2 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Beseitigung von Benachteiligungen von Menschen mit Behinderungen vom 13. Dezember 2002 (Behindertengleichstellungsgesetz, BehiG) lautet wie folgt: «In diesem Gesetz bedeutet Mensch mit Behinderung (Behinderte, Behinderter) eine Person, der es eine voraussichtlich dauernde körperliche, geistige oder psychische Beeinträchtigung erschwert oder verunmöglicht, alltägliche Verrichtungen vorzunehmen, soziale Kontakte zu pflegen, sich fortzubewegen, sich aus- und fortzubilden oder eine Erwerbstätigkeit auszuüben.»

bb) Als behinderte Personen gelten insbesondere Bezüger von Leistungen gemäss dem Bundesgesetz über die Invalidenversicherung, Bezüger von Hilflosenentschädigungen, Bezüger von Hilfsmitteln sowie Heimbewohner und Spitex-Patienten, für die ein Pflege- und Betreuungsaufwand von mindestens 60 Minuten pro Tag anfällt (vgl. hierzu das Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung Nr. 11 vom 31. August 2005 betreffend Abzug von Krankheits- und Unfallkosten sowie behinderungsbedingten Kosten, Ziff. 4.1).

4.a) Der Rekurrent ist Bezüger einer ganzen Invalidenrente und gilt somit als «behinderte Person». Die Frage stellt sich, was im vorliegenden Fall als «behinderungs-

bedingte Mehrkosten» gilt. Gemäss dem vorgenannten Kreisschreiben Nr. 11 der Eidgenössischen Steuerverwaltung können behinderungsbedingte Kosten nur sein, sofern sie in einem kausalen Zusammenhang als Folge der Behinderung entstehen und weder Lebenshaltungskosten noch Luxusausgaben darstellen.

b) Im vorliegenden Fall geht es darum zu beurteilen, ob die Gartenunterhaltskosten in Höhe von CHF 16'830.00 behinderungsbedingte Mehrkosten und somit zum Abzug zuzulassen sind. Diese Gartenunterhaltskosten setzen sich aus folgenden Gärtnerarbeiten zusammen: Diverse Bäume und Sträucher schneiden, Holzschnitzel liefern, putzen und ordnen, Material abführen, Rabatten jäten, Kanten schappieren etc.

c) Behinderungsbedingte Kosten sind Auslagen, die kausal als Folge einer Behinderung anfallen. Die Steuerverwaltung geht davon aus, dass durch die Kausalität die verfassungsrechtlichen Vorgaben sowie das Behindertengleichstellungsgesetz eingehalten sein sollten. Somit soll den Menschen mit einer Behinderung der Zugang zum Sozialleben sowie die Bewältigung der elementaren Aspekte der Lebensführung mit Hilfe Dritter ermöglicht werden. Dies trifft für die Pflege des Gartens durch Dritte nicht zu. Durch die Pflege des Gartens erfolgt kein Zugang zum Sozialleben.

d) Behinderungsbedingte Kosten sind auch gegenüber Lebenshaltungskosten und Luxusausgaben abzuzugrenzen. Die üblichen Kosten für Nahrung, Kleidung, Unterkunft, Freizeit etc. sind auch bei einem behinderten Menschen nicht abzugsfähig. Ebenso sind Auslagen, welche den üblichen oder notwendigen Rahmen übersteigen, auch bei einem behinderten Menschen nicht abzugsfähig.

e) An die Kausalität sind strenge Anforderungen zu stellen. Die Auslagen für den Garten stehen nicht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Behinderung und stellen somit keine notwendigen Mehrauslagen dar.

f) Ohnehin sind Gartenunterhaltskosten nur beschränkt zum Abzug zugelassen. Es erfolgt somit aufgrund der Behinderung keine Ungleichbehandlung gegenüber anderen Personen. Faktisch sind die Rekurrenten jedoch benachteiligt, da der Rekurrent (was für seine Ehefrau nicht zutrifft) nicht die Möglichkeit hat, Gartenarbeiten selbst zu erledigen. Der Staat ist allerdings nicht verpflichtet, jede praktische Benachteiligung auszugleichen. Ein solcher Anspruch ergibt sich auch nicht aus Art. 8 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Gartenunterhaltskosten keine behinderungsbedingten Mehrkosten sind und deshalb nicht zum Abzug zugelassen werden können. Der Rekurs ist somit abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.

Kinderabzug

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 2010-082 vom 26. Mai 2011

Der Kinderabzug setzt, obwohl im Gesetz nicht ausdrücklich erwähnt, die Unterstützungsbedürftigkeit des Kindes voraus. Bei der Beurteilung der Unterstützungsbedürftigkeit der – in casu volljährigen und in Ausbildung befindlichen – Kinder sind nebst ihrem Einkommen auch die Höhe und Disponibilität ihres Vermögens zu berücksichtigen.

Sachverhalt:

A. In ihrer Steuererklärung haben die Rekurrenten, die Ehegatten P. und R. X., einen Kinderabzug in Höhe von insgesamt CHF 13'600.– geltend gemacht. Diese beiden Abzüge wurden von der Steuerverwaltung jedoch mit der Begründung, dass die Kinder über eigenes Vermögen verfügten, nicht gewährt. Entsprechend wurde das steuerbare Einkommen pro 2008 auf CHF 22'034.– zum Satz von 22'756.– festgesetzt. Die entsprechende Veranlagungsverfügung datiert vom 25. März 2010.

B. Mit Schreiben vom 19. April 2010 erhoben die Rekurrenten Einsprache gegen diese Veranlagung. Es fehle an einer gesetzlichen Grundlage, den Kinderabzug und den dazugehörenden Versicherungsabzug mit Hinweis auf das Kindesvermögen zu verweigern.

Mit Einspracheentscheid vom 27. Mai 2010 wurde die Einsprache abgewiesen. Angesichts des Reinvermögens der beiden Töchter könnten diese ihre Lebenshaltungskosten selbst bestreiten. Sie seien daher nicht unterstützungsbedürftig, weshalb der Kinderabzug nicht gewährt werden könne.

C. Gegen diesen Entscheid erhoben die Rekurrenten, vertreten durch die A. und Partner AG, mit Schreiben vom 28. Juni 2010 Rekurs. Sie beantragen unter o/e-Kostenfolge, der Einspracheentscheid vom 27. Mai 2010 sei aufzuheben und das steuerbare Einkommen 2008 für die kantonalen Steuern auf CHF 7'956.– festzusetzen. Ferner sei festzustellen, dass die Steuerpflichtigen per 31. Dezember 2008 über ein steuerbares Vermögen in der Höhe von CHF 1'301'522.– verfügten.

Mit Schreiben vom 14. Juli 2010 reichten die Rekurrenten eine Aufstellung mit den für die Töchter getätigten Auslagen ein. Gemäss dieser Aufstellung betragen die Unterhaltsbeiträge an die Tochter A. CHF 25'625.– und die Beiträge an die Tochter B. CHF 19'152.40.

In ihrer Vernehmlassung vom 13. August 2010 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses bezüglich des Kinderabzuges. Bezüglich des Vermögens sei auf den Rekurs nicht einzutreten.

Erwägungen:

2. Da auf das Feststellungsbegehren bezüglich des Vermögens nicht eingetreten werden kann, ist lediglich zu prüfen, ob bei der Gewährung des Kinderabzuges die Einkommens- und Vermögenssituation des Kindes zu berücksichtigen ist oder ob die Steuerverwaltung den Kinderabzug unabhängig von der Unterstützungsbedürftigkeit des Kindes gewähren muss.

3.a) Gemäss § 35 lit. a StG kann für jedes der beruflichen Ausbildung obliegende Kind, das in häuslicher Gemeinschaft mit der steuerpflichtigen Person lebt und an dessen Unterhalt die steuerpflichtige Person zur Hauptsache beiträgt, ein Abzug von CHF 6'800.– gemacht werden. Pro Kind kann der Abzug nur einmal beansprucht werden.

b) Nach § 35 Abs. 1 lit. b StG werden vom Einkommen abgezogen: CHF 5'500.– für jede angehörige Person, an deren Unterhalt die steuerpflichtige Person in Erfüllung einer rechtlichen Unterstützungspflicht mindestens in der Höhe des Abzugs beiträgt; ausgenommen sind Ehegatten, auch nach einer Trennung oder Scheidung, und Kinder, für welche entweder ein Kinderabzug nach § 35 Abs. 1 lit. a StG oder ein Alimentenabzug nach § 32 Abs. 1 lit. c StG gegeben ist.

c) § 32 Abs. 1 lit. g StG sieht vor, dass die steuerpflichtige Person für jedes Kind, für welches ein Kinder- bzw. ein Unterstützungsabzug zulässig ist, einen Versicherungsabzug in Höhe von CHF 1'000.– vornehmen kann.

d) Nach den allgemeinen Regeln ist der Nachweis einer steuermindernden Tatsache durch die steuerpflichtige Person zu erbringen (vgl. Zweifel in: Zweifel/Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. Auflage, Basel/Genf/München 2002, Art. 46 StHG N 25 mit Hinweisen; StE 1996, B 93.3 Nr. 5, Erw. 2c mit Hinweisen).

4.a) Es ist unbestritten, dass die beiden Töchter der Rekurrenten im massgebenden Zeitpunkt volljährig gewesen sind und sich noch in Ausbildung befunden haben. Ebenfalls unbestritten ist, dass sie in häuslicher Gemeinschaft mit den Rekurrenten gelebt haben. Im vorliegenden Verfahren hat die Steuerverwaltung zudem auch nicht bestritten, dass die Rekurrenten zur Hauptsache an den Unterhalt der Töchter beigetragen haben. Es ist daher einzig darüber zu befinden, ob die Unterstützungsbedürftigkeit bei volljährigen Kindern Voraussetzung für den Kinderabzug ist.

b) Wie die Rekurrenten richtig einwenden, macht der Wortlaut von § 35 Abs. 1 lit. a StG den Kinderabzug nicht davon abhängig, ob das Kind auf die Unterstützung angewiesen ist. Anders ist dies beim Unterstützungsabzug gemäss § 35 Abs. 1 lit. b StG, welcher wörtlich eine rechtliche Unterstützungspflicht voraussetzt, was implizit die Unterstützungsbedürftigkeit der unterstützten Person beinhaltet. Gleichwohl ist entgegen der Ansicht der Rekurrenten gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung die Unterstützungsbedürftigkeit des mündigen Kindes Voraussetzung für den Kinderabzug (vgl. BGer 2A.536/2001 vom 29. Mai 2002 zum vergleichbaren Art. 35 DBG). Sinn und Zweck eines Sozialabzuges ist die Anpassung des Steuermasses an die spezifische wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einer bestimmten Kategorie von Steuerpflichtigen. So bezweckt der Kinderabzug die Berücksichtigung der verminderten Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person durch deren Pflicht, ihr Kind zu unterstützen. Ist das mündige Kind trotz seiner Ausbildung fähig, die Kosten für seinen Unterhalt selbst zu tragen, dienen allfällige Beiträge seiner Eltern nicht mehr dessen notwendigem Unterhalt. Die Pflicht der Eltern zur Unterstützung ihres Kindes besteht nicht mehr. Es besteht daher kein Grund, solche freiwilligen Zuwendungen zum Kinderabzug zuzulassen.

c) Da die Unterstützungsbedürftigkeit des volljährigen Kindes in Ausbildung eine Voraussetzung des Kinderabzuges darstellt, ist im Folgenden zu prüfen, ob die Töchter der Rekurrenten unterstützungsbedürftig sind. Die Steuerverwaltung ist diesbezüglich der Ansicht, dass keine Unterstützungsbedürftigkeit vorliege, wenn das erwachsene Kind in Ausbildung über ein Reineinkommen von mehr als CHF 15'000.– oder ein Reinvermögen von mehr als CHF 50'000.– verfügt. Es ist fraglich, ob das Abstellen auf solche pauschale Minimaleinkommen bzw. Minimalvermögen rechtmässig ist. Diese Frage kann jedoch im vorliegenden Fall offen bleiben, da die Kinder über ein Vermögen von jeweils CHF 200'000.– verfügen. Dieses Vermögen ist ausreichend, um den Unterhalt während der Ausbildung zu bestreiten, sofern die Kinder darauf zugreifen können und der Verzehr zumutbar ist.

d) Die Rekurrenten bestreiten jedoch, dass die Töchter auf ihr Vermögen zugreifen können. Ihr Vermögen besteht aus einer Darlehensforderung gegenüber ihrem Vater. Gemäss den von den Rekurrenten eingereichten Darlehensverträgen vom 30. September 2008 können die beiden Darlehen von den Töchtern nicht vor dem 31. Dezember 2013 zurückgefordert werden, ihr Vater kann den Vertrag jedoch jederzeit gegen Übertragung des Rückerstattungsbetrages auf Jahresende auflösen. Beständen die Darlehensforderungen der Töchter gegenüber einem unabhängigen Dritten, hätten die Töchter aufgrund solcher Darlehensverträge keinen Zugriff auf ihr Vermögen. Im vorliegenden Fall haben es jedoch die Rekurrenten selbst in der Hand, ob ihre Töchter auf ihr Vermögen zugreifen können oder nicht. Es wäre daher stossend, den Rekurrenten den Kinderabzug zu gewähren, bloss weil diese ihren Töchtern den Zugriff auf deren Vermögen verwehren. Die Gewährung der Kinderabzüge ist daher nur dann zulässig, wenn dem Vater die Darlehensrückzahlung faktisch unmöglich oder nicht zumutbar gewesen wäre. Die Rekurrenten haben diesbezüglich geltend gemacht, dass der Vater die Wertschriften seiner Töchter übernommen habe, um eine Überbelehnung seines Wertschriftendepots und eine daraus folgende Pfandverwer-

tung abzuwenden. Da es sich bei dieser Behauptung um eine steuermindernde Tatsache handelt, tragen die Rekurrenten hierfür die Beweislast. Einen Nachweis blieben sie jedoch schuldig. Sie haben weder Belege für die Belehnung des Wertschriftendepots des Vaters eingereicht noch Belege dafür, dass die Pfandverwertung nicht auch durch andere Massnahmen hätte abgewendet werden können. Aus diesem Grunde ist davon auszugehen, dass die Darlehensrückzahlung faktisch möglich bzw. zumutbar und den Töchtern somit der Zugriff auf ihr Vermögen möglich war. Daher ist nun zu prüfen, ob ihnen der Verzehr ihres Vermögens zumutbar war.

e) Gemäss den Darlehensforderungen beträgt das Vermögen der beiden Töchter jeweils CHF 200'000.–. Bei einem jährlichen Verbrauch für die Unterhaltskosten von ca. CHF 20'000.– bis CHF 25'000.– wäre das Vermögen in 8 bis 10 Jahren aufgebraucht. Unter Berücksichtigung des erzielten Einkommens von CHF 6'000.– der Tochter B. würde sich dieser Zeitraum auf 10 bis 14 Jahre ausdehnen und unter Berücksichtigung des erzielten Einkommens von rund CHF 10'000.– der Tochter A. auf 13 bis 20 Jahre. Für die Ausbildung muss das Vermögen also lediglich angezehrt und nicht aufgebraucht werden. Diese Vermögensanzehrung ist zumutbar und somit besteht keine Unterstützungspflicht der Rekurrenten gegenüber ihren Töchtern.

f) Da die Töchter, wie bereits dargelegt, nicht unterstützungsbedürftig sind, kann auch der Unterstützungsabzug gemäss § 35 Abs. 1 lit. b StG nicht gewährt werden. Der Versicherungsabzug ist nur zulässig, wenn entweder der Kinderabzug oder der Unterstützungsabzug geltend gemacht werden kann. Im vorliegenden Fall hat daher die Steuerverwaltung zu Recht von der Gewährung des Versicherungsabzuges für die beiden Töchter abgesehen.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Unterstützungsbedürftigkeit eines volljährigen Kindes in Ausbildung Voraussetzung für den Kinderabzug ist. Da die Töchter der Rekurrenten über ein hinreichendes Vermögen verfügen, hat die Steuerverwaltung zu Recht weder den Kinder- noch den Unterstützungsabzug noch den damit zusammenhängenden Versicherungsabzug für die Töchter gewährt. Auf den Antrag, das steuerbare Vermögen der Rekurrenten neu festzusetzen, ist mangels hinreichender Begründung und mangels Beschwer nicht einzutreten. Der Rekurs ist somit abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird bezüglich des Rechtsbegehrens Nr. 1 (Kinderabzug) abgewiesen. Bezüglich des Rechtsbegehrens Nr. 2 (Festsetzung des Vermögens) wird auf den Rekurs nicht eingetreten.

Unterstützungsabzug

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 2010-144 vom 8. Dezember 2011

Voraussetzung für einen Unterstützungsabzug ist das Bestehen einer rechtlichen Unterstützungspflicht des Steuerpflichtigen gegenüber der von ihm unterhaltenen oder unterstützten Person. Grundsätzlich haben die Eltern für den Unterhalt des Kindes aufzukommen, bis es seine Ausbildung ordentlich abgeschlossen hat. Eine Unterhaltspflicht besteht aber nur für die berufliche Erstausbildung. Zweit- oder Zusatzausbildungen oder sonstige Weiterbildungen fallen nicht darunter. In casu Verneinung des Unterstützungsabzugs, da die Tochter der Steuerpflichtigen über einen universitären Masterabschluss verfügte und die Eltern nicht zur Finanzierung eines postgradualen Studiums verpflichtet waren.

Sachverhalt:

A. Die Rekurrenten, die Ehegatten V. und P. X., deklarierten in ihrer Steuererklärung für das Jahr 2009 Abzüge für ihre Tochter A. X. von insgesamt CHF 10'145.–. Zusätzlich wurde ein Versicherungsabzug von CHF 1'000.– geltend gemacht. Mit Veranlagungsverfügung vom 15. Juli 2010 wurden die Rekurrenten veranlagt. Dabei wurde der Unterstützungsabzug nicht gewährt. Die Steuerverwaltung begründete dies damit, dass die Tochter über ein eigenes Einkommen verfügte.

B. Mit Schreiben vom 4. August 2010 erhoben die Rekurrenten gegen diese Verfügung Einsprache. In ihrer Begründung bringen sie vor, dass sie für ihre Tochter über CHF 10'000.– aufgebracht hätten, unter anderem für eine postgraduale Weiterbildung zum «Master of Advanced Studies in ...». Die Kosten für die Weiterbildung würden über CHF 12'138.– pro Jahr betragen und die Tochter habe lediglich ein Einkommen von CHF 31'126.– im Jahr 2009 erzielt.

Mit Einspracheentscheid vom 1. November 2010 wies die Steuerverwaltung die Einsprache vollumfänglich ab. Dies wurde damit begründet, dass die Tochter über ein Einkommen verfügte, welches die praxisgemässe Obergrenze von CHF 15'000.– für die Annahme einer Unterstützungsbedürftigkeit überschreite.

C. Gegen diesen Einspracheentscheid haben die Rekurrenten mit Schreiben vom 25. November 2010 Rekurs erhoben. Sie stellen die Anträge, dass die Unterstützungsberechtigung für ihre Tochter zu bejahen und die Abzüge zu gewähren seien. Ausserdem sei die postgraduale Weiterbildung als steuerlich abzugsfähig einzustufen.

In ihrer Vernehmlassung vom 25. Januar 2011 schloss die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses. Die Tochter sei am 31. Dezember 2009 erwerbstätig gewesen und habe eine Zusatzausbildung besucht, weshalb keine Unterstützungsbedürftigkeit vorliege.

Erwägungen:

2. Die Rekurrenten beantragen, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 1. November 2010 betreffend kantonale Steuern pro 2009 aufzuheben. Zu prüfen ist, ob die Steuerverwaltung den Unterstützungs- und Versicherungsabzug für die Tochter der Rekurrenten zu Recht nicht gewährt hat.

3.a) § 35 Abs. 1 lit. b StG sieht vor, dass CHF 5'500.– vom Einkommen abgezogen werden für jede angehörige Person, an deren Unterhalt die steuerpflichtige Person in Erfüllung einer rechtlichen Unterstützungspflicht mindestens in Höhe des Abzuges beiträgt.

b) Für jedes Kind, für welches ein Abzug nach § 35 Abs. 1 lit. a oder b StG zulässig ist, können CHF 1'000.– abgezogen werden (Versicherungsabzug; § 32 Abs. 1 lit. g letzter Satz StG).

c) Nach den allgemeinen Regeln ist der Nachweis einer steuermindernden Tatsache durch die steuerpflichtige Person zu erbringen (vgl. Zweifel in: Zweifel/Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. Auflage, Basel/Genf/München 2002, Art. 46 StHG N 25 mit Hinweisen; StE 1996, B 93.3 Nr. 5, Erw. 2c mit Hinweisen).

4.a) Zu beachten sind neben den steuerrechtlichen Bestimmungen auch die Bestimmungen im Privatrecht, Art. 277 Abs. 2 und Art. 276 Abs. 3 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB), welche im Bereich von § 35 Abs. 1 lit. b StG relevant sind, wo auf die Rechtspflicht der Eltern Bezug genommen wird. Werden in einer steuerrechtlichen Norm zivilrechtliche Begriffe verwendet, so ist deren zivilrechtliche Bedeutung grundsätzlich auch für das Steuerrecht massgebend (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, VB zu DBG, N 115). Gemäss Art. 277 Abs. 2 ZGB haben die Eltern, wenn das Kind noch keine angemessene Ausbildung absolviert hat, soweit es ihnen nach den gesamten Umständen zugemutet werden darf, für seinen Unterhalt aufzukommen, bis eine entsprechende Ausbildung ordentlicherweise abgeschlossen werden kann.

b) Das Bundesgericht hat festgehalten, dass, wenn es sich um ein Studium an einer schweizerischen Universität handelt, grundsätzlich die Erlangung eines Lizentiats genügt, damit man davon ausgehen kann, das Kind habe eine angemessene Ausbildung gemäss Art. 277 ZGB abgeschlossen: Dieser akademische Grad bildet den Abschluss der ersten Ausbildungsstufe und ermöglicht seinem Inhaber in der Regel die Ausübung eines Berufs, der ihm erlaubt, seine materiellen Bedürfnisse zu befriedigen. Dagegen gehört ein ergänzender Titel nicht zu der Ausbildung, die durch das Gesetz ins Auge

gefasst wird (BGE 117 II 372, Erw. 5). Eine Unterhaltspflicht besteht somit nur für eine berufliche Ausbildung; Zweitausbildung, Weiterbildung und Zusatzausbildung fallen grundsätzlich nicht darunter, auch wenn diese nützlich sind (BGE 118 II 97, Erw. 4.a). Auch bei Postgraduate- und Doktorstudien besteht keine Unterhaltspflicht mehr, ebenso bezüglich Psychotherapietitel bei psychologischer Ausbildung angesichts des langen und kostenintensiven Bildungswegs (Roelli/Meuli-Lehni in: Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, Amstutz et. al. (Hrsg.), Zürich 2007, Art. 277 N 5).

c) In einem weiteren Entscheid hat das Bundesgericht festgehalten, dass, wer freiwillig ein Zweitstudium unternimmt, sich aufgrund subjektiver Präferenzen weitgehend aus dem Erwerbsleben zurückzieht. Dies schliesst den Unterstützungsabzug, welcher eine objektive Bedürftigkeit voraussetzt, aus (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_331/2009 vom 14. Oktober 2009, Erw. 2.2).

d) Die Tochter der Rekurrenten schloss ihr Masterstudium an der Universität Basel im Jahr 2008 mit einem Master of Science in Psychologie ab. Somit verfügte sie im massgebenden Zeitraum bereits über ein abgeschlossenes Erststudium und eine angemessene Ausbildung. Die Aufnahme der postgradualen Weiterbildung schliesst deshalb den Unterstützungsabzug aus.

e) Aus diesem Grund kann im vorliegenden Fall offen gelassen werden, ob die Faustregel der Steuerverwaltung, dass bei einer in der Schweiz wohnhaften alleinstehenden Person die Unterstützungsbedürftigkeit ausgeschlossen sei, wenn ihr Reineinkommen CHF 15'000.– übersteigt, angemessen ist oder nicht.

f) Da die Tochter der Rekurrenten, wie bereits dargelegt, nicht unterstützungsbedürftig ist, kann auch der Unterstützungsabzug gemäss § 35 Abs. 1 lit. b StG nicht gewährt werden. Der Versicherungsabzug gemäss § 32 Abs. 1 lit. g StG ist nur zulässig, wenn entweder der Kinderabzug oder der Unterstützungsabzug geltend gemacht werden kann. Im vorliegenden Fall hat daher die Steuerverwaltung zu Recht von der Gewährung des Versicherungsabzuges für die Tochter abgesehen.

g) Der dritte Antrag in der Rekursbegründung vom 25. November 2010, die postgraduale Weiterbildung sei als steuerlich abzugsfähig zu erklären, ist nicht Gegenstand des angefochtenen Einspracheentscheides vom 1. November 2010, weshalb darauf nicht eingetreten werden kann.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Steuerverwaltung zu Recht den Unterstützungs- und Versicherungsabzug nicht gewährt hat. Der Rekurs ist somit abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen

Rentennachzahlung

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 2010-025 vom 31. März 2011

Rentennachzahlungen der Invalidenversicherung sind nicht zum Sondertarif für Kapitalleistungen aus beruflicher Vorsorge gemäss § 39 StG steuerbar, sondern als Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen nach § 38 StG zu besteuern. Dabei wird zur Milderung der Folgen der Progression die ausbezahlte Abfindung zu einem periodisierten Steuersatz besteuert. Dadurch wird das satzbestimmende (nicht aber das steuerbare) Einkommen vermindert. Da der Steuersatz seit der Neugestaltung des Einkommenssteuertarifs anlässlich der Gesetzesrevision 2008 mehrheitlich linear verläuft und auch bei einer Verminderung des satzbestimmenden Einkommens unverändert bleibt, gerät die steuerpflichtige Person nicht in Gefahr, in eine höhere Progressionsstufe zu kommen, weshalb die Anwendung des § 38 StG an sich nicht notwendig wäre. Die vom Steuerpflichtigen in casu verlangte Anwendung des alten, bis 2007 geltenden Steuertarifs ist nicht möglich.

Sachverhalt:

A. Die Rekurrentin I. X. deklarierte in ihrer Steuererklärung ein steuerbares Einkommen in Höhe von CHF 109'084.–. Auf einem Beiblatt führte sie unter anderem aus, die nachgezahlten Zinsen für die Rente der Z. Versicherungen für die Jahre 1997–2008 seien im Wertschriftenverzeichnis erfasst. Dazu habe sie eine Rentennachzahlung der Z. Versicherungen für die Zeit vom 1. Januar 1997 bis zum 30. Juni 2008 in Höhe von CHF 41'882.30 erhalten. Sie gehe davon aus, dass für diese Nachzahlung zur Satzbestimmung der Tarif berücksichtigt werde, welcher vor dem Tarifwechsel im Steuerjahr 2008 galt, da ansonsten keine Steuermilderung bestehe.

Mit Veranlagungsverfügung vom 3. Dezember 2009 setzte die Steuerverwaltung das steuerbare Einkommen für die kantonalen Steuern pro 2008 auf CHF 114'768.– zum Satz von CHF 75'610.– fest. Die Rentennachzahlung wurde als Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen zum Satz von CHF 3'642.– eingesetzt.

B. Mit Schreiben vom 11. Dezember 2009 erhob die Rekurrentin Einsprache gegen diese Verfügung. Sie machte geltend, die Besteuerung einer Invalidenrenten-Nachzahlung zum neuen Tarif ab 2008 widerspreche der jahrelangen Praxis und der Absicht des Gesetzgebers, die Steuerfolgen einer derartigen Nachzahlung zu mindern. Falls die Steuerverwaltung die Einsprache abweise, bloss weil derzeit ein Gesetzesvakuum bestünde, so würde dies Treu und Glauben widersprechen und stelle

eine Bereicherung gemäss Art. 62 OR dar. Sie beantragte, die Rentennachzahlungen und deren Zinsen seien entweder als Kapitalleistungen aus Vorsorge gemäss § 39 StG oder als Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen im Sinne von § 38 StG zu besteuern, und zwar zum Tarif 2007. Eventuell komme auch die Veranlagungsverjährung zum Tragen, da die Nachzahlung die vergangenen 11,5 Jahre umfasse. Diejenigen Teile, welche mehr als 5 Jahre zurücklägen, seien daher verjährt. Zudem war der Pauschalabzug für Berufskosten strittig.

Mit Einspracheentscheid vom 5. Februar 2010 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Sie führte unter anderem aus, die Rentennachzahlung sei als Zahlung für wiederkehrende Leistungen zu qualifizieren und sei daher korrekt besteuert worden. Dass die Reduktion der satzbestimmenden Einkommensbasis zu keiner Veränderung des Steuersatzes führe, entspreche der Logik des neuen Tarifsystems. Betreffend den Verzugszins führte die Steuerverwaltung aus, dass dieser als Ausgleich für den Zinsverlust bezahlt worden sei und daher nicht als wiederkehrende Leistung zu qualifizieren sei. Die Berufskostenpauschale sei zu Recht gekürzt worden.

C. Gegen diesen Entscheid erhob die Rekurrentin, vertreten durch die B. Treuhänder, mit Schreiben vom 26. Februar 2010 Rekurs. Sie beschränkt ihren Rekurs auf die Frage der Rentennachzahlung und der dazugehörigen Verzugszinsen. Für die Begründung verweist sie auf ihre Einsprache vom 11. Dezember 2009.

In ihrer Vernehmlassung vom 21. April 2010 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses.

Erwägungen:

2.a) Die Rekurrentin beantragt, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 5. Februar 2010 betreffend kantonale Steuern pro 2008 bezüglich der Nachzahlung der UVG-Invalidenrente und der entsprechenden Verzugszinsen aufzuheben und die Kapitalleistung der Z. Versicherung entweder getrennt vom übrigen Einkommen als Kapitalleistung aus Vorsorge oder im Sinne von § 38 StG teilweise getrennt vom übrigen Einkommen zum Tarif 2007 zu besteuern.

b) Es ist zu prüfen, wie die Rentennachzahlung und die entsprechenden Verzugszinsen zu versteuern sind. Nicht Gegenstand des Rekurses ist der im Einspracheentscheid noch strittige Pauschalabzug für Berufskosten.

3.a) Alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte unterliegen der Einkommenssteuer (vgl. § 18 StG). Gemäss § 23 Abs. 1 StG gilt dies auch für Einkünfte aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung, aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge und aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge, mit Einschluss der Kapitalabfindungen und Rückzahlungen von Einlagen, Prämien und Beiträgen.

b) Gemäss § 38 StG wird die Einkommenssteuer bei Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen unter Berücksichtigung der übrigen Einkünfte und der zulässigen Abzüge zu dem Steuersatz berechnet, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde. Diese Sonderbehandlung wird mit dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit begründet. Der Steuerpflichtige weist zum Zeitpunkt des Kapitalzuflusses zwar eine höhere wirtschaftliche Potenz auf, musste diese aber durch Einkommenseinbussen in vorhergehenden Perioden «erkaufen» (vgl. Baumgartner, in: Zweifel/Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. Auflage, Basel 2008, Art. 37 N 1 f.). Die Regelung bewirkt zudem eine steuerliche Gleichstellung von jenen Rentenbezüglern, denen eine jährliche Rente ausbezahlt wird, mit jenen Personen, die eine Rentennachzahlung für mehrere Bezugsjahre erhalten.

c) Rentennachzahlungen für mehrere Jahre werden zu einem periodisierten Satz besteuert. Das bedeutet, dass die ausbezahlte Kapitalabfindung durch die Anzahl der abgegoltenen Jahre geteilt wird. Wurde die Kapitalabfindung für eine bestimmte Anzahl Monate ausbezahlt, ist gleichwohl die jährliche Leistung zu ermitteln (vgl. das Urteil des Bundesgerichts 2A.118/2006 vom 4. Juli 2006 Erw.2.2; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, Art. 37 N 25). In welchem Zeitpunkt innerhalb der Steuerperiode die Leistung zugeflossen ist, ist unerheblich (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 37 N 26).

d) Gemäss § 39 Abs. 1 StG werden Kapitalleistungen nach § 23 Abs. 1 und 2 StG, soweit sie nicht zum Einkauf in eine Einrichtung der beruflichen Vorsorge verwendet werden, Kapitalleistungen des Arbeitgebers oder der Arbeitgeberin nach § 18 Abs. 2 StG sowie Kapitalzahlungen nach § 24 lit. b StG getrennt vom übrigen Einkommen und ohne Zusammenrechnung unter Ehegatten wie folgt besteuert: die ersten CHF 25'000.– mit 3 %, die nächsten CHF 25'000.– mit 4 %, die nächsten CHF 50'000.– mit 6 %, alle weiteren Beträge mit 8 %.

4.a) Die Rekurrentin beantragt, dass die Rentennachzahlung als Kapitalleistung aus Vorsorge zu besteuern sei. Die Steuerverwaltung hingegen ist der Ansicht, dass es sich bei der Rentennachzahlung um eine Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen handelt. Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind Kapitalabfindungen, mit welchen aufgelaufene, das heisst in der Vergangenheit begründete Teilleistungen abgegolten werden, als Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen zu qualifizieren. Im Gegensatz dazu sind Kapitalleistungen aus Vorsorge Einmalleistungen, mit welchen ein Versicherter sämtliche Ansprüche begleicht. Die Rentennachzahlungen des vorliegenden Falles fallen offensichtlich unter die Begriffsdefinition der Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen. Es fehlt daher an einer Rechtsgrundlage zur Anwendung von § 39 StG. Die Steuerverwaltung hat daher die Rentennachzahlung zu Recht nicht nach § 39 StG veranlagt.

b) Alternativ beantragt die Rekurrentin, dass die Rentennachzahlung inklusive Zins unter Anwendung des Steuertarifs 2007 nach § 38 StG besteuert wird, da die

in § 38 StG beabsichtigte Steuermilderung durch den neuen Tarif 2008 faktisch ausgehebelt werde.

Sinn und Zweck von § 38 StG ist jedoch entgegen der Ansicht der Rekurrentin nicht eine generelle Minderung der Steuerlast. Vielmehr soll dadurch vermieden werden, dass eine steuerpflichtige Person aufgrund einer einmaligen anstatt einer wiederkehrenden Leistung die Folgen der Progression tragen muss. Dementsprechend wird gemäss § 38 StG nicht das steuerbare Einkommen vermindert, sondern das satzbestimmende Einkommen. Im vorliegenden Fall ist eine solche Brechung der Progression nicht notwendig, da der Steuersatz trotz Verminderung des satzbestimmenden Einkommens unverändert bleibt. Die Rekurrentin läuft nicht Gefahr, in eine höhere Progressionsstufe zu kommen. Eine Anwendung von § 38 StG wäre somit gar nicht notwendig. Die beantragte Anwendung des Steuertarifs 2007 scheidet mangels gesetzlicher Grundlage. Entsprechend dem Periodizitätsprinzip ist das Einkommen zu jenem Tarif zu besteuern, welcher im Zeitpunkt des Einkommenszuflusses Geltung hatte. Renten gelten dann als zugeflossen, wenn der Rechtsanspruch durch Verfügung der zuständigen Behörde festgestellt worden ist. Dies war im vorliegenden Fall im Jahr 2008. Die Rentennachzahlungen wurden zudem auch im Jahr 2008 geleistet. Es ist daher zwingend, dass der Steuertarif 2008 zur Anwendung kommt.

c) Da die Steuerforderung wie soeben dargelegt rechtlich begründet ist, besteht auch kein Raum für einen Anspruch aus ungerechtfertigter Bereicherung gemäss Art. 62 OR. Der Rekurs ist daher auch in diesem Punkt abzuweisen.

d) Auch die durch die Rekurrentin geltend gemachte Verjährung ist nicht eingetreten. Gemäss § 148 StG verjährt das Recht, die Einkommenssteuer zu veranlagern, fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in welcher der Steueranspruch entstanden ist. Wie bereits festgehalten wurde, gilt die Rente als in jenem Zeitpunkt zugeflossen, in dem der Rechtsanspruch durch Verfügung der zuständigen Behörde festgestellt wurde. Im vorliegenden Fall war das im Jahr 2008. Die fünfjährige Verjährungsfrist ist daher zum Zeitpunkt der Veranlagung noch nicht verstrichen.

e) Die Rekurrentin ist der Ansicht, dass es sich bei den Verzugszinsen nicht um einen Kapitalertrag handelt, sondern um eine zusätzliche Entschädigung, die in sich selbst eine Kapitalabfindung darstelle. Dies lege nahe, die Verzugszinsen der Rentennachzahlung hinzuzuschlagen. Auch in diesem Punkt ist der Rekurrentin nicht zu folgen. Die Z. Versicherungen haben durch die nicht fristgerechte Bezahlung der Renten einen Zinsgewinn erlangt, gleichzeitig ist der Rekurrentin dadurch ein Zinsverlust entstanden. Der Ausgleich des Zinsverlustes mittels Begleichung der Verzugszinsen stellt keine wiederkehrende Leistung im Sinne von § 38 StG dar. Die Steuerverwaltung hat daher zu Recht den Ausgleich des Zinsverlustes im Wertschriftenverzeichnis erfasst.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Steuerverwaltung die Rentennachzahlung und die Nachzahlung der Verzugszinsen korrekt veranlagt hat. Auch eine Veranlagungsverjährung ist nicht eingetreten. Der Rekurs ist somit abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.

Handänderungssteuer

Steuerprivilegierung bei Erwerb von Wohneigentum

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 2011-024 vom 22. März 2012

Die Steuerprivilegierung wegen Neuerwerbs von selbstgenutztem Wohneigentum gemäss § 4 Abs. 2 lit. a HStG setzt voraus, dass das Kaufobjekt ausschliesslich und während mindestens sechs Jahren selbst bewohnt wird. Bei Nichteinhaltung dieser Frist wird die Handänderungssteuer nachgefordert. Als selbstbewohnt gilt auch die Liegenschaft eines Ehepaars, wenn der eine Gatte bei einer Scheidung oder bei Aufnahme des Getrenntlebens die eheliche Liegenschaft vor Ablauf der sechsjährigen Frist verlässt, weshalb eine Nachforderung der Handänderungssteuer auch gegenüber dem wegziehenden Ehegatten nicht möglich ist.

Sachverhalt:

A. Am 13. Juli 2006 kaufte der Rekurrent D. X. zusammen mit seiner Ehefrau A. X. das Grundstück an der H.-Str. 9 in Basel zu Gesamteigentum (einfache Gesellschaft). Der Handänderungssteueranteil der Käufer von CHF 17'250.- (1.5%) wurde nicht erhoben, da die Käufer erklärten, die erworbene Liegenschaft ausschliesslich und während sechs Jahren dauernd selbst zu bewohnen. Sie unterzeichneten die entsprechende Erklärung und anerkannten die Steuerpflicht für den Fall, dass die Voraussetzungen dahinfallen würden. Die Ehegatten trennten sich per 1. November 2009 und der Rekurrent zog an die B.-Str. 22. Die Ehefrau des Rekurrenten und die gemeinsamen Kinder sind weiterhin an der H.-Str. 9 wohnhaft.

Die Steuerverwaltung veranlagte am 4. Januar 2011 die Handänderungssteuer von 1.5% auf dem Halbbanteil des Rekurrenten, ausmachend CHF 8'625.-, sowie Verzugszins nach.

B. Mit Schreiben vom 25. Januar 2011 erhob die Vertreterin des Rekurrenten, die V GmbH, Einsprache und beantragte, die Veranlagung vom 4. Januar 2011 «zu stornieren». Die Liegenschaft sei heute noch in Familienbesitz und werde ausschliesslich von der Ehefrau und den Kindern genutzt. Somit lebe immer noch die Mehrheit der Familie in der Liegenschaft. Handänderungen zwischen Ehegatten seien zudem von der Handänderungssteuer befreit. Es wäre ein systematischer Widerspruch, wenn bei einer Trennung eine Nachbesteuerung erfolge, aber die güterrechtliche Auseinandersetzung befreit sei. Ausserdem werde auch beim Tod eines Ehegatten keine Verletzung der Sperrfrist angenommen.

Mit Einspracheentscheid vom 21. Februar 2011 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Der Rekurrent habe das Grundstück an der H.-Str. 9 in Basel nicht während der Frist von sechs Jahren dauernd selbst bewohnt. Welcher Grund dem Selbstbewohnen während der gesetzlich statuierten Frist entgegenstehe, sei irrelevant.

C. Mit Schreiben vom 9. März 2011 hat der Rekurrent, noch immer vertreten durch die V GmbH, Rekurs erhoben. Mit Rekursbegründung vom 11. Mai 2011 wird neu auf das Gesamthandverhältnis Bezug genommen, welches fortgeführt werde. In ihrer Vernehmlassung vom 29. Juni 2011 schloss die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses. Es ginge im vorliegenden Fall um die Rückgängigmachung eines Steuerprivilegs, welches dem Rekurrenten anlässlich des Grundstückkaufs im Jahr 2006 eingeräumt worden sei. Die Nachforderung ergebe sich einzig daraus, dass die die Steuerprivilegierung begründenden Voraussetzungen seitens des Rekurrenten nicht eingehalten wurden.

Erwägungen:

1. Gemäss § 14 Abs. 2 des Gesetzes über die Handänderungssteuer vom 26. Juni 1996 (Handänderungssteuergesetz, HStG) kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Der Rekurrent ist als Steuerpflichtiger durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 21. Februar 2011 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 9. März 2011 (Datum des Poststempels) ist somit einzutreten.

2.a) Der Rekurrent beantragt, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 21. Februar 2011 betreffend Handänderungssteuer für die Liegenschaft an der H.-Str. 9, Basel, aufzuheben.

b) Zu prüfen ist, ob die Steuerverwaltung die Handänderungssteuer von 1.5 % auf dem Halbanteil des Rekurrenten zu Recht veranlagt hat.

3.a) Nach § 1 HStG unterliegen der Handänderungssteuer die zivilrechtlichen und die in diesem Gesetz aufgeführten wirtschaftlichen Handänderungen (Abs. 1). Der Steuersatz beträgt 3 % (Abs. 2). Steuerpflichtig ist, soweit dieses Gesetz nichts anderes vorsieht, der Erwerber oder die Erwerberin (Abs. 3).

b) Gemäss § 4 Abs. 2 lit. a HStG wird die Handänderungssteuer zum Satze von 1.5 % erhoben bei Erwerb eines ausschliesslich und während mindestens sechs Jahren dauernd selbstbewohnten Grundstücks.

4.a) Die Steuerverwaltung stützt ihre Abweisung der Einsprache auf das zeitliche Argument, dass der Rekurrent vor Ablauf der gesetzlich statuierten Frist von sechs Jahren aus der Liegenschaft an der H.-Str. 9 in Basel ausgezogen ist. Dabei würden die Gründe, welcher dem Selbstbewohnen während der gesetzlich statuierten Frist entgegenstehen, keine Rolle spielen. Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden. Zivilrechtlich gesehen kann die Liegenschaft im Falle einer Scheidung oder der Aufnahme des Getrenntlebens einem Ehegatten zugewiesen werden und der andere Ehegatte somit, entgegen seinem Willen, verpflichtet werden, die eheliche Liegenschaft zu verlassen, ohne dass die Frist von sechs Jahren eingehalten wurde (vgl. Art. 121 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907). In solch einem Falle wäre es stossend, die Handänderungssteuer nachzufordern.

Die im Eigentum beider Ehegatten stehende Liegenschaft muss folgerichtig als selbstbewohnt gelten, wenn das Eigenheim bis zum Verkauf nur von einem der getrennt lebenden Ehegatten bewohnt wird, sofern der andere Ehegatte die Liegenschaft aufgrund richterlicher Anordnung im Verfahren betreffend Getrenntleben oder Scheidung zu verlassen hatte (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Auflage, Zürich 2006, § 216 N 324). Eine gleichzusetzende Situation stellt sich im vorliegenden Fall. Der Rekurrent verliess nach der Trennung die Liegenschaft (mehr oder weniger) freiwillig, ohne dass er gerichtlich dazu verpflichtet wurde. Die Liegenschaft wird immer noch von der Ehefrau und den Kindern selbstbewohnt. Aufgrund der Trennung ist es dem Rekurrenten nicht mehr möglich und auch nicht mehr zumutbar, in der gemeinsamen Liegenschaft zu wohnen. Es kann somit keine Rolle spielen, ob der Rekurrent gerichtlich angewiesen wurde, die Liegenschaft zu verlassen, oder ob er dies freiwillig tat.

b) Der Zweck der Einführung von § 4 Abs. 2 lit. a HStG war die Förderung des selbstbewohnten Wohneigentums. Im vorliegenden Fall ist lediglich der Rekurrent aufgrund der Trennung von seiner Ehefrau ausgezogen. Sowohl die Ehefrau als auch die gemeinsamen Kinder wohnen noch in der Liegenschaft. Ebenso befindet sich die Liegenschaft noch immer im Gesamteigentum beider Ehegatten. Sie wurde weder verkauft, noch wurden Zimmer fremdvermietet, weshalb der Zweck der Förderung von selbstbewohntem Wohneigentum weiterhin erfüllt ist.

c) Eine vergleichbare Situation liegt vor, wenn ein Ehegatte vor Ablauf der sechsjährigen Frist verstirbt und der überlebende Ehegatte in der Liegenschaft wohnen bleibt. In beiden Fällen, Todesfall und Trennung, wird die zeitliche Komponente nicht erfüllt, da der Ehegatte das Erfordernis der ausschliesslichen und dauernden Selbstbenutzung nicht mehr erfüllen kann. Im Falle des Versterbens eines Ehegatten erhebt die Steuerverwaltung jedoch richtigerweise nachträglich keine Handänderungssteuer, selbst wenn die Frist von sechs Jahren verletzt wurde.

d) Nach Art. 8 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) sind die rechtsanwendenden Behörden gehalten, Sachverhalte, die sich durch gleiche wesentliche Tatsachen auszeichnen, gleich zu behandeln (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Auflage, Zürich 2006, N 497 ff.). Das Argument der Steu-

erwerwaltung, dass es einem Steuerpflichtigen im Falle seines Todes, im Gegensatz zum Fall der Trennung, nicht mehr möglich ist, Eigentümer der Liegenschaft zu sein und darin zu wohnen, ist nicht überzeugend. Wie bereits erwähnt, ist es auch bei einer Scheidung oder Trennung dem Ehegatten, welcher die gemeinsame Wohnung verlassen muss, nicht mehr möglich, diese selbst zu bewohnen. Dieser Aspekt der Unfreiwilligkeit liegt im Falle einer Scheidung oder Trennung genauso wie im Falle des Todes vor. Der vorliegende Fall der Trennung der Ehegatten ist deshalb mit den beiden Szenarien Tod und Scheidung gleichzusetzen, weshalb keine Handänderungssteuer zu erheben ist.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Rekurrent aufgrund der Trennung von seiner Ehefrau aus der Liegenschaft ausgezogen ist, die Familie die Liegenschaft aber noch immer ausschliesslich selbstbewohnt. Sodann befindet sich die Liegenschaft noch immer im Gesamteigentum der Ehegatten. Aus diesen Gründen darf hier wie beim Todesfall keine Handänderungssteuer erhoben werden. Der Rekurs ist somit gutzuheissen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird gutgeheissen.

Verfahren

Schreibversehen

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 2010-077 vom 26. Mai 2011

Die versehentliche Nichtsetzung des richtigen EDV-Codes bei der Anfertigung der Steuerveranlagung durch den zuständigen Sachbearbeiter der Steuerverwaltung, die zur Nichterhebung der Grundstücksteuer führte, stellt einen Schreibfehler (Kanzleifehler) dar, der von der Steuerverwaltung im Nachhinein trotz Rechtskraft der Veranlagung berichtigt werden darf.

Sachverhalt:

A. In der Steuererklärung pro 2007 deklarierte die Rekurrentin, die X. AG, einen steuerbaren Reingewinn in Höhe von CHF 492'698.– und ein steuerbares Gesamtkapital in Höhe von CHF 10'331'298.–. Unter der Rubrik Grundstücksteuer juristischer Personen deklarierte die Rekurrentin einen Grundstücksteuerwert in Höhe von CHF 27'413'000.– und einen massgeblichen Mietertrag in Höhe von CHF 2'055'997.– gestützt auf das beigelegte und ausgefüllte Formular Grundstücksteuer 2007. Mit Veranlagungsverfügung vom 16. Oktober 2009 wurde das steuerbare Kapital auf CHF 6'486'000.– zum Satz von CHF 10'331'000.– und der steuerbare Reingewinn auf CHF 209'500.– zum Satz von CHF 492'600.– festgesetzt. Es wurde eine Gewinn- und Kapitalsteuer von insgesamt CHF 62'962.50 veranlagt.

Mit Schreiben vom 6. Mai 2010 teilte die Steuerverwaltung der Rekurrentin mit, dass die inzwischen rechtskräftige Veranlagung zu berichtigen sei. Anlässlich der elektronischen Datenerfassung sei ein Erfassungsfehler unterlaufen. Es sei lediglich die ordentliche Kapital- und Gewinnsteuer erfasst worden, die minimale Grundstückgewinnsteuer in Höhe von CHF 109'652.– sei nicht veranlagt worden. Die korrigierte Veranlagungsverfügung / Rektifikat 1 datiert vom 14. Mai 2010.

B. Mit Schreiben vom 26. Mai 2010 hat die Rekurrentin Einsprache gegen diese Korrektur erhoben. Sie beantragte, das Rektifikat 1 sei für ungültig zu erklären, so dass die in Rechtskraft erwachsene Veranlagungsverfügung vom 16. Oktober 2009 zur Anwendung komme.

Mit Einspracheentscheid vom 18. Juni 2010 wurde die Einsprache abgewiesen. Der Grundstücksteuerwert sei aufgrund eines Eingabefehlers nicht erfasst worden. Dies stelle keinen Fehler in der Willensbildung sondern einen Fehler in der Willens-

äusserung dar und sei somit ein Rechnungs- bzw. Schreibversehen, welches korrigiert werden dürfe.

C. Gegen diesen Entscheid erhob die Rekurrentin mit Schreiben vom 25. Juni 2010 Rekurs. Der Erfassungsfehler der Steuerverwaltung stelle weder ein Rechnungsversehen noch ein Schreibversehen dar.

In ihrer Vernehmlassung vom 6. September 2010 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses.

Erwägungen:

2.a) Die Rekurrentin beantragt, der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 18. Juni 2010 betreffend kantonale Steuern pro 2007 sei aufzuheben und das Rektifikat vom 14. Mai 2010 für ungültig zu erklären, womit weiterhin die definitiv in Rechtskraft erwachsene Veranlagungsverfügung vom 16. Oktober 2009 zur Anwendung komme.

b) Es ist zu prüfen, ob im vorliegenden Fall ein Rechnungsfehler oder ein Schreibversehen vorgelegen hat, welcher die Steuerverwaltung berechtigt, die rechtskräftige Veranlagungsverfügung vom 16. Oktober 2009 aufzuheben und durch das Rektifikat vom 14. Mai 2010 zu ersetzen.

3.a) Gemäss § 176 Abs. 1 StG können Rechnungsfehler und Schreibversehen in rechtskräftigen Verfügungen und Entscheiden innert fünf Jahren nach Eröffnung auf Antrag oder von Amtes wegen von der Behörde, der sie unterlaufen sind, berichtigt werden. Diese Bestimmung stimmt damit beinahe wörtlich mit Art. 52 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) überein.

b) Gegenstand der Berichtigung im Sinne von Art. 52 StHG respektive von § 176 StG sind formell rechtskräftige Verfügungen und formell rechtskräftige Justizentscheide. Berichtigungstatbestände sind Rechnungsfehler und Schreibversehen, sogenannte Kanzleifehler. Schreib- oder Rechnungsfehler können bei der Festlegung der Steuerfaktoren oder bei der Ausfertigung der Veranlagung entstehen (vgl. Valender/Looser in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) Art. 83-222, 2. Auflage, Basel 2008, Art. 150 N 4 und 5a). Von einem Rechnungsfehler spricht man in den Fällen, in denen bei einer mathematischen Operation ein Versehen rein rechnerischer Natur gemacht wurde. Ein Schreibfehler liegt vor, wenn bei der Ausfertigung der Verfügung oder des Entscheides etwas anderes geschrieben worden ist als der Schreibende hatte schreiben beziehungsweise mitteilen wollen. Zu den Schreibversehen werden auch Übertragungs- und Ablesefehler gezählt. Davon werden auch Eingabefehler im Zusammenhang mit elektronischen Berechnungssystemen, wie

beispielsweise das Setzen eines falschen Codes, erfasst. Kein Schreibversehen besteht demgegenüber, wenn der Schreibende etwas geschrieben hat, das seinen Vorstellungen entsprach, sich nachträglich aber als falsch herausstellte, weil er die Sach- oder Rechtslage nicht richtig beurteilt hat (vgl. Vallender/Looser a.a.O., Art. 150 N 5 ff; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, Art. 150 N 4 f.).

4.a) Bei der Anfertigung des Veranlagungsprotokolls vom 9. Oktober 2009 hat der zuständige Sachbearbeiter der Steuerverwaltung diverse Codes gesetzt. Allerdings hat er es unterlassen, den EDV-Code 954 «Minimalsteuer auf Immobilien § 111 StG (Steuerwert) 4 Promille» zu setzen. Aufgrund des fehlenden Codes wurde die minimale Grundstückssteuer nicht mitveranlagt, sondern nur die ordentliche Kapital- und Gewinnsteuer. Im vorliegenden Fall ist die entsprechende Veranlagungsverfügung unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Da die Steuerverwaltung bei Vorliegen eines Rechnungsfehlers beziehungsweise eines Schreibversehens auch eine rechtskräftige Veranlagung korrigieren darf, ist im Folgenden zu prüfen, ob es sich beim Nichtsetzen des Codes um einen solchen Berichtigungsgrund handelt.

b) Ein Schreib- oder Rechnungsfehler liegt vor, wenn die schreibende Person etwas anderes geschrieben hat, als sie schreiben wollte. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn sie eine Zahl falsch in den Computer eingegeben hat oder Daten aus Formularen falsch übertragen hat. Schrieb die Person hingegen etwas, was ihrem Willen entsprach, sich jedoch im Nachhinein als falsch herausstellte, weil sie die Sach- oder Rechtslage falsch eingeschätzt hatte, so liegt kein Kanzleifehler vor. Vorliegend wurde ein Code nicht gesetzt, so dass die Grundstückssteuer nicht erfasst wurde. Es wurde folglich etwas nicht richtig ins EDV-System übertragen. Praxisgemäss sind Kanzleifehler nicht eng auszulegen. Bei der Übertragung von Daten ins EDV-System ist das Übertragen einer falschen Zahl gleich zu behandeln wie deren irrtümliche Nichtübertragung. Es ist daher zu prüfen, ob der Code bewusst nicht gesetzt wurde oder irrtümlich unterlassen wurde.

c) Die Steuerfaktoren der Steuererklärung werden per Computer erfasst und dann weiterverarbeitet. Praxisgemäss wird bei der Veranlagung jede Abweichung von der Selbstdeklaration der steuerpflichtigen Person mit einem Kommentar festgehalten. Die entsprechenden Kommentare finden sich im Veranlagungsprotokoll, welches der steuerpflichtigen Person mit der Veranlagungsverfügung zugestellt wird. Im vorliegenden Fall fehlt es im Veranlagungsprotokoll an einer entsprechenden Bemerkung. Daraus lässt sich ableiten, dass keine Abweichung von der Selbstdeklaration der Rekurrentin gewollt war. Des Weiteren hat der veranlagende Sachbearbeiter die einzelnen Angaben der Rekurrentin überprüft. Von Hand hat er die einzelnen Positionen abgehakt. Bezüglich der Grundstückssteuer gibt es im Formular zwei Codes. Der Sachbearbeiter hat den einen Code durchgestrichen, den nicht gesetzten Code Nr. 954 hingegen stehen gelassen. Auch diese Handlung ist ein Indiz dafür, dass der Code irrtümlich nicht gesetzt und nicht willentlich weggelassen wurde. Insgesamt ist daher davon auszugehen, dass die unterlassene Übertragung des Codes ein Versehen war und somit als Kanzleifehler zu qualifizieren ist.

d) Die Rekurrentin wendet weiter ein, aus Gründen der Rechtssicherheit dürfe der Fehler nicht korrigiert werden. Die Rekurrentin übersieht jedoch, dass § 176 StG eine genügende Grundlage für die Korrektur der Veranlagung ist. Das Rechtsschutzinteresse wurde vom Gesetzgeber insoweit berücksichtigt, als Kanzleifehler lediglich innerhalb einer Frist von fünf Jahren korrigiert werden dürfen. Überdies war der Fehler im vorliegenden Fall für die Rekurrentin erkennbar. In den Jahren 2001 bis 2006 wurde die Grundsteuer immer erhoben. Das Fehlen dieser Steuer im Jahr 2007 hätte der Rekurrentin somit auffallen müssen. Auch dass die Veranlagung von der Steuerdeklaration abgewichen ist, obschon kein entsprechender Vermerk im Veranlagungsprotokoll zu finden war, hätte die Rekurrentin bei ordnungsgemässer Kontrolle der Veranlagung bemerken müssen. Dies umso mehr, als die Rekurrentin eine Immobilienhändlerin ist, ihr Geschäftsführer in Steuerfragen äusserst bewandert ist und sie überdies von einem Treuhänder betreut wird. Daher besteht kein Grund, dem Interesse an der Wahrung der Rechtssicherheit den Vorrang gegenüber dem Interesse an der richtigen Durchführung des objektiven Rechts zu geben.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das irrtümliche Nichtsetzen eines Codes als Kanzleifehler zu qualifizieren ist. Die Steuerverwaltung hat daher zu Recht die bereits rechtskräftige Veranlagung mit Rektifikat 1 vom 14. Mai 2010 berichtigt. Der Rekurs ist somit abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.

Steuerbezug

Verrechnung, Anfechtbarkeit

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 2009-215 vom 18. August 2011

Die Verrechnung von alten Forderungen der Steuerverwaltung aus Verlustscheinen mit einer Gegenforderung des Steuerpflichtigen infolge eines Zahlungsüberschusses stellt einen Realakt dar. Realakte sind zwar grundsätzlich nicht anfechtbar. Auf Verlangen der betroffenen Person muss die verrechnende Behörde indessen auch bei einem Realakt eine anfechtbare Verfügung erlassen, da die Verrechnung einen Eingriff in ihre Rechtsstellung bedeutet und damit ihre Rechte berührt.

Sachverhalt:

A. Der Rekurrent H. X. hatte die kantonalen Steuern pro 1996 und die direkten Bundessteuern pro 1995 und 1996 unbezahlt gelassen, weshalb die Steuerverwaltung ein Zwangsvollstreckungsverfahren einleitete. Die Pfändungsverlustscheine vom 31. März 1998 beliefen sich für die kantonalen Steuern auf CHF 13'508.10 und bei der direkten Bundessteuer auf CHF 2'515.–.

Für das Steuerjahr 2008 zahlte der Rekurrent insgesamt CHF 16'023.10 zu viel ein. Mit Schreiben vom 21. September 2009 zeigte die Steuerverwaltung dem Rekurrenten an, dass sie die in den Verlustscheinen verurkundeten Forderungen mit dem Überschuss verrechnet habe. Gleichzeitig teilte die Steuerverwaltung dem Rekurrenten mit, dass die beiden Verlustscheine infolge der vorgenommenen Verrechnung dem Betreibungsamt zur Löschung übergeben worden seien.

Mit Schreiben vom 28. September 2009 ersuchte der Rekurrent die Steuerverwaltung um eine Verfügung mit Rechtsmittelbelehrung.

Mit Schreiben vom 5. Oktober 2009 teilte die Steuerverwaltung dem Rekurrenten mit, dass die Verrechnungserklärung der Verwaltung keine Verfügung darstelle.

B. Mit als Beschwerde betitelttem Schreiben vom 12. Oktober 2009 wandte sich der Rekurrent an die Steuerrekurskommission. Er rügte unter anderem eine Verletzung des rechtlichen Gehörs. Falls sich die Steuerrekurskommission nicht als zuständig erachte, bat er um Weiterleitung seiner Eingabe an die zuständige Instanz. Dementsprechend wurde die Eingabe von der Steuerrekurskommission zuständigkeithalber an die Steuerverwaltung zur Behandlung überwiesen.

Mit Einspracheentscheid vom 10. November 2009 trat die Steuerverwaltung auf die Einsprache des Rekurrenten nicht ein. Sie hielt fest, bei einer Verrechnung handle es sich um eine Transaktion ohne Verfügungscharakter. Da kein Anfechtungsobjekt vorliege, müsse ein Nichteintretensentscheid erfolgen.

C. Mit Schreiben vom 16. November 2009 erhob der Rekurrent gegen diesen Entscheid Rekurs. Er beantragt, der Entscheid der Steuerverwaltung sei aufzuheben, und das Steuerguthaben von CHF 16'023.10 bzw. CHF 2'440.35 (recte: CHF 15'162.05 bzw. CHF 861.05) sei zuzüglich 2 % Zins bis 12. Oktober 2009 und 5 % seit diesem Datum auf sein Postcheck-Konto zu überweisen. Zudem seien keine Verfahrensgebühren zu erheben.

In ihrer Vernehmlassung vom 27. Januar 2010 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses. Einer Verrechnungserklärung komme keine Verfügungsqualität zu, daher sei der Nichteintretensentscheid zu Recht erfolgt.

Erwägungen:

1. Gemäss § 164 Abs. 1 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG) kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Der Rekurrent ist als Steuerpflichtiger durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 10. November 2009 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 16. November 2009 (persönlich abgegeben) ist somit einzutreten.

2.a) Der Rekurrent beantragt, der Entscheid der Steuerverwaltung sei aufzuheben, und das Steuerguthaben von CHF 16'023.10 bzw. CHF 2'440.35 (recte: CHF 15'162.05 bzw. 861.05) sei zuzüglich 2 % Zins bis 12. Oktober 2009 und 5 % seit diesem Datum auf sein Postcheck-Konto zu überweisen. Zudem seien keine Verfahrensgebühren zu erheben.

b) Es ist vorliegend einzig zu prüfen, ob die Steuerverwaltung zu Recht nicht auf das Begehren des Rekurrenten um Erlass einer anfechtbaren Verfügung eingetreten ist.

3.a) Die Rechtsweggarantie gemäss Art. 29a BV gewährleistet, dass jede Person bei einer Rechtsstreitigkeit Anspruch auf deren Beurteilung durch eine richterliche Behörde hat.

b) Ist die Steuerverwaltung auf eine Einsprache nicht eingetreten, so kann vor der Steuerrekurskommission nur geltend gemacht werden, dass die Steuerverwaltung zu

Unrecht einen Nichteintretensentscheid gefällt habe. Auf materielle Anträge kann nicht eingetreten werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, Art. 140 N 44).

4.a) Der Rekurrent versuchte vergebens, bei der Steuerverwaltung eine anfechtbare Verfügung bezüglich der Verrechnung der zuviel einbezahlten Steuern mit den Verlustscheinen zu erhalten. Die Steuerverwaltung führte dazu aus, dass der Rekurrent nicht bereits zum jetzigen Zeitpunkt gegen die Verrechnung vorgehen könne, sondern erst, wenn ihm die Schlussabrechnung zugestellt wird. Es ist somit unbestritten, dass der Rekurrent aufgrund der Rechtsweggarantie Anspruch darauf hat, die vorgenommene Verrechnung überprüfen zu lassen. Es stellt sich im Folgenden einzig die Frage, zu welchem Zeitpunkt diese Überprüfung stattzufinden hat.

b) Die Steuerverwaltung stützt ihren Entscheid, nicht die Verrechnung an sich, sondern erst die Schlussabrechnung dem Rechtsmittelweg zu unterstellen, auf einen Entscheid des Steuergerichtshofes des Verwaltungsgerichts Freiburg vom 11. Dezember 1998. In jenem Fall hat sich der betroffene Steuerpflichtige gegen die Schlussabrechnung der Steuerverwaltung gewehrt. Der Entscheid äussert sich jedoch nicht dazu, ob es dem Betroffenen bereits zu einem früheren Zeitpunkt möglich war, gegen die Verrechnung vorzugehen. Er kann daher nicht als Grundlage für die Praxis der Steuerverwaltung herangezogen werden.

c) Die Verrechnung stellt grundsätzlich einen nicht anfechtbaren Realakt dar. Bei einem Eingriff in die Rechte einer Person muss jedoch die Verwaltung auch bei Realakten eine anfechtbare Verfügung erlassen, sofern die betroffene Person dies verlangt. Bereits die Verrechnung an sich kann einen solchen Eingriff in die Rechte der steuerpflichtigen Person darstellen, da mittels der Verrechnung eine Schuld festgestellt wird. Dies verleiht der Verrechnung Quasi-Verfügungscharakter. Die von der Steuerverwaltung vorgenommene Verrechnung hat durch die Löschung der Verlustscheine zudem Aussenwirkung gezeitigt. Insgesamt berührt die Verrechnung die Rechte des Rekurrenten. Schon aus diesem Grund müsste die Steuerverwaltung eine anfechtbare Verfügung erlassen. Zudem ist nicht nachvollziehbar, wieso der Rekurrent ein Jahr auf die Schlussabrechnung des folgenden Jahres warten sollte, um die bereits vorgenommene Verrechnung anzufechten. Dieses Vorgehen der Steuerverwaltung ist auch aus verfahrensökonomischen Gründen abzulehnen. Bei einer allfälligen Gutheissung des Rekurses gegen die Verrechnung müsste nicht nur die Verrechnung an sich, sondern auch die Streichung der Verlustscheine mit erheblicher zeitlicher Verzögerung wieder rückgängig gemacht werden. Die Steuerverwaltung hätte daher entsprechend dem Gesuch des Rekurrenten eine anfechtbare Verfügung erlassen müssen. Das Verfahren ist daher zur materiellen Beurteilung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Verrechnung und die damit verbundene Löschung der Verlustscheine einen Eingriff in die Rechte des Rekurrenten darstellen. Führt eine Verrechnung zu einer Beeinträchtigung der Stellung eines Steuerpflichtigen, so ist auf Verlangen eine Verfügung zu erlassen. Die Steuerver-

waltung hätte daher im vorliegenden Fall eine rekursfähige Verfügung erlassen müssen. Der Rekurs ist somit gutzuheissen.

Demgemäss wird erkannt:

In Gutheissung des Rekurses wird der Entscheid der Steuerverwaltung vom 10. November 2009 aufgehoben und zur materiellen Neuurteilung an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.