

## Verfahren

### Reformatio in peius

#### Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 2009-124 vom 22. April 2010

*Vor der Berichtigung einer Veranlagung im Einspracheverfahren zum Nachteil der steuerpflichtigen Person (reformatio in peius) ist diese anzuhören. Das gilt nicht nur, wenn neue Erkenntnisse zur Änderung der Veranlagung führen, sondern auch in Fällen, bei denen auf vorgängig bereits diskutierte Gesichtspunkte abgestellt werden soll. Die Verletzung des rechtlichen Gehörs aufgrund einer reformatio in peius ohne vorherige Anhörung der steuerpflichtigen Person kann im Rekursverfahren nicht geheilt werden und führt zur Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheids.*

#### Sachverhalt:

A. Mit Verfügung vom 14. November 2008 wurde Herr G. X. sel. für die kantonalen Steuern pro 2007 veranlagt. Hierbei wurde ein pauschaler Abzug für Krankheits- und Behinderungskosten gewährt, der Abzug der Dezemberrechnung 2007 des Altersheims als Schuld wurde hingegen abgelehnt, da diese bereits bei den Behinderungskosten zum Abzug zugelassen worden sei.

B. Mit Schreiben vom 10. Dezember 2008 erhob der Sohn des Verstorbenen und Rekurrent H. X. Einsprache. Er beantragte, die Dezemberrechnung 2007 in Höhe von CHF 7'119.75 sei als Schuld zum Abzug zuzulassen. Da die Steuerverwaltung dies ablehne, sei die Rechnung neu erst bei den Behinderungskosten in der Steuerperiode 2008 zu berücksichtigen, dafür aber die Dezemberrechnung pro 2006 bei den Behinderungskosten pro 2007 zu berücksichtigen. Es sei also von der bisher angewandten (gesetzeswidrigen) Soll-Methode rückwirkend auf die Ist-Methode umzustellen. Der Rekurrent überliess es der Steuerverwaltung, ob sie den Methodenwechsel vornehmen wolle oder nicht, er wolle jedoch die Dezemberrechnung pro 2007 in der Steuerperiode 2007 abziehen.

Mit Einspracheentscheid vom 5. Juni 2009 befand die Steuerverwaltung, dass die Dezemberrechnung 2007 erst in der Steuerperiode 2008 abgezogen werden könne, da sie erst im Januar 2008 bezahlt worden sei. Im Gegenzug könne sie aber als Schuld vom Vermögen abgezogen werden. Eine konsequente Umstellung von der Soll- zur Ist-Methode lehnte die Steuerverwaltung hingegen ab, da gegen die vergangenen Veranlagungen keine Einsprache erhoben worden sei und kein Revisionsgrund vorliege.

Diese Nichtberücksichtigung der Dezemberrechnung 2007 in der Steuerperiode 2007 hatte zur Folge, dass das steuerbare Einkommen infolge des tieferen Abzugs für Behinderungskosten höher ausfiel.

C. Mit Schreiben vom 2. Juli 2009 erhob der Rekurrent Rekurs. Er beantragt, die Dezemberrechnung 2006 sei in der Steuerperiode pro 2007 zum Abzug zuzulassen. Zudem rügt er die Verletzung des rechtlichen Gehörs, da er trotz einer *reformatio in peius* durch den Einspracheentscheid von der Steuerverwaltung nicht angehört worden sei.

Die Steuerverwaltung schliesst in ihrer Vernehmlassung vom 31. August 2009 auf Abweisung des Rekurses. Der Rekurrent habe es der Steuerverwaltung explizit überlassen, einen Methodenwechsel vorzunehmen. Es habe allerdings gar keine Schlechterstellung stattgefunden, da die Dezemberrechnung 2007 für die Steuern nicht verlustig gehe, sondern in der Steuerperiode 2008 berücksichtigt werden könne.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Ein zweiter Schriftenwechsel ist nicht angeordnet worden. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

#### *Erwägungen:*

2.a) Der Rekurrent beantragt, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 5. Juni 2009 betreffend kantonale Steuern pro 2007 wegen Verletzung des rechtlichen Gehörs aufzuheben und die Dezemberrechnung 2006 zum Abzug zuzulassen.

b) Es ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung das rechtliche Gehör verletzt hat.

3.a) Beabsichtigt eine Behörde, auf ein Rechtsmittel hin zu einer *reformatio in peius*, einer Schlechterstellung, zu greifen, muss sie gemäss konstanter bundesgerichtlicher Praxis die betroffene Partei vorher darauf aufmerksam machen und ihr Gelegenheit zur Stellungnahme geben sowie sie auf die Möglichkeit des Rückzuges des Rechtsmittels hinweisen (vgl. BGE 122 V 166). Dieses Recht fliesst aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör, welcher in Art. 29 Abs. 2 der schweizerischen Bundesverfassung gewährleistet ist. Für die kantonalen Steuern wird dieser Verfahrensgrundsatz in Art. 48 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) und § 162 StG konkretisiert. Demnach darf die Steuerverwaltung Veranlagungen im Einspracheverfahren auch zum Nachteil des Steuerpflichtigen abändern, allerdings muss sie die steuerpflichtige Person zuerst anhören, bevor sie eine Verschlechterung verfügt.

b) Das Recht auf Anhörung vor einer Verschlechterung gilt immer und nicht nur dann, wenn die Steuerverwaltung für diese auf bisher nicht diskutierte Gesichtspunkte abstellen will (vgl. BGE 3A.403/2002 vom 24. März 2003; StRKE Nr. 115/2004 vom 17. März 2005, in BStPra XVII/2005, 465).

c) Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist der Anspruch auf rechtliches Gehör formeller Natur. Dies bedeutet, dass eine derartige Rechtsverletzung ungeachtet der Erfolgsaussichten in der Sache selbst zur Aufhebung des angefochtenen Entscheides führen kann (vgl. BGE 2A.403/2002 vom 24. März 2004; BGE 126 V 130).

4.a) Der Rekurrent rügt in seinem Rekurs eine Verletzung seines rechtlichen Gehörs. Er führt aus, dass die Steuerverwaltung in ihrem Einspracheentscheid eine reformatio in peius vorgenommen habe, ohne ihm vorher Gelegenheit gegeben zu haben, sich zu äussern. Die Steuerverwaltung gibt zwar zu, dass der Rekurrent vor der Abänderung der Steuerveranlagung zu dessen Ungunsten nicht angehört worden sei. Er habe ihr aber in seiner Einsprache explizit überlassen, einen Methodenwechsel vorzunehmen. Er habe einen Wirtschaftsprüfer bzw. Steuerberater an seiner Seite gehabt, weswegen er sich bewusst gewesen sein müsse, dass die Veranlagung 2006 in Rechtskraft erwachsen sei und die Umstellung von der Soll- zur Ist-Methode daher zu einer Verschlechterung führen könne.

b) Art. 48 Abs. 4 StHG und § 162 StG sehen vor, dass die Veranlagungsbehörde im Einspracheverfahren die Veranlagung nach Anhörung des Steuerpflichtigen auch zu dessen Nachteil abändern kann. Sowohl das Gesetz als auch die bundesgerichtliche Rechtsprechung halten jedoch fest, dass vor jeder beabsichtigten reformatio in peius durch die Steuerbehörde eine Anhörung des Steuerpflichtigen stattzufinden hat. Es wird dabei nicht unterschieden, ob bei der Verschlechterung auf bereits diskutierte oder neue Gesichtspunkte abgestellt wird. Die Steuerverwaltung hätte daher den Rekurrenten vor ihrem Einspracheentscheid auf ihre Absicht, eine reformatio in peius vornehmen zu wollen, aufmerksam machen und ihm Gelegenheit zu einer Stellungnahme geben müssen. Da sie dies unterlassen hat, wurde der Anspruch auf rechtliches Gehör im Sinne von Art. 48 Abs. 4 StHG respektive von § 162 StG verletzt.

c) Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist formeller Natur. Seine Verletzung führt unabhängig von den Erfolgsaussichten des Rekurses in der Sache selbst zur Aufhebung des angefochtenen Entscheides. Eine Heilung durch das Verfahren vor der Steuerrekurskommission kommt im vorliegenden Fall nicht in Betracht. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung muss die Heilung der Gehörsverweigerung eine Ausnahme bleiben, da durch eine Heilung der Instanzenzug in unzulässiger Weise verkürzt und die Vorinstanz von der Einhaltung eines korrekten Verfahrens dispensiert würde.

5. a) Wenn keine Gehörsverletzung vorgelegen hätte, wäre der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung allerdings geschützt worden.

b) Gemäss § 40 Abs. 6 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern (StV) vom 14. November 2000 sind die Krankheitskosten in jener Steuerperiode abziehbar, in der sie bezahlt werden. Daher ist die Dezemberrechnung 2007 in der Steuerperiode 2007 nicht zum Abzug zuzulassen, da sie erst im Jahr 2008 bezahlt worden ist.

c) Die Dezemberrechnung 2006 müsste grundsätzlich für die Steuerperiode 2007 zum Abzug zugelassen werden, da sie erst im Januar 2007 bezahlt worden ist. Da die Steuerverwaltung im Jahr 2006 den Vater des Rekurrenten jedoch noch nach der Soll-Methode veranlagt hatte, wurde die Dezemberrechnung 2006 bereits in der Steuerperiode 2006 zum Abzug zugelassen. Der Abzug derselben Rechnung in zwei verschiedenen Steuerperioden verletzt das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Dieses Prinzip besagt, dass sich die Steuerbelastung nach den dem Steuerpflichtigen zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgütern und den persönlichen Verhältnissen zu richten hat. Da das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ein übergeordnetes Prinzip ist, hat es Vorrang. Die Dezemberrechnung 2006 ist daher in der Steuerperiode 2007 nicht zum Abzug zuzulassen.

6. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Steuerverwaltung das rechtliche Gehör des Rekurrenten verletzt hat, indem sie ihn vor der *reformatio in peius* nicht angehört hat. Der Rekurs ist somit gutzuheissen. Der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 5. Juni 2009 ist aufzuheben und das Verfahren durch die Steuerverwaltung in dem Sinne fortzuführen, als dem Steuerpflichtigen das rechtliche Gehör zu gewähren ist, indem ihm Gelegenheit zu einer Stellungnahme zur möglichen Schlechterstellung zu geben ist.

*Demgemäss wird erkannt:*

In Gutheissung des Rekurses wird der Einspracheentscheid vom 5. Juni 2009 aufgehoben und das Verfahren zur Beurteilung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.