

Einsprache- und Rekursverfahren

Entscheid der Steuerrekurskommission Basel-Stadt Nr. 115/2004 vom 17. März 2005

Nichtzulassung einer unverlangten Replik. «Reformatio in peius» im Einspracheverfahren, Anspruch auf vorgängige Anhörung.

II. Entscheidungsgründe

3. a) Im vorliegenden Verfahren stehen verschiedene Aspekte des Anspruchs auf rechtliches Gehör zur Diskussion. Dieser Anspruch kann sich auf zahlreiche Rechtsgrundlagen stützen. Im Gegensatz zur alten Bundesverfassung vom 29. Mai 1874 (aBV), in dem dieses ungeschriebene Grundrecht aus Art. 4 abgeleitet worden ist, gewährleistet heute Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) den Parteien (in einem Gerichts- oder Verwaltungsverfahren) explizit einen Anspruch auf rechtliches Gehör. Einen Anspruch auf rechtliches Gehör räumt auch Art. 6 Ziff. 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK) ein; diese Bestimmung gelangt aber «nur» in gewissen steuerrechtlichen Verfahren zur Anwendung und sichert zudem im Allgemeinen nicht mehr Rechte zu als Art. 29 BV (vgl. hierzu Müller in: Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Bd. I, Art. 4 N 98 ff. sowie insbesondere der Verweis auf BGE 111 Ia 274; vgl. aber auch Villiger, Handbuch der Europäischen Menschenrechtskonvention, Zürich 1993, S. 285). Schliesslich wird der Gehörsanspruch oder Teilgehalte davon durch verschiedene Bundesgesetze oder kantonale Gesetze konkretisiert.

b) Der Anspruch auf rechtliches Gehör enthält mehrere Teilaspekte, so unter anderem das hier interessierende Recht, sich vor Erlass eines Entscheides zur Sache äussern zu können (vorgängige Anhörung; vgl. Rhinow, Grundzüge des Schweizerischen Verfassungsrechts, Basel/Genf/München 2003, N 2737 ff.; Hotz in: Die Schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, Hrsg. Ehrenzeller/Mastronardi/Schweizer/Vallender, Zürich/Basel/Genf 2002, Art. 29 N 23 ff.; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, Bern 1997, Art. 21 N 1 ff.).

c) Der Anspruch auf rechtliches Gehör stellt eine grundlegende Verfahrensgarantie dar. Inhalt und Umfang dieses Anspruchs werden für gewisse Bereiche im Verfahrensrecht des Bundes und der Kantone umschrieben. Auch im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG, Steuerharmonisierungsgesetz), im baselstädtischen Steuergesetz und in der Verordnung dazu finden sich Bestimmungen zur Gewährung

des rechtlichen Gehörs. Diese Bestimmungen geniessen grundsätzlich Vorrang. Erst wo sich dieser Rechtsschutz als ungenügend erweist, greifen die grundrechtlichen Minimalgarantien (vgl. nochmals Müller, a.a.O., Art. 4 N 98 ff.). Im Einzelnen wird darauf noch einzugehen sein.

4. In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist zunächst zu entscheiden, was mit der unverlangt eingereichten «Replikschrift» des Rekurrenten vom 10. März 2005 zu geschehen hat. Hierzu ist Folgendes festzuhalten:

a) Die Steuerrekurskommission hat dem Rekurrenten – wie erwähnt – mit Schreiben vom 7. Februar 2005 eine Kopie der Vernehmlassung der Steuerverwaltung zugestellt. Gleichzeitig hat sie festgehalten, dass in der vorliegenden Rekursache kein weiterer Schriftenwechsel stattfindet. Daraufhin hat der Rekurrent mit Schreiben vom 12. Februar 2005 sein bereits in seinem Rekurs vom 17. Oktober 2004 gestelltes Gesuch erneuert, eine Replik zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung einreichen zu können. Am 11. März 2005 hat die Steuerrekurskommission dem Rekurrenten unter anderem mitgeteilt, dass die zuständige Referentin die Durchführung eines zweiten Schriftenwechsels nicht als nötig erachte. Dem Antrag, eine Replik einreichen zu können, werde daher (zumindest im Moment) nicht entsprochen. Am 15. März 2005 hat der Rekurrent eine vom 10. März 2005 datierende «Replik» in den Briefkasten der Steuerrekurskommission gelegt. Nachdem der Schriftenwechsel in der vorliegenden Angelegenheit am 7. Februar 2005 geschlossen worden ist, stellt sich nun die Frage, ob diese Eingabe im vorliegenden Verfahren berücksichtigt werden kann respektive ob sie berücksichtigt werden muss.

b) Das Steuerharmonisierungsgesetz regelt das Rekursverfahren lediglich in einem einzigen Artikel (vgl. Art. 50 StHG). Es erweist sich in diesem Bereich also als eigentliches Rahmengesetz und lässt den Kantonen bei der Ausgestaltung des Verfahrens einen grossen Spielraum. Insbesondere schreibt das Steuerharmonisierungsgesetz nicht vor, wie viele Schriftenwechsel durchzuführen sind. Im Gegensatz etwa zum Verfahren vor dem Steuerrekursgericht Aargau (vgl. hierzu Plüss in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Hrsg. Klöti-Weber//Siegrist/Weber, 2. Auflage, Bd. 2 §§ 112 bis 276, Muri/Bern 2004, § 197 N 8) findet im Verfahren vor der Steuerrekurskommission Basel-Stadt in der Regel (lediglich) ein einfacher Schriftenwechsel statt. § 166 Abs. 1 StG sieht jedoch vor, dass bei Bedarf ein zweiter Schriftenwechsel angeordnet werden kann. § 38 Abs. 2 des nach § 165 StG für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission subsidiär massgebenden Gesetzes betreffend die Organisation des Regierungsrates und der Verwaltung des Kantons Basel-Stadt vom 22. April 1976 geht diesbezüglich nicht weiter. Er bestimmt «lediglich», dass das Verfahren, das dem Erlass einer Verfügung vorausgeht, in jedem Falle den grundlegenden rechtsstaatlichen Prinzipien für das Verwaltungsverfahren zu genügen, insbesondere die Grundsätze der Akteneinsicht und des rechtlichen Gehörs zu gewährleisten hat. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 29 Abs. 2 BV (früher Art. 4 Abs. 1 aBV) und dem darin festgehaltenen Gehörsanspruch muss Rechtssuchenden ein Replikrecht eingeräumt werden, wenn in einer Vernehmlassung neue und erhebliche Gesichtspunkte geltend gemacht werden, zu

denen sie bisher noch nicht Stellung nehmen konnten (vgl. BGE 114 Ia 307 ff.). Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung wesentliche neue Behauptungen tatsächlicher Art aufgestellt oder neue Beweismittel vorgebracht hat, welche auf den Entscheid der Rechtsmittelinstanz Einfluss haben können (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 142 DBG N 8). Im vorliegenden Fall enthält die Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 4. Februar 2005 keine neuen Tatsachen, Beweismittel oder Rechtsbehauptungen und keine Anträge, welche die Rechtsstellung des Rekurrenten verschlechtern. Vielmehr stimmt die Vernehmlassung der Steuerverwaltung weitgehend mit dem Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 22. September 2004 überein. Mit Blick auf das rechtliche Gehör des Rekurrenten besteht in casu somit keine Verpflichtung zur Anordnung eines zweiten Schriftenwechsels.

Die Praxis des Europäischen Gerichtshofs geht in diesem Bereich über die bundesgerichtliche Rechtsprechung zu Art. 29 Abs. 2 BV hinaus. So leitet der Europäische Gerichtshof aus Art. 6 Ziff. 1 EMRK unter anderem ab, dass die Verfahrensparteien zu allen einem Gericht eingereichten Eingaben oder Vernehmlassungen Stellung nehmen dürfen. Entscheidend sei allein, ob die Eingaben auf Beeinflussung der entscheidenden Behörden abzielen würden (vgl. den Entscheid vom 28. Juni 2001 in Sachen F.R. c. Schweiz, publ. in VPB 65.129 und in Pra 2001 Nr. 170, S. 1031). Das Bundesgericht hat diese Rechtsprechung übernommen und seine bisherige Praxis in diesem Sinne präzisiert (vgl. hierzu etwa die im Internet publizierten Urteile des Bundesgerichts vom 2. März 2004 [5P.446/2003] und vom 6. September 2004 [1P.150/2004]). Soweit aber nicht über «Strafsteuern», sondern über (normale) Steuern und Abgaben zu entschieden ist, fallen Steuerverfahren nach ständiger Rechtsprechung der Europäischen Menschenrechtskommission nicht unter Art. 6 EMRK (vgl. Cavelti in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. Auflage, Basel 2002, N 3 zu Art. 50 StHG; vgl. auch Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen – dargestellt an den Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, 2. Auflage, St. Gallen 2003, S. 476 f.; Schwank, Das verwaltungsinterne Rekursverfahren des Kantons Basel-Stadt, Basel/Genf/München 2003, S. 174 ff.). Auch unter diesem Aspekt erscheint es somit nicht geboten, die Eingabe des Rekurrenten als Replik entgegenzunehmen (vgl. in diesem Zusammenhang etwa auch die Urteile des Bundesgerichts vom 27. November 2002 [1P.474/2003] und insbesondere vom 14. Januar 2005 [2A.589/2003]).

c) Die Steuerrekurskommission hat in einem Entscheid vom 14. April 2004 ferner festgehalten, dass unverlangte Eingaben grundsätzlich aus dem Recht zu weisen sind. Aus verfahrensökonomischen Überlegungen und Opportunitätsabwägungen könnten solche Eingaben indes gleichwohl zu den Akten genommen werden (vgl. StRKE Nr. 100-Z/2002 mit Verweis auf Kölz/Bosshart/Röhl, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 2. Auflage, Zürich 1999, § 26 N 25; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., § 69 N 4).

An dieser Praxis ist festzuhalten. Dies muss umso mehr gelten, als ein geordnetes Verfahren nur dann zu gewährleisten ist, wenn die Steuerrekurskommission nicht in jedem beliebigen Verfahrensstadium neue Behauptungen entgegennehmen und Beweise für vorher nicht substantiierte Sachverhalte abnehmen muss. Auch würde die in § 164 Abs. 2 StG vorgesehene Rekursbegründungspflicht keinen Sinn machen, wenn im Nachgang zu der Begründung weiterhin alles in das Verfahren eingebracht werden könnte (vgl. in diesem Zusammenhang auch BGE 125 I 71; VGE vom 23. Januar 1987 in Sachen S.Z., publ. in: BJM 1988, S. 102 ff.; VGE vom 21. Juni 1995 in Sachen B.H. und F.B.D., publ. in: BJM 1997, S. 152 ff.; VGE vom 23. Februar 2001 in Sachen J.G., publ. in: BJM 2001, S. 309 ff.; unpublizierter VGE vom 12. Dezember 2003 in Sachen W.R.; Gadola, Das verwaltungsinterne Beschwerdeverfahren, Zürich 1991, S. 397).

Im Sinne der obigen Ausführungen ist die Eingabe des Rekurrenten vom 10. März 2005 somit grundsätzlich «aus dem Recht zu weisen». Im vorliegenden Fall ist indes noch zu prüfen, ob der Steuerpflichtige in diesem Schreiben neue Tatsachen und/oder Beweismittel vorgebracht hat, die aus verfahrensökonomischen Überlegungen und Opportunitätsabwägungen im vorliegenden Verfahren berücksichtigt werden sollten. Eine Durchsicht der Eingabe des Rekurrenten vom 10. März 2005 zeigt jedoch, dass diese keine solche Vorbringen enthält. Dies führt dazu, dass die unverlangt eingereichte «Replikschrift» des Rekurrenten vom 10. März 2005 im vorliegenden Verfahren unberücksichtigt bleiben muss.

5. a) In seinem Rekurs macht der Rekurrent eine Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend und verweist in diesem Zusammenhang auf ein Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 24. März 2004 i.S. X. gegen die Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich (ASA 73 S. 554) sowie auf BGE 126 V 130. Zur Begründung führt er aus, dass die Steuerverwaltung in ihrem Entscheid eine «reformatio in peius» vorgenommen habe, ohne ihm vorher Gelegenheit zu geben, sich dazu äussern zu können (vgl. den Rekurs vom 17. Oktober 2004, S. 1). Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist der Anspruch auf rechtliches Gehör formeller (selbständiger) Natur, das heisst, dass eine derartige Rechtsverletzung ungeachtet der Erfolgsaussichten in der Sache selbst zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids führen kann (vgl. BGE Nr. 2A.403/2002 vom 24. März 2003, publ. in: StR 2003 S. 454, mit weiteren Hinweisen; BGE 126 V 130, insbesondere S. 132; BGE vom 30. März 1984, publ. in: ASA 55 S. 171; vgl. wiederum Müller, a.a.O., Art. 4 N 98 ff.). Diese Rüge ist deshalb vorab zu behandeln.

b) Art. 48 Abs. 4 StHG sieht für das Einspracheverfahren vor, dass die Veranlagungsbehörde über die Einsprache gestützt auf die Untersuchung entscheidet. Sie (die Veranlagungsbehörde) kann alle Steuerfaktoren neu festsetzen und, nach Anhören des Steuerpflichtigen, die Veranlagung auch zu dessen Nachteil abändern. § 162 StG stimmt mit dieser Vorschrift beinahe wörtlich überein.

c) Im vorliegenden Fall lässt sich den Akten entnehmen, dass das steuerbare Einkommen des Pflichtigen zu den kantonalen Steuern pro 2002 mit Fr. 42'815.– zum

Satze von Fr. 44'611.– veranlagt worden ist, was zu einem Steuerbetrag von Fr. 6'637.– geführt hat (vgl. die Veranlagung vom 1. Juli 2004). Im Einspracheverfahren wurde dieses steuerbare Einkommen des Rekurrenten auf Fr. 43'200.– zum Satze von Fr. 45'000.– festgesetzt, was einen Steuerbetrag von Fr. 6'737.– ergeben würde. Im Einspracheverfahren sind also nicht nur einzelne Steuerfaktoren heraufgesetzt worden, sondern für den Rekurrenten resultiert «per Saldo» eine höhere Steuer. Angesichts dessen ist zwischen den Parteien zu Recht unbestritten, dass der Rekurrent durch das Einspracheverfahren eine Schlechterstellung erfahren hat (vgl. den Rekurs vom 17. Oktober 2004, S. 1; die Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 4. Februar 2005, S. 3).

d) Nichtsdestotrotz vertritt die Steuerverwaltung die Auffassung, dass sie nicht verpflichtet gewesen sei, den Rekurrenten vor Erlass des Einspracheentscheides anzuhören. So habe der Rekurrent in seiner Einsprache vom 12. Juli 2004 beantragt, statt der Pauschale die effektiv geltend gemachten Aufwendungen zu berücksichtigen. Diesem Antrag sei inhärent, dass der Nachweis der effektiv höheren Gewinnungskosten scheitern und zu einer Schlechterstellung gegenüber der Veranlagung führen könne (vgl. nochmals die Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 4. Februar 2005, S. 3; vgl. auch die Aktennotiz der Steuerverwaltung vom 9. September 2004). Diese Ansicht geht indes fehl. So ist nach der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung klar, dass eine Anhörung nach Art. 48 Abs. 4 StHG respektive nach § 162 Abs. 1 StG vor jeder durch die Steuerverwaltung beabsichtigten «reformatio in peius» stattzufinden hat und nicht nur dann, wenn diese auf bisher noch nicht diskutierte Gesichtspunkte abstellen will (vgl. nochmals BGE Nr. 2A.403/2002 vom 24. März 2003 und die dortigen Verweise; vgl. aber auch Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., Art. 143 DBG N 19). Nach dem Gesagten ergibt sich somit, dass die Steuerverwaltung den Rekurrenten vor ihrem Einspracheentscheid auf ihre Absicht, eine «reformatio in peius» vornehmen zu wollen, hätte aufmerksam machen und ihm Gelegenheit zur Stellungnahme hätte einräumen müssen. Dies hat sie unterlassen und damit den Anspruch auf rechtliches Gehör im Sinne von Art. 48 Abs. 4 StHG respektive von § 162 StG verletzt.

e) Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist – wie erwähnt – formeller Natur. Seine Verletzung führt ungeachtet der Erfolgsaussichten des Rekurses in der Sache selbst zur Aufhebung des angefochtenen Entscheides (vgl. BGE 125 I 113, insb. S. 118; 120 Ib 379, insb. S. 383; 119 Ia 136, insb. S. 138, mit Hinweisen). Eine «Heilung» durch das Verfahren vor der Steuerrekurskommission kommt im vorliegenden Fall nicht in Betracht. Diese muss nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung auch die Ausnahme bleiben (vgl. nochmals BGE 126 V 130, insb. S. 132; 126 II 111, insb. S. 123 f., mit Hinweisen). In casu ist von einer «Heilung» allein schon im Interesse des Steuerpflichtigen abzusehen. So kann es ihm zur Ausübung seiner Mitwirkungsrechte im steuerrechtlichen Verfahren grundsätzlich nicht zugemutet werden, ein Rechtsmittel (an die nächsthöhere Instanz) ergreifen zu müssen. Dies muss auch dann gelten, wenn – wie im vorliegenden Fall – die zur Diskussion stehenden Beträge nicht besonders hoch sind. Entscheidend ist in diesem Zusammenhang nämlich allein, welche Bedeutung sie für den Pflichtigen haben. Diesbezüglich führt der

Rekurrent nun in seiner Rekurschrift überzeugend aus, dass für ihn momentan aufgrund seiner Arbeitslosigkeit jegliche Mehrausgaben von Belang sind (vgl. den Rekurs vom 17. Oktober 2004, S. 1). Darüber hinaus würde eine solche «Heilung» der Gehörsverweigerung den Instanzenzug in unzulässiger Weise verkürzen und die Vorinstanz praktisch von der Einhaltung eines korrekten Verfahrens dispensieren (vgl. hierzu etwa das Urteil der Steuerrekurskommission Freiburg vom 29. Juni 1988, publ. in: StR 1990, S. 600 ff.; das Urteil der Steuerrekurskommission Aargau vom 7. Mai 1991, publ. in: ARGVP 1991, S. 76 ff.). Schliesslich sind vorliegend keine Gründe ersichtlich, die einem raschen Entscheid in der Sache den Vorzug vor einer korrekten Abwicklung des Verfahrens geben.

6. Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die unverlangt eingereichte «Replikschrift» des Rekurrenten vom 10. März 2005 aus dem Recht zu weissen ist. Die Steuerverwaltung hat es ferner zu Unrecht unterlassen, den Rekurrenten vor dem Einspracheentscheid auf ihre Absicht, eine «reformatio in peius» vorzunehmen, aufmerksam zu machen und ihm Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben. Der Rekurs erweist sich somit als begründet und ist gutzuheissen. Angesichts dessen ist auf die (materiellen) Rügen des Rekurrenten hier nicht einzugehen. Der angefochtene Entscheid der Steuerverwaltung ist daher aufzuheben und die Angelegenheit an die Steuerverwaltung zur Weiterführung des Verfahrens mit Gewährung des rechtlichen Gehörs zurückzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird in dem Sinne gutgeheissen, dass der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 22. September 2004 betreffend den Rekurrenten aufgehoben und die Angelegenheit zur Weiterführung des Verfahrens mit Gewährung des rechtlichen Gehörs an die Steuerverwaltung zurückgewiesen wird.