

**BStP | 2020 | Nr. 12**

Betreff:	Ermessensveranlagung, Nichtigkeit, Revision
Instanz:	Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Stadt
Entscheidungsdatum:	26. März 2020
Verfahrensnummer:	VD.2019.191

Fehlerhafte Verfügungen sind in der Regel nicht nichtig, sondern nur anfechtbar und erwachsen durch Nichtanfechtung in Rechtskraft; die Nichtigkeit, d.h. die absolute Unwirksamkeit einer Verfügung bildet die Ausnahme. Zur Abgrenzung der blossen Anfechtbarkeit von der Nichtigkeit einer Verfügung folgt die Rechtsprechung der sogenannten Evidenztheorie. Danach wird die Nichtigkeit einer Verfügung nur angenommen, wenn sie mit einem schwerwiegenden Mangel behaftet ist, der offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist, und wenn zudem die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird. Als Nichtigkeitsgründe fallen hauptsächlich die funktionelle oder sachliche Unzuständigkeit einer Behörde sowie schwerwiegende Verfahrensfehler in Betracht. In seltenen Ausnahmefällen führen auch inhaltliche Mängel zur Nichtigkeit einer Verfügung. Die inhaltlichen Mängel müssen danach ausserordentlich schwer wiegen, so dass diese die Verfügung sinnlos, sittenwidrig oder willkürlich werden lassen. In casu wiegt die unterbliebene Berücksichtigung der Umstände, welche der Steuerverwaltung vorgängig nicht belegtermassen offengelegt worden sind, nicht so ausserordentlich schwer, dass die Verfügungen dadurch sinnlos, sittenwidrig oder willkürlich geworden wären. Der Einwand, wonach das Einkommen einer steuerpflichtigen Person den hiesigen Gerichten bekannt gewesen sei, entbindet nicht von der Pflicht zur Einreichung einer ausgefüllten Steuererklärung. Mangels Vorliegens von Revisionsgründen ist auch keine Revision zulässig. Abweisung des Rekurses.

Sachverhalt:

A. (Rekurrentin und Beschwerdeführerin; in der Folge Rekurrentin genannt) wurde aufgrund unterbliebener Einreichung von Steuererklärungen pro 2007 und 2008 mit Verfügungen vom 25. Juni 2009 für das Jahr 2007 und vom 25. Februar 2010 für das Jahr 2008 jeweils für die kantonalen Steuern und die Bundessteuer amtlich eingeschätzt. Jeweils ausgehend von einem geschätzten Erwerbseinkommen von CHF 70'000.-- und Unterhaltsbeiträgen von CHF 30'000.-- wurde ihr steuerbares Einkommen dabei für das Jahr 2007 auf CHF 101'400.-- (kantonale Steuern) resp. CHF 100'300.-- (Bundessteuer) und für das Jahr 2008 auf CHF 62'200.-- (kantonale Steuern) resp. CHF 91'500.-- (Bundessteuer) festgesetzt. Diese Veranlagungen erwachsen unangefochten in Rechtskraft.

Mit Schreiben vom 13. Dezember 2018 beantragte die Rekurrentin der Steuerverwaltung Basel-Stadt (nachfolgend Steuerverwaltung) sinngemäss die Feststellung, dass diese Veranlagungen für die Jahre 2007 bis 2010 nichtig seien. Mit Entscheiden vom 28. Februar 2019 stellte die Steuerverwaltung fest, dass die Veranlagungsverfügungen pro 2007 und 2008 für die kantonalen Steuern und die Bundessteuer nicht nichtig seien und wies die Revisionsgesuche für die Steuerperioden 2007 und 2008 ab, da die Schätzungen der Steuerverwaltung aus objektiver Sicht nicht als derart unnachvollziehbar erschienen, um nichtig zu sein, und ein Revisionsgrund nicht ersichtlich sei. Bezüglich der Steuerperioden 2009 und 2010 trat sie auf das Revisionsgesuch nicht ein, da noch keine Veranlagungsverfügungen für diese beiden Jahre ergangen seien. Die gegen diesen Entscheid erhobenen Rechtsmittel wies die Steuerrekurskommission mit Präsidialentscheiden vom 22. August 2019 kostenfällig ab, soweit sie darauf eintrat. Mit Rekurs vom 22. September 2019 betreffend die kantonalen Steuern pro 2007 und 2008 und Beschwerde vom

22. September 2019 betreffend die direkte Bundessteuer pro 2007 und 2008 beantragt die Rekurrentin sinngemäss deren Aufhebung («Die Entscheiden [...] müssen abgewiesen [werden], soweit darauf einzutreten sind»). Weiter richten sich die Rechtsmittel gegen die vorinstanzlichen Kostenentscheide. Schliesslich beantragt die Rekurrentin den Verzicht auf die Erhebung von Kosten im verwaltungsgerichtlichen Verfahren. Mit Eingabe vom 13. Oktober 2019 ergänzte die Rekurrentin ihre Begründung innert der Frist, welche der Instruktionsrichter ihr zur Einreichung von Belegen zur Beurteilung ihres Gesuchs um Bewilligung der unentgeltlichen Prozessführung gesetzt hat. Mit Schreiben vom 17. Oktober 2019 verzichtet die Steuerrekurskommission unter Verweis auf den vorinstanzlichen Entscheid auf die Einreichung einer Vernehmlassung. Die Steuerverwaltung hat sich mit Eingabe vom 11. November 2019 vernehmen lassen und beantragt die kostenfällige Abweisung des Rekurses und der Beschwerde. Vor erfolgter Zustellung dieser beiden Eingaben reichte die Rekurrentin mit Datum vom 22. November 2019 eine Eingabe ein. Diese weist gemäss der mit Verfügung vom 26. November 2019 vorgenommenen instruktionsrichterlichen Einschätzung nach einer summarischen Beurteilung keinen Zusammenhang zum Streitgegenstand der vorliegenden Verfahren auf. Mit Eingabe vom 13. Januar 2019 nahm die Rekurrentin schliesslich replicando Stellung.

Die Tatsachen und Parteistandpunkte ergeben sich, soweit sie von Bedeutung sind, aus den nachfolgenden Erwägungen. Dieses Urteil ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

Erwägungen:

2. Die Rekurrentin bestreitet nicht, dass die streitgegenständlichen kantonalen Steuern und Bundessteuern für die Jahre 2007 und 2008 mit Verfügungen vom 25. Juni 2009 und vom 25. Februar 2010 rechtskräftig amtlich festgesetzt worden sind. Nach dem Eintritt der formellen Rechtskraft einer Veranlagungsverfügung kann daher von ihrer «vermuteten Unabänderlichkeit» gesprochen werden. Aus Gründen der Rechtssicherheit, des Vertrauensgrundsatzes und der Verfahrensökonomie kommt eine nachträgliche Abänderung nur ausnahmsweise in Frage (Looser, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar DBG, 3. Auflage, Basel 2017, Vor Art. 147–153a N 40). Namentlich erscheint es ausgeschlossen, formell rechtskräftig gewordene Veranlagungsverfügungen erneut umfassend auf ihre Rechtmässigkeit zu überprüfen, wie dies in einem Rechtsmittelverfahren auf rechtzeitig erhobenes Rechtsmittel gegen den angefochtenen Entscheid möglich wäre. Die Vorinstanz hat daher korrekterweise geprüft, ob diesen formell rechtskräftigen Veranlagungen aufgrund der Nichtigkeit der Verfügungen oder dem Vorliegen von Revisionsgründen die Rechtsbeständigkeit gleichwohl abgeht.

3.1 Wie die Vorinstanz zutreffend ausgeführt hat, sind auch fehlerhafte Verfügungen in der Regel nicht nichtig, sondern nur anfechtbar und erwachsen durch Nichtanfechtung in Rechtskraft; die Nichtigkeit, das heisst die absolute Unwirksamkeit einer Verfügung bildet die Ausnahme. Zur Abgrenzung der blossen Anfechtbarkeit von der Nichtigkeit einer Verfügung folgt die Rechtsprechung, wie die Vorinstanz korrekt festgestellt hat, der sogenannten Evidenztheorie (Looser, a.a.O., Vor Art. 147–153a N 7). Danach wird die Nichtigkeit einer Verfügung nur angenommen, wenn sie mit einem schwerwiegenden Mangel behaftet ist, der offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist, und wenn zudem die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird. Als Nichtigkeitsgründe fallen hauptsächlich die funktionelle oder sachliche Unzuständigkeit einer Behörde sowie schwerwiegende Verfahrensfehler in Betracht. In seltenen Ausnahmefällen führen auch inhaltliche Mängel zur Nichtigkeit einer Verfügung. Die inhaltlichen Mängel müssen danach ausserordentlich schwer wiegen, so dass diese die Verfügung sinnlos, sittenwidrig oder willkürlich werden lassen. Erweist sich eine Verfügung als nichtig, ist sie von Anfang an unwirksam, wobei die Nichtigkeit durch jede rechtsanwendende Behörde von Amtes wegen und jederzeit, insbesondere auch nach Ablauf der Rechtsmittelfristen, zu beachten ist (zum Ganzen Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Auflage, Zürich/St. Gallen 2016, Rz. 1096 ff.; Tschannen/Zimmerli/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Auflage, Bern 2014, § 31 N 13 ff.; Wiederkehr/Richli, Praxis des allgemeinen Verwaltungsrechts, Band I, Bern 2012, Rz. 2554 ff.; Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102–222 DBG, Basel 2015, Art. 147 N 34; Hangartner, Die Anfecht-

tion nichtiger Verfügungen und von Scheinverfügungen, in: AJP 2003, S. 1053, 1054 sowie BGE 137 I 273 E. 3.1 S. 275, 136 II 489 E. 3.3 S. 495, 133 II 366 E. 3.2 S. 367; BGer 8C_1065/2009 vom 31. August 2010 E. 4.2.3; VGE VD.2015.222 vom 20. Juli 2016 E. 2.1, VD.2014.216 vom 9. Februar 2015 E. 2.4 und VD.2014.83 vom 2. September 2014 E. 5.2).

3.2.1 Mit ihrer Rekursbegründung bestreitet die Rekurrentin nicht, keine Steuererklärungen eingereicht zu haben. Sie stellt sich aber auf den Standpunkt, dazu nicht verpflichtet gewesen zu sein, da ihr Einkommen den Basler Gerichten bekannt gewesen sei (vgl. Rekursbegründung, Ziff. 4 S. 1). Selbst wenn die Rekurrentin ihr Einkommen damals den Gerichten offenbart hätte, entbindet sie dies nicht, ihr Einkommen gemäss § 151 Abs. 2 StG und Art. 124 Abs. 2 DBG auf dem amtlichen Formular vollständig und wahrheitsgemäss zu erklären und mit den vorgeschriebenen Beilagen zu belegen. Ein amtlicher Informationsaustausch zwischen Gerichten und weiteren Behörden des Kantons und der Steuerverwaltung findet nicht statt, zumal Anhaltspunkte für die Aktualisierung einer aktiven oder passiven Amtshilfe fehlen (vgl. auch § 140 Abs. 1 StG und Art. 112 Abs. 1 DBG). Daher bleibt es bei der unterbliebenen Erklärung ihres eigenen Einkommens, weshalb die Steuerverwaltung die Rekurrentin nach pflichtgemässen Ermessen zu veranlagten hatte (§ 158 Abs. 2 StG, Art. 130 Abs. 2 DBG).

3.2.2 Die Rekurrentin verweist auf ein «falsch Protokoll 2007/2008», welches von einem Mitarbeiter der Steuerverwaltung geschaffen worden sei. Replicando – und damit verspätet – konkretisiert sie diesen Vorwurf damit, dass ihr für die Steuerperiode 2007 Unterhaltsbeiträge ihres Ehemanns im Betrag von CHF 100'000.-- angerechnet worden seien, die ihr dieser nicht bezahlt habe (vgl. Replik, S. 1). Weiter macht sie mit ihrer Rekursbegründung geltend, seit zwanzig Jahren an der genetisch degenerativen Krankheit [...] zu leiden, weswegen sie nie habe arbeiten können. Sie habe aber auch keine IV-Meldung machen wollen. Soweit sie damit geltend machen will, dass die amtlichen Veranlagungen nach pflichtgemässen Ermessen im vorliegenden Verfahren hätten überprüft werden müssen, kann ihr nicht gefolgt werden. Es kann offenbleiben, ob die nach pflichtgemässen Ermessen erfolgten Veranlagungen mit dieser Begründung innerhalb der Rechtsmittelfristen mit Rekurs- oder Beschwerdeverfahren gegen die ursprünglichen Verfügungen hätten abgeändert werden können. Eine Veranlagung nach pflichtgemässen Ermessen kann vom Steuerpflichtigen nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden (§ 160 Abs. 4 StG, Art. 132 Abs. 3 DBG). In Bezug auf die Schätzung als solche ist von einer offensichtlichen Unrichtigkeit auszugehen, wenn die Steuerbehörde einen wesentlichen Gesichtspunkt übergangen oder falsch gewürdigt hat, wenn ihr in die Augen springende Fehler oder Irrtümer unterlaufen sind und sie eine offensichtlich falsche Schätzung vorgenommen hat oder wenn die Schätzung mit aktenkundigen Verhältnissen des Einzelfalls aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbart werden kann. Sofern eine partielle Ermessensveranlagung erfolgt ist, gelten die erschwerten Voraussetzungen zur Anfechtung nur für die nach Ermessen festgelegten Steuerfaktoren der Veranlagung (VGE VD.2018.216 vom 14. Januar 2019 E. 3.3.1 mit Hinweis auf auf VD.2017.216 und 217 vom 30. August 2018 E. 4.2.1 mit weiteren Hinweisen). Die unterbliebene Berücksichtigung der genannten, der Steuerverwaltung nicht bekannten Faktoren begründet aber offensichtlich keine Nichtigkeit der Veranlagungsverfügungen aus materiellen Gründen. Die unterbliebene Berücksichtigung der Umstände, welche der Steuerverwaltung vorgängig nicht belegtermassen offengelegt worden sind, wiegt nicht so ausserordentlich schwer, dass die Verfügungen dadurch sinnlos, sittenwidrig oder willkürlich geworden wären. Im Übrigen zielen die Darlegungen der Rekurrentin an der Sache vorbei. Dies gilt insbesondere für die Bezugnahme auf die vollstreckungsrechtlichen Verfahren und Vorgänge, die sich nach der Veranlagung der streitgegenständlichen Steuern ereignet haben. Diese können zum vornherein mit der Veranlagung des Einkommens der Jahre 2007 und 2008 nichts zu tun haben.

4.1 Weiter hat die Vorinstanz geprüft, ob die rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen revidiert werden können. Wie sie zutreffend erwogen hat, kann eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid gemäss § 173 Abs. 1 StG respektive Art. 147 Abs. 1 DBG auf Antrag oder von Amtes wegen zu Gunsten der steuerpflichtigen Person revidiert werden, wenn neue erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden (lit. a), die erkennende

Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat (lit. b) oder ein Verbrechen und Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat (lit. c).

4.2 Die Rekurrentin hat mit der zutreffenden Feststellung der Vorinstanz bereits im vorinstanzlichen Verfahren nicht dargelegt, inwiefern einer dieser Revisionsgründe vorliegend erfüllt sein könnte, und tut dies auch im vorliegenden Verfahren nicht. Die Vorinstanz hat daher zu Recht auch eine Revision der streitgegenständlichen Veranlagungsverfügungen ausgeschlossen. Alle von der Rekurrentin geltend gemachten Tatsachen und Umstände hätten schon in der Rechtsmittelfrist geltend gemacht werden können. Es handelt sich daher heute nicht mehr um neue Tatsachen.

5. [...]

Demgemäss erkennt das Verwaltungsgericht (Dreiergericht):

Der Rekurs und die Beschwerde werden abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

[...]