

### 3. Steuerrecht

*Art. 132 Abs. 3 DBG; §§ 132 ff. StG – Eine Ermessensveranlagung kann im Einspracheverfahren abgeändert werden, wenn der Steuerpflichtige den Beweis erbringt, dass die Ermessenseinschätzung offensichtlich unrichtig war. Im vorliegenden Fall konnte der Beweis mit einer sog. «Schuhschachtelbuchhaltung» nicht erbracht werden.*

*Aus dem Sachverhalt (Zusammenfassung):*

Am 12. Juli 1999 reichte die X. AG die Steuererklärung für die Kantons- und Gemeindesteuern und die Direkte Bundessteuer für das Jahr 1998 ein, am 14. Januar 2002 diejenige für das Jahr 1999 und am 15. Januar 2002 diejenige für das Jahr 2000. Mit Schreiben vom 4. Februar 2003 teilte die Steuerverwaltung des Kantons Zug der X. AG mit, für eine ordnungsgemässe Beurteilung der eingereichten Steuererklärungen sowie der entsprechenden Jahresrechnungen benötige man ergänzende Details, Unterlagen und Angaben zu den Fahrzeugkosten und Geschäftsspesen. Falls die geltend gemachten Kosten nicht belegt und geschäftsmässig begründet würden, müsse man diese aufrechnen. Am 14. März 2003 wurden die entsprechenden Veranlagungen eröffnet. Da keine weiteren Unterlagen eingingen rechnete die Steuerverwaltung ermessensweise jeweils 50% der Fahrzeug- und Geschäftsspesen auf. Gegen diese Veranlagungen reichte die X. AG am 13. April 2003 wegen offensichtlicher Unrichtigkeit Einsprache ein und verlangte, die Steueranlagungen für die Jahre 1998, 1999 und 2000 seien aufgrund der eingereichten Steuerklärungen vorzunehmen. Mit Einspracheentscheid vom 8. Oktober 2003 trat die Rechtsmittelkommission auf die Einsprache nicht ein. Zur Begründung führte sie aus, § 132 Abs. 2 StG und Art. 132 Abs. 3 DBG würden dem Steuerpflichtigen den mit der Einsprache anzutretenden und im Verfahren zu leistenden Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung überbinden. Die verlangte Begründung mit Nennung allfälliger Beweismittel stelle eine Prozessvoraussetzung dar, deren Fehlen zur Folge habe, dass auf die Einsprache nicht eingetreten werden könne.

Gegen diesen Einspracheentscheid reichte die X. AG am 7. November 2003 Rekurs ein und beantragte, der Einspracheentscheid sei aufzuheben. Der neu zu erlassende Veranlagungsbescheid müsse den tatsächlichen Gegebenheiten Rechnung tragen. Zur Begründung führte die Rekurrentin aus, sie habe am 12. September 2003 die letzten geforderten Unterlagen nachgereicht. Als Beweis für die Einhaltung der Frist liege eine Post-Quittung vor. Die Frist gelte als eingehalten, wenn die Einsprache am letzten Tag der schweizerischen Post übergeben werde. Die geforderten Unterlagen seien zudem der kantonalen Steuerverwaltung Zug so rasch wie möglich geliefert worden. Mit Vernehmlassung vom 9. Dezember 2003 beantragt die Steuerverwaltung des Kantons Zug die Abweisung des Rekurses unter Kosten- und

Entschädigungsfolgen. Mit Schreiben vom 6. September 2004 verzichtete die Eidgenössische Steuerverwaltung auf eine Vernehmlassung.

*Aus den Erwägungen:*

2. Vorliegend ist vorerst umstritten, ob die Rekurrentin die gesetzte Frist zur Verbesserung der Einsprache gewahrt hat oder nicht.

a) Eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen kann eine steuerpflichtige Person nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen. Die Einsprache muss einen Antrag und eine Begründung enthalten. Die notwendigen Beweisunterlagen sind beizulegen oder zu bezeichnen. Genügt eine Einsprache diesen Anforderungen nicht, ist eine angemessene Frist zur Verbesserung anzusetzen unter Androhung des Nichteintretens bei Unterlassung (§§ 132 f. StG). Auch gemäss Art. 132 Abs. 3 DBG kann gegen eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit Einsprache erhoben werden. Die Einsprache ist auch nach Bundesrecht zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen.

b) Streitgegenstand dieses Verfahrens ist nicht die Frage, ob die Einsprache als solche fristgerecht erhoben wurde oder nicht. Es ist unbestritten, dass die Einsprache rechtzeitig erhoben wurde. Insoweit geht der Verweis der Rekurrentin auf Art. 133 DBG ins Leere. Gegenstand ist vorerst nur die Frage, ob die behördlich angeordnete Nachfrist zur Einreichung von rechtsgenügenden Beweismitteln eingehalten wurde oder nicht. Dabei ergibt sich aus den Akten klar, dass die am 12. Mai 2003, am 7. Juli 2003 und am 25. Juli 2003 gesetzten Fristen in dem Sinne nicht eingehalten wurden, als die für eine gesetzmässige Überprüfung der Veranlagung notwendigen Belege nicht vollständig und nummeriert vorgelegt wurden. Offenbar hat aber der für die Vorbereitung des Einspracheentscheides zuständige Bücherexperte der Rekurrentin noch eine mündliche Nachfrist angesetzt. Auf einer Handnotiz auf dem Schreiben der Steuerverwaltung vom 25. Juli 2003 ist festgehalten, dass die Frist bis zum 12. September 2003 dauere. Die Steuerpflichtige «bringt Belege vorbei». Offenbar war mündlich vereinbart worden, dass die fehlenden Belege bis Freitag, 12. September 2003, bei der Steuerverwaltung deponiert würden. Diese Frist wurde in dieser Form nicht eingehalten, indem die Rekurrentin unbestrittenermassen ein ganzes Paket mit Belegen am 12. September 2003 der Post übergeben, statt bei der Steuerverwaltung vorbeigebracht hat.

c) Es ist zulässig, dass eine Behörde mit einer mündlichen Verfügung eine Frist ansetzt und bestimmt, dass die Unterlagen bis zu einem bestimmten Zeitpunkt bei ihr eintreffen müssen. Bei dieser Vorgehensweise ergeben sich jedoch insofern Beweisprobleme, als die Behörde in solchen Fällen in der

Regel nicht nachweisen kann, ob die Rekurrentin diese Fristansetzung in ihrem Sinn verstanden hat oder nicht. Im Zweifelsfall muss jedenfalls eine solche Frist als eingehalten gelten, wenn die Unterlagen am letzten Tag der schweizerischen Post übergeben wurden (vgl. beispielsweise Art. 117 Abs. 1 StG). Es ist daher unabdingbar, dass auch solche, eher unüblichere Arten der Fristansetzung durch die Behörden zu Beweis Zwecken schriftlich verfügt werden. Die Rekurrentin beruft sich gerade darauf, dass sie mit Aufgabe des Pakets am letzten Tag bei der schweizerischen Post die Nachfrist bis zum 12. September 2003 eingehalten habe. Weil die Verfügung mündlich erlassen wurde, kann die Steuerverwaltung den Beweis nicht erbringen, dass die Belege nicht fristgerecht eingereicht wurden. Andererseits belegt die Rekurrentin mit einer Bestätigung der Post, dass sie zusätzliche Belege am 12. September 2003 an die Steuerverwaltung gesandt hat. Diese sind denn auch am 17. September 2003 bei der Steuerverwaltung eingetroffen. Der Nichteintretensentscheid der Steuerverwaltung kann nicht mit einer Nichteinhaltung der Nachfrist für die Einreichung der Belege begründet werden.

3. Weiter ist zu prüfen, ob die Rechtsmittelkommission auf die gegen die Ermessensveranlagung erhobene Einsprache aus anderen Gründen zu Recht nicht eingetreten ist. Dabei ist zunächst die Frage zu klären, ob am 14. März 2003 bezüglich der Geschäftsspesen und Fahrzeugkosten zu Recht eine Ermessensveranlagung erstellt wurde.

a) Gemäss § 124 Abs. 1 StG stellen die Veranlagungsbehörden zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest. Sie können insbesondere Sachverständige beiziehen, Augenscheine durchführen, Geschäftsbücher und Belege an Ort und Stelle einsehen sowie mit deren Einverständnis Zeuginnen und Zeugen einvernehmen (Abs. 2). Die steuerpflichtige Person wird durch öffentliche Bekanntmachung oder Zustellung des Formulars aufgefordert, die Steuererklärung einzureichen. Das Formular für die Steuererklärung ist wahrheitsgemäss und vollständig auszufüllen und mit der persönlichen Unterschrift der steuerpflichtigen Person oder derjenigen der Vertretung zu versehen sowie samt den vorgeschriebenen Beilagen fristgemäss der zuständigen Behörde einzureichen (§ 125 Abs. 2 StG). Die steuerpflichtige Person, welche die Steuererklärung nicht oder mangelhaft ausgefüllt einreicht, wird aufgefordert, das Versäumte innert angemessener Frist nachzuholen. Die steuerpflichtige Person muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Sie muss auf Verlangen der Behörden insbesondere mündliche und schriftliche Auskünfte erteilen und Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen (§ 127 Abs. 1 und 2 StG).

b) Hat die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so wird die Veranlagung nach

pflchtgemässen Ermessen vorgenommen (§ 130 Abs. 3 StG). Eine Ermessensveranlagung kann nicht nur vorgenommen werden, wenn der Steuerpflichtige seiner Pflicht, die Behörden zu informieren, nicht nachkommt, sondern auch dann, wenn die von ihm gelieferten Angaben ungenügend sind, ungeachtet, ob ihm die mangelhaften Auskünfte über seine Verhältnisse zurechenbar sind (BGE vom 11. Oktober 2002, 2A.166/2002, Erw. 2.1). Alle Unterlagen sind von Amtes wegen nach Ermessen zu berücksichtigen, die im Zeitpunkt des Entscheides vorhanden sind. Die Durchführung allzu eingehender Untersuchungen und Abklärungen kann jedoch nicht verlangt werden, besonders wenn keine beweiskräftigen Unterlagen vorhanden sind. Eine vorsichtige Schätzung ist zu treffen, allerdings ohne Verpflichtung, bei der durch das Verhalten des Steuerpflichtigen bedingten Ermessensbetätigung im Zweifelsfall die für diesen günstigste Annahme zu treffen, denn es soll vermieden werden, dass derjenige Steuerpflichtige, der für die Nachprüfung der von ihm erklärten Verhältnisse Sorge getragen hat, höhere Steuern zu bezahlen hat als derjenige, bei dem eine solche Nachprüfung aus von ihm zu vertretenden Gründen unmöglich ist. Die Verletzung von Verfahrenspflichten darf sich nicht lohnen (BGE vom 11. Oktober 2002, a.a.O., Erw. 2.2 mit Verweis auf ASA 58, 673).

c) Die Rekurrentin bzw. ihre Vertreterin wurde im Jahr 2002 von der Steuerverwaltung mehrmals vergeblich aufgefordert, die zur Veranlagung notwendigen Unterlagen einzureichen. Die schliesslich gelieferten Belege waren nicht geeignet, eine ordentliche Veranlagung durchzuführen. Aus diesem Grund erfolgte die Ermessenseinschätzung zu Recht.

d) Musste eine Veranlagung nach Ermessen vorgenommen werden, so muss die Einsprache besonderen inhaltlichen Anforderungen genügen. Der Steuerpflichtige muss in diesem Einspracheverfahren den Beweis antreten, dass die Ermessenseinschätzung offensichtlich unrichtig ist (vgl. Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, § 140 N 53). Die verlangte Begründung (mit Nennung allfälliger Beweismittel) stellt dabei sogar eine Prozessvoraussetzung dar, deren Fehlen zur Folge hat, dass auf die Einsprache nicht eingetreten wird (BGE 123 II 552 = ASA 67, 66). Nur unter diesen formellen Voraussetzungen (Nachholung der versäumten Verfahrenspflichten, substantiierte Sachdarstellung, Beweisangebot) wird der Steuerpflichtige überhaupt zur Leistung des Unrichtigkeitsnachweises zugelassen und ist die Rechtsmittelbehörde zur Untersuchung und Beweisabnahme verpflichtet, indem ihre Untersuchungspflicht wieder auflebt. Kommt der Steuerpflichtige dagegen diesen Anforderungen nicht nach, gilt der Nachweis ohne Weiteres als gescheitert mit der Folge, dass die angefochtene Ermessenseinschätzung weiterhin als solche bestehen bleibt und einzig ihrer Höhe nach einer weiteren Überprüfung unterliegt (Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan, a.a.O., § 140 N 65 f.).

e) Der Rekurrentin oblag im Einspracheverfahren die Pflicht, die Belege für die geltend gemachten Geschäftsspesen und Fahrzeugkosten bis zum 12. September 2003 vollständig und nummeriert bei der Steuerverwaltung einzureichen. Die Rekurrentin hat der Steuerverwaltung am 12. September 2003 ein ganzes Paket von Belegen und Quittungen zugestellt. Das Gericht hat diese Belege gesichtet und kontrolliert und dabei festgestellt, dass pro Monat je ein Couvert mit Rechnungen und Quittungen aller Art eingereicht wurden. Die Rechnungen zeigen ein sehr buntes Bild. Enthalten sind in den jeweiligen Couverts – völlig ungeordnet – einzelne Rechnungen der Swisscom, einzelne Kontoauszüge der Zuger Kantonalbank, viele Quittungen über Restaurant- und Barbesuche, Quittungen von Lebensmitteleinkäufen bei Migros, Coop, Denner und Volg, Tankstellenquittungen, Parkgebühren und Einzelbillette der ZVB. Die eingereichten Quittungen vermitteln den Eindruck, als ob zumindest ein Teil der Lebenshaltungskosten der Firmenverantwortlichen über die steuerpflichtige Aktiengesellschaft abgerechnet worden sind. Diese Feststellung hat allerdings für das vorliegende Verfahren keine Bedeutung. Entscheidend ist hier nur, dass die Belege nicht nummeriert sind und nicht den jeweiligen Aktivitäten der Firma und den entsprechenden Bereichen «Geschäftsspesen» bzw. «Fahrzeugkosten» zugeordnet werden können. Es handelt sich um eine klassische «Schuhschachtelbuchhaltung», die weder überprüfbar noch in diesem Verfahren verwertbar ist. Der Rekurrentin ist in diesem Einspracheverfahren der Beweis nicht gelungen, dass die Ermessenseinschätzung offensichtlich unrichtig gewesen ist. Deshalb kann festgestellt werden, dass die Rechtsmittelkommission zu Recht auf die Einsprache nicht eingetreten ist. Dies wiederum führt dazu, dass die vorliegende Beschwerde abgewiesen werden muss.

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 30. November 2004

A 2003/16