

Dass eine Handelstätigkeit unter veränderten gesetzlichen Regeln weitergeführt werden muss, ist nicht ausserordentlich. Jede Tätigkeit einer Firma hat sich stets neuen gesetzlichen Vorgaben anzupassen. Zudem unterliegt jede Handelstätigkeit auch dem steten Wandel der Rahmenbedingungen des Marktes, insbesondere dem Prinzip von Angebot und Nachfrage. Auch eine veränderte personelle Situation innerhalb einer Firma ist nichts Ungewöhnliches, insbesondere dann nicht, wenn sie durch einen unerwarteten Todesfall eines führenden Mitarbeiters hervorgerufen wird. Auch die Tatsache, dass Mitarbeiter das Pensionsalter erreichen und kürzer treten möchten, ist nichts Aussergewöhnliches. Dass die Höhe des Unternehmensgewinns wesentlich vom Insiderwissen und von der Kompetenz einiger weniger Führungspersonen abhängt, kann auch nicht als aussergewöhnlich bezeichnet werden. Mit deren Ausscheiden aus der Firma wird sich entsprechend der Gewinn reduzieren, was sich wiederum auf den Ertragswert eines Unternehmens in den Folgejahren auswirkt. Zudem hat die Steuerverwaltung den geltend gemachten personenbezogenen Firmen- und Branchenproblemen durch einen Pauschalabzug von 30 % bei der Ermittlung des Ertragswertes Rechnung getragen.

c) Der von den Rekurrenten geltend gemachte Gewinneinbruch wird sich in den folgenden Perioden niederschlagen, wobei hier zu erwähnen ist, dass der Jahresgewinn von 2002 sogar nochmals höher ausgefallen ist als derjenige von 2001. Erst im Jahre 2003 ist es dann zu einem erheblichen Gewinneinbruch gekommen. Dieser Gewinneinbruch wird sich in den Folgejahren auf den Wert der Aktien der A. AG niederschlagen. Es wäre aber ein krasser Verstoß gegen die Rechtsgleichheit, wenn man die Aktien der A. AG per Ende 2001 nur aufgrund des Substanzwertes bewerten würde, denn durch eine solche Einschätzung würde eine Vielzahl von anderen Handelsgesellschaften, deren Aktien ebenfalls nach den Vorschriften der Wegleitung bewertet werden, erheblich benachteiligt. Die Feststellung, die Aktien der A. AG hätten per Ende 2001 nicht zu dem geschätzten Wert an einen Dritten verkauft werden können, spielt dabei keine Rolle. Gerade für solche Aktien, die – aus welchem Grund auch immer – nicht zum Verkauf angeboten werden, ist die Bewertung gemäss Wegleitung vorgesehen.

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 27. Oktober 2005

A 2005 / 7

*Art. 132 Abs. 3 DBG, § 132 f. StG. – Der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit einer Ermessensveranlagung obliegt ausschliesslich dem Steuerpflichtigen. Ohne substantiierte Sachdarstellung und ohne Nennung und Edition von Beweismitteln wird auf eine Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung – anders als bei einer Einsprache gegen eine ordentliche Veranlagung – nicht eingetreten.*

*Aus den Erwägungen:*

...

2. 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. 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).

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 pflichtgemäßem 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, die im Zeitpunkt des Entscheides vorhanden sind, sind von Amtes wegen nach Ermessen zu berücksichtigen. Die Durchführung allzu eingehender Untersuchungen und Abklärungen kann jedoch nicht verlangt werden, besonders dann nicht, 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. Es soll nämlich vermieden werden, dass der 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).

b) Wie aus den Akten hervorgeht, wurden den Rekurrenten am 25. Februar 2002 die Steuerformulare für die Steuerperiode 2001 zugestellt. Die

Steuererklärung wurde jedoch trotz zweier Mahnungen nicht innert Frist eingereicht. Der Rekursgegnerin war es somit nicht möglich, eine ordentliche Veranlagung durchzuführen. Aus diesem Grunde erfolgte die Ermessensveranlagung zu Recht.

3. a) Muss eine Veranlagung nach Ermessen vorgenommen werden, so zeichnet sich eine dagegen erhobene Einsprache durch zwei Besonderheiten aus: Eine Anfechtung der Ermessensveranlagung ist nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit möglich, zudem ist die Einsprache zu begründen und sie muss allfällige Beweismittel nennen. 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). Die verlangte Begründung (mit Nennung allfälliger Beweismittel) stellt somit 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. Immerhin steht dem Rekurrenten dann noch der Beweis offen, dass die getroffene Schätzung offensichtlich zu hoch ausgefallen ist (Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, § 140 N 65 f.; §§ 132 f. StG). Diese Besonderheiten gelten sowohl nach Bundes- wie auch nach kantonalem Recht (Art. 132 Abs. 3 DBG, §§ 132 f. StG). Paragraph 140 des zürcherischen Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 entspricht § 132 des zugerischen StG. Im Kommentar zum zürcherischen Steuergesetz, der auch analog auf diesen Fall anwendbar ist, wird festgehalten, dass der Steuerpflichtige im Einspracheverfahren gegen eine Ermessensveranlagung den Beweis antreten muss, dass die Ermessenseinschätzung offensichtlich unrichtig ist (vgl. Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan, a.a.O., § 140 N 53). Bei der Anfechtung von Ermessensveranlagungen gilt somit nicht der allgemeine steuerrechtliche Grundsatz, dass die Folgen der Beweislosigkeit bei steuerbegründenden Tatsachen die Steuerbehörde, bei steuermindernden der Steuerpflichtige zu tragen habe; die Beweislast für die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung wird vielmehr allseitig dem Steuerpflichtigen überbunden. Der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Veranlagung kann auch noch vor der Rekursinstanz erfolgen. Jedoch unterliegt die Überprüfung der angefochtenen Ermessenseinschätzung im

Rekursverfahren derselben eingeschränkten Kognitionsbefugnis wie im Einspracheverfahren (StE 1999 B 95.2 Nr. 3).

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 26. April 2005

A 2004 / 19

*Art. 132 f. DBG, § 132 f. StG. – Das fristgerechte Einreichen von herausverlangten Unterlagen ist keine Prozessvoraussetzung für das gewöhnliche steuerrechtliche Einspracheverfahren. Die Aufforderung zur Aktenedition ist eine Frage des Beweisverfahrens. Für die Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung gelten andere Regeln.*

*Aus dem Sachverhalt (Zusammenfassung):*

Am 26. November 2004 veranlagte die kantonale Steuerverwaltung Zug das Ehepaar A. und B. C. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2002 sowie die direkte Bundessteuer 2002. Mit Einspracheentscheid vom 24. Mai 2005 trat die kantonale Steuerverwaltung auf eine Einsprache vom 2. Dezember 2004 mit der Begründung nicht ein, dass der Vertreter der Einsprecher mit Schreiben vom 20. Januar 2005 aufgefordert worden sei, innert 20 Tagen diverse Unterlagen zur Überprüfung der Einsprache einzureichen. Auch nach zusätzlich beantragten Fristerstreckungen vom 15. Februar und 7. März 2005 und unbenütztem Fristablauf am 22. März 2005 seien die angeforderten Unterlagen nicht eingereicht worden. Mit Rekurs vom 24. Juni 2005 (Poststempel) liessen A. und B. C. beantragen, der Einspracheentscheid sei aufzuheben und die Steuerveranlagung 2002 für die Kantons- und Bundessteuern sei aufgrund der Steuererklärung 2002 vorzunehmen, indem die Optionen nicht als steuerbares Einkommen zu qualifizieren seien; alles unter Kosten und Entschädigungsfolgen zulasten der Steuerverwaltung. Die in der Rekurschrift erwähnten sechs Beilagen wurden dem Gericht innert angesetzter Nachfrist eingereicht.

Mit Vernehmlassung vom 21. Juli 2005 beantragt die kantonale Steuerverwaltung Zug, der Rekurs sei abzuweisen, soweit auf ihn einzutreten sei, und im Übrigen der Einspracheentscheid zu bestätigen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Die Vorinstanz hält an ihren Ausführungen im Einspracheentscheid fest. Es wird ausgeführt, dass der Vertreter der Steuerpflichtigen mit Schreiben vom 20. Januar 2005 aufgefordert worden sei, bis 15. Februar 2005 diverse Unterlagen zur Beurteilung der Einsprache einzureichen. Gleichzeitig sei er darauf aufmerksam gemacht worden, dass bei unbenutztem Fristablauf auf die Einsprache nicht eingetreten werde. Zu den vom Gesetz in § 133 Abs. 1 StG geforderten notwendigen Beweisunterlagen gehörten Unterlagen, die die Ungewissheit der tatsächlichen Verhältnisse zu