

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

beseitigen vermöchten, hier also die Beilagen zu den Lohnausweisen betreffend die Optionsbezüge für die Jahre 1998 bis 2001 unter Angabe von Anzahl, Kaufpreis, Börsenwert und Sperrfrist sowie eine Kopie des Mitarbeiteroptionsplanes des Arbeitgebers. Denn erst dessen Einreichung hätte eine genaue Überprüfung der Qualifikation als steuerbares oder nicht steuerbares Einkommen ermöglicht. Aus diesem Grunde sei gemäss § 133 Abs. 2 StG eine Nachfrist zur Verbesserung unter Androhung des Nichteintretens bei Unterlassung angesetzt worden. Der Rekurrent sei der Beweisaufgabe vom 20. Januar 2005 nicht nachgekommen und habe auch die beiden gewährten Fristerstreckungen unbenutzt ablaufen lassen. Androhungsgemäss habe deshalb auf die Einsprache nicht eingetreten werden können. Nach Einsichtnahme in die Steuerakten beantragt die Eidgenössische Steuerverwaltung mit Vernehmlassung vom 16. September 2005, der Rekurs sei gutzuheissen unter Zurückweisung der Sache zur materiellen Entscheidung an die Vorinstanz. In der Begründung wird ausgeführt, dass der Steuerpflichtige gemäss Art. 132 Abs. 1 DBG gegen die Veranlagungsverfügung innert 30 Tagen schriftlich Einsprache erheben könne. Weiterer Formerfordernisse, insbesondere einer Begründung, bedürfe die Einsprache nicht. Wegen fehlender Begründung könne grundsätzlich kein Nichteintretensentscheid gefällt werden. Dieser erweise sich deshalb für die Belange der direkten Bundessteuer als gesetzeswidrig.

Aus den Erwägungen

...

2. Im Beschwerdeverfahren haben sich Antrag und Begründung nach dem Gegenstand des angefochtenen Entscheides zu richten. Wird wie vorliegend ein Nichteintretensentscheid der Veranlagungsbehörde angefochten, so ist dieser Nichteintretensentscheid und nicht die Veranlagung Gegenstand der Beschwerde. Antrag und Begründung haben in diesem Fall darzulegen, dass und weshalb die Veranlagungsbehörde zu Unrecht auf die Einsprache nicht eingetreten ist. Fehlt es in diesem Sinne an Form und Inhalt der Beschwerde, so ist sie ungültig und darauf nicht einzutreten (vgl. Duss Marco, Verfahrensrecht in Steuersachen, 1987, S. 112). Ist die Steuerverwaltung, wie im vorliegenden Fall, auf eine Einsprache nicht eingetreten, kann vor dem Verwaltungsgericht also nur noch geltend gemacht werden, dass der Nichteintretensentscheid zu Unrecht ergangen sei. Kommt das Verwaltungsgericht, das an die Parteianträge nicht gebunden ist (vgl. Art. 143 Abs. 1 DBG; § 137 Abs. 2 StG) zum Schluss, dass die untere Instanz zu Unrecht vom Fehlen einer Prozessvoraussetzung ausgegangen und nicht auf die Einsprache eingetreten ist, so heisst sie die Beschwerde wegen Gesetzwidrigkeit des Nichteintretensentscheides gut und weist die Sache in der Regel zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzuges zur materiellen Beurteilung an die Veranlagungsbehörde zurück (vgl. Urteil des Zuger

Verwaltungsgerichts A 2005/15, in Sachen B., vom 30. August 2005; Verwaltungsgericht des Kantons Zürich in RB 1961, Nr. 30 am Ende; Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 140 N 43).

Die Vorinstanz ist auf die Einsprache nicht eingetreten, weil es der Rekurrent trotz Aufforderung unter der Androhung des Nichteintretens im Unterlassungsfall versäumte, der Steuerverwaltung innert gesetzter Fristen von ihr verlangte Beilagen einzureichen. Der Rekurrent beantragt, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung aufzuheben und seine Veranlagung unter Berücksichtigung seiner Steuererklärung vorzunehmen. Damit macht er konkludent geltend, die Veranlagungsbehörde sei zu Unrecht nicht auf seine Einsprache eingetreten. Er reicht dem Gericht erstmals die Beweisunterlagen ein, die die Steuerverwaltung von ihm erfolglos verlangt hatte.

3. a) Nach kantonalem Recht muss die Einsprache gemäss § 133 StG eine Begründung und einen Antrag enthalten. Zudem sind die notwendigen Beweisunterlagen beizulegen oder zu bezeichnen (Abs. 1). Genügt eine Einsprache diesen gesetzlichen Anforderungen nicht, ist eine angemessene Frist zur Verbesserung anzusetzen unter Androhung des Nichteintretens bei Unterlassung (Abs. 2). Nach Bundesrecht bedarf es für die Einsprache sogar keiner Begründung (ausser gegen eine Ermessenseinschätzung, vgl. unten E. c), wobei den Einsprecher aber in jedem Fall eine gewisse Substanziierungspflicht trifft (Art. 132 Abs. 3 DBG; vgl. Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., Art. 132 N 39 f.).

b) Es ist unbestritten, dass die Veranlagung vom 26. November 2004 dem Vertreter der Rekurrenten zugestellt wurde und dass er am 2. Dezember 2004 rechtzeitig Einsprache erhoben hat. Seine Eingabe enthielt klarerweise einen Antrag und eine Begründung. Dem Vertreter der Rekurrenten wurde mit eingeschriebenem Schreiben vom 20. Januar 2005 eine Frist zur Einreichung der von der Steuerverwaltung für die Beurteilung des Einsprachebegehrens als notwendig erachteten Beilagen zu den Lohnausweisen betreffend die Optionsbezüge für die Jahre 1998 bis 2001 unter Angabe von Anzahl, Kaufpreis, Börsenwert und Sperrfrist (steuerbares Einkommen) sowie eine Kopie des Mitarbeiteroptionsplanes des Arbeitgebers bis 15. Februar 2005 angesetzt. Es wurde im Falle einer allfälligen Fristversäumnis Nichteintreten auf die Einsprache angedroht. Nachdem der Rekurrent diese auf Gesuche vom 15. Februar 2005 sowie 7. März 2005 bis 22. März 2005 verlängerte Frist unbenützt verstreichen liess, d.h. weder die Notwendigkeit der verlangten Unterlagen bestritt noch um eine weitere Fristerstreckung ersucht hatte, erkannte die Vorinstanz auf Nichteintreten.

c) Die von der Steuerverwaltung einverlangten Beweisunterlagen können in diesem Verfahren zweifellos dazu dienen, die Ausgewiesenheit der Vorbringen des Einsprechers zu beurteilen. Es stellt sich die Frage nach dem

rechtlichen Charakter der dem Einsprecher unter der Androhung des Nichteintretens angesetzten Frist bzw. nach der Gesetzmässigkeit des angefochtenen Nichteintretensentscheids. Zunächst drängt sich der Vergleich zum Einspracheverfahren bei einer Ermessenseinschätzung auf. Eine Veranlagung nach pflichtgemässigem Ermessen kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (§ 132 Abs. 2 StG; Art. 132 Abs. 3 DBG). Mit anderen Worten obliegt es dem Steuerpflichtigen, den Nachweis zu erbringen, dass die Ermessensveranlagung offensichtlich unrichtig war (vgl. Martin Zweifel, in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, N 40 ff. zu Art. 132 DBG). Ist die Ermessensveranlagung Folge einer versäumten Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen, so muss dieser die versäumten Handlungen – und zwar innert der Einsprachefrist – nachholen. Er muss demnach die bisher nicht eingereichte Steuererklärung vorlegen und die weiteren unterlassenen Mitwirkungshandlungen erfüllen, so insbesondere durch die Einreichung von Unterlagen, das Erteilen von Auskünften usw. (vgl. Botschaft des Bundesrates vom 25. Mai 1983, BBl 1983 III 210; ferner ASA 58 670 E. 3c). Nur unter dieser Voraussetzung kann der Nachweis der Unrichtigkeit der Veranlagung erbracht werden und lebt überhaupt die Untersuchungspflicht der Behörde im Sinne ihrer Pflicht zum Eintreten wieder auf. Bei der von Art. 132 Abs. 3 Satz 2 DBG und Art. 48 Abs. 2 StHG, bzw. von § 132 Abs. 2 StG verlangten Pflicht zur Begründung und Benennung allfälliger Beweismittel handelt es sich deshalb nicht nur um eine Ordnungsvorschrift, sondern um eine Prozessvoraussetzung, bei deren Fehlen ein Nichteintretensentscheid zu erfolgen hat (vgl. für das Bundesrecht BGE 123 II 552 E. 4c; Urteil 2A.442/2001 vom 19. Juni 2002, E. 2.2).

d) Im Falle des Rekurrenten kann indessen das Vorlegen der von ihm herausverlangten Unterlagen nicht als Prozessvoraussetzung für das Einspracheverfahren betrachtet werden. Im Unterschied zu dem durch § 132 Abs. 2 StG wie Art. 132 Abs. 3 DBG (Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung) verlangten Unrichtigkeitsbeweis innert der Einsprachefrist setzt das Eintreten auf eine Einsprache in Fällen wie dem vorliegenden nicht die Nachholung unterlassener Mitwirkungshandlungen voraus, sondern es gelten sowohl für das Verfahren nach DBG wie nach StG die allgemeinen verwaltungsrechtlichen Voraussetzungen für die verwaltungsinterne Rechtspflege. In diesem Sinne beschlägt die umstrittene Aufforderung zur Aktenedition lediglich eine Frage des Beweisverfahrens. Diesbezüglich sieht § 127 Abs. 1 und 2 StG bzw. Art. 126 Abs. 2 DBG in Verbindung mit § 14 Abs. 2 VRG vor, dass die steuerpflichtige Person auf Verlangen der Veranlagungsbehörde insbesondere auch Belege und weitere Bescheinigungen vorzulegen hat, wobei Dritte Bescheinigungspflichten treffen können (§ 128 StG, Art. 128 DBG). Die Versäumnis von Mitwirkungspflichten ist bei der freien Würdigung des Ergebnisses der Sachverhaltsermittlung hinsichtlich einer nicht kooperativen Partei zu berücksichtigen (vgl. Blumenstein/Locher, System

des schweiz. Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 455), d.h. also allenfalls durch Abweisung der als nicht begründet erachteten Einsprache. Hingegen ist die von der Steuerverwaltung im Ergebnis praktizierte prozessuale Einschränkung des Einspracherechts (vgl. BGE 2A.39/2004, E. 5) nicht gerechtfertigt, bzw. sie beschneidet mit ihrem Prozessurteil ohne materielle Prüfung das Einspracherecht, das die Möglichkeit einschliesst, den Rechtsstandpunkt des Einsprechers durch beliebige Beweismittel zu untermauern zu suchen. Und nicht zuletzt wird dem Einsprecher die Möglichkeit genommen, auf einen – im Gegensatz zur Veranlagungsverfügung – begründeten Einspracheentscheid hin sein gesetzliches Rekursrecht auszuüben und in der Sache allenfalls vor der Rekursinstanz – mit oder ohne bestimmte Beweismittel – mit seinem Standpunkt doch noch durchzudringen.

Es handelte sich bei der hier umstrittenen Fristansetzung mit anderen Worten nicht um eine «Nachfrist» im Sinne von § 133 Abs. 2 StG bzw. analog im Sinne von § 65 Abs. 3 VRG i.V. mit § 121 StG, nachdem Antrag und Begründung in der Einsprache offensichtlich enthalten waren, und nur gestützt auf eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage das Eintreten schon vom Einreichen bestimmter Beweisunterlagen abhängig gemacht werden kann.

e) Nach allgemeinen verwaltungsrechtlichen Grundsätzen erscheint es zwar in Fällen, in denen der mitwirkungspflichtige «Gesuchsteller» ein Verfahren eingeleitet hat und somit ein Interesse an der sachgerechten Behandlung seines Begehrens durch die Behörde besitzt, durchaus gerechtfertigt, auf ein solches Begehren nicht einzutreten, sofern die notwendige und zumutbare Mitwirkung verweigert wird (vgl. Kölz/Bosshart/Röhl, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 1999, § 7 N 69). Zum Einen kann aber der Einsprecher im Steuerverfahren nicht mit einem «Gesuchsteller» in einem allgemeinen verwaltungsrechtlichen Verfahren auf Erlass einer Verfügung verglichen werden. Vor allem aber ist zu berücksichtigen, dass die steuerpflichtige Person im von Amtes wegen erfolgenden Einschätzungsverfahren regelmässig noch gar keine Gelegenheit hatte, die Auffassung der Veranlagungsbehörde kennen zu lernen und sich damit auseinanderzusetzen. In diesem Sinne bildet das Einspracheverfahren einen Bestandteil der Veranlagung, und bezieht sich der Einspracheentscheid auf den Steuerfall als Ganzes, d.h. er ersetzt die frühere Veranlagungsverfügung in ihrer Gesamtheit (vgl. Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 419 f.). Und immerhin hat das Bundesgericht schon aus der (alten) gesetzlichen Regelung des Beschwerdeverfahrens abgeleitet, dass zwar Beschwerden, aus denen nicht hervorgeht, in welchem Umfang eine Abänderung des angefochtenen Entscheides angestrebt wird, und Beschwerden, die keine oder eine Begründung enthalten, die sich von vornherein als unsachlich erweist, nach Art. 101 Abs. 2 BdBSt ohne weitere Prüfung von der Hand zu weisen sind, dass aber in allen anderen Fällen im Sinne einer blossen Ordnungsvorschrift auf die Sache wenigstens einzutreten ist, so z.B. wenn die Beweismittel zwar bezeichnet, der Beschwerde aber nicht beige-

legt worden sind (vgl. Urteil vom 26. Juli 1993, in StR 49/1994, 142). So hält auch Duss (Verfahrensrecht in Steuersachen, 1987, S. 104) unter Berufung auf Känzig fest, dass Beweisurkunden, die sich in den Händen des Steuerpflichtigen befinden, gemäss Art. 101 Abs. 1 BdBSt der Einspracheschrift beizufügen sind, dass diese Bestimmungen über die Beweismittel indessen bloss Ordnungsvorschriften sind, deren Missachtung nicht zur Ungültigkeit der Einsprache und damit zu einem Nichteintreten auf das Rechtsmittel führe.

f) Schliesslich ist festzuhalten, dass die von der Steuerverwaltung angerufene Formulierung von § 133 Abs. 2 StG sowohl im Verhältnis zu Abs. 1 wie auch zu § 132 Abs. 2 StG nicht die durch die Steuerverwaltung vorgenommene Auslegung stützt, wonach das Eintreten von der Einreichung von Beweisunterlagen abhängig gemacht werden könnte. In Übereinstimmung mit der Praxis zu § 65 Abs. 3 VRG hängt das Eintreten als solches nicht von der Bezeichnung oder Einreichung von Beweismitteln ab, ausser es wäre vom Gesetz – so in § 132 Abs. 2 StG – ausdrücklich vorgesehen. Die Bezeichnung oder Beilage von Beweismitteln gehört nicht zu den allgemeinen verwaltungsrechtlichen Prozess- bzw. Sachurteilsvoraussetzungen, zu denen die Partei- und Prozessfähigkeit des Betroffenen, das Rechtsschutzinteresse, die Zuständigkeit der entscheidenden Behörde, keine Rechtshängigkeit der Streitsache beziehungsweise kein rechtskräftiger Entscheid über die Streitsache sowie gegebenenfalls die Vertretungsbefugnis des Parteivertreters zählen (vgl. René A. Rhinow / Heinrich Koller / Christina Kiss, Öffentliches Prozessrecht und Justizverfassungsrecht des Bundes, Basel / Frankfurt am Main 1996, Rz 947-954; Peter Saladin, Das Verwaltungsverfahren des Bundes, Basel 1979, S. 95; Alfred Kölz / Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, Zürich 1993, Rz 94 und 184 mit Hinweisen; Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, a. a. O., S. 71 ff.).

4. Die Veranlagungsbehörde ist somit sowohl hinsichtlich des bundesrechtlichen wie des kantonalen Steuerverfahrensrechts zu Unrecht auf die Einsprache des Rekurrenten nicht eingetreten. Schon zur Gewährleistung des grundrechtlichen Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) hat der Steuerpflichtige aber Anspruch auf eine begründete Veranlagung (Art. 131 Abs. 2 DBG, § 114 Abs. 1 StG). Und auch um eine Verkürzung des Rechtsmittelweges zu vermeiden, ist die Sache an die Veranlagungsbehörde zur materiellen Beurteilung zurückzuweisen, nunmehr in Berücksichtigung der vor Gericht eingereichten Beweisunterlagen (vgl. Urteil des Zuger Verwaltungsgerichts A 2005/15, in Sachen B., vom 30. August 2005; Ulrich Cavelti, in Zweifel/Athanas, Komm. zum Schweiz. Steuerrecht, Band I/2v, Art. 143 N 9). Dies führt insofern zur Gutheissung des Rekurses.

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 27. Oktober 2005

A 2005 / 16