

BGer 2A.72/2004 vom 4. Juli 2005

Bundesgericht, 2005-07-04, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2A.72_2004

FR: TF 2A.72/2004 du 4 juillet 2005

IT: TF 2A.72/2004 del 4 luglio 2005

Erwägungen

E. 1

Der angefochtene Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 9. Dezember 2003 ist, soweit er die direkte Bundessteuer 1999/2000 betrifft, kantonale letztinstanzlich. Die sich nach der Rechtsprechung aus der Steuerharmonisierung ergebende Verpflichtung der Kantone, für Beschwerden betreffend die direkte Bundessteuer eine zweite kantonale Gerichtsstanz vorzusehen, wenn für die kantonalen direkten Steuern ein zweifacher kantonaler Instanzenzug besteht (vgl. BGE 130 II 65 ff.), kommt hier ratione temporis noch nicht zum Zug. Die kantonale Steuerverwaltung als kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer ist zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde legitimiert (Art. 146 Satz 2 DBG). Es kann mit dieser die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, gerügt werden (Art. 104 OG). An die Feststellung des Sachverhalts ist das Bundesgericht indessen gebunden, sofern, was hier der Fall ist, eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (vgl. Art. 105 Abs. 2 OG).

E. 2

Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen vor. Sie kann dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand des Steuerpflichtigen berücksichtigen.

Art. 132

1 -2 ...

E. 3

Im vorliegenden Fall trat die Steuerverwaltung (Veranlagungsbehörde Mittelland) auf die Einsprache nicht ein, weil die Eingabe entgegen der Vorschrift des Art. 132 Abs. 3 Satz 2 DBG keine Begründung enthalten habe und auch keine vollständig ausgefüllte Steuererklärung mit allen Unterlagen eingereicht worden sei.

Die Vorinstanz führte im angefochtenen Entscheid aus, dass die Steuerverwaltung auf die Einsprache zu Recht nicht eingetreten sei. Gleichzeitig nahm sie aber aufgrund der inzwischen eingereichten Steuererklärung eine neue Veranlagung vor. Das ist in der Tat widersprüchlich, wie die Steuerverwaltung in ihrer Beschwerde zutreffend geltend macht. Trat die Einsprachebehörde aus formellen Gründen auf die Einsprache nicht ein, kann die Rekursinstanz nur prüfen, ob die Einsprachebehörde zu Recht einen Nichteintretensentscheid fällte. Stellt sie fest, dass die Steuerverwaltung auf die Einsprache

hätte eintreten müssen, hebt sie den Nichteintretensentscheid auf und weist die Sache zur materiellen Behandlung der Einsprache an die Veranlagungsbehörde zurück; sie kann auch selbst materiell entscheiden, wenn sie dazu in der Lage ist. Im anderen Fall, wenn die Rekursinstanz findet, dass die Einsprachebehörde auf die Einsprache zu Recht nicht eingetreten sei, ist der Nichteintretensentscheid zu bestätigen (Urteil 2A.39/2004, a.a.O., E. 5.2; vgl. ferner unveröffentlichtes Urteil 2A.442/2001 vom 19. Juni 2002, E. 2.2). Die Rekursinstanz kann aber nicht den Einspracheentscheid bestätigen und gleichzeitig neu veranlagern. Im Folgenden ist daher zuerst zu prüfen, ob die Veranlagungsbehörde auf die Einsprache zu Recht nicht eintrat.

E. 4

Die beschwerdeführende Steuerverwaltung macht geltend, eine Veranlagung nach pflichtgemässen Ermessen könne gemäss Art. 132 Abs. 3 DBG nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden. In der Einsprache sei nachzuweisen, dass die Veranlagung offensichtlich unrichtig sei. Gleichzeitig seien die bisher versäumten Mitwirkungspflichten nachzuholen. Es müsse insbesondere die Steuererklärung eingereicht werden, falls das bisher unterblieben sei und das die Ursache der Ermessensveranlagung bilde. Die in Art. 132 Abs. 3 Satz 2 DBG geforderten Handlungen stellten überdies eine Prozessvoraussetzung dar, bei deren Fehlen auf die Einsprache nicht eingetreten werde.

Die Beschwerdegegner wenden ein, an die Einsprachebegründung, zumal bei Eingaben von Laien, dürften keine hohen Anforderungen gestellt werden. Art. 132 Abs. 3 Satz 2 DBG verlange, dass allfällige Beweismittel genannt würden. Es handle sich nicht um eine Gültigkeitsvoraussetzung, sondern um eine Ordnungsvorschrift. Die von der Beschwerdeführerin vertretene Auffassung, wonach das Einreichen der Steuererklärung mit der Einsprache Gültigkeitserfordernis bilde, gehe fehl.

E. 5

Das Bundesgericht nahm im erwähnten Urteil 2A.39/2004 vom 29. März 2005 bereits zu Art. 132 Abs. 3 DBG und Art. 48 Abs. 2 StHG Stellung. Die Erwägungen dieses Entscheids lassen sich wie folgt zusammenfassen:

E. 5.1

Die Veranlagung nach Ermessen ist ein Mittel zur Erreichung einer angemessenen Einschätzung, wenn die steuerpflichtige Person ihre Mitwirkungspflicht nicht erfüllt (namentlich keine Steuererklärung einreicht) oder wenn die Steuerfaktoren aus anderen Gründen mangels zuverlässiger Unterlagen nicht genau ermittelt werden können (vgl. Art. 130 Abs. 2 DBG). Auch bei der Ermessensveranlagung hat die Steuerbehörde - wie bei der ordentlichen Veranlagung - von Amtes wegen alle Unterlagen zu berücksichtigen, die ihr zur Verfügung stehen. Da sich jedoch bei der Ermessensveranlagung der betragsmässige Umfang nicht genau feststellen lässt, ist er zu schätzen. Diese Schätzung beruht notwendigerweise auf Annahmen und Vermutungen. Mithin reicht es nicht aus, die Schätzung bloss in Zweifel zu ziehen; vielmehr hat der Steuerpflichtige nachzuweisen, dass die Ermessensveranlagung den tatsächlichen Verhältnissen nicht entspricht. Aus diesem Grund bestimmt Art. 132 Abs. 3 Satz 1 DBG, dass eine Veranlagung nach pflichtgemässen Ermessen nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden kann.

Ist die Ermessensveranlagung die Folge davon, dass der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren nicht erfüllt hat, muss dieser für den Nachweis offensichtlicher Unrichtigkeit daher zuallererst die versäumten Mitwirkungshandlungen nachholen (z.B. die Steuererklärung einreichen). Nur auf diese Weise lässt sich die Ungewissheit im Sachverhalt beseitigen. Dieser Nachweis hat zudem umfassend zu sein; blosser Teilnachweis genügen nicht. Erst wenn die Ungewissheit im Sachverhalt beseitigt worden ist, lebt die Untersuchungspflicht der Behörde wieder auf und hat diese nötigenfalls die Ermessenstaxation dem wirklichen Sachverhalt anzupassen (Urteil a.a.O., E. 5.1; s. auch ASA 58 670 E. 3c, zum früheren Bundesratsbeschluss über die direkte Bundessteuer, BdBST).

E. 5.2

Da die Anfechtung einer Ermessensveranlagung einen qualifizierten Nachweis verlangt, ist in der Einsprachebegründung der Sachverhalt substantiiert darzulegen und sind die notwendigen Beweismittel anzubieten. Des Weiteren sind die unterlassenen Mitwirkungshandlungen mit der Einsprache nachzuholen. Das folgt aus Art. 132 Abs. 3 Satz 2 DBG, wonach die Einsprache gegen die Ermessensveranlagung zu begründen ist und allfällige Beweismittel nennen muss. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts, wie sie bereits mit BGE 123 II 552 E. 4c eingeleitet worden ist, handelt es sich nicht nur um eine Ordnungsvorschrift, sondern um eine Prozessvoraussetzung, bei deren Fehlen auf die Einsprache nicht eingetreten wird.

Aus diesem Grund kann sich der Steuerpflichtige in der Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung nicht auf eine pauschale Anfechtung oder auf die Teilanfechtung einzelner Positionen beschränken. Eine solche Anfechtung erlaubt es von vornherein nicht, die Ermessensveranlagung daraufhin zu prüfen, ob sie offensichtlich unrichtig sei. Sie genügt den Anforderungen, die Art. 132 Abs. 3 DBG (bzw. Art. 48 Abs. 2 StHG) an die Begründung von Einsprachen gegen Ermessensveranlagungen stellen, nicht (zit. Urteil 2A.39/2004 vom 29. März 2005, E. 5.2).

E. 6

Fraglich ist, ob das Nachreichen der vollständig ausgefüllten Steuererklärung ebenfalls Prozessvoraussetzung bei der Anfechtung von Ermessensveranlagungen nach Art. 132 Abs. 3 DBG ist. Die Beschwerdeführerin betrachtet das Nachreichen der vollständig ausgefüllten Steuererklärung als Voraussetzung, die erfüllt sein muss, damit auf die Einsprache eingetreten werden kann. Die Beschwerdegegner bestreiten dies.

Da die Kritik an der Ermessensveranlagung sich auf die gesamte Veranlagung beziehen muss und sich nicht auf einzelne Elemente beschränken darf, ist es in der Regel unabdingbar, eine vollständig ausgefüllte Steuererklärung nachzureichen. Dabei handelt es sich aber um eine Frage der ausreichenden Begründung der Einsprache. In speziellen Situationen, wo beispielsweise mangels verfügbarer Informationen von dritter Seite das rechtzeitige Nachreichen nicht möglich war, müssen je nach den Umständen ausreichend substantiierte Vorbringen bereits genügen. Das Nachreichen der Steuererklärung ist daher nicht eigentliche Prozessvoraussetzung. Sie wird in Art. 132 Abs. 3 DBG auch nicht genannt. Das kommt in der bisherigen Rechtsprechung nicht immer deutlich zum Ausdruck, weil regelmässig Fälle zu entscheiden waren, wo der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten im Steuerveranlagungsverfahren nicht nachgekommen war und aus diesem Grund die fehlenden Dokumente und namentlich die Steuererklärung nachgereicht

werden mussten. Das ändert aber nichts daran, dass vom Steuerpflichtigen keine Handlungen erwartet werden können, die er aus besonderen Gründen nicht vornehmen kann. Die Anfechtung einer Ermessensveranlagung muss daher auch dann möglich sein, wenn der Steuerpflichtige aus besonderen Gründen nicht in der Lage ist, eine vollständig ausgefüllte Steuererklärung einzureichen (Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, N 57 zu Art. 132). Ob die Veranlagung qualifiziert unrichtig und zu korrigieren sei, ist eine Frage der materiellen Beurteilung, nicht eine Prozessvoraussetzung (Thomas Meister, Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung, Diss. St. Gallen 1995, S. 144; Hans Ulrich Meuter, Einspracheverfahren, ZStP 13/2004 S. 16 f.; Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., N 54 zu Art. 132; Zweifel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, N 33 zu Art. 132 DBG).

Hingegen muss der Steuerpflichtige allfällige Beweismittel nennen. In Art. 132 Abs. 3 DBG kommt klar zum Ausdruck, dass die Einsprache gegen eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen zu begründen ist und allfällig Beweismittel nennen muss (zit. Urteil 2A.39/2004 vom 29. März 2005, E. 5.2 mit Hinweisen; vgl. Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., N 51 zu Art. 132; anderer Ansicht Zweifel, a.a.O., N 36 zu Art. 132 DBG). Der Steuerpflichtige hat daher nicht nur darzulegen, weshalb die Ermessensveranlagung offensichtlich unrichtig sein soll, sondern er muss auch die für seine Behauptung relevanten Beweise nennen.

Was die weiteren Modalitäten betrifft wie beispielsweise die Anforderungen an Laieneinsprachen und -beschwerden, die Anforderungen an die Einhaltung der Fristen, die Vollmacht usw. gelten auch bei der Anfechtung von Ermessenstaxationen die üblichen Grundsätze. Sie geben hier zu keinen weiteren Bemerkungen Anlass.

E. 7

Die Beschwerdegegner haben im Veranlagungsverfahren trotz Mahnung ihre Steuererklärung 1999/2000 nicht eingereicht. Sie waren dazu nicht in der Lage, weil ihnen die zur Nachführung der Buchhaltung nötigen Unterlagen fehlten, wie sie geltend machen. Sie hätten aber auf die Mahnung wenigstens reagieren und bei der Steuerverwaltung ein Gesuch um Fristerstreckung für die Einreichung der Steuererklärung stellen oder erklären können, weshalb sie zur Zeit nicht in der Lage seien, die Steuererklärung vollständig auszufüllen. Das haben sie nach den vorliegenden Akten unterlassen und damit überhaupt nicht mitgewirkt, was eine Busse rechtfertigt.

Die Beschwerdegegner haben aber im Einspracheverfahren dargelegt, weshalb es ihnen zur Zeit unmöglich sei, eine ausgefüllte Steuererklärung einzureichen. Sie führten aus, dass ihr wichtigster Geschäftspartner, mit dem sie an verschiedenen Baukonsortien beteiligt gewesen seien, am 8. April 1999 unerwartet verstorben sei und über den Nachlass ein öffentliches Inventar errichtet worden sei. In der Folge hätten die Erben die Erbschaft im Februar 2000 ausgeschlagen, weshalb diese konkursamtlich liquidiert werde. Der Kollokationsplan liege noch nicht auf, doch müssten sie aufgrund finanzieller Unregelmässigkeiten damit rechnen, dass sie erhebliche Verpflichtungen des Verstorbenen übernehmen müssten. Ausser möglichem Einkommen aus den gemeinsamen Konsortien hätten sie in den Jahren 1997 und 1998 keinen Ertrag erwirtschaftet. Dazu komme, dass der Verstorbene in den Konsortien die Federführung inne gehabt habe und Akteneinsicht erst nach Auflage des Kollokationsplanes gewährt werde. Damit sei es ihnen zur Zeit unmöglich, die Buchhaltung nachzuführen. Die Beschwerdegegner haben in der Einsprache

auch darauf hingewiesen, dass sie sich bemühen würden, die nötigen Unterlagen zu beschaffen, sobald der Kollokationsplan aufliege und Akteneinsicht gewährt werde.

Den Ausführungen in der Einsprache lässt sich auch zumindest sinngemäss der Antrag auf einstweilige Sistierung des Verfahrens herauslesen, welchem die Einsprachebehörde ohne weiteres hätte entsprechen können. Es kann daher nicht gesagt werden, die Beschwerdegegner hätten im Einspracheverfahren ihre Mitwirkungspflichten nicht erfüllt oder ihre Einsprache besser begründen und weitere Beweismittel nennen müssen. Mit dem Argument, dass sie mit der Einsprache keine Steuererklärung eingereicht hätten, kann daher das Nichteintreten auf die Einsprache nicht begründet werden.

E. 8

Da sowohl der Einspracheentscheid (Nichteintretensverfügung) wie auch der vorinstanzliche Entscheid auf unzulässigen Annahmen beruhen, was die Verletzung von Verfahrenspflichten durch die Beschwerdegegner betrifft, sind beide Entscheide aufzuheben. Die Einsprachebehörde wird auf die Einsprache eintreten und prüfen müssen, ob der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung erbracht worden ist. Sie hat dabei auf den Aktenstand im Zeitpunkt des noch zu erlassenden Einspracheentscheides abzustellen und deshalb auch die im Verfahren vor der Steuerrekurskommission eingereichten Unterlagen zu berücksichtigen. Gegen ihren Entscheid kann dann erneut Beschwerde bei der Steuerrekurskommission geführt werden.

E. 9

Die beschwerdeführende Steuerverwaltung obsiegt insofern teilweise, als der vorinstanzliche Entscheid aufgehoben wird; mit dem weiteren Antrag - Bestätigung der Einspracheverfügung - dringt die Beschwerdeführerin nicht durch. Die Beschwerdegegner unterliegen mit ihrem Antrag auf Abweisung der Beschwerde. Da der Entscheid nicht ausschliesslich zugunsten einer Partei ausfällt, rechtfertigt es sich, die Kosten verhältnismässig zu verlegen und ist den Beschwerdegegnern eine reduzierte Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 151 Abs. 3 und 159 Abs. 2 und 3 OG).

Mit der Aufhebung des angefochtenen Entscheides wird die Vorinstanz über die Kosten ihres Verfahrens neu befinden müssen.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.