

# FR\_GERICHTE 604 2016 155 vom 9. Oktober 2017

FR Kantonsgericht, 2017-10-09, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2016\\_155](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2016_155)

FR: FR\_GERICHTE 604 2016 155 du 9 octobre 2017

IT: FR\_GERICHTE 604 2016 155 del 9 ottobre 2017

## Regeste

Urteil des Steuergerichtshofes des Kantonsgerichts | Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

## Erwägungen

### E. 1

Prozessuales

#### E. 1.1

Gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde kann die steuerpflichtige Person innert 30 Tagen nach Zustellung beim Kantonsgericht schriftlich Beschwerde erheben (Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]; Art. 50 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]; Art. 180 Abs. 1 des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern [DStG; SGF 631.1]). Die Beschwerde schriftlich muss die Begehren der beschwerdeführenden Person und deren Begründung enthalten (vgl. Art. 140 Abs. 2 DBG; Art. 50 Abs. 2 StHG; Art. 180 Abs. 2 DStG). Mit der Beschwerde können alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (Art. 140 Abs. 3 DBG; Art. 50 Abs. 2 StHG; Art. 180 Abs. 3 DStG). Das Beschwerdeverfahren richtet sich nach dem Gesetz vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; SGF 150.1) (Art. 182 DStG). Die Beschwerde vom 28. November 2016 gegen den Einspracheentscheid vom 24. Oktober 2016 ist durch die rechtsgültig vertretenen Beschwerdeführer frist- und formgerecht bei der sachlich und örtlich zuständigen Beschwerdeinstanz eingereicht worden.

#### E. 1.2

Zur Beschwerde ist berechtigt, wer durch den angefochtenen Entscheid berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung hat (Art. 76 lit. a VRG). Zwar nennen Art. 140 Abs. 1 DBG, Art. 50 Abs. 1 StHG und Art. 180 Abs. 1 DStG als Beschwerdelegitimierten bloss den Steuerpflichtigen, wobei formelle Beschwerde und hinreichendes Rechtsschutzinteresse als selbstverständlich vorausgesetzt werden. Hingegen besteht (mangels formeller Beschwerde) keine Legitimation zu einem Begehren, das bereits im vorinstanzlichen Verfahren gestellt und gutgeheissen wurde bzw. dazu in Widerspruch steht (ZWEIFEL/CASANOVA, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2008, § 24 N. 23). Als Vorbemerkung ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführer mit ihrer Kritik am Verhalten ihrer bisherigen Rechtsvertreterin (D. \_\_\_\_\_ AG) nicht zu hören sind. Vielmehr müssen sie sich entgegenhalten lassen, dass sie sich im Einspracheverfahren rechtsgültig vertreten liessen, weshalb sie sich das Wissen und Handeln ihrer Rechtsvertreterin vollumfänglich anrechnen lassen müssen

(Urteile BGer 2C\_1212/2013 vom 28. Juli 2014 E. 6.1 mit Hinweisen; 2C\_938 und 939/2016 vom 15. Februar 2017 E. 2.6). Zudem hätten die Beschwerdeführer durchaus die Möglichkeit gehabt, noch im Einspracheverfahren zu intervenieren, hatten sie doch seit der Zustellung der Mahnung vom 12. August 2016, welche sie in Kopie erhalten hatten, spätestens aber seit dem Telefonat mit der Steuerverwaltung vom 19. September 2016 Kenntnis davon, dass ihre Rechtsvertreterin den Mitwirkungspflichten nicht nachkommt. Vorliegend ist festzustellen, dass die Beschwerdeführer für das Steuerjahr 2014 am 9. November 2015 ermessensweise veranlagt wurden. Gegen diese Veranlagung erhoben sie am 30. März 2016 Einsprache, welcher sie eine ausgefertigte Steuererklärung beilegten. Darin deklarierten sie ein Einkommen des Ehemannes aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (Code 1.110) von CHF 737'197.-, bestehend aus einem Lohn von CHF 439'488.- sowie einem Einkommen aus Opti- onsausübung von CHF 297'709.- (Beilage 03; vgl. auch den beigelegten Lohnausweis vom 13. Februar 2015), welches sie in der ebenfalls beigelegten internationalen Steuerauscheidung im Umfang von CHF 292'418.- dem Staat Belgien zuwiesen. Mit Einspracheentscheid vom

Kantonsgericht KG Seite 5 von 8 24. Oktober 2016 hiess die Steuerverwaltung die erhobene Einsprache teilweise gut. In der Ver- anlagungsanzeige vom 7. November 2016 setzte sie das Einkommen aus unselbständiger Er- werbstätigkeit (Code 1.110) auf insgesamt CHF 444'789.- (satzbestimmend: CHF 737'207.-) fest, wobei sie in der internationalen Steuerauscheidung vom selben Tag einen Betrag von CHF 292'418.-, bestehend aus Restricted Stock Units von CHF 20'939.70 (Grant 2011, Vesting 2014) und Stock Optionen von CHF 271'478.35 (Grant 2007/2008, Vesting 2009-2011, Exercise 2014), dem Ausland (Belgien) zuwies. Wenn die Beschwerdeführer nun im vorliegenden Beschwerdeverfahren geltend machen, das Ein- kommen aus den Stock Optionen im Betrag von CHF 271'478.35 sei bei ihrem Zuzug in die Schweiz bereits versteuert gewesen, weshalb eine (nochmalige) Besteuerung desselben Einkom- mens zum Zeitpunkt der Ausübung der Optionen (Exercise) im Jahre 2014 nicht rechtens sei, so verhalten sie sich widersprüchlich. Sie selbst haben dieses Einkommen in der im Rahmen des Einspracheverfahrens nachgereichten Steuerveranlagung deklariert und einen Lohnausweis der Arbeitgeberin zu den Akten gereicht, der für das Jahr 2014 Beteiligungsrechte in der Höhe von insgesamt CHF 297'709.- (darin enthalten Stock Optionen von CHF 271'478.35; vgl. die Beilage zum Lohnausweis vom 26. Februar 2015) als Einkommensbestandteil ausweist. Darauf hat die Steuerverwaltung im angefochtenen Einspracheentscheid sowie in der Steuerveranlagung vom 7. November 2016 abgestellt; die Einsprache wurde somit in diesem Punkt (Mitarbeiterbeteiligun- gen) gutgeheissen. Inwiefern die Beschwerdeführer in Bezug auf die vorliegend streitigen Mitarbeiterbeteiligungen durch den angefochtenen Einspracheentscheid beschwert sind, ist nach dem Gesagten nicht ohne Weiteres ersichtlich. Allerdings kann diese Frage offen gelassen werden, da die Beschwerde, sollte darauf eingetreten werden, ohnehin abzuweisen wäre.

## **E. 2**

Direkte Bundessteuer (604 2016 155) Vorliegend ist streitig, ob die Steuerverwaltung das Einkommen aus den Stock Optionen im Betrag von CHF 271'478.35 im Steuerjahr 2014 zu Recht satzbestimmend berücksichtigt hat.

### **E. 2.1**

Gemäss Art. 123 Abs. 1 DBG stellen die Veranlagungsbehörden zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest. Zu diesem Zweck auferlegt das Gesetz dem Steuerpflichtigen verschiedene Verfahrenspflichten. Einzureichen sind nebst der korrekt ausgefüllten Steuererklärung samt den vorgeschriebenen Beilagen (Art. 124 DBG) insbesondere auch die Lohnausweise über alle Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, Ausweise über Bezüge als Mitglied der Verwaltung oder eines anderen Organs einer juristischen Person, Verzeichnisse über sämtliche Wertpapiere, Forderungen und Schulden sowie allenfalls die unterzeichneten Jahresrechnungen (Bilanzen, Erfolgsrechnungen) der Steuerperiode oder, wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehlt, Aufstellungen über Einnahmen und Ausgaben, die Vermögenslage sowie Privatentnahmen und Privateinlagen (Art. 125 DBG). Zudem muss der Steuerpflichtige auch sonst alles tun (Erteilung von Auskünften, Aufbewahrung und Vorlegung von Belegen usw.), um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Mitwirkungspflichten gemäss Art. 126 DBG).

## **E. 2.2**

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 pflichtgemäßem Ermessen vor. Sie kann dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand des Steuerpflichtigen berücksichtigen (Art. 130 Abs. 2 DBG). Eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen kann der Steuer-

Kantonsgericht KG Seite 6 von 8 pflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Art. 132 Abs. 3 DBG). Das in Art. 132 Abs. 3 DBG vorgesehene Erfordernis der Begründung des Rechtsmittels gegen eine Ermessensveranlagung stellt eine Prozessvoraussetzung dar, bei deren Fehlen auf die Einsprache (grundsätzlich ohne Ansetzung einer Nachfrist) nicht eingetreten wird (BGE 123 II 552 E. 4c / Pra 1998, 807; Urteil BGer 2A.39/2004 vom 29. März 2005). Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist auch die Pflicht zur Nennung der allfälligen Beweismittel keine blosse Ordnungsvorschrift, sondern Gültigkeitsvoraussetzung der Einsprache (Urteil BGer 2A.72/2004 vom 4. Juli 2005 E. 6). Das heisst, dass sich der Steuerpflichtige in der Begründung der Einsprache mit den einzelnen Elementen des angefochtenen Entscheides bzw. der streitigen Veranlagung auseinandersetzen und insbesondere substantiiert darlegen muss, inwiefern einzelne Elemente auf unhaltbaren Grundlagen oder Schätzungen beruhen sollen. Dabei hat er die entsprechenden Beweismittel zu nennen und grundsätzlich die versäumten Mitwirkungspflichten nachzuholen. Einzig in speziellen Situationen, wo beispielsweise mangels verfügbarer Informationen von dritter Seite das Nachreichen des fehlenden Dokumentes (z.B. der vollständigen Steuererklärung) nicht möglich ist, müssen, je nach den Umständen, ausreichend substantiierte Vorbringen bereits genügen. Hingegen reicht es keinesfalls aus, die Einschätzung bloss in pauschaler Weise zu bestreiten oder lediglich einzelne Positionen der Einschätzung als zu hoch zu bezeichnen (vgl. Urteile BGer 2C\_579/2008 vom 29. April 2009 E. 2 sowie 2C\_323/2009 vom 9. Juni 2009 E. 3). Der Unrichtigkeitsnachweis ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung umfassend zu führen und kann nicht nur einzelne Positionen der Ermessensveranlagung betreffen. Dementsprechend muss der Steuerpflichtige – soweit möglich – die bisher versäumten

Mitwirkungshandlungen auch genügend vollständig nachholen. Zumindest muss er mit der Einsprache eine umfassende, substantiierte Sachverhaltsdarstellung samt Beweismittelangebot abgeben. Vorbehalten bleiben nur, aber immerhin, die nachträgliche Einreichung noch nicht greifbarer Unterlagen und bereits angebotener Beweismittel sowie die Behebung nicht besonders gravierender Formmängel (z.B. fehlende Unterschrift), wozu allenfalls eine Nachfrist anzusetzen ist (vgl. etwa Urteile BGer 2C\_620 und 621/2007 vom 2. Juli 2008 E. 3; 2C\_837/2014 vom 23. Februar 2015 E. 3 mit weiteren Hinweisen).

### **E. 2.3**

Vorliegend haben die Beschwerdeführer am 30. März 2016 Einsprache gegen die Ermessensveranlagung vom 9. November 2015 erhoben. Dieser Einsprache legten sie eine ausgefertigte Steuererklärung sowie diverse Unterlagen bei. Eine Begründung in dem Sinne, dass sich die Steuerpflichtigen mit den einzelnen Elementen der angefochtenen Ermessensveranlagung auseinandersetzen und insbesondere substantiiert darlegten, inwiefern einzelne Elemente auf unhaltbaren Grundlagen oder Schätzungen beruhen, findet sich in der Einsprache aber nicht. Nach dem Gesagten hätte die Steuerverwaltung somit ohne Weiteres und ohne Ansetzung einer Nachfrist auf die Einsprache nicht eintreten können. Nichts desto trotz ist die Steuerverwaltung auf die Einsprache eingetreten und hat diese mit Einspracheentscheid vom 24. Oktober 2016 teilweise gutgeheissen. Was das vorliegend streitige Einkommen aus unselbständiger Tätigkeit (Code 1.110) anbelangt, so hat sie dieses – gestützt auf die ausgefertigte Steuererklärung (Deklaration) inklusive Beilagen sowie die von den Beschwerdeführern vorgenommene internationale Steuerauscheidung – in der Veranlagung vom 7. November 2016 auf insgesamt CHF 444'789.- (satzbestimmend: CHF 737'207.-) festgesetzt, wobei sie in der internationalen Steuerauscheidung vom selben Tag einen Betrag von CHF 292'418.- dem Ausland (Belgien) zuwies. Da die Steuerverwaltung in diesem Punkt auf das von den Beschwerdeführern in der nachgereichten Steuererklärung deklarierte, mit einem Lohnausweis der Arbeitgeberin

Kantonsgericht KG Seite 7 von 8 belegte Einkommen abstellte, kann keine Rede davon sein, die ermessensweise Veranlagung sei offensichtlich falsch, kann doch der Steuerverwaltung nicht vorgeworfen werden, sie habe in der Veranlagung vom 7. November 2016 einen wesentlichen Gesichtspunkt übergangen oder falsch gewürdigt (vgl. Urteil BGer 2C\_1101 und 1104/2014 vom 23. November 2015 E. 6.3.1) und damit willkürlich gehandelt.

### **E. 2.4**

Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass die Beschwerdeführer im vorliegenden Verfahren ergänzende Beilagen betreffend der streitigen Stock Optionen einreichten. Diesbezüglich gilt es zunächst festzuhalten, dass die nachgereichten Dokumente (Loonfiche und Belastingen En Invordering) in holländischer Sprache gehalten sind. Sie erwähnen zwar ein Einkommen aus Aandelenopties (Mitarbeiteraktienoptionen) im Betrag von Euro 12'031.62 (Jahr 2007) und Euro 13'771.82 (Jahr 2008). Ob es sich dabei um die vorliegend streitigen Stock Optionen im Betrag von insgesamt CHF 271'478.35 handelt, ist damit aber noch nicht erstellt und angesichts der massiven Differenzen in der Höhe der Beträge auch nicht offensichtlich der Fall. Diesbezüglich ist einmal mehr darauf hinzuweisen, dass die Arbeitgeberin in der Beilage zum Lohnausweis vom 26. Februar 2015 bescheinigte, der Beschwerdeführer habe im Jahr 2014 ein Einkommen aus Stock Optionen von CHF

271'478.35 erzielt. Wenn die Steuerverwaltung auf diese Bescheinigung sowie die Deklaration der Beschwerdeführer abstellt, kann ihr nicht vorgeworfen werden, offensichtlich unrichtig gehandelt zu haben.

### **E. 2.5**

Da eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden kann, eine offensichtliche Unrichtigkeit vorliegend aber nicht festgestellt werden kann, ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist, und der angefochtene Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 24. Oktober 2016 zu bestätigen.

### **E. 2.6**

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Kosten in Anwendung von Art. 144 Abs. 1 DBG den Beschwerdeführern aufzuerlegen. Die Höhe der Verfahrenskosten wird durch das kantonale Recht bestimmt (Art. 144 Abs. 5 DBG). Das heisst, dass insbesondere der Tarif vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz (Tarif VJ; SGF 150.12) zur Anwendung gelangt (vgl. Art. 146 und Art. 147 VRG sowie Art. 4 Abs. 3 des kantonalen Ausführungsbeschlusses zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 5. Januar 1995; SGF 634.1.11). Im vorliegenden Fall erscheint es angemessen, die Gerichtsgebühr auf CHF 1'250.- festzusetzen. Diese Gerichtsgebühr wird mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

## **E. 3**

Kantonssteuer (604 2016 156)

### **E. 3.1**

Die vorne dargelegten Grundsätze gelten auch unter dem (harmonisierten) kantonalen Recht. Die entsprechenden, praktisch gleich lautenden Gesetzesbestimmungen sind in Art. 42, Art. 46 Abs. 3 und Art. 48 Abs. 2 StHG sowie Art. 154 Abs. 1, Art. 157-159, Art. 164 Abs. 2 und Art. 176 Abs. 3 DStG enthalten. Angesichts der mit dem Recht der direkten Bundessteuer übereinstimmenden gesetzlichen Regelung kann für die Rechtsanwendung auf die Ausführungen in Erwägung 2 verwiesen werden. Demzufolge ist auch die Beschwerde betreffend die Kantonssteuer abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

### **E. 3.2**

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Verfahrenskosten den Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 131 Abs. 1 VRG). Dabei gelangt der Tarif VJ zur Anwendung (vgl. Art. 146 und Art. 147 VRG).

Kantonsgericht KG Seite 8 von 8 Im vorliegenden Fall erscheint es angemessen, die Gerichtsgebühr auf CHF 1'250.- festzusetzen. Diese Gerichtsgebühr wird mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet. Der Hof erkennt: I. Direkte Bundessteuer (604 2016 155)

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