

# LU\_GERICHTE A 93 62 vom 12. August 1993

LU Gerichte, 1993-08-12, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu\\_gerichte\\_A\\_93\\_62](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu_gerichte_A_93_62)

FR: LU\_GERICHTE A 93 62 du 12 août 1993

IT: LU\_GERICHTE A 93 62 del 12 agosto 1993

## Regeste

§ 99 Abs. 2 StG; Art. 4 BV. Rechtliches Gehör; Begründung des Einspracheentscheides. Voraussetzungen für die Heilung des Begründungsmangels verneint. | Direkte Staats- und Gemeindesteuern

## Erwägungen

### E. 2

Der Beschwerdeführer macht geltend, der formellrechtliche Anspruch auf Begründung eines Entscheides sei verletzt, weil aus dem Entscheid nicht hervorgehe, weshalb die Zwischenveranlagung nach Auffassung der Veranlagungsbehörde zu Recht erfolgt sei und die einspracheweise erhobenen Einwände nicht stichhaltig seien. Daher sei der Einspracheentscheid aufzuheben und die Sache zur materiellen Beurteilung der Einsprache und zum Erlass eines neuen Einspracheentscheides an die Veranlagungsbehörde zurückzuweisen. Während die Veranlagungsbehörde die Begründung als rechtsgenügend erachtet, weil diese auf einem eindeutigen Verhandlungsergebnis basiere und sich daher eine neuerliche schriftliche Auslassung über eingehend verhandelte Gesichtspunkte erübrigt habe, beantragt die Steuerverwaltung die Aufhebung des Entscheides, weil im Einspracheentscheid jegliche Auseinandersetzung mit den in der Einsprache gemachten Argumenten fehle.

### E. 3

a) Der Anspruch auf Begründung eines Entscheides ist notwendiger und integrierter Bestandteil des Anspruchs auf rechtliches Gehör gemäss Art. 4 BV (BGE 117 Ib 86, 112 I a 109 Erw. 2 a; vgl. statt vieler Cottier, Der Anspruch auf rechtliches Gehör, Art. 4 BV, in: Recht 1984 S. 126). Der Umfang dieses verfassungsmässig geschützten Rechtes wird zunächst durch die kantonalen Verfahrensvorschriften bestimmt. Erst wo sich dieser Rechtsschutz als ungenügend erweist, greifen die unmittelbar aus Art. 4 BV fliessenden bundesrechtlichen Minimalgarantien Platz (BGE 117 I a 96 Erw. 5 a mit Hinweisen). Art. 4 BV enthält somit eine subsidiäre Mindestgarantie (BGE 112 I a 109). Das rechtliche Gehör als persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht verlangt, dass die Behörde die Vorbringen des vom Entscheid in seiner Rechtsstellung Betroffenen auch tatsächlich hört, sorgfältig prüft und in der Entscheidfindung berücksichtigt. Daraus folgt die grundsätzliche Pflicht der Behörden, ihren Entscheid zu begründen. Der Bürger soll wissen, warum die Behörde entgegen seinem Antrag entschieden hat. Zudem kann durch die Verpflichtung durch Offenlegung der Entscheidungsgründe verhindert werden, dass sich die Behörde von unsachlichen Motiven leiten lässt. Die Begründungspflicht erscheint so nicht nur als ein bedeutsames Element transparenter Entscheidfindung, sondern dient zugleich auch der wirksamen Selbstkontrolle der Behörde (BGE 117 I a 3 Erw. 3 a, 116 II 632, 112 I a 109 Erw. 2 b mit Hinweisen auf Judikatur und Literatur). Bezüglich der Begründungsdichte

ergeben sich aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 4 BV folgende Grundsätze: Die Begründung eines Entscheides muss so abgefasst sein, dass der Betroffene ihn gegebenenfalls sachgerecht anfechten kann. Dies ist nur dann möglich, wenn sowohl er wie auch die Rechtsmittelinstanz sich über die Tragweite des Entscheides ein Bild machen können. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde leiten liess und auf welche sich ihr Entscheid stützt (BGE 105 I b 248 Erw. 2 a). Das bedeutet indessen nicht, dass sich diese ausdrücklich mit jeder tatbeständlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand auseinandersetzen muss. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (BGE 99 V 188 mit Hinweisen). Weiter ist die verfassungsmässige Begründungsdichte abhängig von der Entscheidungsfreiheit der Behörde und der Eingriffsintensität des Entscheides. Je grösser der Spielraum, welcher der Behörde infolge Ermessens und unbestimmter Rechtsbegriffe eingeräumt ist, und je stärker ein Entscheid in die individuellen Rechte eingreift, desto höhere Anforderungen sind an die Begründung eines Entscheides zu stellen (BGE 112 Ia 110 Erw. 2 b). b) Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist formeller Natur. Seine Verletzung führt ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde in der Sache selbst zur Aufhebung des angefochtenen Entscheides (BGE 118 I a 18 Erw. 1 a mit Hinweisen). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung kann indessen der Mangel der ungenügenden oder fehlenden Begründung des vorinstanzlichen Verfahrens im Rechtsmittelverfahren geheilt werden, sofern der Beschwerdeinstanz die volle Überprüfungsbefugnis zusteht und wenn der betroffenen Partei daraus kein Nachteil erwächst, d. h. wenn sie ihre Rechte im Beschwerdeverfahren voll wahrnehmen kann und zu den in der Vernehmlassung enthaltenen Motiven in einer Beschwerdeergänzung umfassend Stellung nehmen kann (BGE 118 I b 120 Erw. 4 b und 275 Erw. 3 a, 117 I b 87 Erw. 4 mit Hinweisen; Rhinow/Krähenmann, Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Nr. 85 B V c mit zahlreichen Hinweisen auf die Judikatur). c) § 124 Abs. 1 StG bestimmt, dass die Vorschriften des VRG auf das Beschwerdeverfahren in Steuersachen Anwendung finden, soweit das Steuergesetz nichts Abweichendes vorschreibt. In den §§ 96 ff. StG ist das Einspracheverfahren eigens geregelt, weshalb diesbezüglich der Verweis auf das VRG keine direkte Anwendung findet. Gemäss § 99 Abs. 2 StG ist der Einspracheentscheid kurz zu begründen und dem Steuerpflichtigen schriftlich mitzuteilen. Dies bedeutet, dass die Einspracheinstanz dem Einsprecher in kurzer schriftlicher Form darzulegen hat, warum nach ihrer Auffassung an der Veranlagung festgehalten wird und die Einwendungen, die dagegen erhoben werden, keine Änderung des Ergebnisses zu bewirken vermögen (vgl. LGVE 1985 II Nr. 20). Die Anforderungen an die Begründung eines Einspracheentscheides sind demnach weniger hoch als jene an die Begründung eines Beschwerdeentscheides. Auch ist weder nach § 99 Abs. 2 StG noch nach Art. 4 BV erforderlich, dass die Begründung des Einspracheentscheides im Entscheid selber zu finden ist. Sie kann durchaus in einem besonderen Schreiben mitgeteilt werden. Massgeblich ist allein, dass der Einsprecher über die Entscheidungsgründe ins Bild gesetzt wird (LGVE 1990 II Nr. 17; vgl. Rhinow/Krähenmann, a. a. O., Nr. 85 B IV a) Die entscheidende Behörde hat sich im übrigen nicht über alle geltend gemachten Vorbringen auszusprechen, sondern kann sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (vgl. BGE 112 I a 110 Erw. 2 b).

#### **E. 4**

a) In seiner Einsprache hat der Beschwerdeführer geltend gemacht, er habe die bisherige Tätigkeit als Oberarzt aufgegeben und könne daher diese neben der am 1. Juli 1989

aufgenommenen Tätigkeit eines Leitenden Arztes nicht mehr ausüben, so dass von der Neuaufnahme einer zusätzlichen Erwerbstätigkeit neben der bisherigen keine Rede sein könne. Auch sei er nicht zusätzlich selbständig erwerbstätig geworden, soweit er als Leitender Arzt Privatpatienten behandeln dürfe, insbesondere deshalb, weil er gegenüber dem Chefarzt weisungsgebunden und an den Einnahmen aus der Behandlung der Privatpatienten lediglich zu . . . % beteiligt sei. Abgesehen davon habe der Regierungsrat mit § 15 Abs. 1 StV seine Vollzugsverordnungskompetenz überschritten, so dass eine ausreichende gesetzliche Grundlage fehle. Die eventualiter geltend gemachte Gewinnungskostenpauschale von mindestens Fr. . . . wurde damit begründet, dass sich rückwirkend nicht mehr sämtliche Belege beschaffen liessen. b) Angesichts all dieser Vorbringen rügt der Beschwerdeführer zu Recht, dass sich die Veranlagungsbehörde im Einspracheentscheid mit seinen verschiedenen Einwendungen unzureichend auseinandergesetzt hat. Kommt hinzu, dass im Entscheid eine materielle Begründung für die Zwischenveranlagung überhaupt fehlt, wird doch lediglich darauf hingewiesen, an der Einspracheverhandlung sei erklärt worden, dass die neu spriessenden Einkünfte gemäss § 15 Abs. 1 StV als zusätzliche Erwerbstätigkeit zu qualifizieren seien. Hierbei handelt es sich um die rechtliche Subsumtion selbst, nicht aber um deren Begründung. Unbeachtlich ist, dass allenfalls während der Einspracheverhandlung Gründe für die vorgenommene Zwischenveranlagung womöglich detailliert dargelegt worden sind. Denn nach dem klaren Gesetzeswortlaut muss die Begründung des Einspracheentscheides schriftlich abgefasst sein, und zwar praxisgemäss entweder im Entscheid selbst oder in einem separaten Schreiben. Diese Anforderungen sind im vorliegenden Fall nicht erfüllt. Mangelt der Entscheid an einer rechtsgenügelichen Begründung, liegt eine Verletzung des Gehörsanspruchs vor. Bei diesem Ergebnis kann es dahinbleiben, mit welchen einspracheweise vorgetragenen Argumenten im einzelnen und in welcher Dichte sich die Veranlagungsbehörde im Einspracheentscheid hätte auseinandersetzen müssen (vgl. hiezu BGE 112 I a 110 Erw. 2 b). Zwar kann eine unterlassene oder mangelhafte Begründung unter gewissen Umständen im Beschwerdeverfahren geheilt werden (vgl. BGE 118 I b 120 Erw. 4 b und 275 Erw. 3 a; vgl. Erw. 3 b vorstehend). Im Lichte dieser Rechtsprechung lassen sich die Ausführungen der Veranlagungsbehörde in der Vernehmlassung über den Zusammenhang zwischen der Funktionsänderung und dem Einkommen aus privatärztlicher Tätigkeit sowie über die fehlende Zuständigkeit zur Überprüfung einer Verordnung auf deren Gesetzmässigkeit als nachgeschobene Begründung betrachten. Indes erstreckt sich diese bloss auf einen Teilaspekt des ganzen Fragenkomplexes. Dabei wird nicht nur von der Aufnahme einer zusätzlichen Erwerbstätigkeit, sondern zusätzlich auch von einer Funktionsänderung gesprochen, ohne diese näher zu erläutern. Der Problembereich der geltend gemachten Gewinnungskosten wird überhaupt nicht angesprochen. Unter diesen Umständen und angesichts der unterlassenen eigenen materiellen Stellungnahme, insbesondere zur Frage der Gesetzmässigkeit von § 15 Abs. 1 StV, stellt sich die Steuerverwaltung, welche sich im übrigen mit der materiellen Angelegenheit ebenfalls nicht auseinandersetzt, zu Recht auf den Standpunkt, dass die im Entscheid fehlende Begründung nicht rechtsgenügelich nachgeliefert wurde. Eine detaillierte Stellungnahme der Steuerbehörden hätte sich aber aufgedrängt, steht doch eine komplexe und nicht unbedeutende Frage zur Beurteilung. Von einer Heilung des dem angefochtenen Entscheid anhaftenden Mangels kann daher keine Rede sein.

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