

Simmental versandt und ging dort am 21. Juli 1993 ein. Zuzufolge eines Postumleitungsauftrages von W. an die Postfachadresse in 3000 Bern 16 wurde diese eingeschriebene Sendung gleichentags dortin umgeleitet. Gemäss Mitteilung der PTT vom 27. Juli 1993 bestand an dieser Postfachadresse ein Rückbehaltungsauftrag von W., weshalb der Brief nicht zugestellt werden konnte. Der der Post erteilte Auftrag, die Korrespondenz für eine gewisse Zeit zurückzubehalten, schob den Fristenlauf nicht auf. Weil W. aufgrund seiner Einsprache vom 15. April 1993 damit rechnen musste, Mitteilungen der Steuerbehörden des Kantons Appenzell A.Rh. zu erhalten, hat der erwähnte Brief der kantonalen Steuerverwaltung als am letzten Tag der 7-tägigen Abholfrist zugestellt zu gelten. Es ist deshalb von einem Zustelldatum per 29. Juli 1993 auszugehen, mithin immer noch ca. zwei Wochen vor Ablauf der Notfrist (BGE 113 Ib 90 = Pr 1987 Nr. 125; *Rhinow/Krähenmann*, Schweiz. Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel und Frankfurt a/Main 1990, Nr. 84 B I 3 h). Daraus folgt, dass die Rekurrentin die gesetzte Notfrist verpasst und die Steuerverwaltung deshalb zu Recht einen Nichteintretensentscheid gefällt hat.

StRK 25.2.1994 (Nr. 590)

2138

Ermessensveranlagung. Überprüfung des Nichteintretensentscheides durch die Rekurskommission. Die **mangelnde Mitwirkung des Steuerpflichtigen bei der Ermittlung steuermindernder Tatsachen kann nicht zu einem Nichteintretensentscheid** führen; vielmehr ist die ergangene Ermessensveranlagung aufgrund des Aktenstandes bei Ablauf der angesetzten Notfrist materiell zu überprüfen.

1. Gegenstand des Einspracheverfahrens bildeten Ermessensveranlagungen. Bevor abgeklärt wird, ob die Veranlagungsbehörde zu Recht auf die Einsprache nicht eingetreten ist, ist auf einige verfahrensrechtliche Besonderheiten bei der Anfechtung von Ermessensveranlagungen hinzuweisen, die sich aus deren Rechtsnatur ergeben. Unbestrittenermassen reichte der Pflichtige weder im Veranlagungsverfahren

gemäss Art. 75 Abs. 1 lit. a StG (ab Zuzug in den Kanton resp. Neueintritt in die Steuerpflicht im Kanton Appenzell A.Rh.) noch betreffend die ordentliche Hauptveranlagung 1993/94 eine Steuererklärung ein. Dies trotz zweimaliger schriftlicher Mahnungen, letztmals mit Schreiben vom 18. Juni 1993 unter Androhung der Ermessensveranlagung, und der Ausfällung einer Ordnungsbusse mit Verfügung vom 25. August 1993. Die formellen Voraussetzungen zur Vornahme von Ermessensveranlagungen gemäss Art. 86 StG ab Zuzugsdatum 1. Dezember 1991 bis und mit Steuerperiode 1993/94 waren somit erfüllt. Erhebt ein Steuerpflichtiger Einsprache gegen eine zu Recht erfolgte Ermessensveranlagung, hat er im Einspracheverfahren den Nachweis der Unrichtigkeit der Veranlagung anzutreten (vgl. AR GVP 4/1992 Nr. 2107). Wenn die Steuerbehörde im Veranlagungsverfahren ihrer Untersuchungspflicht vollumfänglich nachgekommen ist, bedeutet der Untersuchungsgrundsatz im Einspracheverfahren, dass Abklärungen vorzunehmen sind, soweit es die neuen Vorbringen und Unterlagen erfordern. Allfällige Unterlassungen im Veranlagungsverfahren können und sollen gleichzeitig verbessert werden (StE 1988 B 93.5 Nr. 9). Unter Berücksichtigung dieser verfahrensrechtlichen Besonderheiten ist im folgenden zu prüfen, ob der Rekurrent diese Anforderungen im Einspracheverfahren erfüllt hat und wenn nicht, ob dies zu Recht zu einem Nichteintretensentscheid der Einsprachebehörde führte.

2. Für die Beurteilung der Frage, ob die kantonale Steuerverwaltung zu Recht oder zu Unrecht auf die Einsprache nicht eingetreten ist, ist auf den Aktenstand bei Ablauf der zweiten Notfrist, d.h. per 31. Dezember 1993, abzustellen. Zu diesem Zeitpunkt lagen der kantonalen Steuerverwaltung hinsichtlich der steuerbegründenden Tatsachen Lohnausweise für neun Tage im Dezember 1991 und für das ganze Kalenderjahr 1992 vor. Nach wie vor fehlten hingegen konkrete Angaben und Unterlagen betreffend das Erwerbseinkommen für die Zeit ab 1. Januar 1993. Damit ergibt sich, dass die (Erwerbs-)Einkommensverhältnisse des Rekurrenten bekannt waren für die Zeit ab dessen Zuzug bis zum 31. Dezember 1992. Demgegenüber waren die Einkommensverhältnisse für die Zeit ab dem 1. Januar 1993 aktenmässig nicht nachgewiesen. Ebensowenig aktenkundig waren die steuermindernden Tatsachen, insbesondere die Berufsauslagen und die Versicherungsprämien.

3. Es ist im folgenden zu prüfen, ob dieser Aktenstand per 31. Dezember 1993 der kantonalen Steuerverwaltung erlaubt hätte, auf die Einsprache einzutreten. Dies ist aus folgenden Gründen zu bejahen. Vornweg ist festzuhalten, dass der Rekurrent lediglich berechtigt, nicht aber verpflichtet gewesen wäre, bei der Ermittlung steueraufhebender oder -mindernder Tatsachen mitzuwirken, weil es sich dabei um ein Mitwirkungsrecht handelt. Die mangelnde Mitwirkung eines Steuerpflichtigen durch Nichtausübung bzw. gehörige Ausübung eines solchen Verfahrensrechtes kann nicht zu einem Nichteintreten auf eine Einsprache führen, welche eine Ermessensveranlagung zum Gegenstand hat (vgl. *Martin Zweifel*, Die Sachverhaltsermittlung im Steueranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 121 ff.). Ausschlaggebend war einzig der Kenntnisstand hinsichtlich der steuerbegründenden Tatsachen, d.h. betreffend die Erwerbs- resp. Ersatzeinkommensverhältnisse. Die Vermögenseinkommensverhältnisse waren für die kantonale Steuerverwaltung im Einspracheverfahren nicht mehr umstritten, verzichtete sie doch in ihrem Schreiben vom 7. Dezember 1993 auf die Einforderung des ausgefüllten Wertschriftenverzeichnisses, und in den Ermessensveranlagungen ist sie von einem nicht vorhandenen Vermögen ausgegangen. Aufgrund der vorgelegten Lohnausweise musste der Veranlagungsbehörde klar sein, dass die Ermessenseinschätzungen nicht richtig sein konnten, sondern deutlich zu hoch ausgefallen waren. K. hat somit bis zum Ablauf der Notfrist rechtgenügend nachgewiesen, dass die angefochtenen Ermessensveranlagungen unrichtig sind.

4. Aufgrund des erwähnten Aktenstandes per Ablauf der zweiten Notfrist wäre die kantonale Steuerverwaltung somit verpflichtet gewesen, auf die Einsprache einzutreten und diese materiell zu behandeln. Der Rekurs ist somit - soweit sich dieser gegen den Nichteintretentscheid der kantonalen Steuerverwaltung richtet - gutzuheissen, und die Sache ist zur materiellen Behandlung der Einsprache an die kantonale Steuerverwaltung zurückzuweisen. Diese ist allerdings weder berechtigt noch verpflichtet, weitere Untersuchungshandlungen vorzunehmen, sondern sie hat aufgrund des jetzigen Aktenstandes ihre Ermessenseinschätzungen zu überprüfen (vgl. *M. Zweifel*, a.a.O., S. 136 f.). Hinzuweisen gilt es auf Art. 31 Abs. 1 Ziff. 1 StG, welcher die Bemessung des Einkommens bei Zuzug regelt. Demnach ist für die Ver-

anlagung vom 1. Dezember 1991 das während dieser Zeitspanne erzielte Einkommen, umgerechnet auf 12 Monate, zugrundelegen. Nicht abzuklären ist, ob die Arbeitseinkünfte des Rekurrenten vor dem Zuzugsdatum allenfalls niedriger waren als danach, weil jegliche Angaben über die Einkommensverhältnisse des Rekurrenten für die Zeit vor dem Zuzug fehlen (vgl. Art. 19 StV).

StRK 26.8.1994 (Nr. 599)

Anmerkung: Im wesentlichen mit denselben Argumenten erklärte die Steuerrekurskommission mit Entscheid Nr. 606 vom 26. August 1994 einen Nichteintretensentscheid der Veranlagungsbehörde für nicht haltbar, indem sie erwog: "Bei Ablauf der gesetzten Notfrist war die Veranlagungsbehörde im Besitze eines Lohnausweises der Firma X für die Zeit vom 12. Oktober bis 31. Dezember 1992. Wohl ist für die Bemessung des steuerbaren Einkommens grundsätzlich auf das durchschnittliche Einkommen der beiden letzten der Steuerperiode vorangegangenen Kalenderjahre abzustellen (Art. 30 Abs. 1 StG). Da aber in der der Hauptveranlagung 1993/94 vorangegangenen Steuerperiode wegen des am 14. August 1992 erfolgten Lehrabschlusses eine Zwischenveranlagung gemäss Art. 76 Abs. 1 lit. a StG mittels Ermessenseinschätzung vorzunehmen war, hätte auf diese abgestellt werden können. Genügende Anhaltspunkte für eine neuerliche Gegenwartsbemessung auf Beginn der Steuerperiode 1993/94 sind nicht ersichtlich. Somit erweist sich die Auflage zur Einreichung eines weiteren Lohnausweises der Firma X als nicht notwendig, und deren Nichterfüllung durfte nicht zum Nichteintretensentscheid führen."