

3. Kammer

URTEIL

vom 5. Januar 2006

in der verwaltungsrechtlichen Streitsache

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer

1. a) ..., geb. 25. August 1945, ist verheiratet und wohnhaft in ... Aufgrund der vom Steuerpflichtigen eingereichten und lediglich auf dem Stammbblatt von diesem unterzeichneten Steuererklärung erfolgten am 22. April 2004 die definitiven Veranlagungsverfügungen für die Kantons- und Gemeindesteuern 2003 sowie für die direkte Bundessteuer 2003. Aufgrund dieser Veranlagungsverfügungen ersuchte der Steuerpflichtige mittels Fax vom 29. April 2004 um Akteneinsicht bei der Steuerverwaltung, wobei er Termine zwischen dem 3. und dem 6. Mai 2004 nachmittags zwischen 14.00 und 16.00 Uhr vorschlug. Obwohl der zuständige Steuerkommissär diesem Wunsch entsprach und einen Termin vorschlug, wurde dieser vom Steuerpflichtigen unentschuldigt nicht wahrgenommen.
- b) Am 22. Mai 2004 erhob der Steuerpflichtige Einsprache gegen die Veranlagungsverfügungen wegen Verweigerung des rechtlichen Gehörs und ersuchte um Einsicht in die Steuerakten. Die Steuerverwaltung bat den Steuerpflichtigen daraufhin mittels Fax vom 23. Juni 2004 um Rückruf zwecks Vereinbarung eines Besprechungstermins. Nachdem auch dieses Schreiben unbeantwortet geblieben war, forderte die Steuerverwaltung den Steuerpflichtigen am 24. Juni 2004 mit eingeschriebenem Brief auf, sich innert 20 Tagen mit ihr in Verbindung zu setzen, um einen Besprechungstermin vereinbaren zu können. Da auch auf dieses Schreiben keine Reaktion erfolgte, teilte die Steuerverwaltung dem Steuerpflichtigen mit eingeschriebenem Brief vom 2. August 2004 mit, dass infolge Nichteinhaltung

der gesetzten Frist auf die Einsprache nicht eingetreten werden könne. Zudem wurde ihm mitgeteilt, dass die Akteneinsicht bei der Steuerverwaltung jederzeit möglich sei und er für den Fall, dass er mit dieser Nichteintretensentscheid nicht einverstanden sei, innert 30 Tagen einen rekursfähigen Einspracheentscheid verlangen könne. Aufgrund dieses Schreibens reagierte der Steuerpflichtige und wünschte mit Schreiben vom 1. September 2004 einen rekursfähigen Einspracheentscheid.

- c) Bei einem Gespräch vom 20. September 2004, zu welchem der Steuerpflichtige alleine erschien, verlangte dieser, dass die von seinem Steuerexperten eingesetzten Steuerschulden von CHF 29'000.-- aus dem Schuldenverzeichnis zu streichen seien und die Steuererklärung nachträglich auch von seiner Ehefrau zu unterschreiben sei. Ausserdem diskutierte man über Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit des Steuerpflichtigen. Mit Schreiben vom 20. September 2004 wurde die Ehefrau des Steuerpflichtigen aufgefordert, persönlich bei der Steuerverwaltung zu erscheinen, um die Steuererklärung 2003 nachträglich zu unterschreiben. Ausserdem wurde sie darauf hingewiesen, dass, nachdem die Steuererklärung von ihr unterschrieben worden sei, die Veranlagungsverfügung korrigiert würde und die Steuerschulden aus dem Schuldenverzeichnis gestrichen würden. In der Folge wurde eine neue von beiden Ehegatten unterzeichnete Steuererklärung eingereicht, in welcher die Steuerschulden in Höhe von CHF 29'000.-- nicht mehr aufgeführt waren. In seinem Begleitschreiben führte der Steuerpflichtige weiter aus, er halte aus steuerrechtlichen Gründen an seinen Aussagen betreffend die selbständige Erwerbstätigkeit fest. Innerhalb der Steuerperiode 2003 habe er die Internetplattform „klartext-arena“ errichtet. Für detaillierte, schriftliche Angaben stehe er den Steuerbehörden zur Verfügung.

Mit Einspracheentscheid vom 1. Oktober 2004 wurde die Einsprache bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern 2003 insofern gutgeheissen, als die Steuerschulden von CHF 29'000.-- aus dem Schuldenverzeichnis gestrichen wurden. Auf die Einsprache bezüglich der direkten Bundessteuer 2003 wurde mit Einspracheentscheid vom 12. Oktober 2004 nicht eingetreten. Zur Begründung wurde vorgebracht, der Bund kenne keine Vermögenssteuer,

weshalb die Streichung der Schulden aus dem Schuldenverzeichnis auf die direkten Bundessteuern keinen Einfluss habe.

2. a) Gegen diese Einspracheentscheide erhob der Steuerpflichtige am 2. November 2004 frist- und formgerecht Beschwerde bzw. Rekurs beim Verwaltungsgericht mit dem sinngemässen Antrag, die Einspracheentscheide aufzuheben und gesetzeskonforme Steuerveranlagungen zu erlassen. Zur Begründung macht er im Wesentlichen geltend, die Steuerverwaltung habe eine Ermessenstaxation vorgenommen und seine berufliche Tätigkeit sei für die Bemessung der Steuern nicht berücksichtigt worden, womit sein rechtliches Gehör verletzt worden sei. Zudem wird die unentgeltliche Prozessführung beantragt.

- b) In ihrer Vernehmlassung vom 25. November 2004 beantragt die kantonale Steuerverwaltung Abweisung von Rekurs und Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei. Zur Begründung macht sie hauptsächlich geltend, dass das rechtliche Gehör des Steuerpflichtigen nicht verletzt sei, da er mehrmals dazu aufgefordert worden sei, sich zu äussern und sich schliesslich auch persönlich äussern konnte, worauf man seinem Anliegen nach Streichung der Schulden aus dem Schuldenverzeichnis nachkam. Die geltend gemachte selbständige Tätigkeit des Steuerpflichtigen sei nicht Gegenstand der Einsprache, weshalb darauf nicht einzutreten sei. Die Beschwerde gegen den Einspracheentscheid betreffend die direkte Bundessteuer sei abzuweisen, da der Bund keine Vermögenssteuer kenne und die Streichung der Steuerschulden keinen Einfluss auf die direkten Bundessteuern habe. Aufgrund des trölerischen Verhaltens des Steuerpflichtigen sei auch dessen Gesuch um unentgeltliche Prozessführung abzuweisen.

- c) Das Verfahren wurde anschliessend mehrfach wegen einer Aufsichtsbeschwerde des Steuerpflichtigen sistiert.
Mit Vernehmlassung vom 11. Oktober 2005 verzichtete die Eidgenössische Steuerverwaltung auf eine Stellungnahme und schloss sich bezüglich der direkten Bundessteuer der Vernehmlassung der kantonalen

Steuerverwaltung an, wonach mangels Beschwer des Steuerpflichtigen auf die Beschwerde nicht einzutreten sei.

In ihrer Vernehmlassung vom 9. November 2005 beantragt die Gemeinde ... die Abweisung des Rekurses soweit darauf einzutreten sei sowie die Vereinigung des vorliegenden Rekurses mit dem ebenfalls beim Verwaltungsgericht hängigen Verfahren A 04 91. Unter Hinweis auf Art. 24 des kommunalen Steuergesetzes (GStG), wonach die kantonalen Veranlagungen in der Regel auch für die Landschaftssteuern gelten, schliesst sie sich im Übrigen der Auffassung der kantonalen Steuerverwaltung in deren Vernehmlassung vom 25. November 2004 an.

Auf die übrigen Ausführungen wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1. a) Vorliegend wurden gegen die Einspracheentscheide betreffend die direkte Bundessteuer des Jahres 2003 sowie betreffend die Kantons- bzw. Gemeindesteuern 2003 Rechtsmittel eingelegt. In Bezug auf Kantons- und Gemeindesteuern handelt es sich um Rekurse, bezogen auf die direkte Bundessteuer um eine Beschwerde. Die Steuerverwaltung hat im vorinstanzlichen Verfahren die Einsprache hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern in Bezug auf die Streichung der Steuerschulden gutgeheissen und ist auf die Einsprache hinsichtlich der direkten Bundessteuer nicht eingetreten. Somit besteht für die beiden angefochtenen Entscheide eine unterschiedliche Kognition des Verwaltungsgerichts. Die Eingabe vom 2. November 2004 muss daher bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuer getrennt von der direkten Bundessteuer behandelt werden. Nach Art. 123a Abs. 3 des Steuergesetzes für den Kanton Graubünden (StG; BR 720.000) bzw. Art. 123a Abs. 3 StG i.V.m. Art. 3 Abs. 1 des GStG bzw. Art. 113 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) gelten Rechtsmittel und andere Eingaben als rechtzeitig eingereicht, wenn ein Ehegatte innert Frist handelt. Ein Rechtsmittel gilt somit auch als für den nicht handelnden Ehepartner erhoben, weshalb die vom Rekurrenten und

Beschwerdeführer (nachfolgend Rekurrent) allein eingereichte Eingabe auch für seine mitveranlagte Ehefrau Wirkung zeigt.

- b) Die Rekursgegnerin 1 macht geltend, auf den Einspracheentscheid hinsichtlich der Kantons- bzw. Gemeindesteuern könne nicht eingetreten werden, da angesichts der Gutheissung der Einsprache die Beschwer des Rekurrenten im vorliegenden Verfahren zu verneinen sei. Die Einsprache des Rekurrenten wurde jedoch nur teilweise gutgeheissen, wollte er doch im Bereich der angeblichen Verletzung seines rechtlichen Gehörs neben der gutgeheissenen Streichung der Steuerschulden auch seine Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit behandelt haben. Da die von der Rekursgegnerin 1 bestrittene formelle Beschwer auch bei teilweisem Unterliegen gegeben ist, ist auf die Rekurse gegen den Einspracheentscheid betreffend die Kantons- bzw. Gemeindesteuern 2003 einzutreten.

- c) Die Rekursgegnerin 2 beantragt überdies die Vereinigung des vorliegenden Verfahrens mit dem ebenfalls beim Verwaltungsgericht hängigen Rekurs A 04 91 des Rekurrenten. Unter Hinweis auf ihr Schreiben an das Verwaltungsgericht vom 20. Dezember 2004 begründet sie ihren Antrag damit, dass beide Verfahren die gleichen Steuerjahre, den gleichen Sachverhalt und die gleichen Rechtsfragen betreffen. Zudem werde nach der gesetzlichen Regelung im kommunalen Steuerrecht, bei fehlenden einschlägigen Bestimmungen kantonales Recht als Gemeinderecht angewendet.

Gemäss Art. 32. Abs. 2 des Gesetzes über die Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton Graubünden (VGG; BR 370.100) kann das Verwaltungsgericht verschiedene Verfahren vereinigen, wenn sich dies als zweckmässig erweist. Ein Rechtsanspruch auf Zusammenlegung der Verfahren besteht nicht, handelt es sich bei Art. 32 Abs. 2 VGG doch lediglich um eine Kann-Vorschrift und ist das Verwaltungsgericht an die Anträge der Parteien nicht gebunden (Art. 69 VGG).

In rechtlicher Hinsicht richtet sich das vorliegende Verfahren einzig gegen die Steuerveranlagungen für Gemeinde-, Kantons- und direkte Bundessteuern 2003, während sich aber das Verfahren A 04 91 auf Steuererlassgesuche

mehrerer Jahre bezieht. Es geht somit um andere Steuerjahre und verschiedene Steuerrechtsfragen, weshalb es sich rechtfertigt, die Rekurse getrennt zu beurteilen.

2. a) Bezüglich Kantons- und Gemeindesteuer ist der Rekurrent der Ansicht, dass sein Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt worden sei, da die Steuerverwaltung seine Arbeitsleistung nicht geprüft, keine Unterlagen über diese Arbeitsleistung eingefordert und keine näheren Auskünfte darüber eingeholt habe.
- b) Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist das Recht eines Privaten, in einem vor einer Verwaltungs- oder Justizbehörde geführten Verfahren mit seinem Begehren angehört zu werden, Einblick in die Akten zu erhalten und zu den für die Entscheidung wesentlichen Punkte Stellung nehmen zu können (Häfelin/Haller, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 6. Auflage, Zürich 2005, § 24 N 1672). Dieser Anspruch umfasst insbesondere das Recht auf vorgängige Anhörung, Mitwirkungsrechte bei der Beweiserhebung, das Akteneinsichtsrecht sowie den Anspruch auf Begründung von Verfügungen.
- c) Im vorliegenden Verfahren wurde der Rekurrent aufgrund seines Antrages auf Akteneinsicht mehrmals angefragt, sich bezüglich der Vereinbarung eines Vortritts zu melden. Obwohl er auf diese Anfragen hin auch unter Fristansetzung nicht reagierte, wurde ihm der Vortritt gewährt und er konnte sich im persönlichen Gespräch mit dem Steuerkommissär bezüglich seiner Anliegen äussern und wurde damit vor Erlass der Einspracheentscheide angehört. Zudem nutzte er die Gelegenheit, nach diesem Vortritt eine neue Version seiner Steuererklärung einzureichen, woraufhin die Steuerverwaltung seine Vorbringen zum grossen Teil berücksichtigte und die Steuerveranlagung in seinem Sinne betreffend die Streichung der Steuerschulden korrigierte und seiner Ehefrau die Gelegenheit einräumte, die Steuererklärung nachträglich zu unterzeichnen. Der Anspruch auf Begründung der Entscheide wurde ebenfalls gewährt, da der Rekurrent durch die rechtsgenüglihe Begründung der Entscheide und zudem durch das zuvor geführte Gespräch durchaus in der Lage war, die Tragweite der

Entscheidungen zu beurteilen und sie in voller Kenntnis der Umstände an eine höhere Instanz weiter zu ziehen. Die Steuerverwaltung war nicht verpflichtet, sich im Entscheid zu allen Rechtsvorbringen des Rekurrenten zu äussern. Vielmehr genügte es, dass es diesem ersichtlich sein musste, von welchen Überlegungen sich die Steuerverwaltung leiten liess (BGE 126 I 97, E. 2; Häfelin/Müller, a.a.O., § 24 N 1705 ff.). Durch das zuvorkommende Verhalten der Steuerverwaltung wurden weit mehr als nur die Mindestanforderungen an den Anspruch auf rechtliches Gehör gewahrt, weshalb sich der Vorwurf der Verletzung dieses Rechts als unbegründet erweist.

3. a) Weiter rügt der Rekurrent, die Steuerverwaltung habe eine Ermessenstaxation vorgenommen und seine selbständige Erwerbstätigkeit sei bei der Bemessung der Steuern nicht berücksichtigt worden.
- b) Eine Ermessenstaxation wird gemäss Art. 131 Abs. 1 StG vorgenommen, wenn der Steuerpflichtige trotz Mahnung und Androhung einer Ermessenseinschätzung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt hat (lit. a), wenn die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können (lit. b) oder wenn die ausgewiesenen Ergebnisse von den Erfahrungszielen erheblich abweichen und der Steuerpflichtige hierfür keine hinlänglichen Gründe anzugeben vermag. Auch Art. 130 Abs. 2 DBG sieht eine Ermessenstaxation nur unter diesen Voraussetzungen vor.
Der Rekurrent hatte seine Steuererklärung für das Jahr 2003 und die entsprechenden Hilfsblätter ordnungsgemäss eingereicht, woraufhin die Steuerverwaltung die ordentliche Veranlagung vornehmen konnte. Es bestand also keine Notwendigkeit, eine Ermessenseinschätzung vorzunehmen.
- c) Die Ermittlung des für die Veranlagung erheblichen Sachverhalts wird grundsätzlich vom Untersuchungsgrundsatz beherrscht (Art. 130a StG bzw. Art. 130 Abs.1 DBG). Die Steuerverwaltung ist verpflichtet und berechtigt, die Angaben des Steuerpflichtigen zu prüfen, Auflagen zum Sachverhalt zu machen, den Nachweis steuermindernder und steuerbegründender Tatsachen zu fordern, um sich von der Richtigkeit und Vollständigkeit der

gemachten Angaben zu überzeugen. Die Steuerverwaltung hat mit den ihr zur Verfügung gestellten Untersuchungsmitteln den materiell wahren Sachverhalt zu ermitteln. Die Untersuchungspflicht der Steuerverwaltung wird jedoch durch den Grundsatz der Mitwirkung des Steuerpflichtigen ergänzt. Dieser gebietet dem Steuerpflichtigen, an der behördlichen Sachverhaltsermittlung mitzuwirken, um so eine vollständige und richtige Veranlagung und Besteuerung zu ermöglichen. Die Steuerbehörde kann diese Untersuchung ohne Mitwirkung des Steuerpflichtigen nicht durchführen. Sie ist darauf angewiesen, dass der Steuerpflichtige, der seine Verhältnisse am besten kennt, die erforderlichen Sachdarstellungen einbringt und die Beweismittel für deren Richtigkeit beisteuert. Nur er kann wissen, welche Einkünfte er erzielt hat und welche Aufwendungen er zu deren Erzielung getätigt hat oder wie sich sein Vermögen zusammensetzt und welche Erträge dieses abgeworfen hat. Aus diesem Grund ist der Steuerpflichtige verpflichtet, die erforderlichen Angaben zur Feststellung des massgebenden Sachverhalts zu liefern. Gerade dieser Umstand bewirkt aber auch eine faktische Relativierung der behördlichen Untersuchungspflicht. Wirkt der Steuerpflichtige nicht an der Untersuchung der Veranlagungsbehörde mit, erlischt regelmässig deren Untersuchungspflicht, weil ihr bloss wenige mitwirkungsunabhängige Untersuchungsmittel zur Verfügung stehen (Zweifel, in: Zweifel/Athanas (Hrsg), Kommentar zu Schweizerischen Steuerrecht I/2b, DBG Art. 83-222, Basel 2000, Art. 123 N 3 ff.). Gemäss Art. 127 Abs. 3 StG bzw. Art. 125 Abs. 2 DBG sind vom Steuerpflichtigen beim Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit der Steuererklärung die unterzeichneten Jahresrechnungen (Bilanzen, Erfolgsrechnungen) der Steuerperiode oder, wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehlt, Aufstellungen über Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben sowie Privateinlagen und Privatentnahmen beizulegen.

Im vorliegenden Fall macht der Rekurrent weder in der ursprünglichen noch in der nachträglich eingereichten Steuererklärung Angaben über eine selbständige Erwerbstätigkeit oder über Einkünfte oder Verluste aus einer solchen Tätigkeit. Die Steuerverwaltung erachtete es daher zu Recht nicht für notwendig, weitere Abklärungen hinsichtlich der selbständigen Erwerbstätigkeit des Rekurrenten vorzunehmen. Somit erweist sich der

angefochten Einspracheentscheid als rechtsfehlerfrei, weshalb der vorliegende Rekurs abzuweisen ist.

4. a) Was die Beschwerde gegen den Einspracheentscheid vom 12. Oktober 2004 in Bezug auf die direkte Bundessteuer 2003 betrifft, war die Vorinstanz auf die entsprechende Einsprache nicht eingetreten. Richtet sich die Beschwerde, wie vorliegend, gegen einen Nichteintretensentscheid, hat das Gericht, ungeachtet der Vorbringen der Beschwerde führenden Partei, lediglich zu prüfen und darüber zu entscheiden, ob die Verwaltung zu Recht nicht auf das Leistungs- oder Feststellungsbegehren eingetreten ist. Der richterliche Entscheid in der Sache hat in dieser besonderen verfahrensmässigen Situation den formellen Gesichtspunkt des Nichteintretens durch die untere Instanz zum Gegenstand. Dagegen hat sich das Gericht mit den materiellen Anträgen nicht zu befassen (BGE 121 V 159 E. 2b, 116 V 266, E. 2a; VGU S 05 25).)
 - b) Aufgrund der Tatsache, dass der Bund keine Vermögenssteuer kennt (Art. 1 DBG), konnte die vom Steuerpflichtigen verlangte Streichung der Steuerschulden aus dem Schuldenverzeichnis überhaupt keinen Einfluss auf die direkten Bundessteuern haben. Da die Steuerbehörde in ihrem Einspracheentscheid somit zu Recht nicht auf die Einsprache eingetreten ist, erweist sich die vorliegende Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen.
5. Der Rekurrent hat für das Verfahren vor Verwaltungsgericht die unentgeltliche Prozessführung verlangt. Diese wird gemäss Art. 25 Abs. 1 VGG gewährt, wenn Personen neben dem Lebensunterhalt für sich und die Ihren nicht auch noch für Verfahrenskosten aufkommen können und wenn der Rechtsstreit nicht offenbar mutwillig oder grundlos ist. Der Rekurrent nahm keinen der von der Steuerverwaltung vorgeschlagenen Termine wahr und reagierte auf keines der mehrfachen diesbezüglichen Schreiben. Trotzdem gewährte die Steuerverwaltung dem Rekurrenten zuvorkommenderweise dennoch Vortritt, beantwortete seine Fragen und wurde betreffend die Streichung der Steuerschulden und Unterschrift der Steuererklärung durch die Ehefrau in seinem Interesse tätig. Dass der Rekurrent nach wie vor eine Verletzung des

rechtlichen Gehörs geltend macht, erscheint als unverständlich. Zudem ist an dieser Stelle auf die beiden Verwaltungsgerichtsurteile A 04 91 und A 04 102 zu verweisen. Aus den darin erfolgten detaillierten Ausführungen über die Vermögensverhältnisse des Rekurrenten ergibt sich, dass es diesem auch an der zur Gewährung der unentgeltlichen Prozessführung notwendigen Bedürftigkeit fehlt. Unter diesen Umständen ist das Gesuch um unentgeltliche Prozessführung abzuweisen.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten gestützt auf Art. 75 VGG vollständig dem Rekurrenten aufzuerlegen. Eine aussergerichtliche Entschädigung steht den Rekursgegnern praxisgemäss nicht zu.

Demnach erkennt das Gericht:

1. Die Rekurse werden abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.
3. Die Gerichtskosten, bestehend
 - aus einer Staatsgebühr von Fr. 800.--
 - und den Kanzleiauslagen von Fr. 247.--
 - zusammen Fr. 1'047.--

gehen zulasten von ... und sind innert 30 Tagen seit Zustellung dieses Entscheides an die Finanzverwaltung des Kantons Graubünden, Chur, zu bezahlen.

Die dagegen an das Bundesgericht erhobene Verwaltungsgerichtsbeschwerde wurde am 20. Oktober 2006 abgewiesen, soweit darauf eingetreten wurde (2A.156/2006/bie).