

11

Kantonssteuern. Anfechtbarkeit von Ermessensveranlagungen (Praxisänderung).

- Als Folge des StHG können Ermessensveranlagungen für die Kantonssteuern in gleichem Umfang angefochten und überprüft werden wie solche für die direkte Bundessteuer; d.h. es können versäumte Verfahrenspflichten nachgeholt und neue Beweismittel eingereicht werden (E.1, 2).
- Das gilt nicht nur im Einsprache-, sondern auch im Rekursverfahren; Art. 139 Abs. 4 StG, welches dem Gericht die Entgegennahme vorenthaltener Beweismittel versagt, ist daher nicht mehr anwendbar (E. 3).

Imposte cantonali. Impugnabilità di tassazioni secondo apprezzamento (cambiamento della prassi).

- Come conseguenza della LAID, le tassazioni secondo apprezzamento per l'imposta cantonale possono essere impugnate e giudicate nella stessa misura come per l'imposta federale diretta; questo significa che è dato riparare a degli obblighi procedurali tralasciati e introdurre nuovi mezzi di prova (cons. 1, 2).
- Questo principio non vale solo nell'ambito dell'opposizione, ma anche nella procedura di ricorso; l'art. 139 cpv. 4 LIG, che non permetteva al Tribunale di prendere in considerazione prove celate all'autorità, non è pertanto più applicabile (cons.3).

Erwägungen:

1. a) Die Veranlagung wird gemäss Art. 131 StG nach pflichtgemäßem Ermessen vorgenommen, wenn der Steuerpflichtige trotz Mahnung und Androhung einer Ermessenseinschätzung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt hat (lit. a), die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können (lit. b) oder die ausgewiesenen Ergebnisse von den Erfahrungszahlen erheblich abweichen und der Steuerpflichtige hierfür keine hinlänglichen Gründe anzugeben vermag (lit. c). Eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen gemäss Art. 131 Abs. 1 lit. a und b kann der Steuerpflichtige laut Art. 137 Abs. 4 StG nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen. Genügt die Einsprache diesen Erfordernissen nicht, wird auf sie nicht eingetreten. Diese Fassung der Bestim-

mungen über die Ermessenstaxation gilt gemäss Volksbeschluss vom 13. Juni 1999 seit dem 1. Januar 2001.

b) Mit dieser Revision hat der Gesetzgeber das kantonale Recht umfassend an die Erfordernisse des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) angepasst. Nach bisherigem Recht konnte eine Ermessensveranlagung gemäss Art. 131 Abs. 3 aStG nur mit dem «Vorwurf der Willkür» angefochten werden. Art. 48 Abs. 2 StHG und Art. 132 Abs. 3 DBG sprechen diesbezüglich dagegen von «offensichtlicher Unrichtigkeit». Die Regierung hat in ihrer Botschaft zur Revision die Auffassung vertreten, der Begriff der «offensichtlichen Unrichtigkeit» decke sich mit dem Begriff des «Vorwurfs der Willkür» (Botschaften der Regierung an den Grossen Rat, Heft Nr. 7, 1998 –99, S. 280). Das Verwaltungsgericht hatte sich bisher erst einmal mit einer Ermessenstaxation zu befassen, welche unter die Herrschaft des neuen Rechtes fiel (VGU A 02 42). Dabei ging es um die ermessensweise Veranlagung einer Nachlasssteuer. Da dieser Bereich durch den Bundesgesetzgeber vom Regelungsbereich des StHG ausgeklammert wurde (Reich in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Vorbemerkungen zu Art. 1/2 StHG N 32), hatte das Gericht keinen Anlass, die neue Regelung der Ermessenstaxation bzw. deren Auslegung durch die Regierung und die Steuerverwaltung auf ihre Übereinstimmung mit dem StHG zu überprüfen. Diese Überprüfung zeigt nun, dass die aus der Gleichsetzung von offensichtlicher Unrichtigkeit mit dem Vorwurf der Willkür gezogenen Schlussfolgerungen zu einem Ergebnis führen, das gegen das StHG verstösst (vgl. Parallelfall A 03 85, PVG 2003 Nr. 12).

2. a) Zunächst ist zu betonen, dass Art. 137 Abs. 4 StG wörtlich mit Art. 48 Abs. 2 StHG wie im Übrigen auch mit Art. 132 Abs. 3 DBG übereinstimmt. Diese Anpassung des Wortlautes erfolgte offensichtlich im Bestreben, dem Harmonisierungsauftrag des StHG nachzukommen. Es gibt daher keinen Grund, Art. 137 Abs. 4 StG anders anzuwenden und auszulegen als die beiden bundesrechtlichen Bestimmungen. Das Harmonisierungsziel erfordert im Gegenteil eine einheitliche Auslegung und Rechtsanwendung. Nach Lehre und Rechtsprechung ist nun eine Ermessenstaxation dann offensichtlich unrichtig, wenn sie sachlich nicht begründbar ist, insbesondere erkennbar pönal oder fiskalisch motiviert ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt oder sonst mit den aktenkundigen Verhältnissen des Einzelfalls aufgrund der Lebenserfahrung vernünfti-

gerweise nicht vereinbart werden kann. Offensichtlich unrichtig ist demzufolge eine Schätzung, die auf missbräuchlicher Betätigung des Schätzungsermessens beruht, d.h. willkürlich ist (Zweifel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 48 StHG N 59 mit Hinweisen). Es ist somit zutreffend, Willkür und offensichtliche Unrichtigkeit gleichzusetzen. Die Verwaltung zieht daraus aber die falschen Schlussfolgerungen, wie nachfolgend darzulegen ist.

b) Die Gleichsetzung von Willkür und offensichtlicher Unrichtigkeit bedeutet nämlich nicht, dass sowohl im Einsprache- als auch im Rekursverfahren als Folge der Kognitionsbeschränkung nur auf die Aktenlage abgestellt werden darf, wie sie zum Zeitpunkt der Ermessenstaxation bestanden hat. Die Ordnung von Art. 48 Abs. 2 StHG überbindet dem Steuerpflichtigen den mit der Einsprache anzutretenden und im Verfahren zu leistenden Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung (Zweifel, a.a.O., N 44). Dafür muss und darf er, wie schon aus dem Wortlaut von Art. 48 Abs. 2, 2. Satz StHG und der entsprechenden kantonalen Bestimmung hervorgeht, allfällige Beweismittel nennen und einreichen. Er kann somit den wirklichen Sachverhalt dartun und beweisen, womit die Voraussetzungen einer Ermessensveranlagung entfallen, weil die Steuerfaktoren im Rahmen einer ordentlichen Veranlagung einwandfrei ermittelt werden können (Zweifel, a.a.O., N 46). Hat der Steuerpflichtige im Veranlagungsverfahren nicht gehörig mitgewirkt, so muss er mit anderen Worten mit der Einsprache die Erfüllung der versäumten Verfahrenspflichten nachholen (BGer 30.10.1987, ASA 58 [1989/90] 670 E. 3c; BGE 123 II 552 E. 4c; Botschaft des Bundesrates zur Steuerharmonisierung, S. 210). Er hat z.B. die nicht abgegebene Steuererklärung oder den nicht beigelegten Lohnausweis einzureichen oder die unterlassenen Auskünfte zu erteilen. Wird der Unrichtigkeitsnachweis in diesem Sinne formell gehörig angetreten, lebt die amtliche Untersuchungspflicht wieder auf, und die Veranlagungsbehörde hat im Rahmen ihrer Untersuchung die vom Steuerpflichtigen angebotenen Beweise abzunehmen; andernfalls gilt der Unrichtigkeitsnachweis ohne weiteres, jedoch vorbehältlich der Überprüfung der Höhe der Schätzung als gescheitert (Botschaft des Bundesrates zur Steuerharmonisierung, S. 210; BGE 123 II 552 E. 4c; VGer ZH 7.12.1994, RB 1994 Nr. 45 E. a = StE [1995] B. 96.12 Nr. 4 E. 2.a; Zweifel, a.a.O., N 56).

c) Kann der Sachverhalt in der behördlichen Untersuchung beweismässig ermittelt werden und lassen sich gestützt da-

rauf die Steuerfaktoren einwandfrei feststellen, ist die angefochtene Ermessensveranlagung demnach durch eine ordentliche Veranlagung zu ersetzen. Erweist sich der Sachverhalt aber auch nach Abschluss der Untersuchung als gänzlich oder teilweise ungewiss, so hat es bei der Ermessensveranlagung sein Bewenden und kann einzig noch die Höhe der Schätzung überprüft werden (Zweifel, a.a.O., N 57). Aber auch dabei ist nicht der Aktenstand bei der Ermessenstaxation, sondern jener bei Fällung des Einspracheentscheides massgebend, weshalb die im Einspracheverfahren gewonnenen neuen Erkenntnisse bei der Überprüfung der angefochtenen Schätzung zu berücksichtigen sind (Zweifel, a.a.O., N 58).

d) Zusammenfassend ist somit festzustellen, dass sowohl nach dem Wortlaut von Art. 48 Abs. 2 StHG und Art. 137 Abs. 4 StG als auch nach völlig einhelliger Lehre und Rechtsprechung zu Art. 132 DBG der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit bzw. der Willkür einer Ermessenseinschätzung durch das Einreichen bzw. Anbieten neuer Beweismittel und das Nachholen versäumter Verfahrenspflichten erbracht werden kann. Das Gegenteil würde bedeuten, der einspracheweisen Überprüfung der Ermessenseinschätzung nebst ihrem eigentlichen Zweck, nämlich der Ermittlung der materiellen Wahrheit, zusätzlich pönalen Charakter zu verleihen, was nach dem Gesagten offensichtlich nicht dem Willen des Harmonisierungsgesetzgebers entspricht und sich auch dem Gesetz nicht entnehmen lässt. Die Ahndung strafbaren Verhaltens ist vielmehr dem Steuerstrafrecht vorbehalten (Art. 173 ff. StG). Hinzu kommt, dass sich so widersprüchliche Entscheide bei Einsprachen gegen die die gleiche Steuerperiode betreffenden Bundes- und Kantonssteuerveranlagungen vermeiden lassen. Nach dem Gesagten ist der angefochtene Einspracheentscheid ohne materielle Prüfung aufzuheben und die Sache zu neuem Entscheid im Sinne der vorstehenden Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen.

3. Mit Blick auf künftige Fälle sind die vorstehenden Erörterungen noch durch folgende Überlegungen zu ergänzen:

Eine Ermessensveranlagung kann nicht nur im Einspracheverfahren als unrichtig nachgewiesen werden, wie die Regelung von Art. 48 Abs. 2 StHG nahe zu legen scheint. Der Unrichtigkeitsnachweis muss auch noch im Rekursverfahren zulässig sein (BGer 30. Oktober 1987, ASA 58 [1989/90] 670 E. 3c zur Beschwerde bei der direkten Bundessteuer); denn der Rekurs gegen den Einspracheentscheid ist ein vollkommenes Rechtsmittel, durch das die streitbetroffene Veranlagung allseitig überprüft werden kann

und muss (Art. 50 Abs. 2 StHG). Ferner zielt die Veranlagung darauf ab, die gesetzmässige Besteuerung herbeizuführen, und schliesslich muss es gestattet sein, im Rekurs (jedenfalls bis zum Ablauf der Rechtsmittelfrist von Art. 50 Abs. 1 StHG) neue Begehren zu stellen, neue tatsächliche Behauptungen vorzutragen und neue Beweismittel beizubringen (Zweifel, a.a.O., N 61). Die Anforderungen an den im Rekursverfahren zu führenden Unrichtigkeitsnachweis und an die Überprüfung der angefochtenen Schätzung der Steuerfaktoren sind die gleichen wie im Einspracheverfahren; sonst könnte die Ordnung von Art. 48 Abs. 2 unterlaufen werden (Zweifel, a.a.O., N 62 mit Hinweisen). Das hat zur Folge, dass die Bestimmung von Art. 139 Abs. 4 StG, die unverändert aus dem alten Recht übernommen wurde und nach welcher das Verwaltungsgericht Beweismittel, die der Veranlagungsbehörde absichtlich vorenthalten worden sind, weder erheben noch entgegennehmen darf, künftig nicht mehr anwendbar ist, da sie gegen das StHG verstösst. Dies gilt im Übrigen auch für Rekurse gegen ordentliche Veranlagungen.

A 03 98

Urteil vom 17. November 2003

Die dagegen an das Bundesgericht erhobene Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist noch hängig.