



Fall-Nr.: I/1-2005/209
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 17.08.2006
Entscheiddatum: 17.08.2006

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 17.08.2006

Art. 180 Abs. 2 StG: Offensichtliche Unrichtigkeit einer Ermessensveranlagung (Verwaltungsrekurskommission, I/1-2005/209, 17. August 2006).

Präsident Nicolaus Voigt, Mitglieder Erwin Müller und Fritz Buchschacher;
Gerichtsschreiber Thomas Scherrer

In Sachen

U.S.,

Rekurrent,

vertreten durch,

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

betreffend



Einkommens- und Vermögenssteuern 2002 und 2003

Sachverhalt:

A.- U.S. ist als ... selbständig erwerbstätig. Er wohnt in A. und war per Ende 2002 und 2003 Eigentümer von Grundstücken in A. im Kanton St. Gallen und in B. im Kanton Thurgau sowie in Spanien.

B.- Für die Jahre 2002 und 2003 reichte er trotz zahlreicher Fristerstreckungen und Mahnungen unter Androhung von Bussen und Ermessensveranlagung keine Steuererklärungen ein. Deshalb wurde er ermessensweise am 22. September 2005 für 2002 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 21'200.-- zum Satz von Fr. 22'000.-- und am 14. September 2005 für 2003 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 20'900.-- zum Satz von Fr. 21'700.-- und für beide Jahre ohne steuerbares Vermögen veranlagt.

Gegen diese Ermessensveranlagungen erhob U.S. durch seine Vertreterin mit Eingabe vom 13. Oktober 2005 Einsprache unter Einreichung von nicht unterzeichneten Jahresrechnungen per 31. Dezember 2002 und 31. Dezember 2003. Er beantragte, nach Verrechnung von Verlusten früherer Geschäftsjahre ohne steuerbares Einkommen veranlagt zu werden. Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen mit Entscheiden vom 26. Oktober 2005 ab. Es erwog dabei, die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit seien geschätzt und in den Veranlagungen netto, d.h. nach Verlustverrechnung mit Null eingesetzt worden. Ein allenfalls ungenügend berücksichtigter Verlustvortrag könne in einer späteren Steuerperiode nicht mehr nachgeholt werden.

C.- Gegen diese Einsprache-Entscheide erhob U.S. durch seine Vertreterin mit Eingabe vom 24. November 2005 (persönlich überbracht am 25. November 2005) Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission mit den Anträgen, die Ermessensveranlagungen seien aufzuheben und das steuerbare Einkommen gemäss nachgereichten Deklarationen von Fr. 156'900.-- für 2002 und Fr. 60'200.-- für 2003 sei für beide Jahre unter Verrechnung der Geschäftsverluste der vorangegangenen sieben Geschäftsjahre von Amtes wegen auf Fr. 0.-- festzusetzen.



Die Vorinstanz beantragte mit Vernehmlassung vom 5. Januar 2006, der Rekurs sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Rekurrenten vollumfänglich abzuweisen. Sie machte zudem geltend, sie hätte auf die Einsprache nicht eintreten können und sie materiell nicht behandeln müssen. Dazu nahm der Rekurrent mit Eingabe vom 23. Februar 2006 Stellung.

Auf die Vorbringen der Verfahrensbeteiligten zur Begründung ihrer Anträge wird, soweit notwendig, in den Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekurerhebung ist gegeben. Der am 25. November 2005 persönlich überbrachte Rekurs ist rechtzeitig eingereicht worden. Er erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs ist einzutreten.

2.- In verfahrensrechtlicher Hinsicht fragt sich, ob die Vorinstanz zu Recht auf die gegen die Ermessensveranlagungen für die Jahre 2002 und 2003 erhobene Einsprache eingetreten ist und sie materiell behandelt hat.

Vorab ist festzustellen, dass die Vorinstanz den Rekurrenten unbestrittenermassen und zu Recht für die Steuerperioden 2002 und 2003 nach Ermessen veranlagt hat. Der Rekurrent ist der Pflicht gemäss Art. 168 Abs. 2 StG, die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig auszufüllen, persönlich zu unterzeichnen und zusammen mit den vorgeschriebenen Beilagen fristgemäss der zuständigen Behörde einzureichen, nicht nachgekommen. Für beide Jahre wurde zahlreichen Begehren um Erstreckung der Frist zur Einreichung der Deklarationen entsprochen. Der Rekurrent wurde schliesslich von der Veranlagungsbehörde entsprechend Art. 168 Abs. 3 StG und unter Hinweis auf die Möglichkeit der Veranlagung nach Ermessen im Unterlassungsfall für die Steuererklärung 2002 am 9. Juni 2004 und für die Steuererklärung 2003 unter anderem am 3. Juni 2005 aufgefordert, das Versäumte



innert angemessener Frist nachzuholen. Damit waren die Voraussetzungen für die Veranlagung der Steuerperioden 2002 und 2003 nach pflichtgemäßem Ermessen im Sinn von Art. 177 StG erfüllt.

Gemäss Art. 180 Abs. 2 StG kann der Steuerpflichtige eine Ermessensveranlagung nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen. Diese Regelung führt zu einer Umkehr der Beweisführungspflicht zulasten des Steuerpflichtigen. Jedoch ist auf jede begründete Einsprache auch gegen eine Ermessensveranlagung einzutreten (vgl. Botschaft, in: ABI 1997 S. 1049). Insbesondere kann ein Nichteintretensentscheid nicht allein mit dem Fehlen von Beweismitteln begründet werden (vgl. SGE 2001 Nr. 14).

Zusammen mit der Einsprache wurden zwar nicht die vollständigen Steuererklärungen 2002 und 2003 eingereicht. Jedoch lagen ihr die Jahresrechnungen über die selbständige Erwerbstätigkeit des Rekurrenten in den Geschäftsjahren 2002 und 2003 bei. Zudem wurde der Antrag, der Rekurrent sei für 2002 und 2003 ohne steuerpflichtiges Einkommen zu veranlagern mit der Verrechnung des Einkommens mit Verlusten aus früheren Jahren begründet. Unter diesen Umständen ist die Vorinstanz auf die Einsprache zu Recht eingetreten und hat einen materiellen Entscheid gefällt. Hinzu kommt, dass weder in den Rechtsmittelbelehrungen der Veranlagungsverfügungen vom 14. und vom 22. September 2005 noch soweit ersichtlich im Einspracheverfahren die Möglichkeit, mangels Begründung auf das Rechtsmittel nicht einzutreten, angedroht wurde (BGE 123 II 553). Insbesondere wurde dem Rekurrenten im Einspracheverfahren auch nicht - unter Androhung des Nichteintretens - die Gelegenheit eingeräumt, seine Begründung zu ergänzen und weitere Beweismittel beizubringen oder zu bezeichnen.

3.- Der Rekurrent hat im Rekurs für 2002 und 2003 vollständige, am 30. November 2005 unterzeichnete Steuererklärungen eingereicht. Beigelegt waren die Jahresrechnungen 2002 und 2003, Wertschriften- und Schuldenverzeichnisse sowie die Formulare betreffend Versicherungsprämien und Sparzinsen und betreffend die Liegenschaften. Wie im Einspracheverfahren ist es auch im anschliessenden Rekursverfahren bei Ermessensveranlagungen möglich, deren Unrichtigkeit mittels Einreichen einer vollständig ausgefüllten Steuererklärung zu begründen (vgl. SGE 2001



Nr. 14; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl. 1999, S. 196). Dementsprechend ist die nachträglich eingegangene Steuererklärung zur Beurteilung des Rekurses beizuziehen.

In ihrer Vernehmlassung hat die Vorinstanz die Abweisung des Rekurses beantragt. In der Begründung des Antrags beschränkt sie sich im Wesentlichen darauf, die Abweisung der Einsprache zu rechtfertigen. Zu den nachträglich eingereichten Deklarationen und Beilagen bemerkt sie lediglich, wenn die Verwaltungsrekurskommission darauf noch eintrete, habe der Rekurrent die Kosten zu übernehmen. Sie macht aber weder geltend, die eingereichten Unterlagen seien nicht geeignet, die Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung zu belegen noch der Rekurrent sei bei der im Vergleich zur Ermessensveranlagung höheren Deklaration zu behaften. Der Rekurrent ist im Rekursverfahren seinen Verfahrenspflichten gemäss Art. 168 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 169 StG nachgekommen. Er hat für die beiden Steuerjahre je eine vollständig ausgefüllte, persönlich unterzeichnete Steuererklärung zusammen mit den vorgeschriebenen Beilagen, nämlich Verzeichnissen über die Wertschriften, Forderungen und Schulden (Art. 169 Abs. 1 lit. c StG) und unterzeichneten Jahresrechnungen (Art. 169 Abs. 2 StG), eingereicht. Die weiteren Mitwirkungspflichten gemäss Art. 170 Abs. 2 StG treffen den Steuerpflichtigen erst auf Verlangen der Veranlagungsbehörde.

Ob die eingereichten Deklarationen, nach denen das satzbestimmende steuerbare Einkommen vor Verrechnung mit Verlusten aus vorangegangenen Geschäftsjahren mit Fr. 156'934.-- für 2002 und mit Fr. 60'225.-- für 2003 klar über jenen der Ermessensveranlagungen von Fr. 22'000.-- für 2002 und Fr. 21'700.-- für 2003 lagen, die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagungen darzutun vermögen, kann im vorliegenden Rekursverfahren offen bleiben, da sie auch für sich betrachtet offensichtlich fehlerhaft sind.

4.- Offensichtlich unrichtig ist eine Schätzung dann, wenn sie willkürlich ist (vgl. Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 21. Mai 2003, in: StE 2004 B 92.3 Nr. 13, E. 4c). Offensichtlich unrichtig sind jene Schätzungen, die sachlich nicht begründbar sind, insbesondere pönal oder fiskalisch motiviert sind, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützen oder sonst mit



den aktenkundigen Verhältnissen des Einzelfalls aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbart werden können (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, N 66 zu Art. 132 DBG, dessen Abs. 3 im Wortlaut mit Art. 180 Abs. 2 StG übereinstimmt).

Mit der Einsprache wurde - zwar ohne dass vollständige Deklarationen eingereicht wurden - geltend gemacht, die Verrechnung früherer Verluste aus der selbständigen Tätigkeit führe für die beiden Steuerjahre 2002 und 2003 zu Veranlagungen des Rekurrenten ohne steuerbares Einkommen. Die Vorinstanz hat im angefochtenen Einsprache-Entscheid dazu ausgeführt, aufgrund der Verlustverrechnung habe sie keine Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit berücksichtigt. In welchem Ausmass im Rahmen früherer rechtskräftiger Veranlagungen des Rekurrenten Verluste aus den vorangegangenen Geschäftsjahren festgestellt und zur Verrechnung gebracht wurden, wird aus den umstrittenen Veranlagungen nicht ersichtlich. Damit erweist sich das Vorgehen sowohl in materieller als auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht als offensichtlich mangelhaft.

Die Beschränkung der periodenübergreifenden Verrechnung von Verlusten aus der selbständigen Erwerbstätigkeit auf diese Einkommensquelle widerspricht dem geltenden Recht. Zwar ist Art. 42 StG, welcher die Verrechnung von Verlusten vorangegangener Geschäftsjahre regelt, Teil des Abschnittes betreffend die selbständige Erwerbstätigkeit, so dass unter systematischen Gesichtspunkten eine Beschränkung der Verrechnung früherer Verluste auf die Einkünfte aus der selbständigen Erwerbstätigkeit nicht ausgeschlossen wäre. Auch der Wortlaut ist bezüglich des zur Verrechnung heranzuziehenden Substrats offen. Hingegen verlangen die Vorgaben des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 641.14, abgekürzt: StHG) eine Verrechnung mit dem Einkommen der Bemessungsperiode (vgl. Art. 10 Abs. 2 StHG für die zweijährige Pränumerandobesteuerung mit Vergangenheitsbemessung und Art. 67 StHG für die einjährige Postnumerandobesteuerung mit Gegenwartsbemessung; M. Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. Aufl. 2002, N 35 sowie betreffend das System der Postnumerandobesteuerung N 37-38 zu Art. 10 StHG). In der Lehre zum st. gallischen Steuerrecht wird denn auch die Auffassung vertreten, soweit innerhalb der gleichen Steuerperiode eine Verlustverrechnung mit übrigen



Einkünften nicht möglich sei, könne ein Geschäftsverlust sodann in den nachfolgenden Jahren nicht nur mit Unternehmungsgewinnen, sondern neu mit den gesamten steuerbaren Einkünften dieser Jahre verrechnet werden (vgl. Weidmann/Gross-mann/Zigerlig, a.a.O., S. 103). Dies entspricht im Übrigen auch dem Recht der direkten Bundessteuer (vgl. Art. 31 Abs. 1 und Art. 211 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer; SR 642.11, abgekürzt: DBG).

In verfahrensrechtlicher Hinsicht war es dem Rekurrenten weder aufgrund der Ermessensveranlagungen noch aufgrund der Einsprache-Entscheidung möglich, zu erkennen, von welchen Verlusten die Veranlagungsbehörde ausgegangen ist, in welchem Umfang sie verrechnet wurden und in welcher Höhe sich der restliche vorzutragende Verlust bewegt. Auch die Ermessensveranlagung entbindet die Veranlagungsbehörde nicht, ihr Vorgehen zu begründen.

Damit erweisen sich die angefochtenen Ermessensveranlagungen als offensichtlich falsch, auch wenn den Akten keine Hinweise auf die konkreten in früheren Jahren steuerlich anerkannten Verluste aus der selbständigen Erwerbstätigkeit des Rekurrenten zu entnehmen sind. Der Rekurrent macht es sich allerdings auch zu einfach, wenn er die Berücksichtigung der Vorjahresverluste von Amtes wegen verlangt. Die Beweislast über Bestand und Umfang der Verluste liegt beim Steuerpflichtigen.

5.- Schliesslich ist zu prüfen, ob die Verwaltungsrekurskommission selbst die Veranlagungen vorzunehmen hat oder ob die Streitsache gestützt auf Art. 56 Abs. 2 VRP zur neuen Veranlagung an die Vorinstanz zurückzuweisen ist.

Der Erlass einer reformatorischen Entscheidung setzt voraus, dass eine Streitsache entscheidungsreif ist, dass dem Gericht die entsprechende Entscheidungsbefugnis zusteht, dass durch eine reformatorische Entscheidung keine unzulässige Verkürzung des Rechtsmittelwegs entsteht und dem angefochtenen Entscheid keine unheilbaren Verfahrensmängel anhaften. An der Entscheidungsreife fehlt es vor allem dann, wenn der Sachverhalt ungenügend abgeklärt ist. Eine Rückweisung erscheint unter anderem dann angezeigt, wenn eine wesentliche Ergänzung der Beweisgrundlagen notwendig ist, die den Gang des Rechtsmittelverfahrens wesentlich belasten würde oder wenn der



Entscheid auf eine erheblich veränderte Tatsachengrundlage zu stehen käme, die für die Ermessensbetätigung von Bedeutung ist (vgl. Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen, St. Gallen 2003, Rz. 1028-1030).

Einerseits hat die Vorinstanz weder im Veranlagungs- und Einspracheverfahren noch im anschliessenden Rekursverfahren Angaben über die - mit den Einkünften aus der selbständigen Erwerbstätigkeit zur Verrechnung gebrachten - Verluste aus vorangegangenen Geschäftsjahren wie sie in den früheren Veranlagungen des Rekurrenten festgestellt wurden, gemacht. Insoweit ist der Sachverhalt ungenügend abgeklärt. Bereits dieser Umstand schliesst eine Veranlagung durch die Rekursinstanz aus. Sodann liegen vom Rekurrenten im Rekursverfahren eingereichte vollständige Steuererklärungen vor, welche geeignet sind, die umstrittenen Veranlagungen auf eine neue Grundlage zu stellen. Diese Umstände rechtfertigten die Rückweisung der Streitsache an die Vorinstanz.

6.- Zusammenfassend ergibt sich, dass der Rekurs teilweise gutzuheissen und die angefochtenen Einsprache-Entscheide vom 26. Oktober 2006 und die ihnen zugrunde liegenden Ermessensveranlagungen aufzuheben sind. Die Streitsache ist an die Vorinstanz zur neuen Veranlagung unter Berücksichtigung der im Rekursverfahren eingereichten Steuererklärungen und unter Beachtung des Grundsatzes der periodenübergreifenden Verlustverrechnung mit dem steuerbaren Einkommen späterer Jahre zurückzuweisen.

7.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten zu zwei Dritteln dem Rekurrenten aufzuerlegen; einen Drittel der Kosten trägt der Staat (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 1'200.-- ist angemessen (vgl. Ziff. 362 Gerichtskostentarif, sGS 941.12). Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 800.-- ist zu verrechnen.