



Fall-Nr.: I/1-2006/27
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 09.11.2006
Entscheiddatum: 09.11.2006

Entscheid Verwaltungsrekurskommission 09.11.2006

Art. 180 Abs. 2 StG: Auf eine Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung darf wegen fehlender Begründung nur dann nicht eingetreten werden, wenn diese Rechtsfolge vorgängig angedroht worden ist (Verwaltungsrekurskommission, I/1-2006/27, 9. November 2006).

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

In Sachen

X. und Y. W.-Z.,

Rekurrenten,

vertreten durch X. W.,

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

betreffend

Nichteintreten (Ermessensveranlagung 2004)

Sachverhalt:



St.Galler Gerichte

A.- X. W.-Z. ist Kaufmann und bei der F. AG mit Sitz in A. und Zweigniederlassung in B. angestellt. Y. W.-Z. ist nicht erwerbstätig. Die Steuererklärung für 2004 reichten X. und Y. W.-Z. trotz Mahnungen und einer Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten nicht ein. Androhungsgemäss wurden sie deshalb am 30. November 2005 für 2004 ermessensweise veranlagt. Ausgehend von Einkünften aus der unselbständigen Tätigkeit des Ehemannes von Fr. 200'000.-- und der Ehefrau von Fr. 60'000.-- setzte die Veranlagungsbehörde das steuerbare Einkommen auf Fr. 250'500.-- und das steuerbare Vermögen auf Fr. 555'000.-- fest.

Dagegen erhob X. mit Eingabe vom 31. Dezember 2005 (Poststempel: -3.-1.06) Einsprache mit der Begründung, sein Einkommen betrage gemäss Lohnausweis Fr. 150'000.-- und seine Ehefrau habe kein Einkommen. Er sei bereit, die gewünschten Beweismittel zu überbringen. Das kantonale Steueramt trat umgehend auf die Einsprache mit Entscheid vom 12. Januar 2006 nicht ein.

B.- Gegen den Entscheid, auf die Einsprache nicht einzutreten, erhob X. für sich und seine Ehefrau mit Eingabe vom 13. Februar 2006 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem sinngemässen Antrag, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und bei der Ermessensveranlagung für 2004 von Einkünften aus der unselbständigen Erwerbstätigkeit von Fr. 150'000.-- gemäss Lohnausweis auszugehen.

Mit Vernehmlassung vom 28. März 2006 beantragte die Vorinstanz, auf den Rekurs sei nicht einzutreten. Unaufgefordert reichten die Rekurrenten am 25. April 2006 eine ausgefüllte Steuererklärung für 2004 samt Beilagen ein. Darin deklarierten sie ein steuerbares Einkommen von Fr. 137'594.-- und ein steuerbares Vermögen von Fr. 613'167.--. Die Vorinstanz verzichtete am 3. Mai 2006 darauf, dazu Stellung zu nehmen.

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

Erwägungen:



St.Galler Gerichte

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekurshebung ist gegeben. Der Rekurs vom 13. Februar 2006 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.- Anfechtungsgegenstand ist der Nichteintretensentscheid der Vorinstanz vom 12. Januar 2006 betreffend die Veranlagung der Rekurrenten mit den Staats- und Gemeindesteuern 2004. Dieser bildet die sachliche Begrenzung des Anfechtungsverfahrens (vgl. Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen, 2. Aufl. 2003, Rz 579). Die Verwaltungsrekurskommission kann daher ausschliesslich prüfen, ob die Vorinstanz zu Recht auf die Einsprache nicht eingetreten ist. Käme die Verwaltungsrekurskommission zum Schluss, die Vorinstanz hätte auf die Einsprache eintreten müssen, so muss sie die Streitsache - sofern nicht verfahrensökonomische Interessen entgegenstehen - zur materiellen Beurteilung der Einsprache an die Vorinstanz zurückweisen.

3.- Da nach Ablauf der Rechtsmittelfrist eingereichte zusätzliche Beweismittel nur zuzulassen sind, insoweit als damit Neues und Wesentliches zur Abklärung des Sachverhaltes beigetragen wird (vgl. GVP 1978 Nr. 25), hat die Begrenzung des Rekursverfahrens auf die Frage, ob die Vorinstanz zu Recht auf die Einsprache gegen die Ermessensveranlagung nicht eingetreten ist, zur Folge, dass die am 25. April 2006 nachträglich eingereichte Steuererklärung für 2004 im Rekursverfahren unbeachtlich ist. Anders wäre allenfalls zu entscheiden, wenn sich die Vorinstanz mit der neuen Steuererklärung einlässlich auseinandergesetzt hätte und die Rekursinstanz aus verfahrensökonomischen Gründen gestützt darauf die Veranlagung selbst hätte vornehmen können. Ist die Vorinstanz jedoch zu Unrecht auf die Einsprache nicht eingetreten und wird der entsprechende Nichteintretensentscheid aufgehoben, hat sie bei der materiellen Prüfung der Ermessensveranlagung auch die im Rekursverfahren eingereichte Steuererklärung zu berücksichtigen.



4.- Die Vorinstanz ist mit der Begründung auf die Einsprache nicht eingetreten, innert der nicht erstreckbaren Einsprachefrist sei die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nicht nachgewiesen worden. Innert der Einsprachefrist hätte eine vollständige Steuererklärung eingereicht werden müssen. Weil diese fehle, könne mangels Einsprachevoraussetzung auf die Einsprache nicht eingetreten werden.

a) 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. Die bundesrechtliche Vorgabe gemäss Art. 48 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, abgekürzt: StHG) lehnt sich ihrerseits an diese Regelung an und stimmt mit deren Wortlaut überein (vgl. Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. Aufl. 2002, N 41 zu Art. 48 StHG). Ebenso entspricht ihr die Regelung im Recht der direkten Bundessteuer in Art. 132 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkten Bundessteuer (SR 642.11, abgekürzt: DBG) im Wortlaut. In den beiden Bundesgesetzen werden ebensowenig wie im kantonalen Steuergesetz die Voraussetzungen für einen Nichteintretensentscheid ausdrücklich umschrieben.

Die Begründung der Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung stellt eine Prozessvoraussetzung dar. Bei deren Fehlen wird auf die Einsprache ohne vorgängige Ansetzung einer Nachfrist nicht eingetreten (vgl. Zweifel, a.a.O., N 43 zu Art. 48 StHG; Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, N 51-53 zu Art. 132 DBG). Da es sich dabei im Gegensatz zu Einsprachen gegen ordentliche Veranlagungen um ein zusätzliches Gültigkeitserfordernis handelt, besteht ein nicht unbeachtliches Risiko, dass der nicht rechtskundige Steuerpflichtige es unterlässt, das Rechtsmittel genügend zu begründen, und dadurch verursacht, dass darauf nicht eingetreten wird und dadurch jede materielle Überprüfung der Veranlagung auch in einem anschliessenden Rekurs- und Beschwerdeverfahren ausgeschlossen wird. Es ist deshalb nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung zu Art. 132 Abs. 3 DBG Sache der Steuerbehörden zu verhindern, dass solche Situationen entstehen, indem sie in der Veranlagung auf die Folgen der Nichtbeachtung der Voraussetzungen gemäss Art. 132 Abs. 3 DBG hinweisen. Es obliegt ihnen mit anderen Worten, bei der Angabe des Rechtsmittels festzuhalten, welche Folgen sich unter anderem aus einer ungenügend



begründeten Einsprache ergeben, wenn diese sich gegen eine amtliche Veranlagung (Ermessensveranlagung) richtet. Fehlt es in der Rechtsmittelbelehrung an dieser Androhung, muss die Steuerbehörde zumindest eine weitere Frist zur Ergänzung der Einsprache ansetzen und ausdrücklich auf die verfahrensrechtlichen Folgen einer fehlenden oder ungenügenden Begründung hinweisen (vgl. BGE 123 II 552 = Pra 1998 Nr. 151, E. 4f; SGE 2001 Nr. 14 E. 5a). Andernfalls erweist sich ein Nichteintretensentscheid als unzulässig.

b) In der Rechtsmittelbelehrung zur Veranlagungsverfügung vom 30. November 2005 wurden zwar die besonderen Anforderungen, die für eine Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung gelten, ausdrücklich genannt. Jedoch fehlte es an einem Hinweis auf die verfahrensrechtlichen Folgen für den Fall einer fehlenden oder ungenügenden Begründung. Umso mehr, als der Rekurrent in seiner Einsprache immerhin eine rudimentäre Begründung anführte, indem er auf sein Einkommen gemäss Lohnausweis von Fr. 150'000.-- und auf den Umstand, dass seine Ehefrau nicht erwerbstätig sei, hinwies und zudem seine Bereitschaft bekundete, die gewünschten Beweismittel zu überbringen, hätte die Vorinstanz dem Rekurrenten Gelegenheit zur Ergänzung geben müssen und ihn auf die Folge des Nichteintretens auf die Einsprache nach unbenutztem Ablauf der Frist hinweisen müssen. Sie hätte dem Rekurrenten ihre Auffassung, die vorgebrachte Begründung genüge nicht für eine materielle Behandlung der Einsprache bekannt geben müssen, da die Einsprache entsprechend den Vorgaben in der Rechtsmittelbelehrung nicht ohne jede Begründung erhoben wurde. Da den Rekurrenten nicht angedroht wurde, dass mangels Begründung auf seine Einsprache nicht eingetreten werden kann und dadurch eine materielle Überprüfung der Ermessensveranlagung auch bei Einreichung einer vollständigen Steuererklärung im späteren Verfahren ausgeschlossen wird, durfte die Vorinstanz nicht ohne Weiteres auf die Einsprache vom 30. Dezember 2005 gegen die Ermessensveranlagung für die Steuerperiode 2004 nicht eintreten.

c) Ob die Begründung in der Einsprache vom 30. Dezember 2005 für eine materielle Begründung der Einsprache ungenügend war, kann offen bleiben, da den Rekurrenten wie dargelegt immerhin die Möglichkeit einer Ergänzung einzuräumen gewesen wäre. Zwar verlangt das Bundesgericht für die Anfechtung einer Ermessensveranlagung eine qualifizierte Begründung, weil und solange der Steuererklärung keine (vollständigen)



Anhaltspunkte über das steuerbare Einkommen entnommen werden könnten (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., N 52 zu Art. 132 DBG mit Hinweisen auf die Rechtsprechung). Jedoch dürfen keine allzu hohen Anforderungen an die Begründung gestellt werden (vgl. Zweifel, a.a.O., N 43a zu Art. 48 StHG mit weiteren Hinweisen). Auf die Einsprache muss wohl dann eingetreten werden, wenn die Vorbringen und Beweisangebote im Hinblick auf die bei der Überprüfung der Ermessensveranlagung geltende Kognition ausreichen. Begründung und Beweismittelangebot müssen für den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit geeignet sein (vgl. M. Berger, Voraussetzungen und Anfechtung der Ermessensveranlagung, in: ASA 75 S. 205).

5.- Zusammenfassend erweist sich der Rekurs als begründet und der angefochtene Einsprache-Entscheid der Vorinstanz vom 12. Januar 2006 ist aufzuheben. Die Streitsache ist zur materiellen Beurteilung der Einsprache unter Berücksichtigung der nachgereichten von der Ehefrau aber noch nicht unterzeichneten Steuererklärung 2004 an die Vorinstanz zurückzuweisen.

6.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten vom Staat zu tragen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 1'000.-- ist angemessen (vgl. Ziff. 362 Gerichtskostentarif, sGS 941.12). Die Finanzverwaltung ist anzuweisen, den Rekurrenten den geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 800.-- zurückzuerstatten.

Entscheid:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen und der angefochtene Nichteintretensentscheid der Vorinstanz vom 12. Januar 2006 wird aufgehoben.
2. Die Streitsache wird zur materiellen Beurteilung der Einsprache vom 31. Dezember 2005 im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.
3. Der Staat trägt die amtlichen Kosten von Fr. 1'000.--.
4. Die Finanzverwaltung wird angewiesen, den Rekurrenten den Kostenvorschuss von Fr. 800.-- zurückzuerstatten.