

Direkte Bundessteuer (BdBSt)

Anforderung an die Abweichungsbegründung

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 15. September 1997

Da die Bundessteuerveranlagung des Kantons Basel-Landschaft detaillierte Angaben über Reineinkommen, Abzüge, Steuerbetrag und Veranlagungszeitraum enthält, ist eine zusätzliche Begründung der Abweichungen von der Selbstdeklaration nicht unbedingt erforderlich.

Tatsachen:

A. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft eröffnete X am 21. Februar 1994 die Veranlagungen der Staatssteuern sowie der direkten Bundessteuern 1991/92 und 1993/94. Am 25. Februar 1994 erhob die Y Treuhand AG namens und im Auftrag von X gegen die Einschätzungen der Staatssteuern Einsprache und verlangte, die Zwischeneinschätzung wegen Aufnahme der Erwerbstätigkeit sei nicht per 1. Mai 1991, sondern per 18. Juni 1990, dem Zeitpunkt des Erwerbs des eidgenössischen Handelsdiploms durch X, eventuell per 1. September 1990, dem Beginn der Stellensuche, vorzunehmen. Mit Einspracheentscheid vom 23. August 1994 nahm die Steuerverwaltung die Zwischentaxation bei der Staatssteuer per 1. November 1990 vor, da X gemäss der nachgereichten Aufstellung die Erwerbstätigkeit auf diesen Zeitpunkt aufgenommen habe. Das für die Staatssteuer massgebende steuerbare Einkommen reduzierte sich dadurch für die Steuerperiode 1991/92 von Fr. 34550.– auf Fr. 19342.– und für die Steuerperiode 1993/94 von Fr. 37002.– auf Fr. 32411.–. Am 17. Oktober 1994 erfolgte wiedererwägungsweise nochmals eine Senkung dieser Beträge auf Fr. 16725.– für die Staatssteuer 1991/92 und Fr. 30844.– für die Staatssteuer 1993/94. Am 20. Oktober 1994 hielt die Y Treuhand AG als Vertreterin von X fest, es sei zwar richtig, dass gegen die Bundessteuerveranlagungen nicht Einsprache erhoben worden sei, doch würde das Ergebnis des Einspracheverfahrens bei der Staatssteuer auch eine Berichtigung der Veranlagungen der direkten Bundessteuern 1991/92 und 1993/94 rechtfertigen. Diese seien ohnehin nicht in Rechtskraft erwachsen, da, soweit die Einschätzung von den Steuererklärungen abweiche, keine den Anforderungen von Art. 95 des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) genügende Begründung vorliege. Die Steuerverwaltung trat am 2. Dezember 1994 auf diese als Einsprache entgegengenommene Eingabe nicht ein, da sie verspätet und die Einschätzungen längst in Rechtskraft erwachsen seien. Die dagegen eingereichte Beschwerde hiess die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft am 17. März 1995 gut (Versand am 14. August 1995). Die Kurzbegründung der Steuerverwaltung zur Einschätzung der von X geschuldeten direkten Bundessteuern 1991/92 und 1993/94 genüge den Anforderungen von Art. 95 BdBSt in keiner Weise.

B. Hiegegen hat die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft am 25. August 1995 beim Bundesgericht Verwaltungsgerichtsbeschwerde eingereicht mit dem Antrag, den angefochtenen Entscheid aufzuheben und den Nichteintretensentscheid in bezug auf die Einsprache X gegen die Veranlagung der direkten Bundessteuern 1991/92 und 1993/94 zu bestätigen. Die Y Treuhand AG und die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft schliessen auf Abweisung, die Eidgenössische Steuerverwaltung demgegenüber auf Gutheissung der Beschwerde.

Erwägungen:

1. a) Der angefochtene Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft ist ein auf Steuerrecht des Bundes gestütztes, letztinstanzliches kantonales Urteil, gegen welches die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht zulässig ist (Art. 97 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 5 Abs. 1 VwVG und Art. 98 lit. g OG sowie Art. 112 Abs. 1 BdBSt).
 - b) Kantonale Steuerverwaltungen sind nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts gestützt auf Art. 103 lit. a OG zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen Entscheide der kantonalen Rekurskommissionen betreffend die direkte Bundessteuer legitimiert (BGE 98 Ib 277 E. 1 S. 278 f.; ASA 54, 578 E. 1a S. 584). Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft ist demnach zur Führung der Beschwerde gegen den angefochtenen Entscheid berechtigt.
 - c) Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann vorliegend die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts, nicht jedoch die Unangemessenheit des angefochtenen Entscheids gerügt werden (Art. 104 lit. a und b OG, Art. 104 lit. c OG e contrario). Da mit der Steuerrekurskommission eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden hat, ist das Bundesgericht allerdings an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, soweit der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen ermittelt worden ist (Art. 105 Abs. 2 OG). Die Anwendung des Bundesrechts kontrolliert das Bundesgericht demgegenüber von Amtes wegen; an die Begründung der Parteibegehren ist es nicht gebunden (Art. 114 Abs. 1 OG in fine). Die Beschwerde kann somit aus andern als den geltend gemachten Gründen gutgeheissen oder der angefochtene Entscheid mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigt werden (BGE 117 Ib 114 E. 4a S. 117, mit Hinweis).
2. a) Die Veranlagung wird dem Steuerpflichtigen schriftlich eröffnet. Dabei sind die Steuerfaktoren sowie der Steuerbetrag anzugeben und Abweichungen von der Steuererklärung kurz zu begründen, wenn dies dem Steuerpflichtigen gegenüber nicht schon in den Veranlagungsverhandlungen geschehen ist (Art. 95 BdBSt). Der Steuerpflichtige soll sich gestützt auf diese Angaben über die Tragweite der Veranlagung ein Bild machen und diese gegebenenfalls sachgerecht anfechten können. Art. 95 BdBSt konkretisiert in dieser Hinsicht nur den allgemeinen Grundsatz, wo- nach Verfügungen und Entscheide zu begründen sind, für die Einschätzung der direkten Bundessteuer (vgl. ASA 65, 472 E. 4 S. 476, mit Hinweisen).

Die definitiven Einschätzungsverfügungen vom 21. Februar 1994 betreffend die von der Beschwerdegegnerin geschuldeten direkten Bundessteuern 1991/92 und 1993/94 genügen diesen Anforderungen an eine summarische Begründung im Sinne von Art. 95 BdBSt. Sie weisen die Steuer- bzw. Veranlagungsperioden, die den Veranlagungen zugrundeliegenden Steuerfaktoren (Steuerberechnungsgrundlage) und die in den Jahren 1991 bis 1994 geschuldeten Steuerbeträge aus. Nebst dem jeweiligen steuerbaren Einkommen werden auch das eingesetzte Reineinkommen sowie die gewährten Abzüge in einer detaillierten Aufstellung wiedergegeben. Obschon ein ausdrücklicher Hinweis fehlt, ist aufgrund der angegebenen Daten und eingesetzten Zahlen zudem erkennbar, dass es sich bei den beiden in der Steuerperiode 1991/92 vorgenommenen Einschätzungen um eine ordentliche sowie um eine Zwischenveranlagung handelt. Insgesamt konnte die Beschwerdegegnerin demnach aus den Angaben in den schriftlich eröffneten Veranlagungsverfügungen 1991/92 und 1993/94 ohne weiteres ersehen, dass die Steuerverwaltung die Zwischenveranlagung wegen Aufnahme der Erwerbstätigkeit per 1. Mai 1991 (Steuerperiode 1991/92) vorgenommen und dieser sowie der ordentlichen Veranlagung 1993/94 (sogenannte Folgeperiode) ein durchschnittliches Jahresreineinkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 37650.– zugrunde gelegt hat. Ausgehend vom bei der ordentlichen Veranlagung der direkten Bundessteuer in der Regel angewendeten System der Pränumerandobesteuerung mit Vergangenheitsbemessung gemäss Art. 41 Abs. 1 und 2 BdBSt hatte die Beschwerdegegnerin demgegenüber in der Steuererklärung 1993/94 in Übereinstimmung mit den eingereichten Lohnausweisen ein durchschnittliches Jahresreineinkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 31833.– (1991: Fr. 20655.–, 1992: Fr. 43112.–) deklariert. Wenngleich nicht gesondert begründet wird, wie sich der davon abweichende Betrag von Fr. 37650.– zusammensetzt, hinderte dies die Beschwerdegegnerin nicht daran, an der Selbstdeklaration festzuhalten und mittels Einsprache eine Überprüfung der Veranlagung der direkten Bundessteuern 1991/92 und 1993/94 zu verlangen. Entgegen der Auffassung der Rekurskommission ist die Sachlage in diesem Punkt durchaus vergleichbar mit derjenigen im von der Steuerverwaltung zitierten, nicht veröffentlichten Urteil des Bundesgerichts vom 6. Juli 1995 i.S. S.-G., bei dem zwei Ermessensveranlagungen sowie eine von der Steuererklärung abweichende, ordentliche Veranlagung zu beurteilen waren. Die Anforderungen an die Begründung nach Massgabe von Art. 95 BdBSt richten sich nicht nach der Veranlagungsart, sondern einzig danach, dass sich der Betroffene über die Tragweite der Veranlagung Rechenschaft zu geben vermag und in Kenntnis der Sache allenfalls vom Recht der Einsprache Gebrauch machen kann (vgl. zur aus Art. 4 BV abgeleiteten allgemeinen Begründungspflicht: BGE 121 I 54 E. 2b S. 57). Selbst eine Kurzbegründung zu einer Einschätzung, welche aus Gründen der Praktikabilität und der Verfahrensrationalisierung zumindest teilweise Computercodes enthält, kann, sofern deren Bedeutung unmissverständlich aus einer beiliegenden Aufstellung hervorgeht, diese Voraussetzungen erfüllen (vgl. BGE 105 Ib 245 E. 2b S. 250 f.).

b) Ist die Eröffnung der Veranlagungen betreffend die von der Beschwerdegegnerin geschuldeten direkten Bundessteuern 1991/92 und 1993/94 unter dem Gesichtspunkt von Art. 95 BdBSt nicht zu beanstanden, erübrigt es sich zu prüfen, ob die Frist zur Einsprache nach Art. 99 Abs. 1 BdBSt wiederherzustellen ist (vgl. ASA 65, 472 E. 2 S. 475). Die Beschwerdegegnerin hat ihr Einspracherecht gegen die obgenannten Einschätzungen infolge Fristablaufs definitiv verwirkt. Dass sie gegen die Staatssteuerveranlagungen 1991/92 und 1993/94 Einsprache erhob, lässt, wie die Steuerverwaltung zu Recht anmerkt, die gleichzeitig eröffneten Einschätzungen der direkten Bundessteuern 1991/92 und 1993/94 grundsätzlich unberührt. Die direkte Bundessteuer und die Staats- und Gemeindesteuern werden in gesondert geregelten Verfahren veranlagt, wenngleich in der Praxis gewisse Verfahrensschritte, wie namentlich das Einreichen der Steuererklärung, zusammengefasst werden können. Dies ändert jedoch nichts daran, dass der Steuerpflichtige die ihm zustehenden Verfahrensrechte und -pflichten im übrigen für jede Steuer gesondert wahrzunehmen hat.

3. Nach dem Gesagten erweist sich die Verwaltungsgerichtsbeschwerde als begründet. Der angefochtene Entscheid ist daher aufzuheben und der Nichteintretensentscheid der Steuerverwaltung vom 2. Dezember 1994 zu bestätigen.

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die bundesgerichtlichen Kosten der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und Art. 153a OG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 159 OG).

Demgemäss wird erkannt:

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird gutgeheissen, der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft vom 17. März 1995 aufgehoben und der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft vom 2. Dezember 1994 bestätigt.