

Inhaltsverzeichnis

4 Steuerrecht

5

B

Stichwortverzeichnis

41

4. Steuerrecht

4.1 Verlegung Steuerwohnsitz ins Ausland

Regeste:

Art. 105 Abs. 1 und Art. 108 Abs. 1 DBG – Dem Grundsatz nach legen die kantonalen Steuerbehörden fest, ob eine natürliche Person ihren steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton und damit auch in der Schweiz hat (Erw. 4d/aa). Ist der Veranlagungsort streitig und kommen mehrere Kantone in Frage, bestimmt die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) den Steuerwohnsitz. Ist ein interkantonaler Kompetenzkonflikt an die Frage gekoppelt, ob ein Steuerpflichtiger überhaupt einen Steuerwohnsitz in der Schweiz hat, muss die ESTV auch die Steuerhoheit im internationalen Verhältnis klären und vorfrageweise darüber entscheiden (Erw. 4d/bb).

Art. 3 Abs. 2 DBG, Art. 8 Abs. 2 DBG – Eine Wohnsitzverlegung ins Ausland genügt nicht, die Verbindungen zum bisherigen steuerrechtlichen Wohnsitz zu lösen. Ein weggezogener Steuerpflichtiger hat die direkte Bundessteuer so lange zu entrichten, bis er nachweisbar im Ausland einen neuen Wohnsitz begründet (Erw. 5a). Dabei hat ein Steuerpflichtiger nicht nur seinen Wegzug aus der Schweiz, sondern auch die Begründung eines neuen Wohnsitzes im Ausland zu belegen (Erw. 5b). Ausführliche Prüfung der vom Steuerpflichtigen beigebrachten Beweismittel, insbesondere einer Zusammenstellung der Aufenthaltstage in der Schweiz und am behaupteten neuen ausländischen Wohnort (Erw. 5c).

Aus dem Sachverhalt:

Am 15. Juni 2007 meldete sich A. bei der Gemeinde D. (ZG) ab, da er nach Dubai (UAE) ziehe. In der Folge fand eine rege Kommunikation zwischen der Steuerverwaltung des Kantons Zug (KSTV) und A. seinen Wohnsitz betreffend statt. Dabei stellte sich A. auf den Standpunkt, er halte sich pro Kalenderjahr weniger als 180 Tage im Kanton Zug auf, was die KSTV veranlasste, von A. verschiedene Dokumente zu verlangen, welche seinen Wegzug belegen sollten. Darauf reichte er unter anderem den Mietvertrag der Wohnung in D. (ZG) samt Kündigung derselben, die Eigentumsurkunde (title deed) über eine Wohnung in Dubai, eine Kopie seines Führerausweises der UAE, eine Bescheinigung über den Abschluss einer internationalen Krankenversicherung, Kopien aus seinem Reisepass und seine Aufenthaltsgenehmigung für die UAE ein. Am 5. Juli 2012 verfügte die KSTV, dass A. seinen Wohnsitz bis zu seiner Abmeldung in D.(ZG) hatte und ab 16. Juni 2007 in C. (ZG) habe, was A. am 24. Juli 2012 in einer Einsprache bestritt. Neben der KSTV machten auch die Steuerbehörden der Kantone X. und Y. geltend, A. verfüge bei ihnen über ein Steuermotizil. Am 14. November 2012 wurde deshalb das im Kanton Zug hängige Einspracheverfahren sistiert. Mit Entscheid vom 20. Mai 2015 stellte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) fest, der Kanton Zug sei für die Veranlagung der direkten Bundessteuer des Rekurrenten vom 15. Juni 2007 bis zum 31. Dezember 2012 zuständig. Dieser Entscheid erwuchs am 12. August 2015 in Rechtskraft. Am 2. Dezember 2015 beantragte A. die Aufhebung der Sistierung des Einspracheverfahrens.

Es sei gleichzeitig festzustellen, dass er sein Steuerdomizil nicht in der Schweiz habe. Mit Einspracheentscheid vom 28. Juni 2016 wies die KSTV die Einsprache gegen den Steuerhoheitsentscheid vom 5. Juli 2012 ab und stellte fest, dass A. seinen steuerrechtlichen Wohnsitz weiterhin in C. und somit in der Schweiz habe. Mit Eingabe vom 29. Juli 2016 wandte sich A. mit Rekurs und Beschwerde an das Verwaltungsgericht. Darin beantragte er die Feststellung, dass er ab 15. Juni 2007 weder für die Gemeinde- und Kantonssteuer im Kanton Zug noch für die direkte Bundessteuer steuerpflichtig sei.

Aus den Erwägungen:

(...)

2. Anfechtungsobjekt ist vorliegend der Einspracheentscheid vom 28. Juni 2016 der KSTV. Streitfrage des Verfahrens ist, ob der Rekurrent seinen steuerrechtlichen Wohnsitz ab dem 15. Juni 2007 weiterhin im Kanton Zug hat.

(...)

4. Im rechtskräftig gewordenen Feststellungsentscheid vom 20. Mai 2015 entschied die ESTV, dass der Kanton Zug für die Veranlagung der direkten Bundessteuer des Rekurrenten während der Steuerperiode vom 15. Juni 2007 bis zum 31. Dezember 2012 zuständig sei. Im Schlussfazit zum Entscheid hielt die ESTV unter anderem fest, der Rekurrent habe keinen steuerlichen Wohnsitz im Sinne des DBG in Dubai entstehen lassen. Der Rekurrent stellt sich auf den Standpunkt, dass die ESTV in diesem Entscheid nicht über die internationale Zuständigkeit zur Steuererhebung entschieden habe. Ausserdem sei die Begründung der ESTV irrelevant, da nur das Dispositiv des Entscheids in Rechtskraft erwachse. Die Rekursgegnerin meint dagegen, die ESTV habe nicht nur über die örtliche Veranlagungszuständigkeit entschieden, sondern auch über den steuerrechtlichen Wohnsitz des Rekurrenten. Dieser Entscheid sei verbindlich und könne nicht mehr überprüft werden. Der Streit zwischen den Parteien dreht sich letztlich um die Frage, inwieweit der formell rechtskräftige Entscheid der ESTV das Verwaltungsgericht bindet, das heisst es geht um die Tragweite der materiellen Rechtskraft dieses Entscheids.

a) Auch im Verwaltungsrecht gilt das Prinzip der materiellen Rechtskraft, wonach ein neues ordentliches Verfahren über einen bestimmten, formell rechtskräftig beurteilten Streitgegenstand nicht mehr zulässig ist, sofern das frühere Urteil nicht mit einem ausserordentlichen Rechtsmittel beseitigt wird (BGer 1P.136/1997 vom 8. Januar 1998 E. 3a mit Hinweisen). Denn nach Lehre und Rechtsprechung sind Rechtsmittelentscheide unabhängig davon, ob sie von Verwaltungsjustizbehörden oder von Gerichten ausgehen, unter Vorbehalt des Vorliegens von Revisionsgründen prinzipiell unabänderlich (Urteil 1P.136/1997 vom 8. Januar 1998 E. 3c mit Hinweisen; vgl. auch ALFRED KÖLZ/JÜRIG BOSSHART/MARTIN RÖHL, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 2. Aufl. 1999, N. 2 f. zu § 66; URS PETER

CAVELTI/THOMAS VÖGELI, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen: dargestellt an den Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, 2. Aufl. 2003, N. 1085 u. 1088). Eine abgeurteilte Sache liegt vor, wenn der streitige Anspruch mit einem schon rechtskräftig beurteilten identisch ist. Dies trifft zu, falls der Anspruch dem Gericht aus demselben Rechtsgrund und gestützt auf denselben Sachverhalt erneut zur Beurteilung unterbreitet wird und sich wieder die gleichen Parteien gegenüberstehen (Urteil 4C.204/1995 vom 22. Februar 1996 E. 3b, BGE 119 II 89 E. 2a S. 90 mit Hinweisen; 116 II 738 E. 2a S. 743). Die materielle Rechtskraft eines früheren Urteils bedeutet grundsätzlich nur eine Bindung an das Dispositiv. Allerdings können zur Feststellung der Tragweite des Dispositivs weitere Umstände, namentlich die Begründung des Urteils, herangezogen werden (BGE 116 II 738 E. 2a S. 743 mit Hinweisen; 115 II 187 E. 3b S. 191; 101 II 375 E. 1 S. 378, BGer 8C_821/2012 vom 3. Juli 2013 E. 3.1 und 3.2).

b) Im vorliegenden Fall basieren sowohl das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht als auch das Verfahren vor der ESTV auf demselben Lebenssachverhalt, denn in beiden Verfahren ist strittig, ob das sich in den Akten befindliche Tatsachenfundament dazu führt, dass der Rekurrent in der Schweiz nicht mehr der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt. Selbst wenn argumentiert würde, dass der Rekurrent im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht andere oder mehr Akten als vor der ESTV vorgelegt hat, sind diese neuen Tatsachen bezogen auf die gesamten Umstände des Einzelfalles so gering, dass deshalb eine Identität der beiden Verfahren nicht verneint werden kann. Kommt hinzu, dass sich der Rekurrent in beiden Verfahren der ESTV gegenüber sieht, welche einerseits über die örtliche Veranlagungszuständigkeit des Rekurrenten entschieden hat und andererseits vor dem Verwaltungsgericht als Verfahrensbeteiligte ihren Entscheid mit den gleichen Argumenten verteidigt.

Dies, sowie die zitierte bundesgerichtliche Rechtsprechung haben zur Folge, dass zwar nur das Dispositiv des Entscheides der ESTV in Rechtskraft erwachsen ist, aber zur Auslegung des Dispositivs der ganze Inhalt des Entscheids, d.h. also auch die Begründung, heranzuziehen ist, denn nur so kann die Tragweite des Dispositivs erkannt werden. Sollte eine Auslegung zum Schluss führen, dass das Dispositiv auch die Frage der unbeschränkten Steuerpflicht des Rekurrenten in der Schweiz für die umstrittenen Steuerperioden geklärt hat, dann ist der Entscheid der ESTV aufgrund der materiellen Rechtskraft ebenfalls bezüglich dieser Frage verbindlich. Das Dispositiv des Entscheids der ESTV lautet wie folgt: «Der Kanton Zug ist für die Veranlagung der direkten Bundessteuer des Rekurrenten, während den Steuerperioden vom 15. Juni 2007 bis zum 31. Dezember 2012 zuständig» (StV ZG Act. 56, S. 32, Ziff. 1).

c) Der Begriff der Zuständigkeit umfasst die Elemente der örtlichen, sachlichen und funktionellen Zuständigkeit. Im vorliegenden Fall war lediglich die örtliche Zuständigkeit umstritten, weshalb nur darauf weiter einzugehen ist. Im Folgenden ist anhand des ganzen Inhalts des Entscheides der ESTV zu prüfen, wie genau diese örtliche Zuständigkeit (d.h. international oder nur interkantonal) auszulegen ist.

Die ESTV definierte den Streitgegenstand wie folgt: «Nachfolgend ist also zu prüfen, ob und wenn ja, welchem der drei Kantone (. . .) die Kompetenz zur Veranlagung des Steuerpflichtigen aufgrund unbeschränkter Steuerpflicht hinsichtlich der direkten Bundessteuer zukommt» (StV ZG Act. 56, S. 8, Ziffer 3). Ein interkantonaler Kompetenzkonflikt könne aber nur gelöst werden, «wenn klar ist, ob die betroffene steuerpflichtige Person in der Schweiz einen steuerlichen Wohnsitz hat oder nicht.» Da gerade die Tatsache, ob der Rekurrent in der Zeit vom 15. Juni 2007 bis zum 31. Dezember 2012 in der Schweiz seinen steuerlichen Wohnsitz beibehalten habe, im vorliegenden Fall zwischen den Kantonen X. und Zug einerseits sowie dem Steuerpflichtigen andererseits umstritten sei, «ist diese Frage vorab in einem ersten Schritt zu prüfen» (StV ZG Act. 56, S. 8 f, Ziff. 4b). Die ESTV definiert den Streitgegenstand somit umformuliert wie folgt: Es ist strittig, «ob» (Seite 8, Ziffer 3) der Rekurrent überhaupt in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig sei; falls ja, sei zu prüfen, in «welchem» (Seite 8, Ziffer 3) Kanton er unbeschränkt steuerpflichtig sei.

Die ESTV befasst sich in ihrem Entscheid von Seite 9 bis 27 sodann sehr ausführlich mit dem «ob» d.h. dem «internationalen Verhältnis» (Seite 9) und kommt auf Seite 27 (nach einer Gesamtwürdigung von Seite 24 bis 26) zum Zwischenergebnis, «dass der Steuerpflichtige in der Schweiz vom 15. Juni 2007 bis zum 31. Dezember 2012 seinen steuerlichen Wohnsitz beibehalten und in Dubai keinen neuen begründet hat» (StV ZG Act. 56, S. 27, Ziff. 8).

In der Folge widmet sich der Entscheid von Seite 27 bis 31 dem «interkantonalen Verhältnis», das heisst es geht um die Frage, in welchem Kanton der Rekurrent steuerpflichtig ist (Seite 27), wobei auf Seite 31 nach einer Gesamtwürdigung das Fazit folgt, dass «die Kompetenz zur Veranlagung des Steuerpflichtigen im interkantonalen Verhältnis dem Kanton Zug zuzuweisen» sei (StV ZG Act. 56, S. 31, Ziff. 6).

Die Auslegung des Entscheides gemäss den bundesgerichtlichen Vorgaben (vgl. Erwägung 4a vorne) ergibt somit zweifelsfrei, dass die im Dispositiv erwähnte Zuständigkeit die örtliche Zuständigkeit im internationalen und interkantonalen Verhältnis meint.

d) Der Rekurrent bringt in seiner Replik Folgendes vor: Hätte die ESTV bereits über die Steuerhoheit des Kantons Zug entschieden, so würde dieser Entscheid mangels Zuständigkeit nichtig sein. Der Wohnsitz sei von der für die Veranlagung zuständigen Behörde zu bestimmen. Die Kompetenz für die Veranlagung der direkten Bundessteuer liege bei den Kantonen und nicht bei der ESTV (VG Act. 14, S. 6, Ziff. 9).

d/aa) In den Art. 105 ff. DBG wird im Abschnitt: «Örtliche Zuständigkeit» festgelegt, welche Behörde, unter welchen Bedingungen wofür zuständig ist. Dabei wird der Grundsatz in Art. 105 Abs. 1 DBG wie folgt formuliert: «Die kantonalen Behörden erheben die direkte Bundessteuer von den natürlichen Personen, die am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder, wenn ein solcher in der Schweiz fehlt, ihren steuerrechtlichen Aufenthalt im Kanton haben.» Es ist aufgrund dieses Wortlauts klar, dass die

kantonale Behörden die Veranlagungsbehörden sind und als solche in der Regel über die Steuerhoheit entscheiden. Die ESTV ist im Schweizer Steuersystem keine Veranlagungsbehörde, sondern sie fungiert als Aufsichtsbehörde. Diese Konzeption hat zur Folge, dass in den allermeisten Fällen, in welchen eine Wohnsitzverlegung ins Ausland streitig ist, die zuständige kantonale Behörde den Entscheid über die Steuerhoheit fällt (wie etwa im Weltenbummler-Fall BGE 138 II 300). Die Tatsache, dass Art. 105 DBG erst seit dem 1. Januar 2014 in Kraft ist, ist im Übrigen vorliegend unbeachtlich, da der vorher anwendbare Art. 216 DBG denselben Wortlaut hatte, weshalb es sich auch um eine «formelle Bereinigung der zeitlichen Bemessung der direkten Steuern bei den natürlichen Personen» (BBI 2011 3593) handelte und nicht um eine materielle.

d/bb) Vorliegend handelt es sich insofern um einen Sonderfall, als dass nicht nur eine Wohnsitzverlegung ins Ausland, sondern auch noch die interkantonale Zuständigkeit strittig ist.

Ist der Ort der Veranlagung im Einzelfall ungewiss oder streitig, so wird er, wenn die Veranlagungsbehörden nur eines Kantons in Frage kommen, von der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer, wenn mehrere Kantone in Frage kommen, von der ESTV bestimmt (Art. 108 Abs. 1 DBG). Die oben angeführte Bestimmung durchbricht als Ausnahmebestimmung zu Art. 105 Abs. 1 DBG die Regelung, wonach eine kantonale Steuerbehörde den Entscheid über die Steuerhoheit fällt. Sie bietet aufgrund ihres klaren Wortlauts keine Probleme, wenn die ESTV lediglich einen rein interkantonalen Kompetenzkonflikt zu lösen hat. In solchen Situationen würde nach einem Entscheid der ESTV nämlich niemand behaupten, dass die Frage der Steuerhoheit im betreffenden Kanton noch nicht geklärt sei. Das DBG sieht somit Fälle vor, in denen der Bund, handelnd durch die ESTV, in die kantonale Veranlagungskompetenz eingreift. Insofern ist der Einwand des Rekurrenten, wonach die kantonalen Veranlagungsbehörden über die Wohnsitzfrage zu entscheiden hätten, zu relativieren.

Ist aber ein interkantonaler Kompetenzkonflikt an die Frage gekoppelt, ob ein Steuerpflichtiger überhaupt einen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz hat, wie hier, so kommt die ESTV gestützt auf Art. 108 Abs. 1 DBG nicht darum herum, auch die Steuerhoheit im internationalen Verhältnis zu klären und vorfrageweise darüber zu entscheiden. Die Bestimmung regelt somit implizit einen weiteren Fall, in dem die ESTV in die kantonale Veranlagungskompetenz eingreift. Sinn und Zweck der Bestimmung, welche der ESTV eine Schiedsrichterrolle bei steuerrechtlichen Kompetenzkonflikten von Veranlagungsbehörden einräumt (vgl. Jud Guido, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über direkte Bundessteuer, 3. Aufl., Zürich 2016, vor Art. 105-108, Rz. 4; Art. 108, Rz. 1 und 6) und ihre systematische Stellung als Ausnahmeregelung im Gefüge der Bestimmungen zur örtlichen Zuständigkeit lassen keinen anderen Schluss zu. Dies lässt sich im Übrigen auch anhand eines Gedankenexperiments zeigen. Denn käme die ESTV in Fällen wie dem vorliegenden zum Schluss, dass eine Wohnsitzverlegung ins Ausland stattgefunden habe, würde sie den Ort der Veranlagung im Ausland bestimmen und feststellen, dass keiner der Kantone zur Veranlagung zuständig sei.

Als Zwischenfazit kann somit festgehalten werden, dass die ESTV nicht nur bei reinen interkantonalen Kompetenzkonflikten zuständig ist, die Steuerhoheit gestützt auf Art. 108 Abs. 1 DBG verbindlich festzulegen, sondern auch in Konstellationen wie der vorliegenden, in denen die ESTV gestützt auf Art. 108 Abs. 1 DBG auch den Entscheid über die Steuerhoheit im internationalen Verhältnis zu fällen hat, bevor sie über die kantonale Zuständigkeit entscheidet.

d/cc) Fehlerhafte Verwaltungsakte sind in der Regel nicht nichtig, sondern bloss anfechtbar, und sie erwachsen dementsprechend durch Nichtanfechtung in Rechtskraft. Nichtigkeit der Verfügung oder des Entscheids tritt nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung ein, wenn: a) der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer ist, b) er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und c) zudem die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird. Als Nichtigkeitsgründe fallen vorab funktionelle und sachliche Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde sowie krasse Verfahrensfehler in Betracht. Inhaltliche Mängel einer Verfügung oder eines Entscheids führen nur ausnahmsweise zur Nichtigkeit (vgl. BGE 138 II 501 E. 3.1; BGE 137 I 273 E. 3.1; BGE 137 III 217 E. 2.4.3; BGE 136 II 489 E. 3.3; BGer 2C_596/2012 vom 19. März 2013 und 2C_657/2014 vom 12. November 2014). Nichtigkeit ist nur in Ausnahmefällen anzunehmen, wenn die Verfügung gravierende Mängel aufweist (BGer 9C_320/2014 E. 4.1).

Vorliegend wäre – selbst wenn die ESTV für den Entscheid über die internationale Steuerhoheit nicht zuständig gewesen wäre – nicht Nichtigkeit, sondern Anfechtbarkeit anzunehmen, wie im Folgenden gezeigt wird: Der Mangel (unter der Annahme, dass ein solcher überhaupt vorliegt) ist vorliegend nicht besonders schwer, weil sich der Rekurrent vor der ESTV ausführlich äussern konnte und die ESTV als Steuerbehörde mit dem Steuerrecht vertraut ist. Der Mangel ist nicht offensichtlich, sondern schwer erkennbar, da es keine gefestigte Rechtsprechung zu dieser Frage gibt und die Auslegung von Art. 108 Abs. 1 DGB in Fällen wie dem vorliegenden so oder anders geschehen kann (dies zeigt sich bereits daran, dass es eine Auslegung der Steuerbehörden [ESTV und KSTV] und eine des rechtskundig vertretenen Rekurrenten gibt, welche sich widersprechen). Die Rechtssicherheit würde durch eine Annahme der Nichtigkeit insofern gefährdet, als dass sich zwei Steuerbehörden mit derselben Rechtsfrage zum identischen Sachverhalt befassen müssten, was zu unterschiedlichen sich widersprechenden Resultaten führen könnte. Solche Doppelspurigkeiten versucht das Recht indessen zu vermeiden, indem Behörden an Entscheide anderer Behörden gebunden sind, um unterschiedliche Wertungen desselben Lebenssachverhaltes zu vermeiden – so etwa: Bindung der Administrativbehörden im Strassenverkehrsrecht an den im Strafverfahren festgestellten Sachverhalt (vgl. BGer 1C_446/2011 vom 15. März 2012 E. 5 und 5.1) oder die Bindung der Pensionskasse an die Invaliditätsbemessung der Invalidenversicherung (vgl. etwa: BGE 141 V 127 E. 5.1 mit Hinweisen).

d/dd) Nach Ansicht des Verwaltungsgerichts verstösst es im Übrigen gegen Treu und Glauben, wenn sich der Rekurrent nach dem Verfahren vor der ESTV, in welchem es insbesondere und ausdrücklich auch um die Wohnsitzverlegung ins Ausland ging, im kantonalen Verfahren auf

den Standpunkt stellt, er habe nicht gewusst, dass der Entscheid der ESTV auch die Wohnsitzverlegung ins Ausland regle; dies umso mehr als der Rekurrent vor der ESTV von einem Fachmann beraten und vertreten wurde.

e) Zusammenfassend kann somit festgehalten werden, dass die ESTV einen anfechtbaren Entscheid über die örtliche Zuständigkeit gefällt hat, welcher vom Rekurrenten nicht angefochten wurde. Dieser Entscheid legt (inzwischen rechtskräftig) fest, dass der Rekurrent für die Steuerjahre 2007 bis und mit 2012 im Kanton Zug unbeschränkt steuerpflichtig für die direkte Bundessteuer ist. Da die rechtlichen Grundlagen für die unbeschränkte Steuerpflicht im Bundesrecht mit denen im kantonalen Recht im Gehalte gleich sind, ist damit auch die unbeschränkte Steuerpflicht für die kantonalen und gemeindlichen Steuern erstellt.

5. Im Folgenden ist der Vollständigkeit halber zu prüfen, ob das Verwaltungsgericht – wäre der Entscheid der ESTV nichtig – aufgrund der vorliegenden Akten zu einem anderen Ergebnis als die ESTV gekommen wäre.

a) Gemäss Art. 3 Abs. 1 DBG sind natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz haben. Einen solchen Wohnsitz hat eine Person, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist (Art. 3 Abs. 2 DBG). Einen steuerrechtlichen Aufenthalt in der Schweiz hat eine Person, wenn sie ungeachtet vorübergehender Unterbrechung während mindestens 30 Tagen in der Schweiz verweilt und eine Erwerbstätigkeit ausübt oder ohne Erwerbstätigkeit während mindestens 90 Tagen hier verweilt (Art. 3 Abs. 3 DBG). Gemäss Art. 8 Abs. 2 DBG endet die Steuerpflicht in der Schweiz unter anderem mit dem Wegzug des Steuerpflichtigen aus der Schweiz. Das Bundesgericht hat bereits verschiedentlich festgehalten, dass als Wohnsitz einer Person der Ort gilt, an dem sich faktisch der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet. Dieser bestimmt sich nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen, nicht nach den bloss erklärten Wünschen der steuerpflichtigen Person. Der steuerrechtliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar; eine bloss affektive Bevorzugung des einen oder anderen Ortes fällt nicht ins Gewicht (BGE 132 I 29 E. 4.; BGE 125 I 54 E. 2; BGE 123 I 289 E. 2a und b; BGER 2C_627/2011 vom 7. März 2012 E. 4.1; BGER 2C_355/2010 vom 7. Dezember 2010 E. 4.1, in: StE 2011 B 11.1 Nr. 22). Das Bundesgericht hat weiter in konstanter Praxis ausgeführt, dass für eine Wohnsitzverlegung ins Ausland nicht genügt, die Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz zu lösen; entscheidend ist vielmehr, dass nach den gesamten Umständen ein neuer Wohnsitz begründet worden ist. Obschon das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer – anders als noch Art. 4 Abs. 1 des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt; BS 6 350; in Kraft bis 31. Dezember 1994) – zur Umschreibung des steuerlichen Wohnsitzes nicht mehr ausdrücklich auf das Zivilgesetzbuch (Art. 23-26 ZGB) verweist, hat sich der rechtliche Gehalt dieses Begriffs nicht verändert und lehnt sich weitgehend an den Wohnsitzbegriff des ZGB an (vgl. dazu Botschaft vom 25. Mai 1983 über die Steuerharmon-

isierung, BBl 1983 III 86 und 155): Nach wie vor gilt grundsätzlich, dass niemand an mehreren Orten zugleich Wohnsitz haben kann. Gleichermassen bleibt – wie nach altem Recht – der einmal begründete Wohnsitz grundsätzlich bis zum Erwerb eines neuen bestehen (sog. „*rémance du domicile*“). Nicht entscheidend ist deshalb, wann sich der Steuerpflichtige am bisherigen Wohnort abgemeldet oder diesen verlassen hat. Begibt er sich ins Ausland, so hat er die direkte Bundessteuer zu entrichten, bis er nachweisbar im Ausland einen neuen Wohnsitz begründet. Eine andere Sichtweise würde eine zu grosse Missbrauchsgefahr nach sich ziehen (BGer 2A.337/2000 vom 6. Februar 2001 E. 2b und c; BGer 2C_627/2011 vom 7. März 2012 E. 4.1; BGer 2C_472/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.2). Die Steuerbehörden haben die den Steuerwohnsitz konstituierenden Sachverhaltselemente von Amtes wegen abzuklären (Art. 123 Abs. 1 DBG). Der Steuerwohnsitz ist als steuerbegründende Tatsache grundsätzlich von den Steuerbehörden nachzuweisen. Der Steuerpflichtige ist jedoch zur Mitwirkung und namentlich zu umfassender Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet (vgl. Art. 124 ff. DBG). Dass eine Wohnsitzverlegung stattgefunden hat, ist somit vom Steuerpflichtigen darzulegen. Dazu gehört nicht nur die endgültige Lösung der Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz, sondern auch die Darstellung der Umstände, welche zur Begründung des neuen Wohnsitzes geführt haben (BGE 138 II 300 E. 3 ff.; BGer 2C_355/2010 vom 7. Dezember 2010 E. 4.1, in: StE 2011 B 11.1 Nr. 22; BGer 2A.350/1990 vom 15. März 1991 E. 3a, in: ASA 60 S. 499; BGer 2P.145/1998 vom 29. September 1999 E. 3c, in: Pra 2000 Nr. 7 S. 29; vgl. auch BGer 2A.475/2003 E. 2.3).

b) Die dargelegte bundesgerichtliche Rechtsprechung hat somit zur Folge, dass die Steuerbehörde nur belegen muss, dass der Rekurrent im Kanton Zug (und in der Schweiz) unbeschränkt steuerpflichtig war (und seinen Wohnsitz hier hatte), was vorliegend unbestritten ist und somit als erstellt gelten kann. Der Rekurrent hingegen hat nicht nur seinen Wegzug aus der Schweiz, sondern auch die Begründung eines neuen Wohnsitzes im Ausland (hier: Dubai) zu belegen. Dies im Übrigen im Einklang mit der allgemeinen Beweislastverteilungsregel im Steuerrecht (. . .), gemäss welcher steuermindernde Tatsachen vom Steuerpflichtigen zu belegen sind. Das Verwaltungsgericht hat somit einzig zu prüfen, ob dem Rekurrent aufgrund der vorliegenden Akten dieser Nachweis gelungen ist.

c) Das Verwaltungsgericht erachtet im vorliegenden Fall vier Indizien als ausschlaggebend: die persönlichen Beziehungen (aa), die geschäftlichen Beziehungen (bb), die Wohnsituation (cc) und die Aufenthaltstage (dd). Diese sind im Folgenden zu prüfen.

c/aa) Die aufgrund der Akten nachvollziehbar belegten persönlichen Beziehungen in Dubai beschränken sich auf F. oder deren Ehemann G.. Wenn diese nun den in der Schweiz in den umstrittenen Steuerperioden bestehenden persönlichen Beziehungen (ehemalige Partnerinnen, Nachkommen, aktuelle Partnerin) gegenübergestellt werden, ergibt sich für das Verwaltungsgericht klar ein Übergewicht der persönlichen Beziehungen in der Schweiz.

c/bb) Die geschäftlichen Beziehungen sind sowohl zu Dubai als auch zur Schweiz vorhan-

den. Ein Übergewicht ist hier nicht feststellbar, weshalb dieses Indiz neutral gewertet werden muss.

c/cc) Die Wohnsituation in Dubai ist mit jener in der Schweiz vergleichbar (Wohnung in Dubai, Wohnung im Kanton Y.). Zudem standen dem Rekurrenten in der Schweiz zusätzlich weitere Übernachtungsmöglichkeiten zur Verfügung (aktuelle Partnerin, E.-Center in Zug, die Wohnungen seiner Gesellschaften im Kanton X.). Dieses Indiz ist somit eher zugunsten der Schweiz zu gewichten.

c/dd) Nachfolgend sollen die Aufenthaltstage des Rekurrenten in Dubai und in der Schweiz einander gegenübergestellt werden, wobei auf die Angaben des Rekurrenten abgestellt wird (Beilagen zur Replik, B-A1 bis B-A6). Zu Gunsten des Rekurrenten werden nur ganze Tage als Aufenthaltstage in der Schweiz gezählt. Tage, an denen er ins Ausland reiste oder in die Schweiz zurückreiste, entfallen somit. Konsequenterweise werden aber auch die Flugtage zwischen Dubai und der Schweiz nicht einem der beiden Aufenthaltsorte zugeschlagen. Weiter werden entgegen der Zählweise des Rekurrenten Tage im Ausland, an denen er aber auch nicht in Dubai war (wie etwa in Bombay, vgl. 28. Mai 2008 oder 10. Juli 2008), nicht als Tage in Dubai gezählt. Die erste Zahl in der Klammer nennt jeweils die vollständigen Aufenthaltstage in Dubai und die zweite diejenigen in der Schweiz.

2007: Juli (9/6), August (5/13), September (0/16), Oktober (0/11), November (9/8), Dezember (10/11); das Total für 2007 ergibt somit (33/65), wobei nur im Juli und November 2007 mehr Tage in Dubai als in der Schweiz verbracht wurden;

2008: Januar (12/12), Februar (10/9), März (4/12), April (3/10), Mai (4/7), Juni (6/8), Juli (7/5), August (6/8), September (0/10), Oktober (7/10), November (8/5), Dezember (17/7); das Total für 2008 ergibt somit (84/103), wobei im Februar, Juli, November und Dezember 2008 mehr Tage in Dubai als in der Schweiz verbracht wurden;

2009: Januar (5/7), Februar (13/5), März (1/10), April (20/4), Mai (4/10), Juni (4/12), Juli (6/9), August (0/10), September (10/7), Oktober (3/9), November (9/11), Dezember (8/8); das Total für 2009 ergibt somit (83/102), wobei nur im Februar, April und September 2009 mehr Tage in Dubai als in der Schweiz verbracht wurden;

2010: Januar (6/12), Februar (7/7), März (10/9), April (7/8), Mai (5/8), Juni (8/8), Juli (7/8), August (10/8), September (0/8), Oktober (7/3), November (5/11), Dezember (8/12); das Total für 2010 ergibt somit (80/102), wobei nur im März, August und Oktober 2010 mehr Tage in Dubai als in der Schweiz verbracht wurden;

2011: Januar (7/7), Februar (9/15), März (5/9), April (0/6), Mai (9/7), Juni (0/5), Juli (12/9), August (8/3), September (9/9), Oktober (4/9), November (7/10), Dezember (0/7); das Total

für 2011 ergibt somit (70/96), wobei nur im Mai, Juli und August 2011 mehr Tage in Dubai als in der Schweiz verbracht wurden;

2012: Januar (5/13), Februar (8/9), März (6/12), April (0/7), Mai (7/14), Juni (7/8), Juli (13/5), August (4/11), September (9/6), Oktober (12/11), November (9/6), Dezember (0/8); das Total für 2012 ergibt somit (80/110), wobei nur im Juli, September, Oktober und November 2012 mehr Tage in Dubai als in der Schweiz verbracht wurden.

Der Rekurrent hat somit von 2007 bis 2012 jedes Jahr mehr ganze Tage in der Schweiz als in Dubai verbracht. Im Schnitt verbrachte der Rekurrent (ohne 2007) pro Jahr rund 79 Tage in Dubai und rund 102 Tage in der Schweiz. Von der Begründung einen neuen Wohnsitzes in Dubai kann somit nicht Rede sein. Denn in der hier interessierenden Periode überwiegen die Aufenthaltstage in der Schweiz diejenigen in Dubai deutlich.

d) Zusammenfassend kann somit festgehalten werden, dass das Verwaltungsgericht – hätte es anstelle der ESTV entscheiden müssen – zum selben Ergebnis wie die ESTV gekommen wäre; dies selbst dann, wenn zugunsten des Rekurrenten nicht nur die geschäftlichen Beziehungen, sondern auch die Wohnsituation als neutrales Indiz gewertet würde; denn selbst dann würde das deutliche Übergewicht der persönlichen Beziehungen und der Aufenthaltstage die Begründung eines Wohnsitzes in Dubai ausschliessen.

6. a) Bei diesem Ausgang kann offen bleiben, ob es sich beim Rekurrenten um einen so genannten Weltenbummler im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung handelt. Denn dann müsste geprüft werden, ob der Rekurrent überhaupt irgendwo über einen Wohnsitz verfügt. Würde sich dabei herausstellen, dass der Rekurrent zu keinem Ort ausreichende Beziehungen unterhält, um einen Wohnsitz zu begründen, würde vom Weiterbestehen des schweizerischen Steuerdomizils ausgegangen (vgl. BGE 138 II 300 E. 3.6.3), womit der Rekurrent weiterhin im Kanton Zug unbeschränkt steuerpflichtig wäre.

b) Im Übrigen bleibt hier festzuhalten, dass auffällt, dass der Rekurrent (trotz der vielen Aufenthaltstage in Europa) immer ab Zürich nach Dubai fliegt, auch dies stellt ein Indiz für die Intensität der Beziehung zur Schweiz dar. Die im Namen des Rekurrenten gemachten Erklärungen in der E-Mail vom 9. Mai 2012 (StV ZG Act. 14) überzeugen nicht. Weiter fällt auf, dass der Rekurrent selbst davon ausgeht, dass objektiv betrachtet ein Aufenthalt im Sinne des DBG in der Schweiz vorliegt (StV ZG Act. 18, Seite 1).

c) Der Rekurrent beruft sich mehrmals auf BGer 2C_873/2014, in welchem das Bundesgericht in E. 5.3 Folgendes festgehalten hat: „Entscheidend für die Beurteilung ist jedoch die Frage, wie die Tatsache zu würdigen ist, dass er – trotz mehrerer überjähriger Tätigkeiten im Ausland – in der Schweiz eine Eigentumswohnung zur ständigen Verfügung unterhielt. Dieser Umstand kann ein starkes Indiz dafür sein, dass der Lebensmittelpunkt weiterhin in der Schweiz lag; zwingend ist dies aber nicht. Der Beschwerdeführer vermag nicht nur plau-

sibel zu erklären, warum er die ihm gehörende Wohnung nicht vermietet hat; er kehrte auch selten und jeweils nur für kurze Zeit dorthin zurück.“

Im vorliegenden Fall hat der Rekurrent nicht nur keine Erklärungen vorgelegt, weshalb er seine Wohnung in K. (Kanton Y.) nicht fremdvermietet hat, sondern er kehrt regelmässig dorthin zurück. Im Übrigen handelte es sich in besagtem Urteil beim Beschwerdeführer um einen unselbstständig Erwerbenden, der beim Bund (Schweizer Armee) angestellt war. Die Zeiterfassung wurde somit vom Bund vorgenommen und viele Unklarheiten, die im vorliegenden Fall bestehen (Aufenthaltsdauern, Ausmass der Geschäftstätigkeit in der Schweiz bzw. im Ausland usw.) bestanden dort nicht.

7. Der Entscheid der ESTV befasst sich ausschliesslich mit der unbeschränkten Steuerpflicht des Rekurrenten in den Steuerperioden 2007 – 2012. Der hier angefochtene Einspracheentscheid der KSTV befasst sich indessen mit den Steuerperioden 2007 – 2012 (S. 10 – 13) sowie mit den Steuerperioden 2013 ff. (S. 13 ff.), d.h. mit den Steuerperioden 2013 – 2016 (StV ZG Act. 1). Im Lichte dessen, dass es – aufgrund der Beweislastverteilung im Steuerrecht – Aufgabe des Rekurrenten gewesen wäre, die Begründung eines Wohnsitzes in Dubai zu belegen und dieser Beweis (aufgrund der vorliegenden Akten) auch für die Steuerperioden 2013 ff. nicht erbracht wurde, ist somit mit der KSTV (vgl. das Dispositiv des Einspracheentscheides) festzuhalten, dass sich das Steuerdomizil des Rekurrenten für die Kantons- und Gemeindesteuern und für die direkte Bundessteuer auch heute noch im Kanton Zug befindet. Die Beschwerde und der Rekurs sind somit vollständig abzuweisen und der Einspracheentscheid vom 28. Juni 2016 ist zu bestätigen.

(. . .)

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 28. November 2017, A 2016 21. Entscheid rechtskräftig infolge Beschwerdeabweisung durch Bundesgericht am 18. Juli 2019 im Verfahren 2C_114/2018.

4.2 Nichteintreten auf Einsprache gegen Ermessenseinschätzung

Regeste:

§ 132 Abs. 2 StG, § 133 Abs. 2 StG, Art. 132 Abs. 3 DBG – Die Erfordernisse der Begründung und der Nennung der Beweismittel stellen bei Einsprachen, die gegen Ermessenseinschätzungen erhoben werden, zwar Prozessvoraussetzungen dar. Bei der Prüfung der Eintretensfrage hat sich die Einspracheinstanz in diesen Fällen allerdings darauf zu beschränken, ob die offensichtliche Unrichtigkeit in der Einsprache rechtsgenügend begründet und die allenfalls erforderlichen Beweismittel angeboten wurden (Erw. 4a/bb).

§ 130 Abs. 3 StG, Art. 130 Abs. 2 DBG – Auch bei fortbestehender Ermessensveranlagung in den Rechtsmittelverfahren ist die Veranlagungsbehörde verpflichtet, die Höhe der Schätzung zu überprüfen. Dabei hat sie keine weiteren Untersuchungen anzustellen. Sie hat indessen alle im Zeitpunkt der Entscheidfällung vorhandenen Schriftstücke zu berücksichtigen, welche ordnungsgemäss in das Verfahren eingeflossen sind und die den sofortigen Beweis oder zumindest eine hohe Wahrscheinlichkeit des behaupteten Sachverhalts für sich beanspruchen können (Erw. 5b/cc).

Aus dem Sachverhalt:

Das steuerpflichtige Ehepaar A. unterliess es, der Steuerverwaltung des Kantons Zug die Steuererklärung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 sowie für die direkte Bundessteuer 2016 rechtzeitig einzureichen. In der Folge wurden die Steuerpflichtigen mehrfach vergeblich gemahnt, ihren Verfahrenspflichten nachzukommen, ansonsten sie nach Ermessen veranlagt würden. Am 16. Januar 2018 wurden die Steuerpflichtigen nach Ermessen sowohl für die Kantons- und Gemeindesteuern wie auch für die direkte Bundessteuer 2016 veranlagt. Am 10. Februar 2018 erhob das Ehepaar A. Einsprache gegen die Veranlagungen und beantragte, die Ermessensveranlagung sei aufzuheben; das steuerbare Einkommen sei auf Fr. X. (Kanton und Gemeinde) bzw. Fr. Y. (Bund) zu veranlagern. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass aus der mitgesandten Steuererklärung und den beiliegenden Buchhaltungsunterlagen hervorgehe, dass das steuerbare Einkommen viel tiefer ausfalle als von der Steuerbehörde geschätzt. In der Folge forderte die Steuerverwaltung die Rekurrenten auf, eine vollständige und korrekt ausgefüllte Steuererklärung einzureichen, inklusive sämtlicher Hilfsblätter und Beilagen, bestimmter Belege und einer strukturierten Zusammenstellung über das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit des steuerpflichtigen Ehemanns. Trotz mehrfacher Mahnungen reichten die Steuerpflichtigen die verlangten Unterlagen nicht ein. Am 5. Juli 2018 trat die Steuerverwaltung auf die Einsprache nicht ein mit der Begründung, die Steuerpflichtigen hätten es versäumt, ihre Einsprache innert der gewährten Frist zu verbessern, womit sie die gesetzliche Mitwirkungsfrist verletzt und damit das Einspracherecht verwirkt hätten. Dagegen reichte das Ehepaar A. am 6. August 2018 Rekurs und Beschwerde beim Verwaltungsgericht ein und beantragte die Aufhebung des Einspracheentscheids. Ihr steuerbares Einkommen 2016 sei nach pflichtgemässigem Ermessen tiefer zu veranlagern als Fr. M. (Kanton und Gemeinde) bzw. Fr. N. (Bund); eventuell sei die Angelegenheit zur Veran-

lagung des steuerbaren Einkommens 2016 nach pflichtgemäsem Ermessen an die Beschwerdegegnerin zurückzuweisen, und zwar tiefer als Fr. M. (Kanton und Gemeinde) bzw. Fr. N. (Bund).

Aus den Erwägungen:

(...)

2. a) Gemäss § 130 Abs. 1 StG prüft die Steuerverwaltung die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor. Hat die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt und können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, nimmt die kantonale Steuerverwaltung die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen vor. Sie kann dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand der steuerpflichtigen Person berücksichtigen (§ 130 Abs. 3 StG). Gegen die Veranlagungsverfügung kann die steuerpflichtige Person bei der kantonalen Steuerverwaltung innert 30 Tagen schriftlich Einsprache erheben (§ 132 Abs. 1 StG). Eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen kann die steuerpflichtige Person nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (§ 132 Abs. 2 StG). Genügt eine Einsprache diesen Anforderungen nicht, ist eine angemessene Frist zur Verbesserung anzusetzen unter Androhung des Nichteintretens bei Unterlassung (§ 133 Abs. 2 StG).

b) Das Bundesrecht enthält in Art. 132 DBG weitgehend identische Regelungen. Artikel 132 Abs. 3 DBG bestimmt, dass der Steuerpflichtige eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten kann. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen. Eine Bestimmung analog zu § 133 Abs. 2 StG existiert im Recht der direkten Bundessteuer nicht.

3. Unbestritten ist die Tatsache, dass die Rekurrenten innert Frist ihre Steuererklärung für die Steuerperiode 2016 nicht einreichten, weswegen sie zweifach gemahnt wurden, zuletzt mit Brief vom 28. September 2017. In diesen Mahnungen wurden die Rekurrenten unmissverständlich auf die Rechtsfolgen aufmerksam gemacht, sollten sie ihren Verfahrenspflichten nicht nachkommen (StV Act. 1 und 2). Trotz dieser Mahnungen reichten die Rekurrenten die Steuererklärung 2016 nicht ein, weshalb sie von der kantonalen Steuerverwaltung mit Verfügung vom 16. Januar 2018 definitiv nach Ermessen für die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 sowie für die direkte Bundessteuer 2016 veranlagt wurden (Rek. Act. 2 und 3). Hiernach und in Berücksichtigung der vorangehenden Ausführungen kann festgestellt werden, dass die Steuerverwaltung die Steuerpflichtigen zu Recht nach Ermessen veranlagte.

4. a) Strittig und zu prüfen ist allerdings die Frage, ob die Rekursgegnerin zu Recht nicht auf die Einsprache vom 10. Februar 2018 eingetreten ist.

a/aa) Eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Offensichtlich unrichtig ist eine Schätzung, die einen wesentlichen Gesichtspunkt übergangen oder falsch gewürdigt hat (vgl. Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_279/2011 vom 17. Oktober 2011 E. 3.1 m. H.). Die Erfordernisse der Begründung und der Nennung der Beweismittel stellen bei Einsprachen, die gegen eine Ermessenseinschätzung erhoben werden, Prozessvoraussetzungen dar (BGE 131 II 548 E. 2.3; 123 II 552 E. 4c; BGer 2C_1205/2012 vom 25. April 2013 E. 3.1; 2C_837/2014 vom 23. Februar 2015 E. 3).

a/bb) Mit Blick auf die Eintretensfrage dürfen keine allzu hohen Anforderungen an die Begründung gestellt werden. Immerhin muss ihr entnommen werden können, was der Einsprecher an der angefochtenen Verfügung bemängelt und auf welche sachbezogene tatsächliche oder rechtliche Überlegungen er sich dabei stützt. Der Einsprecher muss sich mit anderen Worten mit der angefochtenen Verfügung sachbezogen befassen. Dazu gehört gegebenenfalls auch eine substantiierte Sachdarstellung. Genügt eine Einsprache diesen Erfordernissen nicht, enthält sie lediglich Beanstandungen allgemeiner Art oder ist sonst wie nicht erkennbar, worauf der Einsprecher hinauswill, ist auf die Einsprache nicht einzutreten (Zweifel / Beusch [Hrsg.]: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., Basel 2017, Art. 132 N 35, mit Verweisen auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts). Das Bundesgericht hat in älterer Rechtsprechung festgehalten, dass auf Einsprachen gegen zulässige Ermessensveranlagungen nicht einzutreten sei, wenn der Steuerpflichtige mit der Einsprache seiner Deklarationspflicht nicht nachkomme (vgl. BGE 131 II 548 E. 2.3). Diese Rechtsprechung wurde in der Folge mehrfach präzisiert. Zunächst stellte sich das höchste Gericht auf den Standpunkt, dass die Anfechtung einer Ermessensveranlagung auch dann möglich sei, wenn der Steuerpflichtige aus besonderen Gründen nicht in der Lage gewesen sei, eine vollständig ausgefüllte Steuererklärung einzureichen, z. B. mangels verfügbarer Information von dritter Seite (vgl. BGer 2A.72/2004 vom 4. Juli 2005 E. 6). Im Jahr 2008 präzisierte das Bundesgericht seine Rechtsprechung nochmals weiter, indem es festhielt, dass nur die Einsprachebegründung eine Sachurteilsvoraussetzung darstelle, nicht aber das Nachreichen der Steuererklärung an und für sich. Seien die unterlassenen Mitwirkungshandlungen nur formell mangelhaft nachgeholt worden, könne dies nur dann zu einem Nichteintretensentscheid führen, wenn der Mangel derart gravierender Natur sei, dass es der Einsprache deswegen an einer genügenden Begründung fehle (BGer 2C_620/2007 vom 2. Juli 2008 E.3.2). In einem Entscheid aus dem Jahre 2009 hatte das Bundesgericht einen Fall zu beurteilen, in dem eine steuerpflichtige juristische Person in der Einsprache eine Einschätzung des Reingewinns mit Fr. 0.- verlangte und zum Beleg auf eine unvollständige Jahresrechnung verwies. Eine Steuererklärung reichte sie nicht ein. Das kantonale Steueramt war auf die Einsprache nicht eingetreten, da es der Meinung war, die Einsprecherin habe mit der unvollständigen Jahresrechnung die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessenseinschätzung nicht belegen können. Das Bundesgericht korrigierte das Steueramt und erwog, dass das Begehren der Einsprecherin klar erscheine. Es handle sich nicht um eine bloss pauschale Infragestellung der Ermessenseinschätzung, sondern um die Beanstandung eines Steuerfaktors, der offensichtlich un-

richtig sein solle. Ob die Einsprecherin wegen der nicht eingereichten Steuerklärung und der eingereichten unvollständigen Jahresrechnung die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessenseinschätzung habe nachweisen können oder nicht, betreffe eine materielle Frage und nicht die Begründungspflicht. Im Ergebnis musste das Steueramt auf die Einsprache eintreten und diese behandeln (BGer 2C_579/2008 vom 29. April 2009 E. 2.3 und 2.4). Die Einspracheinstanz hat sich nach der neueren Rechtsprechung des Bundesgerichts bei der Prüfung der Eintretensfrage somit darauf zu beschränken, ob die offensichtliche Unrichtigkeit in der Einsprache rechtsgenügend begründet und die allenfalls erforderlichen Beweismittel angeboten wurden. Ob die steuerpflichtige Person mit der Rüge der offensichtlichen Unrichtigkeit durchdringt bzw. ob der Unrichtigkeitsnachweis geleistet wird, stellt hingegen eine materiell-rechtliche Frage dar, deren Verneinung die Abweisung der Einsprache nach sich zieht (Zweifel / Beusch, a.a.O., Art. 132 N 35a, mit zahlreichen Verweisen auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts).

b) In ihrer Einsprache vom 10. Februar 2018 beantragten die Rekurrenten, dass die Ermessensveranlagung vom 16. Januar 2018 für das Steuerjahr 2016 aufzuheben, und ihr steuerbares Einkommen auf Fr. X. bei den kantonalen und den kommunalen Steuern und auf Fr. Y. bei den direkten Bundessteuern festzusetzen sei (Rek. Act. 4/1, Seite 1). Im materiellen Teil der Begründung führten sie aus was folgt: «3. Der beiliegenden Steuererklärung und den beiliegenden (zugegebenermassen amateurhaften) Buchhaltungen der Einsprecher ist zu entnehmen, dass das steuerbare Einkommen weniger als die Hälfte der Einschätzung beträgt. Die Ermessensveranlagung ist daher offensichtlich unrichtig und wir ersuchen sie um entsprechende Korrektur. 4. Die Buchhaltung 2017 wird wieder von einem professionellen Buchhalter erledigt. Wir entschuldigen uns für die Verhältnisse 2015 und 2016» (Rek. Act. 4/1, Seite 2). Der Einsprache beigefügt waren:

- eine von den Rekurrenten unterschriebene Steuererklärung, dabei fehlten allerdings das Wertschriftenverzeichnis, Hilfsblätter und weitere üblicherweise einzureichende Belegen wie ein Lohnausweis (Rek. Act. 4/2);
- eine 45 Seiten umfassende Liste mit einer chronologischen Anordnung der Ausgaben und Einnahmen des Rekurrenten, die er unterteilte in «Einzelbetrag», «Aufwand», «Privatbezug», «Verw.unterstützung», «Ertrag erfolgswirksam» und «Privateinlage bzw. nicht», zuletzt mit der Angabe, dass das Einkommenstotal 2016 Fr. Z. betragen haben soll (Rek. Act. 4/3);
- Kontoblätter des Geschäftskontos des Rekurrenten bei der Bank mit sämtlichen Kontobewegungen des Jahres 2016 (Rek. Act. 4/4);
- ein Auszug aus einer Suchabfrage von verschiedenen Zahlungen, die im Laufe des Jahres 2016 ab einem Gewerbekonto bei der Bank an den Rekurrenten geleistet wurden (Rek. Act. 4/5);
- eine Aufstellung über Einnahmen und Ausgaben der Rekurrentin betreffend «J.», mit einem angeblichen Gewinn 2016 von Fr. (Rek. Act. 4/6);
- eine Aufstellung über Einnahmen und Ausgaben der Rekurrentin betreffend eine selbständige Tätigkeit als H. mit einem angeblichen Gewinn 2016 von Fr. (Rek. Act. 4/7);
- weitere Beilagen, unter anderem Übersichten der bezahlten Krankenkassenprämien, diverse

Kontoabschlüsse bei der Bank und der Bank sowie der Nachweis einer Überschussbeteiligung bei einer Versicherungspolice (Rek. Act. 4/8 - 4/14).

c) Der Begründung zur angefochtenen Ermessenseinschätzung ist zu entnehmen, dass die kantonale Steuerverwaltung dann eine Ermessenseinschätzung vornehme, wenn eine steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt habe oder wenn die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei hätten ermittelt werden können. Die Steuerverwaltung könne dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand der steuerpflichtigen Person berücksichtigen (Rek. Act. 2 und 3).

d) Mit ihrem Antrag, das steuerbare Einkommen sei bei den kantonalen Steuern auf Fr. X. und bei den direkten Bundessteuern auf Fr. Y. festzusetzen, haben die Rekurrenten klar dargelegt, um wieviel zu hoch sie die Ermessenseinschätzung der Rekursgegnerin erachteten. Auch haben sie deutlich gemacht, weshalb dies ihrer Meinung nach so sei. Sie verwiesen nämlich auf die eingereichten Unterlagen, darunter die von ihnen ausgefüllte und unterschriebene Steuererklärung 2016 und auf Aufstellungen ihrer Ein- und Ausgaben. Die Einsprache enthält in Verbindung mit den eingereichten Beilagen keineswegs Beanstandungen allgemeiner Art, und es ist klar erkennbar, worauf die Einsprecher hinauswollten. Damit war die Einsprache aus Sicht des Gerichts rechtsgenügend begründet, womit die Rekursgegnerin auf die Einsprache hätte eintreten müssen. Der Einspracheentscheid ist daher aufzuheben.

5. a) Sofern zu Unrecht nicht auf eine Einsprache eingetreten wurde, sind die Akten entweder zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs zur materiell-rechtlichen Überprüfung an die Einspracheinstanz zurückzuweisen oder die Beschwerdeinstanz kann materiell selbst entscheiden, wenn sie hierzu in der Lage ist (BGer 2A.39/2004 vom 29. März 2005 E. 5.2; BGer 2A.72/2004 vom 4. Juli 2005 E. 3). Dies sollte aber nur bei eindeutigen Konstellationen zur Anwendung gelangen, da die steuerpflichtige Person sonst eine Instanz verliert (zum Ganzen: Zweifel / Beusch, a.a.O., Art. 132 N 56).

b) Hier ist die Rekursgegnerin zu Unrecht auf die Einsprache nicht eingetreten. Da aber eine eindeutige Konstellation vorliegt sowie um prozessuale Leerläufe zu vermeiden, entscheidet das Gericht in der Sache materiell selbst ohne Rückweisung an die Rekursgegnerin.

b/aa) Ein Steuerpflichtiger, der im Veranlagungsverfahren nicht gehörig mitgewirkt hat, hat den Unrichtigkeitsnachweis der Ermessenseinschätzung erbracht, wenn er mit der Einsprache die versäumten Verfahrenspflichten erfüllt. Er hat zum Beispiel die nicht abgegebene Steuererklärung oder den nicht belegten Lohnausweis einzureichen oder die unterlassenen Auskünfte zu erteilen. Der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit ist umfassend und kann nicht nur einzelne Positionen der Ermessensveranlagung betreffen (vgl. BGer 2C_837/2014 vom 23. Februar 2015 E. 3, mit weiteren Hinweisen). Die versäumten Mitwirkungshandlungen müssen vollständig und formell ordnungsgemäss nachgeholt werden. Diese Voraussetzung ist nicht erfüllt, wenn etwa die Steuererklärung unvollständig ausgefüllt ist, bloss geschätzte

Angaben enthält oder Bestandteile des amtlichen Steuererklärungsformulars (z. B. das Hilfsblatt für Selbständigerwerbende) fehlen (Zweifel / Beusch, a.a.O., Art. 132 N 44 ff.).

b/bb) Vorliegend hatten die Rekurrenten mit der Einsprache zwar eine Steuererklärung eingereicht, doch fehlten wichtige Bestandteile, die sie hätten einreichen müssen, so das Wertschriftenverzeichnis und die Fragebögen für Selbständigerwerbende. Ferner unterliess der Rekurrent es, einen Lohnausweis einzureichen, obwohl er in der Steuererklärung einen Lohn aus einer unselbständigen Erwerbstätigkeit in der Höhe von Fr. deklarierte. Ausserdem gaben die Rekurrenten in der Steuererklärung eine Darlehensschuld in der Höhe von Fr. an, ohne diese Schuld zu belegen bzw. einen entsprechenden Vertrag einzureichen. Sogar als die Rekursgegnerin nach Eingang der Einsprache diese fehlenden Unterlagen von den Rekurrenten verlangte (Rek. Act. 5), reichten die Rekurrenten die Unterlagen innert dreimal erstreckter Frist nicht ein. Damit steht für das Gericht fest, dass die Rekurrenten die im Anlageverfahren versäumten Mitwirkungshandlungen im Einspracheverfahren nicht vollständig und formell ordnungsgemäss nachgeholt haben, obwohl es ihnen zumutbar gewesen wäre. Die Rekurrenten haben es somit versäumt, von sich aus die Voraussetzungen dafür zu schaffen, dass das Gericht den materiellen wahren Sachverhalt beweismässig ermitteln und gestützt hierauf die Steuerfaktoren einwandfrei festsetzen kann. Eine Rückkehr zum ordentlichen Veranlagungsverfahren bleibt den Rekurrenten damit verwehrt.

b/cc) Auch bei fortbestehender Ermessensveranlagung ist die Veranlagungsbehörde verpflichtet die Höhe der Schätzung zu überprüfen. Dabei hat sie keine weiteren Untersuchungen anzustellen. Sie hat indessen alle im Zeitpunkt der Entscheidfällung vorhandenen Schriftstücke zu berücksichtigen, welche ordnungsgemäss in das Verfahren eingeflossen sind und die den sofortigen Beweis oder zumindest eine hohe Wahrscheinlichkeit des behaupteten Sachverhalts für sich beanspruchen können (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich SB.2014.000034 vom 17. Dezember 2014 E. 3.1). Offensichtlich unrichtig ist eine Schätzung, die auf missbräuchlicher Betätigung des Schätzungsermessens beruht, das heisst willkürlich ist (Zweifel / Beusch, a.a.O., Art. 132 N 52). Die Rekurrenten tragen vor, aus den von ihnen eingereichten Buchhaltungen gehe zweifelsfrei hervor, dass ihr steuerbares Einkommen deutlich weniger als die Hälfte der von der Rekursgegnerin vorgenommenen Veranlagungen ausmache (VG Act. 1, S. 5). Dem ist zunächst entgegenzuhalten, dass die Rekurrenten die von ihnen deklarierte Schuld in der Höhe von Fr. nicht nachgewiesen und kein Wertschriftenverzeichnis eingereicht haben. Es muss daher davon ausgegangen werden, dass sich ihr Vermögensstand gegenüber der Vorperiode um Fr. erhöht hat, was sich mangels weiterer Nachweise der Rekurrenten vernünftigerweise nur mit steuerbaren Einkünften in der gleichen Höhe erklären lässt. Insofern ist die Behauptung der Rekurrenten, ihr steuerbares Einkommen habe 2016 Fr. X. (Kanton und Gemeinde) bzw. Fr. Y. (Bund) betragen, bereits erheblich zu relativieren. Ferner sind die eingereichten Zusammenstellungen der Ein- und Ausgaben betreffend die selbständige Erwerbstätigkeit der Rekurrenten, wie sie selber zugeben, amateurhaft. Insbesondere erschliesst sich bei einer Überprüfung der Zusammenstellung des Rekurrenten mangels einer strukturierten Aufstellung der verschiedenen Aufwandpositionen nicht, inwieweit es sich beim

geltend gemachten Aufwand von über Fr. (bei Einnahmen von über Fr., Rek. Act. 4/3, letztes Blatt) tatsächlich immer auch um geschäftlich begründeten Aufwand handelt oder nicht. Die Rekursgegnerin forderte die Rekurrenten vergeblich auf, Unterlagen zu liefern, welche es ihr erlaubt hätten, die Zusammenstellung des Rekurrenten besser nachvollziehen zu können. Es kann ihr bei dieser Ausgangslage nicht vorgeworfen werden, dass sie offenbar davon ausging, dass der geschäftsmässig begründete Aufwand deutlich tiefer sein müsste, als vom Rekurrenten behauptet. Dazu kommt, dass die Rekurrentin in ihrer Zusammenstellung betreffend «H.» die Privatbezüge nicht aussonderte (Rek. Act. 4/7), womit der von ihr angegebene Gewinn noch nach oben korrigiert werden müsste. Schliesslich hat der Rekurrent seinen deklarierten Lohn aus unselbständiger Erwerbstätigkeit nicht mit einem Lohnausweis belegt. Auch hier durfte die Rekursgegnerin im Rahmen ihrer Ermessensbetätigung davon ausgehen, dass dieser Lohn höher war. Gestützt auf diese Überlegungen vermag das Gericht keine Willkür darin zu erkennen, dass die Rekursgegnerin das steuerbare Einkommen 2016 der Rekurrenten bei Kanton und Gemeinde auf Fr. M. und beim Bund auf Fr. N. schätzte. Die ordnungsgemäss ins Verfahren eingeflossenen Akten bieten dem Gericht jedenfalls keine Anhaltspunkte für die Feststellung, dass diese Schätzungen offensichtlich unrichtig waren. Die Veranlagung ist daher zu bestätigen.

6. Da die Rekurrenten mit dem Antrag durchdringen, wonach der angefochtene Einspracheentscheid aufzuheben sei, kommt es zu einer teilweisen Gutheissung von Rekurs und Beschwerde. In dessen unterliegen die Rekurrenten bei ihrem Hauptanliegen, weil das Gericht ihrem Antrag nach einer neuen tieferen Schätzung nach pflichtgemässigem Ermessen nicht folgt, und die Ermessensveranlagung der Vorinstanz bestätigt. Bei diesem Ergebnis gelten die Rekurrenten als die unterliegende Partei.

(. . .)

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 9. April 2019, A 2018 12

Das Urteil ist rechtskräftig.

4.3 Rückerstattung der Verrechnungssteuer

Regeste:

Art. 23 Abs. 2 VStG – Keine Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs der Verrechnungssteuer bei fahrlässiger Nichtdeklaration von Einkommen oder Vermögen (Erw. 2d).

§ 120 Abs. 2 StG – Erkennt das Verwaltungsgericht in einem Verfahren, bei dem es um die Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs der Verrechnungssteuer geht, dass eine steuerpflichtige Person Einkommen oder Vermögen bloss fahrlässig nicht deklariert hat, hat sie keine unnötigen Kosten im Sinne von § 120 Abs. 2 StG verursacht, womit sie die Gerichtskosten nicht übernehmen muss (Erw. 4c).

Art. 70d VStG – Dies gilt auch für nach dem 1. Januar 2019 hängige Verfahren, die sich noch unter der Rechtslage von vor dem 1. Januar 2019 abgespielt haben (Erw. 4d).

§ 120 Abs. 3 StG – In Verfahren, bei denen es um die Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs geht, hat eine vor Gericht obsiegende steuerpflichtige Person, die durch eine Fachperson vertreten wurde, Anspruch auf Zusprache einer Parteientschädigung (Erw. 4g/aa).

Aus dem Sachverhalt:

A. ist Steuervertreter der R. AG und ihres Alleinaktionärs R. Der Steuervertreter unterliess es, in der Steuererklärung 2015 von R. die gemäss Generalversammlungsbeschluss der R. AG vom 2. Juni 2015 an den Alleinaktionär ausbezahlte Dividende von Fr. 50'000.– anzugeben. Aufgeführt in der Steuererklärung wurde allerdings der Vermögenssteuerwert der Aktien der R. AG von Fr. 223'000.–. Am 3. Juni 2015 reichte der Steuervertreter A. im Auftrag der R. AG das Formular 103 der eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) ein und meldete darin die Dividendenzahlung an R., worauf die R. AG eine Verrechnungssteuer von Fr. 17'500.– (35 % von Fr. 50'000.–) abführte. Die Steuerverwaltung des Kantons Zug bemerkte in der Folge die unterlassene Deklaration der Dividendenzahlung in der Steuererklärung von R. und erhöhte in der Veranlagung vom 5. Oktober 2016 den Wertschäftenertrag 2015 entsprechend um Fr. 50'000.–. Mit Entscheid vom gleichen Tag setzte sie zudem den Anspruch des Steuerpflichtigen auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer 2015 auf Fr. 1'058.40 fest, ohne dabei die von der R. AG an die ESTV abgeführten Fr. 17'500.– zu berücksichtigen. Mit Schreiben vom 20. Oktober 2016 wandte sich der Steuervertreter an die Steuerverwaltung und erklärte, dass die Nichtdeklaration der Dividende sein Fehler gewesen sei. Dem Schreiben beigelegt war eine Kopie der Dividendendeklaration an die ESTV vom 3. Juni 2015 sowie eine korrigierte Steuerdeklaration 2015. Die Steuerverwaltung betrachtete das Schreiben als Einsprache gegen den Rückerstattungsentscheid, wies diese am 16. November 2016 ab und bestätigte den Rückerstattungsanspruch von Fr. 1'058.40.

Mit Beschwerde vom 9. Dezember 2016 beim Verwaltungsgericht verlangte R. die Erhöhung des Rückerstattungsanspruchs um Fr. 17'500.–, gleichzeitig ersuchte er um eine Verfahrenssistierung bis das Bundesparlament das Verrechnungssteuergesetz revidiert habe. Der Gesetzgeber

sei daran, die bestehende unklare Rechtslage bezüglich des Rückerstattungsanspruchs der Verrechnungssteuer bei versehentlich oder fahrlässig nicht deklarierten Einkünften zu korrigieren. Am 6. September 2017 sistierte der Vorsitzende das Verfahren auf unbestimmte Zeit, längstens aber bis zum 31. Dezember 2018. Nachdem sich das Parlament am 28. September 2018 auf eine Änderung des Verrechnungssteuergesetzes verständigen konnte und die für dieses Verfahren massgebenden Art. 23 Abs. 2 VStG und Art. 70d VStG nach unbenütztem Ablauf der Referendumsfrist am 17. Januar 2019 rückwirkend auf den 1. Januar 2019 in Kraft gesetzt wurden (AS 2019 433 436), forderte das Verwaltungsgericht die Steuerverwaltung und die EStV am 11. Februar 2019 auf, sich zur veränderten Rechtslage zu äussern und entsprechend Antrag zu stellen. Sowohl die Steuerverwaltung als auch die EStV beantragten in der Folge Gutheissung der Beschwerde, jedoch unter Kostenfolgen zu Lasten des Beschwerdeführers. Der Beschwerdeführer stellte sich mit Stellungnahme vom 23. April 2019 auf den Standpunkt, dass er die Verfahrenskosten nicht zu übernehmen habe.

Aus den Erwägungen:

1. Gegen Einspracheentscheide des kantonalen Verrechnungssteueramtes betreffend Rückerstattung der Verrechnungssteuer kann innert 30 Tagen nach der Eröffnung bei der kantonalen Rekurskommission schriftlich Beschwerde erhoben werden (Art. 54 Abs. 1 Satz 1 des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 [Verrechnungssteuergesetz, VStG, SR 642.21]). Gemäss § 50 Abs. 2 der Verordnung zum Steuergesetz vom 30. Januar 2001 (StV, BGS 632.11) übt das Verwaltungsgericht als einzige Beschwerdeinstanz die Funktion als Steuerrekurskommission im Bereich der Verrechnungssteuer aus. Das Verwaltungsgericht ist somit sachlich zuständig, um die am 9. Dezember 2016 erhobene Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung vom 16. November 2016 betreffend Rückerstattung der Verrechnungssteuer 2015 zu behandeln. Die Beschwerde wurde fristgerecht eingereicht. Sie enthält ferner einen Antrag und eine Begründung (Art. 54 Abs. 1 Satz 2 VStG). Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

2. a) Die Rekurskommission trifft die erforderlichen Untersuchungsmassnahmen; die Artikel 48-50 des Verrechnungssteuergesetzes finden sinngemäss Anwendung (Art. 54 Abs. 2 VStG). Die Rekurskommission trifft den Beschwerdeentscheid auf Grund des Ergebnisses ihrer Untersuchung ohne Bindung an die gestellten Anträge (Art. 54 Abs. 5 VStG). Die kantonalen Behörden können von den ihnen als Veranlagungsbehörde eingeräumten Befugnissen Gebrauch machen (Art. 50 Abs. 3 VStG). Beschwerden gegen Bundessteuern, die das Verwaltungsgericht zu beurteilen hat, werden wie kantonale Steuerstreitigkeiten behandelt, unter Vorbehalt abweichender und ergänzender Vorschriften des Bundesrechts (§ 75 Abs. 2 des Gesetzes über den Rechtsschutz in Verwaltungssachen vom 1. April 1976 [Verwaltungsrechtspflegegesetz, VRG, BGS 162.1]) i.V.m. § 75 Abs. 1 VRG).

b) Die Verrechnungssteuer wird an der Quelle erhoben. Steuerpflichtig ist der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG). Er hat die Leistung bei der Auszahlung, Über-

weisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen (Art. 14 VStG). Der Empfänger der um die Steuern gekürzten Leistung kann aber nach Massgabe des Gesetzes die Rückerstattung der Verrechnungssteuer verlangen. Voraussetzung ist, dass die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte im Sinne von Art. 23 VStG ordnungsgemäss deklariert werden.

c) Bis zum 31. Dezember 2018 war für die Deklarationspflicht die Bestimmung von Art. 23 VStG in der Fassung vom 13. Oktober 1965 massgebend, welche im Übrigen heute als Art. 23 Abs. 1 VStG noch in Kraft steht. Die Regelung lautet wie folgt: Wer mit der Verrechnungssteuer belastete Einkünfte oder Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, entgegen gesetzlicher Vorschrift der zuständigen Steuerbehörde nicht angibt, verwirkt den Anspruch auf Rückerstattung der von diesen Einkünften abgezogenen Verrechnungssteuer. Gestützt auf diese Bestimmung war eine ordnungsgemässe (d.h. spontane) Deklaration von Einkünften nicht mehr möglich, sobald die Steuerbehörde in Bezug auf nicht deklarierte Einkünfte, die der Verrechnungssteuer unterliegen, intervenierte (vgl. Kreisschreiben Nr. 40 [KS 40], Ziff. 1 und 3.2 mit Hinweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung zu Art. 23 VStG). Dabei verwirkte der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung bereits bei leichter Fahrlässigkeit (vgl. BGer 2C_85/2015 des Bundesgerichts vom 16. September 2015, E. 2.5 und E. 3.4 mit Hinweisen).

d) Am 28. September 2018 verabschiedeten die Eidgenössischen Räte eine Änderung des Verrechnungssteuergesetzes; insbesondere wurde Art. 23 VStG ein Absatz 2 angefügt, welcher bestimmte Voraussetzungen nennt, bei deren Eintreffen die Verwirkung des Anspruchs auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer ausnahmsweise nicht eintritt. Der Absatz lautet folgendermassen: Die Verwirkung tritt nicht ein, wenn die Einkünfte oder Vermögen in der Steuererklärung fahrlässig nicht angegeben wurden und in einem noch nicht rechtskräftig abgeschlossenen Veranlagungs-, Revisions- oder Nachsteuerverfahren: a. nachträglich angegeben werden; oder b. von der Steuerbehörde aus eigener Feststellung zu den Einkünften oder Vermögen hinzugerechnet werden. Eine Übergangsregelung in Art. 70d VStG bestimmt zusätzlich, dass der neue Art. 23 Abs. 2 VStG für Ansprüche gilt, die seit dem 1. Januar 2014 entstanden sind, sofern über den Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer noch nicht rechtskräftig entschieden worden ist.

3. Der Sachverhalt ist weitgehend unbestritten. Demnach hat der Beschwerdeführer verrechnungssteuerbelastete Einkünfte, konkret die an ihn erfolgte Dividendenzahlung der R. AG von Fr. 50'000.- in der Steuererklärung 2015 nicht angegeben und im weiteren Verlauf des Veranlagungsverfahrens auch nicht von sich aus nachdeklariert. Die Berücksichtigung der Dividende in der Veranlagung erfolgte vielmehr im Zuge einer Kontrolle der kantonalen Steuerverwaltung. Unter der bis zum 31. Dezember 2018 herrschenden Rechtslage wäre der Rückerstattungsanspruch damals wohl verwirkt gewesen, wobei dieser Punkt aufgrund der zuvor beschriebenen Gesetzesrevision nicht mehr abschliessend geklärt werden muss. Stattdessen sind nun die Voraussetzungen des neu eingefügten Art. 23 Abs. 2 VStG zu prüfen.

a) Das Erfordernis von Art. 23 Abs. 2 lit. b VStG ist aufgrund des Sachverhalts ohne weiteres erfüllt: Das Veranlagungsverfahren der Steuerperiode 2015 war beim Beschwerdeführer noch nicht rechtskräftig abgeschlossen, als die Steuerbehörde aus eigener Feststellung verrechnungssteuerbelastete Einkünfte in der Höhe von Fr. 50'000.– dem steuerbaren Einkommen des Beschwerdeführers hinzurechnete. Ferner treffen die Voraussetzungen der Übergangsbestimmung Art. 70d VStG auf den Sachverhalt zu: Der Streit betrifft einen Anspruch, der nach dem 1. Januar 2014 entstanden ist. Ausserdem ist über diesen Anspruch noch nicht rechtskräftig entschieden worden.

b) Somit ist nur noch darüber zu entscheiden, ob der Beschwerdeführer die verrechnungssteuerbelastete Dividende fahrlässig nicht deklariert hat.

b/aa) Sowohl die kantonale Steuerverwaltung als auch die EStV sind der Ansicht, dass das Handeln des Beschwerdeführers bzw. das seines Stellvertreters als fahrlässig einzustufen ist. Wie die Steuerverwaltung richtig feststellt, wird der Begriff der Fahrlässigkeit im Verrechnungssteuerrecht nicht näher definiert. In den Materialien zur Gesetzesrevision finden sich Anhaltspunkte zum Bedeutungsinhalt sowohl in der Botschaft des Bundesrates wie auch in der parlamentarischen Debatte. In der Botschaft wird dabei auf das Bundesgerichtsurteil 2A.299/2004 vom 13. Dezember 2004 E. 4.3 verwiesen (BBl 2018 2325, 2341). In diesem Entscheid, in dem es um den Verwirkungstatbestand in Art. 23 VStG nach alter Rechtslage ging, prüfte das Bundesgericht die Nichtdeklaration von Einkünften aus einem Verkauf von Partizipationsscheinen unter dem Aspekt der Fahrlässigkeit und umschrieb diesen Begriff dabei im Wesentlichen mit der Legaldefinition von Art. 12 Abs. 3 des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB, SR 311.0). Demzufolge handelt fahrlässig im Sinne des VStG, wer die Folgen seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedacht oder darauf nicht Rücksicht genommen hat. Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit, wenn der Betreffende die Vorsicht nicht beachtet, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist. In der Debatte des erstberatenden Nationalrats verdeutlichte Bundesrat Maurer, der die Revisionsvorlage gegenüber dem Parlament namens des Bundesrats vertrat, eine fahrlässige Unterlassung im Sinne der neuen Bestimmung mit einem Beispiel wie folgt: „Wenn beim Ausfüllen einer Steuererklärung ein Fehler unterläuft, soll trotzdem die Verrechnungssteuer zurückerstattet werden.“ Etwas später im Votum subsumierte er unter Fahrlässigkeit Unterlassungen, die auf ein Versehen oder auf Vergesslichkeit zurückzuführen seien (Amtliches Bulletin 2018 N 623 f., Geschäft 18.030). In der Debatte des zweitberatenden Ständerats äusserte sich Pirmin Bischof (als Sprecher der vorberatenden Kommission) dahingehend, dass es bei Art. 23 Abs. 2 VStG um Fälle gehe, in denen eine steuerpflichtige Person es einmal unterlassen habe, etwas zu deklarieren. Vorsätzliche Nichtdeklarationen seien von der neuen Bestimmung nicht erfasst (Amtliches Bulletin 2018 S 595, Geschäft 18.030). Ständerat Erich Ettlin ergänzte später, Fahrlässigkeit bedeute, dass man sich nicht bewusst sei, einen Fehler gemacht zu haben, sonst wäre es ja ein Vorsatz (Amtliches Bulletin 2018 S 596, Geschäft 18.030).

b/bb) Hier hat der Beschwerdeführer seine Steuererklärung durch einen Stellvertreter ausfüllen und einreichen lassen. Die Handlungen des Stellvertreters gelten daher als seine eigenen. Aufgrund der konkreten Umstände ist zu untersuchen, ob der Stellvertreter bloss fahrlässig oder bereits vorsätzlich gehandelt hat. Direkter Vorsatz, das heisst dass der Stellvertreter mit Wissen und Willen die Dividendenzahlung in der Steuererklärung nicht angegeben hätte (vgl. Trechsel / Pieth [Hrsg.], Schweizerisches Strafgesetzbuch, Praxiskommentar, 3. Aufl., Zürich / St. Gallen 2018, Art. 12 N 3), kann zum Vornherein ausgeschlossen werden. Auch ein Eventualvorsatz, d.h. dass der Stellvertreter die unvollständige Dividendendeclaration ernsthaft für möglich gehalten, diese aber in Kauf genommen hätte (vgl. Trechsel / Pieth, a.a.O., Art. 12 N 13), erscheint höchst unwahrscheinlich. Dafür spricht insbesondere, dass der Stellvertreter wohl kein persönliches Interesse an einer unvollständig ausgefüllten Steuererklärung seines Klienten hatte. Das Gegenteil dürfte ziemlich sicher der Fall gewesen sein. Die gesamten Umstände sprechen ausserdem dafür, dass dem Stellvertreter ein professioneller Fehler unterlaufen sein muss. Dabei fällt vor allem ins Gewicht, dass er die Dividendenzahlung der R. AG an den Beschwerdeführer der EStV ordnungsgemäss meldete (. . .). Nach übereinstimmender Darstellung der kantonalen Steuerverwaltung und der EStV hatte er ferner die Beteiligung des Beschwerdeführers an der R. AG in den Vorjahren samt Zahlung von Bruttodividenden jeweils korrekt im Wertschriftenverzeichnis deklariert (VG Act. 21, S. 4; VG Act. 24, S. 6). Mit den Beschwerdegegnern kommt das Gericht somit zum Schluss, dass der Beschwerdeführer in der Steuererklärung 2015 die Deklaration der Dividende von Fr. 50'000.- aus Fahrlässigkeit unterliess.

c) Somit sind alle Voraussetzungen zur Anwendung von Art. 23 Abs. 2 VStG erfüllt. Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer ist dem Beschwerdeführer nach neuem Recht zu gewähren. Die Beschwerde ist in Übereinstimmung mit allen Parteien im Hauptpunkt gutzuheissen.

4. Strittig unter den Parteien sind die Kostenfolgen und die etwaige Ausrichtung einer Parteientschädigung. Der Beschwerdeführer ist der Meinung, dass die Verfahrenskosten den Beschwerdegegnern aufzuerlegen seien und dass ihm eine Parteientschädigung zuzusprechen sei. Die Steuerverwaltung und die EStV beantragen eine Auferlegung der Kosten zu Lasten des Beschwerdeführers und verneinen dessen Anspruch auf eine Parteientschädigung.

a) Es ist zunächst zu klären, gestützt auf welcher Rechtsgrundlage der Entscheid zu den Verfahrenskosten und der Parteientschädigung zu ergehen hat.

a/aa) Artikel 54 VStG regelt das Verfahren vor der kantonalen Rekurskommission gegen Rückerstattungsentscheide der kantonalen Steuerbehörden. Dort, aber auch an anderen Stellen des VStG, finden sich aber keine Vorschriften zu den Kosten und der Parteientschädigung in diesem Verfahren. Artikel 55 VStG lässt ausdrücklich zu, dass sich das Einsprache- und das Beschwerdeverfahren nach den für die Anfechtung und Überprüfung der Steuerveranlagung massgebenden kantonalen Verfahrensvorschriften richtet, wenn eine entsprechende Rechts-

grundlage im kantonalen Recht existiert und der Entscheid über die Rückerstattung mit einer Veranlagungsverfügung verbunden worden ist.

a/bb) In § 75 Abs. 2 VRG i.V.m. § 75 Abs. 1 VRG wird bestimmt, dass Beschwerden gegen Bundessteuern, die das Verwaltungsgericht zu beurteilen hat, wie kantonale Steuerstreitigkeiten behandelt werden, unter Vorbehalt abweichender und ergänzender Vorschriften des Bundesrechts. Es gibt somit eine kantonalrechtliche Bestimmung, um die Beschwerdeverfahren nach Art. 58 Abs. 2 VStG auf der Grundlage kantonalen Gesetze zu führen, sofern ein bestimmter Aspekt des Verfahrens nicht schon selber im Verrechnungssteuergesetz selber geregelt ist. Bei kantonalen Steuerstreitigkeiten wird das Verfahren in erster Linie durch das Steuergesetz vom 25. Mai 2000 (StG, BGS 632.1) als Spezialgesetz geregelt. Für dort nicht behandelte Fragen verweist es auf das VRG, welches sinngemäss anzuwenden sei (§ 121 Abs. 1 StG).

a/cc) Stellt man allerdings auf den Wortlaut von Art. 55 VStG ab, dann wäre die subsidiäre Anwendung von kantonalem Recht nur dann möglich, wenn der Entscheid über den Rückerstattungsanspruch mit einer Veranlagungsverfügung verbunden wurde. Im vorliegenden Fall wurden der Veranlagungs- und Rückerstattungsentscheid zwar am gleichen Tag versendet, doch wurden die Entscheide nicht miteinander verbunden. Wie aus den Akten ersichtlich gab es zwei Verfügungen, wobei der Steuervertreter Adressat des Veranlagungsentscheids war und der Beschwerdeführer den Rückerstattungsentscheid direkt erhielt (Rek. Act. 4 und 6). In der Literatur wird die Ansicht vertreten, dass nicht einzusehen sei, warum abweichende Verfahrensvorschriften für Einsprache- und Beschwerdeverfahren vorzusehen seien, wenn die Rückerstattung ausserhalb des Veranlagungsverfahrens vorgesehen sei (Knüsel, in: Zweifel / Beusch / Bauer-Balmelli: Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2. Aufl., Basel 2012, Art. 55 N 2). Das Gericht schliesst sich dieser Ansicht an, womit im vorliegenden Fall bei den Kostenfolgen und der Parteientschädigung in erster Linie auf die Vorschriften im kantonalen Steuergesetz abzustellen ist und in zweiter Linie auf das VRG.

b) Paragraph 120 Abs. 1 StG bestimmt, dass die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens (vor Verwaltungsgericht) der unterliegenden Partei ganz bzw. bei teilweiser Gutheissung im Verhältnis des Unterliegens aufzuerlegen sind. Gemäss Absatz 2 der Bestimmung werden der obsiegenden steuerpflichtigen Person die Kosten ganz oder teilweise auferlegt, wenn sie bei pflichtgemässigem Verhalten schon im Veranlagungs- oder Einspracheverfahren zu ihrem Recht gekommen wäre. Weiter bestimmt Absatz 3, dass der obsiegenden steuerpflichtigen Person für die Vertretung durch eine Fachperson eine angemessene Entschädigung zugesprochen wird. Schliesslich ist Absatz 4 zu entnehmen, dass von einer Kostenaufgabe abgesehen werden kann, wenn besondere Verhältnisse es rechtfertigen.

c) Vorliegend liesse sich mit einigem Recht argumentieren, dass der nunmehr obsiegende Beschwerdeführer ohne Ergreifung eines Rechtsmittels zu seinem Recht gekommen wäre,

wenn sein Vertreter die Steuererklärung ordnungsgemäss ausgefüllt hätte, wozu er ja verpflichtet gewesen wäre (vgl. § 125 Abs. 2 StG). In diesem Falle hätte der Beschwerdeführer die Verrechnungssteuer auf die Dividendenzahlung von Fr. 50'000.- nämlich ohne Weiteres zurück-erhalten. Doch verkennt diese Sichtweise Sinn und Zweck des neuen Art. 23 Abs. 2 VStG, in welchem der Gesetzgeber ausdrücklich bestimmt hat, dass ein fahrlässiges Nichtdeklarieren von verrechnungssteuerbelasteten Einkünften einem Steuerpflichtigen nicht zum Schaden gereichen soll. In Zukunft dürften sich Rechtsstreitigkeiten im Zusammenhang mit dieser neuen Bestimmung daher im Wesentlichen um die Frage drehen, ob ein Steuerpflichtiger in der Steuererklärung eine verrechnungssteuerbelastete Einkunft bloss fahrlässig oder mit Absicht bzw. eventualabsichtlich nicht angegeben hat. Sollte das Verwaltungsgericht dabei auf Fahrlässigkeit erkennen, müssten bei konsequenter Anwendung von § 120 Abs. 2 StG einem Beschwerdeführer trotz Obsiegens die Kosten des Verfahrens auferlegt werden. Dies würde aber zum stossenden Ergebnis führen, dass ein Beschwerdeführer in solchen Verfahren ungeachtet des Ausgangs die Gerichtskosten immer übernehmen müsste. Dies kann jedoch nicht die Absicht des Gesetzgebers gewesen sein. Daraus ist der Schluss zu ziehen, dass in Beschwerdeverfahren nach Art. 54 Abs. 1 VStG, d.h. bei Beschwerden gegen Rück-erstattungsentscheide betreffend die Verrechnungssteuer, § 120 Abs. 2 StG gegenüber dem obsiegenden Steuerpflichtigen nicht anzuwenden ist, wenn das Gericht zum Schluss kommt, dass die Vorinstanz Art. 23 Abs. 2 VStG zu Unrecht nicht angewendet hat.

d) Der Sachverhalt, der zum vorliegenden Verfahren führte, spielte sich zwar noch unter alter Rechtslage ab, und es ging im Rechtsstreit nicht um die Frage, ob der Beschwerdeführer seine Verfahrenspflichten fahrlässig oder absichtlich missachtet hatte. Doch weist der Beschwerdeführer zu Recht auf die Rückwirkungsklausel in Art. 70d VStG hin. Der Gesetzgeber hat diese Rückwirkung entgegen der Vorbehalte von Bundesrat Ueli Maurer in der parlamentarischen Debatte (Amtliches Bulletin 2018 N 624, Geschäft 18.030) ausdrücklich so beschlossen, insbesondere hat er sie mit keinen einschränkenden Klauseln bezüglich der Kostenaufgabe in den noch hängigen Beschwerdeverfahren versehen. Es vermag auch nicht einzuleuchten, weshalb der Beschwerdeführer des vorliegenden Verfahrens bei den Verfahrenskosten anders behandelt werden sollte, als Beschwerdeführer, welche die Deklaration von verrechnungssteuerbelasteten Dividenden nach dem 1. Januar 2019 fahrlässig unterlassen haben. Dem von der Rückwirkungsklausel uneingeschränkt profitierenden Beschwerdeführer sind konsequenterweise somit keine Verfahrenskosten aufzuerlegen, und es ist ihm der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 2'000.- zurückzuzahlen.

e) An diesem Ergebnis vermag im Übrigen die Argumentation der Steuerverwaltung nichts zu ändern. Diese wirft dem Beschwerdeführer unter Abstützung auf § 23 Abs. 1 Ziff. 3 VRG vor, unnötig Kosten verursacht zu haben. Abgesehen davon, dass für die Kostenaufgabe hier das Steuergesetz zur Anwendung kommt und nicht das VRG, hat – retrospektiv betrachtet – der von der Rückwirkungsklausel profitierende Beschwerdeführer keine unnötigen Kosten verursacht. Der Gesetzgeber hat mit der Gesetzesänderung in Kauf genommen, dass Steuerpflichtige Rechtsmittelverfahren auslösen können, wenn sie im Wertschriftenverzeichnis

nis verrechnungssteuerbelastete Einkünfte nicht deklarieren und sie deshalb die Verrechnungssteuer nicht zurückerhalten. Wenn sich im Verlauf dieser Verfahren herausstellt, dass die unterlassene Deklaration bloss fahrlässig und nicht absichtlich erfolgte, haben sie im Lichte der neuen Bestimmung von Art. 23 Abs. 2 VStG gar keine unnötigen Kosten verursachen können. Die Argumentation lautet mithin ähnlich wie bei § 120 Abs. 2 StG. Auch der Umstand, dass der Beschwerdeführer Einsprache erhoben hat und anschliessend ans Verwaltungsgericht gelangt ist, bedeutet nicht, dass er dadurch unnötig Kosten verursacht hätte. Wie er nachvollziehbar ausführt, musste er diese Rechtsmittel ergreifen. Hätte er es nicht gemacht, wäre sein Anspruch nach alter Rechtslage beurteilt worden und nun wohl verwirkt.

f) Es stellt sich die Frage, ob die Gerichtskosten der EStV angelastet werden könnten, welche sich den Anträgen des Beschwerdeführers bis zum Inkrafttreten der neuen Gesetzesbestimmungen widersetze.

f/aa) Das Bundesgericht hat in einem Verfahren, welches die direkte Bundessteuer betraf, festgehalten, dass der Beizug der EStV in Verfahren gegen die kantonalen Steuerbehörden in erster Linie dazu diene, die Fachkompetenz und die breiten Kenntnisse der EStV für eine umstrittene Veranlagung dienstbar zu machen. Die EStV könne ihre Stellungnahme auch mit Anträgen verbinden, wie dies in Rechtsstreitigkeiten üblich sei. Es würde aber zu weit führen, aus so einer weitgehend unterstützenden Teilnahme ableiten zu wollen, die EStV greife als Partei in das Verfahren ein und übernehme das Kostenrisiko. Dies hiesse nämlich den umfassenden Auftrag der EStV zur Sicherstellung eines einheitlichen Vollzugs zu verkennen. Solange die EStV nicht selber Beschwerde erhebe, sei sie nicht Partei. Gestützt auf diese Überlegungen folgte das Bundesgericht dem entsprechenden Antrag der EStV, womit diese im vorinstanzlichen Verfahren keine Verfahrenskosten und Parteientschädigungen zu zahlen hatte (BGer 2C_200/2014 vom 4. Juni 2015 E. 3.2, 3.5 und 3.6).

f/bb) Bei der Rückerstattung der Verrechnungssteuer durch die Kantone räumt der Gesetzgeber der EStV eine ähnliche Stellung ein wie beim Vollzug der Vorschriften der direkten Bundessteuer durch die Kantone (vgl. Art. 34 Abs. 2 VStG mit Art. 102 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG, SR 642.11]). In beiden Fällen wird bestimmt, dass die EStV für eine einheitliche Anwendung der Bundesvorschriften sorgt. Entsprechend wird bei Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Rekurskommission, welche die Rückerstattung der Verrechnungssteuer betreffen, der EStV eine ähnliche Verfahrensstellung eingeräumt wie bei Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Steuerrekurskommission betreffend die Veranlagung der direkten Bundessteuer. In beiden Fällen hat die Rekursinstanz – hier das Verwaltungsgericht – der EStV Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben (vgl. Art. 54 Abs. 3 VStG und Art. 142 Abs. 1 DBG). In analoger Anwendung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum DBG ist somit die EStV, welche vorliegend unter Abstützung auf Art. 54 Abs. 3 VStG ihre Fachmeinung als Aufsichtsinstanz eingebracht hat, nicht als Partei zu qualifizieren, welche das Kostenrisiko übernimmt. Damit sind ihr keine Gerichtskosten aufzuerlegen. Im Übrigen ist sie aufgrund der gleichen Überlegungen auch nicht zur

Ausrichtung einer Parteientschädigung zu verpflichten. Der Steuerverwaltung des Kantons Zug sind aufgrund von § 24 Abs. 1 VRG ohnehin keine Gerichtskosten aufzuerlegen, da das Verwaltungsgericht und die Steuerverwaltung dem gleichen Gemeinwesen angehören.

g) Schliesslich harrt die Frage nach Zusprache einer Parteientschädigung einer Klärung.

g/aa) Der Beschwerdeführer, der von einer Fachperson vertreten wurde, beantragt die Zusprache einer Parteientschädigung. Gemäss § 120 Abs. 3 StG würde diese Entschädigung dem obsiegenden Beschwerdeführer zustehen. Um zu begründen, weshalb es nicht angezeigt sei, dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung zuzusprechen, verweist die Steuerverwaltung auf die Literatur zu Art. 63 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021). Dies wohl deshalb, da die Bestimmung von Art. 144 Abs. 4 DBG, welche die Parteientschädigung bei Verfahren betreffend die direkte Bundessteuer regelt, auf das VwVG verweist. Allerdings hat die Steuerverwaltung dabei übersehen, dass Art. 144 Abs. 4 DBG auf Art. 64 Abs. 1-3 VwVG verweist und nicht auf Art. 63 VwVG. In den Kommentaren zu dieser letztgenannten Bestimmung werden im Übrigen differenzierte Ansichten vertreten. Im von der Steuerverwaltung zitierten Kommentar führt der Autor aus, dass unnötig verursachte Parteikosten auch dem Verursacher auferlegt werden könnten, ähnlich wie bei den Gerichtskosten, die in Art. 63 VwVG geregelt seien (Maillard Marcel, in: Waldmann / Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Aufl., Zürich / Basel / Genf 2016, Art. 64 N 29). In einem anderen Kommentar steht allerdings, dass einer obsiegenden Partei eine Parteientschädigung zugesprochen werden müsse (Beusch Michael, in: Auer / Müller / Schindler [Hrsg.], Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Kommentar, 2. Aufl., Zürich / St. Gallen 2019, Art. 64 N 9 und Art. 63 N 20). Ein Abweichen von diesem sogenannten Unterliegerprinzip wird vom Verfasser dieser Kommentarstelle nicht diskutiert, und es wird auch keine Analogie zu Art. 63 VwVG hergestellt. Für die zu beantwortende Frage erscheinen dem Gericht allerdings die Ausführungen zu Art. 144 Abs. 4 DBG im Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer der Herausgeber Martin Zweifel und Michael Beusch stringenter zu sein. Darin wird nämlich unter anderem die Ansicht vertreten, dass bei der Zusprechung einer Parteientschädigung genauso wie bei der Verlegung der Verfahrenskosten vom Unterliegerprinzip ausnahmsweise abgewichen werden könne, namentlich dann, wenn die obsiegende Partei ein unnötiges Beschwerdeverfahren oder in unnötiger Weise Parteikosten verursacht habe (Hunziker Silvia und Mayer-Knobel Isabelle, in: Zweifel / Beusch [Hrsg.]: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl., Basel 2017, Art. 144 N 23). Vorliegend wurde bereits festgestellt, dass der obsiegende Beschwerdeführer das Beschwerdeverfahren nicht unnötig geführt hat. Deshalb kann ihm nun auch nicht angekreidet werden, dass die Kosten seiner Rechtsvertretung grundsätzlich unnötig waren. Es gibt also keinen Grund, bei den Parteikosten vom Unterliegerprinzip abzuweichen. Die Steuerverwaltung bringt vor, sie habe die Rückerstattung wegen der durch den Bund vorgenommenen Praxisverschärfung im KS Nr. 40 verweigern müssen. Dies trifft wohl zu, doch taugt das Argument nicht, um damit dem Beschwerdeführer die Zusprechung einer Parteientschädigung zu verweigern. Das Unterliegerprinzip bewirkt nämlich eine auf dem blossen Unterliegen im Verfahren beruhende

Kostenersatzpflicht im Sinne einer gesetzlichen Kausalhaftung. Deshalb kommt es nicht darauf an, aus welchen Gründen eine Partei unterlegen ist (Hunziker / Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 144 N 6). Die kantonale Steuerverwaltung ist damit zur Leistung einer Parteientschädigung an den Beschwerdeführer zu verpflichten. Wie zuvor ausgeführt, kann diese Verpflichtung der EStV nicht überbunden werden.

(...)

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 27. August 2019, A 2016 34
Das Urteil ist rechtskräftig.

4.4 Grundstückgewinnsteuer: Verkehrswert vor 25 Jahren

Regeste:

Art. 29 Abs. 2 BV – Setzt eine Grundstückgewinnsteuer-Kommission einen Landwert vor 25 Jahren gestützt auf Vergleichshandänderungen von vor 25 Jahren fest, hat sie einem Steuerpflichtigen im Einspracheverfahren auf Gesuch hin Einsicht in diese Handänderungen zu geben. Unterlässt sie dies, verletzt sie das rechtliche Gehör; Bestätigung der Rechtsprechung (Erw. 4.5 und 4.7).

§ 112 Abs. 2 StG – Aus Gründen des Steuergeheimnisses ist das volle Akteneinsichtsrecht auf die Amtsstelle beschränkt. Ausgehändigte Angaben zu den Vergleichsgrundstücken sind derart zu anonymisieren, dass Rückschlüsse auf die Eigentümer der Vergleichsgrundstücke nicht mehr möglich sind; Präzisierung der Rechtsprechung (Erw. 4.7).

Aus dem Sachverhalt:

Mit Veranlagungsentscheid vom 15. Mai 2018 setzte die Grundstückgewinnsteuer-Kommission der Gemeinde A. den Grundstücksgewinn aus der Veräusserung des Grundstücks X. auf Fr. fest. Die Kommission ging dabei für das Grundstück von einem Verkehrswert vor 25 Jahren von Fr. aus. Dagegen liess die Erbengemeinschaft Y. Einsprache einreichen und beantragte die Festlegung eines höheren Verkehrswerts vor 25 Jahren. Am 19. November 2018 hiess die Kommission die Einsprache teilweise gut und erhöhte den in der Veranlagung angesetzten Verkehrswert, jedoch nicht im von den Einsprechern verlangten Ausmass. Am 19. Dezember 2018 liess die Erbengemeinschaft Y. dagegen Rekurs beim Verwaltungsgericht einreichen und verlangte wie schon in der Einsprache die Festsetzung des Verkehrswerts vor 25 Jahren auf Fr..

Aus den Erwägungen:

(...)

2. Die Rekurrenten werfen der Grundstückgewinnsteuer-Kommission (fortan: Rekursgegner-

in) vorerst vor, sie habe weder im Veranlagungsentscheid vom 15. Mai 2018 noch im Einspracheentscheid vom 19. November 2018 substantiiert begründet, wie sie auf den Landwert gekommen sei, den sie letztlich für die Berechnung des Verkehrswerts des Grundstücks X. (fortan: GS X.) vor 25 Jahren (1992) beigezogen habe (Fr./m² gemäss Einspracheentscheid der Rekursgegnerin). Die Rekursgegnerin habe es unterlassen, den Rekurrenten bekannt zu geben, wie viele und welche Grundstücke als Vergleichsobjekte herangezogen worden seien. Entsprechend habe sie auch keine Möglichkeit gehabt zu überprüfen, ob die von der Kommission zu Vergleichszwecken herangezogenen Objekte mit dem GS X. vergleichbar seien.

Die Nichtoffenlegung der einzelnen zum Vergleich herangezogenen Handänderungen zum relevanten Bewertungszeitpunkt (1992) wird von der Rekursgegnerin nicht bestritten, sondern damit gerechtfertigt, dass die Wahrung des Steuergeheimnisses die Offenlegung der Details zu den Vergleichshandänderungen verbiete.

Streitgegenstand bildet vorliegend daher vorderhand eine Frage der Gehörsverweigerung, über welche vorab, das heisst vor der Beurteilung der materiellen Streitfragen zu entscheiden ist, wie dies den Parteien durch das Gericht mit Schreiben vom 13. März 2019 mitgeteilt wurde (BGE 126 I 15 vom 24. November 1999; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Auflage, 2013, § 124 Rz 11).

3.

3.1 Gemäss § 189 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 25. Mai 2000 (StG, BGS 632.1) unterliegen der Grundstückgewinnsteuer Gewinne, die aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens oder von Anteilen an solchen erzielt werden. Steuerobjekt ist der Grundstückgewinn. Der Grundstückgewinn ist gemäss § 193 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und anrechenbare Aufwendungen sowie der bei der Überführung ins Privatvermögen besteuerte Gewinn) übersteigt. Als Erwerbspreis gilt der Kaufpreis mit allen weiteren Leistungen der erwerbenden Person. Liegt die massgebende Handänderung wie vorliegend mehr als 25 Jahre zurück, kann die steuerpflichtige Person anstelle des Erwerbspreises den Verkehrswert des Grundstückes vor 25 Jahren in Anrechnung bringen (§ 195 Abs. 2 StG).

3.2 Bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer ist der Verkehrswert – abweichend von der Steuereinschätzung für die Kantons- und Gemeindesteuern, bei der der «Verkehrswert» einer Liegenschaft im Interesse einer rationellen Veranlagung mit Hilfe von generellen Richtlinien als Formelwert festgelegt werden kann – individuell nach allgemeinen Bewertungsgrundsätzen zu schätzen. Der Grund für dieses unterschiedliche Vorgehen liegt in der aperiodischen Erhebung der Grundstückgewinnsteuer und der im Gegensatz zur Vermögenssteuer erheblich grösseren Steuerbelastung. Bei der relativ geringfügigen Steuerbelastung bei der Vermögenssteuer (0.5 – 2 % gemäss § 44 Abs. 2 StG) kann aus verwaltungsökonomischen Überlegungen viel eher zu einer verallgemeinernden Typisierung geschritten werden als bei der Grundstückgewinnsteuer, wo mit Steuersätzen bis maximal 60 % gerechnet wer-

den muss (§ 199 Abs. 3 StG). Hier ist den besonderen Verhältnissen jedes Einzelfalls Rechnung zu tragen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 220 N 121). Der Verkehrswert eines Grundstücks ist nach objektiven Grundsätzen zu ermitteln und entspricht dem Preis, der für das Grundstück nach dessen rechtlichen Gegebenheiten und dessen tatsächlichen Eigenschaften im gewöhnlichen Geschäftsverkehr am fraglichen Bewertungsstichtag (hier: per Dezember 1992) zu erzielen gewesen wäre. Als gewöhnlicher Geschäftsverkehr wird der Handel am freien Markt bezeichnet, bei dem sich die Preise nach marktwirtschaftlichen Gegebenheiten auf der Grundlage von Angebot und Nachfrage bilden und bei dem jeder Vertragspartner nicht aus Zwang und Not, sondern freiwillig und in Wahrung seiner Interessen zu handeln in der Lage ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 220 N 123 f.). Der Verkehrswert kann nicht mit dem bezahlten Preis gleichgesetzt werden, denn der Preis eines Grundstücks muss nicht seinem Wert entsprechen. Es ist daher grundsätzlich untauglich, aus einem erzielten heutigen Verkaufserlös auf einen ebenso hohen Verkehrswert vor 25 Jahren mittels Diskontierung schliessen zu wollen. Der Verkehrswert kann auch nicht durch Rechtsgeschäfte bestimmt werden, die durch ausserordentliche Umstände zustande gekommen sind (wie z. B. Notverkäufe, Zwangsvollstreckung, Spekulationskäufe). Bei Grundstücken bestimmt der Markt am Ort der gelegenen Sache den Verkehrswert. Der Bewertungsstichtag ist massgebend für die Beantwortung aller relevanten Fragen, d.h. auf diesen Zeitpunkt ist eine Momentaufnahme vorzunehmen. So ist der Zustand des Grundstücks in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht massgebend wie auch allfällige Indexzahlen (Baukostenindex, Gebäudeversicherungswerte, Mietpreisindex etc.). Auch der Hypothekarzinssatz, die bau- und mietrechtlichen Rahmenbedingungen, das allgemeine wirtschaftliche Umfeld sowie die Infrastruktur am Bewertungsstichtag sind festzulegen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 220 N 132.).

3.3 Der Verkehrswert kann nach verschiedenen Methoden ermittelt werden, nämlich der Preisvergleichsmethode, der Sachwertmethode und der Ertragswertmethode. Als weitere Modelle kommen die Rückwärtsrechnung, die Lagenklassenmethode und die Strukturzahlenmethode in Frage. Die Vergleichsmethode wird bei der Schätzung von unüberbauten Grundstücken als Haupt-, die anderen als Hilfsmethoden bezeichnet. Auch bei Wohngrundstücken gilt die Vergleichsmethode als die objektivste aller Bewertungsverfahren. Die Vergleichsmethode basiert darauf, dass aufgrund von vergleichbaren Objekten, welche in der fraglichen Zeit tatsächlich verkauft wurden, auf den Wert des zu schätzenden Grundstückes geschlossen wird. Die Vergleichsmethode wird in der Gerichts- und Verwaltungspraxis deutlich favorisiert, und zwar unabhängig davon, ob es sich um überbaute oder unüberbaute Grundstücke handelt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 220 N 139). Bei der Schätzung von unüberbauten Grundstücken soll – soweit möglich – auf die Vergleichspreise abgestellt werden, die im gleichen Zeitraum für ähnliche unüberbaute Grundstücke erzielt wurden. Dies gilt im Grundsatz auch für den Landwert überbauter Grundstücke unter Berücksichtigung der vorhandenen Überbauung und deren wirtschaftlichen Ausnutzungsmöglichkeit; dem Umstand der vorhandenen Überbauung wird bei der Vergleichsmethode mit einem Werteinschlag (Bebauungseinschlag) Rechnung getragen, denn der Umstand einer vorhandenen Überbauung wird in der

Regel den Landwert mindern, da der Boden in diesem Fall einem potentiellen Käufer nur noch eingeschränkt zur baulichen Nutzung nach dessen eigenen Vorstellungen zur Verfügung steht (zum Ganzen Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 220 Rz 185 f. i.V.m Rz 153; Schätzerhandbuch der Vereinigung kantonale Grundstücksbewertungsexperten, Ausgabe August 1990, Kapitel III/3, Ziff. 3.3.6.1).

Heranzuziehen sind Vergleichspreise von Handänderungen unter Drittpersonen, wobei als Drittperson auch das Gemeinwesen in Frage kommt. Nicht unbesehen dürfen Preise von Handänderungen beigezogen werden, bei denen persönliche Verhältnisse auf den Preis eingewirkt haben (Gefälligkeitspreise unter Verwandten und Freunden). Als vergleichbar können Handänderungen an möglichst nahe gelegenen Grundstücken herangezogen werden, die lage-, zonen- und formmässig sowie hinsichtlich Erschliessungsgrad dem Schätzungsobjekt gleich oder ähnlich sind. Wertbeeinflussende Kriterien sind in erster Linie die folgenden:

- Lage/Standort (Distanz zu Einkaufsmöglichkeiten, öffentlichem Verkehr, Schulen, Kultur- und Freizeitmöglichkeiten, Charakter der näheren Umgebung, zukünftige Entwicklung der Lage);
- Erschliessungsgrad, Grösse und Form des Grundstücks;
- Aussicht und Besonnung, Immissionen und Altlasten;
- Auflagen, Rechte und Lasten;
- Baugrund und Neigung, Baureife, Eignung für Überbauung;
- Zonenzugehörigkeit und Nutzungsmöglichkeiten.

Die einzelnen massgebenden Vergleichsgrundstücke sind unter Würdigung ihrer Vor- und Nachteile dem Schätzungsobjekt gegenüberzustellen. Auf diese Weise ist ein angemessener Mittelwert festzulegen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 220 N 153 ff., 161). Bei der Verkehrswertschätzung überbauter Grundstücke wird in der Regel sowohl der Realwert (bestehend aus Landwert, Bauwert, Nebenkosten) wie auch der Ertragswert berücksichtigt (BGE 134 II 49 E. 15.1). Der Ertragswert muss aber nicht notwendigerweise bei allen Grundstücken berücksichtigt werden. Bei Wohnliegenschaften, die aufgrund ihrer Gestaltung in erster Linie der Eigennutzung dienen, kommt dem Realwert ausschlaggebende Bedeutung zu, weshalb hier kein Ertragswert berücksichtigt werden muss.

4.

4.1 In allen Fällen, in denen durch die Veranlagungsbehörden für die Grundstückgewinnsteuer Vergleichspreise beigezogen werden, muss das rechtliche Gehör der steuerpflichtigen Person beachtet werden. Der Anspruch auf rechtliches Gehör im Sinne von Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) umfasst die Rechte und Pflichten der Parteien auf Teilnahme am Verfahren und auf Einflussnahme auf den Prozess der Entscheidungsfindung. Im Rahmen der Sachverhaltsermittlung im Steuereinschätzungsverfahren verleiht der Gehörsanspruch der steuerpflichtigen Person insbesondere auch das Recht auf Einsicht in die für die Veranlagung relevanten Akten (Richn-

er/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 124 Rz 1 ff.). Dieses Akteneinsichtsrecht wird auf kantonalen Ebene durch § 112 StG konkretisiert.

4.2 Vorliegend folgt aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör und dem davon abgeleiteten Akteneinsichtsrecht, dass die Rekurrenten sich vor der Veranlagungsbehörde zu den erhobenen Vergleichspreisen und deren Vergleichstauglichkeit äussern können. Hierfür ist dem Steuerpflichtigen regelmässig eine Liste der Vergleichshandänderungen mit den bezahlten Preisen zusammen mit einem Ortsplan und der damals gültigen Bauordnung mit Zonenplan vorzulegen. Um die Vergleichstauglichkeit prüfen zu können, müssen richtig betrachtet auch die Parteien der Vergleichshandänderungen genannt werden, damit überprüft werden kann, ob aussergewöhnliche oder persönliche Verhältnisse den Preis beeinflusst haben könnten. Dies ist angesichts des das Steuerverfahren beherrschenden Steuergeheimnisses nicht unproblematisch, d.h. die Veranlagungsbehörde hat eine Güterabwägung zwischen dem Steuergeheimnis auf der einen und dem rechtlichen Gehör auf der anderen Seite vorzunehmen. In der Regel hat dabei der Anspruch auf rechtliches Gehör zu überwiegen, v.a. wenn es um Vergleichshandänderungen geht, die bereits 20 und mehr Jahre zurückliegen. Gemäss einschlägiger Literatur hat aber auch hier die Geltung des Steuergeheimnisses zur Folge, dass die Einsicht in die Liste der Preise und der Parteien der Vergleichshandänderungen von der steuerpflichtigen Person verlangt werden muss (Darlegung der Praxis des Verwaltungsgerichts in: GVP 2015 272 f.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 220 N 225).

4.3 Im vorliegenden Fall hat die Rekursgegnerin im Einspracheentscheid (. . .) festgehalten, dass der für GS X. per 1992 im Veranlagungsentscheid festgesetzte Landwert von Fr./m² zu erhöhen sei, jedoch nicht auf den von den Rekurrenten beantragten Wert von Fr./m², da dieser deutlich über den Vergleichsobjekten liege, sondern lediglich auf Fr./m². Die von den Rekurrenten geltend gemachte Vergleichshandänderung (mit Fr./m²) wurde von der Rekursgegnerin als nicht mit dem damaligen Verkehrswert übereinstimmend beurteilt, weil der Kaufpreis deutlich von anderen Veräusserungsgeschäften abgewichen sei (. . .).

4.4 Die Rekurrenten beantragten im Einspracheverfahren unter Berufung auf das verfassungsmässig garantierte rechtliche Gehör die Offenlegung der von der Rekursgegnerin zitierten und von ihr zum Vergleich herangezogenen «anderen Veräusserungsgeschäften». Dies lehnte die Rekursgegnerin unter Berufung auf das Steuergeheimnis kurzum ab (. . .). Die Rekursgegnerin erläuterte stattdessen ihr verwaltungsinternes Verfahren zur Eruiierung der für die Grundstückgewinnsteuer relevanten Landwerte, nach welchem sie jeweils zu Beginn des Jahres die anzuwendenden Landpreise pro Quadratmeter vor 25 Jahren festlege. Die so von der Veranlagungsbehörde festgelegten Landwerte würden sich auch an der allgemeinen Preisentwicklung für Bauland und den allgemeinen Immobilienpreisen orientieren (. . .). Die im Einspracheentscheid eingenommenen Positionen zur Ermittlung der Vergleichspreise vor 25 Jahren und deren Nichtoffenlegung gegenüber den Rekurrenten werden von der Rekursgegnerin in der Rekursantwort bekräftigt (. . .).

4.5 Das grundsätzliche Vorgehen der Rekursgegnerin ist an sich nicht zu beanstanden. Es ist sachgerecht, dass man für die Schaffung eines Richtwertes aus Gründen der Rechtsgleichheit verschiedene Liegenschafts- und Grundstücksverkäufe, die in der Gemeinde zum Bewertungszeitpunkt (hier 1992) stattgefunden haben, zum Vergleich heranzieht. Aus dem Kerngedanken des rechtlichen Gehörs und der daraus hervorgehenden Begründungspflicht ergibt sich aber, dass die zum Vergleich beigezogenen Liegenschafts- und Grundstücksverkäufe im Detail offengelegt werden müssen. Wie in Erw. 3. oben bereits ausgeführt, muss für jeden einzelnen der berücksichtigten Vergleichsverkäufe die genaue Lage bzw. der Standort innerhalb der Gemeinde bekannt gegeben werden. Nur so kann die steuerpflichtige Person und in einem Rechtsmittelverfahren die Rekursbehörde beurteilen, welchen Einfluss der Standort des Vergleichsgeschäfts mit Bezug auf öffentlichen Verkehr, Einkaufsmöglichkeiten, Schulen, Kultur- und Freizeitmöglichkeiten etc. hat. Wichtig sind auch die Informationen bezüglich Grösse und Form der Vergleichsgrundstücke, die Aussicht, die Besonnung und die Immissionen. Ebenfalls ganz wesentlich sind die Zonenzugehörigkeit und damit die Frage der Ausnützung. Schliesslich ist es wichtig zu wissen, in welcher Beziehung Käufer und Verkäufer zueinandergestanden haben, denn die Grundstückspreise unter Verwandten und Freunden sind – wie bereits erwähnt – anders zu werten als Preise unter reinen Geschäftspartnern. Allein mit dem Hinweis, dass man vorliegend für das Jahr 1992 unter Zuhilfenahme verschiedener Vergleichsverkäufe einen durchschnittlichen Verkehrswert von erst Fr./m² (Veranlagungsentscheid) und dann Fr. /m² (Einspracheentscheid) festgelegt habe, wird dieser Landwert nicht nachvollziehbar und rechtsgenügend begründet.

4.6 An dieser Beurteilung vermag auch die von der Rekursgegnerin erstellte Liste «Landpreise nach Ausnützung (Landpreise vor 25 Jahren)» (Beilage 2.7 der Rekursgegnerin, nachfolgend Landpreisliste genannt) nichts zu ändern. Aus dieser Landpreisliste ergibt sich für die Zone W2a im Jahre 1992 ein Richtpreis von Fr. 470.-/m² und für die Zone W3 ein solcher von Fr. 600.-/m². Bei sehr guter Lage und Grösse des Grundstücks wird eine Anpassung vorbehalten. Eine nähere Begründung oder die Aufzählung und Präzisierung bezüglich der angeblich berücksichtigten Grundstückkäufe fehlen auf der Landwertliste. Solange nur dieser nicht näher definierte Richtwert zur Begründung durch die Rekursgegnerin aufgeführt wird, haben die steuerpflichtige Person und die Rekursbehörde keine Möglichkeit, diesen Wert auf seine Rechtmässigkeit und Angemessenheit zu überprüfen (Richner/Kaufmann/Frei/Meuter, a.a.O., § 220 Rz 225 und § 124 Rz 34). Die Begründung eines Entscheides entspricht aber erst dann den Anforderungen von Art. 29 Abs. 2 BV und § 15 des Gesetzes über den Rechtsschutz in Verwaltungssachen des Kantons Zug vom 1. April 1976 (VRG, BGS 162.1), wenn die betroffene Person in die Lage versetzt wird, die volle Tragweite eines Entscheides zu erkennen, damit sie ihn in voller Kenntnis aller relevanten Fakten an die höhere Instanz weiterziehen kann. Will sich die Einschätzungsbehörde auf Erfahrungszahlen stützen, gebietet es daher der Grundsatz des rechtlichen Gehörs, dass das entsprechende statistische Material der steuerpflichtigen Person zugänglich gemacht wird (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 124 Rz 37). Mit der blossen Nennung von „Richtpreisen“ auf der Landwertliste bleibt vorliegend das rechtliche Gehör der Rekurrenten verletzt.

4.7. Gestützt auf diese Ausführungen hat die Rekursgegnerin den Rekurrenten demnach grundsätzlich Einsicht in die Vergleichshandänderungen zu geben, insbesondere in jene, welche die Rekursgegnerin veranlasst haben, dem streitbetroffenen GS X. im Einspracheentscheid per 1992 einen Landwert von Fr./m² zuzumessen. In Präzisierung des von den Parteien erwähnten Urteils A 2015 6 vom 23. September 2015 (GVP 2015 270 ff.) und unter Berücksichtigung des von der Rekursgegnerin angerufenen Steuergeheimnisses erscheint es dem Gericht jedoch gerechtfertigt, in Fällen wie dem vorliegenden dem Steuerpflichtigen ein lediglich eingeschränktes Akteneinsichtsrecht zu gewähren. Das volle Einsichtsrecht zu den Originalakten der Vergleichshandänderungen bleibt dabei beschränkt auf die Einsichtnahme «in der Amtsstelle», d.h. in den Räumlichkeiten der Rekursgegnerin, ohne Möglichkeit der Erstellung von Fotokopien oder Fotografien der Originaldokumente. Dies bedeutet im Gegenzug, dass von der Rekursgegnerin den Rekurrenten allenfalls ausgehändigte Angaben zu den Vergleichsgrundstücken derart zu anonymisieren sind, dass Rückschlüsse auf die Eigentümer der Vergleichsgrundstücke nicht mehr möglich sind. Solche Angaben dürften daher das Datum der Handänderung, die Gebietsangabe, die Zonenzugehörigkeit, die Art des Rechtsgeschäfts (wie Kauf, Schenkung etc.) und den Preis/m² beinhalten, jedoch keine Informationen zu Namen und Adressen der Eigentümer, Adressen der Vergleichsparzellen, deren Grundbuchnummern und Grundstücksgrössen sowie zum Verkaufspreis.

Die Gewährung eines derart eingeschränkten Einsichtsrechts in die Akten zu den Vergleichshandänderungen erscheint auch deshalb korrekt, da das verfassungsmässig garantierte Akteneinsichtsrecht grundsätzlich nur das Einsichtsrecht «in der Amtsstelle» beinhaltet, nicht aber ein Recht auf Aushändigung oder Zustellung der Akten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 124 Rz 17). Sie ist daher auch im Lichte von § 112 Abs. 1 und 2 StG, welcher sich über das Akteneinsichtsrecht ausspricht, als angemessen zu betrachten.

5. Zusammenfassend ergibt sich, dass durch die Nichtoffenlegung der von der Rekursgegnerin zur Landwertermittlung von GS X. per 1992 herangezogenen Vergleichshandänderungen das rechtliche Gehör der Rekurrenten verletzt wurde und der Rekurs in diesem Punkt gutzuheissen ist.

Eine Heilung der Verletzung des rechtlichen Gehörs ist in diesem Verfahren nicht möglich, obwohl dem Gericht an sich die volle Überprüfungsbefugnis zukommt. Es fehlen aber so gut wie alle Fakten und Beweismittel, welche dem Gericht eine volle Überprüfung der umstrittenen Fragen ermöglichen würden. Es entstehen den Rekurrenten durch eine Rückweisung auch keine nicht-wiedergutzumachende Nachteile (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 149 Rz 31).

Bezüglich der Frage nach dem Verkehrswert von GS X. vor 25 Jahren, d.h. per 1992, wird daher der Einspracheentscheid aufgehoben und die Sache zur Neu Beurteilung und Neuentscheidung i.S.v. § 137 Abs. 4 StG an die Rekursgegnerin zurückgewiesen. Von der Rekursgegnerin in diesem Verfahren zur Bestimmung des Landwerts von GS X. herangezogene Vergleich-

spreise sind den Rekurrenten grundsätzlich offenzulegen; es gelten dabei die unter Ziff. 4.7 vorstehend erläuterten Einschränkungen.

(. . .)

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 19. November 2019, A 2018 26
Das Urteil ist rechtskräftig.

B

Stichwortverzeichnis

Akteneinsicht, 32

Anforderungen fuuml;r Nichteintreten auf Einsprachen gegen Ermessensveranlagungen, 16

Ermessensveranlagung, 16

Gerichtskosten Verrechnungssteuerverfahren, 23

Grenzen des Steuergeheimnisses im Bereich der Grundstuuml;ckgewinnsteuer, 32

Grundsauuml;tze zum Akteneinsichtsrecht bei der Ermittlung von Landwerten vor 25 Jahren im Bereich der Grundstuuml;ckgewinnsteuer, 32

Neue Rechtslage ab 1. Januar 2019. Fahrlauml;ssige Nichtdeklaration von Einkommen und Vermouuml;gen schadet nicht mehr., 23

Praxis des Verwaltungsgerichts in Verfahren, in denen der Ruuml;ckerstattungsanspruch der Verrechnungssteuer strittig ist. , 23

Steuergeheimnis, 32

Steuerwohnsitz, 5

Umfang der Mitwirkungs- und Beweispflicht eines Steuerpflichtigen bei Wegzug ins Ausland, 5

Verwirkung Ruuml;ckerstattungsanspruchs Verrechnungssteuer , 23