



VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS ZUG

ABGABERECHTLICHE KAMMER

Mitwirkende Richter: Dr. iur. Aldo Elsener, Vorsitz
Dr. iur. Matthias Suter und lic. iur. Ivo Klingler
Gerichtsschreiberin: MLaw Jeannine Suter

U R T E I L vom 20. März 2023 *[rechtskräftig]*
gemäss § 29 der Geschäftsordnung

in Sachen

A. _____

Rekurrent

vertreten durch B. _____ AG, Herr C. _____

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Zug, Bahnhofstrasse 26, Postfach, 6301 Zug
Rekursgegnerin

weiter verfahrensbeteiligt:

D. _____ **AG**

betreffend

Kantons- und Gemeindesteuern / direkte Bundessteuer 2015–2021
(Akteneinsicht / Aktenedition)

A. A. _____ ist seit 7. Dezember 2015 Mitglied des Verwaltungsrates der D. _____ AG mit Sitz in E. _____/ZG. Gemäss Handelsregisterauszug der Gesellschaft hat A. _____ keine Zeichnungsberechtigung. Am 9. Februar 2022 ersuchte C. _____ die Steuerverwaltung des Kantons Zug via E-Mail, unter Beilage einer Vollmacht unterzeichnet von A. _____, um elektronische Zustellung der Steuererklärungen der D. _____ AG der Jahre 2015–2021 samt Beilagen sowie sämtlicher Informationen, Aktennotizen und des Schriftverkehrs der Steuerverwaltung mit Bezug auf bzw. mit der D. _____ AG der Jahre 2015–2022 (StV-act. 1 S. 7). Mit E-Mails vom 25. Februar 2022 wies die Steuerverwaltung C. _____ darauf hin, dass sein Klient über keine Zeichnungsberechtigung für die Gesellschaft verfüge und es ihr daher nicht möglich sei, die gewünschten Steuerunterlagen offen zu legen. Im Übrigen sei die eingereichte Vollmacht insgesamt zu unklar formuliert, als dass gestützt darauf Akteneinsicht gewährt werden könnte (StV-act. 1 S. 4 f. und 6). Mit E-Mail vom 11. März 2022 reichte C. _____ eine neue Vollmacht ein (StV-act. 1 S. 1). Die Steuerverwaltung lehnte das Gesuch um Akteneinsicht/Aktenedition daraufhin mit Verfügung vom 16. März 2022 ab (StV-act. 2).

B. Hiergegen gelangte A. _____ (nachfolgend: Rekurrent) mit Rekurs vom 14. April 2022 an das Verwaltungsgericht des Kantons Zug. Er beantragte, es sei die Verfügung vom 16. März 2022 aufzuheben und es sei die Akteneinsicht und/oder Aktenedition zu gewähren; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Steuerverwaltung (act. 1).

C. Der verlangte Kostenvorschuss von Fr. 1'000.– wurde fristgerecht bezahlt (act. 3).

D. Die Steuerverwaltung (nachfolgend auch: Rekursgegnerin) beantragte mit Vernehmlassung vom 24. Mai 2022 die Abweisung des Rekurses (soweit darauf einzutreten sei) und die Bestätigung der Verfügung vom 16. März 2022; unter Kostenfolge zu Lasten des Rekurrenten (act. 5).

E. Mit Stellungnahme vom 22. August 2022 beantragte die D. _____ AG als weitere Verfahrensbeteiligte innert erstreckter Frist die Abweisung der Anträge des Rekurrenten (act. 9).

F. Mit Eingabe vom 24. November 2022 hielt der Rekurrent an seinen Anträgen fest und nahm zu den Eingaben der Rekursgegnerin und der D. _____ AG Stellung (act. 13).

G. Mit Schreiben vom 2. Dezember 2022 verzichtete die Rekursgegnerin unter Verweis auf ihre Vernehmlassung vom 24. Mai 2022 auf eine Duplik (act. 15). Die D._____ AG liess sich nicht vernehmen. Es gingen keine weiteren Stellungnahmen beim Gericht ein.

H. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich während des Verfahrens nicht vernehmen.

Das Verwaltungsgericht erwägt:

1.

1.1 Gemäss § 112 Abs. 4 des Steuergesetzes (StG; BGS 632.1) kann die steuerpflichtige Person gegen den Entscheid der kantonalen Steuerverwaltung über die Akteneinsicht sinngemäss nach den Bestimmungen von § 136 Abs. 1 StG innert 30 Tagen seit der Zustellung des Entscheides beim Verwaltungsgericht Rekurs erheben. Gleiches gilt für die Beschwerde gemäss Art. 114 Abs. 4 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) für Akteneinsichtsgesuche betreffend die direkte Bundessteuer. Da sich vorliegend die Beurteilung der Begründetheit des Rekurses unter anderem um die Frage dreht, ob der Rekurrent im Namen der steuerpflichtigen Person handelte oder nicht, ist dies vorab unter dem Gesichtspunkt der Beschwerdelegitimation nicht zu prüfen (vgl. dazu BGE 137 III 32 E. 2.3). Gemäss § 75 Abs. 1 des Gesetzes über den Rechtsschutz in Verwaltungssachen (Verwaltungsrechtspflegegesetz, VRG; BGS 162.1) ist das Verwaltungsgericht die kantonale Rekursbehörde im Sinne der Vorschriften über die direkte Bundessteuer. Die Beschwerden werden, unter Vorbehalt abweichender und ergänzender Vorschriften des Bundesrechts, wie kantonale Steuerstreitigkeiten behandelt (§ 75 Abs. 2 VRG). Sowohl der Rekurs als auch die Beschwerde müssen einen Antrag und eine Begründung enthalten, die notwendigen Beweisunterlagen sind beizulegen oder zu bezeichnen (§ 136 Abs. 3 StG; Art. 140 Abs. 2 DBG).

Im Folgenden wird der einfacheren Lesbarkeit halber – mit Ausnahme des Rechtsspruchs im Dispositiv – der Begriff "Rekurs" für beide Rechtsmittel (Rekurs und Beschwerde) verwendet.

1.2 Das Verwaltungsgericht kann Verfügungen der kantonalen Steuerverwaltung betreffend Akteneinsicht sowohl bezüglich der kantonalen Steuern (§ 63 Abs. 3 und 74 Abs. 2 VRG; § 121 und 136 Abs. 2 i.V.m. § 112 Abs. 4 StG) als auch bezüglich der direkten Bundessteuer (Art. 140 Abs. 3 DBG) in vollem Umfang überprüfen. Es stellt den Sachverhalt von Amtes wegen fest (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 und 137 Abs. 1 StG sowie Art. 142 Abs. 4 und 130 Abs. 1 DBG). Es gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 und 137 Abs. 2 StG sowie Art. 143 Abs. 1 DBG).

1.3 Der vorliegende Rekurs gegen die Verfügung vom 16. März 2022 (zugestellt am 17. März 2022) wurde am 14. April 2022 der Schweizerischen Post übergeben und damit fristgerecht eingereicht. Der Rekurs entspricht sodann den übrigen formellen Anforderungen, weshalb darauf einzutreten ist. Die Beurteilung erfolgt auf dem Zirkulationsweg gemäss § 29 der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichtes (GO VG; BGS 162.11).

2. Streitig und zu prüfen ist, ob die Rekursgegnerin das Gesuch um Akteneinsicht bzw. Aktenedition des Rekurrenten zu Recht abgelehnt hat.

2.1 Der Rekurrent bringt vor, als Verwaltungsrat der D. _____ AG gelte er kraft seiner Organfunktion als steuerpflichtige Person im Sinne von Art. 114 Abs. 1 DBG bzw. § 112 Abs. 1 StG und ihm sei daher Akteneinsicht zu gewähren (act. 1 S. 3 f.). Eine Zeichnungsberechtigung für die steuerpflichtige Person sei für die Akteneinsicht weder gesetzlich vorgeschrieben noch erforderlich (act. 13 S. 4 Rz. 23). Eine Verletzung des Steuergeheimnisses sei durch die Akteneinsicht eines Verwaltungsrates als höchstes Organ der steuerpflichtigen Gesellschaft auch gar nicht möglich (act. 13 S. 4 Rz. 20). Gestützt auf Art. 716a OR und aufgrund der unübertragbaren Aufgaben des Verwaltungsrates sowie der Haftungsrisiken habe ein Verwaltungsrat ein Einsichtsrecht in alle Akten der Gesellschaft inkl. der Steuerakten bei der Steuerverwaltung, da dies zur Erfüllung der Aufgaben als Verwaltungsrat erforderlich sei (act. 1 S. 3; act. 13 S. 3 Rz. 15). Gemäss den Statuten der D. _____ AG stehe jedem Mitglied des Verwaltungsrates ein uneingeschränkter Anspruch auf Einsicht zu (act. 1 S. 4). Zudem seien die gewünschten Informationen nur bei der Steuerverwaltung einsehbar, nicht aber bei der Gesellschaft (act. 13 S. 3 Rz. 10). Die Rekursgegnerin bringt dagegen vor, es sei ein striktes Steuergeheimnis einzuhalten. Gemäss ständiger Praxis der Steuerverwaltung gewähre man nur den zeichnungsberechtigten Personen einer juristischen Person Akteneinsicht, da nur diese Perso-

nen die juristische Person gegenüber der Steuerverwaltung rechtsgültig vertreten könnten. Es sei zudem nicht zulässig, das Auskunfts- und Einsichtsrecht eines Verwaltungsrates im Sinne von Art. 715a OR mittels Gesuch um Akteneinsicht bei der Steuerverwaltung zu umgehen (StV-act. 2; act. 5).

2.2 Artikel 110 Abs. 1 DBG bzw. § 108 Abs. 1 StG verpflichtet die mit dem Vollzug des DBG bzw. dem StG betrauten Personen zur Geheimhaltung. Gemäss Art. 114 Abs. 1 DBG und § 112 Abs. 1 StG hat die steuerpflichtige Person das Recht, jederzeit in die von ihr eingereichten oder unterzeichneten Akten Einsicht zu nehmen (Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2015, Art. 114 N 22). Die übrigen Akten stehen dem Steuerpflichtigen zur Einsicht offen, sofern die Ermittlung des Sachverhalts abgeschlossen ist und soweit nicht öffentliche oder private Interessen entgegenstehen (je Abs. 2 von Art. 114 DBG und § 112 StG). Das Akteneinsichtsrecht gilt als ein verfassungsrechtlich verankertes Verfahrensrecht und folgt aus dem in Art. 29 Abs. 2 BV festgehaltenen Grundsatz des rechtlichen Gehörs (BGE 144 II 427 E. 3.1; Locher, a.a.O., Art. 114 N 1). Das Akteneinsichtsrecht gemäss Art. 114 DBG und § 112 StG gehört zu den gesetzlich verankerten Verfahrensrechten des Steuerpflichtigen, welches dieser mittels Gesuch gegenüber der Behörde geltend machen kann (vgl. Locher, a.a.O., Art. 114 N 15).

2.3 Steuerpflichtige juristische Personen sind in der Regel prozessfähig. Prozessfähig heisst, die steuerpflichtige Person kann Verfahrenshandlungen, wie z.B. die ihr nach dem DBG und StG zukommenden Verfahrensrechte, vornehmen. Prozessfähig ist, wer handlungsfähig ist. Verfahrenshandlungen können daher durch die zum Handeln im Aussenverhältnis berechtigten Organe vorgenommen werden (vgl. Zweifel et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Aufl. 2018, § 6 Rz. 7 und 12). Gemäss Art. 55 Abs. 1 und 2 ZGB sind Organe berufen, dem Willen der juristischen Person Ausdruck zu geben. Sie verpflichten die juristische Person sowohl durch den Abschluss von Rechtsgeschäften als auch durch ihr sonstiges Verhalten. Geschäftsführungs- und Vertretungsorgane, wie der Verwaltungsrat, vertreten die juristische Person nach aussen (Art. 707 ff. OR; Dominique Jakob, in: Kurzkomentar Schweizerisches Zivilgesetzbuch, 2. Aufl. 2018, Art. 55 N 2). Handlungen der Organe werden der juristischen Person zugerechnet. Die als Organe tätigen natürlichen Personen handeln demnach nicht als Vertreter im rechtsgeschäftlichen Sinn, sondern als "Bestandteile" der juristischen Person und somit der Steuerpflichtigen. Der Umfang der Vertretungsmacht nach aussen wird durch den Zweck der jeweiligen juristischen Person bestimmt und besteht innerhalb dessen Vorgaben

grundsätzlich unbegrenzt. Allerdings sind Einschränkungen zu beachten. Solche können sich aus der Funktion des betreffenden Organs innerhalb der Struktur der juristischen Person ergeben, aber auch aus Begrenzungen der Vertretungsmacht, die im Handelsregister eingetragen wurden (Jakob, a.a.O., Art. 55 N 5 f.).

2.4 Der Rekurrent ist unbestrittenermassen und gemäss Handelsregister Mitglied des Verwaltungsrates der D._____ AG ohne Zeichnungsberechtigung. Die Vertretungsmacht des Rekurrenten wurde daher gegen aussen beschränkt. Vorliegend fehlt es aufgrund der mangelnden Zeichnungsberechtigung an der notwendigen Vertretungsmacht, um wie als "Bestandteil" der Gesellschaft Verfahrenshandlungen für diese vorzunehmen. Vor diesem Hintergrund ist die ständige Praxis der Steuerverwaltung des Kantons Zug nicht zu beanstanden, ist es doch sinnvoll, die Berechtigung für eine juristische Person zu handeln, sorgfältig abzuklären. Die Steuerverwaltung ist denn auch berechtigt die Zeichnungsberechtigung zu überprüfen (vgl. Zweifel et. al., a.a.O., § 6 Rz. 12). Des Weiteren fehlt es dem Rekurrenten auch an der Vertretungsmacht, um jemanden zur Einreichung eines Akteneinsichtsgesuchs für die Gesellschaft zu bevollmächtigen. Da die Vollmacht vom 11. März 2022 (und auch die frühere Vollmacht vom 2. November 2021) ausschliesslich vom Rekurrenten unterzeichnet wurde, vermag diese keine rechtsgenügeliche Bevollmächtigung von C._____ für die Einreichung eines Akteneinsichtsgesuches im Namen der D._____ AG zu begründen. Zusammenfassend muss daher festgehalten werden, dass das Akteneinsichtsgesuch nicht als Gesuch der steuerpflichtigen Person im Sinne von Art. 114 Abs. 1 DBG bzw. § 112 Abs. 1 StG qualifiziert werden kann und daher kein Anspruch auf Akteneinsicht als steuerpflichtige Person besteht.

3. Zu prüfen bleibt, ob der Rekurrent selbst – als "Drittperson" – ein Recht auf Akteneinsicht hat.

3.1 Ausser der steuerpflichtigen Person hat grundsätzlich kein Dritter ein Recht auf Einsicht in deren Akten (Locher, a.a.O., Art. 114 N 22). Eine Ausnahme besteht nur in bestimmten Konstellationen für Personen, welche der steuerpflichtigen Person gleichgestellt sind (z.B. Erben oder ein Beistand; vgl. Steuerbuch Kanton Zug, § 108 Ziff. 56.2.2.2). Auch ein Alleinaktionär, welcher geltend macht, zur Wahrnehmung seiner Aktionärsrechte auf Einsicht in die Akten der Gesellschaft bei der Steuerverwaltung angewiesen zu sein, hat keinen Anspruch auf Einsicht und ist gemäss Rechtsprechung auf den Zivilweg zu verweisen (vgl. StE 1995 B 92.52 Nr. 2 E. 3). Daran ändern auch die Einsichts- und Auskunftsrechte in Art. 697 ff. OR nichts (Locher, a.a.O., Art. 114 N 28).

3.2 Die Verantwortung des Verwaltungsrates sowie die solidarische Haftung im Verantwortlichkeitsfall setzen ein umfassendes individuelles Recht jedes Verwaltungsratsmitglieds auf Auskunft voraus. Artikel 715a OR gewährt (ähnlich wie dem Aktionär in Art. 697 ff. OR) jedem Verwaltungsrat persönlich das Recht auf Auskunft betreffend aller Angelegenheiten der Gesellschaft im Zusammenhang mit dem Verwaltungsratsmandat gegenüber den mit der Geschäftsführung betrauten Personen (Martin Wernli/Marco A. Rizzi, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 5. Aufl. 2016, Art. 715a N 3). Dieses Auskunfts- und Einsichtsrecht der einzelnen Verwaltungsräte kann mittels Leistungsklage gerichtlich gegenüber der Gesellschaft durchgesetzt werden (BGE 144 III 100, Regeste). Artikel 15 der Statuten der D. _____ AG (vgl. Rek-act. 3) vermag zudem keine Erweiterung des Akteneinsichtsrecht im Sinne von Art. 114 DBG bzw. § 112 StG zu begründen, sondern kann lediglich das Auskunfts- und Einsichtsrecht im Sinne von Art. 715a Abs. 6 OR gegenüber der Gesellschaft bzw. der mit der Geschäftsführung betrauten Personen erweitern.

3.3 Die Verantwortung des Verwaltungsrates hat ihr Korrelat daher – entgegen der Auffassung des Rekurrenten – im gesellschaftsrechtlichen, gerichtlich durchsetzbaren Auskunfts- und Einsichtsrecht gemäss Art. 715a OR, jedoch nicht im Akteneinsichtsrecht im Sinne von Art. 114 DBG bzw. § 112 StG. Es kann nicht angehen, dass die vorgesehene gesellschaftsrechtliche Regelung betreffend Einsicht und Auskunft wie auch ihre allfälligen gesellschaftsrechtlich vorgesehenen Schranken damit umgangen werden können, dass ein einzelner nicht zeichnungsberechtigter Verwaltungsrat Auskünfte und Akteneinsicht auf dem (einfacheren) Weg via Akteneinsichtsgesuch bei der Steuerverwaltung erhalten kann (vgl. zur Umgehung von Art. 697 Abs. 4 OR: BGer 1B_55/2019 vom 14. Juni 2019 E. 3.6; Walter Frei, Das Akteneinsichtsrecht im Zürcher Steuerrecht und das Sonderproblem der Bewertung nichtkotierter Aktien beim Minderheitsaktionär, ZStP 2/1992 S. 90). Gleiches muss auch für Informationen bzw. Akten gelten, welche zum jetzigen Zeitpunkt – wie der Rekurrent vorbringt – nur bei der Steuerverwaltung und nicht bei der Gesellschaft vorliegen. Auch in diesem Fall ist gegenüber der Gesellschaft Auskunft- und Einsicht zu verlangen, woraufhin diese sodann (falls notwendig) gegenüber der Steuerbehörde die betroffenen Akten einzufordern hat. Ein direktes Einsichtsrecht einer Drittperson in die Steuerakten ist daher auch unter diesen Umständen nicht zu gewähren.

4. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass aufgrund der mangelnden Vertretungsmacht des Rekurrenten das Akteneinsichtsgesuch nicht als Gesuch der steuerpflichtigen

Person im Sinne von Art. 114 Abs. 1 DBG bzw. § 112 Abs. 1 StG zu qualifizieren ist, da der Rekurrent nicht ermächtigt ist, Verfahrenshandlungen (wie das Einreichen eines Akteneinsichtsgesuchs) handelnd für die steuerpflichtige Gesellschaft vorzunehmen. Dem Rekurrenten kommt darüber hinaus auch kein Einsichtsrecht als Drittperson zu. Somit ist der Rekurs unbegründet und abzuweisen.

5.

5.1 Die unterliegende Partei trägt die Kosten des Rekursverfahrens (§ 120 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 DBG). Die Höhe der Spruchgebühr beträgt Fr. 400.– bis Fr. 15'000.– (§ 1 Abs. 1 der Verordnung über die Kosten im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht [KoV VG; BGS 162.12]). Vorliegend unterliegt der Rekurrent vollständig, weshalb er die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen hat. Die Kosten werden aufgrund des Zeit- und Arbeitsaufwandes, der Wichtigkeit und Schwierigkeit der Sache sowie des Streitwerts (§ 1 Abs. 2 KoV VG) auf Fr. 1'000.– festgesetzt. Sie werden dem Rekurrenten auferlegt und mit dem von ihm geleisteten Kostenvorschuss in nämlicher Höhe verrechnet.

5.2 Bei diesem Verfahrensausgang ist dem Rekurrenten keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 120 Abs. 3 StG e contrario; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] e contrario). Der Rekursgegnerin kann keine Entschädigung zugesprochen werden, da sie keine steuerpflichtige Person ist (§ 120 Abs. 3 StG) und zudem in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegt (§ 28 Abs. 2a VRG).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde und der Rekurs werden abgewiesen.
2. Es wird eine Spruchgebühr von Fr. 1'000.– erhoben, die dem Rekurrenten auferlegt und mit dem von ihm geleisteten Kostenvorschuss verrechnet wird.
3. Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.
4. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Luzern Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht werden.
5. Mitteilung an den Vertreter des Rekurrenten (im Doppel; mit ausführlicher Rechtsmittelbelehrung), an die Steuerverwaltung des Kantons Zug, an die D. _____ AG, an die Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern, sowie (im Dispositiv, zum Vollzug von dessen Ziffer 2) zur Kenntnis an die Finanzverwaltung des Kantons Zug.

Zug, 20. März 2023

Im Namen der
ABGABERECHTLICHEN KAMMER
Der Vorsitzende

Die Gerichtsschreiberin

versandt am