

Ermessensveranlagung

§ 147 Nr. 1

Gesetzliche Grundlagen

§ 147 StG <sup>2</sup>Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor. Sie kann dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand des Steuerpflichtigen berücksichtigen.

§ 149 StG <sup>4</sup>Eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und allfällige Beweismittel sind zu nennen. Genügt sie diesen Anforderungen nicht, wird darauf nicht eingetreten.

Art. 130 DBG <sup>2</sup>Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor. Sie kann dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand des Steuerpflichtigen berücksichtigen.

Art. 132 DBG <sup>3</sup>Eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen.

Inhalt

1	Grundsätzliches .....	2
2	Voraussetzungen der Ermessensveranlagung.....	2
2.1	Untersuchungsnotstand .....	2
2.2	Ermessensveranlagung wegen Verletzung von Verfahrenspflichten.....	3
2.3	Ermessensveranlagung wegen ungewissem Sachverhalt .....	3
3	Vornahme der Ermessensveranlagung.....	4
3.1	Pflichtgemässe Schätzung der Steuerfaktoren .....	4
3.2	Rechtsmittelbelehrung.....	4
4	Einsprache .....	5

4.1	Grundsätzliches .....	5
4.2	Begründungspflicht.....	5
4.3	Nachweis formeller Mängel .....	5
4.4	Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit .....	5
4.4.1	Grundsätzliches .....	5
4.4.2	Nachweis des tatsächlichen Sachverhalts.....	6
4.4.3	Nachweis der Unhaltbarkeit der Schätzung .....	6
4.5	Abgrenzung Ermessensveranlagung / Aufrechnung einzelner Bestandteile .....	7
5	Anfechtung des Einspracheentscheidendes .....	7
6	Direkte Bundessteuer .....	8

## 1 Grundsätzliches

Die Sachverhaltsermittlung im Veranlagungsverfahren wird vom Untersuchungsgrundsatz beherrscht. Dieses Prinzip verpflichtet und berechtigt die Steuerbehörde, den für den Veranlagungsentscheid rechtserheblichen Sachverhalt von Amtes wegen abzuklären und ihm nur solche Tatsachen zugrunde zu legen, von deren Vorhandensein sie sich selbst überzeugt hat. Die Behörde hat folglich von sich aus mit allen ihr gesetzlich zur Verfügung stehenden Untersuchungsmitteln den materiell wahren Sachverhalt zu erforschen. Die Untersuchungspflicht umfasst somit die Pflicht zur aktiven Sachverhaltsermittlung sowie die Pflicht zur Feststellung der materiellen Wahrheit.

Angesichts der Massenverwaltung und des Gebots beschleunigter Erledigung der Steueranveranlagungen ist eine vollständige beweismässige Abklärung des rechtserheblichen Sachverhalts mit den beschränkten personellen Mitteln der Veranlagungsbehörden kaum möglich. Ausserdem scheidet die Erforschung des Sachverhalts oftmals daran, dass der Steuerpflichtige nicht gehörig mitwirkt. Aufgrund dieser Rahmenbedingungen sind der theoretisch umfassenden Untersuchungspflicht faktisch und rechtlich Schranken gesetzt.

## 2 Voraussetzungen der Ermessensveranlagung

### 2.1 Untersuchungsnotstand

Eine Ermessensveranlagung kann zwei verschiedene Ursachen haben:

1. Die steuerpflichtige Person erfüllt trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht (Ermessensveranlagung wegen Verletzung von Verfahrenspflichten); oder
2. die steuerpflichtige Person hat ihre Verfahrenspflichten erfüllt, es liegen jedoch keine zuverlässigen Unterlagen vor, die die korrekte Festsetzung der Steuerfaktoren ermöglichen (Ermessensveranlagung wegen ungewissem Sachverhalt).

Eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen wird dann vorgenommen, wenn die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder wenn die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden

können. Die beiden Tatbestände unterscheiden sich dadurch, dass eine Ermessensveranlagung wegen ungewissem Sachverhalt nur in Frage kommt, wenn keine Pflichtverletzung der steuerpflichtigen Person vorliegt. Beide Fälle verlangen indessen das Vorliegen eines Untersuchungsnotstandes. Dieser Notstand besteht in der Unmöglichkeit, die für die Steueranlagung rechtserheblichen Tatsachen durch Feststellung des "wahren" Sachverhalts, also durch Beweis unter Würdigung von Beweismitteln und Einbezug der Regeln über die objektive Beweislast, zu ermitteln. Der Untersuchungsnotstand tritt erst dann ein, wenn die zuständige Veranlagungsbehörde alle (zumutbaren sowie geeigneten) Untersuchungsmittel eingesetzt und die steuerpflichtige Person zur Mitwirkung angehalten hat, der rechtserhebliche Sachverhalt aber dennoch ungewiss geblieben ist.

## 2.2 Ermessensveranlagung wegen Verletzung von Verfahrenspflichten

Die Verletzung von Verfahrenspflichten kann darin bestehen, dass die steuerpflichtige Person keine oder nur eine unvollständige Steuererklärung einreicht, der Veranlagungsbehörde nicht gehörig Auskunft erteilt oder die einverlangten Geschäftsbücher und Belege nicht oder nur unvollständig vorlegt.

Die Vornahme einer Ermessensveranlagung setzt zunächst voraus, dass die steuerpflichtige Person zur Erfüllung ihrer Verfahrenspflichten aufgefordert wird. In der Aufforderung sind die in Frage stehende Steuerperiode und die von der steuerpflichtigen Person vorzunehmenden Mitwirkungshandlungen unter Einräumung einer angemessenen Frist klar und eindeutig zu bezeichnen.

Nach der erfolglosen Aufforderung ist weiter eine Mahnung verbunden mit einer angemessenen letzten Frist notwendig. Diese Mahnung darf erst nach Ablauf der Frist zur Erfüllung der vorangegangenen Aufforderung ergehen.

Eine rechtlich wirksame Mahnung setzt voraus, dass auf die Rechtsfolgen bei nicht gehöriger Erfüllung der Auflagen hingewiesen wird:

- Vornahme einer Ermessensveranlagung
- Verhängung einer Ordnungsbusse
- Anfechtung der Ermessensveranlagung nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit (Umkehr der Beweislast)

Der steuerpflichtigen Person ist überdies nochmals klar und eindeutig mitzuteilen, welche Unterlagen und Beweismittel sie beizubringen hat. Die Mahnung darf dabei nicht mehr Auflagen enthalten als die vorangegangene Aufforderung.

## 2.3 Ermessensveranlagung wegen ungewissem Sachverhalt

Die Ermessensveranlagung wegen ungewissem Sachverhalt greift vor allem bei Wasser- und Feuerschäden, Diebstahl, sonstiger Vernichtung oder Verlust von Beweismitteln oder bei der Verletzung von Mitwirkungsrechten durch Dritte. Ebenfalls zu dieser Kategorie werden die in der Praxis weitaus häufigeren Fälle gezählt, in denen der Vermögensvergleich ergibt, dass die Selbstdeklaration nicht zutreffen kann, obschon die steuerpflichtige

Person zumindest formell ihre Mitwirkungspflichten erfüllt hat. Im Gegensatz zur Ermessensveranlagung wegen Verletzung von Verfahrenspflichten ist keine Mahnung erforderlich, da eine solche zwecklos wäre.

### 3 Vornahme der Ermessensveranlagung

#### 3.1 Pflichtgemässe Schätzung der Steuerfaktoren

Eine Ermessensveranlagung besteht in der Schätzung der Steuerfaktoren oder Bestandteilen davon. Anhand von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen soll eine bestmögliche Annäherung an den wirklichen Sachverhalt unter Berücksichtigung der vorhandenen Unterlagen sowie bekannten Umständen erfolgen. Ist die Schätzung auf dieses Ziel ausgerichtet, erweist sie sich als pflichtgemäss. Entsprechend ihrem Zweck hat sich die Ermessensveranlagung auf diejenigen Einkommens- und Vermögensbestandteile zu beschränken, bezüglich derer der Sachverhalt ungewiss ist. Für eine Ermessensveranlagung bleibt also nur Raum, soweit ein Untersuchungsnotstand besteht. Bezieht sich beispielsweise die Verletzung von Verfahrenspflichten lediglich auf einen Teil des gesamten zu beurteilenden Sachverhalts, so greift die ermessensweise Veranlagung nur insoweit.

#### Beispiel

Das solothurnische Steuergericht hatte eine im Nachsteuerverfahren erstellte Ermessensveranlagung eines verheirateten Selbständigerwerbenden zu beurteilen. Aufgrund einer steueramtlichen Meldung hat das kantonale Steueramt gegen die Steuerpflichtigen ein Nachsteuer- und Hinterziehungsverfahren eingeleitet wegen einer möglichen Unterbesteuerung infolge zu tiefer Ermessensveranlagungen und Nichtdeklaration eines Bankkontos. Im Verlaufe des Verfahrens hat der Steuerpflichtige bisher nicht deklarierte Konti und Depots im Wert von ca. 1 Mio. Franken offengelegt. Das Steueramt hat die Nachsteuerfaktoren anhand der von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) nicht beanstandeten Mehrwertsteuerabrechnung und der Vermögensentwicklung unter Einbezug der bisher nicht deklarierten Konti als Eckpfeiler wie folgt ermittelt: Laufende Kosten Ehepaar + Schuldenabnahme ./ . Schuldenzunahme = verbrauchter Gewinn + nicht verbrauchter Gewinn = Total Gewinn ./ . Erwerb Ehefrau = Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Ebenfalls berücksichtigt hat das Steueramt den Umbau der Liegenschaft, wofür CHF 323'210 aufgewendet wurden. Diese Schätzungsmethode ist nach dem Steuergericht nicht zu beanstanden (Urteil KSG SGSTA.2016.50, E. 3.4.4).

#### 3.2 Rechtsmittelbelehrung

Die Rechtsmittelbelehrung der Ermessensveranlagung hat einen Hinweis zu enthalten, dass die Ermessensveranlagung nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten

werden kann, die Einsprache zu begründen ist und die Beweismittel zu nennen sind. Ausserdem ist auf die Folgen bei Nichtbeachtung (Nichteintreten auf die Einsprache) hinzuweisen.

## 4 Einsprache

### 4.1 Grundsätzliches

Richtet sich die Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung, so gelten folgende Besonderheiten:

- Die Einsprache gegen die Ermessensveranlagung hat zumindest sinngemäss einen Antrag zu enthalten;
- die Einsprache ist zu begründen und Beweismittel sind zu nennen;
- der Einsprecher hat die offensichtliche Unrichtigkeit der Veranlagung nachzuweisen oder
- er hat nachzuweisen, dass die Ermessensveranlagung formelle Mängel aufweist.

### 4.2 Begründungspflicht

Bei der Begründungspflicht handelt es sich - im Gegensatz zur Regelung bei Einsprachen gegen eine ordentliche Veranlagung - um ein Gültigkeitserfordernis. Fehlt eine Begründung, kann auf die Einsprache nicht eingetreten werden.

### 4.3 Nachweis formeller Mängel

Die steuerpflichtige Person kann geltend machen, es fehle an einem Untersuchungsnotstand (z.B. weil sich die Ermessensveranlagung nicht nur auf die ungewissen Tatsachen beschränkt), sie habe keine Mahnung (mit Androhung der Rechtsnachteile) erhalten oder die Rechtsmittelbelehrung zur Ermessensveranlagung sei nicht korrekt.

### 4.4 Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit

#### 4.4.1 Grundsätzliches

Die Einsprache ist nur dann materiell begründet, wenn darin die offensichtliche Unrichtigkeit der Veranlagung nachgewiesen wird. Dieser Nachweis kann auf zwei Arten erbracht werden:

- Die steuerpflichtige Person kann den tatsächlichen Sachverhalt nachweisen; in diesem Fall können die tatsächlichen Steuerfaktoren ermittelt werden, weshalb die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung wegfallen.
- Kann der wirkliche Sachverhalt nicht nachgewiesen werden, so bleibt es zwar bei der Ermessensveranlagung, doch steht der steuerpflichtigen Person der Nachweis offen, dass die ermessensweise Schätzung unter Beachtung des Ermessensspielraums unhaltbar ist.

In beiden Fällen sind hohe Anforderungen an den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit zu stellen. Die Einreichung einer lückenhaften Selbstdeklaration reicht nicht aus. Der Nachweis des tatsächlichen Sachverhalts ist mit der Einsprache, d.h. innert Einsprachefrist, anzutreten. Es besteht seitens der steuerpflichtigen Person kein Anspruch auf die Einräumung einer Nachfrist; es handelt sich hierbei um eine gesetzliche Frist, die nicht erstreckbar ist.

#### 4.4.2 Nachweis des tatsächlichen Sachverhalts

Der tatsächliche Sachverhalt gilt als rechtsgenügend erwiesen, wenn die steuerpflichtige Person:

- die vernachlässigten Verfahrenspflichten vollumfänglich und ordnungsgemäss nachholt (bei Ermessensveranlagungen wegen der Verletzung von Verfahrenspflichten); bzw.
- den tatsächlichen Sachverhalt umfassend nachweist (bei Ermessensveranlagungen wegen ungewissem Sachverhalt).

In beiden Fällen sind hohe Anforderungen an den Nachweis zu stellen. Die Einreichung einer lückenhaften Selbstdeklaration reicht nicht aus. So genügt es nicht, wenn der Steuerpflichtige, der die Steuererklärung trotz Aufforderung und Mahnung nicht eingereicht hat, im Einspracheverfahren nur ein allgemein gehaltenes Schreiben, den Lohnausweis und ein Arztzeugnis einreicht (vgl. Urteil BGer 2C\_36/2017 und 2C\_37/2017 vom 30. Januar 2017). Die Einreichung der Jahresrechnung nach der Rechtsmittelfrist genügt den Anforderungen ebenfalls nicht, selbst wenn der erwirtschaftete Verlust innerhalb der Rechtsmittelfrist angekündigt wird (Urteil BGer 2C\_30/2017 und 2C\_31/2017 vom 10. Mai 2017).

Bei Nichteinreichen der Steuererklärung ist grundsätzlich das Versäumnis nachzuholen, indem die Steuererklärung inkl. sämtliche Beilagen mit der Einsprache eingereicht wird.

Gelingt hingegen der Nachweis, so lebt die amtliche Untersuchungspflicht wieder vollumfänglich auf und die Veranlagungsbehörde hat die von der steuerpflichtigen Person angebotenen Beweismittel abzunehmen. Die Ermessensveranlagung wird in der Folge durch eine ordentliche Veranlagung ersetzt. Keine Rolle spielt es dabei, in welchem quantitativen Umfang die Ermessensveranlagung von den beweismässigen erhärteten Steuerfaktoren abweicht. Sobald die ordentliche Veranlagung möglich ist, erscheint jedes betragsmässige Abweichen hiervon als "offensichtlich unrichtig" im Sinne des Gesetzes.

#### 4.4.3 Nachweis der Unhaltbarkeit der Schätzung

Scheitert der Nachweis des tatsächlichen Sachverhalts im Einspracheverfahren, bleibt es bei der Festlegung der Steuerfaktoren mittels pflichtgemäßem Ermessen. Dennoch ist die Veranlagungsbehörde verpflichtet, die Höhe der geschätzten Steuerfaktoren zu überprüfen und gegebenenfalls aufgrund neuer Erkenntnisse anzupassen.

Die angefochtene Schätzung ist indessen nur auf offensichtliche Unrichtigkeit hin, nicht aber auf ihre Angemessenheit zu prüfen. Offensichtlich unrichtig ist eine Schätzung, wenn

sie sachlich nicht begründbar ist und sie sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt oder sonst mit den aktenkundigen Verhältnissen des Einzelfalls aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbart werden kann.

#### 4.5 Abgrenzung Ermessensveranlagung / Aufrechnung einzelner Bestandteile

Nicht jede Ungewissheit im Sachverhalt führt zu einer Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen. Denn vorgängig einer Ermessensveranlagung ist im Untersuchungs- und Beweisverfahren zu prüfen, ob eine steuerbegründende oder –erhöhende bzw. steuermindernde oder –aufhebende Tatsache besteht. Misslingt der Beweis, wird zugunsten der mit dem Beweis belasteten Partei entschieden. Hierbei handelt es sich nicht um eine Ermessensveranlagung. Zu einer solchen kommt es nämlich erst dann, wenn ausreichende Anhaltspunkte für eine solche Tatsache (z.B., dass ein Einkommen aus einer selbständigen Erwerbstätigkeit erzielt worden ist) bestehen, die aber im Quantitativen (z.B. die Höhe des Einkommens) der Abklärung bedürfen.

##### Beispiel

Ein Steuerpflichtiger kann einen verbuchten Aufwand nicht näher belegen. Diesfalls ist nicht nachgewiesen, dass der Aufwand geschäftsmässig begründet ist und der Steuerpflichtige hat die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen. Die Leistung wird aufgerechnet. Für eine ermessensweise Schätzung des Aufwandes ist in einem solchen Fall kein Raum (Urteil BGer 2C\_554/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.4).

Nur ausnahmsweise, wenn jegliche Anhaltspunkte fehlen, ist eine Ermessenseinschätzung auch ohne konkrete Anhaltspunkte zulässig. Das ist etwa dann der Fall, wenn eine formell mangelhafte Buchhaltung derart unzuverlässig ist, dass sie als Ganzes abgelehnt werden muss. In solchen Fällen ist eine sog. Vollschatzung, beispielsweise aufgrund von Erfahrungszahlen, zulässig (zum Ganzen: Urteil BGer 2C\_554/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.3 f.).

#### 5 Anfechtung des Einspracheentscheides

Bei der Anfechtung des Einspracheentscheides bei der Rekurs- bzw. Beschwerdeinstanz ist danach zu differenzieren, ob die steuerpflichtige Person einen Nichteintretens- oder einen Sachentscheid anfechtet. Im Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahren gegen einen Nichteintretensentscheid bildet lediglich die Frage den Streitgegenstand, ob die Einspracheinstanz zu Recht nicht auf die Einsprache eingetreten ist. Die steuerpflichtige Person hat daher vor der Rekurs- bzw. Beschwerdeinstanz in substantiiertem Form vorzubringen, inwiefern der Nichteintretensentscheid unrichtig sein soll. Aufgrund der genannten Beschränkung des Streitobjekts kann sie indessen vor der Rekurs- bzw. Beschwerdeinstanz keine neuen Beweismittel mehr vorbringen. Massgebend ist also der Aktenstand im Zeitpunkt des angefochtenen Nichteintretensentscheides. Auch das Bundesgericht hat entschieden, dass im Rahmen eines Rechtsmittels gegen einen Nichteintretensentscheid lediglich zu überprüfen ist, ob sich die Ermessensstaxation aufgrund der von der steuerpflichtigen Person

in der Einsprache vorgebrachten Begründung und Beweismittel als offensichtlich unrichtig erweist (Urteil BGer 2A.39/2004 vom 29. März 2005 E. 5.2).

Falls hingegen die Einsprachebehörde auf die Einsprache eingetreten ist, aber den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung materiell-rechtlich nicht als erbracht betrachtet hat oder das Vorliegen von Verfahrensmängeln verneint hat, bildet diese Beurteilung Streitgegenstand vor der Rekurs- bzw. Beschwerdeinstanz.

## 6 Direkte Bundessteuer

Die Regelung bei der direkten Bundessteuer ist identisch.