



Urteil vom 17. Oktober 2025 (530 25 7)

Einsprache gegen amtliche Einschätzung / Prozessvoraussetzungen

Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler,
 Gerichtsschreiberin N. Bucher-Waldmeier

Parteien **A.**_____,

Beschwerdeführer

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
4410 Liestal,

Beschwerdegegnerin

betreffend **Direkte Bundessteuer 2022**

Sachverhalt:

A.

Die Gemeinde B. _____ hat dem Pflichtigen am 16. Juni 2023 eine Mahnung für die Einreichung der Steuererklärung 2022 geschickt. Mit Schreiben vom 11. August 2023 hat sie den Pflichtigen unter Androhung der amtlichen Veranlagung letztmalig zur Einreichung der Steuererklärung 2022 bis am 31. August 2023 gemahnt (Versand via A-Post Plus). Mit Verfügung der direkten Bundessteuer 2022 vom 22. Februar 2024 wurde der Pflichtige amtlich eingeschätzt und das steuerbare Einkommen auf CHF 43'500.– festgesetzt.

B.

Mit Eingabe vom 28. März 2024 erhob der Pflichtige Einsprache und beantragte, (1) die Steuererklärung ist bis zum 31. August 2024 nachzureichen; (2) auf Mahnungen und Betreibungen ist bis zur definitiven Abgabe der Steuererklärung zu verzichten. Zur Begründung führte er aus, dass die Einkommens- und Vermögensangaben viel zu hoch seien. Er habe der Gemeinde B. _____ mehrmals mitgeteilt, dass er die Steuererklärung nachreichen würde, woraufhin er die amtliche Veranlagung erhalten habe. Ursache für die Nichteinreichung der Steuererklärung seien gesundheitliche Gründe.

Am 5. April 2024 wies die Steuerverwaltung den Pflichtigen darauf hin, dass eine Einsprache gegen eine Einschätzung nach amtlichem Ermessen zu begründen sei und allfällige Beweismittel genannt werden müssten. Die Steuerverwaltung gewährte dem Pflichtigen eine letzte, nicht erstreckbare Frist bis zum 15. April 2024 zur Einreichung der gesamten Steuerdeklaration inklusive der erforderlichen Unterlagen, andernfalls die Steuerverwaltung nicht auf die Einsprache eintreten könne.

Mit E-Mail vom 15. April 2024 reichte der Pflichtige eine von ihm handschriftlich überarbeitete amtliche Einschätzung, das Informationsschreiben zum Liegenschaftswert 2023 und einen Kontoauszug der C. _____ Bank ein.

Mit Entscheid vom 20. März 2025 trat die Steuerverwaltung auf die Einsprache nicht ein. Sie führte im Wesentlichen aus, dass sie ohne ausgefüllte Steuererklärung mit durch handschriftlicher Unterschrift erklärter Vollständigkeit nicht von der amtlichen Einschätzung abweichen könne, entsprechend könne auf die Einsprache nicht eingetreten werden.

C.

Mit Schreiben vom 16. April 2025 erhebt der Pflichtige Beschwerde mit den Begehren, (1) die Veranlagung der direkten Bundessteuer 2022 durch die Steuerverwaltung Basel-Landschaft ist abzulehnen, (2) dem Beschwerdeführer sind die Steuerunterlagen für die Steuererklärung 2022 per Post zuzustellen, (3) dem Beschwerdeführer ist eine Eingabefrist von 6 Monaten zu bewilligen, (4) auf eine Busse ist zu verzichten. Zur Begründung führt er aus, er habe mehrmals versucht, die Steuererklärung 2022 elektronisch auszufüllen, doch wie alle wissen, funktioniere das Programm E-Tax nicht. Auch habe er nie eine Steuererklärung in Papierform erhalten, obwohl

er dies beantragt habe. Zudem habe er keine Mahnung betreffend die Steuererklärung 2022 erhalten.

Die Steuerverwaltung beantragt in der Vernehmlassung vom 15. Juli 2025 die Abweisung der Beschwerde. Darin führt sie insbesondere aus, dass der Beschwerdeführer die Steuererklärung für das Jahr 2022 trotz mehrfacher Mahnung nicht eingereicht habe und er deshalb amtlich eingeschätzt worden sei. In der Einsprache vom 28. März 2024 habe der Beschwerdeführer eine erneute Erstreckung der Einreichungsfrist verlangt, woraufhin die Steuerverwaltung den Beschwerdeführer am 5. April 2024 darauf hingewiesen habe, dass in der Einsprache gegen eine amtliche Veranlagung die offensichtliche Unrichtigkeit nachzuweisen sei inkl. Begründung und Nennung von allfälligen Beweismitteln. Eine letzte nichterstreckbare Frist, in der die gesamte Steuerdeklaration inklusive der erforderlichen Unterlagen hätte eingereicht werden können, sei bis zum 15. April 2024 gewährt worden. Die am 15. April 2024 versendete E-Mail an die Steuerverwaltung genüge nicht, um die im ordentlichen Veranlagungsverfahren vernachlässigten Mitwirkungspflichten nachzuholen. Der Beschwerdeführer hätte spätestens bei dieser Gelegenheit den Sachverhalt mit den entsprechenden Beweismitteln substantiiert darlegen können. Da weder die rechtzeitige Einreichung der Steuererklärung noch die offensichtliche Unrichtigkeit der amtlichen Veranlagung habe aufgezeigt werden können, sei der von der Vorinstanz gefällte Nichteintretensentscheid korrekt.

Anlässlich der heutigen Verhandlung halten die Parteien an ihren Begehren fest.

Erwägungen:

1.

1.1 Das Steuergericht ist gemäss Art. 140 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) zur Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig, wobei gemäss § 4 der Vollzugsverordnung vom 13. Dezember 1994 zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (VV DBG; SGS 336.21) i.V.m. § 129 Abs. 1 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) Beschwerden, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall CHF 3'000.– nicht übersteigt, von der präsидierenden Person des Steuergerichts beurteilt werden.

1.2 Im vorliegenden Verfahren angefochten ist der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung betreffend die direkte Bundessteuer 2022. Sofern der Beschwerdeführer im Verfahren betreffend die direkte Bundessteuer 2022 begehrt, auf eine Busse sei zu verzichten, ist darauf nicht einzutreten, da die Ordnungsbusse nicht Gegenstand dieses Verfahrens ist. Betreffend die Ordnungsbusse wird ein separates Rekursverfahren geführt (Verfahrensnummer 510 2025 11).

1.3 Da im Übrigen die in formeller Hinsicht an eine Beschwerde zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist auf die Beschwerde – mit Ausnahme betreffend die Ordnungsbusse – einzutreten.

2.

Ist die Vorinstanz wie vorliegend auf eine Einsprache nicht eingetreten, hat das Steuergericht praxisgemäss lediglich zu prüfen, ob dieser Nichteintretensentscheid zu Recht erfolgt ist. Deshalb sind nur solche Rügen zu berücksichtigen, die sich auf die Eintretensfrage beziehen. Ausgeschlossen von der richterlichen Prüfung bleiben jene Rügen, welche die materielle Seite betreffen. Kommt das Gericht zum Schluss, dass auf die Einsprache hätte eingetreten werden müssen, ist die Beschwerde gutzuheissen und der Fall zur materiellen Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Andernfalls muss die Beschwerde abgewiesen und der vorinstanzliche Entscheid bestätigt werden.¹

3.

Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten (vgl. Art. 124 – 126 DBG) nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen vor (Art. 130 Abs. 2 DBG). Für die Vornahme einer Ermessensveranlagung ist einerseits erforderlich, dass ein Untersuchungsnotstand vorliegt und andererseits, dass die steuerpflichtige Person zur gehörigen Erfüllung ihrer Verfahrenspflichten aufgefordert und gemahnt worden ist. Unterbleibt die Mahnung, liegt eine gegen Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) verstossende Gehörsverweigerung vor und ist die getroffene Ermessensveranlagung fehlerhaft. Die Mahnung muss auf die Rechtsnachteile bei nicht gehöriger Erfüllung der infrage stehenden Verfahrenspflichten hinweisen, namentlich auf die Vornahme einer Ermessensveranlagung und die Ausfällung einer Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten. Hat die steuerpflichtige Person ihre Verfahrenspflichten auch innerhalb der Mahnfrist nicht gehörig erfüllt und erweist sich deshalb der Sachverhalt als unabklärbar und ungewiss, darf und muss die Veranlagungsbehörde zu einer Ermessensveranlagung schreiten.²

4.

4.1 Eine amtliche Einschätzung kann der Steuerpflichtige gemäss Art. 132 Abs. 3 DBG nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Ausserdem ist die Einsprache gegen eine amtliche Einschätzung innert der Einsprachefrist von 30 Tagen zu begründen und sie muss allfällige Beweismittel nennen (Art. 132 Abs. 1 und 3 DBG). Da die Steuerbehörde mangels genügender Unterlagen nicht alle Steuerfaktoren genau ermitteln kann, muss sie diese schätzen. Dabei hat sie notwendigerweise auf Annahmen und Vermutungen abzustellen. Weil eine Ermessenseinschätzung somit naturgemäss eine gewisse Unschärfe aufweist, ist die Möglichkeit sie anzufechten entsprechend eingeschränkt.³

¹ Vgl. zum Ganzen: Entscheid des Steuergerichts (StGE) vom 8. September 2017, 510 17 49, E. 2.

² ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 3. Aufl., Zürich/Genf 2024, § 20 Rz. 13 ff.; vgl. FENNERS/LOOSER, Besonderheiten bei der Anfechtung der Ermessensveranlagung, AJP 2013, S. 34 f.

³ Zum Ganzen ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, a.a.O., § 21 Rz. 18 ff.; StGE vom 8. September 2017, 510 17 49, E. 4a, m.w.H.

4.2 Die von Art. 132 Abs. 3 DBG geforderte Begründung der Einsprache gegen eine amtliche Veranlagung sowie die Nennung von allfälligen Beweismitteln stellen nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung Prozess- bzw. Gültigkeitsvoraussetzungen dar, deren Fehlen zur Folge hat, dass auf die Einsprache nicht eingetreten werden kann. Der Einsprache muss entnommen werden können, was der Einsprecher an der angefochtenen Verfügung bemängelt und auf welche sachbezogenen tatsächlichen oder rechtlichen Überlegungen er sich dabei stützt. Die Begründung muss aus der Einsprache selbst hervorgehen. Genügt die Einsprache diesen Erfordernissen nicht, enthält sie lediglich Beanstandungen allgemeiner Art, stellt sie die Ermessenseinschätzung bloss pauschal in Frage oder ist auch sonst nicht erkennbar, worauf der Einsprecher hinauswill, ist auf die Einsprache nicht einzutreten.

Ist die steuerpflichtige Person nach Ermessen veranlagt worden, weil sie trotz Mahnung keine Steuererklärung eingereicht hat, erfüllt sie die formellen Anforderungen an die Begründung der Einsprache in der Regel mittels Einreichung einer vollständig ausgefüllten Steuererklärung, wozu die bislang säumige steuerpflichtige Person im Einspracheverfahren verpflichtet bleibt. Prozessvoraussetzung bzw. Gültigkeitsvoraussetzung sind jedoch nur die Einsprachebegründung und die Nennung von allfälligen Beweismitteln, nicht die eingereichte Steuererklärung.

Wird eine Rückkehr in das ordentliche Verfahren angestrebt, müssen sich die Begründung – die typischer-, aber nicht notwendigerweise in der nachgereichten Steuererklärung besteht – und die Beweismittelangebote auf alle unklar gebliebenen Steuerfaktoren beziehen. Andernfalls müssen die Begründung und die Beweismittelangebote zumindest geeignet sein, die Schätzung der Veranlagungsbehörde als offensichtlich unrichtig erscheinen zu lassen.⁴

4.3 Sodann kann die Ermessensveranlagung nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden. Dadurch soll nicht das Einspracherecht der steuerpflichtigen Person im Sinn einer Prozessvoraussetzung eingeschränkt werden, bei dessen Fehlen auf die Einsprache nicht einzutreten ist. Vielmehr soll die Veranlagungsbehörde eine Ermessensveranlagung im Einspracheverfahren bloss dann aufheben oder abändern können und dürfen, wenn sich diese als offensichtlich unrichtig erweist. Beschränkt wird somit die Prüfungsbefugnis der Einsprachebehörde.⁵

4.4 Ebenfalls zulässig bleibt die Rüge, dass die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung gar nie vorgelegen hätten (z. B. fehlende Mahnung) und die Ermessensveranlagung deswegen unzulässig sei, setzt die Anwendbarkeit von Art. 132 Abs. 3 DBG doch gerade voraus, dass die Ermessensveranlagung zu Recht erging. In Bezug auf diese Rüge richtet sich die Eintretensprüfung im Einspracheverfahren nach den gleichen Kriterien wie bei der Anfechtung einer «normalen» Veranlagungsverfügung; es besteht keine über das Übliche hinausgehende (qualifizierte) Begründungs- oder Substanziierungspflicht. Art. 132 Abs. 3 DBG ist nicht anwendbar. Dies kann zur Situation führen, dass auf eine Einsprache zwar mit Blick auf die Frage der Zulässigkeit der Ermessensveranlagung einzutreten ist, nicht jedoch (mangels genügender Begründung) hinsichtlich der Frage der offensichtlichen Unrichtigkeit. Eine derartige – rügebezogene – Differenzierung des Eintretens entspricht nicht dem sonst üblichen Vorgehen; sie ist

⁴ Zum Ganzen Urteil des Bundesgerichts (BGer) 2C_746/2022 vom 16. Dezember 2022, E. 6.; BGer 2C_61/2021 vom 22. Dezember 2021, E. 4.3; ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, a.a.O., § 21 Rz. 20.

⁵ Zum Ganzen ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, a.a.O., § 21 Rz. 19; vgl. FENNERS/LOOSER, a.a.O., S. 37.

jedoch in Art. 132 Abs. 3 DBG angelegt und für die Prüfungsbefugnis der weiteren Rechtsmittelinstanzen von Bedeutung.⁶

5.

5.1 Die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente, wonach der Beschwerdeführer die Steuererklärung nicht habe einreichen können, weil das Programm E-Tax nicht funktioniert habe, er keine Steuererklärung in Papierform erhalten habe (obwohl beantragt) und er zudem keine Mahnung erhalten habe, hat der Beschwerdeführer erstmals im Beschwerdeverfahren geltend gemacht. Im Einspracheverfahren hatte er noch geltend gemacht, die Einkommens- und Vermögensangaben seien zu hoch, es seien gesundheitliche Gründe für die Nichteinreichung der Steuererklärung ursächlich und er habe der Gemeinde mehrmals mitgeteilt, dass er die Steuererklärung nachreichen werde. In der Einsprache hat der Beschwerdeführer somit noch nicht vorgebracht, dass die Voraussetzungen für die Ermessensveranlagung an sich nicht erfüllt waren, sondern hat sich auf die Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung beschränkt.

5.2 Die Steuerverwaltung ist auf die Einsprache gegen die amtliche Veranlagung nicht eingetreten, weil der Beschwerdeführer keine handschriftlich unterzeichnete ausgefüllte Steuererklärung eingereicht hat. Die Vorinstanz erkennt, dass die Einreichung einer ausgefüllten Steuererklärung keine Prozessvoraussetzung bzw. nicht zwingend notwendig ist für die Anfechtung einer amtlichen Veranlagung. Es ist dem Steuerpflichtigen nicht verwehrt, seine Einsprache auf eine andere, gleichwertige Weise zu begründen.⁷ Begründung und Beweismittelangebot müssen jedoch für den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit geeignet sein.⁸

Im Ergebnis ist der Steuerverwaltung dennoch zuzustimmen, dass der Beschwerdeführer die Einsprache ungenügend begründet hat: In der Rechtsmittelbelehrung der amtlichen Veranlagungsverfügung der direkten Bundessteuer 2022 vom 22. Februar 2024 wurde der Beschwerdeführer auf die erhöhten Anforderungen an eine Einsprache gegen eine amtliche Einschätzung hingewiesen. In der Einsprache vom 28. März 2024 hat der Beschwerdeführer nichtsdestotrotz bloss pauschal ausgeführt, die Einkommens- und Vermögensangaben seien viel zu hoch ausgefallen und er hat keine Beilagen – insbesondere keine ausgefüllte Steuererklärung – eingereicht. Mit E-Mail vom 15. April 2024 hat er der Steuerverwaltung eine Kopie der amtlichen Einschätzung der Staatssteuer 2021 eingereicht, auf welcher er handschriftlich einzelne Positionen durchgestrichen und korrigiert hat. Belege für die einzelnen Positionen hat er – abgesehen von einem Kontoauszug der C.____Bank und dem Blatt für Liegenschaftswerte – nicht eingereicht. Die pauschalen Ausführungen und die eingereichten Beweismittel sind nicht für den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung geeignet, womit die Prozessvoraussetzungen für die Anfechtung einer amtlichen Veranlagung nicht erfüllt sind.

Wenn es dem Pflichtigen – wie vorgebracht – aus gesundheitlichen (oder anderweitigen) Gründen nicht möglich gewesen sein sollte, die Steuererklärung einzureichen, hätte er um Fristerstreckung zur Einreichung der Steuererklärung ersuchen können oder sich von jemandem vertreten lassen.

⁶ Zum Ganzen HUNZIKER/BRUNNER, Anfechtung von Ermessensveranlagungen, StR 77/2022, S. 444; ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, a.a.O., § 21 Rz. 23; BGer 2C_61/2021 vom 22. Dezember 2021, E. 4.1; vgl. FENNERS/LOOSER, a.a.O., S. 40.

⁷ vgl. BGer 2C_61/2021 vom 22. Dezember 2021, E. 4.2 f.

⁸ MARKUS BERGER, Voraussetzungen und Anfechtung der Ermessensveranlagung, ASA 75, S. 205.

5.3 Inwieweit es überhaupt zulässig ist, die Voraussetzungen der Ermessensveranlagung erstmals im Beschwerdeverfahren zu rügen, kann offen bleiben, zumal die diesbezügliche Rüge unbegründet wäre: Die Gemeinde B.____ hat dem Pflichtigen am 16. Juni 2023 («1. Mahnung») und am 11. August 2023 («letzte Mahnung») ein Mahnschreiben betreffend Einreichung der Steuererklärung 2022 geschickt. Die «letzte Mahnung» vom 11. August 2023 wurde via A-Post Plus versandt und dem Pflichtigen gemäss «Track & Trace» der Post (Sendungsnummer xx) am 15. August 2023 via Postfach zugestellt. In diesem Schreiben hat die Gemeinde B.____ den Pflichtigen letztmalig zur Einreichung der Steuererklärung bis zum 31. August 2023 aufgefordert und ihn darauf hingewiesen, dass er bei unbenutztem Fristablauf amtlich veranlagt wird und ihm eine Ordnungsbusse auferlegt werden kann. Folglich hat der Pflichtige nachweislich ein Mahnschreiben erhalten, in welchem er auf die Rechtsnachteile bei Nichteinreichung der Steuererklärung hingewiesen wurde. Trotzdem hat er die Steuererklärung 2022 nicht eingereicht. Den diesbezüglichen Ausführungen im Einspracheentscheid ist zu folgen.

Der Einwand des Beschwerdeführers, er habe die Steuererklärung nicht elektronisch einreichen können, weil «wie wir alle wissen» die Anwendung «E-Tax BL» nicht funktioniere und er – obwohl beantragt – keine Steuererklärung in Papierform erhalten habe, verfängt ebenfalls nicht: Wenn die Anwendung beim Beschwerdeführer tatsächlich nicht funktioniert haben sollte, hätte er sich bei der Steuerverwaltung melden können, welche sich der Sache angenommen hätte. Ebenso hätte er bei der Gemeinde B.____ nachhaken können betreffend den Erhalt einer physischen Steuererklärung. Belege für entsprechende Bemühungen wurden indes nicht eingereicht. Im Übrigen hat der Beschwerdeführer im Einspracheverfahren noch selbst ausgeführt «Es war mir einfach nicht möglich aus privaten Gründen dies [die Steuererklärung 2022] zu erstellen und ich entschuldige mich nochmal dafür» (E-Mail vom 15. April 2024), was nicht dafür spricht, dass die Einreichung der Steuererklärung aufgrund eines Fehlers in der Anwendung «E-Tax BL» gescheitert ist. Somit hat die Steuerverwaltung den Beschwerdeführer berechtigterweise amtlich eingeschätzt.

6.

Im Ergebnis ist die Steuerverwaltung zu Recht nicht auf die Einsprache gegen die Ermessensveranlagung eingetreten, was zur Abweisung der Beschwerde führt, soweit darauf eingetreten wird. Bei diesem Ausgang werden die Begehren Ziff. 2 und 3 der Beschwerde hinfällig.

Ausgangsgemäss hat der Beschwerdeführer gemäss Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG die Verfahrenskosten in Höhe von CHF 500.– zu bezahlen.

Demnach erkennt das Steuergericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen soweit darauf eingetreten wird.

2.

Der Beschwerdeführer hat die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 500.– zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.

3.

Mitteilung an den Beschwerdeführer (1), die Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (1).

Gegen dieses Urteil wurde am 25. Februar 2026 Beschwerde beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht erhoben.