



**Fall-Nr.:** B 2012/14  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 12.02.2020  
**Entscheiddatum:** 23.08.2012

### **Urteil Verwaltungsgericht, 23.08.2012**

**Steuerrecht, Art. 177 und Art. 180 Abs. 2 StG (sGS 811.1) sowie Art. 130 Abs. 2 und Art. 132 Abs. 3 DBG (SR 642.11). Die Anfechtung einer Ermessensveranlagung setzt eine qualifizierte Begründung voraus, die den bisher ungewiss gebliebenen Sachverhalt erhellt. Dabei handelt es sich um eine Prozessvoraussetzung, deren Fehlen zur Folge hat, dass auf die Einsprache nicht eingetreten wird. Konkret genügt die Einsprache des Pflichtigen den Begründungserfordernissen nicht. Das kantonale Steueramt trat deshalb zu Recht auf die Einsprache nicht ein (Verwaltungsgericht, B 2012/14 und 15).**

#### **Urteil vom 23. August 2012**

Anwesend: Präsident Prof. Dr. U. Cavelti; Verwaltungsrichter lic. iur. A. Linder, Dr. B. Heer, lic. iur. A. Rufener, Dr. S. Bietenharder-Künzle; Gerichtsschreiber Dr. H. Fenners

---

In Sachen

**X. Y.,**

**Beschwerdeführer,**

gegen

**Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Abteilung I/1,**  
Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,



**Vorinstanz,**

und

**Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,**

**Beschwerdegegner,**

betreffend

**Staats- und Gemeindesteuern (Nichteintreten Ermessensveranlagung 2009)**

**hat das Verwaltungsgericht festgestellt:**

A./ X. Y. arbeitet seit 1984 bei der B. AG in K. Im Dorf I., das politisch zur Gemeinde P. gehört, hat er seit 1998 eine 2.5-Zimmerwohnung gemietet. Seine Schriften sind in Q. hinterlegt.

B./ Im Dezember 2009 meldete sich X. Y. als Wochenaufenthalter in der Gemeinde P. an. Daraufhin wurde ihm am 7. Januar 2010 der Fragebogen betreffend Wochenaufenthalter gesandt mit der Aufforderung, den Fragebogen ausgefüllt innerhalb einer Frist von 14 Tagen zu retournieren. Dieser Aufforderung kam er – auch nach erfolgter Mahnung – nicht nach.

In der Folge stellte das kantonale Steueramt mit Verfügung vom 8. April 2010 fest, X. Y. sei ab 1. Januar 2009 in der Gemeinde P. unbeschränkt steuerpflichtig. Eine dagegen erhobene Einsprache wurde mit Entscheid vom 11. August 2010 abgewiesen. Der Einspracheentscheid erwuchs in Rechtskraft.

C./ Nachdem X. Y. trotz entsprechender Aufforderung und zweimaliger Mahnung die Steuererklärung für das Jahr 2009 nicht eingereicht hatte, nahm die Veranlagungsbehörde am 15. Februar 2011 für die Staats- und Gemeindesteuern 2009 eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen vor. Dabei brachte sie ein steuerbares Einkommen von Fr. 56'500.-- zur Veranlagung. Auf eine dagegen erhobene Einsprache trat das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 25. März 2011 nicht ein.



Ein Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission blieb erfolglos. Die Rekursinstanz wies das Rechtsmittel mit Entscheid vom 8. Dezember 2011 ab.

D./ Gegen den Rekursentscheid erhob X. Y. mit Eingabe vom 16. Januar 2012 Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Antrag, es seien der Entscheid der Vorinstanz und die Veranlagungsverfügung vom 15. Februar 2011 aufzuheben, und der Beschwerdegegner sei anzuweisen, den Beschwerdeführer pflichtgemäss zu veranlagern; unter Kostenfolge zu Lasten des Beschwerdegegners.

Die Verwaltungsrekurskommission verzichtete auf eine Vernehmlassung. Das kantonale Steueramt teilte mit Schreiben vom 10. Februar 2012 ebenfalls Verzicht auf eine Vernehmlassung mit.

Auf die Begründungen des Beschwerdeführers sowie auf die Ausführungen im angefochtenen Entscheid wird, soweit erforderlich, in den folgenden Erwägungen eingegangen.

### **Darüber wird in Erwägung gezogen:**

1. (...).
  
2. Das kantonale Steueramt trat mit Entscheid vom 25. März 2011 auf die Einsprache des Beschwerdeführers nicht ein. Die Verwaltungsrekurskommission wies den dagegen erhobenen Rekurs ab. Anfechtungsobjekt im vorliegenden Verfahren bildet somit nicht ein Prozessentscheid, sondern ein Sachentscheid. Die Prüfung des Verwaltungsgerichts beschränkt sich aber (ebenfalls) darauf, ob das Nichteintreten auf die Einsprache zu Recht erfolgt ist. Im Fall einer Gutheissung der Beschwerde wären Rekurs- und Einspracheentscheid aufzuheben, und die Streitsache wäre zur materiellen Beurteilung an den Beschwerdegegner zurückzuweisen.
  - 2.1. Art. 177 StG bestimmt, dass eine Veranlagung nach pflichtgemässigem Ermessen vorgenommen wird, wenn Steuerfaktoren oder Steuersubstrat mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können oder der Steuerpflichtige seine Verfahrenspflichten trotz Mahnung nicht erfüllt. Aufgrund von Art. 180 Abs. 2 StG kann eine Ermessensveranlagung nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten



## St.Galler Gerichte

werden (Satz 1); die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Satz 2). Die Voraussetzungen einer Ermessensveranlagung und deren Anfechtung werden in Art. 46 Abs. 3 und Art. 48 Abs. 2 des Steuerharmonisierungsgesetzes (SR 642.14, abgekürzt StHG) gleich umschrieben.

Die Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung zeichnet sich durch zwei Besonderheiten aus: Zum Einen ist dem Einsprecher der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessenseinschätzung überbunden, zum Anderen ist die Einsprache zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen. In dieser Hinsicht unterscheidet sich die Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung gegenüber einer «gewöhnlichen» Einsprache. Letztere muss weder begründet werden, noch obliegt dem Einsprecher der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit einer «ordentlichen» Veranlagung.

2.2. Weil die Anfechtung einer Ermessensveranlagung den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit verlangt, ist in der Einsprachebegründung der Sachverhalt substantiiert darzulegen, und es sind die notwendigen Beweismittel anzubieten; ausserdem kann sich der Steuerpflichtige nicht auf eine pauschale Anfechtung oder auf eine Teilanfechtung einzelner Positionen beschränken, zumal dies nicht erlaubt, die Ermessensveranlagung daraufhin zu überprüfen, ob sie offensichtlich unrichtig ist. Verlangt ist somit eine qualifizierte Begründung, die den bisher ungewiss gebliebenen Sachverhalt erhellt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, N 57 zu Art. 132). Dabei handelt es sich um eine Prozessvoraussetzung, deren Fehlen zur Folge hat, dass auf die Einsprache nicht eingetreten wird (BGE 123 II 552, E. 4c; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 56 zu Art. 132).

Das Bundesgericht hielt in einem Entscheid aus dem Jahr 2005 sogar dafür, wenn die Ermessensveranlagung Folge davon sei, dass der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren nicht erfüllt habe, müsse er für den verlangten Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit zuallererst die versäumten Mitwirkungspflichten nachholen, insbesondere die Steuererklärung einreichen, wenn er wolle, dass die Einsprache geprüft werde; dies sei der Sinn von Satz 1 der Art. 132 Abs. 3 DBG und Art. 48 Abs. 2 StHG, wonach die Einsprache nur wegen



offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden könne (BGer 2A.39/2004 vom 29. März 2005, E. 5.1).

Dem ist insofern beizupflichten, als der Steuerpflichtige in aller Regel seiner Pflicht zur Einsprachebegründung nur gerecht wird, wenn er die fehlende Steuererklärung im Einspracheverfahren nachreicht. Das Nachholen der im Veranlagungsverfahren versäumten Mitwirkungshandlung ist jedoch nicht eigentliche Prozessvoraussetzung. Dies sieht das Gesetz nicht vor. Das Bundesgericht stellte denn auch in einem weiteren Entscheid klar, es müssten bereits ausreichend substantiierte Vorbringen genügen, wenn ein Steuerpflichtiger aus besonderen Gründen nicht in der Lage sei, die fehlende Steuererklärung innert der Einsprachefrist nachzureichen (BGer 2A.72/2004 vom 4. Juli 2005).

2.3. Hinzu kommt, dass die Rechtsmittelinstanz von Amtes wegen zu überprüfen hat, ob die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung überhaupt erfüllt waren. Nur wenn diese gegeben sind, kann die verlangte qualifizierte Begründung zur Prozessvoraussetzung werden (so auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 55 zu Art. 132). Sollte sich hingegen im Beschwerdeverfahren herausstellen, dass ein nach Ermessen veranlagter Steuerpflichtiger beispielsweise vorgängig nicht gemahnt oder nicht auf den Rechtsnachteil der beschränkten Anfechtungsmöglichkeit einer Ermessensveranlagung hingewiesen wurde, kann ein erfolgter Nichteintretensentscheid aufgehoben werden, auch wenn Anfechtungsobjekt eigentlich nur dieser Prozessentscheid und nicht die zu Grunde liegende Ermessensveranlagung bildet.

2.4. Dementsprechend hat eine Rechtsmittelinstanz, bei der eine Ermessensveranlagung angefochten ist, vorab zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen erfüllt waren. Ist dies zu bejahen, so ist weiter darüber zu befinden, ob die Einsprache den qualifizierten Begründungserfordernissen genügt. Erging die Ermessensveranlagung aufgrund fehlender oder unzureichender Mitwirkung im Veranlagungsverfahren, wird eine genügende Begründung regelmässig nur vorliegen, wenn mit der Einsprache entweder die versäumten Mitwirkungshandlungen nachgeholt oder darin besondere Gründe vorgebracht werden, weshalb es auch innerhalb der Einsprachefrist nicht möglich war, die verlangte(n) Mitwirkungshandlung(en) zu erbringen. Fehlt es daran, entfällt eine



materielle Überprüfung der Schätzung, und es ist ein Nichteintretensentscheid zu fällen (Einspracheinstanz) beziehungsweise das gegen einen solchen Entscheid erhobene Rechtsmittel abzuweisen (Steuerjustizbehörden).

2.5. Wer im Kanton St. Gallen kraft persönlicher oder wirtschaftlicher Zugehörigkeit gemäss Art. 13 f. StG steuerpflichtig ist, hat jährlich eine Steuererklärung einzureichen. Von der Steuererklärungspflicht ausgenommen sind nur Personen, die der Quellensteuer und weder der ergänzend ordentlichen noch der nachträglich ordentlichen Veranlagung gemäss Art. 111 f. StG unterliegen. Die Pflicht zur Einreichung einer Steuererklärung ergibt sich aus Art. 168 StG. Dessen Abs. 2 sieht vor, dass der Steuerpflichtige die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen, persönlich unterzeichnen und zusammen mit den vorgeschriebenen Beilagen fristgemäss der zuständigen Behörde einreichen muss. Demgemäss können die vom Gesetz verlangten Angaben nicht in beliebiger Form erbracht werden; es besteht vielmehr ein Formularzwang in dem Sinn, dass die von der Veranlagungsbehörde zugestellten Formulare auszufüllen und einzureichen sind (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 10 zu Art. 124 mit Hinweis auf RB 2002 Nr. 104). Zudem müssen sie vom Steuerpflichtigen persönlich unterzeichnet werden.

Wurde das amtliche Steuerklärungsformular vom Steuerpflichtigen nicht eingereicht oder nicht persönlich unterzeichnet, so ist er gemäss Art. 168 Abs. 3 StG aufzufordern, das Versäumte innert angemessener Frist nachzuholen. Bei der Pflicht zur persönlichen Unterzeichnung handelt es sich zwar nur um eine Ordnungsvorschrift. Somit erweist sich die Steuerklärung nicht allein deshalb als unwirksam, weil sie keine Unterschrift enthält. Auch gestützt auf eine nicht unterzeichnete Steuerklärung kann ein wirksamer Steuerentscheid ergehen. Die Veranlagungsbehörde ist aber durchaus auch berechtigt, auf der Abgabe einer korrekt unterzeichneten Steuerklärung und damit auf der Einhaltung dieser Verfahrenspflicht zu bestehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 16 zu Art. 124). In diesem Fall muss sie den Steuerpflichtigen mittels Mahnung zur Einhaltung der Verfahrenspflicht anhalten. Die Mahnfrist hat angemessen zu sein, und es ist auf die Folgen bei Nichterfüllung hinzuweisen. Verstreicht die Mahnfrist ungenutzt, so schreitet die Veranlagungsbehörde zur Ermessensveranlagung. Dies gilt jedenfalls dann, wenn sich der Untersuchungsnotstand nicht anderweitig



beheben liess, die tatsächlichen Verhältnisse mit anderen Worten nicht sonst wie geklärt sind (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 25 und 37 zu Art. 130).

2.6. Im hier zu beurteilenden Fall wurde dem Beschwerdeführer am 7. Oktober 2010 – nachdem das Steuerdomizilverfahren rechtskräftig abgeschlossen war – das St. Galler Steuerklärungsformular für das Jahr 2009 zugestellt mit der Aufforderung, dieses bis zum 6. November 2010 dem Gemeindesteueramt P. einzureichen. Dem leistete der Beschwerdeführer keine Folge. Auch die mit Mahnung vom 2. Dezember 2010 gesetzte Frist zur Einreichung der Steuererklärung liess er ungenutzt verstreichen. Gleiches gilt für die mit zweiter Mahnung vom 6. Januar 2011 gesetzte Frist. Der Beschwerdeführer kam somit seiner Steuerklärungspflicht nicht nach, obwohl er in der Mahnung vom 6. Januar 2011 noch ausdrücklich auf die Folgen der Unterlassung hingewiesen worden war. Der Beschwerdegegner schritt deshalb am 15. Februar 2011 zu Recht zur Ermessensveranlagung.

Angemerkt sei im Übrigen, dass die Steuerklärungspflicht auch nicht deshalb als erfüllt anzusehen war, weil der Beschwerdeführer im Steuerdomizilverfahren eine Kopie der im Kanton Appenzell Ausserrhoden eingereichten Steuererklärung 2009 ins Recht gelegt hatte (vgl. Rekursakten, act. 9-III/1/4). Diese ist nicht persönlich unterzeichnet. Wenn es zur Erfüllung der Steuerklärungspflicht am Hauptsteuerdomizil schon nicht genügt, das dortige amtliche Deklarationsformular in Kopie (und damit nicht persönlich unterzeichnet) einzureichen, kommt man der Pflicht erst recht nicht durch Einreichung eines nicht persönlich unterzeichneten ausserkantonalen Deklarationsformulars nach. Zudem waren die tatsächlichen Verhältnisse durch den Umstand, dass eine Kopie der im Nachbarkanton eingereichten Steuererklärung 2009 bei den Akten lag, nicht geklärt. Mit der persönlichen Unterschrift bekräftigt der Steuerpflichtige die Richtigkeit und Vollständigkeit der im amtlichen Formular gemachten Angaben. Fehlt die persönliche Unterschrift, kann die Veranlagungsbehörde von einem Untersuchungsnotstand ausgehen und den Steuerpflichtigen zur Behebung des Mangels auffordern. Anders verhält es sich nur bei Ehegatten, die in tatsächlich und rechtlich ungetrennter Ehe leben; hier wird aufgrund von Art. 164 Abs. 2 StG nach unbenütztem Ablauf der Frist, welche dem nichtunterzeichnenden Ehegatten gesetzt wurde, vertragliche Vertretung durch den anderen Ehegatten angenommen.



2.7. Im Rahmen der Einsprache vom 25. Februar 2011 führte der Beschwerdeführer dann lediglich aus, er sei bekanntlich im Kanton Appenzell Ausserrhoden, in der Gemeinde Q., und nicht im Kanton St. Gallen steuerpflichtig. Er beschränkte sich somit darauf, (erneut) seine subjektive Steuerpflicht im Kanton St. Gallen zu bestreiten, obschon diese Frage rechtskräftig entschieden worden war. Mit der Ermessensveranlagung setzte er sich nicht im Einzelnen auseinander. Die Eingabe vom 25. Februar 2011 genügt somit den qualifizierten Begründungserfordernissen von Art. 180 Abs. 2 StG nicht.

Am 23. März 2011 liess der Beschwerdeführer zwar innert der immer noch offenen Einsprachefrist nebst einem Doppel der Steuererklärung 2010 eine weitere Eingabe beim Gemeindesteueramt P. einreichen. Darin wies sein Steuervertreter aber nur darauf hin, es sei bei der Gemeinde Q. das Doppel der Steuererklärung einzuverlangen, sofern an der Steuerpflicht in der Gemeinde P. festgehalten werde. Eine genügende Einsprachebegründung kann auch darin nicht erblickt werden, zumal dem Schreiben nicht entnommen werden kann, dass und inwiefern die Ermessensveranlagung vom 15. Februar 2011 offensichtlich unrichtig sein soll. Ausserdem war der Beschwerdegegner nicht verpflichtet, die Steuererklärung 2009 auf dem Amtshilfeweg bei der Gemeinde Q. einzuholen. Für die Einkommenssteuer gilt aufgrund der Vorgaben im StHG das gemischte Veranlagungsverfahren, welches durch ein gesetzmässig geordnetes Zusammenwirken zwischen Steuerpflichtigem und Steuerbehörde gekennzeichnet ist. Die Tätigkeit der Steuerbehörde wird dabei vom Untersuchungsgrundsatz bestimmt, während der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungspflicht nachzukommen hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 1 zu Art. 126). Verweigert der Steuerpflichtige die Mitwirkung, erlischt auch die Untersuchungspflicht der Steuerbehörde. Führt dies zu einem Untersuchungsnotstand, der mittels Ermessensveranlagung behoben wird, lebt die Untersuchungspflicht erst wieder auf, wenn die Ungewissheit im Sachverhalt, die zur ermessensweisen Einschätzung geführt hat, beseitigt worden ist (BGer 2A.39/2004 vom 29. März 2005, E. 5.1; 2C\_579/2008 vom 29. April 2009, E. 2.4). Dabei obliegt es dem Steuerpflichtigen, die Voraussetzungen dafür zu schaffen, dass die Einspracheinstanz den materiell wahren Sachverhalt beweismässig ermitteln kann. Somit wäre es am Beschwerdeführer gelegen, im Einspracheverfahren eine (St. Galler) Steuererklärung für das Jahr 2009 einzureichen, und nicht am Beschwerdegegner, die für das



## St.Galler Gerichte

entsprechende Jahr im Kanton Appenzell Ausserrhoden eingereichte Steuererklärung zu beschaffen.

Der Beschwerdegegner trat daher zu Recht auf die Einsprache gegen die am 15. Februar 2011 erfolgte Ermessensveranlagung für die Staats- und Gemeindesteuern 2009 nicht ein. Weder die Eingabe vom 25. Februar 2011 noch diejenige vom 23. März 2011 werden den Erfordernissen von Art. 180 Abs. 2 StG gerecht.

2.8. Nicht weiter hilft es dem Beschwerdeführer auch, dass er nach Ablauf der Einsprachefrist noch ein unterzeichnetes St. Galler Steuererklärungsformular mitsamt einer Kopie der im Kanton Appenzell Ausserrhoden eingereichten Deklaration 2009 zu den Akten reichte. Die vom Gesetz geforderte Begründung einer Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung stellt eine Prozessvoraussetzung dar. Sie muss deshalb binnen der Einsprachefrist erfolgen. Fehlt die Begründung, ist auf die Einsprache ohne Ansetzung einer Nachfrist nicht einzutreten. Gleiches gilt, wenn die Begründung erst nach Ablauf der Rechtsmittelfrist nachgereicht wird (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 60 zu Art. 132).

2.9. Da der Nichteintretensentscheid vom 25. März 2011 zu Recht erging, scheidet eine Überprüfung der Höhe der Ermessensveranlagung aus. Auf die diesbezüglichen Vorbringen in der Beschwerde ist deshalb nicht weiter einzugehen.

3. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Bei der Bemessung wird berücksichtigt, dass sich im parallelen Verfahren betreffend direkte Bundessteuer die gleichen Sach- und Rechtsfragen stellen. Eine Entscheidgebühr von Fr. 1'000.-- ist für das vorliegende Verfahren angemessen (Art. 7 Ziff. 222 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Sie wird mit dem geleisteten Kostenvorschuss in Höhe von total Fr. 2'000.-- verrechnet.

Eine ausseramtliche Entschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 98bis VRP).

## **Demnach hat das Verwaltungsgericht**

### **zu Recht erkannt:**



## St.Galler Gerichte

1./ Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2./ Die amtlichen Kosten für das Beschwerdeverfahren von Fr. 1'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

3./ Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

V.      R.      W.

Der Präsident:      Der Gerichtsschreiber:

Versand dieses Entscheides an:

- den Beschwerdeführer
- die Vorinstanz
- den Beschwerdegegner

am:

Rechtsmittelbelehrung:

Sofern eine Rechtsverletzung nach Art. 95 ff. BGG geltend gemacht wird, kann gegen diesen Entscheid gestützt auf Art. 82 lit. a BGG i.V.m. Art. 73 StHG innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde erhoben werden.