



Fall-Nr.:	I/1-2021/32 und 33
Stelle:	Verwaltungsrekurskommission
Rubrik:	Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum:	08.11.2021
Entscheiddatum:	23.09.2021

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 23. September 2021

Art. 177, Art. 180 Abs. 2 StG (sGS 811.1), Art. 130 Abs. 2, Art. 132 Abs. 3 DBG (SR 642.11). Die Vorinstanz hat die Steuerfaktoren zu Recht ermessensweise festgelegt, weil der Steuerpflichtige trotz Mahnung, Busse wegen Verfahrenspflichtverletzung und Androhung der Ermessensveranlagung die Steuererklärung nicht eingereicht hatte. Die erhobene Einsprache, in erstmals zur Veranlagung Stellung genommen, kein bezifferter Antrag gestellt und keine stichhaltige Begründung oder Beweise für die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung genannt wurden, genügte den erhöhten formellen Anforderungen an die Einsprache im Verfahren der Ermessenveranlagung nicht. Die Vorinstanz ist deshalb auf die Einsprache zu Recht nicht eingetreten (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 23. September 2021, I/1-2021/32, 33).

Präsident Urs Gmünder, hauptamtlicher Richter Titus Gunzenreiner und Richter Markus Frei, a.o. Gerichtsschreiber Oliver Schneider

X, Rekurrent und Beschwerdeführer,

vertreten durch SR Treuhand GmbH, Auwiesenstrasse 26, 9030 Abtwil,

gegen

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

und

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Eigerstrasse 65, 3003 Bern,



St.Galler Gerichte

Beschwerdebeteiligte,

betreffend

Kantons- und Gemeindesteuern 2019, direkte Bundessteuer 2019
(Ermessensveranlagung)

Sachverhalt:

A.- X, geboren am xx. Juni 1963, wohnt in Y und ist Geschäftsführer der A GmbH. Er reichte die Steuererklärung für das Jahr 2019 nicht ein und wurde mit Schreiben vom 8. Juni 2020 erstmals gemahnt. Am 6. Juli 2020 erfolgte die zweite Mahnung unter Androhung einer Ermessensveranlagung und einer allfälligen Busse. Mit der Bussenverfügung vom 14. September 2020 wurde X nochmals gemahnt und erneut unter Androhung einer Ermessensveranlagung aufgefordert, bis am 14. Oktober 2020 die Steuerklärung 2019 mit Beilagen einzureichen. Nachdem er darauf nicht reagiert hatte, wurde er am 30. Dezember 2020 ermessensweise für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 103'000.– und mit einem steuerbaren Vermögen von Fr. 207'000.– sowie für die direkte Bundessteuer 2019 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 102'900.– veranlagt. Darauf wandte sich X mit Schreiben vom 8. Februar 2021 an das kantonale Steueramt und verlangte eine Überprüfung der Ermessensveranlagungen, weil etwas nicht stimmen könne. Das kantonale Steueramt nahm dieses Schreiben als Einsprache entgegen und trat mit Entscheiden vom 17. Februar 2021 darauf nicht ein, und zwar mit der Begründung, dass die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagungen nicht habe nachgewiesen werden können.

B.- Gegen die Einspracheentscheide vom 17. Februar 2021 erhob X mit Eingabe seiner Rechtsvertreterin vom 12. März 2021 Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK). Er beantragte, die Einspracheentscheide seien aufzuheben und die Ermessensveranlagung sei unter Berücksichtigung der nachträglich erstellten Steuererklärung 2019 zu korrigieren; er sei hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern mit einem steuerbaren Einkommen von



Fr. 78'400.– und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 220'000.– sowie für die direkte Bundessteuer mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 78'700.– zu veranlagten. Mit Vernehmlassung vom 14. April 2021 beantragte die Vorinstanz, der Rekurs und die Beschwerde seien abzuweisen. Der Rekurrent und Beschwerdeführer erhielt Gelegenheit, dazu Stellung zu nehmen, was er mit Schreiben vom 22. April 2021 machte. Er änderte das Rechtsbegehren dahingehend ab, dass er für die Kantons- und Gemeindesteuern mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 88'961.– und für die direkte Bundessteuer mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 88'761.– zu veranlagten sei. Die Vorinstanz verzichtete auf eine weitere Stellungnahme. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete gänzlich auf eine Vernehmlassung.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

I. Prozessuales

1.- Angefochten sind die Einspracheentscheide hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern 2019 und der direkten Bundessteuer 2019. Hierbei handelt es sich um verschiedene Steuern, welche verschiedenen Gemeinwesen zufließen und welche Gegenstand getrennter Veranlagungen und Verfahren sind. Dies bedeutet, dass zwei Entscheide zu fällen sind, die in einem einzigen Dokument enthalten sein können – der eine für die Kantons- und Gemeindesteuern und der andere für die direkte Bundessteuer – mit getrennten Begründungen, wobei Verweisungen zulässig sind, und eigenen Rechtssprüchen (Dispositiven) oder zumindest einem Rechtsspruch, der die beiden Steuern ausdrücklich auseinanderhält (BGE 130 II 509 E. 8.3 = Pra 94 [2005] Nr. 114). Dementsprechend werden der Rekurs und die Beschwerde in einem einzigen Dokument behandelt und die Steuern im gemeinsamen Rechtsspruch auseinandergelassen. Spätere höchstrichterliche Differenzierungen bezüglich Form und Inhalt von Entscheiden (BGE 135 II 260 E. 1.3.1 und 142 II 293 E. 1.2) haben an der Zulässigkeit dieser Vorgehensweise nichts geändert.



2.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die VRK ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rechtsmittelerhebung ist gegeben. Rekurs und Beschwerde vom 12. März 2021 sind rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllen die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG, bzw. Art. 140 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG; Art. 7 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 41 lit. h Ziff. 1 und Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Angefochten sind die Nichteintretensentscheide der Vorinstanz hinsichtlich der Ermessensveranlagungen der Kantons- und Gemeindesteuern 2019 und der direkten Bundessteuer 2019. Im Rechtsmittelverfahren kann deshalb lediglich geprüft werden, ob die Vorinstanz auf die Einsprache zu Recht nicht eingetreten ist. Die Veranlagung als solche ist hingegen nicht Gegenstand des Rechtsmittelentscheids. Falls das Gericht zum Schluss gelangen sollte, die Vorinstanz sei zu Unrecht auf die Einsprache nicht eingetreten, wäre die Angelegenheit zur materiellen Überprüfung der Veranlagung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Soweit der Steuerpflichtige die Veranlagung inhaltlich beanstandet, ist deshalb nicht darauf einzutreten. Im Übrigen ist auf den Rekurs und die Beschwerde einzutreten.

II. Kantons- und Gemeindesteuern

3.- a) Nicht umstritten ist, dass die Vorinstanz den Steuerpflichtigen für die Kantons- und Gemeindesteuern nach Ermessen veranlagt hat. Gemäss Art. 177 StG nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung unter anderem dann nach pflichtgemäsem Ermessen vor, wenn der Steuerpflichtige seine Verfahrenspflichten trotz Mahnung nicht erfüllt hat. Da der Rekurrent die Steuererklärung für 2019 trotz Mahnung, Busse wegen Verfahrenspflichtverletzung und Androhung der Ermessensveranlagung nicht eingereicht hatte, blieb der Vorinstanz nichts Anderes übrig, als eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen vorzunehmen.

b) Das Gericht hat für den Entscheid die für den konkreten Fall massgeblichen Rechtsnormen von sich aus festzustellen und anzuwenden. Es kann ein Rechtsmittel auch aus anderen rechtlichen Überlegungen abweisen oder gutheissen als vorgetragen wurde. Im vorliegenden Fall stellt sich die Frage, ob die Vorinstanz zu Recht nicht auf



St.Galler Gerichte

die Einsprache gegen die Ermessensveranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2019 eingetreten ist. Obwohl der Rekurrent in seiner Eingabe vom 12. März 2021 diesbezüglich nur vage Ausführungen macht und keine Anträge stellt, ist nach dem Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen im Folgenden darauf einzugehen.

Im Rekurs vom 12. März 2021 bringt der Steuerpflichtige vor, er habe nicht gewusst, dass es sich bei der Verfügung vom 30. Dezember 2020 um eine Ermessensveranlagung gehandelt habe. Dies ist nicht nachvollziehbar. Die Vorinstanz hat eine Veranlagung nach Ermessen wiederholt angedroht. Zudem ist die Verfügung vom 30. Dezember 2020 mit "Veranlagungsberechnung (nach Ermessen)" betitelt und enthält eine unmissverständliche Rechtsmittelbelehrung. Es sind keine Gründe ersichtlich, warum dem Rekurrenten nicht hätte bewusst sein sollen, dass es sich bei der Verfügung vom 30. Dezember 2020 um eine Ermessensveranlagung handelte. Mit Schreiben vom 8. Februar 2021 wandte er sich sodann an die Vorinstanz und zweifelte die Richtigkeit der Ermessensveranlagung an. Entgegen der Auffassung des Rekurrenten ist dieses Schreiben als Einsprache gegen die Ermessensveranlagungen zu verstehen. Wie die Vorinstanz zu Recht vorbringt, ist diese Beurteilung durchaus im Sinn des Rekurrenten, weil die Rechtsmittelfrist gleichentags abgelaufen wäre und allfällige weitere Eingaben nicht mehr innert der Einsprachefrist ergangen wären. Die Vorinstanz hat das Schreiben vom 8. Februar 2021 demnach korrekterweise und zu Gunsten des Rekurrenten als Einsprache gegen die Ermessensveranlagungen vom 30. Dezember 2020 entgegengenommen.

Der Rekurrent brachte in der Einsprache vom 8. Februar 2021 weiter vor, dass die vergangenen elf Monate für ihn nicht einfach gewesen seien. Die Pandemie (COVID-19) und die damit einhergehenden Massnahmen des Bundesrates hätten seine Arbeit als Bauleiter erschwert und einen Mehraufwand von 10 bis 20 Prozent zur Folge gehabt. Aus diesem Grund sei im privaten Bereich Einiges liegen geblieben, unter anderem auch die Steuererklärung 2019. Ferner listete er seine offenen Steuerrechnungen 2019 auf, welche so nicht stimmen könnten. Er habe im Jahr 2019 nicht das Doppelte verdient, und es könne nicht sein, dass er einen Drittel des Jahres für die Steuern arbeiten müsse. Deshalb verlange er eine Überprüfung der Zahlen und bitte um eine kurze Stellungnahme. Der Einsprache waren Lohnabrechnungen für Oktober 2019 und November 2018 beigelegt.



Die Vorinstanz hält dem entgegen, dass Ermessensveranlagungen nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden könnten. Eine Einsprache sei zu begründen und müsse allfällige Beweismittel nennen. Innerhalb der Einsprachefrist seien keine Beweismittel eingegangen oder zumindest genannt worden, welche die Ermessensveranlagungen als offensichtlich unrichtig hätten erscheinen lassen. Deshalb sei die Vorinstanz nicht auf die Einsprache eingetreten.

c) Die Ermessensveranlagung stellt ein Mittel zur Erreichung einer angemessenen Veranlagung dar, wenn sich die Steuerfaktoren aufgrund fehlender bzw. mangelhafter Unterlagen oder Auskünfte nicht genau ermitteln lassen. Der bestehende Untersuchungsnotstand wird dabei mittels Schätzung überwunden. Diese beruht auf Annahmen und Vermutungen, was naturgemäss eine gewisse Unschärfe mit sich bringt. Gemäss Art. 180 Abs. 2 StG kann der Steuerpflichtige eine Ermessensveranlagung nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen.

Sofern die materielle Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung behauptet wird, muss die steuerpflichtige Person einen betragsmässig bezifferten oder zumindest bestimmbareren Antrag stellen. Es muss diesem entnommen werden können, inwiefern die Steuerfaktoren abzuändern sind. Sodann muss die steuerpflichtige Person im Rahmen der Begründung den Anfechtungsgrund der offensichtlichen Unrichtigkeit substantiiert darlegen. Verlangt ist somit eine qualifizierte Begründung, die den bisher ungewiss gebliebenen Sachverhalt erhellt und der Steuerbehörde erlaubt, die Ermessensveranlagung auf ihre offensichtliche Unrichtigkeit hin zu überprüfen. Die steuerpflichtige Person muss demnach konkret aufzeigen, dass und inwiefern die Ermessensveranlagung den tatsächlichen Verhältnissen nicht entspricht. Dementsprechend genügt es nicht, wenn sie die Einschätzung bloss in pauschaler Weise bestreitet oder allgemein beanstandet (Fenners/Looser, a.a.O., S. 36 mit Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung). Der Einsprecher hat die Unrichtigkeit der Veranlagung nachzuweisen, womit es zu einer Umkehr der Beweisführungspflicht zu Lasten der steuerpflichtigen Person kommt (Fenners/Looser, a.a.O., S. 38). Infolgedessen muss die steuerpflichtige Person auch allfällige Beweismittel nennen (Art. 180 Abs. 2 Satz 2 StG). Dies bedeutet nicht, dass die steuerpflichtige Person allfällige Beweismittel beilegen muss oder innerhalb der



Einsprachefrist einzureichen hat, aber sie muss sie zumindest offerieren (Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_504/2010 vom 22. November 2011 E. 2.3). Wenn die steuerpflichtige Person allerdings die offensichtliche Unrichtigkeit einer Ermessenseinschätzung nicht substantiiert begründen oder mit anderen Beweismitteln belegen kann, wird sie in der Regel die versäumten Mitwirkungshandlungen nachholen – also eine bisher nicht vorgelegte Steuererklärung nachträglich einreichen – müssen, um die Einsprache genügend begründen zu können (BGer 2C_579/2008 vom 29. April 2009 E. 2.1 m.w.H.).

Der Antrag, die Begründung und das Beweisangebot stellen Prozessvoraussetzungen dar, bei deren Fehlen nach Ablauf der 30-tägigen Frist ohne vorgängige Ansetzung einer Nachfrist auf die Einsprache nicht eingetreten wird (vgl. BGE 131 II 548 E. 2.3, 123 II 552 E. 4c; Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, VII. Teil N 76).

d) Im Rahmen eines Rechtsmittels gegen einen Nichteintretensentscheid ist lediglich zu überprüfen, ob die Ermessensveranlagung aufgrund der von der steuerpflichtigen Person in der Einsprache vorgebrachten Begründung und Beweismittel offensichtlich unrichtig war. Massgebend ist also der Aktenstand zum Zeitpunkt des angefochtenen Nichteintretensentscheids, weshalb die steuerpflichtige Person vor der Rekursinstanz keine neuen Beweismittel mehr vorbringen kann (Fenners/Looser, Besonderheiten bei der Anfechtung der Ermessensveranlagung, in: AJP 2013, S. 42). Es hilft dem Rekurrenten deshalb vorliegend nicht weiter, dass er dem Gericht am 15. März 2021 mit dem Rekurs ein ausgefülltes Steuererklärungsformular samt Beilagen einreichte. Dies hätte er im Einspracheverfahren tun müssen. Namentlich kann es nicht die Aufgabe des erstinstanzlichen Gerichts sein, im Rahmen eines Rekursverfahrens eine erstmals eingereichte Steuererklärung zu überprüfen.

Der Rekurrent stellte in der Einsprache vom 8. Februar 2021 keinen bezifferten oder zumindest bestimmbaran Antrag, inwiefern die in der Ermessensveranlagung festgesetzten Beträge abzuändern seien. Er brachte lediglich vor, dass mit der Berechnung etwas nicht stimmen könne, weil er doch nicht ein Drittel des Jahres für die Steuern arbeite. Damit hält er dafür, das steuerbare Einkommen, das mit der Ermessensveranlagung vom 30. Dezember 2020 auf Fr. 103'000.– angesetzt wurde, sei



zu hoch. Dieser Einwand erscheint zu allgemein und nichtssagend. Mit den in der Ermessensveranlagung festgelegten Beträgen setzte sich der Rekurrent nicht im Einzelnen auseinander, weshalb dem Schreiben nicht entnommen werden kann, inwiefern diese offensichtlich unrichtig sein sollten. Es fehlt folglich auch an einer genügenden Einsprachebegründung, die es der Steuerbehörde erlaubt hätte, die Ermessensveranlagung auf ihre offensichtliche Unrichtigkeit hin zu überprüfen. Als Beweismittel legte der Steuerpflichtige seiner Einsprache zwei Lohnabrechnungen der Monate Oktober 2019 und November 2018 bei. Weitere Beweise wurden nicht vorgebracht oder zumindest offeriert. Die beiden Lohnabrechnungen alleine vermögen noch keine offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung zu begründen. Der Rekurrent ist somit auch den ihm obliegenden Mitwirkungshandlungen hinsichtlich der Beweisführung nicht nachgekommen. Weiter brachte er zur Begründung für die nicht fristgemässe Einreichung der Steuererklärung vor, er habe es in den letzten elf Monaten wegen der Pandemie nicht einfach gehabt. Es wird nicht in Frage gestellt, dass die Massnahmen zur Bekämpfung des Coronavirus (Sars-CoV-2) das Leben für viele erschwerte. So dürfte auch der Rekurrent, welcher in der Baubranche tätig ist, ein Jahr mit grossen Herausforderungen hinter sich gehabt haben. Dies erklärt aber nicht, weshalb es ihm im Verlauf des Jahres 2020 nicht möglich war, auf die Mahnungen vom 8. Juni und 6. Juli 2020 oder spätestens auf die Bussenverfügung vom 14. September 2020 zu reagieren und ein Fristerstreckungsgesuch zu stellen; dies wäre jedenfalls mit einem geringen Aufwand verbunden gewesen.

e) Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass sich die Vorinstanz für die Ermessensveranlagung für das Einkommen mangels Deklaration durch den Steuerpflichtigen auf einen Auszug aus dem individuellen Konto der Sozialversicherungsanstalt St. Gallen stützte. Beim Vermögen stellte sie auf das Vorjahr ab, wobei sie einen minimalen Reinvermögenszuwachs von Fr. 4'000.– berücksichtigte. Unter diesen Umständen genügte die am 8. Februar 2021 dagegen erhobene Einsprache, in der erstmals zur Veranlagung Stellung genommen, kein bezifferter Antrag gestellt und keinerlei stichhaltige Begründung oder Beweise für die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung genannt wurden, den erhöhten formellen Anforderungen an die Einsprache gegen die Ermessensveranlagung nicht. Zu berücksichtigen ist auch, dass der Rekurrent in der Rechtsmittelbelehrung der Ermessensveranlagung ausdrücklich auf die erhöhten Begründungsanforderungen



hingewiesen worden war. Fehlen die Prozessvoraussetzungen, so wird nach Ablauf der 30-tägigen Frist ohne vorgängige Ansetzung einer Nachfrist auf die Einsprache nicht eingetreten. Unbehilflich ist sodann – da einzig die Frage beurteilt werden kann, ob die Vorinstanz am 17. Februar 2021 zu Recht nicht auf die Einsprache eingetreten ist – die nachträgliche Erfüllung der Deklarationspflicht durch den Steuerpflichtigen im Rahmen des Rekurses. Die Vorinstanz ist dementsprechend am 17. Februar 2021 zu Recht nicht auf die Einsprache eingetreten. Der Rekurs erweist sich damit als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

III. Direkte Bundessteuer

4.- Art. 177 und Art. 180 Abs. 2 StG entsprechen im Wesentlichen Art. 130 Abs. 2 und Art. 132 Abs. 3 DBG. Diese Bestimmungen harmonisieren mit Art. 46 Abs. 3 und Art. 48 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, abgekürzt: StHG). Daraus folgt, dass die Erwägungen zu den Kantons- und Gemeindesteuern für die direkte Bundessteuer analog massgebend sind. Für die direkte Bundessteuer ergibt sich dasselbe Ergebnis wie bei den Kantons- und Gemeindesteuern. Demnach erweist sich die Beschwerde ebenfalls als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

IV. Kosten

5.- a) Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens dem Rekurrenten und Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP, Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr von je Fr. 600.–, insgesamt Fr. 1'200.–, erscheint angemessen (Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12, und Art. 144 Abs. 5 DBG). Die Kostenvorschüsse von insgesamt Fr. 1'200.– sind damit zu verrechnen.

b) Ausseramtliche Kosten sind zufolge Unterliegens des Rekurrenten und Beschwerdeführers nicht zu entschädigen (Art. 98^{bis} VRP; PK VRP/SG-Linder, Art. 98^{bis} N 16; Art. 144 Abs. 4 DBG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [SR 172.021, abgekürzt VwVG]; Kölz/Häner/Bertschi,



Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3. Aufl. 2013, N 1184).

Entscheid:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

3.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 600.– (Entscheidgebühr) zu bezahlen, unter Verrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe.

4.

Der Beschwerdeführer hat die Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 600.– (Entscheidgebühr) zu bezahlen, unter Verrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe.