

06/07 21 Direkte Bundessteuer. Art. 130 Abs. 2, Art. 132 Abs. 3 DBG. Ermessensveranlagung. Die Mahnung erst im Einspracheverfahren entspricht nicht dem Wortlaut von Art. 130 Abs. 2 DBG. Solange die Vorinstanz im Einspracheverfahren ihre Kognition aber nicht i.S.v. Art. 132 Abs. 3 DBG einschränkt, reicht es aus, wenn der Steuerpflichtige erst im Einspracheverfahren gemahnt, d.h. darauf hingewiesen wird, dass ohne die verlangte Erfüllung der Verfahrenspflichten die Veranlagung nach Ermessen erfolgt bzw. eine bereits vorgenommene Ermessensveranlagung bestätigt und die dagegen erhobene Einsprache abgewiesen wird. Falls der Steuerpflichtige dann seine Verfahrenspflichten erfüllt, muss die Vorinstanz die Veranlagung auch dann korrigieren, wenn sie nicht offensichtlich unrichtig gewesen ist. Möchte die Vorinstanz diese Möglichkeit vermeiden, muss sie den pflichtvergessenen Steuerpflichtigen bereits im erstinstanzlichen Verfahren mahnen. Wenn der Einsprecher seinen Verfahrenspflichten aber trotz Mahnung auch im Einspracheverfahren nicht nachkommt, verdient dieses Verhalten keinen Rechtsschutz dadurch, dass der Einspracheentscheid aufgehoben wird, um die Mahnung im erstinstanzlichen Verfahren nachzuholen (Präzisierung der Rechtsprechung).

Obergericht, 30. Januar 2007, OG V 06 20

Aus den Erwägungen:

3. a) Die Vorinstanz bzw. das Amt für Steuern nahm eine Ermessensveranlagung gemäss Art. 130 Abs. 2 DBG vor. Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde nach Art. 130 Abs. 2 DBG die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen vor. Sie kann dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand des Steuerpflichtigen berücksichtigen.

b) Eine Ermessensveranlagung kann der Steuerpflichtige nach Art. 132 Abs. 3 DBG nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit mit Einsprache anfechten. Damit wird nicht das Einspracherecht eingeschränkt, sondern die Prüfungsbefugnis der Einsprachebehörde beschränkt, indem sie die Ermessensveranlagung bloss dann aufheben oder abändern kann, wenn sich diese als offensichtlich unrichtig erweist. (Martin Zweifel, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Basel 2000, N. 33 zu Art. 132 DBG). Die Unrichtigkeit einer Ermessensveranlagung kann aber nicht nur im Einspracheverfahren nachgewiesen werden, sondern auch im Rekursverfahren. Die Anforderungen an den im Beschwerdeverfahren zu führenden Unrichtigkeitsnachweis und an die Überprüfung der angefochtenen Schätzung der Steuerfaktoren sind aber die gleichen wie im Einspracheverfahren (Martin Zweifel, a.a.O., N. 54 f. zu Art. 132 DBG). Kann im Einspracheverfahren nur ein qualifizierter Mangel gerügt werden, so bleibt die Überprüfungsbefugnis auch im Beschwerdeverfahren entsprechend eingeschränkt (Ulrich Cavelti, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Basel 2000, N. 10 zu Art. 140 DBG). Der Unrichtigkeitsnachweis obliegt dem Steuerpflichtigen aber nur, wenn die Voraussetzungen von Art. 130 Abs. 2 DBG im Veranlagungsverfahren erfüllt gewesen sind. Der Pflichtige kann daher vorab die Rüge der Unzulässigkeit der Ermessensveranlagung erheben (Martin Zweifel, a.a.O., N. 38 zu Art. 132 DBG). Darum ist auch vorliegend vorweg zu prüfen, ob die Vorinstanz zu Recht eine Ermessensveranlagung vorgenommen hat.

c) Kann der Sachverhalt im Einsprache- oder Rekursverfahren beweismässig ermittelt werden und lassen sich gestützt darauf die Steuerfaktoren einwandfrei feststellen, ist die angefochtene Ermessensveranlagung durch eine ordentliche Veranlagung zu ersetzen (Martin Zweifel, a.a.O., N. 50 zu Art. 132 DBG). Ist der Unrichtigkeitsbeweis nicht gehörig angetreten oder geleistet worden, so besteht die angefochtene Ermessensveranlagung fort. Dennoch ist die Veranlagungsbehörde verpflichtet, die Höhe der Schätzung zu überprü-

fen. Die angefochtene Schätzung kann aber nicht auf Angemessenheit, sondern eben nur auf offensichtliche Unrichtigkeit hin überprüft werden. Offensichtlich unrichtig ist eine Schätzung, wenn sie sachlich nicht begründbar, insbesondere erkennbar pönal oder fiskalisch motiviert ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt oder sonst mit den aktenkundigen Verhältnissen des Einzelfalls aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbart werden kann (Martin Zweifel, a.a.O., N. 51 f. zu Art. 132 DBG).

4. a) Die Ermessensveranlagung wegen Nichterfüllung von Verfahrenspflichten setzt voraus, dass der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine in Art. 124 ff. DBG umschriebenen Mitwirkungspflichten nicht erfüllt hat (Martin Zweifel, a.a.O., N. 31 zu Art. 130 DBG). Eine Nichterfüllung i.e.S. liegt vor, wenn der Steuerpflichtige die verlangte Mitwirkungspflicht überhaupt nicht oder an deren Stelle eine von ihm nicht geforderte Handlung vornimmt. Von einer Nichterfüllung in einem weiteren Sinn kann gesprochen werden, wenn eine Verfahrenspflicht mangelhaft erfüllt wird. Ein solcher Erfüllungsmangel kann sich auf die formelle oder die materielle Seite einer Verfahrenspflicht beziehen. Eine formell nicht gehörige Erfüllung entspricht in ihrer Form nicht der geforderten Handlung. Die materiell nicht gehörige Erfüllung entspricht der verlangten Handlung zwar formell, ist zur Ermittlung des materiell wahren Sachverhaltes aber untauglich (Martin Zweifel, a.a.O., N. 32 zu Art. 130 DBG).

b) Das Gesetz verlangt für die Vornahme der Ermessensveranlagung, dass der Steuerpflichtige zur gehörigen Erfüllung seiner Verfahrenspflichten gemahnt worden ist. Die Mahnung ist eine nicht selbstständig anfechtbare verfahrensleitende Zwischenverfügung, die unter Ansetzung einer Nachfrist die letzte Aufforderung an den Steuerpflichtigen enthält, seine versäumten Verfahrenspflichten zu erfüllen (Martin Zweifel, a.a.O., N. 34 zu Art. 130 DBG). Die Mahnung setzt voraus, dass der Pflichtige von der Veranlagungsbehörde bereits zur Erfüllung der betreffenden Verfahrenspflicht aufgefordert worden, er dieser vorgängigen Aufforderung aber nicht nachgekommen ist (Martin Zweifel, a.a.O., N. 36 zu Art. 130 DBG). Inhalt der Mahnung ist die letzte Aufforderung an den Steuerpflichtigen, die noch nicht oder nicht gehörig vorgenommenen Mitwirkungspflichten zu erfüllen. Sie muss überdies auf die Rechtsnachteile bei nicht gehöriger Erfüllung der in Frage stehenden Verfahrenspflichten hinweisen, namentlich auf die Vornahme einer Ermessensveranlagung und die Ausfällung einer Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten (Martin Zweifel, a.a.O., N. 38 zu Art. 130 DBG).

c) Zur Befolgung der Mahnung ist eine kurze Frist anzusetzen. Hat der Steuerpflichtige seine Verfahrenspflichten auch innerhalb der Mahnfrist nicht gehörig erfüllt und erweist sich deshalb der Sachverhalt als nicht abklärbar und ungewiss, muss die Veranlagungsbehörde zu einer Ermessensveranlagung schreiten (Martin Zweifel, a.a.O. N. 39 f. zu Art. 130 DBG).

d) Eine Ermessensveranlagung kann auch dann vorgenommen werden, wenn die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können. Dieser Tatbestand liegt vor, wenn sich die für die Veranlagung massgebenden tatsächlichen Verhältnisse nicht feststellen lassen, obwohl der Steuerpflichtige keine Verfahrenspflichten verletzt hat. Solche anderen Gründe für die Ungewissheit der rechtserheblichen tatsächlichen Verhältnisse können etwa darin bestehen, dass dem Steuerpflichtigen die verlangte Mitwirkung unmöglich oder unzumutbar ist. Grund für die Ermessungsveranlagung kann aber auch die Missachtung von Verfahrenspflichten durch einen mitwirkungspflichtigen Dritten sein. Zudem kann trotz gehöriger Mitwirkung des Steuerpflichtigen der Fall eintreten, dass das deklarierte und belegte steuerbare Einkommen in nicht erklärbarer Weise niedriger ist als der Aufwand der daraus lebenden Personen. Die Veranlagungsbehörde darf aber erst dann eine Ermessensveranlagung vornehmen, wenn sie alle zur Abklärung des Sachverhaltes geeigneten, ihr zumutbaren, gesetzlichen Untersuchungsmittel eingesetzt hat und sich die Ungewissheit im Sachverhalt dennoch nicht beseitigen lässt (Martin Zweifel, a.a.O., N. 41 ff. zu Art. 130 DBG).