

Ermessensveranlagung

1. Allgemeines

Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren gemäss § 162 StG mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemässigem Ermessen vor. Sie berücksichtigt dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand des Steuerpflichtigen. Somit enthält § 162 StG (wie auch Art. 132 Abs. 2 DBG) zwei Teilgehalte:

- Ermessensveranlagung aufgrund Verfahrenspflichtverletzung;
- Ermessensveranlagung aufgrund mangelhafter bzw. fehlerhafter Unterlagen.

Die Ermessenseinschätzung dient dazu, einen Untersuchungsnotstand der Steuerbehörde zu beheben. Sie ist vorzunehmen, wenn eine schwerwiegende Beweisverweigerung vorliegt und das Einkommen und/oder das Vermögen daher nur behelfsweise ermittelt werden können. Das ist beispielsweise dann der Fall, wenn der Pflichtige keine Steuererklärung einreicht, die Vorlage der Buchhaltung verweigert oder trotz Aufforderung keine (schlüssige) Erklärung zu einer erheblichen Vermögensveränderung abgibt.

Die Veranlagungsbehörde ist indes von der Pflicht zur Abklärung der steuerrechtlich massgebenden Verhältnisse nicht entbunden. Sie kann sich nicht auf blosser Vermutungen beschränken, sondern muss versuchen, alle verfügbaren Tatsachen abzuklären und die verbleibenden Lücken mittels Schätzungen (Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung, Lebensaufwand etc.) auszufüllen. Auch die Ermessenstaxation soll somit der Wirklichkeit möglichst nahe kommen.

Bei einer Ermessensveranlagung infolge Verfahrenspflichtverletzung wird dabei im Rahmen der vorzunehmenden Schätzung das Ermessen weitgehend ausgeschöpft, wogegen bei einer Ermessensveranlagung infolge mangelhafter oder fehlender Unterlagen (ohne Pflichtverletzung) eher Durchschnittswerte herangezogen werden.

Bei einer Einschätzung nach pflichtgemässigem Ermessen sind alle relevanten, der Behörde bekannten Unterlagen zu berücksichtigen, so dass der Steuerpflichtige möglichst entsprechend seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eingeschätzt wird (BGE 2P.344/2005).

Die Ermessensveranlagung stellt keine Bestrafung der steuerpflichtigen Person dar, dazu dient die gleichzeitig zu erlassende Ordnungsbusse. Es ist aber zulässig, an den oberen Bereich des Ermessensbereiches zu gehen, da der nachlässige Steuerpflichtige nicht gegenüber dem korrekten bevorzugt werden sollte, wobei die Schätzung vorsichtig auszufallen hat (BGE 2A.384/2003).

2. Ermessensveranlagung nach einer Verfahrenspflichtverletzung

Die Nichteinreichung ordnungsgemässer Unterlagen betreffend Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben sowie Privatentnahmen und Privateinlagen im Sinne von § 156 Abs. 2 StG stellt unbestrittenermassen eine Pflichtverletzung dar. Wird eine Verfahrenspflicht - trotz Mahnung - verletzt, hat die Veranlagungsbehörde daher gestützt auf § 162 StG eine Ermessensveranlagung vorzunehmen.

Eine oder mehrere Mahnungen alleine berechtigten die Vornahme einer Ermessensveranlagung nicht. Dem Steuerpflichtigen muss vielmehr die Ermessensveranlagung als Säumnisfolge explizit angedroht werden. Es wird von Amtes wegen geprüft, ob diese Voraussetzung für eine Ermessenstaxation gegeben ist. Dies kann ohne weiteres noch im Einspracheverfahren - unter Einhaltung der entsprechenden formellen Vorschriften - geschehen.

Gemäss Rechtsprechung der Steuerrekurskommission muss die Mahnung folgenden Mindestinhalt aufweisen (siehe auch BAUMER, Folgen von Ermessensveranlagungen, StR 3/2006, 172):

- Vornahme einer Ermessensveranlagung im Säumnisfall;
- Unrichtigkeitsnachweis bei Einsprache auf Ermessensveranlagung;
- Verhängung einer Ordnungsbusse gemäss § 207 StG.

Zufolge Verletzung der Verfahrenspflichten trotz ausdrücklicher Mahnung ist der Pflichtige nach § 207 StG zu büssen. Dies gilt selbst dann, wenn der Steuerpflichtige nach Vornahme der Ermessenstaxation im Einspracheverfahren die notwendigen Unterlagen noch nachreicht. Zwar kann daraufhin eine ordentliche Veranlagung erstellt werden (vgl. StP 164 Nr. 3). Die Busse wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht bleibt aber bestehen.

3. Ermessensveranlagung aufgrund mangelhafter Unterlagen

3.1. Allgemeines

Mangelhafte Unterlagen führen dazu, dass die Sachverhaltsfeststellung unbefriedigend ausfällt. Können anhand der eingereichten Unterlagen die Steuerfaktoren nicht einwandfrei festgesetzt werden, so sind diese nach pflichtgemäßem Ermessen zu schätzen. Bei Ungewissheit des Sachverhalts wird das weitere Vorgehen grundsätzlich durch die allgemeine Beweislastregel indiziert.

Kann der Grundsachverhalt nachgewiesen werden (z.B. Nachweis einer Einkommensquelle), ist aber das Quantitative ungewiss, so muss mittels pflichtgemäßem Ermessen letzteres festgesetzt werden.

Kann hingegen der Grundsachverhalt in Bezug auf steuerbegründende Tatsachen nicht nachgewiesen werden, hat die Steuerbehörde die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen. Der Grundsachverhalt darf grundsätzlich nicht einfach geschätzt werden, da ein Negativbeweis in der Regel nicht zu erbringen ist.

Beispiel:

Die steuerpflichtige Person betreibt einen Coiffeurladen. Das Kassabuch wird nur alle zwei Monate aufgrund der Streifen der Registriertasse nachgeführt. Die Veranlagungsbehörde weist die Buchhaltung zurück, da kein aussage- und beweiskräftiges Kassabuch vorliegt (bei intensivem Bargeldverkehr sind tägliche Saldierungen notwendig).

Der Grundsachverhalt, die Einkommensquelle aus selbständiger Erwerbstätigkeit, ist nachgewiesen; es besteht lediglich Unsicherheit über das Quantitative, da die Buchhaltung als Ganzes zurückgewiesen werden muss. Somit muss die Höhe der Steuerfaktoren nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzt werden.

Kann die steuerpflichtige Person den Nachweis der steuermindernden Tatsachen nicht erbringen, so wird der entsprechende Abzug verweigert. Ist aber das Vorliegen von steuermindernden Tatsachen, nicht aber deren Höhe, unbestritten, so kann es sich rechtfertigen, auch einen Abzug nach pflichtgemäßem Ermessen festzusetzen.

3.2. Formelles

Ob die Ermessensveranlagung aufgrund ungenügender Unterlagen eine Mahnung mit Ermessenstaxations-Androhung bedingt, ist nicht unbestritten. Gemeinsam ist den Lehrmeinungen aber, dass bevor zu einer Ermessenstaxation geschritten wird, die Möglichkeit zur Stellungnahme eingeräumt wird (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, N 67 zu § 139; BAUMER, 173; BERGER, Voraussetzungen und Anfechtung der Ermessensveranlagung, ASA 75 Nr. 4, 199). Daher rechtfertigt es sich durchaus, diese in Form einer Mahnung mit der expliziten Androhung einer Ermessensveranlagung und der damit einhergehenden verschärften Beweismittelanforderung ergehen zu lassen.

Bei einem ungenügenden oder fehlenden Kassabuch ist aber die Aufforderung, ein beweiskräftiges Kassabuch innert eingeräumter Frist beizubringen, sinnlos, da ein nachgeführtes Kassabuch nicht zulässig ist (siehe auch BERGER, Voraussetzungen und Anfechtung der Ermessensveranlagung, ASA 75 Nr. 4 / 2006, S.200).

4. Abzüge bei Ermessensveranlagung

Nach konstanter Praxis der Steuerrekurskommission wird der Unkostenersatz nach § 29 Ziff. 3 StG bei Ermessensveranlagungen in der Regel nicht gewährt. Dies kann aber nur bei einer Ermessensveranlagung aufgrund einer Verfahrenspflichtverletzung gelten. Nach dem Gesetz zustehende Abzüge, insbesondere Sozialabzüge, dürfen ohnehin nicht gekürzt werden, wenn das Fehlen der Voraussetzungen auf blossen Vermutungen beruht.

Reicht der Steuerpflichtige einen Lohnausweis ein, ist die Steuererklärung jedoch ansonsten unvollständig, muss der pauschale Unkostenersatz trotzdem gewährt werden.

5. Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren nach erfolgter Ermessensveranlagung

Erweist sich nachträglich, dass eine Ermessenstaxation zu tief ausgefallen ist, wird eine Nachsteuer erhoben. Hat der Steuerpflichtige die Ermessenstaxation vorsätzlich oder fahrlässig verschuldet, so ist er infolge Steuerhinterziehung zu büssen.

6. Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei Ermessensveranlagung

Das Bundesgericht ist zum Schluss gekommen, dass der Steuerpflichtige, der keine Steuererklärung abgibt oder seine Einkünfte nur zum Teil deklariert, den Rückerstattungsanspruch verwirken kann, auch wenn er ohne Hinterziehungsabsicht die ihm obliegenden Pflichten bei der Veranlagung der Einkommens- und Vermögenssteuern vernachlässigt. Hingegen erscheint dem Bundesgericht die Verwirkung des Rückerstattungsanspruches dann nicht als gerechtfertigt, wenn die betreffenden Einkommensbestandteile aus früheren Steuererklärungen, Rückerstattungsanträgen oder

anderen Gründen der Steuerbehörde bekannt sind; in solchen Fällen könne von Verheimlichung keine Rede sein (ASA 56, 498ff.). Daher hat die Eidgenössische Steuerverwaltung folgende Weisung erlassen:

Einem nach rechtskräftiger Ermessensveranlagung gestellten Rückerstattungsanspruch ist dann stattzugeben, wenn die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte und das Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, aus den Unterlagen, welche die Steuerbehörde zur Ermessenseinschätzung heranzieht (frühere Steuererklärungen, Rückerstattungsanträge usw.), zu ermitteln sind.

7. Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung

Das Einspracheverfahren gegen eine Ermessensveranlagung ist in der Steuerpraxis unter StP 164 Nr. 3 beschrieben.