

## Einsprache gegen eine Ermessenseinschätzung

### 1. Allgemeines

Eine Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen kann im Einspracheverfahren nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (§ 164 Abs. 2 StG).

### 2. Eintretensfrage

Die rein formellen Erfordernisse für eine Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung sind die Begründung und die Nennung allfälliger Beweismittel. Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, wird auf die Einsprache nicht eingetreten.

Mit Entscheid vom 22.10.2001 hat das Bundesgericht in Bezug auf die Direkte Bundessteuer (publiziert in: die neue Steuerpraxis 11+12/2001) wie folgt argumentiert:

„Die bisher versäumten Mitwirkungspflichten sind innerhalb der Einsprachefrist nachzuholen. Insbesondere ist eine vollständige Steuererklärung einzureichen, falls dies bisher nicht geschehen ist und falls dies die Ursache der Ermessensveranlagung war.“

Der in Art. 132 Abs. 3 DBG geforderte Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung stellt nach Ansicht des Bundesgerichts eine Prozessvoraussetzung dar, bei deren Fehlen auf die Einsprache nicht eingetreten werden darf.

Da der Wortlaut von Art. 132 Abs. 3 DBG mit dem Wortlaut von § 164 Abs. 2 StG nahezu identisch ist, schliesst sich die Steuerverwaltung in ihrer Praxis der Ansicht des Bundesgerichts auch für die kantonalen Steuern an:

Es gilt somit auch für das kantonale Recht wieder der schon früher angewendete Grundsatz, dass der Unrichtigkeitsnachweis innerhalb der Einsprachefrist erbracht werden muss, ansonsten auf die Einsprache nicht eingetreten wird. Der Steuerpflichtige muss also innert der Einsprachefrist insbesondere die bisher versäumten Mitwirkungspflichten (Einreichung der Steuererklärung und weiterer Unterlagen) nachholen, damit auf die Einsprache eingetreten wird.

### 3. Materielle Beurteilung

Hat der Steuerpflichtige innert der Einsprachefrist die versäumten Verfahrenspflichten erfüllt, wird auf die Einsprache eingetreten (vgl. Ziff. 2), und die Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde lebt wieder auf. Die Veranlagungsbehörde hat also im Rahmen ihrer Untersuchung die vom Steuerpflichtigen angebotenen Beweise abzunehmen.

Kann der Sachverhalt im Rahmen der behördlichen Untersuchung ermittelt werden und lassen sich gestützt darauf die Steuerfaktoren einwandfrei feststellen, wird die angefochtene Ermessensveranlagung durch eine ordentliche Veranlagung ersetzt.

Erweist sich der Sachverhalt aber auch nach Abschluss der Untersuchung als gänzlich oder teilweise ungewiss, so hat es bei der Ermessensveranlagung sein Bewenden, und es kann einzig noch die Höhe der Schätzung überprüft werden. Dabei ist der Aktenstand bei Fällung des Einspracheentscheides massgebend, weshalb die im Verfahren neu gewonnenen Erkenntnisse bei der Überprüfung der angefochtenen Schätzung zu berücksichtigen sind.

Offensichtlich unrichtig sind jene Schätzungen, die sachlich nicht begründbar sind, insbesondere erkennbar pönal oder fiskalisch motiviert sind, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützen oder sonst mit den aktenkundigen Verhältnissen des Einzelfalls aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbart werden können (Zweifel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 132 DBG N 49ff.).