

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.

Die Ermessenseinschätzung dient dazu, einen Untersuchungsnotstand der Steuerbehörde zu beheben. Sie ist deshalb vorzunehmen, wenn eine schwerwiegende Beweisverweigerung vorliegt und das Einkommen daher nur behelfsweise ermittelt werden kann. Das ist beispielsweise dann der Fall, wenn keine Steuererklärung eingereicht oder die Vorlage der Buchhaltung verweigert wird. Die Veranlagungsbehörden haben aber nicht nur dann, wenn der Steuerpflichtige eine Verfahrenspflichtverletzung trotz Mahnung verletzt, sondern auch dann, wenn die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen (ohne Verschulden des Steuerpflichtigen) nicht einwandfrei ermittelt werden können, eine Veranlagung nach pflichtgemässigem Ermessen vorzunehmen.

Die Veranlagungsbehörde ist jedenfalls auch im Ermessensverfahren von der Pflicht zur Abklärung der steuerrechtlich massgebenden Verhältnisse nicht entbunden. Sie kann sich nicht auf blosse Vermutungen beschränken, sondern muss versuchen, alle verfügbaren Tatsachen abzuklären und die verbleibenden Lücken mittels der Erfahrungszahlen auszufüllen. Auch die Ermessenstaxation soll somit der Wirklichkeit möglichst nahe kommen. Dabei berücksichtigt die Veranlagungsbehörde Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand des Steuerpflichtigen. Bei einer ermessensweisen Veranlagung infolge Verfahrenspflichtverletzung wird dabei im Rahmen der vorzunehmenden Schätzung eher an den oberen Rand des Ermessens gegangen, wogegen bei einer Ermessensveranlagung infolge mangelhafter oder fehlender Unterlagen (ohne Pflichtverletzung) eher Durchschnittswerte herangezogen werden.

2. Ermessensveranlagung nach einer Verfahrenspflichtverletzung im Speziellen

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 Verfahrenspflichtverletzung dar. Wird eine Verfahrenspflicht - trotz Mahnung - verletzt, hat die Veranlagungsbehörde gestützt auf § 162 StG eine Ermessensveranlagung vorzunehmen.

Zur Vornahme einer Ermessenveranlagung genügen eine oder mehrere Mahnungen allein 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 auch noch im Einspracheverfahren - unter Einhaltung der entsprechenden formellen Vorschriften - geschehen.

Durch diese Verletzung der Verfahrenspflichten trotz Mahnung wird der Pflichtige nach § 207 StG bussefällig. Dies gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige nach Festlegung der Ermessenstaxation im Einspracheverfahren die notwendigen Unterlagen noch einreicht. Zwar kann daraufhin eine ordentliche Veranlagung erstellt werden (vgl. StP 164 Nr. 3). Die Busse wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht bleibt aber bestehen.

3. Abzüge bei Ermessensveranlagung

Nach konstanter Praxis der Steuerrekurskommission wird der Unkostenersatz nach § 29 StG bei Ermessensveranlagungen in der Regel nicht gewährt. Dies kann 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 jedoch einen Lohnausweis ein, ist die Steuererklärung jedoch ansonsten unvollständig, muss der pauschale Unkostenersatz trotzdem gewährt werden.

4. Nach- 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 wird er infolge Steuerhinterziehung steuerstrafpflichtig.

5. Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei der 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.

6. Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung

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