



Urteil vom 24. Januar 2025 (530 24 19)

Amtliche Einschätzung

Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter Dr. L. Schneider (Ref.), Steuerrichter M. Zeller, M. Angehrn, H. Steiner, Gerichtsschreiber D. Kambanas

Parteien **A._____**, vertreten durch Kuma Treuhand & Consulting GmbH, Herr M. Kuhny, Sissacherstrasse 5, 4460 Gelterkinden

Beschwerdeführer

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33, 4410 Liestal,

Beschwerdegegnerin

betreffend **Direkte Bundessteuer 2020**

Sachverhalt:

A.

Mit Veranlagungsverfügung der direkten Bundessteuer 2020 vom 22. September 2022 wurde der Beschwerdeführer amtlich eingeschätzt, wobei das steuerbare und satzbestimmende Einkommen mit CHF 144'600.– und die Einkommenssteuer mit CHF 6'939.60 veranlagt wurde.

B.

Mit Einsprache vom 4. November 2022 beantragte der Vertreter des Pflichtigen, die amtliche Einschätzung sei vollständig zurückzuweisen. Zur Begründung führte er aus, dass die Steuererklärung 2020 mit Datum vom 1. Dezember 2021 online eingereicht worden sei. Das Quittungsblatt sei unterschrieben und am 2. Dezember 2021 der Post übergeben worden.

Die Steuerverwaltung trat mit Einspracheentscheid vom 26. Juni 2024 nicht auf die Einsprache ein. Zur Begründung führte sie aus, dass im Veranlagungsverfahren trotz behördlicher Untersuchungspflicht eine weitreichende Mitwirkungspflicht bestehe. Mit Schreiben vom 9. September 2021 habe die Steuerverwaltung den Pflichtigen gemahnt, bis zum 30. September 2021 die Steuererklärung 2020 samt Beilagen einzureichen. Mit Schreiben vom 7. Oktober 2021 habe sie eine Nachfrist bis zum 31. Oktober 2021 gesetzt und die Vornahme einer amtlichen Einschätzung angedroht. Bis zur Einreichung der Einsprache seien der Steuerverwaltung allerdings keine Unterlagen zur Steuerperiode 2020 eingegangen. Im Streitfall obliege der steuerpflichtigen Person der Beweis für die rechtzeitige Einreichung der Steuererklärung samt Unterlagen; dieser könne vorliegend nicht erbracht werden. Deshalb sei die angefochtene Veranlagungsverfügung zu Recht nach Ermessen festgesetzt worden. Eine Ermessenseinschätzung weise naturgemäss eine gewisse Unschärfe auf, weshalb die Möglichkeit, sie anzufechten, entsprechend eingeschränkt sei. Die angefochtene Ermessensveranlagung sei daher mittels umfassendem Unrichtigkeitsnachweis durch den Steuerpflichtigen zu beseitigen. Mit Schreiben vom 4. November 2022 sei die Steuererklärung 2020 ohne Belege nachgereicht worden. Unterlagen, welche die vom Pflichtigen deklarierten Angaben belegen würden, seien bis heute nicht eingegangen. Entsprechend sei die offensichtliche Unrichtigkeit der amtlichen Einschätzung nicht nachgewiesen worden, wobei die Einsprachefrist gegen die amtliche Einschätzung 2020 vom 22. September 2022 inzwischen längst abgelaufen sei. Damit seien die Prozessvoraussetzungen nicht erfüllt und es könne auf die Einsprache nicht eingetreten werden.

C.

Mit Beschwerde vom 26. Juli 2024 beantragt der Vertreter des Pflichtigen sinngemäss, dass die Veranlagung der Steuererklärung 2020 anhand der eingereichten Angaben festzusetzen sei. Zur Begründung macht er geltend, dass die Steuererklärung 2020 samt Belegen am 1. Dezember 2021 um 17:14:18 eingereicht worden sei. Die Quittung sei mit Datum vom 2. Dezember 2021 eingeschrieben an die Steuerbehörde gesendet worden. Leider könne die Quittung aus dem Jahre 2021 bei der Post nicht mehr gefunden werden, da die Post nur Quittungen der letzten sechs Monate im System behalte. Allerdings sei dies das Einzige, was noch fehle und nicht nachgewiesen werden könne. Auch sei die Steuerbehörde in der Einsprache

explizit darum gebeten worden, dem Vertreter des Beschwerdeführers mitzuteilen, falls etwas fehlen sollte oder sie nicht auf die online eingereichten Unterlagen zugreifen könne.

Mit Vernehmlassung vom 2. August 2018 beantragt die Beschwerdegegnerin die Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung führte sie aus, dass die Steuererklärung für das Jahr 2020 trotz Mahnung nicht rechtzeitig eingereicht worden sei. Nach Ablauf der Chargé-Mahnfrist vom 31. Oktober 2021 habe deshalb eine amtliche Einschätzung vorgenommen werden müssen. Eine Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung zeichne sich durch zweierlei Besonderheiten aus: (1.) Eine derartige Veranlagung könne der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten und (2.) die Einsprache sei zu begründen und müsse allfällige Beweismittel nennen. Dadurch soll die Veranlagungsbehörde eine Ermessensveranlagung im Einspracheverfahren bloss dann aufheben und abändern können und dürfen, wenn sich diese als offensichtlich unrichtig erweise. Somit werde die Prüfungsbefugnis der Einsprachebehörde beschränkt. Bei der Einsprachebegründung handle es sich indes um ein Gültigkeitserfordernis. Der Einsprecher müsse sich mit der angefochtenen Verfügung sachbezogen befassen, seine vernachlässigten Mitwirkungspflichten nachholen und der Steuerverwaltung den tatsächlichen Sachverhalt mit den entsprechenden Beweismitteln substantiiert darlegen. In seiner verspäteten Einsprache vom 4. November 2022 gegen die amtliche Veranlagung vom 22. September 2022 habe der Pflichtige erstmals eine ausgefüllte Steuererklärung eingereicht. Beilagen und Belege seien indes bis heute keine eingereicht worden. Bei der Steuerverwaltung sei weder eine Steuererklärung online eingegangen, noch habe die Steuerverwaltung eine unterzeichnetes EasyTax-Quittungsblatt erhalten. Es fehle jeglicher Nachweis, dass die Steuererklärung digital oder physisch bei der Steuerverwaltung eingereicht worden sei. Dasselbe gelte für die Behauptung, die Beilagen seien der Steuerverwaltung online zugestellt worden. Im Lichte der allgemeinen Beweislastregel und da im vorliegenden Fall weder die rechtzeitige Einreichung der Steuererklärung noch die offensichtliche Unrichtigkeit der amtlichen Veranlagung habe aufgezeigt werden können, sei der von der Vorinstanz gefällte Nichteintretensentscheid nicht zu beanstanden.

Anlässlich der heutigen Verhandlung hält die Steuerverwaltung an ihrem Antrag fest, wobei der Beschwerdeführer auf eine Teilnahme verzichtet.

Erwägungen:

1.

Das Steuergericht ist gemäss Art. 140 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) zur Anhandnahme der vorliegenden Streitsache zuständig, wobei gemäss § 4 der Vollzugsverordnung vom 13. Dezember 1994 zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (VV DBG; SGS 336.21) i.V.m. § 129 Abs. 3 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) Beschwerden, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall CHF 10'000.– übersteigt, von der Fünferkammer beurteilt werden. Da die in formeller Hinsicht an eine Beschwerde zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2.

Ist die Vorinstanz wie vorliegend auf eine Einsprache nicht eingetreten, hat das Steuergericht praxisgemäss lediglich zu prüfen, ob dieser Nichteintretensentscheid zu Recht erfolgt ist. Deshalb sind nur solche Rügen zu berücksichtigen, die sich auf die Eintretensfrage beziehen. Ausgeschlossen von der richterlichen Prüfung bleiben jene Rügen, welche die materielle Seite betreffen. Kommt das Gericht zum Schluss, dass auf die Einsprache hätte eingetreten werden müssen, ist die Beschwerde gutzuheissen und der Fall zur materiellen Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Andernfalls muss die Beschwerde abgewiesen und der vorinstanzliche Entscheid bestätigt werden.¹

3.

Gemäss Art. 130 Abs. 2 DBG wird der Steuerpflichtige, wenn er innerhalb der festgesetzten Nachfrist und Mahnung die Steuererklärung nicht einreicht oder vervollständigt, von Amtes wegen eingeschätzt.

3.1. Eine amtliche Einschätzung kann der Steuerpflichtige gemäss Art. 130 Abs. 2 DBG nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache gegen die amtliche Einschätzung ist gemäss Art. 132 Abs. 3 DBG innert der Einsprachefrist von 30 Tagen zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (sog. Unrichtigkeitsnachweis). Diese von Art. 132 Abs. 3 DBG geforderte Begründung der Einsprache gegen eine amtliche Veranlagung stellt nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung eine Prozessvoraussetzung dar, deren Fehlen zur Folge hat, dass auf die Einsprache nicht eingetreten werden kann. Die genannten erhöhten prozessualen Anforderungen finden ihre Erklärung in der besonderen Natur der Ermessensveranlagung. Da die Steuerbehörde mangels genügender Unterlagen nicht alle Steuerfaktoren genau ermitteln kann, muss sie diese schätzen. Dabei hat sie notwendigerweise auf Annahmen und Vermutungen abzustellen. Weil eine Ermessenseinschätzung somit naturgemäss eine gewisse Unschärfe aufweist, ist die Möglichkeit sie anzufechten entsprechend eingeschränkt. Der Steuerpflichtige kann sie nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit in Frage stellen. Er hat nachzuweisen, dass die Ermessensveranlagung den tatsächlichen Verhältnissen nicht entspricht. Mittels umfassendem Unrichtigkeitsnachweis hat er die bisher vorhandene Ungewissheit bezüglich des Sachverhalts zu beseitigen, blosser Teilnachweise genügen nicht. In der Begründung der Einsprache ist daher der Sachverhalt in substantiierter Weise darzulegen und es sind die Beweismittel für diese Sachverhaltsdarstellung zu nennen. Es reicht nicht aus, die Einschätzung bloss in pauschaler Weise zu bestreiten oder lediglich einzelne Positionen der Einschätzung als zu hoch zu bezeichnen. Vielmehr wird der Steuerpflichtige, der seine Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren nicht erfüllt und dadurch eine Ermessensveranlagung bewirkt hat, in der Regel die versäumten Mitwirkungshandlungen nachholen, also eine bisher nicht vorgelegte Steuererklärung nachträglich einreichen müssen, um die Einsprache genügend zu begründen.²

¹ Vgl. zum Ganzen: Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 8. September 2017, 530 17 29, E. 2, m.w.H.

² Vgl. StGE vom 8. September 2017, a.a.O., E. 4a, m.w.H.

3.2. Das Bundesgericht hat seine frühere, nicht immer einheitliche, Rechtsprechung in dem Sinne verdeutlicht, als dass die erwähnten gesetzlichen Bestimmungen nicht vorschreiben, dass eine Einsprache gegen eine Ermessenseinschätzung wegen versäumter Mitwirkungshandlungen nur gültig ist, wenn damit gleichzeitig das Versäumte nachgeholt wird. Nach der neueren Rechtsprechung ist daher das Nachreichen einer bisher nicht vorgelegten Steuererklärung nicht Gültigkeitsvoraussetzung der Einsprache. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung lebt die Untersuchungspflicht der Steuerbehörde wieder auf, wenn die Ungewissheit des Sachverhalts, die zur ermessensweisen Einschätzung geführt hat, durch den Steuerpflichtigen beseitigt worden ist.³

Diese Bundesgerichtspraxis wurde weiter präzisiert: So wurde in Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_307/2013 vom 28. Juni 2013 festgehalten, dass es nicht genüge, auf die Steuerklärung zu verweisen, die nachgereicht werde und als Beweismittel diene, wenn die Steuerklärung nach Ablauf der Einsprachefrist nachgereicht werde. Vielmehr hätten die Pflichtigen gegen die ihnen obliegenden Pflichten der Begründung und Beweisnennung verstossen (E. 2.2). Auch Laien müsse bewusst sein, dass sie sich nicht darauf beschränken könnten, die amtliche Veranlagung innert der Einsprachefrist mit pauschalen und gänzlich unbegründeten bzw. unbelegt gebliebenen Behauptungen in Zweifel zu ziehen (E. 2.3.1).

Weiter wurde in BGer 2C_714/2013 / 2C_716/2013 vom 3. September 2013 klargestellt, dass der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung umfassend zu führen sei und nicht nur einzelne Positionen der Ermessensveranlagung betreffen könne. Vielmehr habe der Steuerpflichtige, der seine Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren nicht erfülle und dadurch eine Ermessensveranlagung bewirkt habe, in der Regel die versäumte Mitwirkungshandlung (Steuererklärung bzw. fehlende Belege) nachzuholen, um die Einsprache genügend zu begründen. Die Steuerbehörde sei dadurch in die Lage zu versetzen, dass diese aufgrund der Begründung und der eingereichten und ohne nachzufordernde zusätzliche Unterlagen ohne weiteres feststellen könne, dass die Ermessensveranlagung offensichtlich unrichtig sei (E. 2.1).

3.3. Vorliegend hat die amtliche Veranlagung ihre Ursache darin, dass der Beschwerdeführer trotz mit A-Post Plus-Sendung versandter letzter Mahnung vom 7. Oktober 2021 und von der Steuerverwaltung eingeräumter Nachfrist bis zum 31. Oktober 2021 keine Unterlagen zur Steuerperiode 2020 einreichte.

Der Vertreter macht hingegen geltend, dass die Steuererklärung 2020 samt Belegen am 1. Dezember 2021 um 17:14:18 bei der Steuerverwaltung eingereicht worden sei und die Quittung mit Datum vom 2. Dezember 2021 sei eingeschrieben an die Steuerbehörde gesendet worden. Leider könne diese Quittung bei der Post nicht mehr gefunden werden, da die Post nur Quittungen der letzten sechs Monate aufbewahre.

In Bezug auf die Beweislast ist festzuhalten, dass der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen der Steuerbehörde, der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich aber dem Steuerpflichtigen obliegt; dieser hat steuermindernde Tatsachen nicht

³ Vgl. Entscheid des Bundesgerichts [BGer] 2C_579/2008 vom 29. April 2009.

nur zu behaupten, sondern auch zu belegen.⁴ Damit obliegt es dem Pflichtigen, den Beweis für die rechtzeitige Einreichung der Steuererklärung samt Unterlagen zu erbringen.⁵ Da er dazu nicht in der Lage ist, hat er die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen.

3.4. Der Vertreter macht weiter geltend, dass er überdies mit der Einsprache vom 4. November 2022 bezüglich der korrekten Zahlen die vollständige Steuererklärung in Papierform eingereicht habe; die Unterlagen zur Steuererklärung hingegen seien bereits online eingereicht worden.

Hier verkennt der Vertreter resp. der Beschwerdeführer, dass die Steuererklärung nicht vollständig eingereicht wurde, fehlt doch das in Papierform einzureichende und vom Pflichtigen zu unterzeichnende «Easy Tax Quittungsblatt». Die eigenhändige Unterschrift stellt eine Gültigkeitsvoraussetzung für eine korrekt eingereichte Steuererklärung dar. Aus dem Verbot des überspitzten Formalismus lässt sich ein Anspruch auf Ansetzung einer Nachfrist zur Behebung von formellen Mängeln ableiten. Dieser allgemeine prozessuale Rechtsgrundsatz kommt nur bei geringfügigen Mängeln, wie eben einer fehlenden Unterschrift oder Vollmacht zum Tragen, nicht aber bei erheblichen inhaltlichen Mängeln.⁶ Für sich alleine genommen, rechtfertigt dieser Mangel damit das Nichteintreten der Steuerverwaltung nicht. Schwerwiegender und entscheidend ist jedoch die Tatsache, dass der Steuerverwaltung ohne «Easy Tax Quittungsblatt» ein Zugriff auf allfällig vom Beschwerdeführer eingereichte Unterlagen technisch nicht möglich ist.

In inhaltlicher Hinsicht verlangt das Bundesrecht zudem explizit, dass die steuerpflichtige Person innerhalb der gesetzlichen Einsprachefrist den Antrag stellt, die von Gesetzes wegen erforderliche Begründung abgibt und die Beweismittel nennt.⁷ Wie hiavor bereits festgehalten wurde, muss in der Begründung der Einsprache der Sachverhalt in substantiiert Weise dargelegt werden und es sind die Beweismittel für diese Sachverhaltsdarstellung zu nennen. Die steuerpflichtige Person hat den ihr obliegenden Unrichtigkeitsnachweis umfassend zu erbringen. Vorliegend hat sich der Vertreter des Beschwerdeführers auf einen blossen Verweis auf die (vermeintlich) bereits eingereichten Unterlagen beschränkt, was nicht genügt. Entsprechend ist dem Beschwerdeführer auch im Einspracheverfahren der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der amtlichen Einschätzung nicht gelungen ist.

Ergänzend ist überdies festzuhalten, dass die Einsprachefrist gegen die amtliche Einschätzung 2020 vom 22. September 2022 am 4. November 2022 (Datum der Postaufgabe der Einsprache) längst abgelaufen war, sodass die Prozessvoraussetzung der fristgerechten Eingabe nicht erfüllt war und die Steuerverwaltung bereits aufgrund Fristversäumnisses auf die Einsprache nicht hätte eintreten können.

3.5. Im Ergebnis ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer im Anschluss an die Ermessenseinschätzung zwar einzelne versäumte Verfahrenshandlungen nachgeholt hat. Damit ist er seiner Mitwirkungspflicht aber nicht vollständig nachgekommen, da er nur ein nicht unterzeichnetes Steuerklärungsformular einreichte, diesem jedoch keine Belege und Unterlagen hin-

⁴ Vgl. Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 140 II 248, E. 3.5; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl., Zürich 2016, S. 519; ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2018, § 19 N 8 ff.

⁵ Siehe dazu vorne E. 3.2.

⁶ ZWEIFEL/HUNZIKER, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl., Basel 2022, Art. 132 N 32 ff.

⁷ Siehe vorne E. 3.2.; BGer 2C_36/2017 vom 30. Januar 2017, E. 2.2.3.

sichtlich des Einkommens, des Vermögens und der Abzüge beilegte, sodass die Beschwerdegegnerin zu Recht nicht auf die Einsprache eingetreten ist.

4.

Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet und ist abzuweisen.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Beschwerdeführer die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 1'500.– zu bezahlen (Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG), welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden. Eine Parteientschädigung wird im Unterliegensfall nicht entrichtet (Art. 144 Abs. 4 DBG i. V. m. Art. 64 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

Demnach erkennt das Steuergericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Der Beschwerdeführer hat Verfahrenskosten von CHF 1'500.– zu bezahlen, welche mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.

3.

Der Antrag auf Ausrichtung einer Parteientschädigung wird abgewiesen.

4.

Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. des Beschwerdeführers (2), die Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (1).