



## Einsprache gegen eine Ermessenstaxation

StG 137 IV; 131

DBG 132 III; 130 II

### Inhaltsverzeichnis

<b>1. Ausgangslage</b>	<b>1</b>
<b>2. Erwägungen und Praxisfestlegung</b>	<b>2</b>
2.1 Einsprache gegen die formellen Voraussetzungen der Ermessenstaxation	2
2.2 Einsprache gegen die Höhe der Ermessenstaxation	2
2.2.1 Rückkehr in das ordentliche Veranlagungsverfahren	3
2.2.2 Überprüfung der Höhe der Schätzung der Steuerfaktoren in der ET	5
2.3 Sonderfall: Nichtigkeit einer Ermessenstaxation	6
<b>3. Fallbeispiele und Fragen</b>	<b>7</b>
3.1 Steuererklärung als begründete Einsprache	7
3.2 Steuererklärung wird eingereicht; Lohnausweis fehlt	7
3.3 Steuererklärung wird eingereicht; Jahresrechnung fehlt	7
3.4 Steuererklärung wird angeboten	8
3.5 Jahresrechnung wird eingereicht	8
3.6 Was ist „offensichtlich unrichtig“?	9
3.7 Anfechtung einer teilweisen Ermessenstaxation	9
3.8 Kann die offensichtliche Unrichtigkeit ohne StE nachgewiesen werden?	10
3.9 Nichteintreten der StV und Kognition des VGer	12

## 1. AUSGANGSLAGE

An die Einsprache gegen eine Ermessenstaxation stellt der Gesetzgeber weit höhere Anforderungen als an eine Einsprache gegen eine normale Veranlagungsverfügung. Der Steuerpflichtige kann in der Einsprache gegen eine Ermessenstaxation nur eine offensichtliche Unrichtigkeit der Veranlagung rügen bzw. muss Letztere nachweisen. Die Einsprache muss begründet sein und die Beweismittel müssen zumindest genannt werden. Genügt die Einsprache diesen Erfordernissen nicht, wird auf sie nicht eingetreten (vgl. StG 137 IV; DBG 132 III).

## 2. ERWÄGUNGEN UND PRAXISFESTLEGUNG

Im Bereich der Einsprachen gegen Ermessenstaxationen sind zwei unterschiedliche Einreden zu unterscheiden:

### 2.1 Einsprache und Rüge des Nichtvorliegens der Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenstaxation

Der Pflichtige macht nur geltend, dass die gesetzlichen Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenstaxation (Verletzung der Verfahrenspflichten, Mahnung und Androhung der Ermessenstaxation) nicht erfüllt seien.

Für diese Einsprache gelten die normalen Regeln der Einsprache, nicht die qualifizierten Regeln der Einsprache gegen eine Ermessenstaxation<sup>1</sup>. Die Beweislast für die Mahnung und die Androhung der Ermessenstaxation obliegen der Veranlagungsbehörde<sup>2</sup>.

Dies kann zur Situation führen, dass auf eine Einsprache zwar mit Blick auf die Frage der Zulässigkeit der Ermessenstaxation einzutreten ist, nicht jedoch (mangels genügender Begründung) hinsichtlich der Frage der offensichtlichen Unrichtigkeit<sup>3</sup> (vgl. nachfolgend Ziff. 2.2)<sup>4</sup>.

Gelangt die Steuerverwaltung als Einsprachebehörde dagegen zum Schluss, dass die Ermessenstaxation zu Unrecht erfolgt ist, ist StG 137 IV bzw. DBG 132 III nicht anwendbar und die Eintretensprüfung richtet sich nach den gleichen Kriterien wie bei der Einsprache gegen eine "normale" Veranlagungsverfügung.

### 2.2 Einsprache gegen die Höhe der Ermessenstaxation

Der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit (sog. Unrichtigkeitsnachweis) einer formell korrekt vorgenommenen Ermessenstaxation kann auf zwei Arten erbracht werden. Entweder reicht die steuerpflichtige Person weitere Beweismittel nach und beseitigt die bisher vorhandene Ungewissheit bezüglich des Sachverhalts, womit die Untersuchungspflicht der kantonalen Behörden wiederauflebt (nachfolgend Ziff. 2.2.1). Oder sie zeigt auf, dass die Schätzung der Steuerverwaltung offensichtlich übersetzt ist (nachfolgend Ziff. 2.2.2)<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> VGU A 10 17.

<sup>2</sup> BGer 27.1.2022, 2C\_688/2021, E. 3.3; BGer 29.1.2020, 2C\_404/2019, E. 2.4; S. Hunziker/A. Brunner, Anfechtung von Ermessensveranlagungen, in: StR 6/2022, S. 444; KGer FR 6.11.2009, in: StE 2011 B 93.5 Nr. 24.

<sup>3</sup> Hunziker/Brunner, a.a.O., S. 444.

<sup>4</sup> Das Dispositiv eines entsprechenden Einspracheentscheids lautet dann folgendermassen: *"Die Einsprache ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist."*

<sup>5</sup> BGer 27.11.2024, 9C\_302/2024, E. 2.2.9; BGer 19.8.2024, 9C\_673/2023, E. 6.2; BGer 6.8.2024, 9C\_113/2024, E. 4.1; BGer 19.6.2024, 9C\_291/2024, E. 3.3; BGer 22.9.2022, 2C\_992/2021, E. 2.2.

### 2.2.1 Rückkehr in das ordentliche Veranlagungsverfahren (Untersuchungspflicht lebt wieder auf)

Hier ist klarzustellen, dass eine Ermessenstaxation nur vorgenommen werden kann, wenn entweder der Steuerpflichtige seine *Verfahrenspflichten* verletzt (er also bei der Ermittlung der steuerbegründenden Tatsachen nicht in rechtsgenügender Weise mitwirkt), die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können oder die ausgewiesenen Ergebnisse erheblich von den Erfahrungszahlen abweichen (vgl. StG 131 I).

Wo der Steuerpflichtige seine *Verfahrensrechte* nicht umfassend wahrnimmt, d.h. die steuermindernden Tatsachen nicht nachweist, ist die Folge nicht eine Ermessenstaxation, sondern eine Aufrechnung<sup>6</sup>. Dies ist ein Ausfluss der im Steuerrecht allgemein geltenden Beweislastregel.

Eine zu Recht erfolgte Ermessenstaxation kann der Steuerpflichtige nur wegen **offensichtlicher Unrichtigkeit** anfechten. Dies hat zur Folge, dass der Steuerpflichtige in der Einsprache die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung begründen muss<sup>7</sup>. Die Einsprache ist so auszugestalten, dass die Steuerverwaltung mit Blick auf die Begründung und die angebotenen Beweismittel ohne Weiteres zu erkennen vermag, inwieweit die Ermessensveranlagung "offensichtlich unrichtig" ausgefallen sein soll<sup>8</sup>.

Die **Begründung** der **Einsprache** ist – ebenso wie die Nennung von Beweismitteln – eine **Prozessvoraussetzung**, bei deren Fehlen auf die Einsprache gegen eine Ermessenstaxation nicht eingetreten wird (StG 137 IV Satz 3). Ob der Steuerpflichtige mit der Rüge der offensichtlichen Unrichtigkeit durchdringt, d.h. ob der (materielle) Unrichtigkeitsnachweis geleistet wird, stellt hingegen eine materiell-rechtliche Frage dar, deren Verneinung die Abweisung der Einsprache nach sich zieht<sup>9</sup>.

In der Begründung der Einsprache ist der **Sachverhalt in umfassender und substantiierter Weise darzulegen** und es sind die Beweismittel für diese Sachverhaltsdarstellung zu nennen<sup>10</sup>. Es reicht nicht aus, die Einschätzung bloss in pauschaler Weise zu bestreiten oder lediglich einzelne Positionen der Einschätzung als zu hoch zu bezeichnen; eine solche Anfechtung erlaubt es von vornherein nicht zu prüfen, ob die Ermessensveranlagung offensichtlich unrichtig ist<sup>11</sup>. Vielmehr muss der Steuerpflichtige, der seine Mitwir-

---

<sup>6</sup> BGer 30.1.2014, 2C\_554/2013, E. 2.4.

<sup>7</sup> BGer 22.11.2011, 2C\_504/2010 E. 2.2; BGer 30.1.2009, 2C\_441/2008; BGer 5.4.2007, 2C\_86/2007, E. 4.1; BGer 9.9.2004, 2P.234/2003.

<sup>8</sup> BGer 9C\_113/2024, 6.8.2024, 3.1; BGer 22.12.2021, 2C\_61/2021, E. 4.1.

<sup>9</sup> BGer 6.8.2024, 9C\_113/2024, E. 3.1; BGer 22.12.2021, 2C\_61/2021, E. 4.2; Hunziker/Brunner, a.a.O., S. 441; H. Fenners/M.Looser, Besonderheiten bei der Anfechtung der Ermessensveranlagung, in: AJP 1/2013, S. 37.

<sup>10</sup> BGer 29.1.2020, 2C\_404/2019, E. 2.3; BGer 20.3.2017, 2C\_914/2016 E. 3.2.3; BGer 8.4.2010, 2C\_485/2009 E. 3.1.; BGer 30.1.2009, 2C\_441/2008, E. 2.4; BGer 2.7.2008, 2C\_620/2007, E. 3.2.

<sup>11</sup> BGer 30.8.2024, 9C\_729/2023, E. 4.4; BGer 17.11.2022, 2C\_295/2022, E. 4.2.2; BGer 3.10.2019, 2C\_509/2019, E. 4.5; BGer 17.10.2011, in: StE 2012 B 93.5 Nr. 26; BGer 16.5.2011, 2C\_6/2011 E. 3.1; BGer 29.3.2005, 2A.39/2004, in: StE 2005 95.1 Nr. 9 E. 5.1; BGer 23.4.2004, 2A.164/2004, E. 2.

kungspflichten im Veranlagungsverfahren nicht erfüllt und dadurch eine Ermessensveranlagung bewirkt hat, in der Regel die versäumten Mitwirkungshandlungen nachholen, um die Einsprache genügend begründen zu können<sup>12</sup>. Die erwähnte gesetzliche Bestimmung schreibt indessen nicht vor, dass eine Einsprache gegen eine Ermessenseinschätzung wegen versäumter Mitwirkungshandlungen nur gültig ist, wenn damit gleichzeitig das Versäumte nachgeholt wird. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist daher das Nachreichen einer bisher nicht vorgelegten Steuererklärung (für sich allein) nicht Gültigkeitsvoraussetzung der Einsprache, sofern die Begründung in anderer, gleichwertiger Weiserbracht wird<sup>13</sup>. Das Nachholen der versäumten Mitwirkungshandlungen stellt somit nur eine mögliche Form dar, wie die Begründung einer Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung vorgebracht werden kann<sup>14</sup>. Auf das Nachholen der versäumten Mitwirkungshandlungen (Einreichen der Steuererklärung) kann bspw. in folgenden Fällen verzichtet werden:

- (1) Die steuerpflichtige **natürliche Person** ist aus besonderen Gründen objektiv **nicht in der Lage**, eine vollständig ausgefüllte **Steuererklärung einzureichen** (z.B. Hochwasser hat praktisch das ganze Haus zerstört). Die Anfechtung einer Ermessenstaxation muss auch in diesen (seltenen) Fällen möglich sein<sup>15</sup>.
- (2) Die **juristische Person** reicht mit der Einsprache eine vollständige, formell und materiell korrekte Jahresrechnung (vgl. OR 959 ff.) ein, gestützt auf welche die vorgebrachte Begründung verständlich und nachvollziehbar ist<sup>16</sup>. In diesem Fall darf nicht allein wegen der fehlenden Steuererklärung ein Nichteintretensentscheid gefällt werden. Letzteres gilt bei **natürlichen Personen** in jenen Fällen, in denen nur das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit nach Ermessen veranlagt wurde und der Steuerpflichtige die Bilanz und Erfolgsrechnung nachreicht.

**Keine genügende Begründung** liegt dagegen vor, wenn die **Nachlieferung der Steuererklärung** in der Einsprache bloss **angeboten** bzw. in Aussicht gestellt wird<sup>17</sup>. Liegt **innerhalb der Einsprachefrist** keine rechtsgenügende Begründung vor, gilt die Eingabe als verspätet eingereicht. Nach StG 137 IV müssen allfällige Beweismittel in der Einsprache genannt werden. Mit "allfällige Beweismittel" sind weder die Steuererklärung noch die Bilanz und Erfolgsrechnung gemeint, denn diese bilden ohnehin Gegenstand der Mitwirkungspflicht. Es muss sich um weitere Beweismittel handeln, welche das Streitverhältnis zu beeinflussen vermögen<sup>18</sup>. Auf eine Einsprache gegen eine Ermes-

---

<sup>12</sup> BGer 17.11.2022, 2C\_295/2022, E. 4.2.2; BGer 29.1.2020, 2C\_404/2019, E. 2.3.

<sup>13</sup> BGer 22.12.2021, 2C\_61/2021, E. 4.3; BGer 29.4.2009, 2C\_579/2008 E.2.2; BGer 4.7.2005, 2A.72/2004 E.6; vgl. auch S. Küng, Die Ermessensveranlagung und ihre Auswirkungen – Eine Tour d'Horizon durch das Steuerverfahrensrecht und angrenzende Rechtsgebiete, Diss. BE 2024, S. 238 ff.

<sup>14</sup> VGU A 19 32 E. 4.1.3; VGU A 18 31 E. 5.1.

<sup>15</sup> BGer 4.7.2005, in: StR 2005, S. 976 ff., 2A.72/2004, E. 6; BGer 9.6.2009, 2C\_323/2009.

<sup>16</sup> BGer 29.4.2009, in: StR 2009, S. 659 ff., 2C\_579/2008; vgl. BGer 22.12.2021, 2C\_61/2021, E. 4.3.

<sup>17</sup> BGer 3.10.2019, 2C\_509/2019, E. 4.5; BGer 28.6.2013, 2C\_307/2013, E. 2.2; VGU A 19 32 E. 4.1.3.

<sup>18</sup> BGer 10.5.2017, 2C\_30/2017, E. 2.3.3; Hunziker/Brunner, a.a.O., S. 441.

senstaxation ist nur einzutreten, falls die Sachdarstellung und die eingereichten oder die zumindest angebotenen Beweismittel **geeignet** sind, die Schätzung der Steuerverwaltung insgesamt als offensichtlich unrichtig erscheinen zu lassen<sup>19</sup>.

Unterlässt es die steuerpflichtige Person, den bislang ungewissen Sachverhalt umfassend zu substantizieren und dafür die erforderlichen Beweismittel anzubieten, kann auf die Einsprache nur eingetreten werden, wenn darin substantiiert aufgezeigt wird, weswegen die Schätzung der Steuerverwaltung in der Ermessenstaxation offensichtlich unrichtig sein soll, und die dafür gegebenenfalls erforderlichen Beweismittel der Einsprache beilegt oder diese zumindest anbietet (vgl. auch nachfolgend Ziff. 2.2.2)<sup>20</sup>. Erst wenn eine umfassende Sachverhaltsdarstellung vorliegt und die Ungewissheit im Sachverhalt damit beseitigt wurde, lebt die Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde wieder auf<sup>21</sup>. Auf die Einsprache ist einzutreten und der Sachverhalt ist gleich wie in einem ordentlichen Veranlagungsverfahren zu prüfen<sup>22</sup>. Die Einsprachebehörde hat die gleichen Rechte und Pflichten wie die Veranlagungsbehörde und der Steuerpflichtige hat weiterhin die gleichen Verfahrenspflichten wie im Veranlagungsverfahren.

Ob die Veranlagung qualifiziert unrichtig und deshalb zu korrigieren ist, ist eine Frage der materiellen Beurteilung, nicht eine Prozessvoraussetzung<sup>23</sup>.

### 2.2.2 Überprüfung der Höhe der Schätzung der Steuerfaktoren in der ET

Beanstandet die steuerpflichtige Person ausschliesslich die Höhe der Schätzung der Steuerfaktoren in der Ermessenstaxation als offensichtlich übersetzt, ist auf ihre Einsprache nur einzutreten, wenn substantiiert dargelegt wird, weshalb die Schätzung offensichtlich unrichtig sein soll und sie dafür die erforderlichen Beweismittel beilegt oder sie zumindest anbietet ("quantitativer Unrichtigkeitsnachweis")<sup>24</sup>.

Zwecks Überprüfung der Schätzung muss die Steuerverwaltung keine weiteren Untersuchungen anstellen. Massgebend ist jedoch der Aktenstand im Zeitpunkt des Einspracheentscheids und nicht der Veranlagungsverfügung, weshalb namentlich die im Einspracheverfahren gewonnenen Erkenntnisse bei der Überprüfung der angefochtenen Schätzung zu berücksichtigen sind.

---

<sup>19</sup> BGer 22.12.2021, 2C\_61/2021, E. 4.5.3.

<sup>20</sup> BGer 22.12.2021, 2C\_61/2021, E. 4.4.

<sup>21</sup> BGer 6.8.2024, 9C\_113/2024, E. 4.1; BGer 19.9.2019, 2C\_96/2019, E. 5.2.1; BGer 16.5.2011, 2C\_6/2011; BGer 8.34.2010, 2C\_485/2009; BGer 29.3.2005, in: StE 2005 95.1 Nr. 9 E. 5.1; BGer 4.7.2005, 2A.72/2004, E. 5.1; VGU 06 42 E. 3.

<sup>22</sup> BGer 30.4.2012, 2C\_136/2011, E. 4.1; BGer 22.11.2011, 2C\_311/2010, E. 3.2; M. Zweifel/H. Casanova/M. Beusch/S. Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2. A., Zürich/Basel/Genf 2018, § 20 N 28.

<sup>23</sup> BGer 6.8.2024, 9C\_113/2024, E. 3.1; BGer 29.4.2009, 2C\_579/2008, E. 2.4; BGer 4.7.2005, in: StR 2005, S. 976 ff.; 2A.72/2004, E. 7.

<sup>24</sup> BGer 22.9.2022, 2C\_992/2021, E. 2.2.2; BGer 22.12.2021, 2C\_61/2021, E. 4.1.2 u. 4.4; BGer 31.8.2006, 2P.344/2005, E. 5; Fenners/Looser, a.a.O., S. 38.

Bezüglich des quantitativen Elements der Ermessenstaxation können indes nur grobe Schätzungsfehler gerügt werden. Offensichtlich unrichtig ist eine Schätzung nämlich erst dann, wenn sie sachlich nicht begründbar ist, insb. 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<sup>25</sup>. Offensichtlich unrichtig ist m.a.W. eine Schätzung, die auf missbräuchlicher Betätigung des Schätzungsermessens beruht, d.h. willkürlich ist<sup>26</sup>.

Gelangt die Steuerverwaltung zum Schluss, die angefochtene Schätzung sei offensichtlich übersetzt, so hebt sie diese auf und trifft nach pflichtgemäsem Ermessen eine neue Schätzung<sup>27</sup>.

### 2.3 Sonderfall: Nichtigkeit einer Ermessenstaxation

Ermessenstaxationen sind gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung grundsätzlich bloss anfechtbar und nicht nichtig<sup>28</sup>.

Nichtigkeit und nicht bloss Anfechtbarkeit einer Ermessenstaxation bejaht das Bundesgericht lediglich in Ausnahmefällen. Das ist nur dann der Fall, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind<sup>29</sup>:

- (1) Qualifizierte inhaltliche Unrichtigkeit, d.h. eine offensichtlich unrichtige Veranlagung. Das wurde bspw. in einem Fall bejaht, in welchem die Veranlagungsbehörde trotz Pfändungsurkunden die Schätzungen von Steuerperiode zu Steuerperiode weiter erhöhte, ohne dass konkrete Anhaltspunkte dafür vorgelegen hätten, dass die bisherigen Schätzungen zu tief ausgefallen waren<sup>30</sup>.
- (2) eine gravierende verfahrensrechtliche Verfehlung der Veranlagungsbehörde. Eine solche gravierende verfahrensrechtliche Verfehlung begeht die Veranlagungsbehörde dann, wenn sie die Ermessenstaxation dazu missbraucht, die steuerpflichtige Person dafür zu bestrafen, dass sie keine Steuererklärung eingereicht oder sonst im Veranlagungsverfahren ungenügend mitgewirkt hat<sup>31</sup>.

---

<sup>25</sup> BGer 22.9.2022, 2C\_992/2021, E. 2.2.2; BGer 22.12.2021, 2C\_61/2021, E. 4.1.2; BGer 2.4.2014, 2C\_260/2014, E. 4.1; BGer 22.6.2012, 2C\_32/2012, E. 2.1; S. Küng, a.a.O., S. 253 ff.; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 20 N 29.

<sup>26</sup> BGer 19.9.2019, 2C\_96/2019, E. 5.2.2; BGer 16.10.2017, 2C\_90/2017, E. 2.2; VGU A 21 27 E. 4.2; Hunziker/Brunner, a.a.O., S. 443.

<sup>27</sup> VGU A 19 21 E. 6.5.

<sup>28</sup> BGer 19.8.2024, 9C\_673/2023, E. 6.9.

<sup>29</sup> BGer 19.2.2025; 9C\_511/2024, E. 4.2.3; BGer 19.8.2024, 9C\_673/2023.

<sup>30</sup> BGer 19.8.2024, 9C\_673/2023, E. 6.7.2.

<sup>31</sup> BGer 19.8.2024, 9C\_673/2023, E. 6.9.2.

### 3. FALLBEISPIELE UND FRAGEN

#### 3.1 Steuererklärung als begründete Einsprache

Der Steuerpflichtige wird nach Ermessen veranlagt, weil er die Steuererklärung nicht eingereicht hat. Er reicht ohne weitere Begründung innerhalb der Einsprachefrist die Steuererklärung (inkl. Hilfsblättern, Beilagen und weiteren Beweismitteln) ein.

Aus der Einreichung der Steuererklärung kann geschlossen werden, dass der Steuerpflichtige mit der Ermessenstaxation nicht einverstanden ist und dass er gemäss den Zahlen auf der Steuererklärung veranlagt werden will. Ein sinngemässer Antrag und eine Begründung liegen vor; auf die Einsprache ist einzutreten.

#### 3.2 Steuererklärung wird eingereicht; Lohnausweis fehlt

Der Steuerpflichtige wird nach Ermessen veranlagt, weil er die Steuererklärung nicht eingereicht hat. Er erhebt Einsprache und reicht die Steuererklärung (inkl. Hilfsblätter) ein. Er unterlässt es jedoch, den Lohnausweis der Steuererklärung beizulegen.

Die Anfechtung einer Ermessenstaxation verlangt eine qualifizierte Begründung, die den bisher ungewiss gebliebenen Sachverhalt erhellen muss. Für eine rechtsgenügli- che Begründung wird somit grundsätzlich vorausgesetzt, dass eine umfassende, substanziierte Sachverhaltsdarstellung abgegeben wird und die unterlassenen Mitwirkungshandlungen vollständig nachgeholt werden. Obwohl sich die Mitwirkungspflicht auch auf die Einreichung von Beilagen zur Steuererklärung wie bspw. den Lohnausweis (vgl. DBG 125 I lit. a) be- zieht, ist auf die Einsprache einzutreten. Bei dieser Konstellation einer ansonsten vollstän- digen Steuererklärung geht die Steuerverwaltung von einer versehentlich unterlassenen Einreichung des Lohnausweises aus<sup>32</sup>. Der Lohnausweis ist im Rahmen der Einsprachebe- handlung mittels Auflage einzuverlangen.

#### 3.3 Steuererklärung wird eingereicht; Jahresrechnung fehlt

Der Steuerpflichtige, der sowohl eine unselbständige Erwerbstätigkeit als auch im Ne- benerwerb eine selbständige Erwerbstätigkeit ausübt, wird nach Ermessen veranlagt, weil er die Steuererklärung nicht eingereicht hat. Im Rahmen der Einsprache reicht er die Steuererklärung (inkl. Beilagen) ein und weist nach, dass das Einkommen aus un- selbständiger Erwerbstätigkeit zu hoch eingeschätzt wurde. In Bezug auf die selbständi- ge Erwerbstätigkeit stellt er die Einreichung der Jahresrechnung in den nächsten Tagen in Aussicht. Der Steuerpflichtige unterlässt es jedoch, diese innert der Einsprachefrist einzureichen.

Auf die Einsprache kann nicht eingetreten werden. Der Nachweis der offensichtlichen Un- richtigkeit ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung umfassend zu führen und kann nicht nur einzelne Positionen der Ermessensveranlagung betreffen. Vielmehr hat der Steu- erpflichtige, der seine Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren nicht erfüllt und

---

<sup>32</sup> Diese Praxis gilt nicht für Steuerpflichtige, die regelmässig nach Ermessen veranlagt werden müssen oder im Allgemeinen ihren Mitwirkungspflichten nur ungenügend nachkommen.

dadurch eine Ermessensveranlagung bewirkt hat, die versäumte Mitwirkungshandlung (Steuererklärung samt Beilagen bzw. fehlende Belege) umfassend nachzuholen, um die Einsprache genügend zu begründen. Der Nachweis der Unrichtigkeit ist umfassend, wenn er den gesamten von der Ermessenstaxation betroffenen Teil des Entscheids beinhaltet<sup>33</sup>. Die Steuerbehörde ist in den Stand zu versetzen, dass sie aufgrund der Begründung und der eingereichten und ohne nachzufordernde zusätzliche Unterlagen ohne weiteres feststellen kann, dass die Ermessensveranlagung offensichtlich unrichtig ist<sup>34</sup>. Die vorliegende Teilanfechtung bezüglich des Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit genügt den Anforderungen an die (qualifizierte) Begründung einer Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung nicht, da in Bezug auf das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit der Sachverhalt nicht umfassend dargelegt wurde (mangels Vorliegens der Jahresrechnung).

### 3.4 Steuererklärung wird angeboten

Der Steuerpflichtige wird nach Ermessen veranlagt, weil er die Steuererklärung nicht eingereicht hat. Er erhebt Einsprache und bietet an, die Steuererklärung innert dreissig Tagen einzureichen. Ist auf Einsprache einzutreten?

Nein; die Begründung der **Einsprache** ist **Prozessvoraussetzung**. Die Anfechtung einer Ermessenstaxation verlangt eine qualifizierte Begründung, die den bisher ungewiss gebliebenen Sachverhalt erhellen muss. Für eine rechtsgenügende Begründung wird somit vorausgesetzt, dass eine umfassende, substantiierte Sachverhaltsdarstellung abgegeben wird und die unterlassenen Mitwirkungshandlungen vollständig nachgeholt werden. Dies muss innerhalb der Einsprachefrist erfolgen. Die fristgerechte Einreichung der Steuererklärung ist also zwingend; es kann keine Nachfrist gewährt werden.

Variante: Der unselbständigerwerbende Steuerpflichtige ist als Folge eines Hochwassers, das praktisch sein ganzes Haus zerstört hat, nicht in der Lage, eine vollständig ausgefüllte Steuererklärung einzureichen.

Vom Steuerpflichtigen können keine Handlungen erwartet werden, die er aus besonderen Gründen nicht vornehmen kann (Verhältnismässigkeitsprinzip). Die Einreichung der Steuererklärung ist hier keine Eintretensvoraussetzung. Der Steuerpflichtige muss aber in der Einsprache geltend machen, warum er die Steuererklärung nicht einreichen kann und die Einsprache damit begründen. Ob die angefochtene Veranlagung qualifiziert unrichtig und deshalb zu korrigieren ist, ist eine Frage der materiellen Beurteilung.

### 3.5 Jahresrechnung wird eingereicht

Der selbständigerwerbende Steuerpflichtige wird nach Ermessen eingeschätzt, weil er keine Steuererklärung eingereicht hat. Mit der Einsprache reicht er Bilanz und Erfolgs-

---

<sup>33</sup> BGer 22.12.2021, 2C\_61/2021, E. 4.2; BGer 9.1.2015, 2C\_568/2014, E. 3.1; BGer 25.4.2013; 2C\_1205/2012, E. 3.2.

<sup>34</sup> BGer 22.12.2021, 2C\_61/2021, E. 4.1; BGer 9.1.2015, 2C\_568/2014, E. 3.1; BGer 29.3.2005, E. 5.1, in: ASA 75, S. 329 ff.



rechnung nach, womit er beweisen kann, dass das der Ermessenstaxation zugrunde gelegte Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit viel zu hoch geschätzt wurde.

Auf die Einsprache kann nicht eingetreten werden. Der Steuerpflichtige kann sich in der Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung nicht auf eine pauschale Anfechtung oder auf die Teilanfechtung einzelner Positionen beschränken. Eine solche Anfechtung erlaubt es zum vornherein nicht, die Ermessensveranlagung daraufhin zu prüfen, ob sie offensichtlich unrichtig sei. Die vorliegende Teilanfechtung bezüglich des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit genügt daher den Anforderungen an die (qualifizierte) Begründung einer Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung nicht<sup>35</sup>.

Variante: Nur das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit wurde nach Ermessen veranlagt, weil zwar die Steuererklärung, aber keine Jahresrechnung eingereicht worden ist.

Der Steuerpflichtige hat im Veranlagungsverfahren die Mitwirkungspflichten nur hinsichtlich des SE-Einkommens vernachlässigt. Dies hat er in der Einsprache mit der Einreichung der Jahresrechnung nachgeholt; auf die Einsprache ist einzutreten.

### 3.6 Was ist „offensichtlich unrichtig“?

Der Steuerpflichtige reichte keine Steuererklärung ein und wurde mit einem Einkommen von Fr. 120'000.- nach Ermessen veranlagt. Mit der begründeten Einsprache reicht er eine Steuererklärung ein, in der er für die betreffende Steuerperiode ein steuerbares Einkommen von a) Fr. 80'000.-, b) Fr. 110'000.- bzw. c) Fr. 115'000.- ausweist. Die Prüfung der eingereichten Steuererklärung führt nicht zu einer Korrektur der deklarierten Zahlen. Wie ist die Einsprache zu entscheiden?

Die Einsprache ist in allen Fällen gutzuheissen. Bezogen auf den neuen Sachverhalt erweisen sich alle Veranlagungen als offensichtlich falsch. Die "offensichtliche Unrichtigkeit" bezieht sich nicht auf das Mass der Unrichtigkeit, sondern auf deren Erkennbarkeit, deren Nachweis.

Variante zu c): Die Prüfung der eingereichten Steuererklärung durch die Steuerverwaltung ergibt ein Einkommen von Fr. 130'000.-. Was ist zu tun?

Die Einsprache führt zu einer reformatio in peius. Dem Steuerpflichtigen ist das rechtliche Gehör zu gewähren, bevor der Einspracheentscheid erlassen wird. Ein Rückzug der Einsprache ist zu verweigern (StG 138 IV; DBG 134 II).

### 3.7 Anfechtung einer teilweisen Ermessenstaxation

Der selbständigerwerbende Steuerpflichtige reicht seine Steuererklärung samt Jahresrechnung ein. Das ausgewiesene Geschäftsergebnis weicht massiv von den Erfahrungszahlen ab (vgl. StG 131 I c); die Differenz kann im Veranlagungsverfahren nicht bereinigt werden. Die Steuerverwaltung erlässt

---

<sup>35</sup> Vgl. VGU 06 42.

- a) eine Ermessenstaxation mit entsprechender Rechtsmittelbelehrung,
- b) eine normale Veranlagung, in der das SE-Einkommen ermessensweise festgelegt wurde, mit normaler Rechtsmittelbelehrung oder
- c) eine Veranlagungsverfügung, in der darauf hingewiesen wird, dass das SE-Einkommen nach Ermessen eingeschätzt wurde und nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden kann (= korrekte Rechtsmittelbelehrung).

Der Steuerpflichtige erhebt Einsprache, die sich in der Variante I) gegen die gestrichenen Kinderbetreuungskosten bzw. in der Variante II) gegen die ermessensweise Festlegung des SE-Einkommens richtet. Welchen formellen Anforderungen muss die Einsprache genügen?

Die Einsprache gegen die Kinderbetreuungskosten ist in allen erwähnten Konstellationen a), b) und c) eine Einsprache nach StG 137 I und III und DBG 132 I. Es genügt, wenn der Einsprache entnommen werden kann, dass der Steuerpflichtige mit der Veranlagung nicht einverstanden ist und eine Korrektur wünscht. Er hat in diesem Bereich seine Mitwirkungspflichten erfüllt, weshalb seine Einsprache keinen erhöhten Anforderungen genügen muss. Die auf die Ermessenstaxation bezogene Rechtsmittelbelehrung kann daran nichts ändern.

Die Einsprache gegen das SE-Einkommen muss den Anforderungen von StG 137 IV und DBG 132 III genügen. Der Steuerpflichtige muss in der Einsprache substantiiert darlegen, warum seine Buchhaltung korrekt ist und warum seine Ergebnisse von den Erfahrungszahlen abweichen. Weil in der Konstellation b) die Rechtsmittelbelehrung nicht korrekt war und dem Pflichtigen aus einer fehlerhaften Rechtsmittelbelehrung kein Nachteil erwachsen darf, ist auch auf eine allgemeine Einsprache ohne substantiierte Begründung einzutreten.

### 3.8 Kann die offensichtliche Unrichtigkeit ohne StE nachgewiesen werden?

Der selbständigerwerbende Steuerpflichtige hat während Jahren trotz Mahnung und wiederholter Busse keine Steuererklärung eingereicht. Das steuerbare Einkommen wurde in den letzten Jahren kontinuierlich erhöht und belief sich in der Vorperiode auf Fr. 150'000.-. Der Steuerverwaltung fehlen jegliche Angaben, auf welche sie eine Ermessenstaxation nach pflichtgemäsem Ermessen stützen könnte. Nach wiederholter Mahnung und Busse entschliesst sie sich, das steuerbare Einkommen ermessensweise auf a) Fr. 200'000.-, b) Fr. 300'000.-, c) 500'000 oder d) Fr. 1'000'000.- festzulegen. Der Steuerpflichtige erhebt Einsprache mit der Begründung, das veranlagte Einkommen liege weit über seinen Einkünften, auch Drittvergleiche müssten zeigen, dass man in seiner Branche nicht so viel verdienen könne und die Einkommenssteigerung sei willkürlich. Er reicht weder eine Steuererklärung noch eine Jahresrechnung ein, offeriert aber, diese innert zwei Monaten nachzureichen. Die Steuerverwaltung tritt auf die Einsprache nicht ein.

Nach StG 131 und DBG 130 II hat die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen zu erfolgen. Die Veranlagungsbehörde hat alle Unterlagen zu berücksichtigen, die ihr zur Verfügung stehen. Die Höhe der Steuerfaktoren ist aber mangels konkreter Angaben zu schätzen. Diese Schätzung beruht auf Annahmen und Vermutungen, die vernünftig und be-

gründbar sein müssen. Dies ist der Rahmen, in dem sich eine dem Recht verpflichtete Steuerverwaltung zu bewegen hat<sup>36</sup>. Leitschnur für die Ermessensausübung ist die mutmassliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person. Die Veranlagungsbehörde ist nicht verpflichtet, die Steuerfaktoren innerhalb des zulässigen Steuerbereichs, der jeder Schätzung inhärent ist, für die steuerpflichtige Person möglichst günstig festzusetzen<sup>37</sup>.

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts darf von einem Steuerpflichtigen, der trotz Mahnung keine Steuererklärung einreicht und aus diesem Grund nach pflichtgemässen Ermessen veranlagt wird, grundsätzlich erwartet werden, dass er mit der Einsprache eine Steuererklärung einreicht oder die steuerlich relevanten Verhältnisse in anderer Weise substantiiert darlegt, sofern er nicht ermessensweise veranlagt werden will. Will der Steuerpflichtige eine Rückkehr in das ordentliche Verfahren erreichen (vgl. oben Ziff. 2.2.1), muss der Unrichtigkeitsnachweis umfassend sein, d.h. der Steuerpflichtige muss zu allen streitigen bzw. ungewissen Tatsachen Beweismittel anbieten. Unterlässt es der Steuerpflichtige, den bislang ungewissen Sachverhalt umfassend zu substantiieren und dafür die erforderlichen Beweismittel anzubieten, kann auf seine Einsprache nur eingetreten werden, falls die Sachdarstellung und die eingereichten Beweismittel geeignet sind, die Schätzung der Steuerverwaltung in der Ermessenstaxation insgesamt als offensichtlich unrichtig und damit willkürlich erscheinen zu lassen<sup>38</sup>. M.a.W. hält das BGer die Anfechtung einer extrem hohen Ermessenstaxation auch ohne umfassenden Nachweis des Sachverhaltes für zulässig. Bezüglich des quantitativen Elements der Ermessenstaxation können aber nur grobe Schätzungsfehler gerügt werden. Offensichtlich unrichtig ist eine Ermessenstaxation, die einen wesentlichen Gesichtspunkt übergangen oder falsch gewürdigt hat bzw. wenn der Steuerbehörde augenfällige Fehler oder Irrtümer unterlaufen sind<sup>39</sup>.

Somit kann festgehalten werden, dass auch gegen eine willkürlich hohe Veranlagung ein Rechtsschutz bestehen muss, auch wenn der Pflichtige keine vollständige Steuererklärung einreicht. In Bezug auf das vorliegende Beispiel bedeutet dies, dass die Erhöhung des steuerbaren Einkommens auf Fr. 500'000.- oder gar Fr. 1'000'000.- auch ohne umfassende Steuererklärung anfechtbar sein muss. Der Steuerpflichtige muss aber in der Einsprache den Nachweis erbringen, warum die Ermessenstaxation offensichtlich unrichtig sein soll. Die Veranlagungen von Fr. 200'000.- und Fr. 300'000.- können demgegenüber grundsätzlich nur angefochten werden, wenn der Steuerpflichtige den Sachverhalt vollständig nachweist, indem er die Steuererklärung einreicht.

---

<sup>36</sup> Vgl. BGer 11.7.2017, 2C\_679/2016, E. 4.2.2; BGer 30.1.2009, 2C\_441/2009, E. 2.2; Hunziker/Brunner, a.a.O., S. 438; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 19 N 19.

<sup>37</sup> BGer 19.8.2024, 9C\_673/2023, E. 6.9.3.

<sup>38</sup> BGer 6.8.2024, 9C\_113/2024, E. 4.1; BGer 22.12.2021, 2C\_61/2021, E. 4.4; BGer 22.12.2010, 2C\_311/2010, E. 3.2; BGer 16.5.2011, 2C\_6/2011, E. 3.1; VGU A 19 21 E. 6.5 u. 6.7.

<sup>39</sup> BGer 22.12.2021, 2C\_61/2021, E. 4.1.2; BGer 23.1.2017, 2C\_973/2017, E. 3.2; BGer 22.12.2010, 2C\_311/2010, E. 3.4; BGer 17.10.2011, 2C\_279/2011, E. 3.1; vgl. VGU A 21 27 E. 4.2

### 3.9 Nichteintreten der StV und Kognition des Obergerichts

Die Steuerverwaltung tritt auf die Einsprache gegen eine Ermessenstaxation nicht ein, weil der Steuerpflichtige seine Einsprache nicht genügend begründet hat (in aller Regel durch Nachreichen der Steuererklärung). Der Nichteintretensentscheid wird an das Obergericht weitergezogen.

In einer Variante kommt der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten erst im Verfahren vor Obergericht nach, indem er die Steuererklärung einreicht.

Fällt die Steuerverwaltung einen Nichteintretensentscheid, kann das Obergericht nur prüfen, ob die StV zu Recht auf die Einsprache nicht eingetreten ist. Verneint sie dies, wird sie den Fall zur materiellen Beurteilung an die Vorinstanz zurückweisen.

Bei der Einsprache gegen eine Ermessenstaxation ist aber die umfassende Darlegung des massgebenden Sachverhalts gleichzeitig Eintretensvoraussetzung und Grundlage der materiellen Beurteilung des Falles. Kommt das Obergericht entgegen der StV zum Schluss, dass der Sachverhalt umfassend dargelegt wurde und daher auf die Einsprache einzutreten wäre, ist nicht auszuschliessen, dass das Gericht aus prozessökonomischen Gründen auch gleich materiell entscheidet<sup>40</sup>. Diese materielle Beurteilung kann das Gericht aber nur in einfachen Fällen vornehmen, wo keine weiteren Abklärungen oder Prüfungen notwendig sind.

Fällt die StV einen Nichteintretensentscheid, welchen der Steuerpflichtige mittels Einreichung neuer Beweismittel vor Obergericht anfechtet, hat das Obergericht diese Beweismittel aus dem Recht zu weisen. Das Obergericht muss einzig beurteilen, ob die Steuerverwaltung zu Recht nicht auf die Einsprache gegen die Ermessenstaxation eingetreten ist. Für diese Beurteilung können nur die innerhalb der Einsprachefrist vorgebrachten Sachverhaltselemente berücksichtigt werden<sup>41</sup>. Diese Regel gilt für Bund und Kanton in gleichem Masse.

---

<sup>40</sup> Vgl. VGU A 23 26 E. 5; BGer 6.8.2024, 9C\_113/2024, E. 3.4; BGer vom 29.3.2005, 2A.39/2004, E. 5.2; VGU 06 42.

<sup>41</sup> VGU A 18 31 E. 3; VGU A 16 26 E. 4c; VGU A 12 14.