



---

## Einsprache gegen eine Ermessenstaxation

StG 137 IV; 131

DBG 132 III; 130 II

---

### 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 gegen die formellen Voraussetzungen der Ermessenstaxation

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

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

#### 2.2 Einsprache gegen die Höhe der Ermessenstaxation

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 Ermessenstaxati-

---

<sup>1</sup> KGer FR 6.11.2009, in: StE 2011 B 93.5 Nr. 24.

on, sondern eine Aufrechnung. 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>2</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>3</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>4</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>5</sup>. Vielmehr muss der Steuerpflichtige, der seine Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren nicht erfüllt und dadurch eine Ermessensveranlagung bewirkt hat, in der Regel die versäumten Mitwirkungshandlungen nachholen, um die Einsprache genügend begründen zu können. 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 Form erbracht wird<sup>6</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>7</sup>. Auf das Nachholen der versäumten Mitwirkungshandlungen (Einreichen der Steuererklärung) kann bspw. in folgenden Fällen verzichtet werden:

---

<sup>2</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>3</sup> Henk Fenners/Martin E. Looser, Besonderheiten bei der Anfechtung der Ermessensveranlagung, in: AJP 1/2013, S. 37.

<sup>4</sup> 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>5</sup> 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.

<sup>6</sup> BGer 29.4.2009, 2C\_579/2008 E.2.2; BGer 4.7.2005, 2A.72/2004 E.6.

<sup>7</sup> VGU A 18 31 E. 5.1.

- (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>8</sup>.
- (2) Die **juristische Person** reicht mit der Einsprache eine vollständige, formell und materiell korrekte Jahresrechnung (vgl. OR 662 ff.) ein, gestützt auf welche die vorgebrachte Begründung verständlich und nachvollziehbar ist<sup>9</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>10</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>11</sup>.

Erst wenn eine umfassende Sachverhaltsdarstellung vorliegt und die Ungewissheit im Sachverhalt damit beseitigt wurde, lebt die Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde wieder auf<sup>12</sup>. Auf die Einsprache ist einzutreten und der Sachverhalt ist gleich wie in einem ordentlichen Veranlagungsverfahren zu prüfen. 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>13</sup>.

---

<sup>8</sup> BGer 4.7.2005, in: StR 2005, S. 976 ff., 2A.72/2004, E. 6; BGer 9.6.2009, 2C\_323/2009.

<sup>9</sup> BGer 29.4.2009, in: StR 2009, S. 659 ff., 2C\_579/2008.

<sup>10</sup> BGer 28.6.2013, 2C\_307/2013, E. 2.2; VGU A 19 32 E. 4.1.3.

<sup>11</sup> BGer 10.5.2017, 2C\_30/2017, E. 2.3.3.

<sup>12</sup> 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>13</sup> BGer 4.7.2005, in: StR 2005, S. 976 ff.; 2A.72/2004, E. 7.

### 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 (Einschub vom 1. Juni 2015)

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>14</sup>. Der Lohnausweis ist im Rahmen der Einsprachebe- handlung mittels Auflage einzuverlangen.

#### 3.3 Steuererklärung wird eingereicht; Jahresrechnung fehlt (Einschub vom 1. Juni 2015)

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

---

<sup>14</sup> Diese Praxis gilt nicht für Steuerpflichtige, die regelmässig nach Ermessen veranlagt werden müssen oder im Allgemeinen ihren Mitwirkungspflichten nur ungenügend nachkommen.

nicht nur einzelne Positionen der Ermessensveranlagung betreffen. Vielmehr hat der Steuerpflichtige, der seine Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren nicht erfüllt und 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>15</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>16</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 rechtsgenügeliche 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>15</sup> BGer 9.1.2015, 2C\_568/2014, E. 3.1; BGer 25.4.2013; 2C\_1205/2012, E. 3.2.

<sup>16</sup> 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>17</sup>.

Variante: Nur das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit wurde nach Ermessen veranlagt, weil 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 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 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. Die frühere Willkürbetrachtung hat in der neuen Praxis keinen Platz mehr.

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.

### 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

a) eine Ermessenstaxation mit entsprechender Rechtsmittelbelehrung,

---

<sup>17</sup> Vgl. VGU 06 42.

- 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 gestrichelten Kinderbetreuungskosten bzw. in der Variante II) gegen die ermessensweise Festlegung des Erwerbseinkommens 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 den Nachweis erbringen, 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 einzutreten, mit der die offensichtliche Unrichtigkeit nicht nachgewiesen wurde. Dieser Nachweis ist im Einspracheverfahren nachzuholen.

### 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 pflichtgemäßem 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 pflichtgemäßem 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>18</sup>.

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts kann der Steuerpflichtige die offensichtliche Unrichtigkeit nur dadurch nachweisen, dass er den Sachverhalt vollständig darlegt und in der Regel die bisher versäumten Mitwirkungsrechte nachholt. Diesen Nachweis muss er innerhalb der Einsprachefrist erbringen; die blosser Beweisofferte genügt hier nicht. Das BGer (2C\_579/2008, E. 2.1) hat dazu Folgendes festgehalten: *"In der Begründung der Einsprache ist ... der Sachverhalt in substantzierter 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 begründen zu können"*. Bei den juristischen Personen kann eine Einsprache aber auch mit einer vollständigen, formell einwandfreien Bilanz- und Erfolgsrechnung begründet werden. Bei den natürlichen Personen ist eine Einsprache dagegen in aller Regel nur dann begründet, wenn der Steuerpflichtige die Steuererklärung einreicht<sup>19</sup>.

Das BGer hält aber die Anfechtung einer extrem hohen Ermessenstaxation auch ohne umfassenden Nachweis des Sachverhaltes für zulässig. Nach Auffassung des BGer soll es dem Steuerpflichtigen möglich sein, anhand der beigebrachten Beweismittel darzutun, dass die angefochtene Ermessenstaxation offensichtlich übersetzt ist<sup>20</sup>. Bezüglich des quantitativen Elements der Ermessenstaxation können 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>21</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 nur angefochten werden, wenn der Steuerpflichtige den Sachverhalt vollständig nachweist, indem er die Steuererklärung einreicht.

---

<sup>18</sup> Vgl. BGer 30.1.2009, 2C\_441/2009, E. 2.2.

<sup>19</sup> Vgl. dazu Ziff. 2.2.

<sup>20</sup> BGer 22.12.2010, 2C\_311/2010, E. 3.2; BGer 16.5.2011, 2C\_6/2011, E. 3.1.

<sup>21</sup> BGer 22.12.2010, 2C\_311/2010, E. 3.4; BGer 17.10.2011, 2C\_279/2011, E. 3.1.

### 3.9 Nichteintreten der StV und Kognition des VGer

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 Verwaltungsgericht weitergezogen.

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

Fällt die Steuerverwaltung einen Nichteintretensentscheid, kann das VGer 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 (Nachholen der versäumten Mitwirkungshandlungen) gleichzeitig Eintretensvoraussetzung und Grundlage der materiellen Beurteilung des Falles. Kommt das VGer 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>22</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 VGer anfight, hat das VGer diese Beweismittel aus dem Recht zu weisen. Das VGer muss beurteilen, ob der Steuerpflichtige im Einspracheverfahren den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit erbracht bzw. die versäumten Mitwirkungshandlungen nachgeholt hat. Für diese Beurteilung können nur die innerhalb der Einsprachefrist vorgebrachten Sachverhaltselemente berücksichtigt werden<sup>23</sup>. Diese Regel gilt für Bund und Kanton in gleichem Masse.

---

<sup>22</sup> Vgl. BGer vom 29.3.2005, 2A.39/2004, E. 5.2; VGU 06 42.

<sup>23</sup> VGU A 12 14.