

# FR\_GERICHTE 604 2015 85 vom 11. Oktober 2016

FR Kantonsgericht, 2016-10-11, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2015\\_85](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2015_85)

FR: FR\_GERICHTE 604 2015 85 du 11 octobre 2016

IT: FR\_GERICHTE 604 2015 85 del 11 ottobre 2016

## Regeste

Entscheid des Steuergerichtshofes des Kantonsgerichts | Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

## Erwägungen

### E. 1

a) Gemäss Art. 123 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) stellen die Veranlagungsbehörden zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest. Zu diesem Zweck auferlegt das Gesetz dem Steuerpflichtigen verschiedene Verfahrenspflichten. Einzureichen sind nebst der korrekt ausgefüllten Steuererklärung samt den vorgeschriebenen Beilagen (Art. 124 DBG) insbesondere die unterzeichneten Jahresrechnungen (Bilanzen, Erfolgsrechnung) der Steuerperiode oder, wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehlt, Aufstellungen über Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben sowie Privatentnahmen und Privateinlagen (Art. 125 DBG). Zudem muss der Steuerpflichtige auch sonst alles tun (Erteilung von Auskünften, Aufbewahrung und Vorlegung von Belegen usw.), um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Mitwirkungspflichten gemäss Art. 126 DBG). b) Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen vor. Sie kann dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand des Steuerpflichtigen berücksichtigen (Art. 130 Abs. 2 DBG). Die allfällige Bemessung des Einkommens nach der Vermögensentwicklung und dem Lebensaufwand des Steuerpflichtigen beruht auf der Überlegung, dass das Einkommen mindestens so hoch sein muss, dass es zur Bestreitung des Aufwandes oder der Lebenshaltung der davon lebenden Personen ausreicht. Zudem gilt die Vermutung, dass der Aufwand aus steuerbarem Einkommen bestritten wird. Der Steuerpflichtige kann jedoch diese Vermutung widerlegen, indem er nachweist, dass er die in der Berechnungsperiode angefallenen Lebenshaltungskosten aus steuerfreien Einkünften bestritten oder dafür sein Vermögen angezehrt hat. Umgekehrt ist auf ein den blossen Lebensunterhalt übersteigendes Einkommen zu schliessen, wenn der Steuerpflichtige Ersparnisse bilden konnte (vgl. Auszüge KRKE FR 1976/77 Nr. 206).

Kantonsgericht KG Seite 6 von 8 Daher ist bei der Einschätzung nach dem Lebensaufwand immer auch die Vermögensentwicklung zu berücksichtigen. Nicht jede Ungewissheit im Sachverhalt führt zu einer Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen. Der Grundtatbestand, etwa dass Einkommen erzielt worden ist, muss gewiss sein. Die pflichtgemässe Schätzung kann sich grundsätzlich nur auf das Quantitative beziehen. Nur

ausnahmsweise, wenn jegliche Anhaltspunkte fehlen, muss eine Ermessenseinschätzung auch ohne konkrete Anhaltspunkte zulässig sein. Ansonsten dürfen nur jene Einkommensbestandteile ermessensweise eingeschätzt werden, die im Rahmen des Veranlagungsverfahrens ungewiss geblieben sind (siehe dazu sowie zum Nachfolgenden das Bundesgerichtsurteil 2C\_554 und 55/2013 vom 30. Januar 2014 und LOCHER, Kommentar DBG, N 14 zu Art. 130, je mit weiteren Hinweisen). c) Eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Art. 132 Abs. 3 DBG). Die in dieser Bestimmung vorgesehenen Erfordernisse der Begründung und der Nennung der Beweismittel stellen bei Einsprachen, die gegen eine Ermessenseinschätzung erhoben werden, Prozessvoraussetzungen dar; bei deren Fehlen wird auf die Einsprache (grundsätzlich ohne Ansetzung einer Nachfrist) nicht eingetreten (BGE 131 II 548 E. 2.3; 123 II 552 / Pra 1998, 807; BGer 29.3.2005, StE 2005 B 95.1 Nr. 5; 2C\_1205 und 1206/2012 vom 25.4.2013 E. 3.1). Der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung umfassend zu führen und kann nicht nur einzelne Positionen der Ermessensveranlagung betreffen. Dementsprechend muss der Steuerpflichtige – soweit möglich – die bisher versäumten Mitwirkungshandlungen auch vollständig nachholen. Der Unrichtigkeitsnachweis muss zudem mit der Begründung der Einsprache und damit innert der Einsprachefrist angeboten werden (BGer 2C\_504/2010, StR 2012, 143 E. 2.2; 2C\_1205 und 1206/2012 vom 25.4.2013 E. 3.2). Offensichtlich unrichtig ist eine Schätzung insbesondere dann, wenn ein wesentlicher Gesichtspunkt übergangen oder falsch gewürdigt worden ist (BGer 2C\_1205 und 1206/2012 vom 25.4.2013 E. 3.3). Sowohl die Einschränkung der Kognition (Anfechtung nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit) als auch die besonderen Prozessvoraussetzungen, welche nach Art. 132 Abs. 3 DBG bei der Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung gelten (Begründung und Nennung der Beweismittel innert der dreissigtägigen Frist), wirken sich logischerweise im gleichen Sinne auf ein allfälliges Beschwerde- oder Rekursverfahren gegen einen Einspracheentscheid aus. Daher stellen diesfalls die Erfordernisse der Begründung sowie des Beweismittelangebots innert der Rechtsmittelfrist – soweit neue Vorbringen und Beweismittel überhaupt noch zulässig sind – ebenfalls Prozessvoraussetzungen dar (vgl. ZWEIFEL/CASANOVA, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht – Direkte Steuern, § 24 Rz. 35, sowie FENNERS/LOOSER, Besonderheiten bei der Anfechtung der Ermessensveranlagung, AJP 2013, 33 ff., 42 f.). d) Die in Art. 132 Abs. 3 DBG vorgesehenen verfahrensrechtlichen Folgen (qualifizierte Begründungspflicht und Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit) können nur eintreten, wenn eine Ermessensveranlagung zu Recht vorgenommen worden ist. Ob im konkreten Fall die Voraussetzungen einer Ermessensveranlagung erfüllt waren, ist von den Rechtsmittelinstanzen frei zu prüfen.

Kantonsgericht KG Seite 7 von 8 Wie der Steuergerichtshof längst festgehalten hat, stellt namentlich die gehörige Mahnung eine wesentliche Voraussetzung einer Ermessensveranlagung dar (siehe insbesondere Urteil KG FR 604 2008 165/166 E. 4).

## **E. 2**

Vorliegend ergibt sich aus den Akten, dass der Beschwerdeführer zwar zur Stellungnahme aufgefordert, jedoch weder im Veranlagungs- noch im Einspracheverfahren (ausdrücklich und unter Androhung einer Ermessensveranlagung) gemahnt worden ist. Zudem bildete im Einspracheverfahren, soweit ersichtlich, ausschliesslich noch die Liegenschaft in

D. \_\_\_\_\_, für welche der Steuerpflichtige mit seiner Einsprache das Formular 21 des Kantons Bern eingereicht hatte, Gegenstand des Schriftenwechsels. Somit ist davon auszugehen, dass die formellen Anforderungen an eine Ermessensveranlagung missachtet wurden. Dies führt zur Aufhebung des angefochtenen Entscheides und zur Rückweisung der Angelegenheit an die Vorinstanz zwecks korrekter Durchführung des Verfahrens und neuem Entscheid. Dabei steht es der Kantonalen Steuerverwaltung natürlich frei, allenfalls nach gehöriger Mahnung erneut eine Ermessensveranlagung vorzunehmen, falls der Beschwerdeführer nicht in der Lage sein sollte, erforderliche Unterlagen einzureichen. Wie dem auch sei, erübrigt es sich angesichts dieser Rückweisung, im vorliegenden Beschwerdeverfahren noch auf die materiellen Rügen des Beschwerdeführers sowie die von der Vorinstanz erhobenen Einwände (nach wie vor ungenügende Erklärung des Mankos, zweifelhafte Beweiskraft der erst im Nachhinein vorgebrachten Schenkungsbestätigung, usw.) einzugehen. Dass sich die Parteien ausführlich zu den einzelnen Streitpunkten äussern konnten und dies auch getan haben, ändert nichts an der Tatsache, dass das Verfahren der Ermessensveranlagung aus den dargelegten Gründen minimalen formellen Anforderungen genügen muss. In diesem Sinne ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen.

### **E. 3**

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend (vgl. Art. 144 Abs. 1 DBG) sowie in Anwendung von Art. 133 VRG sind keine Kosten zu erheben. II. Kantonssteuer (604 2015 86)

### **E. 4**

a) Gemäss Art. 154 Abs. 1 des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern (DStG; SGF 631.1) stellt die Kantonale Steuerverwaltung zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest. Zu diesem Zweck auferlegt das Gesetz dem Steuerpflichtigen verschiedene Verfahrenspflichten. Einzureichen sind nebst der korrekt ausgefüllten Steuererklärung samt den vorgeschriebenen Beilagen (Art. 157 DStG) insbesondere die unterzeichneten Jahresrechnungen (Bilanzen, Erfolgsrechnung) der Steuerperiode oder, wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehlt, Aufstellungen über Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben sowie Privateinnahmen und Privateinlagen (Art. 158 Abs. 2 DStG). Zudem muss der Steuerpflichtige auch sonst alles tun (Erteilung von Auskünften, Aufbewahrung und Vorlegung von Belegen usw.), um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Mitwirkungspflichten gemäss Art. 159 Abs. 1 und 2 DStG; Art. 42 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, StHG, SR 642.14). Hat die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor. Sie kann dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand des Steuerpflichtigen berücksichtigen.

Kantonsgericht KG Seite 8 von 8 gen (Art. 164 Abs. 2 DStG; vgl. auch Art. 46 Abs. 3 StHG). Eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen kann die steuerpflichtige Person nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Art. 176 Abs. 3 DStG; Art. 48 Abs. 2 StHG). b) Die vorne in Erwägung 1 f. dargelegten Ausführungen lassen sich ohne weiteres auch auf

das kantonale Recht übertragen. Insbesondere gilt das Erfordernis der formellen Mahnung als grundlegende Voraussetzung der Ermessensveranlagung infolge einer Verletzung von Verfahrenspflichten auch mit Bezug auf die Kantonssteuern. Demzufolge ist der Rekurs betreffend die Kantonssteuer gleich zu behandeln.

#### **E. 5**

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend (Art. 131 VRG) sowie in Anwendung von Art. 133 VRG sind keine Kosten zu erheben. Der Steuergerichtshof erkennt: I. Direkte Bundessteuer (604 2015 85) 1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der angefochtene Entscheid wird aufgehoben und die Angelegenheit zwecks neuen Entscheids im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen. 2. Es werden keine Kosten erhoben. II. Kantonssteuer (604 2015 86) 3. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der angefochtene Entscheid wird aufgehoben und die Angelegenheit zwecks neuen Entscheids im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen. 4. Es werden keine Kosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss von CHF 600.- wird dem Beschwerdeführer zurückerstattet. III. Zustellung Freiburg, 11. Oktober 2016/hca Präsident  
Gerichtsschreiberin

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.