

FR_GERICHTE 604 2023 109 vom 15. März 2024

FR Kantonsgericht, 2024-03-15, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2023_109

FR: FR_GERICHTE 604 2023 109 du 15 mars 2024

IT: FR_GERICHTE 604 2023 109 del 15 marzo 2024

Regeste

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

Erwägungen

E. 1

Gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde kann die steuerpflichtige Person innert 30 Tagen nach Zustellung beim Kantonsgericht schriftlich Beschwerde erheben (Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]; Art. 50 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]; Art. 180 Abs. 1 des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern [DStG; SGF 631.1]). Die Beschwerdeschrift muss die Begehren der beschwerdeführenden Person und deren Begründung enthalten (vgl. Art. 140 Abs. 2 DBG; Art. 50 Abs. 2 StHG; Art. 180 Abs. 2 DStG). Mit der Beschwerde können alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (Art. 140 Abs. 3 DBG; Art. 50 Abs. 2 StHG; Art. 180 Abs. 3 DStG). Das Beschwerdeverfahren richtet sich nach dem Gesetz vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; SGF 150.1) (Art. 182 DStG). Die Beschwerde vom 7. November 2023 gegen den Einspracheentscheid vom 6. Oktober 2023 ist durch den Beschwerdeführer frist- und formgerecht bei der sachlich und örtlich zuständigen Beschwerdeinstanz eingereicht worden. Der Beschwerdeführer ist als Steuerschuldner durch den angefochtenen Einspracheentscheid berührt und hat ohne weiteres ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (vgl. Art. 76 Bst. a VRG). Auch wurde der Kostenvorschuss rechtzeitig bezahlt (vgl. Art. 128 VRG). Auf die Beschwerde ist einzutreten. Direkte Bundessteuer (604 2023 109)

E. 2

Vorliegend ist streitig, ob die Vorinstanz zu Recht auf die am 22. Juni 2023 erhobene Einsprache nicht eingetreten ist.

E. 2.1

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 pflichtgemäßem Ermessen vor. Sie kann dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand des Steuerpflichtigen berücksichtigen (Art. 130 Abs. 2 DBG). Der Steuerpflichtige kann eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Art. 132 Abs. 3 DBG).

Kantonsgericht KG Seite 4 von 8 Bei der Ermessensveranlagung handelt es sich um eine besondere Art der Sachverhaltsermittlung durch Schätzung, welche zum Zuge kommt, wenn ein Untersuchungsnotstand besteht – d.h. wenn die Steuerfaktoren nicht nachgewiesen werden oder nicht nachgewiesen werden können (vgl. Urteile BGer 2C_404/2019 vom 29. Januar 2020 E. 2.2; 2C_554/2013 und 2C_555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.3). Bei der Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung sieht der Bundesgesetzgeber eine qualifizierte Begründungspflicht vor. Die Erfordernisse der Begründung und der Nennung der Beweismittel stellen bei der Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung Prozessvoraussetzungen dar (vgl. BGE 131 II 548 E. 2.3; 123 II 552 E. 4c; Urteile BGer 2C_295/2022 vom 17. November 2022 E. 4.2.1; 2C_404/2019 vom 29. Januar 2020 E. 2.2; 2C_924/2016 und 2C_925/2016 vom 20. März 2017 E. 3.2.3; 2C_554/2013 und 2C_555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.5). 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. Unter Vorbehalt der Rüge, die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung seien nicht erfüllt gewesen, kann die steuerpflichtige Person sie nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit infrage stellen (vgl. Urteil BGer 2C_992/2021 vom 22. September 2022 E. 2.2). Sie hat nachzuweisen, dass die Ermessensveranlagung den tatsächlichen Verhältnissen nicht entspricht. Dieser Unrichtigkeitsnachweis ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung umfassend zu führen und kann nicht nur einzelne Positionen der Ermessensveranlagung betreffen; vielmehr ist mittels umfassendem Unrichtigkeitsnachweis die bisher vorhandene Ungewissheit bezüglich des Sachverhalts zu beseitigen; blosser Teilnachweis genügt demnach nicht (Urteil BGer 2C_579/2008 vom 29. April 2009 E. 2.1). In der Begründung der Einsprache ist daher 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 die steuerpflichtige Person, die ihre Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren nicht erfüllt und dadurch eine Ermessensveranlagung bewirkt hat, in der Regel die versäumten Mitwirkungshandlungen nachholen müssen, um die Einsprache genügend begründen zu können (Urteil BGer 2C_295/2022 vom 17. November 2022 E. 4.2.2 mit Verweis auf Urteile BGer 2C_404/2019 vom 29. Januar 2020 E. 2.3; 2C_579/2008 vom 29. April 2009 E. 2.1). Auf die Einsprache einer steuerpflichtigen Person, die nach Ermessen veranlagt worden ist und die mit der Einsprache die unterlassenen Mitwirkungshandlungen nicht nachholt, obschon ihr das möglich wäre, ist nicht einzutreten (Urteil BGer 2C_295/2022 vom 17. November 2022 E. 4.2.3; vgl. auch Urteile BGer 2C_404/2019 vom 29. Januar 2020 E. 2.3 in fine; 2C_924/2016 und 2C_925/2016 vom 20. März 2017 E. 3.2.3 in fine; 2C_910/2016 und 2C_911/2016 vom 20. März 2017 E. 3.2.3 in fine; 2C_620/2007 und 2C_621/2007 vom 2. Juli 2008 E. 2.1). Die Begründung einer Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung ergibt sich in aller Regel aus der nachzureichenden Steuererklärung. Die Pflicht zur Einreichung der Steuererklärung besteht im Veranlagungsverfahren (vgl. Art. 124 Abs. 2 DBG), grundsätzlich aber auch im Verfahren der Einsprache gegen eine Veranlagungsverfügung nach pflichtgemäßem Ermessen (BGE 131 II 548 E. 2.3). Denn

verfahrensrechtlich soll nicht besser dastehen, wer den Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren nicht nachgekommen ist (in diesem Sinne auch Botschaft vom 25. Mai 1983 zu den Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer, BBl 1983 III 1 ff., insbesondere S. 210 zu Art. 135 E-DBG).

Kantonsgericht KG Seite 5 von 8 Eine Ausnahme besteht, wenn das Nachholen fehlender Elemente oder das Ausfüllen der Steuererklärung unzumutbar ist (Urteil BGer 2C_36/2017 und 2C_37/2017 vom 30. Januar 2017 E. 2.2.4). Sachurteilsvoraussetzung ist und bleibt aber nur die Einsprachebegründung, nicht die eingereichte Steuererklärung. Die Einsprache kann folglich auch auf andere Weise als durch Vorlage der Steuererklärung rechtsgenügend begründet werden (Urteile BGer 2C_741/2021 vom 11. Oktober 2021 E. 3.3.2; 2C_36/2017 und 2C_37/2017 vom 30. Januar 2017 E. 2.2.4; 2C_579/2008 vom 29. April 2009 E. 2.2; 2A.72/2004 vom 4. Juli 2005 E. 6 in StR 60/2005 973; 2C_620/2007 vom 2. Juli 2008 E. 3.2).

E. 2.2

Vorliegend ergibt sich aus den zu den Akten gereichten Unterlagen, dass der Beschwerdeführer mit seiner Einsprache vom 22. Juni 2023 auch die Steuererklärung elektronisch einreichte (vgl. die Quittung, Beschwerdebeilage 3). Dies wird von der Vorinstanz nicht bestritten. Auch nicht bestritten wird, dass der Steuererklärung verschiedene Belege beigelegt waren, die zwar im vorliegenden Beschwerdeverfahren vom Beschwerdeführer zu den Akten gereicht wurden (vgl. die Steuererklärung mitsamt Beilagen, Beschwerdebeilage 4), nicht aber von der Vorinstanz (vgl. die Vorakten), obschon von ihr das vollständige Dossier einverlangt wurde (act. 4). Mangels gegenteiliger Behauptungen ist davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer die Belege, die er im Beschwerdeverfahren einreichte (vgl. Beschwerdebeilage 4), auch der Vorinstanz vorlegte.

E. 2.3

Mit Schreiben vom 14. Juli 2023 (vgl. Vorakten Dok. 3) wurden vom Beschwerdeführer zusätzliche Unterlagen einverlangt, namentlich Belege über Schulden und Zinsen per 31. Dezember 2021 (2 x Cembra, Cornercard, UBS, FKB Studio) und die Steuerbescheinigung über Einzahlungen in die 3. Säule. Diese Unterlagen beschlagen die Codes 4.210 (Schuldzinsen und Schulden; geltend gemachter Abzug: CHF 15'849.- [beim Einkommen] resp. CHF 899'690.- [beim Vermögen]) sowie 4.130 (Einzahlungen auf das Konto der Säule 3a; geltend gemachter Abzug: CHF 6'883.-). Sowohl im Einsprache- als auch im Beschwerdeverfahren stellt sich der Beschwerdeführer auf den Standpunkt, sämtliche Belege vorgelegt zu haben.

E. 2.4

Eine Durchsicht der vom Beschwerdeführer zu den Akten gereichten Beilagen zur Steuererklärung ergibt tatsächlich, dass die von der Vorinstanz einverlangten Unterlagen – zumindest teilweise – bereits beigebracht worden waren: So findet sich in den Beilagen zur Steuererklärung (vgl. Beschwerdebeilage 4) eine Bescheinigung der Cembra Money Bank vom 12. Januar 2023 über einen Saldo von CHF 34'616.75 und einen Sollzins von CHF 3'433.15 (Konto-Nr. ddd) resp. einen Saldo von CHF 9'718.15 und einen Sollzins von CHF 1'148.75 (Konto-Nr. eee), eine Bescheinigung von Cornercard vom 12. Januar 2023 über einen Saldo per 31. Dezember 2021 zu Gunsten der Bank von CHF 10'346.85 und Zinsen zu Lasten des Beschwerdeführers von CHF 1'158.49 sowie eine Bescheinigung der

UBS vom 12. Januar 2023 über einen Kontosaldo per 31. Dezember 2021 zu Gunsten der Bank von CHF 9'368.30 und verrechnete Sollzinsen von CHF 1'056.45. In Zusammenhang mit den unter Code 4.210 (Schuldzinsen und Schulden) geltend gemachten Abzügen ist damit einzig der Pfandbrief der Freiburger Kantonalbank auf dem Studio (geltend gemachte Zinsen: CHF 1'535.-) nicht beigebracht worden. In Zusammenhang mit dem unter Code 4.130 (Einzahlungen auf das Konto der Säule 3a) geltend gemachten (Maximal-) Abzug von CHF 6'883.- ist festzustellen, dass der Beschwerdeführer zwar eine Übersicht über die von ihm bei der Basler Leben AG abgeschlossenen Verträge der Säulen 3a (Versicherungsvertrag Nr. fff) und 3b (Versicherungsvertrag Nr. ggg) zu den Akten gelegt hat. Aus diesem Beleg lässt sich aber nicht entnehmen, ob und welcher Höhe der Beschwerdeführer im

Kantonsgericht KG Seite 6 von 8 Steuerjahr 2021 auch tatsächlich Einzahlungen auf das Konto der Säule 3a getätigt hat. Während er eine Bescheinigung über den steuerbaren Vermögenswert seines Kontos der Säule 3b vorgelegt hat, findet sich für das Konto der Säule 3a keine entsprechende Steuerbescheinigung in den Akten. Damit ist festzustellen, dass von den geltend gemachten Abzügen, für welche die Vorinstanz mit Schreiben vom 14. Juli 2023 und Mahnung vom 8. September 2023 zusätzliche Unterlagen einverlangt hat, nur die Zinsen für den Pfandbrief der Freiburger Kantonalbank auf dem Studio (CHF 1'535.-) und die Einzahlungen auf das Konto der Säule 3a (CHF 6'883.-) nicht belegt sind.

E. 2.5

Kommt hinzu, dass der Beschwerdeführer mit der am 22. Juni 2023 nachgereichten Steuererklärung sowie den beigelegten Unterlagen die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nachweisen konnte. So steht dem ermessensweise veranlagten steuerbaren Einkommen von CHF 99'956.- ein deklariertes steuerbares Einkommen von CHF 49'307.- gegenüber (Code 7.910). Diese Differenz rührt daher, dass der Beschwerdeführer zwar ein deutlich höheres Erwerbseinkommen deklarierte (Codes 1.110 und 1.220: insgesamt CHF 105'768.- anstatt CHF 88'477.-), von diesem Einkommen aber höhere Berufsauslagen (Codes 2.110-2.130: insgesamt CHF 25'986.- anstatt CHF 2'654.-), die bereits erwähnten, aber nicht belegten Einzahlungen auf das Konto der Säule 3a (Code 4.130: CHF 6'883.- anstatt CHF 0.-), höhere Schuldzinsen (Code 4.210: CHF 15'849.- anstatt CHF 4'605.-) und höhere Liegenschaftsunterhaltskosten (Code 4.310: CHF 28'481.- anstatt CHF 5'110.-) zum Abzug brachte. Wie bereits gesagt sind von den deklarierten Abzügen, für welche die Vorinstanz zusätzliche Unterlagen einverlangte, nur gerade CHF 8'418.- (CHF 1'535.- + CHF 6'883.-) nicht belegt.

E. 2.6

Unter den gegebenen Umständen kann der Vorinstanz nicht gefolgt werden, wenn sie sich auf den Standpunkt stellt, die gegen die Ermessensveranlagung erhobene Einsprache sei nicht rechtsgenügend begründet worden. Vielmehr ist festzustellen, dass die Einsprache die erhöhten prozessualen Anforderungen an ihre Begründung (vgl. Art. 132 Abs. 3 DBG) ohne weiteres erfüllt, wurde doch mit der nachgereichten Steuererklärung und den vorgelegten Belegen die bisher vorhandene Ungewissheit über die Steuerfaktoren und damit der Untersuchungsnotstand beseitigt und die Vorinstanz in die Lage versetzt, die massgebenden Steuerfaktoren genau festzusetzen. Eine andere (materielle) Frage ist, ob die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Abzüge – da teilweise nicht belegt (vgl. namentlich vorstehende Erwägung 2.4) – gewährt werden können oder nicht.

E. 2.7

Die Beschwerde ist somit gutzuheissen und der angefochtene Einspracheentscheid vom

E. 6

Oktober 2023 aufzuheben. Die Angelegenheit ist an die Vorinstanz zurückzuweisen, damit sie auf die Einsprache vom 22. Juni 2023 eintritt und den Beschwerdeführer ordentlich veranlagt. 604 2023 110 (Kantonssteuer) 3. Gemäss Art. 164 Abs. 2 DStG (vgl. Art. 46 Abs. 3 StHG) nimmt die Kantonale Steuerverwaltung die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen vor, wenn die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können. Sie kann dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand der steuerpflichtigen Person berücksichtigen. Eine Veranlagung nach pflichtgemäs-

Kantonsgericht KG Seite 7 von 8 sem 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). Angesichts der mit dem Recht der direkten Bundessteuer übereinstimmenden gesetzlichen Regelung kann für die Rechtsanwendung auf die Ausführungen in der Erwägung 2 verwiesen werden. Demzufolge ist auch die Beschwerde betreffend die Kantonssteuer gutzuheissen, der angefochtene Einspracheentscheid vom 6. Oktober 2023 aufzuheben und die Angelegenheit an die Vorinstanz zurückzuweisen, damit sie auf die Einsprache vom 22. Juni 2023 eintritt und den Beschwerdeführer ordentlich veranlagt. Kosten- und Entschädigungsfolge 4. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind keine Kosten zu erheben (Art. 144 Abs. 1 und 3 DBG; Art. 131 und Art. 133 VRG). Der bezahlte Kostenvorschuss von CHF 400.- ist dem Beschwerdeführer zurückzuerstatten. Da sich der Beschwerdeführer im Beschwerdeverfahren nicht vertreten liess, hat er keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung. (Dispositiv auf der folgenden Seite)

Kantonsgericht KG Seite 8 von 8 Der Hof erkennt: Direkte Bundessteuer (604 2023 109) 1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Der Einspracheentscheid der Kantonalen Steuerverwaltung vom 6. Oktober 2023 wird aufgehoben und die Angelegenheit an diese zurückgewiesen, damit sie auf die Einsprache vom 22. Juni 2023 eintritt und A. _____ ordentlich veranlagt. Kantonssteuer (604 2023 110) 2. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Der Einspracheentscheid der Kantonalen Steuerverwaltung vom 6. Oktober 2023 wird aufgehoben und die Angelegenheit an diese zurückgewiesen, damit sie auf die Einsprache vom 22. Juni 2023 eintritt und A. _____ ordentlich veranlagt. Kosten und Entschädigung 3. Es werden keine Gerichtskosten erhoben. A. _____ wird der geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von CHF 400.- zurückerstattet. 4. Es besteht kein Anspruch auf eine Parteientschädigung. Zustellung Der vorliegende Entscheid kann gemäss Art. 82 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) innert 30 Tagen seit Eröffnung mit einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht in Luzern angefochten werden. Freiburg, 15. März 2024/dki Der Präsident Die Gerichtsschreiberin

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