

# FR\_GERICHTE 604 2025 44 vom 9. Juli 2025

FR Kantonsgericht, 2025-07-09, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2025\\_44](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2025_44)

FR: FR\_GERICHTE 604 2025 44 du 9 juillet 2025

IT: FR\_GERICHTE 604 2025 44 del 9 luglio 2025

## Regeste

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

## Erwägungen

### E. 1.1

Mit seiner Eingabe vom 31. März 2025 verlangt der Beschwerdeführer, es sei die Ermessensveranlagung vom 16. Mai 2024 nichtig zu erklären.

### E. 1.2

Fehlerhafte Entscheide sind nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung in der Regel nur anfechtbar. Als nichtig erweisen sie sich erst dann, wenn der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer ist, wenn er sich als offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar erweist und die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird (Urteile BGer 9C\_323/2023 vom 7. August 2024 E. 3.4.2, zur Publikation vorgesehen; BGE 150 II 244 E. 4.2.1; 149 IV 9 E. 6.1; 148 II 564 E. 7.2; 147 III 226 E. 3.1.2; 146 I 172 E. 7.6; vgl. auch die Kritik an der Evidenztheorie von WEBER, Die Nichtigkeit im öffentlichen Recht, 2024, Rz. 149 ff., der stattdessen einen am verfassungsmässigen Legalitätsprinzip orientierten Nichtigkeitsbegriff vorschlägt

Kantonsgericht KG Seite 4 von 14 [Rz. 250]). Als Nichtigkeitsgründe fallen vorab funktionelle und sachliche Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde sowie krasse Verfahrensfehler in Betracht (Urteil BGer 9C\_673/2023 vom 19. August 2024 E. 4.1, zur Publikation vorgesehen; BGE 150 II 244 E. 4.2.1; 145 III 436 E. 4; 139 II 243 E. 11.2). Wenn einer Entscheidung infolge Nichtigkeit jegliche Rechtsverbindlichkeit fehlt, so ist dies durch jede Behörde, die mit der Sache befasst ist, jederzeit und von Amtes wegen zu beachten (BGE 150 II 244 E. 4.4; 147 II 226 E. 3.1.2; 144 IV 362 E. 1.4.3; 137 I 273 E. 3.1). Mit der Sache befasst sind erstens die Behörde, die für den Rechtsakt verantwortlich ist, jedenfalls solange die Sache nicht an eine andere Instanz weitergezogen oder von dieser sogar bereits materiell beurteilt worden ist (vgl. zum Devolutiveffekt: BGE 150 II 244 E. 4.4; 130 V 138 E. 4.2), zweitens die Behörden, die mit einem (zulässigen) Rechtsmittel gegen den nichtigen Entscheid angerufen werden (vgl. BGE 150 II 244 E. 4.4; 145 III 436 E. 3; vgl. aber BGE 136 II 415 E. 1.2; 136 II 383 E. 4; Urteil BGer 1C\_236/2013 vom 4. Februar 2014 E. 2.3, wo das Bundesgericht trotz der Unzulässigkeit des Rechtsmittels die Nichtigkeit des angefochtenen Rechtsakts prüfte), und drittens die Behörden, welche die Nichtigkeit des Rechtsakts vorfrageweise prüfen müssen (vgl. BGE 138 III 49 E. 4.4.3; vgl. auch WEBER, Rz. 268 ff.). Ausserdem kann eine Behörde die Nichtigkeit eines Rechtsakts feststellen, wenn ihr eine Aufsichtsfunktion über seine Urheberin zukommt und die Feststellung der Nichtigkeit von ihren Aufsichtskompetenzen gedeckt ist (vgl. dazu BGE

145 III 436 E. 3; 135 III 46 E. 4.2; 130 III 400 E. 3.2).

### **E. 1.3**

Vorliegend ist festzustellen, dass der Beschwerdeführer mit einem als "nochmalige Einsprache" betitelten Schreiben vom 18. September 2024 zu Händen der Steuerverwaltung erklärte, mit der Ermessensveranlagung nicht einverstanden zu sein. Diese Eingabe folgte zeitlich auf den Einspracheentscheid vom 13. August 2024, mit welchem auf die Einsprache gegen die Ermessensveranlagung vom 16. Mai 2024 nicht eingetreten wurde, und hätte von der Steuerverwaltung als Beschwerde gegen den Einspracheentscheid entgegengenommen und an das zuständige Kantonsgericht weitergeleitet werden müssen (vgl. Art. 16 Abs. 2 des Gesetzes vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechtspflege [VRG; SGF 150.1]). Von Seiten der Steuerverwaltung erfolgte aber keine Reaktion auf dieses Schreiben. Damit kann ohne weiteres von einer zulässigen – namentlich auch rechtzeitigen (vgl. Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]; Art. 180 Abs. 1 des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern [DStG; SGF 631.1]) – Beschwerdeerhebung durch den Beschwerdeführer ausgegangen werden, und es ist im Folgenden nicht nur zu prüfen, ob die dem angefochtenen Einspracheentscheid zugrunde liegende Ermessensveranlagung vom 16. Mai 2024 nichtig ist (vgl. nachfolgende E. 3 und 4), sondern auch, ob die Ermessensveranlagung offensichtlich unrichtig und deshalb aufzuheben ist (nachfolgende E. 5 und 6).

### **E. 2**

Die Aktenführungspflicht bildet nicht nur eine Grundvoraussetzung für die Ausübung des Akteneinsichtsrechts (ZWEIFEL/HUNZIKER in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar DBG, 4. Auflage 2022, Art. 114 N. 14; ZWEIFEL/HUNZIKER in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar StHG, Art. 41 N. 3g; MASMEJEAN-FEY/BERTHOUD in Noël/Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire romand, LIFD, 2. Auflage 2017, Art. 114 N. 17a), sondern auch für die Entscheidungsfindung. Aufgrund der Aktenführungspflicht haben die Behörden alles im Dossier festzuhalten, was zur Sache gehört und entscheidungswesentlich sein kann (BGE 138 V 218 E. 8.1.2; 124 V 372 E. 3b; 124 V 389 E. 3a; Urteil BGer 9C\_750/2023 Kantonsgericht KG Seite 5 von 14 vom 18. Dezember 2023 E. 2.2.3; zu den Grenzen der Aktenführungspflicht im abgaberechtlichen Bereich insbesondere Urteil BGer 2C\_629/2021 vom 19. Oktober 2021 E. 2.2.4). Vorliegend ist festzustellen, dass in den massgebenden Unterlagen der Steuerverwaltung Unterlagen fehlen, welche aufgrund der Aktenführungspflicht grundsätzlich im Dossier dokumentiert sein müssten. Die Steuerverwaltung führt hierzu zwar aus, dass der Beschwerdeführer mit der Einsprache eine Kiste mit vielen Dokumenten im Original eingereicht habe; die Dokumente seien zudem ungeordnet, teilweise verschiedenen Steuerperioden zuzuordnen und teilweise mit Klebezetteln oder Büroklammern versehen gewesen (act. 13). Dies hätte die Steuerverwaltung aber nicht davon abhalten dürfen, die Dokumente einzuscannen, bevor sie dem Beschwerdeführer zurückgeschickt wurden. Alternativ hätte die Steuerverwaltung den Inhalt der Kiste dem Beschwerdeführer auch retournieren können mit einem Begleitschreiben und dem Hinweis, dass die Unterlagen so nicht zu den Akten genommen werden können und nochmals, in Kopie und geordnet, eingereicht werden müssen. Indem die Steuerverwaltung die eingereichten Unterlagen aber schlicht retournierte, ohne diese vorher einzuscannen und ohne die Unterlagen formell aus den Akten zu weisen resp. dem Beschwerdeführer die Möglichkeit zur Verbesserung seiner Eingabe zu geben, kann durch

die Rechtsmittelinstanzen nicht mehr übergeprüft werden, ob sich unter den mit der Einsprache eingereichten, aber nicht aktenkundigen Unterlagen entscheidungswesentliche Dokumente befunden haben. Wie dem auch sei, für den vorliegenden Fall ist dies nicht weiter von Bedeutung, da der Beschwerdeführer zwar geltend macht, sämtliche Unterlagen eingereicht zu haben, aber nicht bestreitet (und auch nie bestritten hat), dass sich unter den eingereichten Unterlagen keine Steuererklärung, keine Bilanz und Erfolgsrechnung 2022 und kein Mieterspiegel befunden haben (vgl. hierzu nachfolgende E. 5 und 6).

### **E. 3.1**

Der Beschwerdeführer bezieht sich in der Begründung seines Antrags auf ein kürzlich ergangenes Leiturteil des Bundesgerichts (Urteil 9C\_673/2023 vom 19. August 2024, zur Publikation vorgesehen; nachfolgend kurz: Leiturteil). In diesem Leiturteil hatte das Bundesgericht den Fall eines Ehepaares zu beurteilen, das seit mehreren Jahren keine Steuererklärungen eingereicht hatte, weswegen die Steuerverwaltung des Kantons Bern die Steuerpflichtigen jeweils nach Ermessen veranlagte. Das steuerbare Einkommen wurde in den Jahren 2005 bis 2012 von CHF 250'000.- (Jahr 2005) kontinuierlich auf CHF 630'000.- (Jahr 2012) erhöht. Die Veranlagungsverfügungen wurden von den Eheleuten nicht angefochten und die Steuerforderungen teilweise mittels Zwangsvollstreckung eingetrieben. Nachdem die Eheleute im Juni 2012 die Revision sämtlicher Veranlagungen verlangt hatten, wurden zwar die Jahre 2010 bis 2012 revidiert, nicht aber die Jahre 2006 bis 2009 (Revisionsentscheide vom 20. August 2015). Im März 2018 beantragten die Eheleute unter anderem, die Ermessensveranlagungen der Jahre 2006 bis 2009 seien nichtig zu erklären. Das Gesuch wurde von der Steuerverwaltung des Kantons Bern mit Verfügung vom 14. Februar 2018 (recte: 2019) abgewiesen. Diese Verfügung wurde zunächst von der Steuerverwaltung des Kantons Bern (Einspracheentscheid vom 14. Mai 2019) und hernach von der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Entscheid vom 8. Dezember 2020) sowie vom Verwaltungsgericht des Kantons Bern (Urteil vom 19. September 2023) bestätigt.

### **E. 3.2**

In der Begründung des Leiturteils setzte sich das Bundesgericht eingehend mit der Frage auseinander, unter welchen Umständen ein Rechtsakt im Allgemeinen und eine Ermessensveranlagung im Besonderen nichtig seien, und hielt namentlich das Folgende fest:

Kantonsgericht KG Seite 6 von 14 "6.1. Zu einer Ermessensveranlagung darf die Veranlagungsbehörde erst schreiten, wenn trotz durchgeführter Untersuchung der Sachverhalt nicht ausreichend erhellt werden konnte und somit ein Bereich der Unsicherheit verbleibt, der sie daran hindert, die Steuerfaktoren mit der erforderlichen Vollständigkeit und Genauigkeit festzulegen (Urteil 2C\_679/2016 / 2C\_680/2016 vom 11. Juli 2017 E. 4.1, in: StE 2017 B 93.5 Nr. 33). Die Ermessensveranlagung soll der Wirklichkeit und namentlich der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person möglichst nahe kommen. Die Untersuchungs- und Prüfungspflicht der Veranlagungsbehörde erlischt im Rahmen der Ermessensveranlagung daher nicht völlig. Die Veranlagungsbehörde hat die Verhältnisse gesamthaft zu würdigen, alle im Zeitpunkt der Veranlagung bekannten Tatsachen zu berücksichtigen und – wie bei der ordentlichen Veranlagung – von Amtes wegen allen Unterlagen Rechnung zu tragen, die ihr zur Verfügung stehen. Das gilt selbst für solche Umstände, die möglicherweise nicht in den Akten vermerkt sind, soweit die

Behörde davon Kenntnis hat (vgl. BGE 145 V 326 E. 4.1; Urteil 2C\_679/2016 / 2C\_680/2016 vom 11. Juli 2017 E. 4.2.1, in: StE 2017 B 93.5 Nr. 33). 6.2. Wenn die Veranlagungsbehörde eine steuerpflichtige Person nach pflichtgemäßem Ermessen veranlagt, kann diese im Einspracheverfahren eine Rückkehr in das ordentliche Verfahren erreichen, wenn sie mithilfe einer substantiierten Sachdarstellung und von Beweismitteln die Ungewissheit bezüglich des Sachverhalts vollständig beseitigt und auf diese Weise die zuverlässige Ermittlung der Steuerfaktoren ermöglicht. Im Übrigen kann sie gegen die Ermessensveranlagung nur noch geltend machen, diese sei offensichtlich unrichtig (Art. 132 Abs. 3 DBG) oder die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung seien nicht erfüllt gewesen (vgl. im Einzelnen Urteil 2C\_61/2021 vom 22. Dezember 2021 E. 4.1, 4.1.1 und 4.1.2, in: StE 2022 B 95.1 Nr. 17). 6.3. Daraus folgt, dass eine Ermessensveranlagung bei offensichtlicher inhaltlicher Unrichtigkeit in der Regel bloss anfechtbar und nicht nichtig ist. Von Nichtigkeit ist das Bundesgericht in seiner bisherigen Rechtsprechung nur ausgegangen, wenn die Veranlagungsbehörde aus fiskalischen und pönalen Motiven bewusst und willkürlich von der tatsächlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und den sonstigen Umständen abweicht und die Steuerfaktoren zum Nachteil des Steuerpflichtigen festsetzt (bisweilen als "krasse Willkür" bezeichnet; vgl. BGE 145 V 326 E. 4; Urteile 9C\_656/2022 vom 24. März 2023 E. 2.2.2 und 5.2; 2C\_259/2021 vom 30. November 2021 E. 5.3; 2C\_1022/2020 vom 18. Mai 2021 E. 3.3; 2C\_573/2020 vom 22. April 2021 E. 8.1; 2C\_720/2018 vom 11. September 2018 E. 3.2.3; 2C\_679/2016 / 2C\_680/2016 vom 11. Juli 2017 E. 5.3, in: StE 2017 B 93.5 Nr. 33). 6.4. Diese Praxis begründete das Bundesgericht in einem Urteil aus dem Jahr 2017. Dort bezeichnete es die Ermessensveranlagungen, mit denen die Steuerbehörde die Steuerfaktoren systematisch von Jahr zu Jahr und in immer massiverem Ausmass erhöht hatte, ohne dass Indizien für eine Zunahme bestanden hätten, als offensichtlich unrichtig, da sie soweit ersichtlich ausschliesslich pönal bzw. fiskalisch begründet gewesen waren (Urteil 2C\_679/2016 / 2C\_680/2016 vom 11. Juli 2017 E. 5.2.4, in: StE 2017 B 93.5 Nr. 33). Nicht bloss von Anfechtbarkeit wegen offensichtlicher Unrichtigkeit, sondern von Nichtigkeit ging das Bundesgericht aus für diejenigen Ermessensveranlagungen, welche die Steuerbehörde nach der ersten Lohnpfändung vorgenommen hatte. Spätestens als die Steuerbehörde die Kopie der Pfändungsunterlagen erhielt, hätte sie erkennen müssen, dass die Schätzungen krass daneben lagen und sich von der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person weit entfernt hatten. Statt die Schätzungen nach unten zu

Kantonsgericht KG Seite 7 von 14 korrigieren, erhöhte die Steuerbehörde die Schätzungen in den Folgejahren jedoch weiter. Diese Vorgehensweise lief dem nach der ersten Lohnpfändung verfügbaren Wissen in einem derart krassen Ausmass entgegen, dass sie als Ausdruck "einer durch nichts zu rechtfertigenden Willkür" zu bezeichnen war (Urteil 2C\_679/2016 / 2C\_680/2016 vom 11. Juli 2017 E. 3.4.1, 5.3.3 und 5.3.5, in: StE 2017 B 93.5 Nr. 33; vgl. auch BGE 145 V 326 E. 4.1)."

### **E. 3.3**

Des Weiteren erwog das Bundesgericht, dass Leitschnur für die Ermessensausübung die mutmassliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit sei (BGE 138 II 465 E. 6.4). Die Veranlagungsbehörde sei aber nicht verpflichtet, die Steuerfaktoren innerhalb des zulässigen Streubereichs, der jeder Schätzung inhärent sei (vgl. BGE 148 I 210 E. 4.4.4 mit Hinweisen), für die steuerpflichtige Person möglichst günstig festzusetzen (vgl. BGE 138 II 465 E. 6.4; Urteil BGer 2C\_679/2016 und 2C\_680/2016 vom 11. Juli 2017 E. 4.2.4 in StE

2017 B 93.5 Nr. 33). Eine für die steuerpflichtige Person ungünstige Schätzung sei deshalb für sich genommen noch kein Indiz dafür, dass die Veranlagungsbehörde sie bestrafen wollte. Wenn aber zu einer qualifizierten inhaltlichen Unrichtigkeit eine gravierende verfahrensrechtliche Verfehlung der Veranlagungsbehörde hinzutrete, wiege der Mangel der Ermessensveranlagung so schwer, dass er die Nichtigkeit der Verfügung nach sich ziehe. Eine solche gravierende verfahrensrechtliche Verfehlung begehe die Veranlagungsbehörde vor allem dann, wenn sie die Ermessensveranlagung dazu missbrauche, die steuerpflichtige Person dafür zu bestrafen, dass sie keine Steuererklärung eingereicht oder sonst im Veranlagungsverfahren ungenügend mitgewirkt habe, diene doch die Ermessensveranlagung nach dem klaren Wortlaut, der Gesetzessystematik und ständiger Rechtsprechung nicht der Bestrafung (vgl. BGE 145 V 326 E. 4.1; 138 II 465 E. 6.4; 72 I 42 E. 2; Urteile BGer 2C\_61/2021 vom 22. Dezember 2021 E. 4.1.2 in StE 2022 B 95.1 Nr. 17; 2C\_679/2016 und 2C\_680/2016 vom 11. Juli 2017 E. 4.2.4 in StE 2017 B 93.5 Nr. 33). Von einem Strafmotiv sei namentlich dann auszugehen, wenn die Veranlagungsbehörde die Steuerfaktoren einer steuerpflichtigen Person ohne nähere Begründung von Jahr zu Jahr erhöhe, obschon ihr nicht nur kein Anhaltspunkt für eine gestiegene wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, sondern im Gegenteil ein Anhaltspunkt dafür vorliege, dass ihre bisherigen Schätzungen zu hoch ausgefallen seien (Leiturteil E. 6.9.1-6.9.3)

#### **E. 4.1**

Beim Beschwerdeführer kam es infolge der nicht eingereichten Steuererklärung im Steuerjahr 2022 zu einer Ermessensveranlagung. Dabei resultierte im Vergleich zum Vorjahr, als der Beschwerdeführer ordentlich veranlagt wurde, ein höheres steuerbares Einkommen und Vermögen: Steuerjahr 2021 Kantonssteuer Direkte Bundessteuer Steuerbares Einkommen/Vermögen Einkommen Satzbest. Vermögen Satzbest. Einkommen Satzbest. 128'357 128'357 79'039 72'133 132'367 132'367 Steuer nach ordentlichem Tarif 15'085.15 54.00 5'637.20

Kantonsgericht KG Seite 8 von 14 Steuerjahr 2022 Kantonssteuer Direkte Bundessteuer Steuerbares Einkommen/Vermögen Einkommen Satzbest. Vermögen Satzbest. Einkommen Satzbest. 164'040 167'271 174'170 210'419 169'681 169'681 Steuer nach ordentlichem Tarif 21'046.10 236.15 9'689.60 Das höhere steuerbare Einkommen, das vom Beschwerdeführer beanstandet wird, ist hauptsächlich auf zwei Steuerfaktoren zurückzuführen: So wurde das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Code 1.210) von CHF 145'476.- (Steuerjahr 2021) auf CHF 160'000.- (Steuerjahr 2022) erhöht. Ausserdem wurde ein Steuerabzug für Einzahlungen in die Säule 3a: Gebundene Selbstvorsorge (Code 4.130) verweigert, nachdem im Steuerjahr 2021 noch ein Abzug von CHF 16'000.- gewährt worden war.

#### **E. 4.2**

Vorab ist festzustellen, dass der vorliegend zu beurteilende Fall weder mit dem vom Beschwerdeführer angerufenen Leiturteil (Urteil 9C\_673/2023 vom 19. August 2024, zur Publikation vorgesehen) noch mit dem darin erwähnten Urteil BGer 2C\_679/2016 und 2C\_680/2016 vom 11. Juli 2017 (in StE 2017 B 93.5 Nr. 33) zu vergleichen ist. Dies bereits deshalb, weil der Beschwerdeführer im Steuerjahr 2021 noch ordentlich veranlagt worden war. Es handelt sich folglich nicht um einen Fall, in dem die Steuerfaktoren infolge fehlender Steuererklärungen systematisch von Jahr zu Jahr und in immer massiverem Ausmass erhöht wurden. Vielmehr wurde der Beschwerdeführer im Steuerjahr 2022

erstmal nach Ermessen veranlagt, nachdem er trotz Mahnung und Bussenverfügung keine Steuererklärung eingereicht hatte. Auch bestanden im vorliegenden Fall – zum Zeitpunkt der Veranlagungsanzeige – keine Anhaltspunkte für eine gesunkene wirtschaftliche Leistungsfähigkeit. Eine solche machte der Beschwerdeführer erstmals mit der Einsprache geltend. Kommt hinzu, dass die Erhöhung des steuerbaren Einkommens auf sachlichen Gründen beruhte. So konnte der Steuerabzug für Einzahlungen in die Säule 3a (Code 4.130) – wie im Übrigen auch der Abzug für andere Prämien und Beiträge (Code 4.120), Überschüsse Passivzinsen (Code 4.290) und Kosten Wertschriftenverwaltung (Code 4.320) – nicht gewährt werden, weil der Beschwerdeführer keine Steuererklärung einreichte und der Steuerverwaltung damit zum Zeitpunkt der Ermessensveranlagung auch keine entsprechenden Belege vorlagen (zur im Steuerrecht herrschenden Normentheorie, wonach steuerbegründende und steuererhöhende Tatsachen von der Veranlagungsbehörde, steuerausschliessende und steuermindernde Tatsachen von der steuerpflichtigen Person nachzuweisen sind: BGE 144 II 427 E. 8.3.1; 142 II 488 E. 3.8.2; 140 II 248 E. 3.5; Urteil BGer 2C\_619/2021 vom 17. August 2021 E. 2.2). Selbst wenn der Beschwerdeführer die fehlenden Belege tatsächlich im Rahmen des Einspracheverfahrens nachgereicht hätte, was vom Kantonsgericht wegen der nicht aktenkundigen Unterlagen aber nicht überprüft werden kann (vgl. vorstehende E. 2), könnte der Steuerverwaltung im konkreten Fall nicht vorgeworfen werden, sie habe sich bei der ermessensweise Festsetzung der Steuerfaktoren von "pönalen" Motiven leiten lassen, mit anderen Worten den Beschwerdeführer mit einer zu hohen Ermessensveranlagung bestrafen wollen. Damit hat sich die Steuerverwaltung keine derart gravierende verfahrensrechtliche Verfehlung zu Schulden kommen lassen, dass ihr mit der Nichtigkeit der Veranlagungsverfügung zu begegnen wäre.

Kantonsgericht KG Seite 9 von 14 Gleiches gilt hinsichtlich des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Code 1.210), hat doch der Beschwerdeführer – trotz expliziter Aufforderung (vgl. Schreiben vom 28. Juni 2024; Vorakten 4b) – keine komplette Bilanz und Erfolgsrechnung 2022 zu den Akten gereicht, sondern eine solche bis Ende des Jahres 2024 in Aussicht gestellt, ohne aber um eine entsprechende Fristerstreckung zu ersuchen. Kommt hinzu, dass es sich bei einer Erhöhung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 145'476.- (Steuerjahr 2021) auf CHF 160'000.- (Steuerjahr 2022) um eine eher moderate Erhöhung handelt, welche ausserdem erstmalig und vorerst einmalig erfolgte, wurde doch das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit in der Ermessensveranlagung 2023 wieder (auf CHF 100'000.-) gesenkt, weshalb der Steuerverwaltung auch aus diesem Grund keine Willkürlichkeit bzw. Missbräuchlichkeit im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung vorgeworfen werden kann. Dass der Beschwerdeführer Einzelunternehmer und bereits knapp 70 Jahre alt ist, ändert daran nichts.

### **E. 4.3**

Zusammenfassend ist festzustellen, dass sich die Steuerverwaltung, auch wenn sie im Steuerjahr 2022 ermessensweise ein höheres steuerbares Einkommen und Vermögen festsetzte als im Steuerjahr 2021, als sie den Beschwerdeführer letztmals ordentlich veranlagte, keiner gravierenden verfahrensrechtlichen Verfehlung schuldig gemacht hat. Damit ist die Ermessensveranlagung 2022 vom 16. Mai 2024 sowohl betreffend direkte Bundessteuer als auch betreffend Kantonssteuer selbst dann nicht nichtig, wenn sie, wie vom Beschwerdeführer behauptet, qualifiziert inhaltlich unrichtig wäre.

### **E. 5.1**

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; Art. 164 Abs. 2 DStG). 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; Art. 176 Abs. 3 DStG).

## **E. 5.2**

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.

Kantonsgericht KG Seite 10 von 14 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; blosse Teilnachweise genügen demnach nicht (Urteil BGer 2C\_579/2008 vom 29. April 2009 E. 2.1). In der Begründung der Einsprache ist daher der Sachverhalt in substantiierte 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).

### **E. 5.3**

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).

### **E. 5.4**

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). 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. 6.1**

Der Beschwerdeführer bestreitet nicht (und hat auch nie bestritten), im Rahmen des Einspracheverfahrens gegen die Ermessensveranlagung weder eine vollständig ausgefüllte Steuererklärung noch die Bilanz und Erfolgsrechnung 2022 sowie einen Mieterspiegel zu den Akten gereicht zu haben, wie das von ihm mit Schreiben vom 28. Juni 2024 ausdrücklich verlangt wurde (vgl. Vorakten 4b). Vielmehr lässt sich seinem Schreiben vom 7. Juli 2024 entnehmen, dass er der

Kantonsgericht KG Seite 11 von 14 Steuerverwaltung hauptsächlich Bankauszüge einreichte und darum bat, gestützt auf diese Bankauszüge eine korrekte Veranlagung vorzunehmen (vgl. Vorakten 5). Konkrete Anträge stellte er aber nicht. Damit vermochte seine Einsprache die erhöhten prozessualen Anforderungen an ihre Begründung (vgl. Art. 132 Abs. 3 DBG; Art. 176 Abs. 3 DStG) grundsätzlich nicht zu erfüllen, konnte doch die vorhandene Ungewissheit über die Steuerfaktoren – namentlich über das im Steuerjahr 2022 erzielte Einkommen – nicht beseitigt werden. Trotz der zahlreichen zu den Akten gereichten Bankauszüge dauerte der Untersuchungsnotstand fort. In diesem Zusammenhang sei namentlich erwähnt, dass der Einkommensnachweis im Falle einer selbständigen Erwerbstätigkeit nur mit dem Vorlegen einer Jahresrechnung (Bilanz, Erfolgsrechnung) der betreffenden Steuerperiode oder, bei vereinfachter Buchführung nach Art. 957 Abs. 2 OR,

mit einer Aufstellung über Einnahmen und Ausgaben, über die Vermögenslage sowie über Privatentnahmen und -einlagen der Steuerperiode erbracht werden kann (Art. 125 Abs. 2 DBG; Art. 158 Abs. 2 DStG). Diesen Nachweis hat der Beschwerdeführer mit den zu den Akten gereichten Bankbelegen offensichtlich nicht erbracht. Wie die Steuerverwaltung zu Recht darauf hinweist, obliegt die Pflicht zur Buchführung, wie auch zur Rechnungslegung, dem Einzelunternehmer resp. der Personengesellschaft oder juristischen Person (vgl. Art. 957 OR) und kann nicht – wie im vorliegenden Fall geschehen – an die Steuerverwaltung delegiert werden. Aber nicht nur beim Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit bestanden zum Zeitpunkt des angefochtenen Einspracheentscheides grosse Unsicherheiten, sondern auch beim Einkommen aus Privatliegenschaften. Dabei wird nicht in Abrede gestellt, dass es im Jahr 2022 zur Exmission eines Mieters gekommen ist. Daraus kann aber nicht geschlossen werden, dass die Liegenschaft nach erfolgter Exmission nicht neu vermietet wurde und der Beschwerdeführer somit – während des gesamten Steuerjahres 2022 – kein Einkommen aus dieser Liegenschaft erzielte. Dies umso mehr, als der Beschwerdeführer keine Erklärung dafür abgibt, weshalb er sich seit nunmehr über drei Jahren nicht darum bemüht, die Liegenschaft neu zu vermieten. Kommt hinzu, dass auf dem zu den Akten gereichten Kontoauszug betreffend das Mietzinskonto im Zeitraum von August bis November 2022 Privateinlagen von insgesamt CHF 12'000.- verzeichnet sind (vgl. Beilagen zu act. 10). Es kann also zumindest nicht ausgeschlossen werden, dass die Liegenschaft auch nach erfolgter Exmission weitervermietet wurde, die Mietzinse dem Beschwerdeführer in bar geleistet oder auf ein anderes Bankkonto des Beschwerdeführers überwiesen wurden und von ihm alsdann als Privateinlage auf das Mietzinskonto einbezahlt wurden. Insgesamt ist festzustellen, dass die Vorinstanz auch im Einspracheverfahren über die Einnahmensituation des Beschwerdeführers völlig im Unklaren gelassen wurde. Die veranlagten Einkommensbestandteile können deshalb, soweit sie überhaupt bestritten sind, nicht als offensichtlich unrichtig bezeichnet werden.

## **E. 6.2**

Anders verhält es sich bei den Abzügen. Bereits in seiner Einsprache vom 25. Juni 2024 hat der Beschwerdeführer darauf verwiesen, Einzahlungen in die 3. Säule geleistet zu haben (vgl. Vorakten 4a). Diese Aussage wiederholte er in seiner Eingabe vom 7. Juli 2024, in welcher er auch auf entsprechende Unterlagen verwies (vgl. Vorakten 5). Ob diese Unterlagen resp. Bestätigungen dem Schreiben vom 7. Juli 2024 auch tatsächlich beilagen, kann vom Gericht nicht überprüft werden, da die Vorakten der Steuerverwaltung unvollständig sind (vgl. vorstehende E. 2). Der Beschwerdeführer hat die unvollständige Aktenführung aber nicht zu verantworten und somit kann diese ihm auch nicht zum Nachteil gereichen. Ausserdem hat er im vorliegenden Beschwerdeverfahren zwei Bescheinigungen

Kantonsgericht KG Seite 12 von 14 über Einzahlungen in die Säule 3a zu den Akten gereicht (vgl. Beilagen 1 und 2 zu act. 10) und damit den Nachweis erbracht, dass er im vorliegend zu beurteilenden Steuerjahr 2022 insgesamt CHF 14'000.- (CHF 6'000.- + CHF 8'000.-) in die Säule 3a einbezahlt hat. Dieser Betrag ist unter Code 4.130 zum Abzug zuzulassen. Des Weiteren hat der Beschwerdeführer im vorliegenden Beschwerdeverfahren eine Bescheinigung über eine Einzahlung von CHF 4'044.90 in die Säule 3b zu den Akten gereicht (vgl. Beilage 3 zu act. 10). Somit ist ihm auch unter Code 4.120 ein Steuerabzug von CHF 750.- zu gewähren (vgl. Allgemeine Wegleitung zur Steuererklärung für natürliche Personen, Steuerjahr 2022). Was die vom Beschwerdeführer ebenfalls geltend

gemachten Anwaltskosten in Zusammenhang mit dem Exmissionsverfahren anbelangt, so ist zu bemerken, dass der Beschwerdeführer im Beschwerdeverfahren zwar diverse Abrechnungen seines Rechtsvertreters zu den Akten gereicht hat, aber keine entsprechenden Zahlungsbelege. Da sich in seinen Eingaben vom 25 Juni 2024 und

### **E. 6.3**

Somit ist die Beschwerde insgesamt gutzuheissen, der angefochtene Einspracheentscheid aufzuheben und die Angelegenheit an die Steuerverwaltung zurückzuweisen, damit sie die Einzahlungen in die 3. Säule im Sinne der Erwägungen zum Steuerabzug zulässt und den Beschwerdeführer für das Steuerjahr 2022 neu veranlagt. Gleichzeitig wird die Steuerverwaltung zu prüfen haben, ob gegen den Beschwerdeführer ein Nachsteuer- und gegebenenfalls Steuerstrafverfahren zu eröffnen ist, dies namentlich in Zusammenhang mit dem im Steuerjahr 2022 aufgelösten Vorsorgekonto (vgl. die Eingabe vom 4. Juli 2025; act. 15), das der Beschwerdeführer nicht deklariert hat.

### **E. 7**

Juli 2024 keinerlei Hinweis darauf findet, dass der Beschwerdeführer die Zahlungsbelege bereits im Einspracheverfahren beigebracht haben könnte (und dies auch nicht geltend gemacht wird), wurde der Nachweis für die Bezahlung der Anwaltskosten nicht erbracht und die Kosten können folglich nicht zum Abzug zugelassen werden. Des Weiteren hat der Beschwerdeführer diverse Zahlungsbelege zu den Akten gereicht, die ein Verfahren vor dem Regierungsstatthalteramt Bern-Mittelland (CHF 5'900.-, bezahlt am 17. März 2022), ein Betreibungsverfahren (CHF 206.60, bezahlt am 14. Juni 2022) und ein Zivilverfahren vor dem Regionalgericht Bern-Mittelland (CHF 500.-, CHF 300.-, CHF 500.- und CHF 300.-, bezahlt am 15. Juni 2022) betreffen. Er macht zu diesen Verfahren aber keine weiteren Ausführungen, sondern verweist wiederholt auf das bereits erwähnte Exmissionsverfahren. Der Rechtsvertreter wurde vom Beschwerdeführer aber in insgesamt vier Angelegenheiten mandatiert (Exmission, Mietrecht, Forderung, Inkasso), wobei nicht alle Angelegenheiten – namentlich die auf den Abrechnungen des Rechtsvertreters erwähnte Mängelrüge – dem Erhalt des Liegenschaftsertrags dienen und zum Steuerabzug berechtigen (vgl. Ziff. 10.2.5 des Besonderen Merkblattes für den tatsächlichen Kostenabzug bei Privatliegenschaften sowie für Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, gültig ab der Veranlagungsperiode 2020). So bleibt unklar, was der Gegenstand der erwähnten Verfahren war und in welchen Verfahren der Beschwerdeführer klagende und in welchen beklagte Partei war. Damit wurde auch hier der erforderliche Nachweis nicht erbracht und die geltend gemachten Verfahrenskosten können nicht zum Abzug zugelassen werden.

### **E. 7.1**

Die Kosten des Verfahrens sind der unterliegenden Partei aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; Art. 131 Abs. 1 VRG). Dem Bund, dem Staat, den Gemeinden und anderen juristischen

Kantonsgericht KG Seite 13 von 14 Personen des öffentlichen Rechts sowie den mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Privatpersonen und privaten Institutionen dürfen indessen keine Verfahrenskosten auferlegt werden, es sei denn, ihre Vermögensinteressen seien betroffen (Art. 133 VRG). Die Höhe der Verfahrenskosten wird durch das kantonale Recht bestimmt (vgl. Art. 144 Abs. 5 DBG). Das heisst, dass insbesondere der Tarif der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz vom 17. Dezember 1991

(Tarif VJ; SGF 150.12) zur Anwendung gelangt (vgl. Art. 146 und Art. 147 VRG sowie Art. 4 Abs. 3 des kantonalen Ausführungsbeschlusses zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer). Im vorliegenden Fall scheint es angemessen, die Gerichtsgebühr auf insgesamt CHF 800.- festzusetzen. Diese Gerichtsgebühr ist zur Hälfte (CHF 400.-) dem teilweise unterliegenden Beschwerdeführer aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Der Saldo (CHF 400.-) ist dem Beschwerdeführer zurückzuerstatten.

## **E. 7.2**

Der im Beschwerdeverfahren nicht vertretene Beschwerdeführer hat keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung. (Dispositiv auf der folgenden Seite)

Kantonsgericht KG Seite 14 von 14 Der Hof erkennt: Direkte Bundessteuer (604 2025 44) I. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 13. August 2024 wird aufgehoben und die Angelegenheit an die Kantonale Steuerverwaltung zurückgewiesen, damit sie A. \_\_\_\_\_ für das Steuerjahr 2022 im Sinne der Erwägungen neu veranlagt. Kantonssteuer 2022 (604 2025 45) II. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 13. August 2024 wird aufgehoben und die Angelegenheit an die Kantonale Steuerverwaltung zurückgewiesen, damit sie A. \_\_\_\_\_ für das Steuerjahr 2022 im Sinne der Erwägungen neu veranlagt. Kosten und Parteientschädigung III. Die Kosten (Gebühr: CHF 800.-) werden A. \_\_\_\_\_ zur Hälfte (CHF 400.-) auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet. Der Saldo (CHF 400.-) wird A. \_\_\_\_\_ zurückerstattet. IV. 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. Gegen die Festsetzung der Höhe der Verfahrenskosten und der Parteientschädigung ist innert 30 Tagen die Einsprache an die Behörde, die entschieden hat, zulässig, sofern nur dieser Teil des Entscheides angefochten wird (Art. 148 VRG). Freiburg, 9. Juli 2025/dki Der Präsident Die Gerichtsschreiberin

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