Entscheid der kantonalen Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 22. November 2018 i.S. M. AG (StKE 110/2016)

Ermessensveranlagung (Art. 130 Abs. 2 DBG; § 149 Abs. 2 StG): Unrichtigkeitsnachweis im Einspracheverfahren

Die Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung hat zusätzlichen prozessualen und materiellen Anforderungen zu genügen. Prozessuale Voraussetzung ist zunächst die Begründung der Einsprache. Eine genügende Begründung setzt in der Regel voraus, dass die unterlassenen Mitwirkungshandlungen, insbesondere die Einreichung der Steuererklärung, binnen der Rechtsmittelfrist nachgeholt werden. Ist dies geschehen und kann auf die Einsprache eingetreten werden, so ist in materieller Hinsicht die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nachzuweisen. Gelingt der Unrichtigkeitsnachweis nicht, so besteht die angefochtene Ermessensveranlagung fort. Zu überprüfen ist dann einzig noch die Höhe der Schätzung.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Wegen Nichteinreichens der Steuererklärung wurde die M. AG für das Steuerjahr 2013 nach pflichtgemässem Ermessen veranlagt. Zusammen mit der gegen die Veranlagungsverfügung erhobenen Einsprache reichte sie die Steuererklärung inkl. Jahresrechnung nach. Die von der Veranlagungsabteilung und später von der kantonalen Steuerkommission verlangten zusätzlichen Unterlagen zur materiellen Beurteilung der eingereichten Jahresrechnung reichte die M. AG hingegen nicht mehr ein.

Aus den Erwägungen

1.1 …

1.2 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 (§ 149 Abs. 2 StG bzw. Art. 130 Abs. 2 DBG). Eine Ermessensveranlagung wird also nicht nur bei schuldhafter Nichterfüllung von Verfahrenspflichten vorgenommen, sondern immer dann, wenn die für die Steuer massgebenden Sachverhalte mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können. Anlass zu einer Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen bietet grundsätzlich jede nicht zu beseitigende Ungewissheit des Sachverhalts,

unbekümmert darum, worauf sie zurückgeht (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A. Zürich 2016, Art. 130 N 26).

1.3 Da die Steuerpflichtige trotz Auflage vom 14. August 2014 sowie Mahnung vom 11. September 2014 keine Steuererklärung inkl. Jahresrechnung einreichte, durfte die Veranlagungsbehörde eine Ermessensveranlagung vornehmen. Der Hinweis, dass die Veranlagung 2013 nach pflichtgemässem Ermessen vorgenommen wurde, sowie die entsprechende Rechtsmittelbelehrung befinden sich in der Begründung der Veranlagungsverfügung 2013.

1.4 Eine Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen kann nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (§ 151 Abs. 3 StG bzw. Art. 132 Abs. 3 DBG).

In der Begründung ist der Einsprachesachverhalt in substantiierter Weise darzulegen. Die Einschätzung kann nicht bloss in pauschaler Weise bestritten werden (BGE 2C_579/2008 vom 29. April 2009, E. 2.1). Ein Steuerpflichtiger, der eine Ermessensveranlagung anficht, muss sich mit deren Elementen im Einzelnen auseinandersetzen und zeigen, dass die Schätzung auf unhaltbaren Grundlagen oder auf offensichtlich unrichtigen Sachverhaltsfeststellungen beruht. Er hat klar darzutun und im Einzelnen zu belegen, dass und weshalb eine vorgenommene Schätzung offensichtlich falsch sein soll bzw. wesentliche Gesichtspunkte übergangen oder falsch gewürdigt worden sind. Die Anfechtung einer Ermessensveranlagung verlangt somit zunächst eine qualifizierte Begründung. Der Einwand, das Einkommen sei im Rahmen der Ermessensveranlagung zu hoch geschätzt worden, ist deshalb zu allgemein und nichtssagend.

Ebenso wenig genügt ein Antrag, das Einkommen sei so festzusetzen, wie es sich aufgrund der vollständig ausgefüllten Steuererklärung ergeben werde (BGE 2C-441/2008 vom 30.1.2009, E. 3.2, mit Hinweisen).

Eine solche Begründung und die Nennung allfälliger Beweismittel stellen Prozessvoraussetzungen dar, deren Fehlen zur Folge hat, dass auf die Einsprache auch ohne Ansetzung einer Nachfrist nicht eingetreten wird (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 132 N 56 ff.). Um die Einsprache genügend begründen zu können, hat der Einsprecher die versäumte Handlung, derentwegen er nach Ermessen veranlagt wurde, in der Regel binnen der Rechtsmittelfrist nachzuholen, was bedeutet, dass der Einsprecher insbesondere die nicht abgegebene Steuererklärung samt notwendiger Unterlagen einzureichen oder weitere unterlassene Mitwirkungshandlungen zu erfüllen hat (BGE 2C_910/2016 und 2C_911/2016 vom 20. März 2017, E. 3.2.3).

1.5 Mit der Einsprache reichte die Einsprecherin die unterschriebene Steuererklärung sowie die Bilanz und Erfolgsrechnung ein, wobei unter Berücksichtigung des Vorjahresverlustes von CHF 6 840 976.-- und einem Reingewinn für das Jahr 2013 von CHF 366 967.-- ein steuerbarer Verlust von CHF 6 474 009.-- ausgewiesen wird. Damit wird zum Ausdruck gebracht, dass die Einsprecherin auf der Grundlage der eingereichten Jahresrechnung, statt mit dem ermessensweise festgesetzten Reingewinn von CHF 3 072 000.--, mit einem solchen von CHF 0.-- eingeschätzt werden wolle. Die Einsprache ist damit hinreichend begründet, weshalb darauf eingetreten werden kann. Somit bleibt materiell zu prüfen, ob die Einsprecherin die offensichtliche Unrichtigkeit der ermessensweisen Einschätzung nachweist.

2.1 Anders als bei der Einsprachebegründung handelt es sich beim in der Einspracheschrift anzutretenden Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nicht um eine Gültigkeitsvoraussetzung der Einsprache. Fehlt der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit in der Einspracheschrift, ist die Einsprache abzuweisen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 132 N 62). „Offensichtlich unrichtig" ist eine Schätzung, wenn sie sachlich nicht begründbar ist, insbesondere 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 (Zweifel/Hunziker in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. A., Basel 2017, Art. 132 N 52). Gegebenenfalls muss der Steuerpflichtige in der Einspracheschrift zusätzlich eine Sachdarstellung geben, welche den bisher ungewiss gebliebenen Sachverhalt erhellt. Die Sachdarstellung darf sich nicht in blossen Behauptungen oder in vagen Andeutungen erschöpfen, sondern hat so beschaffen zu sein, dass sie den rechtserheblichen Sachverhalt vollständig wiedergibt. Sie hat mit anderen Worten substantiiert zu sein. Substantiiert ist die Darstellung, wenn sie all jene Tatsachenbehauptungen enthält, welche - ohne weitere Untersuchung, aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung - die einwandfreie Ermittlung der Steuerfaktoren erlauben. Der Steuerpflichtige muss mit der Einsprache für die Richtigkeit seiner Darstellung taugliche Beweismittel einreichen oder zumindest genau bezeichnen. Ist der Unrichtigkeitsnachweis nicht gehörig angetreten oder geleistet worden, so besteht die angefochtene Ermessensveranlagung fort. Dennoch ist die Veranlagungsbehörde verpflichtet, die Höhe der Schätzung zu überprüfen. Dabei ist der Aktenstand bei Fällung des Einspracheentscheids massgebend, weshalb

insbesondere die im Verfahren gewonnenen neuen Erkenntnisse bei der Überprüfung der angefochtenen Schätzung zu berücksichtigen sind (Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 132 N 46 ff.). Beruht die Ermessensveranlagung auf geeigneten Vergleichszahlen (Erfahrungszahlen), ist die Angemessenheit regelmässig dargelegt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A. Zürich 2013, § 140 N 80).

2.2 Die Einsprecherin hat mit ihrer Einsprache die ausgefüllte Steuererklärung sowie die Bilanz und Erfolgsrechnung eingereicht. Die eingeforderten Unterlagen zur Überprüfung des deklarierten Reingewinnes und Eigenkapitals blieb sie trotz diverser Schreiben (Auflage vom …) bis dato schuldig. Mangels der erforderlichen Unterlagen ist es nach wie vor nicht möglich, die Steuerfaktoren einwandfrei zu ermitteln.

2.3 Aktenkundig ist, dass die Einsprecherin 100% der Aktien der … AG an die … AG verkauft und dabei einen Gewinn von CHF 3 000 000.-- erzielt hat (Verkaufspreis CHF 4 500 000.-- minus CHF 1 500 000.-- Nominal […]). Der Kaufvertrag vom 30. Dezember 2013 sieht eine Tilgung in drei Raten vor (Ende 2013, 2014 und 2015).

Betreffend die Aufwandpositionen fehlen, mit Ausnahme von zwei Lohnausweisen, konkrete Nachweise und Belege. Ungeklärt ist insbesondere die Position „Verluste aus Haftungsfällen“ in Höhe von CHF 600 000.--. Auch für die Position „Wertber. auf Gewinn aus Verkauf Beteiligung“ in Höhe von CHF 1 500 000.-- wurde trotz Aufforderung keine Begründung eingereicht.

Im Weiteren ist festzustellen, dass vorliegend kein Vorjahresverlust geltend gemacht werden kann. Für die Steuerperiode 2012 erging eine Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen, wobei der steuerbare Reingewinn mit CHF 60 000.- festgesetzt wurde. In der Folge gelten alle Vorjahresverluste als damit verrechnet (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/ Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, a.a.O., § 70 N 14).

2.4 Insgesamt vermag die Selbstdeklaration der Einsprecherin betreffend Reingewinn und steuerbarem Eigenkapital die offensichtliche Unrichtigkeit der ermessensweisen Veranlagung 2013 nicht zu beweisen. Mit Blick auf den Gewinn aus dem Beteiligungsverkauf, die nicht nachgewiesenen steuermindernden Tatsachen und unter Berücksichtigung, dass eine Verlustverrechnung vorliegend nicht mehr zulässig ist, ist die vorliegende Veranlagung 2013 nach pflichtgemässem Ermessen sachlich begründbar; eine offensichtliche Unrichtigkeit ist nicht erkennbar. Dasselbe gilt auch für die Höhe des steuerbaren Eigenkapitals (unter Berücksichtigung der Gewinnverwendung).

2.5 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass auf die Einsprache eingetreten werden kann. Allerdings fehlt der substantiierte Nachweis, dass die Veranlagung 2013 nach pflichtgemässem Ermessen im Sinne eines groben Schätzungsfehlers offensichtlich unrichtig ist. Die Einsprache erweist sich demnach als unbegründet und ist abzuweisen.