

## Einspracheverfahren

### Anforderungen an die Begründung bei Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung

#### Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 155/2001 vom 29. November 2001

*Eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen (Amtliche Einschätzung) kann nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden. Den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit hat der Steuerpflichtige innert nicht erstreckbarer Frist von 30 Tagen zu erbringen. Um diesen Nachweis zu erbringen, müssen die bisher versäumten Mitwirkungspflichten vollständig und formell ordnungsgemäss nachgeholt werden. Das ist nicht der Fall, wenn die Steuererklärung unvollständig ausgefüllt eingereicht wird, wenn sie bloss geschätzte Angaben enthält, wenn Bestandteile des amtlichen Steuererklärungsformulars fehlen, wenn der Lohnausweis unvollständig ist oder wenn die Geschäftsbuchhaltung formell ordnungswidrig geführt wurde. Gutheissung des Rekurses gegen den Nichteintretensentscheid der Steuerverwaltung, weil im vorliegenden Fall der Steuerpflichtige eine vollständig ausgefüllte Steuererklärung nachgereicht hatte, der einzig eine im Beilagenverzeichnis erwähnte Bescheinigung fehlte.*

#### I. Sachverhalt

1. Mangels Abgabe der Steuererklärung pro 1999 mussten die Rekurrenten nach zweimaliger erfolgloser Mahnung amtlich eingeschätzt werden. Die entsprechende Veranlagungsverfügung (Amtliche Einschätzung) datiert vom 10. Mai 2001.

2. Dagegen hat die A. AG für die Rekurrenten mit Schreiben vom 8. Juni 2001 rechtzeitig Einsprache erhoben und die ausgefüllte Steuererklärung eingereicht. Mit Entscheid vom 22. Juni 2001 ist die Steuerverwaltung mangels Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Amtlichen Einschätzung auf die Einsprache vom 8. Juni 2001 nicht eingetreten.

3. Gegen diesen Einspracheentscheid haben die Pflichtigen mit Schreiben vom 17. Juli 2001 (Datum des Poststempels: 16. Juli 2001) Rekurs erhoben. Darin beantragen die Rekurrenten, «der Entscheid auf Nichteintreten sei abzuweisen und die Vorinstanz sei anzuweisen, auf die Begehren materiell einzutreten». Zur Begründung führen sie im Wesentlichen aus, dass mit der Steuererklärung pro 1999 u.a. auch das Detail zu Ziffer 13 (berufsbezogene Gewinnungskosten) und die Vorsorgebescheinigung zur Säule 3a eingereicht worden seien. Ein Mitarbeiter der Firma A. AG habe alle Formulare zur Unterschrift vorgelegt. Anschliessend hätten sie gemeinsam die Deklaration verpackt und der Mitarbeiter der Firma A. AG habe das Couvert persönlich zur Post gebracht. Die Sendung sei eingeschrieben erfolgt und

auf dem Beilagenverzeichnis des Hauptformulars seien alle Beilagen aufgeführt worden. Unter diesen Umständen hätte die Steuerverwaltung die Sendung überprüfen, und wenn sie zum Schluss gekommen wäre, dass eine der aufgeführten Beilagen nicht beigelegt worden sei, eine kurze Nachfrist zur Nachlieferung setzen müssen.

4. In ihrer Vernehmlassung vom 27. August 2001 beantragt die Steuerverwaltung, den Rekurs abzuweisen. Ihre Begründung ergibt sich, soweit erforderlich, aus den nachfolgenden Erwägungen.

5. Ein zweiter Schriftenwechsel ist nicht angeordnet worden. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

## *II. Entscheidungsgründe*

1. a) Am 1. Januar 2001 ist das neue Gesetz über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (neues Steuergesetz; nStG) in Kraft getreten. Gemäss dessen § 234 Abs. 1 findet das neue Recht erstmals Anwendung: auf die Einkommens-, die Vermögens-, die Gewinn-, die Kapital- und die Grundstücksteuer der Steuerperiode 2001 (lit. a) und für die Grundstückgewinn- sowie die Erbschafts- und Schenkungssteuer auf die steuerbaren Tatbestände, die sich im Kalenderjahr 2001 verwirklicht haben (lit. b). Absatz 2 dieser Bestimmung besagt, dass für das Steuerverfahren und den Steuerbezug das neue Recht mit Inkrafttreten dieses Gesetzes Anwendung findet.

b) Der hier zu beurteilende Sachverhalt hat sich in verfahrensrechtlicher Hinsicht vollumfänglich nach Inkrafttreten des neuen Steuergesetzes ereignet, weshalb für den vorliegenden Fall die Verfahrensbestimmungen des neuen Steuergesetzes massgebend sind.

2. a) Gemäss § 164 Abs. 1 nStG kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche und funktionelle Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Die Rekurrenten sind als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 22. Juni 2001 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Auf den am 16. Juli 2001 (Datum des Poststempels) rechtzeitig erhobenen und gleichzeitig begründeten Rekurs ist daher einzutreten.

b) Ist die Steuerverwaltung, wie im vorliegenden Fall, auf die Einsprache nicht eingetreten, kann vor der Steuerrekurskommission nur noch geltend gemacht werden, dass der Nichteintretensentscheid zu Unrecht ergangen sei. Hingegen kann das im Einspracheverfahren Versäumte hier nicht nachgeholt werden, d.h. Vorbringen materiellrechtlicher Art werden nicht mehr gehört (vgl. Grüniger/Studer, Kommentar zum [alten] Basler Steuergesetz, 2. Aufl., Basel 1970, S. 102).

3. Die Rekurrenten beantragen sinngemäss, den Nichteintretensentscheid der Steuerverwaltung vom 22. Juni 2001 aufzuheben, eventualiter die Frist wiederherzustellen, und für die Steuern pro 1999 aufgrund der eingereichten Steuererklärung veranlagt zu werden.

Unbestritten ist, dass die Rekurrenten gegen die Veranlagungsverfügung (Amtliche Einschätzung) vom 10. Mai 2001 zu den kantonalen Steuern pro 1999 (Fälligkeitsjahr 2000) mit Schreiben vom 8. Juni 2001 rechtzeitig Einsprache erhoben haben. Strittig ist hingegen, ob die zusammen mit dem Einspracheschreiben eingereichte Steuererklärung pro 1999 alle angegebenen Beilagen, so unter anderem auch das Detail zu Ziffer 13 (berufsbezogene Gewinnungskosten) und die Vorsorgebescheinigung zur Säule 3a der Steuererklärung 1999, enthielt. Strittig ist ferner, ob sich die Steuerverwaltung im vorliegenden Fall auf den Standpunkt stellen durfte, diese Unterlagen seien nicht eingereicht worden und ob die Steuerverwaltung demnach zu Recht nicht auf die Einsprache eingetreten ist.

4. a) Nach § 160 Abs. 4 nStG kann der Steuerpflichtige eine Veranlagung nach pflichtgemässen Ermessen (Amtliche Einschätzung) innert 30 Tagen nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Diese Frist ist eine gesetzlich verankerte Verwirklichungsfrist und kann demzufolge nicht erstreckt werden (vgl. Grüninger/Studer, a.a.O., S. 101). Die Einsprache hat einen Antrag und eine Begründung mit Angabe der Beweismittel zu enthalten (§ 160 Abs. 2 nStG). Abs. 3 dieser Bestimmung, der vorsieht, dass die Frist für die Begründung erstreckt werden kann, ist gemäss § 160 Abs. 4 nStG (2. Teil des Satzes) nicht anwendbar.

b) Im vorliegenden Fall datiert die Veranlagung zu den kantonalen Steuern pro 1999 (Amtliche Einschätzung) vom 10. Mai 2001. Mit der Steuerverwaltung ist deshalb davon auszugehen, dass die Einspracheerhebung vom 8. Juni 2001 rechtzeitig erfolgt ist. Darüber hinaus ist jedoch auch zu prüfen, ob die Rekurrenten den Nachweis erbracht haben, dass die Ermessensveranlagung offensichtlich unrichtig ist. Dies bildet Gegenstand der folgenden Ausführungen.

c) § 160 Abs. 4 nStG entspricht Art. 48 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG). Diese Bestimmung wurde in das baselstädtische Steuergesetz im Rahmen der Anpassung an das StHG aufgenommen. Da sich Art. 48 Abs. 2 StHG an jene einiger kantonalen Steuergesetze anlehnt, namentlich an die Bestimmung von § 90 Abs. 3 des Zürcherischen Steuergesetzes, zu welchem eine reichhaltige kantonale Rechtsprechung besteht, liegt es somit nahe, die betreffende kantonale Steuerpraxis zur Auslegung von Art. 48 Abs. 2 StHG bzw. von § 160 Abs. 4 des Baselstädtischen Steuergesetzes heranzuziehen (vgl. 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., S. 210). § 160 Abs. 4 nStG überbindet dem Steuerpflichtigen den mit der Einsprache anzutretenden und im Verfahren zu leistenden Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung (vgl. Zweifel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuer-

recht, Bd. I/1, Basel/Frankfurt am Main, 1997, Art. 48 StHG N 44). Auf welche Art und Weise der Unrichtigkeitsnachweis anzutreten ist, hängt von den Ursachen ab, die zur angefochtenen Ermessensveranlagung geführt haben (vgl. Zweifel, a.a.O., Art. 48 StHG N 50). Hat die steuerpflichtige Person im Veranlagungsverfahren nicht gehörig mitgewirkt, so hat sie zunächst ihren bisher versäumten Mitwirkungspflichten nachzukommen, wenn sie will, dass die Einsprache materiell geprüft wird. Die versäumten Mitwirkungshandlungen müssen vollständig und formell ordnungsgemäss nachgeholt werden. Das ist nicht der Fall, wenn etwa die Steuererklärung unvollständig ausgefüllt ist oder bloss geschätzte Angaben enthält, Bestandteile des amtlichen Steuererklärungsformulars fehlen, der Lohnausweis unvollständig oder die Geschäftsbuchhaltung formell ordnungswidrig ist (vgl. Zweifel, a.a.O., Art. 48 StHG N 47 ff., N 51 ff.).

d) Die Steuerverwaltung vertritt in ihrer Vernehmlassung die Auffassung, dass das hier massgebende neue baselstädtische Steuergesetz im Einspracheverfahren bei Amtlichen Einschätzungen keine Vorschrift kenne, welche die Möglichkeit der nachträglichen Ergänzung einer Einsprache vorsehen würde. Die Rekurrenten hätten der zusammen mit dem Einspracheschreiben eingereichten Selbstdeklaration pro 1999 weder ein Detail zu Ziffer 13 noch irgendeine Vorsorgebescheinigung beigelegt, obwohl diese jeweils auf Seite 4 der Steuererklärung als Beilage aufgeführt worden seien. Bei Amtlichen Einschätzungen genüge es nun aber nicht, diese Beilagen nur als Beweismittel zu benennen; vielmehr müssten diese Beilagen mit dem Hauptformular eingereicht werden, ansonsten der Unrichtigkeitsnachweis formell nicht gehörig angetreten sei. Antrag, Begründung und das vollständige und formell ordnungsgemässe Nachholen der bisher versäumten Mitwirkungspflichten würden kumulativ den Kern einer Einsprache darstellen. Zu ihrer Ergänzung dürfe nach Ansicht der Steuerverwaltung aus Gründen der Rechtssicherheit, der Rechtsgleichheit und weil die unvollständige Erfüllung der Mitwirkungspflicht nach Ablauf der Rechtsmittelfrist nicht mehr nachgeholt werden könne, keine Nachfrist über die gesetzliche Rechtsmittelfrist hinaus gewährt werden. Deshalb sei in einem solchen Fall die Ansetzung einer Nachfrist zur Verbesserung der mangelhaften Mitwirkungspflichten in keinem Fall möglich. Ausserdem sei nicht mehr genügend Zeit vorhanden gewesen, um die Mitwirkungspflichten noch vollständig zu erfüllen. Die Einsprache sei kurz vor Ablauf der Rechtsmittelfrist eingereicht worden. Zum Rücksenden, Beheben der Mängel und Wiedereinreichen der fehlenden Unterlagen bis zum Ablauf der Rechtsmittelfrist sei keine Zeit mehr verblieben. Da die Rekurrenten somit ihren Mitwirkungspflichten nicht innert der Einsprachefrist nachgekommen seien, sei mangels Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Amtlichen Einschätzung zu Recht nicht auf die Einsprache eingetreten worden (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 27. August 2001, S. 4 f.). Demgegenüber bringen die Rekurrenten in grundsätzlicher Hinsicht vor, dass der Nichteintretensentscheid nicht haltbar und willkürlich sei. Auf dem Beilagenverzeichnis des Hauptformulars seien alle Beilagen aufgeführt, auch diejenigen, deren Fehlen von der Verwaltung behauptet werde. Es habe kein Grund bestanden, die Vorsorgebescheinigung der Steuererklärung nicht beizulegen, da sie diese bereits im Januar 2000

erhalten hätten. Die Steuerverwaltung hätte den Eingang überprüfen und allenfalls eine sehr kurze Frist zur Nachlieferung ansetzen müssen.

e) Die Steuerverwaltung bemerkt zu Recht, dass die offensichtliche Unrichtigkeit einer Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen innerhalb der Einsprachefrist von 30 Tagen dargelegt werden muss. Auch der Umstand, dass die Steuerverwaltung verlangt, dass ein Steuerpflichtiger, der amtlich eingeschätzt worden ist, im Einspracheverfahren seine bisher versäumten Mitwirkungspflichten vollständig und formell ordnungsgemäss nachholen muss, ist mit Blick auf die Doktrin nicht zu beanstanden. Dieser Praxis folgend haben die Rekurrenten denn auch die ausgefüllte Steuererklärung samt Beilagen zusammen mit der Einsprache eingereicht. Nach der Darstellung der Steuerverwaltung sind jedoch das Detail zu Ziffer 13 (berufsbedingte Gewinnungskosten) sowie die Vorsorgebescheinigung zur Säule 3a nicht eingereicht worden, obwohl sie auf dem Steuererklärungsformular als Beilage aufgeführt worden sind. Allein aus diesem Grund erachtete die Steuerverwaltung den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit als nicht erbracht und trat deshalb nicht auf die Einsprache ein. Dies vermag aus folgenden Gründen nicht zu überzeugen.

f) Hinsichtlich des Nachweises des Inhalts einer eingeschriebenen Sendung hat die Steuer-Rekurskommission II des Kantons Zürich in einem Urteil vom 13. Dezember 1995 festgehalten, dass für die Zustellung einer Postsendung der Absender beweisbelastet sei. Er müsse den Nachweis erbringen, dass die Sendung dem Empfänger zugestellt worden sei. Mittels eines Nachforschungsbegehrens könne der Absender nachweisen, dass er die Sendung an einem bestimmten Tag und an einem bestimmten Ort aufgegeben habe und dass diese vom Adressaten in Empfang genommen worden sei. Habe demnach der Absender eines eingeschriebenen Briefes nachgewiesen, dass er ihn rechtzeitig aufgegeben habe und dass er vom Adressaten in Empfang genommen worden sei, könne von ihm für die streitige Frage, was sich in der Sendung befunden habe, lediglich verlangt werden, dass er in substantiiertem Form deren Inhalt angebe. Diesfalls spreche eine natürliche Vermutung dafür, dass der behauptete Sachverhalt zutrefte. Dem Empfänger der Sendung, der alleine den Inhalt überprüfen könne, stünde demgegenüber der Nachweis offen, dass der tatsächliche Inhalt ein anderer gewesen sei (vgl. den Entscheid der Steuer-Rekurskommission II des Kantons Zürich vom 13. Dezember 1995, publ. in: StE 1996 ZH B 92.21 Nr. 1). Diese Rechtsprechung bezüglich der Beweislast über den Inhalt einer eingeschriebenen Sendung erscheint sachgerecht und ist deshalb nach Ansicht der Steuerrekurskommission auch auf den vorliegenden Fall anzuwenden.

g) Im vorliegenden Fall steht fest, dass die Rekurrenten ihr Einspracheschreiben eingeschrieben und – wie bereits ausgeführt – rechtzeitig abgesandt haben sowie dass dieses vom Adressaten – der Steuerverwaltung – in Empfang genommen worden ist. Unbestritten ist ferner, dass die Rekurrenten die Selbstdeklaration pro 1999 samt diversen Beilagen zusammen mit dem Einspracheschreiben geschickt haben. Nicht strittig ist ferner, dass auf dem Steuererklärungsformular auch das Detail zu Ziffer 13 (berufsbezogene Gewinnungskosten) und die Vorsorgebescheinigungen zur Säule 3a (Seite 4 der Steuererklärung) aufgeführt sind.

h) In Anwendung der oben geschilderten Rechtsprechung haben die Rekurrenten somit den Inhalt der eingeschriebenen Sendung in genügend substantiierter Form wiedergegeben. Folglich liegt es nun an der Steuerverwaltung, ihrerseits in substantiierter Form darzulegen, dass sich die auf Seite 4 des Steuererklärungsformulars erwähnten Beilagen nicht im Einspracheschreiben befunden haben. Diesbezüglich führt die Steuerverwaltung jedoch lediglich aus, dass sich die in Frage stehenden Beilagen nicht in der eingeschriebenen Sendung befunden hätten. Dies genügt indes nicht, um die natürliche Vermutung, dass der von den Rekurrenten behauptete Sachverhalt zutreffe, zu widerlegen. Die Tatsache, dass sich die in Frage stehenden Unterlagen nicht im Steuerdossier befinden, vermag daran nichts zu ändern. Dies umso mehr, als von Seiten der Rekurrenten kein Grund bestand, die Vorsorgebescheinigung der Rentenanstalt zur Säule 3a, welche vom 22. Januar 2000 datiert und welche die Rekurrenten gemäss unwidersprochener Darstellung schon im Januar 2000 erhalten haben, nicht bereits mit dem Einspracheschreiben vom 8. Juni 2001 einzureichen (vgl. Beilage 4 zur Rekurschrift vom 17. Juli 2001). Die Steuerverwaltung hat somit den behaupteten Inhalt der Sendung in keiner Art und Weise nachgewiesen. Dieser Umstand muss sich im vorliegenden Fall zu Gunsten der Pflichten auswirken. Es ist in casu daher davon auszugehen, dass die Rekurrenten alle im Steuererklärungsformular angegebenen Beilagen eingereicht und folglich den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit innerhalb der 30-tägigen Einsprachefrist erbracht haben. Die Steuerverwaltung ist daher zu Unrecht nicht auf die Einsprache eingetreten.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird, soweit darauf einzutreten ist, im Sinne der Erwägungen gutgeheissen und die Sache zur weiteren Behandlung an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.