

Einspracheverfahren

Ermessensveranlagung, Anforderungen an die Einsprachebegründung

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 72/2005 vom 23. November 2006

Für die Anfechtung einer Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen (Amtliche Einschätzung) ist im Sinne einer Prozessvoraussetzung die Einreichung einer qualifizierten Einsprachebegründung erforderlich. Die steuerpflichtige Person hat in ihrer Begründung den zu beurteilenden Sachverhalt substantiiert darzulegen und ihre bisher versäumten Mitwirkungspflichten wie bspw. die Abgabe einer vollständig ausgefüllten Steuererklärung nachzuholen. Sie kann sich nicht auf eine pauschale Anfechtung oder auf die Anfechtung einzelner Positionen beschränken. Genügt sie diesen Anforderungen nicht, ist auf die Einsprache nicht einzutreten.

I. Sachverhalt

1. Mangels Abgabe der Steuererklärung 2003 wurde die Rekurrentin nach zweimaliger erfolgloser Mahnung von der Steuerverwaltung amtlich eingeschätzt. Die entsprechende Veranlagung (Amtliche Einschätzung) zu den kantonalen Steuern pro 2003 datiert vom 10. Februar 2005.

2. Mit Schreiben vom 8. März 2005 hat der Vertreter der Rekurrentin dagegen Einsprache erhoben. Darin hat er beantragt, die «Festsetzung des steuerbaren Einkommens gemäss der Steuererklärung 2003», die er als «Begründung» nachreichen werde. Für die detaillierte Begründung (Nachreichung der Steuererklärung 2003) der Einsprache hat er um Fristgewährung bis 31. März 2005 ersucht. Die Steuerverwaltung trat mit Formularentscheid vom 11. März 2005 nicht auf die Einsprache ein, da die Einsprache innert der Rechtsmittelfrist von 30 Tagen nicht hinreichend begründet worden sei.

3. Gegen diesen Einspracheentscheid hat der Vertreter der Rekurrentin mit Schreiben vom 11. April 2005 Rekurs erhoben. Darin wird die Aufhebung des Einspracheentscheides und der Amtlichen Einschätzung vom 10. Februar 2005 und Veranlagung der kantonalen Steuern gemäss Steuererklärung 2003 beantragt. Auf die Einzelheiten des Standpunktes der Rekurrentin wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

4. In ihrer Vernehmlassung vom 2. Mai 2006 beantragt die Steuerverwaltung, den Rekurs abzuweisen. Auf die Begründung wird, soweit sie für den nachfolgenden Entscheid von Belang ist, ebenfalls in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

5. Sowohl die Rekurrentin in ihrer Replik vom 26. Mai 2006/23. Juni 2006 (Poststempel) als auch die Steuerverwaltung in ihrer Duplik vom 15. August 2006 halten an ihren Standpunkten fest.

II. Entscheidungsgründe

2. a) Die Rekurrentin beantragt sinngemäss, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 11. März 2005 aufzuheben und die Sache zur materiellen Beurteilung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

b) Der Sachverhalt ist unbestritten. Strittig ist hingegen, ob die Steuerverwaltung zu Recht nicht auf die Einsprache der Rekurrentin eingetreten ist.

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

4. a) Gemäss § 160 Abs. 1 in Verbindung mit § 160 Abs. 4 StG kann die betroffene Person gegen eine Veranlagung nach pflichtgemässen Ermessen (Amtliche Einschätzung) innert 30 Tagen nach Zustellung bei der Steuerverwaltung wegen offensichtlicher Unrichtigkeit schriftlich Einsprache erheben. Diese Frist ist eine gesetzlich verankerte Verwirkungsfrist und kann demzufolge nicht erstreckt werden (vgl. Zweifel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), Hrsg. Zweifel/Athanas, Basel/Frankfurt am Main 1997, Art. 48 StHG N 23; Grüninger/Studer, a.a.O., S. 101). Die Einsprache hat einen Antrag und eine Begründung mit Angabe der Beweismittel zu enthalten (§ 160 Abs. 2 StG). Abs. 3 dieser Bestimmung, der vorsieht, dass die Frist für die Begründung erstreckt werden kann, ist gemäss § 160 Abs. 4 StG (2. Teil des Satzes) bei Amtlichen Einschätzungen nicht anwendbar (vgl. zum Ganzen auch Art. 48 Abs. 1 und 2 StHG).

b) Ist die Einsprache verspätet erhoben worden oder ist – bei einer Einsprache gegen eine Amtliche Einschätzung innerhalb der Einsprachefrist – keine rechtsgenügende Einsprachebegründung eingegangen, so hat die Steuerverwaltung einen Nichteintretensentscheid zu fällen (vgl. statt vieler StRKE Nr. 114/2002 vom 31. Oktober 2002 i.S. R.S.).

c) Im vorliegenden Fall steht fest, dass die Rekurrentin mangels Abgabe der Steuererklärung 2003 von der Steuerverwaltung zu Recht amtlich eingeschätzt worden ist. Die entsprechende Veranlagungsverfügung (Amtliche Einschätzung) zu den kantonalen Steuern pro 2003 datiert – wie erwähnt – vom 10. Februar 2005. Dagegen hat

der Vertreter der Rekurrentin innerhalb der 30-tägigen Rechtsmittelfrist mit Schreiben vom 8. März 2005 (Poststempel) rechtzeitig Einsprache erhoben und unter anderem für das Einreichen der Steuererklärung pro 2003 um eine Frist bis 31. März 2005 ersucht. In casu stellt sich nun die Frage, ob die Steuerverwaltung zu Recht einen Nichteintretensentscheid gefällt hat oder ob sie auf die Einsprache hätte eintreten und diese materiell hätte beurteilen müssen. Dabei ist Folgendes zu berücksichtigen:

d) Die Steuerrekurskommission hat in früheren Entscheiden bereits mehrfach festgehalten, dass die Frist für die Begründung einer Einsprache gegen eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen – im Gegensatz zum alten Steuergesetz – nicht mehr erstreckt werden kann (§ 160 Abs. 4 StG in Verbindung mit § 160 Abs. 3 StG). Zudem ist jeweils festgestellt worden, dass eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen (neu) nur (noch) wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden kann (§ 160 Abs. 4 StG, Art. 48 Abs. 2 StHG; vgl. zum Ganzen etwa den Entscheid der Steuerrekurskommission Nr. 58/2002 vom 20. Februar 2003 in Sachen A.d.C.). Im Gegensatz zur Einsprachebegründung (vgl. hierzu die nachfolgenden Erwägungen unter lit. 4e) handelt es sich beim Erfordernis der offensichtlichen Unrichtigkeit nicht um eine weitere Gültigkeitsvoraussetzung der Einsprache gegen eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen. Vielmehr wird damit die Prüfungsbefugnis der Einsprachebehörde beschränkt, kann und darf doch eine Ermessensveranlagung im Einspracheverfahren bloss dann aufgehoben oder abgeändert werden, wenn sich diese als offensichtlich unrichtig erweist. Das Erfordernis der offensichtlichen Unrichtigkeit bildet demzufolge eine materiellrechtliche Voraussetzung der Einsprache, die sich nicht auf deren Gültigkeit, sondern auf die Prüfungsbefugnis der Einsprachebehörde auswirkt. Wird also der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit in der Einspracheschrift nicht erbracht, so ist auf die Einsprache zwar einzutreten, diese jedoch abzuweisen (vgl. hierzu Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Auflage, Zürich 2006, § 140 N 73 f.; vgl. nochmals Zweifel, a.a.O., Art. 48 StHG N 41 ff.; vgl. hierzu auch die nachfolgenden Ausführungen unter Ziffer 4e).

e) Zum Einspracheverfahren, insbesondere zu den Anforderungen an die Einsprachebegründung und zu den Konsequenzen des Fehlens einer Einsprachebegründung, respektive zu den massgeblichen Bestimmungen im DBG (Art. 132 Abs. 3 DBG) und im StHG (Art. 48 Abs. 2 StHG) hat sich das Bundesgericht in seinem Urteil vom 29. März 2005 wie folgt geäussert:

«Sowohl nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer als auch nach dem Steuerharmonisierungsgesetz ist die Einsprache als echtes, ordentliches, vollkommenes, reformatorisches und nicht devolutives Rechtsmittel ausgestaltet. Die Einsprache hemmt den Eintritt der Rechtskraft, es können mit ihr alle Mängel gerügt werden und der Einspracheentscheid ersetzt die Veranlagungsverfügung. Diese Eigenschaften der Einsprache werden durch die Ermessensveranlagung nicht hin-fällig. Die Besonderheit der Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung besteht nach Art. 132 Abs. 3 DBG und 48 Abs. 2 StHG lediglich darin, dass der Steuer-

pflichtige eine solche Veranlagung nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten kann (ebenda Satz 1); zudem ist die Einsprache zu begründen und sind allfällige Beweismittel zu nennen (ebenda Satz 2). Die erste Einschränkung ist materieller, die zweite prozessualer Natur. Das ist näher auszuführen: Die Veranlagung nach Ermessen ist ein Mittel zur Erreichung einer angemessenen Einschätzung, wenn die steuerpflichtige Person ihre Mitwirkungspflicht nicht erfüllt (namentlich keine Steuererklärung einreicht) oder wenn die Steuerfaktoren aus andern Gründen mangels zuverlässiger Unterlagen (z.B. weil Beweise untergegangen sind) nicht genau ermittelt werden können (vgl. Art. 130 Abs. 2 DBG und 46 Abs. 3 StHG). Auch bei der Ermessensveranlagung hat die Steuerbehörde – wie bei der ordentlichen Veranlagung – von Amtes wegen alle Unterlagen zu berücksichtigen, die ihr zur Verfügung stehen. Da sich jedoch bei der Ermessensveranlagung der betragsmässige Umfang nicht genau feststellen lässt, ist er zu schätzen. Diese Schätzung beruht notwendigerweise auf Annahmen und Vermutungen. Mithin reicht es nicht aus, die Schätzung bloss in Zweifel zu ziehen; vielmehr hat der Steuerpflichtige nachzuweisen, dass die Ermessensveranlagung den tatsächlichen Verhältnissen nicht entspricht. Ist die Ermessensveranlagung die Folge davon, dass der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren nicht erfüllt hat, muss dieser für den Unrichtigkeitsnachweis daher zuallererst die versäumten Mitwirkungshandlungen nachholen (z.B. die Steuererklärung einreichen). Nur auf diese Weise lässt sich die Ungewissheit im Sachverhalt beseitigen. Dieser Nachweis hat zudem umfassend zu sein; bloss Teilnachweise genügen nicht. Erst wenn die Ungewissheit im Sachverhalt beseitigt worden ist, lebt die Untersuchungspflicht der Behörde wieder auf und hat diese nötigenfalls die Ermessenstaxation dem wirklichen Sachverhalt anzupassen (vgl. ASA 58 670 E. 3c für die direkte Bundessteuer nach altem Recht). Das ist der Sinn von Satz 1 der Artikel 132 Abs. 3 DBG und 48 Abs. 2 StHG, wonach die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden kann. Da die Anfechtung einer Ermessensveranlagung einen qualifizierten Nachweis verlangt, ist in der Einsprachebegründung der Sachverhalt substantiiert darzulegen und sind die notwendigen Beweismittel anzubieten. Des Weiteren sind die unterlassenen Mitwirkungshandlungen mit der Einsprache nachzuholen. Deshalb wird in Satz 2 der Artikel 132 Abs. 3 DBG und 48 Abs. 2 StHG angeordnet, dass die Einsprache gegen die Ermessensveranlagung zu begründen ist und allfällige Beweismittel nennen muss. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zur direkten Bundessteuer handelt es sich nicht nur um eine Ordnungsvorschrift, sondern um eine Prozessvoraussetzung, bei deren Fehlen auf die Einsprache nicht eingetreten wird (BGE 123 II 552 E. 4c, unveröffentlichtes Urteil 2A.442/2001 vom 19. Juni 2002, E. 2.2). ... Aus diesem Grund kann sich der Steuerpflichtige in der Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung nicht auf eine pauschale Anfechtung oder auf die Teilanfechtung einzelner Positionen beschränken. Eine solche Anfechtung erlaubt es zum vornherein nicht, die Ermessensveranlagung daraufhin zu prüfen, ob sie offensichtlich unrichtig sei. Sie genügt daher den Anforderungen an die Begründung von Einsprachen gegen Ermessensveranlagungen nicht (Art. 132 Abs. 3 DBG, 48 Abs. 2 StHG)» (vgl. das Urteil des Bundesgerichts vom 29. März 2005, publ. in: StE 2005, B 95.1 Nr. 9, Erw. 5).

f) Mit Urteil vom 4. Juli 2005 (BGE 2A.72/2004) hat das Bundesgericht die oben ausgeführte Rechtsprechung grundsätzlich bestätigt. Ergänzend hat es zudem festgehalten, dass in «speziellen Situationen, wo beispielsweise mangels verfügbarer Informationen von dritter Seite das rechtzeitige Nachreichen» (der vollständig ausgefüllten Steuererklärung) «nicht möglich war, ... je nach den Umständen ausreichend substantiierte Vorbringen bereits genügen» (vgl. hierzu das Urteil des Bundesgerichts 2A.72/2004 vom 4. Juli 2005, Erw. 6).

g) Entgegen der bisherigen Rechtsprechung der Steuerrekurskommission verlangt die Anfechtung einer Ermessensveranlagung also eine qualifizierte Begründung der Einsprache gegen eine amtliche Einschätzung. Dabei stellt das Nachholen der unterlassenen Mitwirkungshandlung (z. B. das Einreichen der Steuererklärung) einen Teilbereich dieser qualifizierten Begründung dar (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 140 N 66 ff. und die dortige Darstellung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung).

5. Im vorliegenden Fall hat die Rekurrentin – wie erwähnt – gegen die Veranlagungsverfügung (Amtliche Einschätzung) vom 10. Februar 2005 zu den kantonalen Steuern pro 2003 mit Schreiben vom 8. März 2005 rechtzeitig Einsprache erhoben und für die Begründung in Gestalt der Steuererklärung 2003 um Fristerstreckung bis 31. März 2005 ersucht. Bereits daraus ergibt sich, dass die Rekurrentin ihren Mitwirkungspflichten nicht innert der Einsprachefrist und demzufolge nicht fristgerecht nachgekommen ist. Darüber hinaus lässt sich vorliegend festhalten, dass die Rekurrentin beziehungsweise ihr Vertreter in der Rechtsmittelbelehrung der Ermessensveranlagung darauf aufmerksam gemacht worden ist, dass das Nichteinreichen der Einsprachebegründung innerhalb der 30-tägigen Einsprachefrist einen Nichteintretensentscheid zur Folge hat (vgl. die Rechtsmittelbelehrung auf der Veranlagung vom 10. Februar 2005 betreffend den kantonalen Steuern pro 2003). Gleichwohl hat der Vertreter der Rekurrentin, dessen Verhalten sich die Rekurrentin zurechnen lassen muss, die Einsprache im Sinne der dargelegten Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht hinreichend begründet. Er hat sich – wie erwähnt – vielmehr darauf beschränkt, für die Begründung der Einsprache (Einreichen der Steuererklärung 2003) um eine Fristerstreckung zu ersuchen. In casu ist zudem nicht ersichtlich, dass die Rekurrentin respektive ihr Vertreter wegen fehlender Informationen von dritter Seite nicht in der Lage gewesen wäre, die (ausgefüllte) Steuererklärung einzureichen, so dass vorliegend möglicherweise auch substantiierte Vorbringen genügen würden. Die Steuerverwaltung ist somit mangels Vorliegens einer (qualifizierten) Einsprachebegründung (in Form der ausgefüllten Steuererklärung 2003) zu Recht nicht auf die Einsprache vom 8. März 2005 betreffend kantonale Steuern pro 2003 eingetreten.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.