

# URTEIL

vom 28. November 2006

in der verwaltungsrechtlichen Streitsache

betreffend Kantons-, Gemeinde- und direkte Bundessteuer

1. ... reichten trotz Mahnung, Busse und Androhung der Ermessensveranlagung für das Steuerjahr 2004 keine Steuererklärung ein. Mit Verfügungen vom 24. April 2006 wurden sie sowohl für die Kantons- und Gemeindesteuer als auch die direkte Bundessteuer 2004 nach Ermessen veranlagt. Dagegen erhoben sie am 19. Mai 2006 Einsprache. Zusammen mit der Einsprache wurden Bilanz und Erfolgsrechnung betreffend der Arztstätigkeit von ..., der Lohnausweis hinsichtlich der Tätigkeit von ... als Berufsschullehrerin sowie die definitiven Veranlagungsverfügungen für die Kantons- und Gemeindesteuer 2003 bzw. die direkte Bundessteuer 2003 eingereicht. In der Einsprache wurde beantragt, die Veranlagungsverfügungen an die Zahlen in den beigelegten Dokumenten anzupassen. Die Steuererklärung 2004 wurde mit der Einsprache nicht eingereicht. Mit Einsprache-Entscheiden vom 9. August 2006 trat die Steuerverwaltung auf die Einsprache sowohl bezüglich der Kantons- als auch der Bundessteuer 2004 nicht ein. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass eine Veranlagung nach Ermessen nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden könne, wobei die offensichtliche Unrichtigkeit durch den Steuerpflichtigen nachzuweisen sei. Dieser Nachweis könne nur mit der Einreichung der vollständigen Steuererklärung erbracht werden.
2. Dagegen erhoben die Steuerpflichtigen am 8. September 2006 Rekurs und Beschwerde an das Verwaltungsgericht mit dem Antrag, die Veranlagungsverfügung/Ermessenstaxation für die Kantons- und Gemeindesteuer 2004 sowie die Bundessteuer 2004 seien wegen

offensichtlicher Unrichtigkeit abzulehnen und die Steuern gemäss Angaben in der beiliegenden Steuererklärung festzulegen.

3. Die kantonale Steuerverwaltung beantragte in ihrer Vernehmlassung, Rekurs und Beschwerde abzuweisen bzw. hinsichtlich der Gemeindesteuern nicht darauf einzutreten. Die städtische Steuerverwaltung schloss sich letzterem Antrag an.

Auf die Ausführungen der Parteien in den Rechtsschriften wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

### **Das Gericht zieht in Erwägung:**

1. Soweit sich der Rekurs gegen die Gemeindesteuern richtet, kann darauf nicht eingetreten werden, da die Gemeinde noch gar keinen Einspracheentscheid erlassen hat und es mithin an einem Anfechtungsobjekt fehlt.
2. Die Veranlagung wird gemäss Art 131 lit. a StG nach pflichtgemäßem Ermessen vorgenommen, wenn der Steuerpflichtige trotz Mahnung und Androhung einer Ermessenseinschätzung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt hat. Eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen im Sinne von Artikel 131 Absatz 1 lit. a kann der Steuerpflichtige laut Art. 137 Abs. 4 StG nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen. Genügt die Einsprache diesen Erfordernissen nicht, wird auf sie nicht eingetreten.  
Gemäss Art. 130 Abs. 2 DBG nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor, wenn der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können. Sie kann dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand des Steuerpflichtigen berücksichtigen. Eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und

muss allfällige Beweismittel nennen (Art. 132 Abs. 3 DBG). Da die Bestimmungen des kantonalen und des eidgenössischen Rechtes in ihrem Gehalt analog sind, sind Beschwerde und Rekurs gemeinsam zu behandeln. Hinzu kommt noch, dass auch die Art. 46 und 48 des für die Kantone verbindlichen Steuerharmonisierungsgesetzes (StHG) ebenfalls analoge Bestimmungen enthalten.

3. 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 (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; blosse 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 (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 sowie Art. 137 Abs. 4 StG, wonach die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden kann.

4. 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 BG-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).
  
5. a) Ist die Einsprachebehörde aus formellen Gründen - mangels einer ausreichenden Begründung - auf die Einsprache nicht eingetreten, muss die Rekursinstanz nur prüfen, ob die Einsprachebehörde zu Recht einen Nichteintretensentscheid gefällt hat. Stellt sie fest, dass die Ermessenstaxation aufgrund der vom Steuerpflichtigen in der Einsprache vorgebrachten Begründung und Beweismittel offensichtlich unrichtig ist, hebt sie den angefochtenen Einspracheentscheid auf und weist die Sache an die Veranlagungsbehörde zurück; sie kann auch selbst materiell entscheiden, wenn sie hierzu in der Lage ist. Im anderen Fall, wenn die Begründung der Einsprache und die angerufenen Beweismittel nicht geeignet sind, die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung darzutun, ist der Nichteintretensentscheid der Einsprachebehörde zu bestätigen (unveröffentlichtes BG-Urteil 2A.442/2001 vom 19. Juni 2002, E. 2.2).

- b) Wie die Vorinstanz völlig zu Recht geltend macht, sind die Rekurrenten ihren Mitwirkungspflichten im Einspracheverfahren nicht nachgekommen. Zwar haben sie die im Sachverhalt erwähnten Unterlagen eingereicht. Dagegen haben sie es immer noch unterlassen, die Steuererklärung samt dazugehörenden Unterlagen abzugeben. Die Vorinstanz ist daher nach dem Gesagten zu Recht nicht auf die Einsprachen eingetreten, weshalb Rekurs und Beschwerde abzuweisen sind.
6. Bei diesem Ausgang gehen die Verfahrenskosten zulasten der Rekurrenten.

**Demnach erkennt das Gericht:**

1. Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.
3. Die Gerichtskosten, bestehend
  - aus einer Staatsgebühr von Fr. 3'000.--
  - und den Kanzleiauslagen von Fr. 152.--
  - zusammen Fr. 3'152.--

gehen unter solidarischer Haftung zulasten von ... und sind innert 30 Tagen seit Zustellung dieses Entscheides an die Finanzverwaltung des Kantons Graubünden, Chur, zu bezahlen.