

Ermessenseinschätzung aus allen Perspektiven: Steueramt, Beratung und Gericht

lic. iur. Pascal Amsler

Chef Division Süd

Kantonales Steueramt Zürich

lic. iur. Nadia Tarolli Schmidt

Advokatin, dipl. Steuerexpertin

Partnerin, VISCHER AG

Agenda

- Bedeutung
- Was ist eine Ermessenseinschätzung?
- Welche Situationen lösen Ermessenseinschätzungen aus?
- Aktuelle Beispiele
- Voraussetzungen
- Methoden
- Grenzen
- Anfechtbarkeit
- Revision / Nichtigkeit
- Ermessenseinschätzung Gesellschaft – Auswirkung auf Aktionär?

Ermessenseinschätzungen in Zahlen

- Anzahl Bundesgerichtsentscheide:
 - 2016 bis 2019: insgesamt **112 (!)** Bundesgerichtsentscheide
 - Verschwindend wenig Gutheissungen
 - Ermessensentscheide im Kanton Zürich weit über **40'000** pro Jahr
 - Also rund 4 % aller Veranlagungen betroffen, darunter auch diverse juristische Personen
 - Einspracheverfahren zeigen, dass in hohem Masse bis zu 5 % an die Realität herankommen

Aktuelle Beispiele von Ermessensveranlagungen

- BGer 2C_973/2018 09. Januar 2019 Ermessenseinschätzung betreffend **Barbetrieb**
- BGer 2C_435/2017 18. Februar 2019 betreffend **Alteisen- und Metallhandel**
- BVGer vom 04.07.2019 (A-5892/2018) betreffend **Pizzeria** (Mehrwertsteuer);
- Urteil BVGer 18.04.2019 (A-983/2018) betreffend **Einfuhrsteuer** aufgrund Fehlen von Wertangaben; (Mehrwertsteuer).
- BGer 2C_551/2018 11. Juni 2019 betreffend Annahme eines **Liegenschaftshandels**; Schätzung mangels Einkommensdeklaration
- 2018 Ermessenseinschätzung **diverser Banken** im Zusammenhang mit US-Steuerprogramm

Ermessenstaxation – Gesetzliche Grundlage

Im Kanton Zürich:

«Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, nimmt das kantonale Steueramt eine Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor. Es kann dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand des Steuerpflichtigen berücksichtigen.»

Was ist eine Ermessenseinschätzung

- Mittel zur Durchsetzung des Steueranspruches gegenüber Personen, die zu einer ordentlichen Veranlagung nicht oder nur ungenügend Hand bieten.
- Festlegung der geschuldeten Steuer mangels Alternativen mittels Schätzung.
- Besondere Art der Sachverhaltsermittlung bei Untersuchungsnotstand und Ultima Ratio der Sachverhaltsfeststellung.
- Kann sich auf alle Steuerfaktoren oder nur auf Teile davon beziehen.

Welche Situationen lösen Ermessenseinschätzungen aus?

- Meldungen Dritter oder anderer Steuerbehörden über nicht deklarierte Einkünfte / Vermögenswerte;
- Buchhaltungsergebnisse stimmen nicht mit Erfahrungszahlen überein;
- Einkommen stimmt nicht mit Lebensaufwand überein;
- Vermögensentwicklung stimmt nicht mit Einkommen überein;
- Deklarierte Einkünfte und Abzüge sind insgesamt nicht glaubhaft;
- Notwendige Informationen können nicht beschafft werden.

Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung

- Art. 130 Abs. 2 DBG oder z.B. § 139 Abs. 2 Steuergesetz des Kantons Zürich.
- Voraussetzungen andere Kantone sind vergleichbar.
- **Verfahrenspflichten** wurden durch Steuerpflichtigen **nicht erfüllt** oder
- **Sachverhalt kann** mangels zuverlässiger Unterlagen **nicht** einwandfrei **ermittelt werden**.
- Erfolgte **Mahnung** und **Androhung** der Ermessenseinschätzung als formelle Voraussetzungen (mit Blick auf 2. Variante umstritten).

Methoden für die Ermessenseinschätzung – Art. 130 Abs. 2 DBG

- Erfahrungszahlen
 - Nicht publik, Problematik, dass kaum Nachweis möglich, warum Zahlen im Einzelfall nicht zutreffend sind
- Vermögensentwicklung
 - Methode nur möglich, wenn Vermögenswerte vorliegen;
 - Wird standardmässig von Steuerämtern überprüft
- Lebensaufwand
 - Mit grosser Unsicherheit verbunden, da Lebenshaltungskosten sehr unterschiedlich ausfallen, häufig Hinweis auf Unterstützung durch Familien (Problem Nachweis)

Entscheid betreffend Schätzmethode

- BGer 2C_435/2017 E.2.2.4 – Bargeldintensiver Betrieb
- „Art. 130 Abs. 2 Satz 1 DBG gibt keine bestimmte Methodik vor. [...] Entscheidend ist von Bundesrechts wegen vielmehr, dass die Veranlagungsbehörde eine Methode wählt, **die der individuell-konkreten Sachlage gerecht wird und insgesamt zu einem möglichst realitätsnahen Ergebnis** führt. Die gemischte Methode, die einerseits auf einer **Vermögensrechnung** und **andererseits auf dem mutmasslichen Privataufwand** beruht, bildet direktsteuerlich eine verlässliche und weit verbreitete Methode [...].“

Grenzen der Ermessensveranlagung

- Ermessensveranlagung muss die **bestmögliche Annäherung an wirklichen Sachverhalt** darstellen, vorhandene Unterlagen und Fakten sind zu berücksichtigen.
- Ermessen muss **pflichtgemäss** ausgeübt werden.
- Steuerbehörde muss sich über die **Haltbarkeit bzw. Plausibilität** von Annahmen und Vermutungen **vergewissern**.
- Sukzessive massive **Erhöhungen ohne Anlass** sind **unzulässig**.
- **Keine Bestrafung**, dafür ist Ordnungsbusse vorgesehen, aber gemäss Bundesgericht **Veranlagung im oberen Bereich zulässig**; nachlässige Steuerpflichtige sollen nicht bevorzugt werden.

Grenzen der Ermessensveranlagung

Steuerskandal

Bundesgericht stoppt Zürcher Steuerabzocke

Das Steueramt darf Personen nicht beliebig hoch einschätzen, wenn sie wiederholt keine Steuererklärung einreichen. Dieses Urteil des Bundesgerichts wird Folgen haben.



Ernst Suter ist kein Einzelfall

Beobachter TV berichtete Mitte November über den Hilfsarbeiter Ernst Suter aus Dürnten ZH. Nun ist klar: Suter ist kein Einzelfall. Das zeigen weitere Fälle aus der Zürcher Gemeinde Dürnten.



Beobachter

Geld



Steuern 3. Säule AHV / IV Schulden Hypotheken Krankenkasse Erben Banken

Alle Inhalte

Steuern

Steueramt ruiniert depressive Ärztin

Anfechtbarkeit (2/2)

- Kognitionsbeschränkung, da Ermessensveranlagung zwangsläufig auf Annahmen / Vermutungen basiert und deshalb naturgemäss eine gewisse Unschärfe aufweist.
- Anfechtung nur wegen **offensichtlicher Unrichtigkeit möglich**
 - Wesentlicher Gesichtspunkt im Einzelfall übergangen / falsch gewürdigt
 - Ermessensveranlagung beruht auf offensichtlich unrichtigem Sachverhalt
 - Veranlagung ist erkennbar pönal oder fiskalisch motiviert
 - Unwahrscheinliche oder unvernünftige Annahmen

Anfechtbarkeit (2/2)

- Steuerpflichtiger muss **nachweisen**, dass Ermessensveranlagung nicht den tatsächlichen Verhältnissen entspricht
- Vollständige Steuererklärung ist nicht zwingend, auch anderer Nachweis möglich
- In der Praxis ist der Nachweis nur sehr schwer zu erbringen, insbesondere wenn Rechtmässigkeit der Buchhaltung aberkannt wird.

Revision und Nichtigkeit?

- BGer 2C_680/2016 vom 11. Juli 2017: Ermessensentscheid wird wegen Nichtigkeit aufgehoben, obwohl Revisionsbegehren zu spät gestellt wurde.
- Nichtigkeit wird von Amtes wegen (ohne Frist) berücksichtigt.
- Nichtigkeit liegt nur vor, wenn einem Entscheid ein **besonders schwerer Mangel anhaftet**, der leicht zu erkennen gewesen wäre, weshalb die Rechtssicherheit durch die Aufhebung nicht gefährdet wird – Nichtigkeit als **Ausnahme**.
- Diese Entscheide verstossen gegen das Willkürverbot (Art. 9 BV).
- Willkür liegt dann vor, wenn das Ergebnis **krass stossend** ist.

Ermessenseinschätzung bei der Gesellschaft – Auswirkungen beim Aktionär

- Führt eine Ermessenseinschätzung bei der Gesellschaft zwangsläufig zu einer Einkommensaufrechnung beim Aktionär?
- Ein Automatismus ist nicht zulässig, vielmehr müssen klare Indizien vorliegen, dass nicht in der Buchhaltung enthaltene Erträge dem Aktionär tatsächlich zugeflossen sind.
- BGer 2C_16/2015 (E.2.5.6 f.), dort zur Frage ob ein Automatismus im Falle eines Nachsteuerverfahrens bei der Gesellschaft besteht.

Gut zu wissen

- Steuerverwaltungen machen standardmässig Plausibilitätschecks.
- Erfolgte Ermessenseinschätzungen sind schwierig zu beseitigen.
- Einsprachen haben erhöhte Voraussetzungen zu erfüllen. Eine vollständige Steuererklärung ist aber nicht die einzige Möglichkeit.
- Nichtigkeit von Ermessenseinschätzungen sind die klare Ausnahme.
- Eine Aufrechnung bei der Gesellschaft darf nicht automatisch auch beim Aktionär als Einkommen erfasst werden.

Ermessens taxation – Sicht des Steueramtes

Zusammenfassend:

- Ziel muss sein, dass die Schätzung so realistisch wie möglich ist und keinem Strafcharakter gleich kommt. Die Präzision der Ermessens taxationen im Kanton Zürich ist erfreulich hoch.
- Die Schätzung muss plausibel sein.
- Sämtliche bekannten Umstände sind zu würdigen.



Ermessens taxation – Sicht des Steueramtes

- Übernehmen Sie die Rolle des Steuerkommissärs... Was würden Sie bei folgenden (bewusst neutralen) Fällen als Einkommen schätzen?



Ermessenstaxation – Sicht des Steueramtes

A **Lohnausweis - Certificat de salaire - Certificato di salario**

B **Rentenbescheinigung - Attestation de rentes - Attestazione d**

C 26.05.1991 **F** Unentgeltliche B
Transport gratuit
Transporto gratuit

AHV-Nr. - No AVS - N. AVS Neue AHV-Nr. - Nouveau No AVS - Nuovo N. AVS

D 2015 **E** 01.09.2015 31.12.2015 **G** Kantinenverpfleg
Repas à la cantine
Pasti alla mensa

Jahr - Année - Anno von - du - dal bis - au - al

Aus der Steuererklärung des Vorjahres ersichtlich:

Nettolohn Haupterwerb	Fr.	14'092
Berufsauslagen	Fr.	3'700
Steuerbares Einkommen	Fr.	10'392

Personalien, Berufs- und Familienverhältnisse am 31. Dezember 2015

◀ Ehemann / Einzelperson / P1	Ehefrau / P2
Geburtsdatum 26.05.1991	Geburtsdatum _____
Zivilstand ledig	Vorname _____
Konfession reformiert	Konfession _____
Beruf Praktikant	Beruf _____
Arbeitgeber Raiffeisen Schweiz	Arbeitgeber _____
Arbeitsort St. Gallen	Arbeitsort _____
Telefon G. _____ P. _____	Telefon G. _____
Zahlungen an Pensionskasse (2. Säule)? <input type="checkbox"/> ja <input checked="" type="checkbox"/> nein	<input type="checkbox"/> ja <input type="checkbox"/> nein

Was würden Sie schätzen?

Ermessenstaxation – Sicht des Steueramtes

Was würden Sie schätzen:

 Kanton Zürich

Fehlblatt für die Steuererklärung
für natürliche Personen
Staats-, Gemeinde- und direkte Bundessteuer

Horgen 0133

2016 ← Jahr

EA 30U UUXX Wz 31.5.17

Personalien, Berufs- und Familienverhältnisse am 31. Dezember bzw. per Ende der Steuerpflicht oder per Todestag

Ehemann / Einzelperson / P1	Ehefrau / P2
Geburtsdatum: 1998	Geburtsdatum:
Zivilstand: ledig	Vorname:
Beruf:	Beruf:
Arbeitgeber:	Arbeitgeber:
Arbeitsort:	Arbeitsort:
Selbständig erwerbend <input type="checkbox"/> ja <input type="checkbox"/> nein	Selbständig erwerbend <input type="checkbox"/> ja <input type="checkbox"/> nein
Wenn selbständig erwerbend, Inhaber/in oder Teilhaber/in der Firma:	

Zahl der Kinder unter 18 Jahren: Zahl der Kinder über 18 Jahren:

Erwerbsunfähige Personen:

In jetziger Gemeinde wohnhaft seit: 15.10.13 Früherer Wohnort: Klein

Zürcherische Gemeinde in der zuletzt eine Steuererklärung eingereicht wurde:

Vermögenswerte

Staatssteuerfaktoren gemäss	← Jahr		
Einkommen steuerbar	CHF	Vermögen steuerbar	CHF
Einkommen satzbestimmend	CHF	Vermögen satzbestimmend	CHF

Antrag für die Staatssteuereinschätzung **16** ← Jahr

Einkommen steuerbar	CHF	Vermögen steuerbar	CHF
Einkommen satzbestimmend	CHF 35'000	Vermögen satzbestimmend	CHF

Steuern Vorjahr bezahlt? ja nein Ausstehende Steuern ggo CHF

Fragen?



Danke für Ihre Aufmerksamkeit

Kontakt

lic. iur. Nadia Tarolli Schmidt
VISCHER AG
Aeschenvorstadt 4
4010 Basel
058 211 33 54
ntarolli@vischer.com



Kontakt

lic. iur. Pascal Amsler
Kantonales Steueramt Zürich
Bändliweg 21
8090 Zürich
043 259 37 01
pascal.amsler@ksta.zh.ch

