

Inhaltsübersicht

Vorwort.....	V
Inhaltsverzeichnis	XI
Literaturverzeichnis	XXVII
Erlassverzeichnis.....	XLV
Materialienverzeichnis.....	XLIX
Abkürzungsverzeichnis	LV
A. Einleitung	1
B. Grundlagen des Steuerveranlagungsverfahrens	5
I. Allgemeines	5
II. Das Veranlagungsverfahren.....	5
1. Begriffliches	5
2. Die Veranlagungsarten	6
III. Die Verfahrensparteien	8
1. Die Steuerveranlagungsbehörden	8
2. Die stpfl. Person	11
3. Weitere Parteien	12
IV. Allgemeine Grundsätze des Steuerverfahrens.....	12
1. Allgemeines.....	12
2. Grundsatz des rechtlichen Gehörs	13
3. Das Gebot von Treu und Glauben sowie der Vertrauenschutz.....	15
4. Das Verbot der Rechtsverweigerung, der Rechtsverzögerung und des überspitzten Formalismus.....	17
5. Verfahrensrechte der stpfl. Person im Veranlagungsverfahren.....	19
6. Verfahrenspflichten der stpfl. Person	30
7. Verfahrensmaximen im Veranlagungsverfahren	30
8. Fazit	34
C. Ordentliche Veranlagung der direkten Steuern	37
I. Allgemeines	37
II. Steuererklärungsverfahren	37
III. Untersuchungsverfahren	38
1. Allgemeines.....	38
2. Die Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde	39
3. Untersuchungs- und Beweismittel	43
IV. Die Veranlagungsverfügung	49
1. Allgemeines.....	49
2. Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung.....	49
3. Das Beweismass	50
4. Der Erlass der Veranlagungsverfügung.....	52
5. Objektive Beweislastverteilung	52
D. Die Ermessensveranlagung	101
I. Allgemeines	101
1. Ziel und Zweck der Ermessensveranlagung	101
2. Abgrenzungen	102
3. Gesetzliche Grundlage.....	106

II.	Voraussetzungen.....	107
1.	Allgemeines.....	107
2.	Untersuchungsnotstand.....	108
3.	Nichterfüllung der Verfahrenspflichten.....	112
4.	Unzuverlässige Unterlagen.....	132
5.	Mahnung.....	138
III.	Der Anwendungsbereich der Regeln über die Ermessensveranlagung	144
1.	Lehre.....	144
2.	Praxis.....	156
3.	Auslegung von Art. 130 Abs. 2 DBG	165
4.	Fazit	168
E.	Die Durchführung der Ermessensveranlagung.....	171
I.	Grundlagen	171
1.	Allgemeines	171
2.	Inhalt der Ermessensveranlagung	171
3.	Umfang einer Ermessensveranlagung.....	172
4.	Pflichtgemäßes Vorgehen.....	172
5.	Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.....	173
II.	Schätzungsmethoden	175
1.	Gesetzliche Grundlage.....	175
2.	Vorgehen bei der Wahl der Schätzungsmethode	176
3.	Erfahrungszahlen.....	176
4.	Vermögensentwicklung und Lebensaufwand	190
5.	Andere Schätzungsmethoden.....	202
6.	Abzüge und Anwendung des Teilbesteuerungsverfahrens	206
7.	Kantonale Praxis.....	206
8.	Fazit	215
III.	Die Eröffnung der Veranlagungsverfügung	216
1.	Allgemeines	216
2.	Begründung	217
3.	Rechtsmittelbelehrung	221
4.	Fazit	222
IV.	Weitere Rechtsfolgen bei Verletzung der Verfahrenspflichten	223
1.	Steuerstrafrecht	223
2.	Fazit	225
F.	Die Anfechtung der Ermessensveranlagung	227
I.	Das Einspracheverfahren	227
1.	Allgemeines.....	227
2.	Die anwendbaren Prozessmaximen im Einspracheverfahren	227
3.	Einsprachevoraussetzungen im ordentlichen Verfahren	228
4.	Einsprachevoraussetzungen einer Ermessensveranlagung.....	229
5.	Abschluss des Einspracheverfahrens	255
II.	Das Beschwerdeverfahren	256
1.	Allgemeines.....	256
2.	Beschwerdegründe und Kognition der Beschwerdeinstanz	257
3.	Noven und Entscheidbefugnis	258
4.	Zweistufiger kantonaler Instanzenzug	262
5.	Reformatio in peius	263

III.	Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht	266
1.	Kognition	266
2.	Eventualmaxime	267
IV.	Anfechtung einer Ermessensveranlagung ohne Fehlverhalten der stpfl. Person	268
1.	Allgemeines	268
2.	Kantonale Praxis (am Beispiel des Kantons Luzern)	269
V.	Fazit	269
G.	Die Abänderung oder Aufhebung rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide	273
I.	Allgemeines	273
II.	Politische Vorstösse	273
1.	Kantone	273
2.	Bund	276
III.	Lehre	277
1.	Allgemeines	277
2.	Fristwiederherstellungsgrund Krankheit etc.	277
3.	Steuererlass	278
4.	Rückforderung bezahlter Steuern	280
5.	Nichtigkeit	281
6.	Revision	295
7.	Berichtigung von Rechnungsfehlern und Schreibversehen	299
8.	Wiedererwägung	299
9.	Fazit	302
H.	Die Ermessensveranlagung im Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren	305
I.	Die Nachsteuer	305
1.	Allgemeines	305
2.	Abgrenzung Verwaltungs- und Strafverfahren	305
3.	Voraussetzungen für eine Nachsteuererhebung	311
4.	Die Ermessensveranlagung im Nachsteuerverfahren	315
5.	Das Verfahren	316
6.	Fazit	321
II.	Das Steuerstrafverfahren	322
1.	Allgemeines	322
2.	Die Steuerhinterziehung	322
3.	Fazit	327
I.	Die Auswirkungen der Ermessensveranlagung	329
I.	Verrechnungssteuer	329
1.	Allgemeines	329
2.	Der Rückerstattungsanspruch	330
3.	Fazit	339
II.	Sozialversicherungsrecht	340
1.	Prämienverbilligung	340
2.	AHV-Beitragspflicht bei selbständiger Erwerbstätigkeit	342
3.	Fazit	344
III.	Verlustverrechnung in Zusammenhang mit einer Ermessensveranlagung	344
1.	Allgemeines	344
2.	Ermessensveranlagung und Verlustverrechnung	345

3.	Kantonale Praxis.....	347
4.	Fazit	348
J.	Exkurs Mehrwertsteuerrecht	351
I.	Allgemeines	351
II.	Das Veranlagungsverfahren.....	351
1.	Die Unterscheidung nach Mehrwertsteuerart	351
2.	Die anwendbaren Verfahrensmaximen.....	353
III.	Die Ermessenseinschätzung.....	355
1.	Allgemeines	355
2.	Abgrenzungen	356
3.	Sicherstellung der korrekten Steuerentrichtung	357
4.	Voraussetzungen einer Ermessensschätzung.....	360
5.	Gegenstand der Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen	366
6.	Schätzungsmethoden	367
7.	Abschluss der Ermessenseinschätzung und Rechtsmittelverfahren	371
IV.	Gegenüberstellung der direkten und indirekten Steuer	374
1.	Die Verfahrensarten und die anwendbaren Prozessmaximen	374
2.	Die Ermessenseinschätzung.....	375
K.	Zusammenfassung und Schlussfolgerungen.....	379
I.	Zusammenfassung der Ergebnisse	379
1.	Das gemischte Veranlagungsverfahren.....	379
2.	Zusammenspiel objektive Beweislastverteilung und Ermessensveranlagung	379
3.	Der Anwendungsbereich der Ermessensveranlagung und daraus entstehende Probleme und Lösungsansätze	381
4.	Die Schätzungsmethoden.....	384
5.	Die Anfechtungsvoraussetzungen einer Ermessensveranlagung	385
6.	Abänderung rechtskräftiger Veranlagungsverfügungen	387
7.	Das Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahren	389
8.	Die Folgen einer Ermessensveranlagung.....	390
II.	Schlussfolgerungen.....	393
1.	Voraussetzungen und Auswirkungen der Ermessensveranlagung	393
2.	Steuererlass.....	394
3.	Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahren	395
L.	Ausblick.....	397

Inhaltsverzeichnis

Vorwort.....	V
Inhaltsübersicht	VII
Literaturverzeichnis	XXVII
Erlassverzeichnis.....	XLV
Materialienverzeichnis.....	XLIX
Abkürzungsverzeichnis	LV
A. Einleitung	1
B. Grundlagen des Steuerveranlagungsverfahrens	5
I. Allgemeines	5
II. Das Veranlagungsverfahren.....	5
1. Begriffliches	5
2. Die Veranlagungsarten	6
2.1. Das Selbstveranlagungsverfahren	6
2.2. Das amtliche Veranlagungsverfahren	7
2.3. Das gemischte Veranlagungsverfahren.....	7
III. Die Verfahrensparteien	8
1. Die Steuerveranlagungsbehörden	8
1.1. Die Veranlagungsorgane.....	8
1.2. Die sachliche Zuständigkeit.....	9
1.2.1. Bundessteuern.....	9
1.2.2. Staats- und Gemeindesteuern.....	10
1.2.3. Die Quellensteuerveranlagung.....	10
2. Die stpfl. Person	11
3. Weitere Parteien	12
IV. Allgemeine Grundsätze des Steuerverfahrens.....	12
1. Allgemeines.....	12
2. Grundsatz des rechtlichen Gehörs	13
2.1. Allgemeines	13
2.2. Der Gehörsanspruch im Veranlagungsverfahren	14
2.3. Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör	14
3. Das Gebot von Treu und Glauben sowie der Vertrauensschutz.....	15
3.1. Allgemeines	15
3.2. Beispiel «Verständigung und Einigung»	16
3.3. Beispiel «Auskunft eines Steuerbeamten»	16
4. Das Verbot der Rechtsverweigerung, der Rechtsverzögerung und des überspitzten Formalismus	17
4.1. Allgemeines	17
4.2. Beispiel «fehlende Unterschrift»	18
5. Verfahrensrechte der stpfl. Person im Veranlagungsverfahren.....	19
5.1. Im DBG und StHG	19
5.1.1. Akteneinsicht	19
5.1.1.1. Allgemeines	19
5.1.1.2. Beispiel «Akteneinsicht Erfahrungszahlen».....	20
5.1.2. Beweisabnahme	21
5.1.3. Recht auf Begründung des Entscheids.....	22

5.1.4. Eröffnung.....	22
5.2. Verfahrensrechte in den kantonalen Steuergesetzen	23
5.2.1. Allgemeines	23
5.2.2. Beispiel «Anspruch auf mündliches Einspracheverfahren»	28
5.2.2.1. Sachverhalt und Entscheid	28
5.2.2.2. Würdigung	29
6. Verfahrenspflichten der stpfl. Person	30
7. Verfahrensmaximen im Veranlagungsverfahren	30
7.1. Allgemeines	30
7.2. Offizial- und Dispositionsmaxime	31
7.3. Untersuchungs- und Mitwirkungsgrundsatz	32
7.3.1. Untersuchungsgrundsatz.....	32
7.3.2. Mitwirkungsgrundsatz (Kooperationsprinzip)	32
7.3.3. Verhältnis zwischen Untersuchungs- und Mitwirkungsgrundsatz.....	33
7.4. Die Rechtsanwendung von Amtes wegen (iura novit curia)	34
8. Fazit.....	34
C. Ordentliche Veranlagung der direkten Steuern	37
I. Allgemeines	37
II. Steuererklärungsverfahren	37
III. Untersuchungsverfahren	38
1. Allgemeines.....	38
2. Die Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde	39
2.1. Allgemeines	39
2.2. Schranken der Untersuchungspflicht	40
2.2.1. Natürliche Vermutung	40
2.2.1.1. Allgemeines	40
2.2.1.2. Beispiel	41
2.2.2. Antizipierte Beweiswürdigung	41
2.2.3. Der Untersuchungsnotstand	42
2.2.4. Weitere Gründe.....	42
3. Untersuchungs- und Beweismittel.....	43
3.1. Allgemeines	43
3.2. Beweis und Beweismass	44
3.3. Die einzelnen Beweismittel	44
3.3.1. Urkunden und Bescheinigungen	44
3.3.2. Geschäftsbücher.....	45
3.3.2.1. Allgemeines	45
3.3.2.2. Beispiel	46
3.3.3. Auskünfte	46
3.3.4. Zeugen.....	47
3.3.5. Sachverständige, Dolmetscher und Übersetzer	48
3.3.6. Augenschein	48
3.3.7. Amtsbericht	49
IV. Die Veranlagungsverfügung	49
1. Allgemeines	49
2. Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung.....	49
3. Das Beweismass	50
3.1. Allgemeines	50

3.2. Regelbeweismass	51
3.3. Herabgesetzte Beweisanforderungen	51
3.4. Doppelt herabgesetztes Beweismass.....	51
3.5. Erhöhte Beweisanforderungen	52
4. Der Erlass der Veranlagungsverfügung	52
5. Objektive Beweislastverteilung	52
5.1 Allgemeines	52
5.2. Normentheorie	53
5.2.1. Allgemeines	53
5.2.1.1. Beispiel	54
5.2.2. Durchbrechung der Normentheorie	55
5.3. Kritik an der Normentheorie	56
5.3.1. Allgemeines	56
5.3.2. «Überwälzung der Beweislast».....	56
5.3.2.1. Allgemeines	56
5.3.2.1.1. Beispiel	57
5.3.2.2. Würdigung	57
5.3.3. Unverschuldet Beweisnotstand.....	58
5.3.3.1. Allgemeines	58
5.3.3.2. Würdigung	59
5.3.4. Mitwirkungsorientierte Beweislastverteilung	59
5.3.4.1. Allgemeines	59
5.3.4.2. Beispiel	61
5.3.4.2.1. Sachverhalt und Entscheid	61
5.3.4.2.2. Würdigung	62
5.3.4.3. Gesetzliche Grundlage	62
5.3.4.4. Ausblick	63
5.3.4.5. Würdigung	63
5.3.5. Kritik an den Lehrmeinungen von BEHNISCH und SCHÄR.....	64
5.3.5.1. Allgemeines	64
5.3.5.2. Würdigung	65
5.4. Fazit	67
5.5. Abgrenzung objektive Beweislastverteilung und Ermessensveranlagung.....	68
5.5.1. Allgemeines	68
5.5.2. Lehre.....	69
5.5.2.1. Zusammenspiel von Beweislastregeln und Ermessensveranlagung	69
5.5.2.1.1. Allgemeines	69
5.5.2.1.2. Würdigung	70
5.5.2.2. Mitwirkung der stpfl. Person.....	70
5.5.2.2.1. Allgemeines	70
5.5.2.2.2. Würdigung	72
5.5.2.3. Fehlverhalten der stpfl. Person.....	73
5.5.2.3.1. Allgemeines	73
5.5.2.3.2. Beispiel	75
5.5.2.3.3. Würdigung	75
5.5.2.4. Pflichtwidriges Verhalten oder mangelhafte Unterlagen.....	76
5.5.2.4.1. Allgemeines	76

5.5.2.4.2. Würdigung	77
5.5.2.5. Unterscheidung bezüglich Ungewissheit im Grundsachverhalt oder bei der Höhe der Steuerfaktoren	78
5.5.2.5.1. Allgemeines	78
5.5.2.5.2. Würdigung	80
5.5.3. Kantonale Praxis und Rechtsprechung	80
5.5.3.1. Kanton Aargau	80
5.5.3.2. Kanton Basel-Landschaft	81
5.5.3.3. Kanton Basel-Stadt.....	81
5.5.3.4. Kanton Bern	82
5.5.3.5. Kanton Luzern.....	83
5.5.3.6. Kanton Zürich	83
5.5.3.6.1. Allgemeines	83
5.5.3.6.2. Liegenschaftsunterhalt	84
5.5.3.6.3. Kinderunterhaltszahlungen.....	91
5.5.4. Bundesgerichtliche Rechtsprechung.....	93
5.6. Fazit	93
5.6.1. Allgemeines	93
5.6.2. Würdigung	95
5.6.3. Beispiel.....	96
5.6.3.1. Sachverhalt.....	96
5.6.3.2. Lösungsansatz	97
D. Die Ermessensveranlagung.....	101
I. Allgemeines	101
1. Ziel und Zweck der Ermessensveranlagung	101
2. Abgrenzungen	102
2.1. Aufrechnung	102
2.1.1. Allgemeines	102
2.1.2. Beispiel.....	102
2.1.2.1. Sachverhalt.....	102
2.1.2.2. Würdigung	103
2.2. Ermessenszuschlag i.S.v. Art. 130 Abs. 1 DBG	103
2.2.1. Allgemeines	103
2.2.2. Beispiel.....	104
2.2.2.1. Sachverhalt und Entscheid	104
2.2.2.2. Würdigung	105
2.3. Aufwandbesteuerung	106
3. Gesetzliche Grundlage.....	106
II. Voraussetzungen.....	107
1. Allgemeines	107
2. Untersuchungsnotstand.....	108
2.1. Allgemeines	108
2.1.1. Beispiel «Liegenschaftsabtretung»	108
2.1.1.1. Sachverhalt und Entscheid	108
2.1.1.2. Würdigung	110
2.1.2. Beispiel «Nichteinreichen der Steuererklärung».....	110
2.1.2.1. Sachverhalt und Entscheid	110
2.1.2.2. Würdigung	111

2.2. Partieller und genereller Untersuchungsnotstand	111
3. Nichterfüllung der Verfahrenspflichten	112
3.1. Allgemeines	112
3.2. Einreichen der Steuererklärung.....	112
3.2.1. Allgemeines.....	112
3.2.2. Zustellung des Steuererklärungsformulars.....	113
3.2.3. Inhalt der Steuererklärung	114
3.2.4. Abschluss.....	115
3.2.4.1. Allgemeines	115
3.2.4.2. Beispiel «überjähriges Geschäftsjahr»	115
3.2.4.2.1. Sachverhalt und Entscheid	115
3.2.4.2.2. Würdigung	117
3.2.4.3. Beispiel «Wohnsitz eines Ehegatten in der Schweiz»	117
3.2.4.3.1. Sachverhalt.....	117
3.2.4.3.2. Würdigung	118
3.3. Einreichen von Beilagen zur Steuererklärung (Art. 125 DBG).....	119
3.3.1. Allgemeines	119
3.3.2. Beilagen.....	119
3.3.2.1. Lohnausweis.....	120
3.3.2.2. Ausweis über Bezüge als Mitglied der Verwaltung oder eines anderen Organs einer juristischen Person.....	120
3.3.2.3. Verzeichnisse über sämtliche Wertschriften, Forderungen und Schulden.....	121
3.3.2.4. Jahresrechnung.....	121
3.3.2.5. Aufstellungen über das Geschäftseinkommen und -vermögen	122
3.3.2.6. Ausweis über das Eigenkapital von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften	122
3.3.3. Rechtsprechung	123
3.3.3.1. Mangelhafte Buchführung eines Bergrestaurants (Urteil des BGer 2C_849, 850/2015 vom 3. Juni 2016)	123
3.3.3.2. Mangelhafte Buchführung eines Barbetriebs 1 (Urteil des BGer 2C_973/2018 vom 9. Januar 2019).....	124
3.3.3.3. Mangelhafte Buchführung eines Barbetriebs 2 (Urteil des BGer 2C_261/2019 vom 15. August 2019).....	125
3.3.3.4. Würdigung	126
3.4. Weitere Mitwirkungspflichten (Art. 126 DBG)	126
3.4.1. Allgemeines	126
3.4.2. Schranken der umfassenden Mitwirkungspflicht.....	127
3.4.2.1. Allgemeines	127
3.4.2.2. Beispiel zur Verhältnismässigkeit	128
3.4.2.2.1. Sachverhalt und Entscheid	128
3.4.2.2.2. Würdigung	129
3.5. Verletzung der Verfahrenspflichten.....	130
3.5.1. Allgemeines	130

3.5.2. Die Nichterfüllung i.e.S.	130
3.5.3. Die Nichterfüllung i.w.S.	130
4. Unzuverlässige Unterlagen.....	132
4.1. Allgemeines	132
4.2. Verfahrenspflichten Dritter	132
4.2.1. Allgemeines	132
4.2.2. Bescheinigungspflichten Dritter (Art. 127 DBG)	133
4.2.3. Auskunftspflicht Dritter (Art. 128 DBG).....	135
4.2.4. Meldepflicht Dritter (Art. 129 DBG).....	137
4.2.4.1. Allgemeines	137
4.2.4.2. Meldepflichtige Personen i.S.v. Art. 129 DBG ...	137
5. Mahnung.....	138
5.1. Allgemeines	138
5.2. Inhalt der Mahnung.....	139
5.3. Folgen einer unterlassenen Mahnung.....	140
5.3.1. Allgemeines	140
5.3.2. Rechtsfolgen.....	141
5.3.2.1. Allgemeines	141
5.3.2.2. Beispiel	142
5.3.2.2.1. Sachverhalt und Entscheid	142
5.3.2.2.2. Würdigung	143
5.3.4. Notwendigkeit der Mahnung	143
III. Der Anwendungsbereich der Regeln über die Ermessensveranlagung	144
1. Lehre.....	144
1.1. Allgemeines	144
1.2. Objektive Theorie	144
1.2.1. Der Untersuchungsnotstand als einzige Voraussetzung.....	144
1.2.2. Höhe der Schätzung.....	145
1.2.3. Mahnung.....	145
1.2.4. Anwendung der qualifizierten Anfechtungsvoraussetzungen nach Art. 132 Abs. 3 DBG.....	146
1.2.5. Zusammenfassung	146
1.3. Subjektive Theorie.....	147
1.3.1. Allgemeines	147
1.3.2. Ermessensveranlagung infolge unzuverlässiger Unterlagen mit und ohne Fehlverhalten	148
1.3.2.1. Allgemeines	148
1.3.2.2. Fehlverhalten der stpfl. Person.....	148
1.3.2.3. Ohne Fehlverhalten der stpfl. Person	149
1.3.2.4. Mahnung	149
1.3.2.5. Anwendung von Art. 132 Abs. 3 DBG	150
1.3.2.6. Zusammenfassung.....	150
1.3.3. Untersuchungsnotstand infolge Pflichtwidrigkeit oder mangelhafter Unterlagen	151
1.3.3.1. Allgemeines	151
1.3.3.2. Ermessensveranlagung zufolge Verfahrenspflichtverletzung	152
1.3.3.3. Ermessensveranlagung zufolge unzuverlässiger Unterlagen.....	152
1.3.3.4. Mahnung	152

1.3.3.5. Anwendung von Art. 132 Abs. 3 DBG	152
1.3.3.6. Zusammenfassung.....	153
1.4. Fazit	154
2. Praxis.....	156
2.1. Bundesgericht	156
2.1.1. Allgemeines	156
2.1.2. Würdigung.....	157
2.2. Kantone.....	158
2.2.1. Kanton Basel-Stadt.....	158
2.2.1.1. Allgemeines	158
2.2.1.2. Würdigung	158
2.2.2. Kanton Bern.....	159
2.2.2.1. Allgemeines	159
2.2.2.2. Würdigung	160
2.2.3. Kanton Luzern	160
2.2.3.1. Allgemeines	160
2.2.3.2. Würdigung	161
2.2.4. Kantone Solothurn und Thurgau	162
2.2.4.1. Allgemeines	162
2.2.4.2. Würdigung	162
2.2.5. Kanton St. Gallen	163
2.2.5.1. Allgemeines	163
2.2.5.2. Würdigung	163
2.2.6. Kanton Zürich.....	164
2.2.6.1. Allgemeines	164
2.2.6.2. Würdigung	164
3. Auslegung von Art. 130 Abs. 2 DBG	165
3.1. Allgemeines	165
3.2. Grammatikalische Auslegung (Wortlaut)	165
3.3. Historische Auslegungsmethode.....	166
3.4. Teleologische Auslegungsmethode.....	167
3.5. Systematische Auslegungsmethode	168
3.6. Würdigung	168
4. Fazit	168
E. Die Durchführung der Ermessensveranlagung.....	171
I. Grundlagen	171
1. Allgemeines.....	171
2. Inhalt der Ermessensveranlagung	171
3. Umfang einer Ermessensveranlagung.....	172
4. Pflichtgemäßes Vorgehen	172
5. Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.....	173
5.1. Allgemeines	173
5.2. Beispiel «Fitnessinstruktorin».....	174
5.2.1. Sachverhalt und Entscheid.....	174
5.2.2. Würdigung	174

II.	Schätzungsmethoden	175
1.	Gesetzliche Grundlage.....	175
2.	Vorgehen bei der Wahl der Schätzungs methode	176
3.	Erfahrungszahlen.....	176
3.1.	Allgemeines	176
3.2.	Definition.....	177
3.3.	Die Gewinnung der Erfahrungszahlen	178
3.3.1.	Allgemeines.....	178
3.3.2.	Umfang der Stichproben.....	178
3.3.3.	Repräsentative Stichproben	178
3.3.4.	Homogenität der Stichproben	179
3.3.5.	Aktualität der Stichproben	179
3.4.	Der Anwendungsbereich der Erfahrungszahlen.....	180
3.4.1.	Erfahrungszahlen als Kontrollinstrument	180
3.4.2.	Erfahrungszahlen als Schätzungs methode	180
3.4.2.1.	Allgemeines	180
3.4.2.2.	Beispiel	181
3.5.	Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV)	181
3.6.	Beispiele aus der Rechtsprechung.....	182
3.6.1.	Bargeldintensive Betriebe.....	182
3.6.1.1.	Allgemeines	182
3.6.1.2.	Bundesgericht.....	183
3.6.1.2.1.	Sachverhalt und Entscheid	183
3.6.1.2.2.	Würdigung	185
3.6.1.3.	Verwaltungsgericht Kanton St. Gallen	186
3.6.1.3.1.	Sachverhalt und Entscheid	186
3.6.1.3.2.	Würdigung	186
3.6.2.	Taxiunternehmen	187
3.6.2.1.	Allgemeines	187
3.6.2.2.	Bundesgericht.....	187
3.6.2.2.1.	Sachverhalt und Entscheid	187
3.6.2.2.2.	Würdigung	188
3.6.3.	Arztpraxis	189
3.6.3.1.	Steuergericht Basel-Landschaft.....	189
3.6.3.1.1.	Sachverhalt und Entscheid	189
3.6.3.1.2.	Würdigung	190
4.	Vermögensentwicklung und Lebensaufwand	190
4.1.	Allgemeines	190
4.2.	Berechnung der Vermögenszunahme	191
4.3.	Berechnung des Lebensaufwands	191
4.3.1.	Allgemeines	191
4.3.2.	Mitwirkungspflicht der stpfl. Person	192
4.4.	Anwendungsfälle der gemischten Methode	193
4.4.1.	Allgemeines.....	193
4.4.2.	Beispiel Kanton Freiburg.....	194
4.5.	Beispiele aus der Rechtsprechung.....	196
4.5.1.	Kanton Freiburg.....	196
4.5.1.1.	Sachverhalt und Entscheid	196
4.5.1.2.	Würdigung	197

4.5.2. Kanton Solothurn.....	197
4.5.2.1. Sachverhalt und Entscheid	197
4.5.2.2. Würdigung	199
4.5.3. Kanton Zürich.....	199
4.5.3.1. Sachverhalt und Entscheid	199
4.5.3.2. Würdigung	201
5. Andere Schätzungsmethoden.....	202
5.1. Allgemeines	202
5.2. Beispiele	203
5.2.1. Veranlagung des Vorjahres bekannt	203
5.2.1.1. Sachverhalt.....	203
5.2.1.2. Würdigung	204
5.2.2. Ermessensveranlagung gestützt auf Indizien	204
5.2.2.1. Sachverhalt.....	204
5.2.2.2. Würdigung	205
5.2.3. Nicht voraussehbare Faktoren	205
5.2.3.1. Sachverhalt.....	205
5.2.3.2. Würdigung	205
6. Abzüge und Anwendung des Teilbesteuerungsverfahrens	206
7. Kantonale Praxis.....	206
7.1. Allgemeines	206
7.2. Kanton Aargau (natürliche Personen).....	206
7.3. Kanton Appenzell Ausserrhoden	208
7.4. Kanton Bern.....	208
7.5. Kanton Glarus.....	209
7.6. Kanton Luzern	209
7.7. Kanton Neuenburg.....	210
7.8. Kanton Schwyz.....	210
7.9. Kanton Solothurn.....	211
7.10. Kanton St. Gallen.....	212
7.11. Kanton Thurgau	213
7.12. Kanton Uri	213
7.13. Kanton Zug	214
8. Fazit.....	215
III. Die Eröffnung der Veranlagungsverfügung.....	216
1. Allgemeines.....	216
2. Begründung	217
2.1. Allgemeines	217
2.2. Begründung bei einer Ermessensveranlagung	218
2.2.1. Allgemeines	218
2.2.2. Beispiel «Begründungserfordernis».....	219
2.2.2.1. Sachverhalt und Entscheid	219
2.2.2.2. Würdigung	221
3. Rechtsmittelbelehrung	221
3.1. Allgemeines	221
3.2. Ermessensveranlagung	222
4. Fazit.....	222
IV. Weitere Rechtsfolgen bei Verletzung der Verfahrenspflichten.....	223
1. Steuerstrafrecht.....	223
1.1. Allgemeines	223

1.2. Busse zufolge Steuerwiderhandlung	223
1.2.1. Die Tatbestandsmerkmale.....	223
1.2.2. Die Bestimmung des Strafrahmens.....	225
2. Fazit.....	225
7. Die Anfechtung der Ermessensveranlagung	227
I. Das Einspracheverfahren	227
1. Allgemeines	227
2. Die anwendbaren Prozessmaximen im Einspracheverfahren	227
2.1. Untersuchungs- und Mitwirkungsmaxime	227
2.2. Die Eventualmaxime.....	228
3. Einsprachevoraussetzungen im ordentlichen Verfahren	228
4. Einsprachevoraussetzungen einer Ermessensveranlagung.....	229
4.1. Allgemeines	229
4.2. Formelle Voraussetzungen	230
4.1.1. Allgemeines	230
4.1.2. Antrag und Begründung	230
4.1.2.1. Allgemeines	230
4.1.2.2. Anforderungen	232
4.1.2.2.1. Anträge.....	232
4.1.2.2.2. Begründung.....	233
4.1.2.3. Umfang der Begründung.....	235
4.1.2.3.1. Allgemeines	235
4.1.2.3.2. Beispiel	235
4.1.2.4. Begründung i.e.S.....	237
4.1.2.4.1. Allgemeines	237
4.1.2.4.2. Beispiel	239
4.1.2.5. Rechtsfolgen bei Nichterfüllung.....	240
4.1.3. Nennung der Beweismittel.....	241
4.1.3.1. Allgemeines	241
4.1.3.2. Umriss der Beweismittelnennung.....	241
4.1.3.2.1. Allgemeines	241
4.1.3.2.2. Beispiel	243
4.1.4. Frist.....	244
4.2. Materielle Einsprachevoraussetzungen	246
4.2.1. Allgemeines	246
4.2.2. Prüfung der Voraussetzungen einer Ermessensveranlagung	246
4.2.3. Definition und Inhalt der offensichtlichen Unrichtigkeit.....	247
4.2.4. Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit i.e.S.....	247
4.2.5. Beseitigung der Ungewissheit im Sachverhalt.....	248
4.2.5.1. Nachholen der Verfahrenspflichten.....	248
4.2.5.2. Umfang des Nachweises	249
4.2.5.2.1. Allgemeines	249
4.2.5.2.2. Beispiel	250
4.2.5.3. Nachweis der Unangemessenheit der Schätzung	252
4.2.5.3.1. Allgemeines	252
4.2.5.3.2. Definition der offensichtlichen Unrichtigkeit.....	253
4.2.5.3.3. Prüfung der offensichtlichen Unrichtigkeit und Einspracheentscheid	254

5.	Abschluss des Einspracheverfahrens	255
5.1.	Streitgegenstand.....	255
5.2.	Verfahrenskosten	255
5.3.	Partiekosten	256
II.	Das Beschwerdeverfahren	256
1.	Allgemeines.....	256
2.	Beschwerdegründe und Kognition der Beschwerdeinstanz.....	257
3.	Noven und Entscheidbefugnis	258
3.1.	Allgemeines	258
3.2.	Nichteintretentscheid.....	259
3.2.1.	Kognition.....	259
3.2.2.	Noven	260
3.2.2.1.	Allgemeines	260
3.2.2.2.	Beispiel	261
3.3.	Sachentscheid	261
3.3.1.	Kognition.....	261
3.3.2.	Noven	262
4.	Zweistufiger kantonaler Instanzenzug	262
5.	Reformatio in peius	263
5.1.	Allgemeines	263
5.2.	Reformatio in peius einer Ermessensveranlagung	264
5.2.1.	Ausgangslage.....	264
5.2.2.	Beispiel Praxis Kanton Graubünden	265
III.	Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht	266
1.	Kognition.....	266
2.	Eventualmaxime	267
IV.	Anfechtung einer Ermessensveranlagung ohne Fehlverhalten der stpfl. Person	268
1.	Allgemeines	268
2.	Kantonale Praxis (am Beispiel des Kantons Luzern).....	269
V.	Fazit	269
G.	Die Abänderung oder Aufhebung rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide.....	273
I.	Allgemeines	273
II.	Politische Vorstösse.....	273
1.	Kantone	273
1.1.	Kanton Basel-Stadt	273
1.2.	Kanton Zürich.....	275
2.	Bund	276
III.	Lehre	277
1.	Allgemeines.....	277
2.	Fristwiederherstellungsgrund Krankheit etc.	277
3.	Steuererlass.....	278
3.1.	Allgemeines	278
3.2.	Kanton Basel-Stadt	279
3.2.1.	Steuererlasspraxis	279
3.2.2.	Würdigung.....	280
4.	Rückforderung bezahlter Steuern	280

5.	Nichtigkeit	281
5.1.	Allgemeines	281
5.2.	Nichtigkeit von Ermessensveranlagungen	282
5.2.1.	Kasuistik	283
5.2.1.1.	Verfahrensfehler (BGE 137 I 273)	283
5.2.1.1.1.	Sachverhalt und Entscheid	283
5.2.1.1.2.	Würdigung	284
5.2.1.2.	Inhaltliche Mängel	285
5.2.1.2.1.	«Anästhesieärztin» (Urteil des BGer 2C_679, 680/2016 vom 11. Juli 2017)	285
5.2.1.2.2.	Urteil des BGer 2C_259/2021 vom 30. November 2021	292
5.2.2.	Fazit	294
6.	Revision	295
6.1.	Allgemeines	295
6.2.	Ausschlussgrund	296
6.2.1.	Allgemeines	296
6.2.2.	Ermessensveranlagung	297
6.2.2.1.	Allgemeines	297
6.2.2.2.	Beispiel	298
6.2.2.2.1.	Sachverhalt und Entscheid	298
6.2.2.2.2.	Würdigung	299
7.	Berichtigung von Rechnungsfehlern und Schreibversehen	299
8.	Wiedererwägung	299
8.1.	Allgemeines	299
8.2.	Die Wiedererwägung im Steuerrecht	300
8.2.1.	Allgemeines	300
8.2.2.	Wiedererwägung rechtskräftiger Verfügungen	300
8.2.3.	Wiedererwägung während laufender Rechtsmittelfrist	301
9.	Fazit	302
H.	Die Ermessensveranlagung im Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren	305
I.	Die Nachsteuer	305
1.	Allgemeines	305
2.	Abgrenzung Verwaltungs- und Strafverfahren	305
2.1.	Allgemeines	305
2.2.	Kombiniertes Verfahren	307
2.3.	Getrennte Verfahren	308
2.4.	Die kantonale Praxis	309
2.4.1.	Allgemeines	309
2.4.2.	Kanton Aargau	309
2.4.3.	Kanton Bern	310
2.4.4.	Kanton Luzern	310
2.4.5.	Kanton Thurgau	310
3.	Voraussetzungen für eine Nachsteuererhebung	311
3.1.	Allgemeines	311
3.2.	Unterbesteuerung	312
3.3.	Rechtskraft	312
3.4.	Neue Tatsachen und Beweismittel	312
3.5.	Verbrechen oder Vergehen	314

3.6. Ausschlussgründe	314
4. Die Ermessensveranlagung im Nachsteuerverfahren.....	315
5. Das Verfahren.....	316
5.1. Die Einleitung des Nachsteuerverfahrens	316
5.2. Die Verfahrensgrundsätze.....	317
5.3. Der Verfahrensablauf.....	317
5.3.1. Allgemeines	317
5.3.2. Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung und Schätzungsmethoden	319
5.3.3. Die Eröffnung einer Nachsteuerverfügung und die Rechtsmittel.....	320
5.3.3.1. Allgemeines	320
5.3.3.2. Beispiel	321
6. Fazit.....	321
II. Das Steuerstrafverfahren.....	322
1. Allgemeines.....	322
2. Die Steuerhinterziehung.....	322
2.1. Allgemeines	322
2.2. Das Verfahren.....	323
2.2.1. Allgemeines	323
2.2.2. Die Anwendung und Auswirkung von Art. 6 EMRK	324
2.2.3. Die Einleitung und Eröffnung des Steuerhinterziehungsverfahrens.....	325
2.2.4. Das Untersuchungsverfahren.....	325
2.2.5. Ermessensveranlagung im Steuerhinterziehungsverfahren....	326
3. Fazit.....	327
I. Die Auswirkungen der Ermessensveranlagung	329
I. Verrechnungssteuer	329
1. Allgemeines.....	329
2. Der Rückerstattungsanspruch	330
2.1. Allgemeines	330
2.2. Die Revision von Art. 23 VStG	331
2.2.1. Allgemeines.....	331
2.2.2. Die Verschuldensformen im Steuerhinterziehungsverfahren	333
2.3. Weitere Voraussetzungen für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer	334
2.4. Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer nach einer Ermessensveranlagung i.S.v. Art. 130 Abs. 2 DBG und Art. 46 Abs. 3 StHG.....	335
2.4.1. Vor der Revision von Art. 23 VStG.....	335
2.4.1.1. Allgemeines	335
2.4.1.2. Beispiel	336
2.4.2. Nach der Revision von Art. 23 VStG	337
2.4.2.1. Allgemeines	337
2.4.2.2. Beispiel	338
3. Fazit.....	339
II. Sozialversicherungsrecht	340
1. Prämienverbilligung	340
1.1. Allgemeines	340

1.2. Kantonale Praxis	341
2. AHV-Beitragspflicht bei selbständiger Erwerbstätigkeit	342
2.1. Allgemeines	342
2.2. Nach einer Ermessensveranlagung	343
3. Fazit	344
III. Verlustverrechnung in Zusammenhang mit einer Ermessensveranlagung	344
1. Allgemeines	344
2. Ermessensveranlagung und Verlustverrechnung	345
2.1. Verlustverrechnung nach einer Ermessensveranlagung	345
2.2. Fehlendes Rechtsschutzinteresse	346
3. Kantonale Praxis	347
3.1. Kanton Basel-Landschaft	347
3.2. Kanton Bern	347
3.3. Kanton Luzern	348
4. Fazit	348
J. Exkurs Mehrwertsteuerrecht	351
I. Allgemeines	351
II. Das Veranlagungsverfahren	351
1. Die Unterscheidung nach Mehrwertsteuerart	351
1.1. Allgemeines	351
1.2. Das Selbstveranlagungsprinzip	352
2. Die anwendbaren Verfahrensmaximen	353
2.1. Allgemeines	353
2.2. Der Untersuchungsgrundsatz und die Mitwirkungspflicht der stpfl. Person	354
2.3. Die Beweiswürdigung und die Beweislastregeln	355
III. Die Ermessenseinschätzung	355
1. Allgemeines	355
2. Abgrenzungen	356
3. Sicherstellung der korrekten Steuerentrichtung	357
3.1. Allgemeines	357
3.2. Überprüfung i.S.v. Art. 77 MWSTG	358
3.3. Kontrolle i.S.v. Art. 78 MWSTG	358
3.3.1. Allgemeines	358
3.3.2. Durchführung und Abschluss	359
3.3.3. Kontrolle auf Gesuch der stpfl. Person	360
4. Voraussetzungen einer Ermessensschätzung	360
4.1. Allgemeines	360
4.2. Keine oder unvollständige Aufzeichnung	361
4.2.1. Allgemeines	361
4.2.2. Beispiel	362
4.2.2.1. Sachverhalt und Entscheid	362
4.2.2.2. Würdigung	363
4.2.3. Verstöße gegen die Buchhaltungsvorschriften	364
4.3. Offensichtlich fehlende Übereinstimmung zwischen ausgewiesenen Ergebnissen und dem tatsächlichen Sachverhalt	365
5. Gegenstand der Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen	366
5.1. Allgemeines	366
5.2. Schätzung des Umsatzes mit und ohne Vorsteuerabzug	366

6.	Schätzungsmethoden	367
6.1.	Allgemeines	367
6.2.	Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung	367
6.3.	Schätzung mittels Erfahrungszahlen	368
6.3.1.	Allgemeines	368
6.3.2.	Beispiel.....	369
6.4.	Einzelbetriebsvergleich.....	370
6.5.	Umlageverfahren (Hochrechnung).....	370
7.	Abschluss der Ermessenseinschätzung und Rechtsmittelverfahren	371
7.1.	Erlass der Einschätzungsmitteilung	371
7.2.	Das Einspracheverfahren	372
7.2.1.	Anfechtbare Verfügung	372
7.2.2.	Form der Einsprache.....	372
7.3.	Das Beschwerdeverfahren	372
7.3.1.	Bundesverwaltungsgericht.....	372
7.3.2.	Bundesgericht	374
IV.	Gegenüberstellung der direkten und indirekten Steuer	374
1.	Die Verfahrenarten und die anwendbaren Prozessmaximen	374
2.	Die Ermessenseinschätzung.....	375
2.1.	Die Voraussetzungen	375
2.2.	Schätzungsmethoden	376
2.3.	Rechtsmittelweg	376
K.	Zusammenfassung und Schlussfolgerungen	379
I.	Zusammenfassung der Ergebnisse	379
1.	Das gemischte Veranlagungsverfahren.....	379
2.	Zusammenspiel objektive Beweislastverteilung und Ermessens- veranlagung	379
3.	Der Anwendungsbereich der Ermessensveranlagung und daraus entstehende Probleme und Lösungsansätze	381
4.	Die Schätzungsmethoden.....	384
5.	Die Anfechtungsvoraussetzungen einer Ermessensveranlagung	385
6.	Abänderung rechtskräftiger Veranlagungsverfügungen	387
7.	Das Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahren	389
8.	Die Folgen einer Ermessensveranlagung.....	390
8.1.	Allgemeines	390
8.2.	Verrechnungssteuer	390
8.3.	Sozialversicherungsrecht	391
8.3.1.	Prämienverbilligung	391
8.3.2.	AHV-Beitragspflicht.....	392
8.4.	Verlustverrechnung.....	392
II.	Schlussfolgerungen	393
1.	Voraussetzungen und Auswirkungen der Ermessensveranlagung	393
2.	Steuererlass.....	394
3.	Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahren	395
L.	Ausblick.....	397