

## Amtliche Einschätzung

### Anforderung an den Nachweis der Unrichtigkeit

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 23. April 1997

Der Nachweis der Unrichtigkeit einer amtlichen Einschätzung bedarf stichhaltiger Beweise und eines substantiierten Sachverhalts. Zweifelhafte Bestätigungen bzw. Urkunden genügen insbesondere dann nicht, wenn sich der Steuerpflichtige auch sonst offensichtlich widersprüchlich verhalten hat.

### Tatsachen:

A. Am 27. Dezember 1993 reichte X die Steuererklärung 1993/1994 ein, wobei er ein Einkommen aus selbständiger Tätigkeit in der Höhe von Fr. 4'286.– pro 1991 und von Fr. 53'557.– pro 1992 deklarierte. Auf Veranlassung des zuständigen Veranlagungsbeamten hin wurde im Frühjahr 1995 eine generelle Buchprüfung vorgenommen. Dabei wurde zum Ergebnis gelangt, dass aufgrund der vorhandenen Bücher eine Revision nicht möglich sei. Den eingereichten Unterlagen wurde in der Folge die Beweiskraft abgesprochen. Im weiteren wurde festgestellt, dass das deklarierte Einkommen für den Lebensunterhalt nicht ausreiche. Daher wurde eine Pauschalaufrechnung nach Ermessen von jährlich Fr. 25'000.– als Ergänzung des selbstdeklarierten Einkommens beantragt. Mit Datum vom 26. Juni 1995 wurde die Staatssteuer 1993 und 1994 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 29'286.– resp. Fr. 78'557.– definitiv veranlagt.

B. Am 24. Juli 1995 erhob der Pflichtige, vertreten durch die Y Treuhand, Einsprache gegen die definitive Veranlagung der Staatssteuer 1993/1994 mit dem Begehren, dass die von der Veranlagungsbehörde vorgenommene Einschätzung des selbständigen Erwerbseinkommens in beiden Bemessungsjahren 1991/1992 um je Fr. 9'000.–, eventuell Fr. 12'500.– zu reduzieren sei. Begründet wurde die Einsprache mit der zu hohen Einschätzung der Lebenshaltungskosten. Mit Entscheid vom 14. September 1995 lehnte die Steuerverwaltung die Einsprache von X ab. Ebenso wurde am 12. Januar 1996 der dagegen erhobene Rekurs an die Steuerrekurskommission abschlägig beurteilt. Zur Begründung wurde im wesentlichen geltend gemacht, dass eine Steuerveranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen vorgenommen werde, wenn die Veranlagung aufgrund der vorhandenen Unterlagen nicht möglich sei. Obwohl der Rekurrent zur Buchführung verpflichtet gewesen wäre, hätten anlässlich der Buchprüfung der Geschäftsjahre 1991/1992 keinerlei Bücher oder Belege vorgelegt werden können, die eine Überprüfung der deklarierten Einkommensbeiträge erlaubt hätten. Die Voraussetzungen für eine amtliche Veranlagung seien somit erfüllt. Im Rechtsmittelverfahren gegen eine amtliche Einschätzung finde eine Beweislastumkehr statt, so dass nicht mehr die Steuerveranlagungsbehörde die steuerbegründenden bzw. steuererhöhenden Tatsachen beweisen müsse, sondern es dem Rekurrenten obliege, rechtsgenügend darzulegen, weshalb die amtliche Schätzung unrichtig sei. Sowohl im vorangegangenen Einsprache- als auch im Rekursverfahren bezeichne der Rekurrent indes lediglich die geschätzten Einkommensverhältnisse als zu hoch, ohne stichhaltige Unterlagen einzureichen, die seine Behauptungen stützten. Er habe zwar am 9. Januar 1996 ein per Fax übermitteltes Schreiben eingereicht, welches als Kopie einer türkischen Schenkungsurkunde bezeichnet worden sei. Damit habe der Rekurrent beweisen wollen, weshalb er trotz geringen Einkommens über genügend Mittel zur Bezahlung der Unterhaltskosten verfüge. Indes habe der Rekurrent die genannte Eingabe nur in türkischer Sprache eingereicht; die Rekurskommission sehe sich aber angesichts der geltenden Beweislastumkehr nicht dazu veranlasst, das Verfahren von sich aus auszustellen und eine beglaubigte Übersetzung des türkischen Schreibens einzuholen. Insgesamt habe der Rekurrent weder seine Mitwirkungspflicht erfüllt noch seiner Beweispflicht im Rechtsmittelverfahren nachgelebt, so dass sich eine genaue Überprüfung der einzelnen Faktoren in der amtlichen Veranlagung erübrige.

C. In der Folge gelangte X, vertreten durch die Y Treuhand, an das Verwaltungsgericht mit dem unter o/e-Kostenfolge gestellten Begehren, in Aufhebung des Rekurskommissionsentscheides sei für die

Jahre 1991/1992 ein steuerbares Einkommen von Fr. 7'826.20 bzw. Fr. 57'178.75 zu veranlagten. In der vom 21. Juni 1996 datierenden Beschwerde begründung wurde namentlich zu bedenken gegeben, dass der Beschwerdeführer in der Rekurschrift vom 9. Oktober 1995 einen neuen Beweis für die Richtigkeit des deklarierten Einkommens angeboten habe. Er habe darauf hingewiesen, dass er im fraglichen Zeitraum weitere, steuerunwirksame Vermögenszugänge zu verzeichnen gehabt habe. Die entsprechenden Urkunden hätten zunächst in der Türkei besorgt werden müssen. Am 9. Januar 1996 seien die Originalurkunden der Steuerverwaltung gefaxt worden. Die bereits angekündigte, beglaubigte Übersetzung, welche am 24. Januar 1996 nachgereicht worden sei, habe die Beschwerdegegnerin jedoch nicht mehr abgewartet und ihren Entscheid bereits am 12. Januar 1996 gefällt. Entgegen der im angefochtenen Entscheid enthaltenen Darstellung ziele die zu stellende Frage demnach nicht dahin, ob die Rekurskommission von sich aus eine Übersetzung hätte anfordern sollen. Vielmehr wäre von ihr einzig zu erwarten gewesen, den angebotenen Beweis entgegenzunehmen. Angesichts der geschilderten Umstände sei offenkundig, dass die Beschwerdegegnerin den rechtserheblichen Sachverhalt unvollständig festgestellt und den Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt habe. Was den Vermögenszugang des Rekurrenten im einzelnen betreffe, so hätten Verständigungsschwierigkeiten dazu geführt, dass die Steuervertreterin zunächst davon gesprochen habe, der Beschwerdeführer habe in den Jahren 1991/1992 zwei Schenkungen in der Höhe von je Fr. 30'000.– erhalten. Die Übersetzung habe nun gezeigt, dass es sich vielmehr um Wechselverbindlichkeiten handle. Ferner habe sich herausgestellt, dass der Beschwerdeführer im massgeblichen Zeitraum nur einen Vermögenszugang, aber einen solchen von Fr. 40'000.–, zu verzeichnen habe. Bei näherem Hinsehen zeige sich, dass dieser Vermögenszugang genau jene Lücke schliesse, welche die Steuerverwaltung zur ermessensweisen Aufrechnung der hier fraglichen Beiträge veranlasst habe. Aus der Zusammenstellung der Steuerverwaltung vom 23. Juni 1995 gehe hervor, dass davon ausgegangen worden sei, dass für 1992 gar keine Mittel für den Kauf von Lebensmitteln vorhanden gewesen seien. Genau dies sei aber durch das Vorliegen der erwähnten Wechselverbindlichkeit widerlegt. D. In ihren Vernehmlassungen vom 3. bzw. 12. Juli 1996 trugen sowohl die Steuerverwaltung als auch die Steuerrekurskommission bei im wesentlich gleichbleibender Begründung auf Abweisung der Beschwerde an. Beide Behörden brachten zum Ausdruck, dass das widersprüchliche Verhalten des Beschwerdeführers im ganzen Rechtsmittelverfahren die Vermutung nahelege, dass es sich bei den Urkunden lediglich um Gefälligkeitsurkunden handle. Der Beweis für das Vorliegen eines Vermögenszugangs, welcher zur Deckung der Lebenshaltungskosten beigetragen haben soll, müsse somit als nicht erbracht qualifiziert werden.

#### Erwägungen:

1. Gegen den Entscheid der Rekurskommission kann innert 10 Tagen beim Verwaltungsgericht Beschwerde erhoben werden. Zur Beschwerde ist gemäss § 131 des Steuer- und Finanzgesetzes (StG) vom 7. Februar 1974 die steuerpflichtige Person, die Gemeinde und die kantonale Steuerverwaltung befugt. Im vorliegenden Fall ist der Rekurrent als Steuerpflichtiger durch den über ihn ergangenen Entscheid berührt, weshalb er zur Beschwerde legitimiert ist. Der Steuerrekurskommissionsentscheid vom 17. März 1995 wurde dem Rekurrenten am 17. April 1996 zugestellt. Die dagegen erhobene Beschwerde datiert vom 26. April 1996 (bzw. 21. Juni 1996) und ist damit fristgerecht eingereicht worden. Da sich demzufolge bezüglich der formellen Beschwerdevoraussetzungen keinerlei Schwierigkeiten ergeben, ist auf die Beschwerde einzutreten.
2. a) Gemäss Art. 934 des Obligationenrechts (OR) vom 30. März 1911 in Verbindung mit Art. 10 Abs. 1 lit. a der Handelsregisterverordnung (HRegV) vom 7. Juni 1937 ist derjenige verpflichtet, seine Firma in das Handelsregister eintragen zu lassen, welcher ein Handels-, Fabrikations- oder ein anderes nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreibt.  
b) Der Beschwerdeführer ist Inhaber der Einzelfirma X Transport. Deren Zweck besteht im Transport, Import sowie Export von und Handel mit Waren aller Art. Dass vorliegend ein Handelsregistereintrag

kraft den einschlägigen Vorschriften notwendig ist, muss als eindeutig angesehen werden und bedarf keiner weiteren Begründung. Richtigerweise ist das fragliche Unternehmen denn auch am Tage Z im Handelsregister (neu)-eingetragen worden (vgl. dazu Amtsblatt des Kantons Basel-Landschaft) .

3. a) Wer verpflichtet ist, seine Firma in das Handelsregister eintragen zu lassen, ist gehalten, diejenigen Bücher ordnungsgemäss zu führen, die nach Art und Umfang seines Geschäfts nötig sind, um die Vermögenslage des Geschäfts und die mit dem Geschäftsbetriebe zusammenhängenden Schuld- und Forderungsverhältnisse sowie die Betriebsergebnisse der einzelnen Geschäftsjahre festzustellen (Art. 957 OR). Können anlässlich einer Buchprüfung keinerlei Bücher oder Belege vorgewiesen werden, die eine Überprüfung der deklarierten Einkommen zulassen, liegen die Voraussetzungen für eine amtliche Veranlagung vor. Dabei wird die Steuerveranlagung gemäss Art. 109 Abs. 5 StG nach pflichtgemässen Ermessen vorgenommen, wobei das Einkommen, soweit möglich, nach Erfahrungszahlen oder nach dem Lebensaufwand des Steuerpflichtigen zu schätzen ist.

b) Der Rekurrent deklarierte in der Steuererklärung 1993/1994 ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 4'286.– pro 1991 und Fr. 53'557.– pro 1992. In der Folge wurde auf Antrag des zuständigen Veranlagungsbeamten eine generelle Buchprüfung vorgenommen. Im entsprechenden Revisionsbericht Nr. 76/95 vom 8. Mai 1995 wurde im Sinne eines Ergebnisses festgehalten, dass die wesentlichen Grundbelege (Debitoren-, Kreditorenrechnungen, kontinuierliche Belege des Zahlungsverkehrs, sämtliche Aufwandbelege) fehlten. Ebenso wenig lägen Unterlagen betreffend die Tätigkeit in Istanbul vor. Der Buchhaltung müsse daher die Beweiskraft abgesprochen werden; eine Revision sei nicht durchführbar. Ferner müsse davon ausgegangen werden, dass das deklarierte Einkommen für die Lebenshaltungskosten (einer vierköpfigen Familie) nicht ausreiche. Es sei deshalb eine Pauschalaufrechnung in der Höhe von Fr. 25'000.– per annum vorzunehmen.

c) Aufgrund der klaren Sachdarstellung und der überzeugenden Schlussfolgerungen des oberwähnten Revisionsberichts, welchen das Gericht in seiner Gesamtheit aus keinem Grund in Zweifel ziehen muss, ergibt sich, dass im vorliegenden Fall die Voraussetzungen für eine amtliche Veranlagung gemäss Art. 109 Abs. 5 StG gegeben sind. Es wurde denn auch in concreto am 26. Juni 1995 die Staatssteuer mit einem Durchschnittseinkommen von Fr. 49'696.– definitiv veranlagt.

4. a) Ergreift der Steuerpflichtige - wie in casu - nach § 106 Abs. 3 StG gegen eine amtliche Einschätzung ein Rechtsmittel, so hat er im Einsprache- bzw. Rekursverfahren die Unrichtigkeit der Einschätzung nachzuweisen (Basellandschaftliche Steuerpraxis [BLStrPr], Band V, S. 477f. sowie S. 505f.; BLStrPr Band XI, S. 383f.). Die allgemeine aus Art. 8 des Zivilgesetzbuches (ZGB) abgeleitete Regel, wonach die Steuerbehörde die Beweislast trägt für Tatsachen, welche die Steuerschuld begründen oder mehren, der Steuerpflichtige hingegen für Tatsachen, welche die Steuerschuld mindern, wird hier durchbrochen (Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 110). Dies bedeutet, dass es dem Einsprecher oder Rekurrent obliegt, die Unrichtigkeit der amtlichen Einschätzung - und zwar detailliert und umfassend - nachzuweisen (sog. Umkehr der Beweislast). An diesen Unrichtigkeitsnachweis werden strenge Anforderungen gestellt.

b) Der Beschwerdeführer versuchte die Unrichtigkeit der Einschätzung gegenüber der Steuerverwaltung zunächst damit zu begründen, dass seine Tochter A mit monatlichen Beiträgen an die Finanzierung der Lebenshaltungskosten beigetragen habe. Nachdem sich jedoch herausgestellt hat, dass A in der fraglichen Zeit ein Einkommen erzielte, welches weder für den eigenen Unterhalt noch für einen Beitrag an die Familie ausreichte, machte der Beschwerdeführer im Verfahren vor der Steuerrekurskommission geltend, in den Jahren 1991 und 1992 zwei Schenkungen im Umfang von je Fr. 30'000.- erhalten zu haben. Damit sei die Finanzierung des Privatverbrauchs hinlänglich geklärt. Mit Fax-Eingabe vom 9. Januar 1996 wurde der Steuerrekurskommission eine Kopie der angeblichen, in türkischer Sprache abgefassten Schenkungsurkunden übermittelt. Gleichzeitig wurde mitgeteilt, dass die Schenkungsurkunden betragsmässig auf Fr. 30'000.– sowie auf Fr. 40'000.– lauteten. Vor Verwaltungsgericht beruft sich der Beschwerdeführer im Blick auf die deutschen Übersetzungen nunmehr darauf, dass es sich nicht um Schenkungen im Umfang von insgesamt Fr. 60'000.– resp. Fr.

70'000.– handle, sondern vielmehr um Wechselverbindlichkeiten, wobei - im Sinne eines weiteren corrigendums - nur ein Vermögenszugang in der Höhe von Fr. 40'000.– im massgebenden Zeitraum stattgefunden habe.

c) Aus der vorstehenden Sachverhaltsschilderung wird das als widersprüchlich zu bezeichnende Verhalten des Beschwerdeführers sowohl im Einsprache- wie auch im Rechtsmittelverfahren offensichtlich. Dass sich daher im vorliegenden Fall erhebliche Zweifel an der Echtheit der seitens des Rekurrenten ins Recht gelegten Urkunden sowie am tatsächlich erfolgten Geldfluss ergeben, erstaunt nicht. Vielmehr teilt das Gericht die Auffassung der Vorinstanzen, dass es sich bei den fraglichen Urkunden um blosser Gefälligkeitsbestätigungen handelt. Da es der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang auch versäumt hat, den nach wie vor ungewissen und unsubstanzierten Sachverhalt betreffend Wechselverbindlichkeiten durch weitere stichhaltige Beweise wie beispielsweise Bankbelege oder Zeugen zu relevieren, müssen seine Vorbringen als blosser Behauptungen ohne jeglichen Beweiswert gewertet werden. Jedenfalls kann der Rekurrent aus ihnen nichts zu seinen Gunsten ableiten. Da der Beschwerdeführer den Unrichtigkeitsnachweis betreffend amtliche Einschätzung mithin nicht in rechtsgenügender Weise angetreten hat, muss er ohne weiteres als gescheitert betrachtet werden. Die Beschwerde ist daher infolge Unbegründetheit abzuweisen.

5. a) An diesem Ergebnis vermag auch der vom Beschwerdeführer erhobene Einwand betreffend Gehörsanspruchsverletzung nichts zu ändern. Dies aus den folgenden Gründen:

b) Der Anspruch auf rechtliches Gehör wird zunächst durch das massgebende kantonale Verfahrensrecht umschrieben. Sind die kantonalen Vorschriften ungenügend, greift der unmittelbar aus Art. 4 BV fliessende bundesrechtliche Minimalanspruch Platz. In all seinen Ausprägungen verkörpert das rechtliche Gehör die Vorstellung des mündigen Menschen, der den Behörden als ein ebenbürtiger und geachteter Gesprächspartner gegenübertritt (Thomas Cottier, Der Anspruch auf rechtliches Gehör, Art. 4 BV, in: recht 1984, S. 2). Der Mensch ist nicht nur als Objekt, sondern auch als Subjekt staatlicher Verfahren ernstzunehmen; es soll nicht über ihn «verfügt» werden, sondern er ist in den ihn betreffenden Entscheidungsprozess einzubeziehen mit der Möglichkeit, seine Sicht, Argumente und Widersprüche frühzeitig anmelden zu können (Jörg Paul Müller/Stephan Müller, Grundrechte, besonderer Teil, Bern 1985, S. 233; René Rhinow. Heinrich Koller. Christina Kiss, Öffentliches Prozessrecht und Justizverfassungsrecht des Bundes, Basel und Frankfurt am Main, S. 57 f.). Der Gehörsanspruch ist, wie sich das Bundesgericht ausdrückt, ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht beim Erlass von Verfügungen, das in die Rechtsstellung des Einzelnen eingreift (BGE 107 Ia 185). Von diesem Einbezug des Betroffenen in das Verfahren wird auch ein Gewinn an Richtigkeit des Entscheides in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht erhofft. Weiter erhöht die Teilnahme des Betroffenen an der Entscheidungsfindung die Chance der Akzeptanz des schliesslich zu treffenden Entscheides (Jörg Paul Müller/Stephan Müller, a.a.O., S. 233 mit Hinweisen).

c) Der Ansicht des Beschwerdeführers, es stehe vorliegend eine Verletzung des verfassungsmässigen Gehörsanspruchs im Raume, weil die Rekurskommission die deutschen Übersetzungen der in türkischer Sprache abgefassten Urkunden nicht abgewartet habe, kann das hiesige Gericht nicht beipflichten. Zwar hätte es der Rekurskommission besser angestanden, die entsprechenden deutschen Übersetzungen in ihre Entscheidungsfindung zu integrieren, um damit formellen Einwänden zum vornehieren den Boden zu entziehen. Dieser Überlegung steht jedoch entgegen, dass die Rekurskommission lediglich dazu verpflichtet ist, angebotene Beweise abzunehmen und zu würdigen, sofern sie zur Abklärung des entscheiderelevanten Sachverhalts geeignet sind. In bezug auf die nachgereichten beglaubigten deutschen Übersetzungen der zur Diskussion stehenden türkischen Belege bleibt festzustellen, dass sie angesichts der aufgezeigten Widersprüchlichkeiten im Verhalten des Beschwerdeführers nicht in der Lage sind, die stark angeschlagene Glaub- und Vertrauenswürdigkeit der türkischen Belege zu mehren; insoweit fallen sie als taugliche Beweismittel ausser Betracht. Von einer durch Nichtabwarten des angebotenen Beweises begangenen Gehörsanspruchsverletzung durch die Rekurskommission kann daher auch nicht die Rede sein.

d) Selbst wenn man in casu von einer Verletzung des verfassungsmässigen Anspruchs auf rechtliches Gehör ausgehen wollte, zeitigte die getroffene Annahme für den vorliegenden Fall keinerlei Auswirkungen. Nach der Praxis des Bundesgerichts kann dann nämlich die Verletzung des Gehörsanspruchs geheilt werden, wenn der in erster Instanz nicht angehörte Beschwerdeführer Gelegenheit hat, sich vor einer Rechtsmittelinstanz zu äussern, die zur freien Prüfung aller Fragen befugt ist, welche der unteren Instanz hätten unterbreitet werden können. Die Heilung kommt nur unter drei Voraussetzungen in Frage: Die Beschwerdeinstanz muss mit umfassender und freier Überprüfungsbefugnis ausgestattet sein, die Kognition muss auch tatsächlich ausgeschöpft werden, und die Anhörung muss tatsächlich nachgeholt werden. Dass ein allfälliger Verstoss gegen das rechtliche Gehör im Verfahren vor Verwaltungsgericht aber als geheilt angesehen werden müsste, scheint im Hinblick auf das bereits Gesagte und die Tatsache, dass dem Gericht die beglaubigten Übersetzungen bei seiner Entscheidungsfindung in freier Überprüfung vorliegen bzw. vorgelegen haben, offensichtlich zu sein.

6. Die vorstehenden Ausführungen zusammenfassend ergibt sich, dass die Entscheide der Vorinstanzen in keiner Weise zu beanstanden sind. Die Beschwerde muss daher abgewiesen werden.

Demgemäss wird erkannt:  
Die Beschwerde wird abgewiesen.