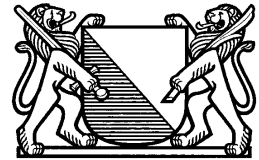


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



2. Abteilung

2 DB.2024.115
2 ST.2024.147

Beschluss

28. Januar 2025

Mitwirkend:

Abteilungsvicepräsident Hans Heinrich Knüsli, Steuerrichter Marc Gerber, Steuerrichter Christian Griesser und Gerichtsschreiber Gilles Vogt

In Sachen

1. **A**,
2. **B**,

vertreten durch C AG,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

Kanton Zürich,

vertreten durch das kant. Steueramt, Bau,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerde-/
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2021 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2021

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend die Pflichtigen) heirateten im Lauf des Jahrs 2021 und sind deshalb kraft Art. 42 Abs. 1 i.V.m. Art. 9 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 52 Abs. 2 i.V.m. § 7 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) für die ganze Steuerperiode 2021 gemeinsam zu veranlagten. Trotz öffentlicher Aufforderung und individueller Mahnung vom 8. Dezember 2022 reichten die Pflichtigen für diese Steuerperiode keine Steuererklärung ein. Das kantonale Steueramt veranlagte sie deshalb mit Verfügung vom 19. September 2023 für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2021, in Anwendung von Art. 130 Abs. 2 DBG nach pflichtgemäsem Ermessen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 95'000.-. Die Einschätzung für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2021, erfolgte gleichentags ebenfalls nach pflichtgemäsem Ermessen i.S.v. § 139 Abs. 2 StG mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 95'000.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.-.

B.1. Die Pflichtigen erhoben am 18. Mai 2022 unter Beilage der Steuererklärung 2021 Einsprache. Der Steuerkommissär verglich in der Folge das darin deklarierte Vermögen von Fr. 248'743.- mit dem Stand des Vermögens der Pflichtigen per Ende 2020. Der Pflichtige hatte im Vorjahr keine Steuererklärung und keine Unterlagen eingereicht und war nach pflichtgemäsem Ermessen mit einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.- eingeschätzt worden. Das steuerbare Vermögen der Pflichtigen hatte sich per Ende 2020 ebenfalls auf Fr. 0.- belaufen. Der Steuerkommissär konnte sich die Vermögenszunahme pro 2021 mit Blick auf das deklarierte steuerbare Einkommen von Fr. 157'394.- nicht erklären, zumal die Pflichtigen daneben ja noch für den eigenen Lebensunterhalt (Miete, Telefonrechnungen, Nahrungsmittel, Freizeit. etc.) aufkommen mussten. Er forderte die Pflichtigen deshalb mit uneingeschrieben verschickter Auflage vom 14. Dezember 2023 u.a. auf darzulegen, wie die Erhöhung des Vermögens zustande gekommen war. Zudem sollten sie das beigelegte Blatt zur Berechnung des Lebensaufwands ausgefüllt zurückschicken. Die Vertreterin der Pflichtigen reagierte darauf nicht, weshalb die Auflage am 3. Januar 2024 noch einmal (eingeschrieben) wiederholt wurde. Der Steuerkommissär ergänzte die zuvor ergangene Auflage mit dem Hinweis, dass die im Einschätzungs- und Veranlagungsverfahren nach pflichtgemäsem Ermessen ergangene Schätzung des steuerbaren Einkommens unter Umständen erhöht werden müsste

(Anzeige der reformatio in peius). Nachdem erneut keine Erklärung und keine Unterlagen eingingen, erliess die Steuerbehörde am 27. Februar 2024 die Mahnung mit dem gleichen Wortlaut. Den Pflichtigen wurde dabei Frist bis 18. März 2024 angesetzt, um ihren Verfahrenspflichten vollständig nachzukommen.

2. Mit Einspracheentscheid vom 31. Mai 2024 nahm der Steuerkommissär aufgrund der ungeklärten Vermögensvermehrung androhungsgemäss eine neue (globale) Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vor. Er schätzte dabei die Vermögensvermehrung zusammen mit den Lebenshaltungskosten auf Fr. 300'000.-. Das steuerbare Einkommen (direkte Bundessteuer und Staats- und Gemeindesteuern) setzte er dementsprechend auf Fr. 300'000.- fest. Das steuerbare Vermögen (Staats- und Gemeindesteuern) betrug deklarationsgemäss neu Fr. 248'000.-. Weil sich die Einsprache gegen eine Veranlagung bzw. Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen gerichtet hatte und die Pflichtigen überdies an der Untersuchung im Einspracheverfahren nicht mitgewirkt hatten, auferlegte der Steuerkommissär ihnen im Verfahren betreffend die Staats- und Gemeindesteuern Kosten von Fr. 420.-.

C. Die Vertreterin der Pflichtigen erhob mit Eingabe vom 28. Juni 2024 (Poststempel 2. Juli 2024) Beschwerde und Rekurs mit dem Antrag, die Pflichtigen seien gemäss Selbstdeklaration zu veranlagern bzw. einzuschätzen. Die Kostenaufgabe im Einspracheverfahren (Staats- und Gemeindesteuern) sei aufzuheben. Die Kosten des Beschwerde- und Rekursverfahrens seien schliesslich dem kantonalen Steueramt aufzuerlegen, und es sei den Pflichtigen eine Parteientschädigung zuzusprechen. Die Vertreterin behauptete, sie habe nach Erhalt der Auflage vom 3. Januar 2024 die detaillierten Unterlagen und Erklärungen betreffend die festgestellte Vermögensvermehrung zusammengetragen bzw. zusammengestellt (u.a. auch die Steuererklärung 2020 des Pflichtigen mit einem steuerbaren Vermögen von Fr. 62'412.-). Nach Entgegennahme der Mahnung vom 27. Februar 2024 habe sie ihre Stellungnahme fristgerecht am 5. März 2024 mit eingeschriebener Briefpost übermittelt. Zum Beweis reichte die Pflichtige einen Internet-Ausdruck eines Zustellnachweises der schweizerischen Post über ein Paket "PostPac Economy" mit der Sendungsnummer ... (Aufgabedatum 6. März 2024; Zustelldatum 7. März 2024) ein. Weder Empfänger noch Absender gingen aus dem eingereichten Dokument hervor. Ebenso wenig reichte die Pflichtige den Inhalt der Sendung nach.

Das kantonale Steueramt schloss mit Beschwerde- und Rekursantwort 17. Juli 2024 auf Abweisung des Rechtsmittels, soweit darauf einzutreten sei. Den Erhalt der von der Vertreterin der Pflichtigen erwähnten Sendung vom 5. März 2024 stellte die Steuerbehörde in Abrede.

Mit Verfügung vom 6. August 2024 ordnete die Abteilungspräsidentin a.i. einen zweiten Schriftenwechsel an. Die Pflichtigen reagierten darauf nicht.

Eine Recherche auf der Internet-Seite der Schweizerischen Post ergab als Versandart der am 6. März 2024 [nicht am 5. März], 17.36 Uhr, auf der Poststelle D aufgegebenen uneingeschriebenen Sendung "PostPac Economy". Ein Absender war nicht aufgeführt, ebensowenig wie ein Adressat.

Der im Verfahren als Referent eingesetzte Steuerrichter erkundigte sich daraufhin telefonisch bei der Schweizerischen Post nach dem Absender und dem Adressaten der Sendung mit der Sendungsnummer Die Kundenberaterin der Post erklärte mit E-Mail vom ... Oktober 2024, die exakte Adresse [wie sie auf der Sendung aufgeführt worden sei] könne nicht mehr eruiert werden, doch stehe deren Übergabe an die Staatskanzlei des Kantons Zürich am 7. März 2024 fest. Zum Absender machte die Kundenberaterin keine Angaben. Die Staatskanzlei nimmt zentral Sendungen entgegen, die an die kantonale Verwaltung adressiert sind, darunter auch Eingaben an das kantonale Steueramt.

Der Referent forderte daraufhin das kantonale Steueramt mit Verfügung vom 8. Oktober 2024 auf mitzuteilen, welche steuerpflichtige Person der Inhalt der erwähnten Sendung (bzw. des Pakets) betraf, und welche Vorkehrungen das kantonale Steueramt getroffen habe, um den Empfang von Sendungen ordnungsgemäss zu dokumentieren und die Weiterleitung an den zuständigen Steuerkommissär bzw. die zuständige Steuerkommissärin zu gewährleisten.

Das kantonale Steueramt nahm dazu am 22. Oktober 2024 Stellung. Die Zustellung der Post seitens der Staatskanzlei erfolgt demnach zweimal täglich. Nach Eintreffen der Lieferung wird die Post manuell nach Abteilung, Team und oder Empfänger (Mitarbeitenden) triagiert. Anschliessend startet die interne Verteilung, welche ebenfalls zweimal am Tag erfolgt. Der Inhalt der Sendungen wird von den Mitarbeitenden der Abteilung Services nicht kontrolliert. Es erfolgt lediglich eine Überprüfung des Inhalts, wenn

aufgrund der Anschrift die Zustellung keinem Empfänger, keiner Abteilung oder keinem Team zugeordnet werden kann. Bei eingeschriebenen Sendungen findet der gleiche Prozess Anwendung. Jedoch wird in diesen Fällen zusätzlich, zwecks Nachverfolgung, die Sendung in einer Excel-Liste erfasst. Eingeschriebene Sendungen, welche eine genaue Adressierung aufweisen, werden nicht in die Liste aufgenommen. Die Post kann auf Anfrage bei sämtlichen eingeschriebenen Sendungen im Bedarfsfall ein Bild liefern. Infolge der hohen Anzahl Sendungen, welche das kantonale Steueramt jährlich erreichen (rund Fr. 450'000 pro Jahr) ist eine Protokollierung der eingehenden normalen (nicht eingeschriebenen) Post nicht möglich. Es werden somit keine entsprechenden Listen geführt. Die Schweizerische Post AG hatte der Staatskanzlei folgendes mitgeteilt: "Die sogenannten Kleinwaren werden im Briefkanal verarbeitet. Für diese Sendungen gibt es jedoch keine Bilder".

Das kantonale Steueramt teilte weiter mit, das strittige Paket sei als sogenannte "Kleinware" versandt worden und nicht als eingeschriebene Post, weshalb bei der Post kein Foto der Adresse verfügbar sei. Es sei somit auch nicht nachvollziehbar, an wen es adressiert war.

Mit Verfügung vom 30. Oktober 2024 wurde den Pflichtigen bzw. der Vertreterin aufgegeben, zur Sachdarstellung des kantonalen Steueramts Punkt für Punkt detailliert Stellung zu beziehen. Weiter sollten sie substantzieren und beweisen, dass die Sendung mit der Sendungsnummer ... die Pflichtigen – und nicht etwa einen anderen Kunden oder eine andere Kundin – betraf. Schliesslich sollte die Vertreterin den gesamten Inhalt in Kopie der (behaupteten) für die Pflichtigen am 6. März 2024 abgeschickten Sendung (PostPac Economy) einreichen.

Mit Schreiben vom 18. November 2024 zog die Vertreterin die Sachdarstellung des kantonalen Steueramts nicht in Zweifel. Sie teilte mit, dass sie selber eine Excel-Liste führe mit den Empfängern und den Sendungsnummern der versandten Briefe und Pakete. So sei sichergestellt, "dass wir auch nach dem Versand noch nachvollziehen können, welche Sendungen eingeschrieben verschickt wurden und an welchen Empfänger bzw. mit welchem Inhalt." Die Ausführungen enthielten weiter eine Tabelle mit Sendungen und Sendungsnummern, woraus u.a. hervorging, dass nach Ansicht der Vertreterin am 5. März 2024 eine Sendung an das kantonale Steueramt betreffend A (Steuererklärung; Sendungsnummer ...) verschickt wurde. Am 6. März 2024 verliess eine Sendung namens "E AG" mit "Ordner ...2023" das Haus, wobei unklar blieb, ob es

sich bei der Gesellschaft um die Empfängerin der Sendung oder um die betroffene Kundin handelte (Sendungsnummer ...).

Im Schreiben nahm die Pflichtige weiter auf die Steuererklärung 2021 Bezug, welche aus ihrer Sicht im Rahmen der nach Ermessen vorgenommenen Einschätzung zu berücksichtigen sei, und welche sie nunmehr "nochmals" einreiche. Sie erwähnte im gleichen Satz, sie lege (hiermit) auch den "damaligen Brief" bei. Über die Steuererklärung des Pflichtigen für das Vorjahr 2020 schwieg sich die Vertreterin indessen gänzlich aus.

Die erwähnte Sendung der Pflichtigen vom 18. November 2024 enthielt als Beilage nur die – bereits im Einspracheverfahren vorgelegte – Steuererklärung 2021 (und nicht etwa die Vorjahres-Deklaration), nicht aber den "damaligen Brief", weshalb die Pflichtigen bzw. die Vertreterin mit Verfügung vom 20. November 2024 aufgefordert wurde, diesen bis zum 11. Dezember 2024 nachzureichen.

Bis zum heutigen Tag reagierte die Vertreterin auf die Verfügung nicht.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) aa) Das DBG und das StG verwirklichen den Grundsatz der Gesamteinkommenssteuer mit einer Einkommensgeneralklausel und einem beispielhaften Einkünftekatalog. Gemäss Art. 16 Abs. 1 DBG bzw. § 16 Abs. 1 StG unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer. Sämtliche Einkünfte sind grundsätzlich ohne Rücksicht auf ihre Quellen steuerbar. Unter Einkünften sind dabei alle von aussen zufließenden Vermögensrechte zu verstehen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. A., 2023, Art. 16 N 1 ff. DBG sowie Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 16 N 7 StG). Hiervon kann nur dann abgewichen werden, wenn das Gesetz bestimmte Einkünfte ausdrücklich von der Besteuerung ausnimmt oder einer anderen Besteuerungsordnung (z.B. der Grundstückgewinnsteuer oder der Erbschafts- und Schenkungssteuer) unterwirft (RB 1997 Nr. 32 = ZStP 1997, 197 = StE 1997 B 24.4 Nr. 45). Art. 16 Abs. 1 DBG bzw. § 16 Abs. 1 StG bilden jeweils einen Auffangtatbestand, unter den alle Einkünfte fallen, die nicht von den

Art. 17 - 23 DBG bzw. §§ 17 - 23 StG erfasst werden, aber auch nicht zu den ausdrücklichen Ausnahmen von der Besteuerung im Rahmen der Einkommenssteuer zählen.

bb) Hat ein Steuerpflichtiger trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, nimmt das kantonale Steueramt die Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor (Art. 130 Abs. 2 DBG; § 139 Abs. 2 StG). Eine Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen kann sowohl im Veranlagungs- als auch im Einsprache- bzw. Beschwerde- und Rekursverfahren vorgenommen werden (vgl. Art. 134 Abs. 1 bzw. Art. 142 Abs. 4 DBG und § 141 Abs. 1 bzw. § 148 Abs. 3 StG).

Eine Ermessensveranlagung kann z.B. dann erfolgen, wenn die Steuerfaktoren aufgrund eines nicht geklärten Widerspruchs zwischen den deklarierten Beträgen und dem Aufwand (inkl. Vermögensvermehrung) der daraus lebenden Personen nicht einwandfrei ermittelt werden können (BGr, 16. März 1999 = Pra 1999, 880). Ein solcher Fall liegt insbesondere dann vor, wenn die Summe der Lebenshaltungskosten des Steuerpflichtigen und der von seinen Einkünften abhängigen Personen sowie der deklarierten Vermögensvermehrung höher ist als das angegebene und belegte steuerbare Einkommen. Voraussetzung für die Vornahme einer diesbezüglichen Ermessenseinschätzung bildet, dass die Steuerbehörde diesen Widerspruch mittels einer Untersuchung vorgängig zu klären versucht und der Steuerpflichtige dabei trotz Mahnung den notwendigen Aufschluss nicht geliefert hat.

Daraus ergibt sich, dass in diesen Fällen zunächst zu prüfen ist, ob die steuerpflichtige Person den Widerspruch zwischen den deklarierten Werten und dem Lebensaufwand (inkl. Vermögensvermehrung) nach Auflage und Mahnung geklärt hat. Ist diese Frage zu verneinen, hat die Steuerbehörde zu Recht eine Ermessenseinschätzung getroffen. Andernfalls mangelt es an der erforderlichen rechtlichen Grundlage für eine solche Einschätzung und ist diese aufzuheben.

b) Der allgemeine Grundsatz von Art. 8 ZGB, wonach diejenige Person das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache beweisen muss, die aus ihr Rechte ableitet, ist auch im Prozessrecht massgeblich. Die Beweislast für die Wahrung einer Frist trifft den Absender, wie denn auch generell bei empfangsbedürftigen Erklärungen der Beweis dem Erklärenden obliegt, dass die Erklärung dem Adressaten zugegangen ist. Wer sich der Post bedient, hat somit die fristgerechte Übergabe an deren Betriebe darzutun. Der

Absender einer eingeschriebenen Postsendung kann aber lediglich nachweisen, dass er die Sendung an einem bestimmten Tag und Ort aufgegeben hat und dass diese vom Adressaten in Empfang genommen worden ist. Die Post kann auf ein Nachforschungsbegehren hin nur gerade diese Aussage über den Inhalt einer Sendung erteilen (StE 1996 B 92.21 Nr. 1). Für den Inhalt der Sendung ist der Empfänger beweisbelastet. Dies gilt indessen nur, sofern der Nachweis der Zustellung erbracht ist und der Absender in substantzierter Form den Inhalt dargetan hat (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 116 N 42 DBG und § 126 N 47 StG).

c) Das Einspracheverfahren ist kostenfrei (Art. 135 Abs. 3 DBG und § 142 Abs. 2 StG). Die Kosten des Verfahrens betr. Staats- und Gemeindesteuern können jedoch dem Steuerpflichtigen oder jeder andern zur Auskunft verpflichteten Person auferlegt werden, die diese Kosten durch eine schuldhafte Verletzung von Verfahrenspflichten notwendig gemacht haben (ebenfals Abs. 2). Gestützt auf diesen Paragraphen werden insbesondere die Kosten des Einspracheverfahrens dem Steuerpflichtigen auferlegt, wenn sich die Einsprache gegen eine Einschätzung oder Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen richtet, die wegen schuldhafter Verletzung von Verfahrenspflichten vorgenommen werden musste (§ 18 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 [VO StG]).

2. a) Weil die Pflichtigen im Veranlagungs- und Einschätzungsverfahren für die Steuerperiode 2021 trotz Aufforderung und Mahnung keine Steuererklärung einreichten, wurden sie zu Recht nach pflichtgemäsem Ermessen veranlagt bzw. eingeschätzt. Mit der Einsprache kamen sie ihren Mitwirkungspflichten vollständig nach, indem sie eine ausgefüllte Steuererklärung einreichten mit allen erforderlichen Beilagen und Belegen. Damit fiel die Ermessensveranlagung bzw. -einschätzung dahin, und es lebte die Untersuchungspflicht der Steuerbehörde wieder auf.

b) aa) Der Steuerkommissär musste aufgrund der Aktenlage davon ausgehen, dass beide Steuerpflichtige Ende 2020 über keinerlei Vermögen verfügten. Die Pflichtige hatte in der Steuererklärung 2021 erklärt, sie habe kein Geld, sie sei Studentin. Entsprechend deklarierte sie auch kein Vermögen. Der Pflichtige war mit Entscheid vom 21. Februar 2023 für die Steuerperiode 2020 rechtskräftig mit einem Vermögen von Fr. 0.- eingeschätzt worden. Ein Jahr später, Ende 2021, waren die Aktiven der nunmehr verheirateten Pflichtigen dagegen auf rund Fr. 250'000.- angewachsen. Mit den

deklarierten Einkünften von nur Fr. 192'465.- war eine Vermögensvermehrung selbst bei einem sehr sparsamen Lebenswandel in diesem Ausmass schlicht nicht zu finanzieren. Der Steuerkommissär erliess damit die beiden Auflagen vom 14. Dezember 2023 bzw. 3. Januar 2024 und die Mahnung vom 27. Februar 2024 zu Recht, um Licht in das Dunkel zu bringen bzw. um für den unauflösbaren Widerspruch eine einleuchtende Erklärung zu finden. Die Pflichtigen waren gehalten, die Vermögensentwicklung unter Beilage beweiskräftiger Unterlagen substantiiert und nachvollziehbar zu begründen und überdies die Frage zu beantworten, mit welchen Mitteln sie im Jahr 2021 ihren Lebensaufwand bestritten. Schliesslich waren allfällige steuerfreie Einkünfte belegmässig nachzuweisen und das beigelegte Hilfsblatt Lebensaufwand vollständig ausgefüllt zurückzusenden mit einer Kopie des 2021 gültigen Mietvertrags für die gemeinsame Wohnung.

bb) aaa) Die Vertreterin der Pflichtigen behauptet mit Rekurs, sie habe die beiden Auflagen und die Mahnung durch Versand eines am 6. März 2024 datierten Schreibens und der vollständig ausgefüllten Vorjahres-Steuererklärung des Pflichtigen erfüllt. Vom kantonalen Steueramt wird diese Sachdarstellung bestritten. Wie gesehen haben die Pflichtigen zwar nachgewiesen, dass am 6. März 2024 in der Poststelle D ein Paket aufgegeben wurde, welchem die Schweizerische Post die Sendungsnummer ... zuordnete und welches sie am nächsten Tag an die Staatskanzlei des Kantons Zürich auslieferte. Die Staatskanzlei nimmt für das kantonale Steueramt die Post entgegen. Die Vertreterin weist sich einerseits durch Kenntnis der recht komplexen Nummer als Absenderin aus, andererseits lief just zum Zeitpunkt des Versands eine ihre Mandanten betreffende Mahnfrist. Grundsätzlich ist nach der oben erläuterten Beweislastverteilung deshalb davon auszugehen, dass das kantonale Steueramt am 7. März 2024 von der Vertreterin mit einem die Pflichtigen betreffenden Paket bedient wurde.

Sodann oblag es den Pflichtigen, den Inhalt durch Nachreichung des damaligen (Begleit-)Schreibens und der vollständigen Steuererklärung 2020 zu substantiieren. Die Pflichtigen wurden am 30. Oktober 2024 ausdrücklich dazu aufgefordert, den gesamten Inhalt (in Kopie) der für sie am 6. März 2024 abgeschickten Sendung einzureichen. Wie gesehen versäumte es die Vertreterin, die verlangten Unterlagen in Kopie nachzureichen, wozu sie ohne Weiteres in der Lage sein musste. Mit Schreiben vom 18. November 2024 wurde lediglich auf die beiliegende Steuererklärung 2021 verwiesen. Von einer Steuererklärung 2020 war darin keine Rede. Das angeblich verfasste Begleitschreiben vom 6. März 2024 fehlt trotz erneuter Nachfrage seitens des Referenten vom 20. November 2024 bis zum heutigen Tag. Es ist deshalb nach oben zitierter

Rechtsprechung zu Ungunsten der beweisbelasteten Pflichtigen davon auszugehen, dass die Sendung der Vertreterin im Einspracheverfahren leer war oder Dokumente und Unterlagen enthielt, die zur Erklärung der Vermögensvermehrung der Pflichtigen gänzlich untauglich waren.

bbb) Selbst wenn für den Nachweis der Vermögensvermehrung (damals) taugliche Akten in der behaupteten Form beim kantonalen Steueramt rechtzeitig angekommen und danach aus irgendeinem Grund in Verstoss geraten wären, präsentierte sich die Rechtslage für die Pflichtigen nicht günstiger. Sie wären nämlich gehalten gewesen, den steueramtlichen Aktenbestand spätestens auf Aufforderung des Steuerrekursgerichts hin durch Nachreichung von Kopien zu vervollständigen. Eine Erklärung dafür, weshalb sie nicht in der Lage sind, ihren entsprechenden im Gesetz verankerten Mitwirkungspflichten in guten Treuen nachzukommen, haben sie nicht abgegeben. Es ist damit ohne Weiteres von der Vollständigkeit der Taxationsakten auszugehen. Eine Eingabe der Vertreterin vom 5. oder 6. März 2024 findet sich darin nicht.

cc) Eine nachvollziehbare Erklärung für die Vermögensentwicklung oder Beweismittel lagen im Einspracheverfahren unter diesen Umständen trotz Auflage und Mahnung nicht vor. Der Steuerkommissär hat das steuerbare Einkommen der Pflichtigen im Einspracheentscheid demnach zu Recht nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzt.

c) Das Einspracheverfahren musste durchgeführt werden, weil die Pflichtigen im Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren in schuldhafter Weise ihrer elementarsten Mitwirkungspflicht (Einreichung der Steuererklärung) nicht nachgekommen waren und ihr steuerbares Einkommen und Vermögen nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzt werden musste. Sie haben somit wie gesehen die Kosten dieses Verfahrens zu tragen. Die Höhe der Kosten ist mit Fr. 420.- angemessen, denn sie ist kaum höher als die untere Grenze des gesetzlich für die Staatsgebühr vorgesehenen Rahmens (§ 21 Abs. 2 VO StG).

3. a) aa) Ist eine Ermessenseinschätzung zu Recht ergangen, so hat dies weitreichende Konsequenzen für das im Anschluss gegebenenfalls folgende Rechtsmittelverfahren, denn sie kann (materiell) gemäss Art. 132 Abs. 3 Satz 1 DBG und § 140 Abs. 2 Satz 1 StG nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden. Auch in formeller Hinsicht gelten im Rechtsmittelverfahren höhere Anforderungen.

Normalerweise gilt, dass Beschwerde- und Rekurschrift einen Antrag und eine Begründung enthalten müssen (Art. 140 Abs. 2 DBG und § 147 Abs. 4 StG). Genügen Beschwerde- bzw. Rekurschrift diesen Anforderungen nicht, so wird dem Beschwerdeführer bzw. dem Rekurrenten eine Nachfrist zur Behebung des Mangels angesetzt unter der Androhung, dass sonst auf die Beschwerde bzw. den Rekurs nicht eingetreten werde. Das Gesagte gilt jedoch nicht für die Anfechtung einer (zu Recht ergangenen) Ermessenstaxation:

bb) Die eingeschränkte Anfechtbarkeit einer (zu Recht ergangenen) Ermessenveranlagung bzw. -einschätzung bedeutet nämlich eine Kognitionsbeschränkung der Prüfungsinstanzen (Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., 2022, Art. 132 N 33 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 132 N 56 ff. DBG und § 140 N 66 StG, je auch zum Folgenden). Diese können eine zu Recht getroffene Ermessenstaxation nur aufheben, wenn sie sich als offensichtlich falsch erweist (Art. 132 Abs. 3 Satz 1 DBG bzw. § 140 Abs. 2 Satz 1 StG; vorne E. 4a). In diesem Fall ist die Einsprache deshalb zu begründen und es sind allfällige Beweismittel zu nennen (je Satz 2). Die Begründung stellt hier eine Prozessvoraussetzung und damit ein Gültigkeitserfordernis der Einsprache dar (BGE 131 II 548 E. 2.3; BGE 123 II 552 E. 4c = Pra 1998 Nr. 151 = ASA 67, 66; BGr, 29. Januar 2020, 2C_404/2019, E. 2.3). Vor diesem Hintergrund muss die Begründung der Einsprache sachbezogen sein und hinreichend detaillierte Darlegungen über den steuerlich massgeblichen Sachverhalt enthalten, welche geeignet erscheinen, der Überprüfungsinstanz ein vollständiges und verlässliches Bild darüber zu verschaffen. Der Einsprecher muss sich mit anderen Worten mit der angefochtenen Verfügung sachbezogen befassen (BGr, 19. Dezember 1984, StE 1985 B 96.11 Nr. 1). Die Begründung muss als tauglich erscheinen, die angefochtene Einschätzung zu überprüfen. Sie muss so ausgestaltet sein, dass die vom Steuerpflichtigen verfochtene Veranlagung im Einzelnen nachvollziehbar ist und – soweit möglich – beweismässig überprüft werden kann. Dagegen ist nicht erforderlich, dass die vorgetragenen Gründe und Sachdarlegungen (wenigstens) geeignet sind, die offensichtliche Unrichtigkeit der angefochtenen Ermessenseinschätzung darzutun oder gar zu belegen; denn dies ist eine Frage der materiellen Prüfung und keine Eintretensfrage (Zweifel/Hunziker, Art. 132 N 35b DBG).

Fehlt namentlich die Begründung (inkl. Nennung der Beweismittel), wird auf die Einsprache ohne Ansetzung einer Nachfrist nicht eingetreten. Begründung und Beweismittelangebot können nach Ablauf der Rechtsmittelfrist nicht mehr nachgebracht werden

(BGE 123 II 552 = Pra 1998 Nr. 151 = ASA 67, 66; BGr, 12. November 2018, 2C_166/2018, E. 2.2; BGr, 26. Juli 2012, 2C_499/2012, E. 4.1; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 132 N 60 DBG und § 140 N 72 StG). Diese Regelung ist vereinbar mit dem Anspruch des Steuerpflichtigen auf rechtliches Gehör bzw. dem daraus abgeleiteten Verbot des überspitzten Formalismus. Zwar lässt sich aus dem Verbot des überspitzten Formalismus ein Anspruch auf Ansetzung einer Nachfrist zur Behebung von formellen Mängeln ableiten. Dieser allgemeine prozessuale Rechtsgrundsatz kommt jedoch nur bei geringfügigen Mängeln (wie der fehlenden Unterschrift oder Vollmacht) zum Tragen, nicht aber bei erheblichen inhaltlichen Mängeln (BGr, 12. November 2018, 2C_166/2018, E. 3.2, mit Hinweisen).

cc) Weil die Überprüfungsbefugnis des Steuerrekursgerichts in gleicher Weise eingeschränkt ist wie jene des kantonalen Steueramts im Einspracheverfahren (StE 1999 B 95.2 Nr. 3; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 140 N 51 DBG und § 147 N 49 StG), kann es nicht angehen, dass die Formanforderungen an das gegen eine Ermessensveranlagung bzw. -einschätzung gerichtete Rechtsmittel vor der ersten Instanz, also der Einsprachebehörde, strenger sind als vor dem Steuerrekursgericht als Rechtsmittelinstanz gegen ergangene Einspracheentscheide. Zwar steht es dem Steuerpflichtigen frei, den ihm obliegenden Unrichtigkeitsnachweis formgerecht erst im Beschwerde- bzw. Rekursverfahren anzutreten und zu leisten. Doch muss er dazu Antrag und Begründung binnen der Rechtsmittelfrist liefern, widrigenfalls seine Eingabe als ungültig zu würdigen ist. Anders zu entscheiden hiesse, den Rechtsuchenden im Beschwerde- bzw. Rekursverfahren besser zu stellen als im Einspracheverfahren, was sach- und sinnwidrig wäre (BGE 131 II 548 E. 2.3). Dass wohl das Beschwerde- bzw. Rekurs-, nicht aber das Einspracheverfahren die Möglichkeit der Nachbesserung der Rechtsschrift kennt, vermag daran nichts zu ändern. Dies gilt schon darum, weil für eine Nachbesserung im Einspracheverfahren keine Notwendigkeit besteht. Denn einerseits sind im Normalfall weder Antrag noch Begründung erforderlich und ist andererseits für die Anfechtung einer Ermessens taxation (wo Antrag und Begründung notwendig sind) die amtliche Einräumung einer Verbesserungsmöglichkeit im Gesetz nicht vorgesehen (StRK II, 20. August 2009, 2 ST.2009.159; E. 2a/cc, StRG 23. Mai 2014, 1 DB.2014.43/1 ST.2014.54; StRG, 30. August 2022, 1 ST.2022.115). Dies gilt auch für Teilermessensveranlagungen bzw. -einschätzungen (VGr, 24. Juli 2018, SB.2018.00065 und SB.2018.00066; StRG, 25. Mai 2018, 1 DB.2018.57/1 ST.2018.74).

b) Die Vertreterin der Pflichtigen hat in ihrer Eingabe vom 28. Juni 2024 innert Rechtsmittelfrist keine sachbezogene Begründung für die ungeklärte Vermögensvermehrung nachgereicht: Ohne die Offenlegung der detaillierten Vermögensverhältnisse im Vorjahr durch Vorlage der (wahrheitsgetreu ausgefüllten) Steuererklärung 2020 (mit dem urkundlich durch die Bilanz ausgewiesenen Geschäftskapital und dem Wertschriftenverzeichnis per Ende Jahr) und ohne eine detaillierte Aufstellung der Lebenshaltungskosten der Pflichtigen (inkl. Belege) für das Jahr 2021 ist eine objektive und nachvollziehbare Klärung der Ursachen der strittigen Vermögensstandsänderung unmöglich. Zwar boten die Pflichtigen immerhin die Steuererklärung 2020 des Pflichtigen sinngemäss an, doch reichten sie sie in der Folge im Beweisverfahren trotz Aufforderung nicht ein.

Mit der Behauptung, die Pflichtigen hätten per 31. Dezember des Vorjahrs über Vermögenswerte von rund Fr. 63'000.- (Pflichtige) bzw. Fr. 62'000.- (Pflichtiger) verfügt, setzen sie sich überdies in Widerspruch zur Aktenlage. Verbrieft ist die Aussage der Pflichtigen in ihrer Steuererklärung 2020, sie sei Studentin und verfüge über keinerlei Vermögen. Ebenso muss davon ausgegangen werden, der Einschätzungsentscheid betreffend den Pflichtigen für die Steuerperiode 2020, der ein Vermögen von Fr. 0.- ausweist, entspreche den Tatsachen, ansonst der Pflichtige ein Nach- und Strafsteuerverfahren zu gewärtigen hätte.

Eine akten- und damit wahrheitswidrige Begründung ist einer fehlenden bzw. nicht sachbezogenen Begründung gleichzusetzen. Wäre es anders, könnten Steuerpflichtige sich beim Gericht oder der Behörde durch Behauptung falscher Tatsachen die materielle Behandlung ihrer Eingabe erschleichen, was Treu und Glauben widerspräche. Ebenso treuwidrig ist es, mit dem Rechtsmittel gegen eine Ermessensveranlagung Beweismittel zu nennen, die gar nicht existieren oder aus anderen Gründen nicht eingereicht werden. Auch ein solches Vorgehen eines Steuerpflichtigen verdient keinen Schutz und führt dazu, dass das Rechtsmittel gegen die Ermessensveranlagung von Anfang an als ungültig anzusehen ist, was seine materielle Prüfung ausschliesst.

Weil sich vorliegend das Rechtsmittel gegen eine Veranlagung bzw. Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen richtet und die Pflichtigen überdies professionell vertreten sind, verbietet es sich, ihnen zur Verbesserung eine (weitere) Nachfrist anzusetzen.

Auf Beschwerde und Rekurs ist nach dem Gesagten wegen fehlender Begründung nicht einzutreten, soweit die Pflichtigen mit ihrem Rechtsmittel eine Änderung der Steuerfaktoren anbegehren.

4. Die (reduzierten) Kosten des vorliegenden Verfahrens sind den unterliegenden Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG). Die Zusprechung von Parteientschädigungen entfällt (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 sowie § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt die Kammer:

Der Rekurs wird in Bezug auf die vorinstanzliche Kostenauflage abgewiesen;

und beschliesst:

1. Auf die Beschwerde wird nicht eingetreten.
2. Auf den Rekurs wird nicht eingetreten, soweit er sich nicht auf die vorinstanzliche Kostenauflage bezieht.

[...]