

Sachverhalt

A. B. _____, wohnhaft in C. _____, ist Inhaber der im Handelsregister eingetragenen Einzelfirma D. _____ mit Sitz in E. _____. Der Zweck der Firma wurde wie folgt definiert: Vermögensberatungen und Vermögensverwaltungen, Vermittlungen von Immobilien, Krediten und Hypotheken sowie Erbringung von Dienstleistungen im Finanz- und Versicherungsbereich.

Am 7. November 2018 reichten B. _____ und seine Ehefrau die Steuererklärung 2017 ein, mit welcher sie unter anderem ein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (Code 1.110) von CHF 27'780.- (Ehefrau) und ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Code 1.210) von minus CHF 6'626.- (Ehemann) deklarierten.

Mit Schreiben vom 14. Januar 2019 verlangte die Steuerverwaltung des Kantons Freiburg (nachfolgend: Steuerverwaltung) von den Steuerpflichtigen zusätzliche Unterlagen zu diversen Konten der eingereichten Jahresrechnung 2017 betreffend die D. _____, namentlich zu den Konten Erlöse (6000), Provisionszahlungen (3000), Fahrzeugabschreibungen (4420), Fahrzeugsteuern und -versicherungen (4600), Fahrzeugunterhalt und -reparaturen (4610), Benzin (4615) sowie Kunden- und Reisespesen (4850). Ausserdem forderte sie die Steuerpflichtigen auf, eine Zusammenstellung sämtlicher Fahrzeuge, die sich während der Steuerperiode 2017 in ihrem Besitz befunden haben, einzureichen.

Nachdem die Steuerpflichtigen auf dieses Schreiben innert Frist nicht reagiert haben, wurden sie am 26. März 2019 gemahnt. Dabei wurden sie darauf hingewiesen, dass, sollten sie die angesetzte Frist wiederum nicht einhalten, sie nach Ermessen veranlagt würden.

Da sich die Steuerpflichtigen auch auf dieses Schreiben nicht vernehmen liessen, wurden sie am 16. Mai 2019 nach Ermessen veranlagt. Dabei setzte die Steuerverwaltung das Einkommen der Ehefrau aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (Code 1.110) auf CHF 27'780.- und das Einkommen des Ehemannes aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Code 1.210) auf CHF 20'000.- fest. Unter Berücksichtigung der übrigen Steuerfaktoren ergab sich ein steuerbares Einkommen (Code 7.910) von CHF 15'674.- (Kanton; satzbestimmend: CHF 65'642.-; geschuldete Steuer: CHF 999.70) resp. CHF 60'332.- (Bund; geschuldete Steuer: CHF 433.-).

Gegen diese Ermessensveranlagung erhoben die Steuerpflichtigen, vertreten durch ihren Treuhänder, am 15. Juni 2019 Einsprache. Mit dieser reichten sie diverse Unterlagen zu den Akten und baten darum, die Ermessensveranlagung entsprechend zu berichtigen.

Mit Einspracheentscheid vom 27. Juni 2019 wies die Steuerverwaltung die erhobene Einsprache ab. Sie wies darauf hin, dass sich der Wohnsitz der Steuerpflichtigen im Kanton Freiburg, der Sitz der D. _____ aber im Kanton E. _____ befinde. Das Einkommen des Ehemannes aus selbständiger Erwerbstätigkeit werde deshalb im Kanton E. _____ besteuert. Da es im Kanton Freiburg nur satzbestimmend zu berücksichtigen sei, betreffe der Einspracheentscheid nur die direkte Bundessteuer. Was die eingereichten Unterlagen anbelange, so seien die Steuerpflichtigen der Aufforderung vom 14. Januar 2019 nur ungenügend nachgekommen. So würden nach wie vor die einverlangten Belege (Rechnungen) sowie die Zusammenstellung der Fahrzeuge fehlen. Der Nachweis für eine offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung sei damit nicht erbracht worden.

B. Gegen diesen Einspracheentscheid erhoben die Steuerpflichtigen am 18. Juli 2019 Beschwerde an das Kantonsgericht Freiburg. Sie beantragen, es sei der angefochtene Einspracheentscheid aufzuheben und das Einkommen des Ehemannes aus selbständiger Erwerbstätigkeit

keit (Code 1.210) auf minus CHF 6'626.- festzusetzen. Die Beschwerdeführer machen geltend, dass ihr Treuhänder gesundheitlich angeschlagen sei, weshalb er die einverlangten Unterlagen nur unvollständig eingereicht habe. Sie hätten nun die einverlangten Unterlagen so gut wie es gehe zusammengesucht und der Beschwerde beigelegt. Lediglich die Belege betreffend die Benzinkosten seien nicht mehr auffindbar gewesen. Im Weiteren weisen die Beschwerdeführer darauf hin, im Jahr 2017 über zwei Geschäftsautos (einen BMW 530xdrive und einen Fiat Punto) verfügt zu haben.

Der mit Verfügung vom 24. Juli 2019 auf CHF 800.- angesetzte Kostenvorschuss wurde am 14. August 2019 geleistet.

In ihrer Stellungnahme vom 3. September 2019 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Die weiteren Elemente des Sachverhalts ergeben sich, soweit für die Urteilsfindung massgeblich, aus den nachfolgenden rechtlichen Erwägungen.

Erwägungen

1.

1.1. Gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde kann die steuerpflichtige Person innert 30 Tagen nach Zustellung beim Kantonsgericht schriftlich Beschwerde erheben (Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Die Beschwerdeschrift muss die Begehren der beschwerdeführenden Person und deren Begründung enthalten (vgl. Art. 140 Abs. 2 DBG). Mit der Beschwerde können alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (Art. 140 Abs. 3 DBG). Das Beschwerdeverfahren richtet sich nach dem Gesetz vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; SGF 150.1).

Die Beschwerde vom 18. Juli 2019 gegen den Einspracheentscheid vom 27. Juni 2019 ist durch die Beschwerdeführer frist- und formgerecht bei der sachlich und örtlich zuständigen Beschwerdeinstanz eingereicht worden. Die Beschwerdeführer sind als Steuerschuldner durch den angefochtenen Einspracheentscheid berührt und haben ohne weiteres ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 76 lit. a VRG).

Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2. Vorab ist festzustellen, dass der mit Beschwerde ans Kantonsgericht angefochtene Einspracheentscheid nur die direkte Bundessteuer beschlägt, nicht aber die Kantonssteuer. Diesbezüglich stellt sich die Vorinstanz auf den Standpunkt, dass das Einkommen des Ehemannes aus selbständiger Erwerbstätigkeit im Kanton E. _____ besteuert werde, da sich der Sitz der D. _____ in E. _____ befinde. Dies trifft zwar zu. Nichts desto trotz wurde in der dem angefochtenen Einspracheentscheid zugrunde liegenden Ermessensveranlagung vom 16. Mai 2019 das Einkommen aus dieser Tätigkeit auch bei der Bemessung der Kantonssteuer berücksichtigt, wenn auch nur satzbestimmend (vgl. Code 1.210). Somit beschlägt die von den Beschwerdeführern gegen die Ermessensveranlagung erhobene Einsprache vom 15. Juni 2019, mit welcher sie sich gegen die Anrechnung eines Einkommens des Ehemannes aus selbständiger Erwerbstätig-

keit in der Höhe von CHF 20'000.- (anstatt: minus CHF 6'626.-) zur Wehr setzen, nicht nur die direkte Bundessteuer, sondern auch die Kantonssteuer. Da hinsichtlich der Kantonssteuer aber (noch) kein anfechtbarer Einspracheentscheid vorliegt, ist auf die vorliegende Beschwerde, soweit sich diese auch auf die erhobene Kantonssteuer bezieht, was nicht ohne weiteres ersichtlich ist, nicht einzutreten. Nichts desto trotz seien die Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass die nachfolgend dargelegten Grundsätze im Bereich der direkten Bundessteuer für die Kantonssteuer analog gelten.

2.

2.1. Gemäss Art. 123 Abs. 1 DBG stellen die Veranlagungsbehörden zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest. Zu diesem Zweck auferlegt das Gesetz dem Steuerpflichtigen verschiedene Verfahrenspflichten. Einzureichen sind nebst der korrekt ausgefüllten Steuererklärung samt den vorgeschriebenen Beilagen (Art. 124 DBG) insbesondere auch die Lohnausweise über alle Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, Ausweise über Bezüge als Mitglied der Verwaltung oder eines anderen Organs einer juristischen Person, Verzeichnisse über sämtliche Wertschriften, Forderungen und Schulden sowie allenfalls die unterzeichneten Jahresrechnungen (Bilanzen, Erfolgsrechnungen) der Steuerperiode oder, wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehlt, Aufstellungen über Einnahmen und Ausgaben, die Vermögenslage sowie Privatentnahmen und Privateinlagen (Art. 125 DBG). Zudem muss der Steuerpflichtige auch sonst alles tun (Erteilung von Auskünften, Aufbewahrung und Vorlegung von Belegen usw.), um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Mitwirkungspflichten gemäss Art. 126 DBG).

2.2. Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemässigem Ermessen vor. Sie kann dabei Erfahrungszahlen, die Vermögensentwicklung und den Lebensaufwand des Steuerpflichtigen berücksichtigen (Art. 130 Abs. 2 DBG). Eine Veranlagung nach pflichtgemässigem Ermessen kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Art. 132 Abs. 3 DBG).

Das in Art. 132 Abs. 3 DBG vorgesehene Erfordernis der Begründung des Rechtsmittels gegen eine Ermessensveranlagung stellt eine Prozessvoraussetzung dar, bei deren Fehlen auf die Einsprache (grundsätzlich ohne Ansetzung einer Nachfrist) nicht eingetreten wird (BGE 123 II 552 E. 4c / Pra 1998, 807; Urteil BGer 2A.39/2004 vom 29. März 2005). Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist auch die Pflicht zur Nennung der allfälligen Beweismittel keine blosse Ordnungsvorschrift, sondern Gültigkeitsvoraussetzung der Einsprache (Urteil BGer 2A.72/2004 vom 4. Juli 2005 E. 6). Das heisst, dass sich der Steuerpflichtige in der Begründung der Einsprache mit den einzelnen Elementen des angefochtenen Entscheides bzw. der streitigen Veranlagung auseinandersetzen und insbesondere substantiiert darlegen muss, inwiefern einzelne Elemente auf unhaltbaren Grundlagen oder Schätzungen beruhen sollen. Dabei hat er die entsprechenden Beweismittel zu nennen und grundsätzlich die versäumten Mitwirkungspflichten nachzuholen. Einzig in speziellen Situationen, wo beispielsweise mangels verfügbarer Informationen von dritter Seite das Nachreichen des fehlenden Dokumentes (z.B. der vollständigen Steuererklärung) nicht möglich ist, müssen, je nach den Umständen, ausreichend substantiierte Vorbringen bereits genügen. Hingegen reicht es keinesfalls aus, die Einschätzung bloss in pauschaler Weise zu bestreiten oder lediglich einzelne Positionen der Einschätzung als zu hoch zu bezeichnen (vgl. Urteile BGer 2C_579/2008 vom 29. April 2009 E. 2 sowie 2C_323/2009 vom 9. Juni 2009 E. 3).

Der Unrichtigkeitsnachweis ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung umfassend zu führen und kann nicht nur einzelne Positionen der Ermessensveranlagung betreffen. Dementsprechend muss der Steuerpflichtige – soweit möglich – die bisher versäumten Mitwirkungshandlungen auch genügend vollständig nachholen. Zumindest muss er mit der Einsprache eine umfassende, substantiierte Sachverhaltsdarstellung samt Beweismittelangebot abgeben. Vorbehalten bleiben nur, aber immerhin, die nachträgliche Einreichung noch nicht greifbarer Unterlagen und bereits angebotener Beweismittel sowie die Behebung nicht besonders gravierender Formmängel (z.B. fehlende Unterschrift), wozu allenfalls eine Nachfrist anzusetzen ist (vgl. etwa Urteile BGer 2C_620 und 621/2007 vom 2. Juli 2008 E. 3; 2C_837/2014 vom 23. Februar 2015 E. 3 mit weiteren Hinweisen).

2.3. Vorliegend haben die Beschwerdeführer am 15. Juni 2019 Einsprache gegen die Ermessensveranlagung vom 16. Mai 2019 erhoben. Sie reichten zwar diverse Unterlagen (namentlich die Details zu den von der Steuerverwaltung beanstandeten Konten, zwei Kaufquittungen sowie einige Rechnungen betreffend die Geschäftsfahrzeuge) ins Recht, kamen damit aber der Aufforderung vom 14. Januar 2019 letztlich nur ungenügend nach. So blieben sie namentlich die Belege zu den Konten Fahrzeugsteuern und -versicherungen (4600), Fahrzeugunterhalt und -reparaturen (4610), Benzin (4615) und Kunden- und Reisespesen (4850) sowie die Auflistung ihrer Fahrzeuge schuldig. Dass diese Nachlässigkeit auf den Gesundheitszustand ihres Treuhänders zurückzuführen wäre, wird von den Beschwerdeführern zwar behauptet, wurde von ihnen aber letztendlich nicht nachgewiesen. Kommt hinzu, dass nicht nur die Aufforderung zur Einreichung zusätzlicher Unterlagen vom 14. Januar 2019 und das Mahnschreiben vom 26. März 2019, sondern auch die Ermessensveranlagung vom 16. Mai 2019 an die D. _____ adressiert waren und sich die Beschwerdeführer erst im Einspracheverfahren durch ihren Treuhänder vertreten liessen. Sie hätten somit die Möglichkeit gehabt, noch vor Erlass der Ermessensveranlagung, spätestens aber im Einspracheverfahren zu intervenieren und die einverlangten Unterlagen nachzureichen. Bleibt darauf hinzuweisen, dass sich die Beschwerdeführer so oder anders das Wissen und Handeln ihres Treuhänders, durch den sie sich im Einspracheverfahren rechtsgültig vertreten liessen, vollumfänglich anrechnen lassen müssen (Urteile BGer 2C_1212/2013 vom 28. Juli 2014 E. 6.1 mit Hinweisen; 2C_938 und 939/2016 vom 15. Februar 2017 E. 2.6), weshalb sie aus diesem Vorhalt nichts zu ihren Gunsten ableiten können.

Unter den gegebenen Umständen ist somit nicht zu beanstanden, wenn die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 27. Juni 2019 zum Schluss kam, dass der Nachweis für eine offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nicht erbracht worden sei.

2.4. Im Rahmen des Beschwerdeverfahrens haben die Beschwerdeführer diverse Belege zu den Akten gereicht. Bleibt zu prüfen, ob diese Belege die Ermessensveranlagung vom 16. Mai 2019 als offensichtlich unrichtig erscheinen lassen und diese deshalb zu korrigieren ist.

Dabei ist vorwegzunehmen, dass die geltend gemachten Benzinkosten (4615) im Betrag von CHF 3'529.80 nicht belegt sind. Diesbezüglich machen die Beschwerdeführer geltend, dass die Belege nicht mehr auffindbar seien, weshalb auf den Wert des Vorjahres abgestellt worden sei. Mit dieser Begründung verkennen die Beschwerdeführer, dass eine Ermessensveranlagung nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden kann und diese offensichtliche Unrichtigkeit von der steuerpflichtigen Person nachzuweisen ist. Mit fehlenden Belegen lässt sich dieser Nachweis aber nicht erbringen. Kommt hinzu, dass die beiden Beträge nicht übereinstimmen (CHF 3'691.- vs. CHF 3'529.80).

Was die in der Jahresrechnung 2017 verbuchten Kunden- und Reisespesen (4850) im Betrag von CHF 7'563.70 anbelangt, so haben die Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang diverse Rechnungen und Quittungen im Gesamtbetrag von insgesamt CHF 17'153.40 (Spesen Kunden: CHF 7'156.-; Kundengeschenke: CHF 2'942.50; Reisespesen: CHF 7'054.90) zu den Akten gereicht, was angesichts der Differenz von beinahe CHF 10'000.- (CHF 7'563.70 vs. CHF 17'153.40) doch erhebliche Zweifel an der Glaubwürdigkeit der zu den Akten gereichten Unterlagen aufwirft. Dies nicht zuletzt auch dann, wenn man die eingereichten Quittungen einer näheren Betrachtung unterzieht: So will der Beschwerdeführer beispielsweise am 5. Juni 2017 im selben Restaurant innerhalb von 9 Minuten die Rechnung von zwei Tischen (145 und 156) und am 28. April 2017 innerhalb von 11 Minuten die Rechnung von drei Tischen (72, 160 und 303) beglichen haben. Dabei wurden die Tische nicht etwa vom selben Kellner bedient, was der Fall wäre, wenn es sich um ein- und dieselbe Gesellschaft gehandelt hätte, sondern von zwei resp. drei verschiedenen Kellnern. Am 21. Januar 2017 wiederum will der Beschwerdeführer innerhalb von 21 Minuten im selben Restaurant drei Rechnungen im Betrag von CHF 304.-, CHF 359.- und CHF 11.90 bezahlt haben. Hätte es sich dabei tatsächlich um ein Geschäftsessen gehandelt und der Beschwerdeführer gleich mehrere Geschäftskunden am selben Abend zum Essen eingeladen haben, wäre zu erwarten gewesen, dass entweder eine Gesamtrechnung ausgestellt wird oder aber dass die pro Tisch separat ausgestellten Rechnungen vom Beschwerdeführer innerhalb einer kürzeren Zeitspanne bezahlt werden.

Aber nicht nur hinsichtlich der Höhe der geltend gemachten Kunden- und Reisespesen verbleiben Unklarheiten. Vielmehr sind die Beschwerdeführer im vorliegenden Fall auch den Nachweis des geschäftsmässigen Zusammenhangs der Spesen schuldig geblieben. So lassen sich den zu den Akten gereichten Unterlagen weder Angaben zum betroffenen Kunden (Name, Geschäftsbeziehung) noch der berufliche Kontext der Auslagen (Grund der Einladung resp. für das Geschenk) entnehmen (vgl. diesbezüglich das Kreisschreiben Nr. 25 der Schweizerischen Steuerkonferenz, insbesondere Ziff. 5.1 „Repräsentationsausgaben“; vgl. auch Urteil KG FR 607 2015 22/23 vom 27. Juli 2016). Zudem finden sich in den eingereichten Unterlagen Quittungen, bei denen der geschäftsmässige Zusammenhang nicht ohne weiteres erkennbar ist. So haben die Beschwerdeführer u.a. diverse, teilweise unlesbare Quittungen von Modegeschäften (u.a. für ein Shirt, Strickwaren, einen Mantel, eine Schultertasche und eine Sonnenbrille) sowie eine Rechnung von Migros Do IT+Garden (Tesa Power-strip und Saure Zungen), die ganz offensichtlich nicht geschäftsmässig begründet ist, zu den Akten gereicht, ausserdem eine Kreditkartenabrechnung vom 6. September 2017 über einen Betrag von CHF 2'714.50, ohne dass der Abrechnung entnommen werden kann, wofür dieser Betrag geschuldet war. Aus diesem Grunde ist es schlicht unmöglich zu überprüfen, bei welchen der geltend gemachten Kunden- und Reisespesen es sich tatsächlich um geschäftsbedingte Spesen handelt und bei welchen um private Auslagen.

2.5. Da der nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. hierzu vorstehend E. 2.2) umfassend zu führende Unrichtigkeitsnachweis bereits hinsichtlich der Benzinkosten (4615) sowie der Kunden- und Reisespesen (4850) misslingt und die Beschwerdeführer darüber hinaus in der Beschwerde nur die Geschäftsfahrzeuge bezeichnen, nicht aber sämtliche (auch private) Fahrzeuge, die sich im Jahr 2017 in ihrem Besitz befunden haben (vgl. das Schreiben der Steuerverwaltung vom 14. Januar 2019), braucht auf die übrigen von der Vorinstanz beanstandeten Konten – Erlöse (6000), Provisionszahlungen (3000), Fahrzeugabschreibungen (4420), Fahrzeugsteuern und -versicherungen (4600) sowie Fahrzeugunterhalt und -reparaturen (4610) – nicht weiter eingegangen zu werden.

Vielmehr ist festzustellen, dass die Beschwerdeführer mit den zu den Akten gereichten Belegen nicht nachweisen können, dass die Ermessensveranlagung vom 16. Mai 2019 offensichtlich unrichtig ist.

Folglich ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf – hinsichtlich der Kantonssteuer – überhaupt einzutreten ist.

3.

3.1. Die Kosten des Verfahrens sind der unterliegenden Partei aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG).

Die Höhe der Verfahrenskosten wird durch das kantonale Recht bestimmt (Art. 144 Abs. 5 DBG). Das heisst, dass insbesondere der Tarif vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz (Tarif VJ) zur Anwendung gelangt (vgl. Art. 146 und Art. 147 VRG sowie Art. 4 Abs. 3 des kantonalen Ausführungsbeschlusses zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 5. Januar 1995; SGF 634.1.11).

Im vorliegenden Fall scheint es angemessen, die Gerichtsgebühr auf CHF 500.- festzusetzen. Diese Gerichtsgebühr ist den unterliegenden Beschwerdeführern aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Der Saldo von CHF 300.- ist den Beschwerdeführern zurückzuerstatten.

3.2. Es besteht kein Anspruch auf eine Parteientschädigung.

Die stellvertretende Präsidentin entscheidet:

- I. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
- II. Die Kosten (Gebühr: CHF 500.-) werden A. _____ und B. _____ auferlegt. Diese Gerichtsgebühr wird mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.
Der Saldo von CHF 300.- wird A. _____ und B. _____ zurückerstattet.
- III. Es besteht kein Anspruch auf eine Parteientschädigung.
- IV. Zustellung.

Der vorliegende Entscheid kann sowohl bezüglich der veranlagten direkten Bundessteuern als auch der Kantonssteuern gemäss Art. 146 DBG bzw. Art. 73 StHG und Art. 82 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) innert 30 Tagen seit Eröffnung mit einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht, Lausanne, angefochten werden.

Freiburg, 6. November 2018/dki

Die stellvertretende Präsidentin:

Die Gerichtsschreiberin: