

BGer 2C 346/2020 vom 7. Oktober 2020

Bundesgericht, 2020-10-07, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_346_2020

FR: TF 2C 346/2020 du 7 octobre 2020

IT: TF 2C 346/2020 del 7 ottobre 2020

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich und direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2010 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1.1

Die Sachurteilsvoraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen vor (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90, Art. 100 Abs. 1 BGG i.V.m. Art. 146 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] bzw. Art. 73 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

E. 1.2

Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG ; BGE 144 III 462 E. 3.2.3 S. 465) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG ; BGE 142 I 177 E. 2 S. 180). Dies trifft auch auf das harmonisierte kantonale und kommunale Steuerrecht zu. Vorbehalten bleiben Konstellationen, in welchen das Harmonisierungsrecht den Kantonen und Gemeinden einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt oder gar keine Anwendung findet (Art. 1 Abs. 3 Satz 1 StHG). In einem solchen Fall beschränkt sich die Kognition auf die Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte, namentlich des Willkürverbots (Art. 9 BV). Dabei geht das Bundesgericht der angeblichen Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte nur nach, falls eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG ; qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit; BGE 144 II 313 E. 5.1 S. 319).

E. 1.3.1

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Die Sachverhaltskontrolle ist auf offensichtlich unrichtige Feststellungen beschränkt (Art. 105 Abs. 2 BGG ; BGE 144 IV 35 E. 2.3.3 S. 42 f.). Tatfrage ist auch die Beweiswürdigung. Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (BGE 144 V 50 E. 4.1 S. 52 f.; vorne E. 1.2).

E. 1.3.2

Die Steuerpflichtigen machen grundsätzlich in mehreren Punkten eine willkürliche Sachverhaltsfeststellung geltend. Diese Sachverhaltsrügen werden nachfolgend jeweils im geeigneten, sachlichen Zusammenhang beurteilt. Soweit die Steuerpflichtigen eine

willkürliche bzw. nicht sachgerechte Bewertungsmethodik des Ermessenszuschlags rügen, handelt es sich - entgegen ihrer Auffassung - nicht um eine Sachverhalts-, sondern um eine Rechtsfrage (hinten E. 3.2).

E. 1.4.1

Neue Tatsachen und Beweismittel dürfen nur soweit vorgebracht werden, als erst der Entscheid der Vorinstanz dazu Anlass gibt (Art. 99 Abs. 1 BGG), was in der Beschwerde näher darzulegen ist. Der vorinstanzliche Verfahrensausgang allein bildet noch keinen hinreichenden Anlass im Sinne von Art. 99 Abs. 1 BGG für die Zulässigkeit von unechten Noven, die bereits im kantonalen Verfahren ohne Weiteres hätten vorgebracht werden können. Das Vorbringen von Tatsachen, die sich erst nach dem angefochtenen Entscheid ereigneten oder entstanden (echte Noven), ist vor Bundesgericht unzulässig (BGE 143 V 19 E. 1.2 S. 22 f.).

E. 1.4.2

Die Steuerpflichtigen haben im bundesgerichtlichen Verfahren erstmals einen Zessionsvertrag zwischen ihnen und der C. _____ AG mit Datum vom 31. Dezember 2010 sowie eine Bonusvereinbarung zwischen ihnen und der D. _____ AG vom 24. September 2003 eingereicht. Sie machen geltend, diese Dokumente seien Belege dafür, dass sie in der fraglichen Steuerperiode eine Darlehensschuld gegenüber der D. _____ AG im Umfang von Fr. 577'620.-- mit der genannten Bonusvereinbarung sowie an sie zedierten Forderungen der C. _____ AG gegenüber der D. _____ AG verrechnet hätten. Diese Verrechnung sei durch die Vorinstanz falsch beurteilt worden, indem zwar die Darlehensschuld aus dem Schuldenverzeichnis gelöscht worden sei, die verrechneten Aktiven gemäss Zessionsvertrag und Bonusvereinbarung jedoch nicht. Dadurch sei der Eindruck entstanden, dass ihnen anderweitig Geld zugeflossen sei. Sodann stelle die verrechnete Bonusforderung ohnehin einen nicht relevanten Steuerzufluss dar. Da diese Falschbeurteilungen erst der Vorinstanz unterlaufen seien, handle es sich bei den eingereichten Beweismitteln um vor Bundesgericht zulässige Noven.

E. 1.4.3

Dieser Sachdarstellung und der damit einhergehenden Argumentation der Steuerpflichtigen ist nicht zu folgen. Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG , vorne E. 1.3.1) wurden die Steuerpflichtigen für die Steuerperiode 2010 bereits durch den zuständigen Steuerkommissär nach pflichtgemäsem Ermessen (Art. 130 Abs. 2 DBG) veranlagt, weil sich aufgrund der im Veranlagungsverfahren eingereichten Unterlagen die Abnahme der Überschuldung im Umfang von Fr. 482'000.-- gegenüber der Vorperiode nicht erklären liess (Sachverhalt lit. A). Die unerklärliche Vermögensentwicklung und damit verbunden insbesondere auch die rechtliche Beurteilung der Darlehensschuld gegenüber der D. _____ AG waren somit bereits Gegenstand der kantonalen Verfahren. Verdeutlicht wird dies durch die Tatsache, dass sich die Steuerpflichtigen im vorinstanzlichen Verfahren noch auf den Standpunkt stellten, dass die Darlehensschuld nicht durch eigenen Vermögensverzehr erloschen sei, sondern durch einen Einforderungsverzicht seitens des Konkursamtes. Es wäre bei dieser Sachlage an den Steuerpflichtigen gelegen, den Zessionsvertrag sowie die Bonusvereinbarung, die gemäss ihrer neuen Argumentation die Abnahme der Überschuldung und namentlich die geltend gemachte Verrechnung der Darlehensschuld abschliessend erklären würden, bereits in den kantonalen Verfahren als Beweismittel

einzureichen. Dies gilt umso mehr, weil das rechtliche Schicksal der Darlehensschuld - wie die Steuerpflichtigen selber eingestehen - seit Verfahrensbeginn unklar war. Entgegen ihren Vorbringen haben sie die Beibringung der genannten Dokumente in den kantonalen Verfahren unterlassen. Da es nicht der Sinn und Zweck des Novenrechts vor Bundesgericht sein kann, in den kantonalen Verfahren Versäumtes nachzuholen oder die verletzte Mitwirkungspflicht zu heilen (Urteile 2C_392/2017 vom 11. Januar 2018 E. 1.4.2.1; 2C_1115/2014 vom 29. August 2016 E. 1.4.1, nicht publ. in: BGE 142 II 488), handelt es sich beim Zessionsvertrag vom 31. Dezember 2010 sowie der Bonusvereinbarung vom 24. September 2003 somit um vor Bundesgericht unzulässige Noven gemäss Art. 99 Abs. 1 BGG . II. Formelle Rügen

E. 2.1

Die Steuerpflichtigen machen zunächst eine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) geltend. Sie monieren, die Vorinstanz sei auf ihr Vorbringen, wonach ihnen ein Forderungsverzicht ihrer Hausbank in der vorliegenden Fallkonstellation nicht als steuerbares Einkommen im Sinne von Art. 16 Abs. 1 DBG angerechnet werden könne, nicht rechtsgenügend eingegangen.

E. 2.2

Die aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) fliessende Begründungspflicht verlangt nicht, dass sich das Gericht mit sämtlichen vorgebrachten Sachverhaltselementen, Beweismitteln und Rügen auseinandersetzt. Vielmehr kann es sich auf die wesentlichen Überlegungen, welche zum Entscheid geführt haben, beschränken, selbst wenn diese fehlerhaft sind. Die Begründung soll dem Betroffenen ermöglichen, die Tragweite des Entscheides zu erfassen und diesen in Kenntnis der Überlegungen des Gerichts anzufechten (BGE 143 III 65 E. 5.2 S. 70 f.; 141 III 28 E. 3.2.4 S. 31 ; 138 I 232 E. 5.1 S. 238 mit Hinweisen). Die Begründungspflicht ist nur dann verletzt, wenn das Gericht auf die für den Ausgang des Verfahrens wesentlichen Vorbringen selbst implizit nicht eingeht (BGE 133 III 235 E. 5.2 S. 248 f.).

E. 2.3

Entgegen der Auffassung der Steuerpflichtigen kann dem angefochtenen Urteil entnommen werden, dass die Vorinstanz darlegt, weshalb den Steuerpflichtigen der Forderungsverzicht bzw. Schuldverlass ihrer Hausbank als steuerbares Einkommen anzurechnen ist (E. 3.4 des angefochtenen Entscheids). Dass die Vorinstanz in ihrer diesbezüglich zwar kurzen Begründung primär auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung verweist, ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Der Anspruch der Steuerpflichtigen auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) ist somit nicht verletzt. III. Direkte Bundessteuer

E. 3.1

In der Sache stellen die Steuerpflichtigen zu Recht nicht in Frage, dass die Voraussetzungen einer Veranlagung mit Ermessenszuschlag grundsätzlich vorliegen. Streitig ist deshalb einzig, wie es sich mit der Bundesrechtskonformität des Ermessenszuschlags verhält. Die Steuerpflichtigen bestreiten diesbezüglich sowohl die vorinstanzliche Bewertungsmethodik wie auch das eigentliche Ergebnis der Bewertung.

E. 3.2

Hierzu ist zunächst folgendes festzuhalten: Frei überprüfbar ist die Rechtsfrage, ob der Sachverhalt einer Schätzung nach pflichtgemässen Ermessen zugänglich ist. Trifft dies zu,

ist zu klären, ob die Vorinstanz eine sachgerechte Bewertungsmethode herangezogen hat. Auch dies ist eine Rechtsfrage. Sachgerecht ist ein Vorgehen, das nachvollziehbar, plausibel, anerkannt ist, in vergleichbaren Fällen verbreitete Anwendung findet, allgemeiner Auffassung zufolge mindestens ebenso bewährt ist wie andere Methoden und zudem den Verhältnissen im individuell-konkreten Fall entspricht. Die eigentliche Bewertung oder Schätzung gehört hingegen zu den Tatfragen (Urteil 2C_435/2017 vom 18. Februar 2019 E. 2.2.1). Das Bundesgericht prüft das Ergebnis einer Aufrechnung, Bewertung oder Schätzung nur zurückhaltend, das heisst auf offensichtliche Fehler und Irrtümer hin. Es ist daher nur bei groben methodischen oder rechnerischen Fehlern einzuschreiten (Urteile 2C_435/2017 vom 18. Februar 2019 E. 2.3; 2C_261/2019 vom 15. August 2019 E. 2.2.3).

E. 3.3.1

Gemäss den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG ; vorne E. 1.3) haben die Steuerpflichtigen, trotz Mahnung durch den zuständigen Steuerkommissär (Sachverhalt lit. A), keine Unterlagen eingereicht, durch die sich die aufgrund der Angaben in der Steuererklärung nicht nachvollziehbare Schuldabnahme im Umfang von Fr. 482'000.-- erklären liesse. Infolgedessen nahm der Steuerkommissär eine Aufrechnung im Umfang von Fr. 620'000.-- als undeclared weitere Einkünfte vor, die im Ergebnis unter Berücksichtigung der weiteren Steuerfaktoren zu einem geschätzten steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von Fr. 361'900.-- (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. einem steuerbaren Einkommen von Fr. 416'300.-- bei einem satzbestimmenden Einkommen von Fr. 369'700.-- (direkte Bundessteuer) führte (E. 3.4 des angefochtenen Urteils).

E. 3.3.2

Aus dem angefochtenen Urteil geht hervor, dass die kantonalen Steuerbehörden den Ermessenszuschlag basierend auf der sog. gemischten Methode berechnet haben. Bei dieser Methodik wird einerseits die Vermögensentwicklung und andererseits der mutmassliche Privataufwand (auch Lebensaufwand) in der fraglichen Steuerperiode im Gesamtzusammenhang beurteilt (Urteil 2C_435/2017 vom 18. Februar 2019 E. 2.2.3). Die Vorinstanz stützte die Vorgehensweise ihrer Unterinstanzen, also deren Ergebnis, dass sich der Finanzbedarf (Privataufwand) der Steuerpflichtigen auf rund Fr. 1'420'000.-- beläuft, was diese nicht substantiiert bestreiten, da sich ihre Rügen auf den Vermögensverzehr beschränken. Diesem Finanzbedarf stehen die Mittelzuflüsse der Steuerpflichtigen im Umfang von rund Fr. 978'000.-- gegenüber (u.a. Schuldenerlass Hausbank: Fr. 369'369.--; Verkaufserlös C._____ AG Fr. 440'000.--, Vermögensverzehr Fr. 42'873.--). Anhand dieser Gegenüberstellung werde ersichtlich, dass den Steuerpflichtigen in der fraglichen Steuerperiode weitere nicht deklarierte Einkünfte im Umfang von rund Fr. 450'000.-- zugeflossen sein müssen (E. 2.2.5 des angefochtenen Urteils).

E. 3.3.3

Ergänzend führte die Vorinstanz aus, dass die kantonalen Steuerbehörden bei ihrer Ermessenseinschätzung von einem totalen Mittelbedarf der Steuerpflichtigen von rund Fr. 1'420'000.-- ausgegangen seien und nicht steuerbare Einkünfte von rund Fr. 500'000.-- in Abzug gebracht hätten, womit ein notwendiger Geldmittelzufluss von rund Fr. 920'000.-- verbleibe. Angesichts dieses Betrags gelangt die Vorinstanz zum Schluss, dass unter Berücksichtigung der weiteren relevanten Sachverhaltsumstände wie namentlich des

Eigenmietwerts, des Liegenschaftsunterhalts und der Sozialabzüge grundsätzlich ein steuerbares Einkommen von über Fr. 555'000.-- resultieren würde. Infolgedessen erweise sich die Ermessenseinschätzung der Steuerbehörden von Fr. 361'900.-- (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 416'300.-- (direkte Bundessteuer) nicht als willkürlich (E. 3.4 des angefochtenen Urteils).

E. 3.4

Die Steuerpflichtigen machen zwar geltend, dass die Vorinstanz zu Unrecht die methodisch unzulässige Schätzung der kantonalen Steuerbehörden geschützt habe. Sie legen jedoch nicht dar, inwiefern die Bewertungsmethode als solche unhaltbar sein soll. Vielmehr beschränken sich ihre Rügen auf einzelne Teilaspekte der ermessensweisen Schätzung, die Methodik der kantonalen Instanzen stellen sie indes nicht hinreichend substantiiert (vorne E. 1.2) in Frage. Vor dem Hintergrund, dass die gemischte Bewertungsmethode direktsteuerlich eine verlässliche und weit verbreitete Methode zur Vornahme einer Ermessensveranlagung darstellt, erweist sich die die Vorgehensweise der kantonalen Steuerbehörden schützende Auffassung der Vorinstanz als bundesrechtskonform (zur Zulässigkeit der gemischten Methode Urteil 2C_435/2017 vom 18. Februar 2019 E. 2.2.3 und E. 2.2.5; MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, N. 48d und N. 48e zu Art. 130 DBG ; ISABELLE ALTHAUS-HOURIET, in: Noel/Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire romand zum LIFD, 2. Aufl. 2017, N. 27 zu Art. 130 DBG).

E. 3.5

Soweit die Steuerpflichtigen einzelne Teilaspekte der ermessensweisen Schätzung rügen, übersehen sie sodann, dass es - anders als bei rechtsgenügend gerügten Fehlern im ordentlichen Veranlagungsverfahren - nicht Sache des Bundesgerichts sein kann, eine detaillierte inhaltliche Prüfung einer Schätzung vorzunehmen. Eine solche beruht zwangsläufig auf verschiedenen methodischen Schritten. Bezüglich der eigentlichen Bewertung einer Ermessenseinschätzung schreitet das Bundesgericht deshalb nur bei groben Fehlern ein (vorne E. 3.2). Trotz aller Vorbringen der Steuerpflichtigen sind solche Bewertungsfehler - wie zu zeigen - nicht ersichtlich.

E. 3.5.1

Nachdem die Steuerpflichtigen trotz Mahnung durch den zuständigen Steuerkommissär ihrer Mitwirkungspflicht (Art. 130 Abs. 2 DBG) nicht bzw. nur ungenügend nachgekommen sind, mussten die kantonalen Steuerbehörden eine Veranlagung mit Ermessenszuschlag vornehmen (Sachverhalt lit. A). Diese basierte berechtigtweise auf den den Steuerbehörden bekannten Daten und Unterlagen. Nicht weiter einzugehen ist deshalb an dieser Stelle auf sämtliche Rügen, mit denen die Steuerpflichtigen gestützt auf die vor Bundesgericht unzulässigen Noven versuchen, die vorinstanzliche Beurteilung ihrer Vermögens- und Einkommensentwicklung in Frage zu stellen (vorne E. 1.4). Insoweit erweisen sich auch die entsprechenden Sachverhaltsrügen als unbegründet. Namentlich ist es bei der gegebenen Ausgangslage verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden (vorne E. 1.3.1), dass die Vorinstanz aufgrund der ihr bekannten Unterlagen annahm, die von den Steuerpflichtigen geltend gemachte Verrechnung ihrer Darlehensschuld im Umfang von Fr. 577'620.-- gegenüber der D._____ AG sei mit einer entsprechenden Reduktion ihrer Aktiven einhergegangen, weshalb die Verrechnung keinen Einfluss auf den errechneten

Geldbedarf der Steuerpflichtigen in der fraglichen Steuerperiode gehabt habe (E. 2.2.4 des angefochtenen Entscheids). Aufgrund der Aktenlage war es für die kantonalen Steuerbehörden nicht abschliessend eruierbar, ob und gegebenenfalls mit welchen Aktiven diese Darlehensschuld verrechnet bzw. getilgt wurde (vorne E. 1.4).

E. 3.5.2

Bundesrechtlich keinen Halt finden schliesslich auch die Rügen der Steuerpflichtigen, wonach ihnen ein teilweiser Schuldenerlass seitens ihrer Hausbank im Umfang von Fr. 369'369.20.-- in der fraglichen Steuerperiode nicht als Einkommen im Sinne von Art. 16 Abs. 1 DBG angerechnet werden könne, da sie zu diesem Zeitpunkt überschuldet gewesen seien. Der Schuldenerlass habe bei ihnen in der fraglichen Steuerperiode daher zu gar keiner Bereicherung geführt, da sie danach über keine zusätzliche Mittel zur Bestreitung ihres Lebensaufwands verfügt hätten.

E. 3.5.3

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung stellt der teilweise Forderungsverzicht einer Bank zugunsten eines privaten Schuldners für diesen steuerbares Einkommen (Art. 16 Abs. 1 DBG) dar. Schliesslich ermöglicht der Schuldenerlass der betroffenen Person ihre Verbindlichkeiten im entsprechenden Umfang zu reduzieren. Dieser Verbesserung der finanziellen Situation ist im Rahmen der Besteuerung Rechnung zu tragen, wobei die Anwendung von Art. 16 Abs. 1 DBG in diesem Zusammenhang in keiner Weise von der Bonität des Schuldners abhängig ist (BGE 142 II 197 E. 5.4 S. 201 f. und E. 5.5.3 f. S. 203 f.). Es mag zwar im Grundsatz stimmen, dass die Liquidität des Steuerpflichtigen durch einen Schuldenerlass nicht erhöht wird, trotzdem gilt der Schuldenerlass als Einkommen (BGE 142 II 197 E. 6.3 S. 205 f.). Die Vorinstanz durfte somit den Schuldenerlass bei der Beurteilung der Veranlagung mit Ermessenszuschlag zu Recht als steuerbares Einkommen berücksichtigen, ohne dabei Bundesrecht zu verletzen. Im Zusammenhang mit der steuerrechtlichen Behandlung des Schuldenerlasses behaupten die Steuerpflichtigen schliesslich in mehreren Punkten eine willkürliche Sachverhaltsfeststellung durch die Vorinstanz, da diese fälschlicherweise angenommen habe, sie seien in der fraglichen Steuerperiode solvent gewesen. Da die Bonität des Steuerpflichtigen nach dem Dargelegten jedoch keinen Einfluss auf die steuerrechtliche Beurteilung eines Schuldenerlasses hat, ist schon aus diesem Grund auf die entsprechenden Rügen nicht näher einzugehen.

E. 3.6

Die Beschwerde erweist sich nach dem Dargelegten bezüglich der direkten Bundessteuer als unbegründet und ist abzuweisen. IV. Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich

E. 4

Das harmonisierte Steuerrecht von Kantonen und Gemeinden (StHG) entspricht in den hier massgebenden Teilen zur Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen (Art. 46 Abs. 3 StHG und Art. 48 Abs. 2 StHG) dem Recht der direkten Bundessteuer. In der Folge stimmt das Steuergesetz des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (StG/ZH; LS 631.1) mit dem StHG überein, weshalb auf die Ausführungen zur direkten Bundessteuer verwiesen werden kann. V. Kosten und Entschädigungen

E. 5

Die Steuerpflichtigen haben aufgrund ihres Unterliegens die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu tragen (Art. 66 Abs. 1 BGG), und zwar zu gleichen

Teilen und unter solidarischer Haftung (Art. 66 Abs. 5 BGG). Dem Kanton Zürich, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, steht keine Parteientschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.