

BGer 2C 992/2021 vom 22. September 2022

Bundesgericht, 2022-09-22, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_992_2021

FR: TF 2C 992/2021 du 22 septembre 2022

IT: TF 2C 992/2021 del 22 settembre 2022

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich und direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2008-2010 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1

Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen (Art. 29 Abs. 1 BGG) und mit freier Kognition (BGE 146 II 276 E. 1; 141 II 114 E. 1).

E. 1.1

Die Voraussetzungen 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 in Verbindung mit Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] und Art. 73 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

Die Vorinstanz hat betreffend die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich 2008 bis 2010 und die direkte Bundessteuer der Steuerperioden 2008 bis 2010 ein einziges Urteil gefällt, was zulässig ist, soweit die zu entscheidenden Rechtsfragen - wie hier - im Bundesrecht und im harmonisierten kantonalen Recht gleich geregelt sind. Unter diesen Umständen haben die Beschwerdeführer zulässigerweise nur eine einzige Beschwerdeschrift eingereicht. Aus ihrer Eingabe geht deutlich hervor, dass sie beide Steuerarten betrifft (BGE 142 II 293 E. 1.2; 135 II 260 E. 1.3.2; vgl. Urteil 2C_688/2021 vom 27. Januar 2022 E. 1.2).

E. 1.3

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht (Art. 105 Abs. 2 BGG). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" (BGE 147 I 73 E. 2.2; 140 III 115 E. 2). Die beschwerdeführende Partei kann die Feststellung des Sachverhalts unter den gleichen Voraussetzungen beanstanden, wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantizieren (Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 147 I 73 E. 2.2).

E. 1.4

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2). Mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteil 2C_1081/2015 vom 12. Dezember 2016 E. 1.4, nicht publ. in: BGE 143 II 33). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (BGE 147 I 73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2 ; 139 I 229 E. 2.2 ; 138 I 274 E. 1.6). Diese verlangt, dass in der Beschwerde klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids dargelegt wird, inwiefern verfassungsmässige Rechte verletzt worden sein sollen (vgl. BGE 143 I 1 E. 1.4; 133 II 249 E. 1.4.2). II. Direkte Bundessteuer

E. 2.1

Angesichts trotz Aufforderung und Mahnung des Steuerkommissärs nicht vorgelegter zuverlässiger buchhalterischer Aufzeichnungen über den Geschäftsgang in den vom Beschwerdeführer betriebenen Erotikbetrieben waren die erzielten Gewinne in den Jahren 2008 bis 2010 gemäss Art. 132 Abs. 3 DBG mittels partieller Veranlagungen nach pflichtgemäsem Ermessen zu schätzen.

E. 2.2

Gemäss Art. 132 Abs. 3 DBG kann die steuerpflichtige Person eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (Satz 1). Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Satz 2). Bei der Begründung der Einsprache handelt es sich praxisgemäss um eine Sachurteilsvoraussetzung; wird innert der dreissigtägigen Einsprachefrist keine oder keine den formellen Anforderungen genügende Begründung eingereicht, ist auf die Einsprache nicht einzutreten (BGE 131 II 548 E. 2.3; 123 II 552 E. 4c). Unter Vorbehalt der Rüge, die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung seien nicht erfüllt gewesen (vgl. dazu ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/ HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Aufl. 2018, § 20 N. 23), hat der Steuerpflichtige seine Einspracheschrift so auszugestalten, dass die Veranlagungsbehörde mit Blick auf die Begründung und die angebotenen Beweismittel ohne Weiteres zu erkennen vermag, ob die Ermessensveranlagung "offensichtlich unrichtig" ausgefallen sei (Urteile 2C_61/2021 vom 22. Dezember 2021 E. 4.1, in: StE 2022 B 95.1 Nr. 17; 2C_372/2016 vom 7. Juni 2016 E. 2.2.2, in: StR 71/2016 S. 877; 2C_509/2015 / 2C_510/2015 vom 2. Februar 2016 E. 6.1, in: ASA 84 S. 666; 2C_568/2014 / 2C_569/2014 vom 9. Januar 2015 E. 3.1). Dieser Unrichtigkeitsnachweis kann auf zwei Arten erbracht werden.

E. 2.2.1

Einerseits kann mithilfe einer substanziierten Sachdarstellung und von Beweismitteln die bisher vorhandene Ungewissheit bezüglich des Sachverhalts vollständig beseitigt und auf diese Weise die zuverlässige Ermittlung der Steuerfaktoren ermöglicht werden. Diesfalls ist die angefochtene Ermessensveranlagung durch eine ordentliche Veranlagung zu ersetzen; die Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde lebt wieder auf (Urteile 2C_61/2021 vom 22. Dezember 2021 E. 4.1.1, in: StE 2022 B 95.1 Nr. 17; 2C_96/2019 vom 19.

September 2019 E. 5.2.1; 2C_90/2017 vom 16. Oktober 2017 E. 2.1, in: StE 2018 B 93.5 Nr. 34; 2C_30/2017 / 2C_31/2017 vom 10. Mai 2017 E. 2.3.1; 2C_311/2010 vom 22. Dezember 2010 E. 3.2). Ist von einer solchen Rückkehr in das ordentliche Verfahren auszugehen, ist die Ermessensveranlagung damit selbst dann zu korrigieren, wenn die nunmehr festgestellten von den zuvor geschätzten Faktoren nur geringfügig abweichen (Urteil 2C_61/2021 vom 22. Dezember 2021 E. 4.1.1, in: StE 2022 B 95.1 Nr. 17, mit Hinweis auf ROMAN BLÖCHLIGER, Die Einsprache gegen die Ermessenseinschätzung, StR 63/2008 S. 91 Fn. 57).

E. 2.2.2

Der Steuerpflichtige kann andererseits aber auch dartun, dass die angefochtene Veranlagung offensichtlich übersetzt ist ("quantitativer Unrichtigkeitsnachweis"; vgl. PETER LOCHER, Kommentar DBG, 2015, N. 35 zu Art. 132 DBG). So kann es sich verhalten, wenn die Schätzung an groben methodischen oder rechnerischen Fehlern leidet (vgl. Urteile 2C_973/2017 vom 23. Januar 2018 E. 3.2; 2C_90/2017 vom 16. Oktober 2017 E. 2.2, in: StE 2018 B 93.5 Nr. 34; 2C_311/2010 vom 22. Dezember 2010 E. 3.4; vgl. auch FENNERS/LOOSER, Besonderheiten bei der Anfechtung der Ermessensveranlagung, AJP 2013 S. 38). In diesem Fall bleibt es bei der Ermessensveranlagung, doch ist die offensichtlich unrichtige Schätzung im Einspracheverfahren zu korrigieren. Dasselbe gilt, wenn der Steuerpflichtige nicht den ganzen ungewissen Sachverhalt, sondern nur Teile davon substantiiert und mit Beweismitteln nachweist, sofern die Ermessensveranlagung aufgrund dieses Teilnachweises gesamthaft als offensichtlich unrichtig erscheint (Urteil 2C_61/2021 vom 22. Dezember 2021 E. 4.1.2, in: StE 2022 B 95.1 Nr. 17; vgl. FENNERS/LOOSER, a.a.O., AJP 2013 S. 38; ZWEIFEL/HUNZIKER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 3. Aufl. 2017, N. 42 zu Art. 132 DBG ; vgl. auch Urteil 2P.344/2005 vom 31. August 2006 E. 5). Offensichtlich unrichtig ist die Ermessensveranlagung in dieser Konstellation insbesondere dann, wenn sich aus dem Ausmass der Abweichung von der tatsächlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und den sonstigen Umständen ergibt, dass sie erkennbar pönal oder fiskalisch motiviert ist (Urteile 2C_61/2021 vom 22. Dezember 2021 E. 4.1.2, in: StE 2022 B 95.1 Nr. 17; 2C_679/2016 vom 11. Juli 2017 E. 4.2.4, in: StE 2017 B 93.5 Nr. 33, mit Hinweisen; vgl. zum Begriff der offensichtlichen Unrichtigkeit CASANOVA/DUBEY, in: Commentaire Romand, LIFD, 2. Aufl. 2017, N. 28 zu Art. 132 DBG).

E. 2.3

Vorliegend ist unbestritten, dass die bisherige Ungewissheit im Rechtsmittelverfahren nicht vollständig beseitigt werden konnte und mit Bezug auf die mit den Erotikbetrieben erzielten Gewinne keine Rückkehr ins ordentliche Verfahren in Betracht fiel. Im Verfahren vor den Vorinstanzen ging es demnach nur darum, ob den Beschwerdeführern der quantitative Unrichtigkeitsnachweis gelungen ist, d.h. ob sie nachgewiesen haben, dass die angefochtenen Veranlagungen respektive die diesen zugrunde liegenden Umsatz- und Gewinnschätzungen für die vom Beschwerdeführer betriebenen Erotikbetriebe offensichtlich unrichtig sind.

E. 2.4.1

Wie sich aus dem Entscheid der Unterinstanz vom 16. Dezember 2020 ergibt, hat diese die Gesamtschätzung der Gewinne aus den vom Beschwerdeführer betriebenen Erotikbetrieben in den Veranlagungsentscheiden (2008: Fr. 500'000.-; 2009: Fr. 650'000.--, 2010: Fr.

1'080'000.--) für jeden einzelnen Betrieb einer Plausibilitätskontrolle unterzogen. Dabei gelangte sie für die Clubs "D._____" und "E._____" zum Ergebnis, dass keine Gewinne erzielt bzw. etwaige Zusatzeinkünfte aus Beraterhonoraren gering gewesen sein dürften, weil der Club "D._____" erst 2010 eröffnet worden und das "E._____" gemäss glaubhaften Angaben des Beschwerdeführers wegen eines Umbaus längere Zeit geschlossen gewesen sei. Mit Bezug auf die übrigen Erotikbetriebe ("F._____", "G._____" und "H._____") hat die Unterinstanz sodann dem Umstand Rechnung getragen, dass die "H._____" erst im Oktober 2009 eröffnet wurde und hat ansonsten aufgrund bekannter Angaben (Stelleninserate der Clubs; Stundenansätze für die Dienstleistungen der Prostituierten; in der Schweiz gängiges Umsatzmodell von Erotikbetrieben, wonach 60% der Einnahmen den Prostituierten und 40% dem Betreiber zustehen; durchschnittliche Arbeitszeiten der Prostituierten; Anzahl der beschäftigten Prostituierten) die Umsätze der einzelnen Erotikbetriebe geschätzt. Ausgehend von den auf diese Weise geschätzten Umsätzen hat die Unterinstanz für die beiden grösseren Erotikbetriebe "G._____" und "H._____" gestützt auf von den Beschwerdeführern selbst eingereichte Unterlagen betreffend spätere Geschäftsjahre der Clubs "G._____" und "H._____" sodann Gewinnmargen von 4.4% bzw. 5.3% für diese beiden Betriebe angenommen; für den wesentlich kleineren Club "F._____" ist sie von einer anderen Kostenstruktur (erheblich geringere Kosten) ausgegangen und hat daher die Gewinnmarge höher angesetzt (7%). Auf diese Weise wurden schliesslich folgende geschätzte Einzelgewinne ermittelt, aggregiert und der Gesamtgewinnschätzung in den Veranlagungen gegenübergestellt: Club/Steuerperiode 2008 2009 2010 "G._____" Fr. 500'000.-- Fr. 500'000.-- Fr. 500'000.-- "F._____" Fr. 100'000.-- Fr. 100'000.-- Fr. 100'000.-- "H._____" Fr. 400'000.-- Total Schätzung Steuerrekursgericht Fr. 600'000.-- Fr. 600'000.-- Fr. 1'000'000.-- Schätzung Einkünfte des Kantonalen Steueramts Zürich vom 26/27. April 2016 Fr. 500'000.-- Fr. 650'000.-- Fr. 1'080'000.-- Gestützt hierauf bestätigte die Unterinstanz die Einspracheentscheide des Steueramts, weil ihr die darin respektive in den Veranlagungsentscheiden ermessensweise festgesetzten zusätzlichen Einkünfte des Beschwerdeführers nicht als offensichtlich unrichtig erschienen.

E. 2.5

Die Vorinstanz, deren Entscheid Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens ist, hat das Urteil der Unterinstanz geschützt. Die Vorinstanz stellte nicht infrage, dass der Beschwerdeführer die Erotikbetriebe über steuerlich eigenständige Gesellschaften hielt. Sie anerkannte auch, dass die Beschwerdeführer (für die Jahre 2009 und 2010) in Bezug auf Ausschüttungen dieser Gesellschaften Anspruch auf das sogenannte Teileinkünfteverfahren hatten. Dennoch hielt die Vorinstanz die Schätzung der Einkünfte des Beschwerdeführers nicht für offensichtlich unrichtig. Sie führt aus, dass die Aufrechnung von 6 % bis 8 % des betrieblichen Ertrags der Gesellschaften angemessen auf die Umstände und das Teileinkünfteverfahren Rücksicht nehme. Weiter erwägt sie, dass gerade grössere Erotikbetriebe zum Teil beträchtliche Gewinne erzielten, wofür sie sich auf eine im Auftrag des Bundesamts für Polizei (fedpol) erstellte, im Internet zugängliche Studie beruft (vgl. LORENZ BIBERSTEIN/MARTIN KILLIAS, Erotikbetriebe als Einfallstor für Menschenhandel?, Eine Studie zu Ausmass und Struktur des Sexarbeitsmarktes in der Schweiz, 2015, <<https://www.alexandria.unisg.ch/252621>> [besucht am 14. Juli 2022]). Zumindest die Clubs "G._____" und "H._____" besässen eine Grösse, welche höhere Gewinnmargen erwarten lasse. Es rechtfertige sich deshalb nicht, die anhand der Umsatzzahlen plausibilisierten Gewinnmargen der Clubs am unteren Ende der denkbaren

Bandbreite anzusiedeln.

E. 2.6

Die Beschwerdeführer kritisieren, dass die Vorinstanz zwar - im Unterschied zum Steueramt und zur Unterinstanz - die Anwendbarkeit des Teileinkünfteverfahrens anerkenne, aber dennoch zu denselben Zahlen bzw. Einkünften komme. Im Ergebnis habe die Vorinstanz damit die ausgeschütteten Gewinne doppelt so hoch geschätzt wie das Steueramt. Diese Verdoppelung sei offenkundig willkürlich. Ausserdem habe die Vorinstanz den verfassungsrechtlichen Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) verletzt, indem sie auf eine Studie abstelle, ohne den Beschwerdeführern Gelegenheit zu geben, sich dazu zu äussern.

E. 2.7

Soweit die Steuerjahre 2009 und 2010 betroffen sind, ist die Kritik der Beschwerdeführer berechtigt.

E. 2.7.1

Die ursprüngliche Schätzung des Steueramts stand unter der Prämisse, dass die Gewinne aus den Erotikbetrieben via Durchgriff unmittelbar dem Beschwerdeführer - und nicht den Gesellschaften - zuzurechnen seien. Diese Prämisse hat die Vorinstanz verworfen. Gleichzeitig hat sie anerkannt, dass die Beschwerdeführer bezüglich dieser Einkünfte "grundsätzlich" Anspruch auf das Teileinkünfteverfahren haben. Danach sind Ausschüttungen auf qualifizierten (d.h. mind. 10% des Aktien-, Grund- oder Stammkapitals), im Privatvermögen gehaltenen Beteiligungen nur im Umfang von 60% steuerbar und im Umfang von 40% steuerlich freigestellt (Art. 20 Abs. 1bis DBG in der hier anwendbaren Fassung vom 23. März 2007 [AS 2008 2893 2902], in Kraft ab dem 1. Januar 2009). Demnach müssten die (ausgeschütteten) Gewinne der Gesellschaften um zwei Drittel höher liegen als vom Steueramt und der Unterinstanz angenommen, um auf die ermessensweise hinzugerechneten Einkünfte von Fr. 600'000.-- (Steuerperiode 2009) und Fr. 1'000'000.-- (Steuerperiode 2010) zu gelangen. Dies zeigt, dass die Nichtberücksichtigung des Teileinkünfteverfahrens die Schätzung der Steuerfaktoren stark verfälscht und als grober methodischer Fehler bezeichnet werden muss. Wenn mit der Vorinstanz unterstellt wird, dass die Gewinne aus den Erotikbetrieben nicht direkt dem Beschwerdeführer zugerechnet werden können, lassen sich die Aufrechnungen von Fr. 600'000.-- (Steuerperiode 2009) und Fr. 1'000'000.-- (Steuerperiode 2010) offensichtlich nicht halten.

E. 2.7.2

Die Vorinstanz scheint die Bedeutung des Teileinkünfteverfahrens für die ermessensweise Festsetzung der Steuerfaktoren nicht übersehen zu haben. So stellt sie namentlich ergänzende Überlegungen zur Höhe der Gewinnmarge der Erotikbetriebe an, womit sie zumindest andeutet, dass die Umsätze und Gewinne aus den Erotikbetrieben auch höher ausgefallen sein könnten, als vom Steueramt und der Unterinstanz angenommen. Die Vorinstanz hat aber keine eigene Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vorgenommen, die allenfalls die Aufrechnungen von Fr. 600'000.-- (Steuerperiode 2009) und Fr. 1'000'000.-- (Steuerperiode 2010) - unter gebührender Berücksichtigung des Teileinkünfteverfahrens - hätte legitimieren können.

E. 2.7.3

Nach dem Gesagten hätte die Vorinstanz den Entscheid der Unterinstanz in Bezug auf die Steuerjahre 2009 und 2010 nicht schützen dürfen. Sie hätte entweder a) sich an die Umsatz- und Gewinnparameter des Steueramts respektive der Unterinstanz halten, aber den methodischen Fehler korrigieren und die vom Steueramt aufgerechneten Beträge gemäss dem Teileinkünfteverfahren teilweise freistellen oder b) die der Schätzung der Steuerfaktoren zugrunde liegenden Umsatz- und Gewinnparameter nach ihrem eigenen, pflichtgemässen Ermessen abweichend vom Steueramt und der Unterinstanz festsetzen müssen. Die Sache ist deshalb in Bezug auf die Steuerperioden 2009 und 2010 an die Vorinstanz zurückzuweisen, zumal voraussichtlich weitere Sachverhaltsabklärungen erforderlich sein werden.

E. 2.8

Unter diesen Umständen erübrigt sich eine Prüfung der Frage, ob die Vorinstanz den Anspruch der Beschwerdeführer auf rechtliches Gehör verletzt hat, indem sie auf ein Gutachten abstellte, zu dem sich die Beschwerdeführer nicht hatten äussern können. Ebenso kann offen bleiben, unter welchen Voraussetzungen eine Rechtsmittelinstanz eine Ermessensveranlagung einer Verböserung (*reformatio in peius*) unterziehen kann (vgl. dazu jüngst HUNZIKER/BRUNNER, Anfechtung von Ermessensveranlagungen, StR 77/2022 S. 434, S. 448 f.).

E. 2.9

Angesichts der Rückweisung sind an dieser Stelle auch die Einwendungen der Beschwerdeführer betreffend die Umsatz- und Gewinnparameter, die den Schätzungen des Steueramts und der Unterinstanz zugrunde lagen, nicht zu prüfen, soweit sie die Steuerjahre 2009 und 2010 betreffen. Näher einzugehen ist auf diese Vorbringen einzig, soweit sie das Steuerjahr 2008 betreffen. Die Beschwerdeführer machen insoweit geltend, die Veranlagung für die Steuerperiode 2008 nenne lediglich Einkünfte aus selbständigem Nebenerwerb, ohne diese Summe den einzelnen Clubs zuzuweisen. Zudem machen sie geltend, es seien lediglich 50% der erzielten Gewinne ausgeschüttet worden, wofür sie auf die Ausschüttungsquote der Gesellschaft I. _____ AG im Geschäftsjahr 2013/14 verweisen. Mit diesen Vorbringen gelingt den Beschwerdeführern der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit noch nicht einmal im Ansatz. Mit den Erwägungen der Unterinstanz in Bezug auf das Steuerjahr 2008 setzen sich die Beschwerdeführer gar nicht erst auseinander. Was sie sodann aus der Ausschüttungsquote für das Geschäftsjahr 2013/14 ableiten wollen, erschliesst sich dem Bundesgericht nicht. Es ist somit nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz den vom Steueramt schätzungsweise festgesetzten Betrag von Fr. 500'000.-- für die Steuerperiode 2008 wie zuvor bereits die Unterinstanz nicht für offensichtlich unrichtig befunden und daher bestätigt hat. III. Staats- und Gemeindesteuern

E. 3.1

Das Steuerharmonisierungsgesetz sah ab dem 1. Januar 2009 vor, dass die Kantone auf Ausschüttungen aus qualifizierten Beteiligungen die wirtschaftliche Doppelbelastung von Körperschaften und Anteilsinhabern mildern können (Art. 7 Abs. 1 StHG). Entschieden sich die Kantone für eine solche Milderung, mussten sie zwingend eine Mindestbeteiligung von 10% verlangen, im Übrigen verfügten sie über einen gewissen Gestaltungsspielraum bei der kantonalen Regelung. Das galt insbesondere für die Methode der Entlastung (Teilsatz-, Teilbesteuerungs- oder anderes Verfahren) und deren Umfang (BGE 136 I 49 E. 3.4; Urteile 2C_261/2021 vom 18. Oktober 2021 E. 3.2.1, in: StE 2022 A 24.41.3 Nr. 3, StR

77/2022 S. 58; 2C_812/2018 vom 20. August 2019 E. 3.1, in: StE 2019 B 24.4 Nr. 91, StR 74/2019 S. 796; 2C_30/2008 vom 25. September 2009 E. 3.4 mit Hinweisen). Nach der hier noch nicht einschlägigen Gesetzesänderung vom 28. September 2018, die am 1. Januar 2020 in Kraft getreten ist, sind die Kantone nunmehr verpflichtet, die Entlastung in der Form des Teileinkünfteverfahrens zu gewähren, wobei maximal 50% der Einkünfte freigestellt werden dürfen (vgl. Art. 7 Abs. 1 StHG i.d.F. vom 28. September 2018 [AS 2019 2395 2413]).

E. 3.2

Anders als der Bund kannte der Kanton Zürich in den hier streitbetroffenen Steuerperioden das Teileinkünfteverfahren (noch) nicht. Stattdessen sah das Zürcher Steuerrecht - bereits ab der Steuerperiode 2008 - das sogenannte Teilsatzverfahren vor, wonach ausgeschüttete Gewinne aus qualifizierten Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und Genossenschaften mit Sitz in der Schweiz zur Hälfte des für das steuerbare Gesamteinkommen anwendbaren Steuersatzes besteuert wurden (§ 35 Abs. 4 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [StG/ZH; LS 631.1], in der Fassung vom 9. Juli 2007 [ABl 2006, 634], in Kraft ab dem 1. Januar 2008).

E. 3.3

Gemäss der Vorschrift von § 139 Abs. 2 StG /ZH, mit welcher der Kanton Zürich den praktisch wortgleichen Art. 46 Abs. 3 StHG umsetzt, nimmt das kantonale Steueramt die Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor, wenn der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können. Gegenstand der pflichtgemässen Ermessensausübung ist mithin die Festlegung der Steuerfaktoren. Der auf diese Steuerfaktoren anwendbare Steuersatz bestimmt sich demgegenüber nach dem autonomen kantonalen Recht (vgl. Art. 129 Abs. 2 BV ; Art. 1 Abs. 3 StHG). Seine Festsetzung ist nicht Teil des bundesrechtlich durch Art. 46 Abs. 3 StHG harmonisierten Verfahrens der ermessensweisen Festlegung der Steuerfaktoren.

E. 3.4

Im Unterschied zum Teileinkünfteverfahren auf der Ebene der direkten Bundessteuer hat das Teilsatzverfahren auf der Ebene der zürcherischen Staats- und Gemeindesteuern keinen Einfluss auf die Höhe der Steuerfaktoren. Dementsprechend ist dem Steueramt und der Unterinstanz in der Festlegung der Steuerfaktoren kein grober methodischer Fehler unterlaufen, indem sie nicht beachtet haben, dass die aufgerechneten Einkünfte zum Teilsatzverfahren berechtigen. Die Vorinstanz hat ihrerseits klargestellt, dass das Teilsatzverfahren anwendbar sei (vgl. angefochtenes Urteil E. 3.3.6). Diesem Aspekt werden das kantonale Steueramt respektive das Steueramt der Einschätzungsgemeinde also im Rahmen der Festsetzung des Steuerbetrages und des Steuerbezugs (vgl. FELIX RICHNER und andere, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. 2022, N. 4 zu Vorb. zu §§ 132 - 142 StG /ZH) Rechnung zu tragen haben. Hingegen haben das Steueramt und die Unterinstanz keinen Anlass dafür gesetzt, das angefochtene Urteil aufzuheben, indem sie in ihren Entscheiden das Teilsatzverfahren ignoriert haben.

E. 3.5

Zu prüfen bleibt, ob sich die Ermessenseinschätzungen für die Steuerjahre 2008 bis 2010 aus anderen Gründen als offensichtlich unrichtig erweisen.

E. 3.5.1

Für das Steuerjahr 2008 kann insoweit auf die Ausführungen zur direkten Bundessteuer verwiesen werden (vgl. oben E. 2.9). Auch in Bezug auf die kantonalen Steuern bringen die Beschwerdeführer nichts vor, was die Schätzungen als offensichtlich unrichtig erscheinen lassen würde.

E. 3.5.2

Für die anderen beiden Steuerjahre machen die Beschwerdeführer geltend, es sei im Jahr 2009 für den Club "G. _____" ein Gewinn von Fr. 400'000.-- und im Jahr 2010 gar ein solcher von Fr. 700'000.-- geschätzt worden. Im Entscheid des Steuerrekursgerichts seien es sodann jedoch für beide Jahre je Fr. 500'000.-- gewesen. Für den Club "H. _____" seien im Jahr 2009 zunächst Fr. 100'000.-- geschätzt worden; nachdem der Beschwerdeführer habe nachweisen können, dass dieser Club erst im Oktober 2009 eröffnet worden sei, habe das Steuerrekursgericht hingegen keinen Gewinn mehr für diesen Club im Jahr 2009 angesetzt. Dagegen habe das Steuerrekursgericht gegenüber der Schätzung im Einschätzungs- bzw. Veranlagungsverfahren den geschätzten Gewinn 2010 von Fr. 150'000.-- auf Fr. 400'000.-- erhöht. Als Gewinn des Clubs "F. _____" seien ursprünglich Fr. 50'000.-- angenommen, im Entscheid des Steuerrekursgerichts sei dieser Betrag hingegen auf Fr. 100'000.-- erhöht worden. Die Gewinne der Clubs "E. _____" und "D. _____" schliesslich seien ursprünglich auf je Fr. 50'000.-- geschätzt worden; im Entscheid des Steuerrekursgerichts tauchten sie hingegen gar nicht mehr auf. Insgesamt sei damit ersichtlich, dass die Behörden die Gewinne der einzelnen Erotikbetriebe willkürlich hin- und hergeschoben hätten, wie es ihnen gepasst habe. Der Sachverhalt sei insoweit offensichtlich unrichtig festgestellt worden.

E. 3.5.3

Entgegen den Beschwerdeführern ist das Vorgehen der kantonalen Instanzen nicht zu beanstanden, geschweige denn unhaltbar, stand doch angesichts des völligen Fehlens brauchbarer Aufzeichnungen für die infrage stehenden Jahre kein anderer Weg offen, als anhand allgemein bekannter Tatsachen betreffend die Umsatz- und Gewinnverhältnisse in Erotikbetrieben sowie anhand für die Betriebe des Beschwerdeführers bekannter spezifischer Umstände die in diesen erzielten Umsätze und Gewinne zu schätzen. Zu beanstanden ist insbesondere entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer auch nicht, wenn die geschätzten Gewinne der einzelnen Betriebe im Einschätzungsverfahren einerseits und im Rechtsmittelverfahren andererseits voneinander abweichen. Solange die Schätzung des gesamten Gewinns respektive des an den Beschwerdeführer ausgeschütteten Betrags durch die Unterinstanz nicht markant von jener des Steueramts abweicht, kann bei der erforderlichen gesamthaften Betrachtung nicht von einer offensichtlich unrichtigen Schätzung gesprochen werden. Das Gleiche muss im Übrigen angesichts des völligen Fehlens zuverlässiger Unterlagen auch hinsichtlich der gemessen an der Gesamthöhe der geschätzten Einkünfte nicht erheblichen Abweichungen zwischen den Schätzungen der Vorinstanz und jenen des Steueramts gelten (2009: Fr. 50'000.--; 2010: Fr. 80'000.--). Auch die von der Vorinstanz angestellte Plausibilitätskontrolle (Annahme von Umsätzen von rund Fr. 8.5 Mio. [2009, d.h. ohne "H. _____"] bzw. rund Fr. 16 Mio. [2010, d.h. mit "H. _____"], was mit Bezug auf den in den Einschätzungsentscheiden geschätzten Gewinnmargen zwischen 6% bis 8% entspricht; vgl. angefochtener Entscheid E. 3.3.6) lässt die Schätzungen der Gewinne in den Betrieben des Beschwerdeführers - und damit indirekt der Steuerfaktoren - insgesamt nicht als offensichtlich unrichtig erscheinen. Es spielt daher

auch keine Rolle, wenn, wie die Beschwerdeführer geltend machen, die vom Steueramt geschätzten Gewinne sich anders auf die verschiedenen Betriebe des Beschwerdeführers verteilen.

E. 4.1

Soweit die Beschwerde die direkte Bundessteuer für die Steuerjahre 2009 und 2010 betrifft, ist sie gutzuheissen. In diesem Umfang ist das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zu ergänzender Sachverhaltsfeststellung und Neubeurteilung zurückzuweisen. In Bezug auf die direkte Bundessteuer für das Steuerjahr 2008 sowie die Staats- und Gemeindesteuern aller betroffenen Steuerjahre (2008, 2009 und 2010) ist die Beschwerde abzuweisen. Die Vorinstanz wird über die Verlegung der Kosten und Entschädigungen neu zu entscheiden haben.

E. 4.2

Die Gerichtskosten sind nach Massgabe des Unterliegens im Umfang von zwei Dritteln den Beschwerdeführern und im Umfang von einem Drittel dem Kanton Zürich aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG), zumal letzterer Vermögensinteressen verfolgt (Art. 66 Abs. 4 BGG). Der Kanton Zürich schuldet den Beschwerdeführern eine reduzierte Parteientschädigung (Art. 68 Abs. 1 BGG). Selbst hat der Kanton Zürich trotz teilweisen Obsiegens keinen Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 68 Abs. 3 BGG).

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