

BGer 9C_511/2024 vom 19. Februar 2025

Bundesgericht, 2025-02-19, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_511_2024

FR: TF 9C_511/2024 du 19 février 2025

IT: TF 9C_511/2024 del 19 febbraio 2025

Erwägungen

E. 1.1

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 142 I 135 E. 1.6). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" (BGE 148 I 127 E. 4.3 ; 148 I 160 E. 3; 148 III 215 E. 3.1.4; 148 IV 356 E. 2.1; 148 V 366 E. 3.3). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantiieren (Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 147 I 73 E. 2.2).

E. 1.2

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). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substantiierungspflicht (BGE 147 I 73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2 ; 139 I 229 E. 2.2).

E. 2

Die Beschwerdeführer wurden nach pflichtgemäßem Ermessen veranlagt, weil sie es trotz Aufforderung vom 23. September 2022 und Mahnung bzw. Auflage vom 2. November 2022 unterlassen hatten, die vom Steueramt festgestellte Vermögensvermehrung von Fr. 242'536.- im Jahr 2018 (gemäss Steuerrekursgericht und Vorinstanz: Fr. 212'891.-) zu begründen (vgl. Sachverhalt Bst. A.a). Streitig ist vor Bundesgericht, ob die Vorinstanz bundesrechtskonform erkannte, dass die Beschwerdeführer den im Rahmen des Einspracheverfahrens einzig möglichen Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nicht erbracht hätten (vgl. Nichteintretensentscheid des kantonalen Steueramtes vom 17. Januar 2023; vgl. dazu E. 3) und dass auch eine Nichtigkeit der Veranlagungsverfügung bzw. des Einschätzungsentscheides vom 18. November 2022 zu verneinen sei (vgl. dazu E. 4).

E. 3.1

Nach Auffassung der Vorinstanz ist das kantonale Steueramt am 17. Januar 2023 zu Recht wegen ungenügender Begründung bzw. Nichteinhaltens der Einsprachefrist nicht auf die Einsprache eingetreten, nachdem die Beschwerdeführer mit der Post am 20. Dezember 2022 übergebenem Schreiben lediglich ihren Einsprachewillen erklärt, die darin angekündigte Begründung aber erst mit E-Mail vom 12. Januar 2023 und damit verspätet nachgereicht hatten.

E. 3.2

Wie bereits im vorinstanzlichen Verfahren machen die Beschwerdeführer geltend, der Nichteintretensentscheid vom 17. Januar 2023 verletze zahlreiche Verfahrensgarantien, so insbesondere ihr Recht auf Prüfung der ihrer Auffassung nach offensichtlich fehlerhaften Veranlagung bzw. auf Behandlung der Einsprache (als Ausfluss des Anspruchs auf rechtliches Gehör), das Verbot des überspitzten Formalismus und den Grundsatz von Treu und Glauben. Sie scheinen damit nicht akzeptieren zu wollen, dass eine steuerpflichtige Person, die gegen eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen Einsprache erheben will (wobei sie lediglich offensichtliche Unrichtigkeit vorbringen kann), innerhalb der gesetzlichen Einsprachefrist den Antrag stellen, die von Gesetzes wegen erforderliche Begründung abgeben und die Beweismittel nennen muss (vgl. Art. 132 Abs. 1 und 3 DBG [SR 642.11]; Art. 48 Abs. 2 Satz 2 StHG [SR 642.14] und § 140 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [StG/ZH; LS 631.1]; Urteil 2C_36/2017 / 2C_37/2017 vom 30. Januar 2017 E. 2.2.3) und dass beim Fehlen der Begründung als Gültigkeitserfordernis auf die Einsprache ohne Ansetzung einer Nachfrist nicht eingetreten wird (Urteile 2C_404/2019 vom 29. Januar 2020 E. 2.3; 2C_42/2017 / 2C_43/2017 vom 20. Januar 2018 E. 2.2). Entgegen diesen Erfordernissen enthielt die innert der 30-tägigen Frist erfolgte Eingabe vom 20. Dezember 2022 auch nicht ansatzweise eine inhaltliche Auseinandersetzung mit der angefochtenen Verfügung; vielmehr beschränkten sich die Beschwerdeführer auf die Ankündigung, sie nähmen zu einem späteren Zeitpunkt materiell Stellung, was nicht genügt (Urteile 2C_30/2017 / 2C_31/2017 vom 10. Mai 2017 E. 2.2.3 mit weiteren Hinweisen; 2C_36/2017 / 2C_37/2017 vom 30. Januar 2017 E. 2.2.2). Angesichts der erheblichen formellen Mängel war die Steuerbehörde auch nicht verpflichtet, den Beschwerdeführern eine Nachfrist zur Fehlerbehebung anzusetzen, fällt doch ein solches (aus dem Verbot des überspitzten Formalismus abgeleitetes) Vorgehen nur bei geringfügigen Versehen (wie etwa beim Fehlen einer Unterschrift oder einer Vollmacht) in Betracht (BGE 142 V 152 E. 4.3; 134 II 244 E. 2.4.2). Daran ändert auch nichts, dass die Beschwerdeführer darauf hinweisen, sie seien "steuerliche Laien" und durch das passive Verhalten ihres Buchhalters an der rechtzeitigen Einspracheerhebung gehindert worden, denn eine gewisse Formstrenge ist im Prozessrecht unabdingbar und die genannte organisatorische Unzulänglichkeit wäre jedenfalls kein Grund für eine Fristwiederherstellung (Art. 133 Abs. 3 DBG bzw. § 15 Abs. 1 und 2 der Verordnung des Kantons Zürich vom 1. April 1998 zum Steuergesetz [StV/ZH; LS 631.11]; Urteile 2C_896/2021 vom 19. November 2021 E. 2.2; 2C_788/2021 vom 27. Oktober 2021 E. 3.4.1). Angesichts der Tatsache, dass die 30-tägige Frist bereits wenige Tage nach dem Eingang der (formungültigen) Eingabe ablief, verletzt es auch nicht den Grundsatz von Treu und Glauben, dass das Steueramt auf diese nicht reagierte, umso weniger als rechtzeitiges Handeln ohnehin nicht mehr möglich gewesen wäre (vgl. zum Ganzen auch: ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 3. Aufl. 2024, § 21 Rz. 20).

E. 3.3

Nach dem Gesagten erkannte die Vorinstanz zutreffend, dass die Sachurteilsvoraussetzungen nicht gegeben waren und der Nichteintretensentscheid des Steueramtes mithin rechtens ist. Eine inhaltliche Überprüfung der nach Ermessen veranlagten Steuerfaktoren (beschränkt auf offensichtliche Unrichtigkeit) hatte damit nicht stattzufinden.

E. 4.1

Zu prüfen bleibt die Frage, ob sich die Schätzung des übrigen Einkommens im Jahr 2018 auf Fr. 400'000.- aufgrund der errechneten Vermögenszunahme um Fr. 212'819.- (vom Steuerrekursgericht korrigierter und von der Vorinstanz bestätigter Wert [ohne C. _____ AG]; ursprünglich gemäss Steueramt: Fr. 242'536.-) als nichtig erweist.

E. 4.2.1

Im Rahmen einer Ermessensveranlagung oder -einschätzung (Art. 130 Abs. 2 DBG ; Art. 46 Abs. 3 StHG und § 139 Abs. 2 StG /ZH) hat die Steuerverwaltung so vorzugehen, dass die annäherungsweise Ermittlung den tatsächlichen Gegebenheiten und damit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person möglichst nahe kommt (BGE 145 V 326 E. 4.1; 138 II 465 E. 6.4; Urteile 9C_302/2024 vom 27. November 2024 E. 2.2.6, zur Publikation vorgesehen; 9C_673/2023 vom 19. August 2024 E. 6.1, zur Publikation vorgesehen; 2C_679/2016 / 2C_680/2016 vom 11. Juli 2017 E. 4.2.1). Dabei soll die steuerpflichtige Person zwar voll, aber auch nicht höher erfasst werden, als es ihren Verhältnissen entspricht. Das Rechtsinstitut der Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen hat keinen Strafcharakter, sondern ist frei von pönalen Motiven (Urteile 9C_113/2024 vom 6. August 2024 E. 4.4.2; 9C_110/2023 vom 19. Juni 2023 E. 6).

E. 4.2.2

Da sich die annäherungsweise Ermittlung notwendigerweise auf Vermutungen stützt, haftet ihr zwangsläufig eine gewisse Unsicherheit an, welche die steuerpflichtige Person aufgrund ihrer Pflichtverletzung zu vertreten hat (Urteile 9C_302/2024 vom 27. November 2024 E. 2.2.6, zur Publikation vorgesehen; 2C_576/2015 vom 29. Februar 2016 E. 3.4). Die Steuerverwaltung ist nicht gehalten, im Zweifelsfall die für die steuerpflichtige Person günstigsten Annahmen zu treffen; die Verletzung von Mitwirkungspflichten soll sich nicht auszahlen (unter vielen: Urteile 2C_679/2016 / 2C_680/2016 vom 11. Juli 2017 E. 4.2.3; 2C_1077/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.3 mit zahlreichen Hinweisen).

E. 4.2.3

Eine Ermessensveranlagung ist bei offensichtlicher inhaltlicher Unrichtigkeit in der Regel bloss anfechtbar und nicht nichtig. Von Nichtigkeit wird nur ausgegangen, wenn die Veranlagungsbehörde aus fiskalischen oder pönalen Motiven bewusst und willkürlich von der tatsächlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sowie den sonstigen Umständen abweicht und die Steuerfaktoren zum Nachteil des Steuerpflichtigen festsetzt (vgl. BGE 145 V 326 E. 4 mit weiteren Hinweisen; Urteile 9C_673/2023 vom 19. August 2024, insbesondere E. 6.9.1-6.9.4, zur Publikation vorgesehen; 2C_1022/2020 vom 18. Mai 2021 E. 3.3; 2C_720/2018 vom 11. September 2018 E. 3.2.3; 2C_679/2016 / 2C_680/2016 vom 11. Juli 2017 E. 5.3.3 f.) bzw. wenn in diesem Sinne eine qualifizierte inhaltliche Unrichtigkeit und eine gravierende verfahrensrechtliche Verfehlung der Veranlagungsbehörde vorliegen (Urteile 9C_673/2023 vom 19. August 2024 E. 6.9.1, zur

Publikation vorgesehen; 2C_259/2021 vom 30. November 2021 E. 5.3).

E. 4.3

Dass den Beschwerdeführern ein Einkommen aufgerechnet wurde, das rund doppelt so hoch ist wie die Vermögenszunahme, bewegt sich nach dem angefochtenen Urteil an der Grenze zu einer über die offensichtliche Unrichtigkeit hinausgehenden Willkür. Die Vorinstanz verneinte indessen Willkür mit der Begründung, rein rechnerische Fehler oder die mangelhafte Offenlegung der einzelnen Lebenshaltungspositionen stellten noch keine krassen Verfahrensmängel dar, die vorgenommene Aufrechnung sei auch inhaltlich kein den Verwaltungsakt praktisch wirkungslos, unsinnig oder unsittlich machender ausserordentlich schwerwiegender Fehler und es könne auch nicht gesagt werden, die Behörde habe den Ermessenszuschlag bewusst und willkürlich - aus fiskalischen oder pönalen Motiven - zum Nachteil der Pflichtigen bemessen. Es wäre an den Beschwerdeführern gewesen, ihre Behauptungen betreffend die Aktien der C. _____ AG und der D. _____ AG rechtzeitig geltend zu machen. Ihre nachgereichten diesbezüglichen Erklärungen seien nicht plausibel und die beträchtliche Vermögensdiskrepanz umso weniger erklärbar bzw. nachvollziehbar, als ein Treuhänder die Steuererklärungen 2017 und 2018 erstellt habe. Der Annahme von Nichtigkeit ständen auch Gründe der Rechtssicherheit entgegen. Im Übrigen übersteige die Steuerlast die nach wie vor unerklärliche Vermögenszunahme nicht.

E. 4.4

Die Beschwerdeführer wenden ein (wobei sie über weite Strecken wortwörtlich das im kantonalen Verfahren Vorgebrachte wiederholen), das Steueramt habe sich - durch die Nichtberücksichtigung der Aktien der D. _____ AG per 31. Dezember 2017 - auf "offensichtlich falsche Zahlen" bzw. einen "offensichtlich nicht haltbaren Vermögensvergleich" gestützt. Sie hätten im Einspracheverfahren auf die Gründung der D. _____ AG und das investierte Aktienkapital von Fr. 200'000.- hingewiesen. Es liege damit ein schwerwiegender, offensichtlicher und leicht erkennbarer Fehler sowie ein krasser Verstoss gegen die Untersuchungs- und Überprüfungspflichten vor. Die Aufrechnung sei offensichtlich übersetzt, sachlich nicht nachvollziehbar und in keiner Art und Weise mit ihren wirtschaftlichen Verhältnissen vereinbar.

E. 4.5

Der Argumentation der Beschwerdeführer ist mit der Vorinstanz entgegenzuhalten, dass es keine Anhaltspunkte dafür gibt, dass das Steueramt ihr Einkommen bewusst und willkürlich zu ihrem Nachteil bemessen hätte bzw. dass eine qualifizierte inhaltliche Unrichtigkeit und eine gravierende verfahrensrechtliche Verfehlung der Veranlagungsbehörde vorlägen, wie dies für die Annahme von Nichtigkeit rechtsprechungsgemäss vorausgesetzt wäre (vgl. E. 4.2.3). Die Beschwerdeführer haben sich selber zuzuschreiben, dass sie ihre Behauptungen im Zusammenhang mit den Aktien der D. _____ AG nicht rechtzeitig (nämlich spätestens im Einspracheverfahren; vgl. dazu E. 3 hiervor) vorgebracht haben, weshalb der Steuerbehörde die fehlende Berücksichtigung derselben nicht als Fehler vorgeworfen werden kann. Entgegen den Beschwerdeführern liegt darin insbesondere keine Verletzung der Untersuchungs- und Prüfungspflicht, denn diese ist im Verfahren der Ermessensveranlagung in dem Sinne reduziert, als die Behörde lediglich alle ihr im Zeitpunkt der Veranlagung bekannten Tatsachen zu berücksichtigen und allen ihr vorliegenden Unterlagen Rechnung zu tragen hat (Urteil 2C_259/2021 vom 30. November

2021 E. 5.1.1 mit Hinweisen), womit die den Steuerbehörden nicht fristgerecht dargelegten Umstände ausser Betracht bleiben durften. War mithin aufgrund der Akten von einer Vermögenszunahme von mehr als Fr. 200'000.- auszugehen, scheint die Schätzung des übrigen Einkommens auf Fr. 400'000.- nicht willkürlich.

Im Übrigen unterscheiden sich die hier zu beurteilenden Verhältnisse wesentlich von den Fällen, in welchen die Rechtsprechung ausnahmsweise Nichtigkeit der Ermessensveranlagung annahm. So wurde als schwere verfahrensrechtliche Verfehlung betrachtet, dass eine Veranlagungsbehörde die Steuerfaktoren einer steuerpflichtigen Person ohne nähere Begründung von Jahr zu Jahr erhöhte, obwohl ihr nicht nur keine Hinweise auf eine gestiegene wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, sondern im Gegenteil (in der Form von Pfändungsunterlagen) Anhaltspunkte dafür vorlagen, dass ihre bisherigen Schätzungen zu hoch ausgefallen waren, was offensichtlich machte, dass sie nicht mehr nur die Besteuerung nach der mutmasslichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, sondern zumindest auch eine Bestrafung bezweckte (Urteile 9C_673/2023 vom 19. August 2024 E. 6.9.3 f., zur Publikation vorgesehen; 2C_679/2016 / 2C_680/2016 vom 11. Juli 2017). Im Unterschied dazu liegt hier lediglich eine für die Beschwerdeführer ungünstige Schätzung vor, welche für sich genommen noch kein Indiz dafür ist, dass die Veranlagungsbehörde die Steuerpflichtigen bestrafen wollte (vgl. Urteil 9C_673/2023 vom 19. August 2024 E. 6.9.3 Abs. 1 in fine, zur Publikation vorgesehen). Unter diesen Umständen wurde eine Nichtigkeit der Veranlagungsverfügung bzw. des Einschätzungsentscheides vom 18. November 2022 im angefochtenen Urteil zu Recht verneint.

E. 4.6

Bei dieser Sachlage ist das vorinstanzliche Urteil auch in diesem Punkt zu bestätigen.

E. 5

Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens werden die Gerichtskosten den unterliegenden Beschwerdeführern auferlegt (Art. 66 Abs. 1 BGG). Da das kantonale Steueramt in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, ist ihm keine Parteientschädigung zuzusprechen ist (Art. 68 Abs. 3 BGG).

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