

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00079 vom 29. September 2025

ZH Verwaltungsgericht, 2025-09-29, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht_SB.2025.00079

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00079 du 29 septembre 2025

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00079 del 29 settembre 2025

Regeste

[Die Vertreterin des Pflichtigen hat innert der ihr angesetzten Nachfrist die Originalunterschrift auf den vereinigten Beschwerden geleistet, diese aber auch inhaltlich verändert.] Um dem Verbot des überspitzten Formalismus (Art. 29 Abs. 1 BV) Nachachtung zu verschaffen, ist einem Beschwerdeführer, der eine Beschwerde ohne Originalunterschrift eingereicht hat, in Anwendung von § 2 StV in Verbindung mit § 147 Abs. 4 Satz 2 und § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 140 Abs. 2 Satz 2 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG eine kurze, nicht erstreckbare Nachfrist zur Behebung des Mangels anzusetzen, verbunden mit der Androhung, dass ansonsten auf das Rechtsmittel nicht eingetreten würde (E. 1.2). Die Nachbesserungsfrist zur Leistung einer Originalunterschrift darf einzig zur Ergänzung der Unterschrift genutzt werden, nicht aber für inhaltliche bzw. die Begründung betreffende Verbesserungen der Eingabe. Die innert der Nachfrist verbesserte Eingabe, welche die Originalunterschrift trägt, ist insoweit aus dem Recht zu weisen, als sie die ursprüngliche Beschwerdeschrift ergänzt und von ihr abweicht. Im Übrigen ist auf die rechtsgültig unterzeichnete Eingabe einzutreten (E. 1.3). Keine Verletzung des rechtlichen Gehörs durch die Vorinstanz: Das Steuerrekursgericht hat sich mit sämtlichen Punkten der Rekurschrift befasst (E. 3). Soweit sich die Beschwerden darauf beschränken, lediglich die bereits in der Rekurschrift aufgeführten Punkte zu rezitieren, ohne sich mit den vorinstanzlichen Erwägungen hierzu zu befassen, ist auf die Beschwerden nicht weiter einzugehen (E. 3.4). Die nach Ablauf der Rechtsmittelfrist vor Steuerrekursgericht eingereichte Steuererklärung ist unbeachtlich (E. 3.5). Abweisung der Beschwerden, soweit darauf eingetreten wird.

Erwägungen

E. 2

in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG eine kurze, nicht erstreckbare Nachfrist zur Behebung des Mangels anzusetzen, verbunden mit der Androhung, dass ansonsten auf das Rechtsmittel nicht eingetreten würde (vgl. Richner et al., § 147 N. 28 und § 153 N. 23; Richner et al., Art. 140 N. 31 DBG). Ausgenommen von der Nachfristansetzung sind jedoch Fälle des offensichtlichen Rechtsmissbrauchs (vgl. BGE 121 II 252 E. 4a; Nula Frei, Verbot des überspitzten Formalismus, ius.full 2021 S. 180 ff., S. 183). Die Nachfrist ist vor allem als Rechtswohltat zugunsten rechtsunkundiger und prozessual unerfahrener steuerpflichtiger Personen zu verstehen, um diese vor den Folgen einer mangelhaften Prozessführung zu bewahren (BGr, 10. September 2018, 2C_666/2018, E. 2.2.4; Silvia Hunziker/Corinna Bigler in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. A., Basel 2022, Art. 140 N. 48). 1.3 Vorliegend bestehen keine Hinweise darauf, dass die fehlende Originalunterschrift auf eine bewusste

Unterlassung der Vertreterin des Pflichtigen zurückzuführen gewesen wäre, weshalb ihr zu Recht eine Nachfrist angesetzt wurde, um den Formmangel zu beseitigen. Nun reichte die Vertreterin des Pflichtigen mit ihrer Eingabe vom 7. Juli 2025 nicht nur die Originalunterschrift nach, sondern veränderte die Eingabe gegenüber der ursprünglichen Beschwerde vom 23. Juni 2025 auch inhaltlich. Es handelt sich demzufolge nicht um eine identische Eingabe. Die 30-tägige Beschwerdefrist stellt eine Verwirkungsfrist dar (Richner et al., § 153 N. 20; Richner et al., Art. 140 N. 19 DBG), weshalb eine Ergänzung der Beschwerde nach Ablauf dieser Frist nicht infrage kommt (vgl. auch VGr, 15. April 2025, SB.2024.00136 und SB.2024.00137, E. 2.1 und E. 2.3 [noch nicht auf www.vgrzh.ch veröffentlicht]). Dementsprechend darf die Nachbesserungsfrist zur Leistung einer Originalunterschrift einzig zur Ergänzung der Unterschrift genutzt werden, nicht aber für inhaltliche bzw. die Begründung betreffende Verbesserungen der Eingabe (Kaspar Plüss, Rechtseingaben ohne gültige Unterschrift. Drei aktuelle Leiturteile zu den Voraussetzungen für einen Nachbesserungsanspruch, ZBl 118/2017 S. 24 ff., S. 30). Die Nachbesserungsfrist darf somit nicht für inhaltliche Manipulationen verwendet werden (Plüss, ZBl 118/2017 S. 24, S. 31) bzw. die Möglichkeit der Nachfrist darf nicht bewusst dazu ausgenützt werden, die gesetzliche Beschwerdefrist zu erstrecken (BGr, 3. Mai 1996, 1P.661/1995, E. 3b = ZBl 98/1997 S. 307 ff., S. 311, auch zum Folgenden). Der säumige Rechtsuchende soll prozessual nicht bessergestellt werden als der sorgfältige. Aus dem Gesagten folgt, dass die Eingabe vom 7. Juli 2025 insoweit aus dem Recht zu weisen ist, als sie die ursprüngliche Beschwerdeschrift ergänzt und von ihr abweicht. Im Übrigen ist auf die rechtsgültig unterzeichnete Eingabe einzutreten.

E. 2.1

Die Beschwerden SB.2025.00079 (Staats- und Gemeindesteuern 2023) und SB.2025.00080 (direkte Bundessteuer 2023) betreffen denselben Pflichtigen, dieselben Steuerperioden sowie eine analoge Sach- und Rechtslage, weshalb sie zu Recht vereinigt worden sind.

E. 2.2

Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können nach § 153 Abs. 3 StG alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. In Bundessteuersachen ist die Kognition des Verwaltungsgerichts identisch: Soll die erstinstanzliche Beschwerde die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens hin ermöglichen (Art. 140 Abs. 3 DBG), muss sich die Aufgabe der zweitinstanzlichen Beschwerde, welche die Überprüfung der Entscheidung eines Gerichts und nicht diejenige einer Verwaltungsbehörde zum Gegenstand hat, sinnvollerweise auf die Rechtskontrolle beschränken (BGE 131 II 548 E. 2.5).

E. 2.3

Im Beschwerdeverfahren gilt ein Novenverbot. Für das Verwaltungsgericht ist die gleiche Aktenlage massgebend wie für das Steuerrekursgericht. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im Verfahren vor dem Steuerrekursgericht behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden (RB 1999 Nr. 149 und 150; BGE 131 II 548). Neue Beweise dürfen insoweit vorgelegt werden, als sie den bereits behaupteten Sachverhalt untermauern. Vom

Novenverbot ausgenommen sind zudem echte Noven, namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund (§ 155 bzw. § 160 StG; Art. 147 bzw. 151 DBG) beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen (BGE 131 II 548). Die von der Vertreterin des Pflichtigen am 7. Juli 2025 beim Verwaltungsgericht eingereichten "5 Papiere", welche andere Steuerpflichtige aus der Stadt C betreffen, wurden zwar bereits als Beilagen zur Eingabe vom 1. März 2025 dem Steuerrekursgericht eingereicht. Diese Eingabe vom 1. März 2025 wies das Steuerrekursgericht allerdings wegen Verspätung aus dem Recht und liess sie beim Entscheid unberücksichtigt (siehe angefochtener Entscheid, E. 4c). Weil für das Verwaltungsgericht grundsätzlich die gleiche Aktenlage wie vor Steuerrekursgericht massgebend ist, sind die Unterlagen, welche dem Steuerrekursgericht verspätet und dem Verwaltungsgericht nach Ablauf der Beschwerdefrist eingereicht wurden, auch auf Stufe des Verwaltungsgerichts aufgrund des Novenverbots aus dem Recht zu weisen.

E. 2.4

Das Verwaltungsgericht prüft bei einer Beschwerde, die sich gegen die Bestätigung eines Nichteintretensentscheids richtet, grundsätzlich lediglich, ob die vorinstanzliche Beurteilung der Eintretensfrage an beschwerdefähigen Rechtsmängeln leidet (vgl. BGr, 26. Mai 2004, 2A.495/2003, E. 1.3). Vorliegend wurde der Nichteintretensentscheid des kantonalen Steueramts vom Steuerrekursgericht nicht bestätigt, vielmehr gelangte die Vorinstanz zum Schluss, dass das kantonale Steueramt zu Unrecht auf die Einsprache nicht eingetreten sei; richtigerweise ■ so das Steuerrekursgericht ■ hätte das kantonale Steueramt die Einsprache abweisen müssen. Wohl habe das kantonale Steueramt (recte: das Steueramt der Stadt C) die Steuerfaktoren richtigerweise nach pflichtgemässem Ermessen festgesetzt. Indes hätte das kantonale Steueramt keinen Nichteintretensentscheid fällen dürfen, weil der Einsprecher vorgebracht habe, dass die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung gar nicht vorgelegen hätten, weil die Fristverlängerung zur Einreichung der Steuererklärung 2024 (recte: 2023) rechtzeitig eingereicht worden sei. Da der Pflichtige es aber unterlassen habe, die Abweisung seines Fristerstreckungsgesuchs anzufechten, und trotz Aufforderung und Mahnung keine Steuererklärung eingereicht habe, müsse er sich dies entgegenhalten lassen. Aus prozessökonomischen Gründen seien der Rekurs bzw. die erstinstanzliche Beschwerde darum abzuweisen, soweit auf diese einzutreten sei.

E. 3.1

Der Pflichtige rügt vorab eine Verletzung seines rechtlichen Gehörs, da die in der Rekurschrift unter A■F aufgeführten Feststellungen von der Vorinstanz in keiner Art und Weise berücksichtigt worden seien. Die Vertreterin des Pflichtigen brachte unter A■F in der Rekurschrift Folgendes vor: "Erschwerend (und für mich völlig unverständlich!) dass sich der Steuerkommissär trotz ausdrücklichem Hinweis und ohne mit der Wimper zu zucken mit ein paar juristischen Floskeln darüber hinweg setzt, dass A) keine Verfahrenspflichten verletzt worden sind (die Frist zur Eingabe der StE läuft noch bis zum 30. November!) B) Ich, obwohl ich klar als Vertreter des Pflicht[ig]en bekannt bin keinen Einschätzungsentscheid zugestellt erhalten habe C) Der Entscheid, der gar nie hätte geschrieben werden dürfen (mangels Voraussetzung da eine rechtsgültige Fristverlängerung vorliegt), D) und eine Fristverweigerung wegen verspäteter Einreichung unter den gegebenen Umständen gemäss geltender Rechtsprechung gar nicht zulässig ist E) dieser

Entscheid von einer nicht einmal im Internet auf der Personalliste von in der Stadt- und Steuerverwaltung der Stadt C aufgeführten Personen gefällt und verschickt worden ist (Nichtigkeit des Entscheides) und F) diese Person (Frau D) keinesfalls über die zwingend vorgeschriebene Einschätzungskompetenz verfügt (Amts-Anmassung?)

E. 3.2

Gemäss Art. 29 Abs. 2 BV haben die Parteien Anspruch auf rechtliches Gehör. Dieser umfasst als Mitwirkungsrecht alle Befugnisse, die einer Partei einzuräumen sind, damit sie in einem Verfahren ihren Standpunkt wirksam zur Geltung bringen kann (BGE 135 II 286 E. 5.1, mit Hinweisen; BGr, 16. Juli 2018, 2C_546/2017, E. 2.2). Der Anspruch auf rechtliches Gehör verlangt, dass die Behörde bzw. das Gericht die Vorbringen der vom Entscheid in ihrer Rechtsstellung betroffenen Person auch tatsächlich hört, prüft und in der Entscheidungsfindung berücksichtigt. Daraus folgt die Verpflichtung der Behörde bzw. des Gerichts, den Entscheid zu begründen. Dabei ist es nicht erforderlich, dass sie bzw. es sich mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Der Begründungspflicht genügt bereits, wenn die Behörde bzw. das Gericht sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränkt. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass die betroffene Person sich über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde bzw. das Gericht hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt (BGE 143 III 65 E. 5.2, mit Hinweisen; BGr, 13. November 2023, 9C_608/2022, E. 5.1.1; VGr, 31. Januar 2024, SB.2023.00107, SB.2023.00108, E. 5.2.2).

E. 3.3

Entgegen den Vorbringen des Pflichtigen hat sich das Steuerrekursgericht mit den Punkten A■F der Rekurschrift befasst. Es bestätigte in Erwägung 4a (S. 8), dass das Fristerstreckungsgesuch rechtskräftig abgelehnt worden sei, was sich der Pflichtige, der sich nicht innert der ihm angesetzten Rechtsmittelfrist dagegen gewehrt habe ■ entgegenhalten lassen müsse (vgl. Punkte A und C sowie D). Zur Nichtigkeit und personellen Unzuständigkeit (Punkte E und F) äusserte es sich in Erwägung 4b. Mit dem Umstand, dass der abschlägige Entscheid direkt an den Pflichtigen und nicht an seine Vertreterin gesandt worden war (vgl. Punkt B), befasste es sich ebenfalls in Erwägung 4b. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs des Pflichtigen ist damit nicht ersichtlich.

E. 3.4

Die Vertreterin des Pflichtigen weist in den Beschwerden abermals auf die bereits in der Rekurschrift aufgeführten Punkte A■F hin, wobei in diesen Positionen u. a. enthalten sei: "Verweigerung des rechtlichen Gehörs, Verletzung von Verfahrenspflichten durch die Amtsstelle, Amtsanmassung". Dabei verzichtet sie jedoch darauf, sich mit den vorinstanzlichen Erwägungen hierzu zu befassen. Damit vermag die Vertreterin des Pflichtigen der Begründungspflicht nicht zu genügen. Die Begründung muss sich zwingend und substantiiert mit den massgeblichen Erwägungen des angefochtenen Entscheids auseinandersetzen (vgl. § 147 Abs. 4 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 140 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG; vgl. auch VGr, 26. Juni 2024, SB.2024.00052 und SB.2024.00053, E. 2.1). Das Verwaltungsgericht als eines der obersten kantonalen Gerichte ist nicht gehalten, gleich einer erstinstanzlichen Behörde den angefochtenen Entscheid von Amts wegen nach allen Seiten hin zu überprüfen (VGr,

27. Januar 2016, VB.2015.00662, E. 1.1 mit Hinweisen, bestätigt mit BGr, 21. März 2016, 2C_221/2016, E. 2.2; VGr, 17. Dezember 2014, SR.2014.00010 und SR.2014.00011, E. 2.1). Die Anforderungen an die Antragsformulierung und die Begründungspflicht müssen E, dem unbeschränkt haftenden Gesellschafter der Treuhandfirma B, als "langjährigem Steuerkommissär des Kantons Zürich und Leiter des Städtischen Steueramts, Referent für Steuerrecht an der Berufsschule und Lehrperson für " bekannt sein. Insoweit sich die Beschwerden darauf beschränken, lediglich die bereits in der Rekurschrift aufgeführten Punkte A■F zu rezitieren, ohne sich mit den vorinstanzlichen Erwägungen hierzu zu befassen, ist auf die Beschwerden nicht weiter einzugehen (vgl. VGr, 4. Oktober 2023, SB.2022.00060 und SB.2022.00061, E. 1.6). Nicht einzugehen ist sodann auf die Beschwerden, soweit sie sich auf den blossen Verweis auf die Rekurschrift beschränken ("Alles Notwendige ist in der Rekurschrift gesagt!"). Denn ein globaler Verweis auf die Rekurseingabe vermag der Begründungspflicht nicht zu genügen (vgl. dazu Richner et al., § 147 N. 47; Richner et al., Art. 140 N. 49). Ferner beziehen sich die Beschwerden in globo auch auf einen anderen, in C wohnhaften Steuerpflichtigen, welcher ebenfalls von der Vertreterin des Pflichtigen vertreten wird: Diesbezüglich wird auf die beim Verwaltungsgericht separat geführten Verfahren verwiesen; im Rahmen der vorliegenden Beschwerdeverfahren ist auf die ■ den anderen Steuerpflichtigen betreffenden ■ Beschwerden nicht einzutreten.

E. 3.5

Der Pflichtige beantragt, die Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung vom 22. Juli 2024 sei aufzuheben und die "Entscheide entsprechend den rechtzeitig eingereichten Steuererklärungen gem. Fristverlängerung vom 2. April 25 vorzunehmen". Nachdem die Vertreterin namens des Pflichtigen am 28. Oktober 2024 Rekurs und erstinstanzliche Beschwerde beim Steuerrekursgericht erhoben hatte, reichte sie am 26. November 2024 die unterzeichnete Steuererklärung 2023 des Pflichtigen nach. Selbst wenn die Einsprachebehörde einen Sachentscheid gefällt hätte und die Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung inhaltlich überprüft und die offensichtliche Unrichtigkeit verneint hätte, hätte der Pflichtige spätestens bis zum Ablauf der Rechtsmittelfrist von § 147 Abs. 1 StG bzw. Art. 140 Abs. 1 DBG die Steuererklärung 2023 einreichen müssen, damit sie nicht unter das Novenverbot gefallen wäre (vgl. zum Ganzen Silvia Hunziker/Arthur Brunner, Anfechtung von Ermessensveranlagungen, StR 77/2022 S. 434 ff., S. 447; VGr, 3. Oktober 2012, SB.2011.00162, E. 2.4 [nicht auf www.vgrzh.ch veröffentlicht]). Die Steuererklärung 2023 wurde dagegen erst nach Ablauf der Rekursfrist bzw. der Frist für die erstinstanzliche Beschwerde eingereicht, weshalb sie ohnehin nicht zu berücksichtigen gewesen wäre. Vorliegend war jedoch vor Vorinstanz der Nichteintretensentscheid des kantonalen Steueramts Anfechtungsobjekt. Das Verfahren war daher vor Steuerrekursgericht auf die Frage beschränkt, ob die Einsprachebehörde zu Recht nicht auf die Einsprache eingetreten ist. Weil nur diese Frage den Streitgegenstand vor Vorinstanz bildete, war allein der Aktenstand im Zeitpunkt des angefochtenen Einspracheentscheids massgebend und zwar unabhängig von der grundsätzlichen Zulässigkeit von Noven im Rekursverfahren bzw. erstinstanzlichen Beschwerdeverfahren (Hunziker/Brunner, StR 77/2022, S. 434 ff., S. 446). Die nachträglich eingereichte Steuererklärung 2023 war so oder anders nicht zu berücksichtigen. Dies führt zur Abweisung der Beschwerden SB.2025.00079 und SB.2025.00080, soweit darauf einzutreten ist.

E. 4

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG; Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und steht ihm keine Umtriebsentschädigung zu, zumal auch keine verlangt wurde (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG; Art. 64 Abs. 1³ des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG). Dem Beschwerdegegner ist von Amtes wegen keine Parteienschädigung zuzusprechen, da nicht ersichtlich ist, dass ihm notwendige und verhältnismässig hohe Kosten erwachsen sind (Art. 64 Abs. 1³ VwVG in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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