

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00115 vom 21. Mai 2003

ZH Verwaltungsgericht, 2003-05-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2002.00115

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00115 du 21 mai 2003

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00115 del 21 maggio 2003

Regeste

Einschätzung für die Steuerperiode 1.1.-31.12.1999 | Mitwirkungs- und Verfahrenspflichten § 132 ff. StG Nach § 132 StG ist es das Ziel der Sachverhaltsermittlung, die massgebenden Verhältnisse einer vollständigen und richtigen Besteuerung festzustellen. Es steht daher nicht im Belieben des Pflichtigen, ob er daran mitwirken will oder nicht. Hinfällig ist daher die Differenzierung nach aStG zwischen Ermessens- und gewöhnlicher Schätzung. Zu beachten ist, dass nicht jede Beweislosigkeit zu einer Ermessenseinschätzung führt, sondern die Beweislastregel zur Nichtberücksichtigung von Abzügen führen kann (E. 3 a-c). Bei der Ermessenseinschätzung muss deren offensichtliche Unrichtigkeit im Einsprache-, spätestens im Rekursverfahren, durch Sachdarstellung und Beweismittel erbracht werden. Hat der Pflichtige den Nachweis nicht erbracht, wird die Schätzung auf Willkür geprüft (E. 4 a-c). Die Kostenaufgabe im Einspracheverfahren ist bei einer Verfahrenspflichtverletzung statthaft (E. 5).

Erwägungen

E. 2

Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 StG alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. a) Das Verwaltungsgericht hat sich infolgedessen auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken; dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das von der Rekurskommission in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen der Rekursinstanz zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d.h. auf Ermessensüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch. Ihr Ermessen überschreitet die Behörde, wenn sie den Rahmen des ihr gesetzlich zustehenden Ermessens verlässt, indem sie nach Ermessen entscheidet, obwohl ihr das Gesetz kein solches einräumt. Ein Ermessensmissbrauch liegt vor, wenn die Behörde das Ermessen zwar im gesetzlich vorgegebenen Rahmen ausübt, dieses aber unter sachfremden Gesichtspunkten oder in Missachtung allgemeiner Rechtsprinzipien betätigt; das ist insbesondere der Fall, wenn die Ermessensbetätigung als unhaltbar, als willkürlich und rechtungleich erscheint (RB 1999 Nr. 147). b) Im Beschwerdeverfahren gilt das Novenverbot. Für das Verwaltungsgericht ist somit die gleiche Aktenlage massgebend wie für die Rekurskommission. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im Rekursverfahren behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden (RB 1999

Nrn. 149 und 150; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, § 153 N. 43).

E. 3

Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, nimmt das kantonale Steueramt laut § 139 Abs. 2 StG die Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor. a) Das Steuergesetz regelt die Verfahrenspflichten des Steuerpflichtigen in den Bestimmungen von § 133 bis § 135 StG. Gemäss § 135 Abs. 1 StG muss dieser "alles tun, um eine vollständige und richtige Einschätzung zu ermöglichen". Das Gesetz unterscheidet infolgedessen nicht danach, ob die Mitwirkung steuerbegründende und -mehrende oder aber steueraufhebende und -mindernde Tatsachen betrifft oder wer – der Steuerpflichtige oder die Steuerbehörde – die Beweislast für die in Frage stehende beweisbedürftige Tatsache trägt. Denn Ziel der Sachverhaltsermittlung ist nach dem Grundsatz von § 132 StG stets, die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen. So gesehen kann es kein Verfahrensrecht des Steuerpflichtigen geben, das in dessen Belieben stellte, an der Feststellung des gesetzmässigen Sachverhalts mitzuwirken oder nicht, auch wenn die Mitwirkung steueraufhebende und -mindernde Tatsachen beschlägt, die den Steuerpflichtigen begünstigen. Die frühere gegenteilige Rechtsprechung zum aufgehobenen Steuergesetz vom 8. Juli 1951, welche die Mitwirkung des Steuerpflichtigen als Verfahrenspflicht auf steuerbegründende und -mehrende Tatsachen beschränkte (vgl. dazu ausführlich Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 47 ff.), kann jedenfalls unter dem geltenden Recht nicht länger aufrecht erhalten werden. Hinfällig geworden ist dementsprechend auch die unter dem alten Steuergesetz von der Rechtsprechung getroffene Differenzierung der Schätzung bei ungewissen tatsächlichen Verhältnissen in die Ermessenseinschätzung und die "gewöhnliche Schätzung", je nachdem, ob die Säumnis des Steuerpflichtigen in der Mitwirkung steuerbegründende und -mehrende bzw. steueraufhebende und -mindernde Tatsachen betroffen hatte (vgl. Zweifel, S. 121 f. und S. 144 ff.; ferner Felix Richner/Walter Frei/Barbara Weber/Hans R. Brüttsch, Zürcher Steuergesetz, Kurzkomentar, 2. A., Zürich 1997, § 75 N. 69 ff. und § 87 N. 7). Kraft § 139 Abs. 2 StG ist eine Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen immer dann vorzunehmen, wenn infolge fehlerhafter Mitwirkung des Steuerpflichtigen oder auch aus andern Gründen die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können. b) Allerdings ist zu beachten, dass die Beweislosigkeit, die sich einstellt, wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflicht hinsichtlich steueraufhebender oder -mindernder Tatsachen – z.B. bei einem von ihm geltend gemachten Abzug – nicht erfüllt, grundsätzlich nicht zu einer Ermessensveranlagung führt. Vielmehr ist diesfalls aufgrund der allgemeinen Beweislastregel (vgl. BGr, 22. Februar 1993, ASA 62 [1993/94], S. 720 E. 5b; BGE 121 II 257 E. 4c/aa) zu Ungunsten des für derartige Tatsachen beweisbelasteten Steuerpflichtigen anzunehmen, die behaupteten Tatsachen hätten sich nicht verwirklicht, und gestützt darauf den in Frage stehenden Abzug nicht zu berücksichtigen (vgl. etwa BGE 92 I 398 = ASA 36 [1967/68], S. 192 und BGr, 10. Juli 1977, ASA 46 [1977/78], S. 512). Unter bestimmten Voraussetzungen ist ausnahmsweise eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen auch bezüglich steueraufhebender und -mindernder Tatsachen zu treffen, dann nämlich, wenn dem Steuerpflichtigen die gehörige Mitwirkung an der Ermittlung dieser Tatsachen aus Gründen, die er nicht zu vertreten hat, unmöglich oder unzumutbar ist (vgl. RB 1975 Nr.

54). Gleich verhält es sich, wenn das Bestehen eines Abzugs erwiesen ist, z.B. feststeht, dass dem Steuerpflichtigen Gewinnungskosten erwachsen sind, aber deren Höhe ungewiss ist. In einem solchen Fall wäre es sachwidrig und damit willkürlich, den Abzug nicht zu berücksichtigen; vielmehr muss dessen Höhe nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzt werden (vgl. Martin Zweifel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A., Basel/Genf/München 2002, Art. 46 StHG N. 30). c) Der Pflichtigen sind unstrittig geschäftsmässig begründete Aufwendungen für Gehälter und Trainerentschädigungen erwachsen. Indessen hat diese trotz Auflage und Mahnung des kantonalen Steueramts die geltend gemachte Höhe dieser Aufwendungen nicht nachgewiesen. Sie hat bloss Rechnungen von C eingereicht, aufgrund welcher ihm Akontozahlungen in Höhe von Fr. 195'476.- geleistet wurden, worin aber dessen Leistungen nicht näher umschrieben sind, sondern lediglich den pauschalen Vermerk "Honorare für Verkaufstraining" tragen. Da somit das Ausmass der in Frage stehenden geschäftsmässig begründeten Aufwendungen aufgrund der Säumnis der Pflichtigen ungewiss blieb, hat das Steueramt deren Höhe zu Recht gestützt auf § 139 Abs. 2 StG nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzt (vgl. Erwägung 3b).

E. 4

a) Eine Ermessenseinschätzung kann gemäss § 140 Abs. 2 Satz 1 StG nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden. Der Steuerpflichtige hat den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit im Einspracheverfahren, spätestens aber im Rekursverfahren zu erbringen, und zwar dadurch, dass er innerhalb der Rechtsmittelfrist die versäumten Verfahrenspflichten erfüllt, eine zur Beseitigung der Ungewissheit über die tatsächlichen Verhältnisse erforderliche substantiierte Sachdarstellung gibt und hierfür notwendige Beweismittel beibringt oder zumindest anbietet. Nur unter diesen formellen Voraussetzungen wird der Steuerpflichtige überhaupt zur Leistung des Unrichtigkeitsnachweises zugelassen und ist die Einsprache- bzw. Rekursbehörde zur Untersuchung und Beweisabnahme verpflichtet. Andernfalls gilt der Nachweis ohne Weiteres als gescheitert mit der Folge, dass die Ermessenseinschätzung als solche bestehen bleibt und einzig ihrer Höhe nach der Prüfung auf offensichtliche Unrichtigkeit unterliegt (vgl. RB 1994 Nr. 45 E. a mit Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann, § 140 N. 55 ff.; Zweifel, Art. 48 StHG N. 48 ff.). b) Die Pflichtige hat, wie die Rekurskommission zutreffend erwogen hat, weder im Einsprache- noch im Rekursverfahren die versäumten Verfahrenspflichten erfüllt und die geschäftsmässige Begründetheit der geltend gemachten Aufwendungen für Gehälter und Trainerentschädigungen durch Unterlagen vollständig nachgewiesen. Sie hat über die insoweit nichts sagenden Rechnungen für Akontozahlungen hinaus keinerlei Aufstellungen – z.B. detaillierte Arbeitsrapporte oder dergleichen – eingereicht. Bei den Ausführungen in der Beschwerdeschrift zur Tätigkeit von C handelt es sich um unzulässige neue tatsächliche Behauptungen, die nicht zu hören sind (vgl. Erwägung 2b). c) Hat aber die Pflichtige den Nachweis der Unrichtigkeit der Ermessenseinschätzung nicht geleistet, ist nur noch die Höhe der getroffenen Schätzung auf offensichtliche Unrichtigkeit hin zu prüfen. "Offensichtlich unrichtig" ist eine Schätzung dann, wenn sie willkürlich ist. Das ist namentlich der Fall, wenn sie sich nach den Akten als geradezu unmöglich, als sachlich nicht begründbar erweist (RB 1963 Nr. 62 = ZBl 65/1964, S. 384 = ZR 65 Nr. 13). Das kantonale Steueramt hat die geschäftsmässig begründeten Entschädigungen an C auf 85 % des Umsatzes der Pflichtigen geschätzt, entsprechend dem Verhältnis des Vorjahrs. Inwiefern dieses Vorgehen sachwidrig sein soll, ist nicht ersichtlich. Dass es sich bei der Pflichtigen um einen Dienstleistungsbetrieb handelt,

vermag die Schätzungsmethode angesichts dessen, dass diese es versäumt hat, taugliche Schätzungsgrundlagen zu liefern, nicht zu erschüttern. Der Hinweis auf die Verhältnisse der folgenden Jahre ist ohnehin ein im Beschwerdeverfahren nicht statthaftes Novum (vgl. Erwägung 2b). Die Schätzung erweist sich aufgrund der Akten nicht als willkürlich. Das führt zur Abweisung der Beschwerde der Pflichtigen.

E. 5

Das Einspracheverfahren ist gemäss Art. 142 Abs. 2 StG kostenfrei (Satz 1). Die Kosten dieses Verfahrens können jedoch dem Steuerpflichtigen oder jeder andern zur Auskunft verpflichteten Person auferlegt werden, die diese Kosten durch eine schuldhafte Verletzung von Verfahrenspflichten notwendig gemacht haben (Satz 2). Die Pflichtige hat im Einschätzungsverfahren keine tauglichen Unterlagen zum Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Entschädigungen an C für Gehälter und Trainerentschädigungen beigebracht und auf diese Weise Verfahrenspflichten verletzt (vgl. Erwägungen 3a und 4b). Da sie nicht dargetan hat, dass ihr die gehörige Erfüllung der Verfahrenspflichten unmöglich oder unzumutbar gewesen ist, darf ohne weiteres angenommen werden, sie habe diese Pflichten schuldhaft verletzt (vgl. Martin Zweifel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Basel/Genf/München 2000, Art. 135 DBG N. 25). Demzufolge sind ihr die Einsprachekosten von Fr. 200.- aufzuerlegen. Das führt zur Gutheissung der Beschwerde des kantonalen Steueramts.

E. 6

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Rekurs- sowie die Gerichtskosten vollumfänglich der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG).

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