

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2008.00005 vom 11. Juni 2008

ZH Verwaltungsgericht, 2008-06-11, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2008.00005

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2008.00005 du 11 juin 2008

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2008.00005 del 11 giugno 2008

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2004 | An die Begründung der Einsprache gegen eine Ermessenseinschätzung dürfen keine allzu hohen Anforderungen gestellt werden. Es genügt, dass die Gegenpartei und die entscheidende Instanz nachvollziehen können, was der Einsprecher an der angefochtenen Verfügung bemängelt und auf welche tatsächlichen oder rechtlichen Überlegungen er sich dabei stützt. Ist diese formelle Anforderung erfüllt, ist auf das Rechtsmittel einzutreten, unabhängig davon, ob die Begründung zutreffend und geeignet ist, die Ermessenseinschätzung als offensichtlich unrichtig erscheinen zu lassen. Die Voraussetzungen an den Unrichtigkeitsnachweis dürfen nicht mit den formellen Anforderungen an die Begründung verknüpft werden, welchen diese als Gültigkeitsvoraussetzung (Prozessvoraussetzung) zu genügen hat. Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2008.00005 Entscheid der 2. Kammer vom 11. Juni 2008 Mitwirkend: Abteilungspräsident Martin Zweifel (Vorsitz), Verwaltungsrichter Andreas Frei, Verwaltungsrichterin Leana Isler, Gerichtssekretärin Silvia Hunziker. In Sachen Staat Zürich, Beschwerdeführer, gegen A AG, vertreten durch B AG, Beschwerdegegnerin, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2004, hat sich ergeben: I. Die neu gegründete, am 28. Januar 2004 ins Handelsregister eingetragene A AG reichte trotz Mahnung vom 27. Oktober 2005 keine Steuererklärung für die Staats- und Gemeindesteuern der Steuerperiode vom 28. Januar bis 31. Dezember 2004 ein. Sie wurde deshalb am 20. Oktober 2006 vom kantonalen Steueramt in Anwendung von § 139 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) nach pflichtgemäßem Ermessen mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... (zum Satz von 10 %) und einem steuerbaren Kapital von Fr. ... (zum Satz von 1,5 ‰) eingeschätzt. Die Pflichtige liess am 17. November 2006 Einsprache erheben. In der Einspracheschrift verwies er auf die einzig beigelegte Jahresrechnung, welche einen Verlust von Fr. ... auswies. Das kantonale Steueramt trat am 30. August 2007 auf die Einsprache nicht ein und auferlegte der Pflichtigen die Verfahrenskosten. Es stellte sich auf den Standpunkt, diese habe mit der Einsprache keine ausgefüllte und mit allen notwendigen Beiblättern versehene Steuererklärung eingereicht. Ebenso fehlten die Eröffnungsbilanz sowie eine Abschrift der Statuten der neu gegründeten Gesellschaft. Damit habe die Pflichtige die schon im Einschätzungsverfahren versäumten Handlungen nicht nachgeholt. Die eingereichte Jahresrechnung lasse sich deshalb "höchst ungenügend auf ihre Plausibilität" überprüfen. Während die erste Zustellung des eingeschriebenen versandten Einspracheentscheids an die Pflichtige erfolglos blieb, indem diese die Sendung innerhalb der von der Post bis 7. September 2007 angesetzten Frist nicht

abholte, führte eine zweite Zustellung zur Entgegennahme des Entscheids am 26. September 2007. II. Die Steuerrekurskommission II hiess den hiergegen gerichteten Rekurs der Pflichtigen am 18. Dezember 2007 gut und wies die Sache "zur weiteren Behandlung und zum Neuentscheid im Einspracheverfahren" an das kantonale Steueramt zurück. Sie erwog, die Rekursfrist sei erst mit der zweiten Zustellung des Einspracheentscheids ausgelöst worden, weshalb auf den Rekurs einzutreten sei. Im Übrigen hielt sie fest, dass die Pflichtige im Einspracheverfahren weder eine Steuererklärung noch weitere Unterlagen eingereicht habe. Immerhin sei aber eine Jahresrechnung vorgelegt worden, die jedoch an erheblichen Mängeln leide und verschiedene Fragen offen lasse. Dies alles ändere nichts daran, dass die Jahresrechnung nicht etwa ein blosses "Pro-forma-Dokument", sondern trotz aller Mängel offensichtlich auf der Grundlage einer Buchhaltung und der zugehörigen Belege erstellt worden sei. Als solche erweise sich die Jahresrechnung grundsätzlich für den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der angefochtenen Ermessenseinschätzung als geeignet. Das kantonale Steueramt hätte daher auf die Einsprache eintreten müssen. III. Mit Beschwerde vom 6. Februar 2008 beantragte das kantonale Steueramt dem Verwaltungsgericht, es sei der Rekursentscheid aufzuheben und der Einspracheentscheid wiederherzustellen. Während die Steuerrekurskommission II auf Vernehmlassung verzichtete, schloss die Pflichtige auf Abweisung der Beschwerde und forderte die Zusprechung einer Parteientschädigung. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. 1.1 Richtet sich die Beschwerde gegen einen Entscheid, womit die Rekurskommission einen Nichteintretensentscheid des kantonalen Steueramts bestätigt oder – wie hier – aufgehoben hat, so darf das Verwaltungsgericht lediglich überprüfen, ob die vorinstanzliche Beurteilung der Eintretensfrage an beschwerdefähigen Rechtsmängeln leide; ein weitergehender, materiell-rechtlicher Entscheid – namentlich über die Einschätzung – ist dem Gericht versagt (RB 1999 Nr. 152; vgl. BGr, 26. Mai 2004, 2A.495/2003, E. 1.3). 1.2 Mit der Beschwerde 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. 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 Rekurskommission zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d.h. auf Ermessensüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch (RB 1999 Nr. 147).

E. 2.1

Gegen den Einspracheentscheid des kantonalen Steueramtes können nach § 147 Abs. 1 StG der Steuerpflichtige und die Gemeinde innert 30 Tagen nach Zustellung schriftlich Rekurs bei der Rekurskommission erheben. Der Tag der Zustellung des angefochtenen Entscheids wird bei der Berechnung der Frist laut § 12 Abs. 1 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 (VO StG) nicht mitgezählt. Die Frist gilt als eingehalten, wenn eine schriftliche Eingabe spätestens am letzten Tag der Frist an die Behörde gelangt oder der Post übergeben wird (§ 12 Abs. 3 VO StG). Nach § 9 Abs. 2 VO StG gilt eine eingeschriebene Sendung, deren Zustellung vom Adressaten schuldhaft verhindert wurde, als am letzten Tag der von der Post angesetzten Abholfrist zugestellt (vgl. heute Ziff. 2.3.7 lit. b der Allgemeinen Geschäftsbedingungen "Postdienstleistungen", April 2008; vgl. auch

BGE 127 I 31). Nach der Rechtsprechung liegt eine schuldhafte Verhinderung vor, wenn der Adressat die erforderlichen Vorkehrungen für die Zustellbarkeit von behördlichen Postsendungen unterlässt, obwohl er aufgrund des Bestehens eines Prozessrechtsverhältnisses nach Treu und Glauben die Zustellung eines behördlichen Akts im konkreten Einzelfall mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit erwarten muss (BGr, 23. März 2006, StE 2006 B 93.6 Nr. 27 E. 3; BGE 130 III 396 E. 1.2.3).

E. 2.2

Der Einspracheentscheid vom 30. August 2007 wurde gleichentags eingeschrieben an die Adresse der Pflichtigen versandt. Die Schweizerische Post setzte ihr eine Frist zur Abholung bis zum 7. September 2007. Diese Frist wurde zwar versäumt. Doch wurde der Einspracheentscheid der Pflichtigen am 26. September 2007, also noch während der laufenden Beschwerdefrist, erneut zugestellt. Ein allfälliger zweiter Versuch vermag nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts und des Verwaltungsgerichts an der erfolgten Zustellung nichts zu ändern (BGE 117 V 131 E. 4a, 115 Ia 12 E. 3a). Insofern weicht das Verwaltungsgericht in Steuersachen von seiner Praxis in anderen Bereichen des Verwaltungsrechts ab (VGr, 23. Oktober 2002, StE 2003 B 93.6 Nr. 24 E. 2b), was die Rekurskommission offenbar übersehen hat. Vorbehalten ist indessen der Vertrauensschutz (vgl. Art. 9 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]; VGr, 23. Oktober 2002, StE 2003 B 93.6 Nr. 24 E. 3). Eine vertrauensbegründende Auskunft liegt vor, wenn während noch laufender Rechtsmittelfrist der betreffende Entscheid mit einer vorbehaltlosen Rechtsmittelbelehrung erneut zugestellt wird (BGE 115 Ia 12 E. 4c). Dem Betroffenen kann dadurch ein Nachteil entstehen, dass er im Vertrauen auf die neue Rechtsmittelbelehrung den Rest der Frist ungenützt verstreichen lässt. Hierin ist eine nachteilige Disposition gestützt auf eine Vertrauensgrundlage zu erblicken, vor deren Folgen der Betroffene nach Art. 9 BV zu schützen ist. Die zweite Zustellung des Entscheides, welcher mit einer vorbehaltlosen Rechtsmittelbelehrung versehen war, vermochte somit vorliegend unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes eine neue Frist auszulösen bzw. die noch laufende Frist zu verlängern. Mit der Rekuserhebung am 26. Oktober 2007 haben die Pflichtigen folglich die Rekursfrist gewahrt. Die Rekurskommission ist demzufolge im Ergebnis zu Recht auf ihren Rekurs eingetreten.

E. 3.1

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. Die Pflichtige hat unstreitig trotz Mahnung keine Steuererklärung für die Steuerperiode vom 28. Januar bis 31. Dezember 2004 abgegeben. Sie ist deshalb zu Recht vom kantonalen Steueramt nach pflichtgemäßem Ermessen eingeschätzt worden.

E. 3.2

Eine Ermessenseinschätzung kann gemäss § 140 Abs. 2 Satz 1 StG nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden (Satz 1). Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Satz 2).

E. 3.2.1

Die gesetzlich geforderte Begründung der Einsprache gegen eine Ermessenseinschätzung stellt eine Prozessvoraussetzung dar, bei deren Fehlen auf die Einsprache nicht eingetreten

wird (vgl. BGE 123 II 552 E. 4c; BGr, 19. Juni 2002, 2A.442/2001, E. 2.2; BGr, 9. September 2004, 2P.234/2003, E. 2 und 2A.407/2003, E. 2, www.bger.ch). Mit Blick auf die Eintretensfrage dürfen keine allzu hohen Anforderungen an die Begründung gestellt werden. Immerhin muss ihr entnommen werden können, was der Einsprecher an der angefochtenen Verfügung bemängelt und auf welche tatsächlichen oder rechtlichen Überlegungen er sich dabei stützt. Der Einsprecher muss sich mit anderen Worten mit der angefochtenen Verfügung sachbezogen befassen (BGr, 19. Dezember 1984, StE 1985 B 96.11 Nr. 1). Das bedeutet, dass die Begründung so ausgestaltet sein muss, dass die vom Steuerpflichtigen verfochtene Einschätzung im Einzelnen nachvollzogen und – soweit möglich – beweismässig überprüft werden kann. Genügt die Einsprache diesen Erfordernissen nicht, enthält sie lediglich Beanstandungen allgemeiner Art oder ist sonst wie nicht erkennbar, worauf der Einsprecher hinaus will, ist auf die Einsprache nicht einzutreten (BGr, 19. Mai 1978, ASA 48 [1979/80] 193 E. 2 mit weiteren Hinweisen; vgl. Martin Zweifel in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, 2. A., Basel, 2008, Art. 132 DBG N. 35). Zu allgemein und damit den Begründungsanforderungen nicht genügend ist insbesondere der Einwand, das Einkommen sei im Rahmen der Ermessenseinschätzung zu hoch geschätzt worden (vgl. BGr, 19. Mai 1978, ASA 48 [1979/80] 193 E. 2). Auch ein Antrag, das Einkommen sei so festzusetzen, wie es sich aufgrund der noch einzureichenden vollständig ausgefüllten Steuererklärung und der ordnungsgemässen Buchhaltung ergeben werde, genügt bei der Anfechtung einer Ermessenseinschätzung nicht als Begründung (vgl. BGr, 26. Juli 1993, StR 49 [1994] 141 E. 2b). Die Begründung muss aus der Einsprache selber hervorgehen. Verweisungen etwa auf beigelegte oder frühere Eingaben sind somit nur insoweit zu beachten, als sie klar und unmissverständlich sind. Bloss pauschale Verweisungen sind nicht zu berücksichtigen, denn es ist nicht Sache der Einsprachebehörde, in den Akten nach möglichen Gründen für die Einsprache zu forschen. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist auf die Einsprache eines Steuerpflichtigen, welcher wegen der nicht eingereichten Steuererklärung zulässigerweise nach Ermessen veranlagt worden ist und der auch mit der Einsprache gegen die Ermessensveranlagung seiner Deklarationspflicht nicht nachkommt, nicht einzutreten (BGr, 23. Mai 2005, 2A.302/2005, ZStP 2005, N. 29; BGr, 19. Juni 2002, 2A.442/2001, E. 2.2; BGr, 9. September 2004, 2P.234/2003 und 2A.407/2003). Das gilt indessen nur dann, wenn es wegen der nicht nachgereichten Deklaration an der notwendigen Begründung der Einsprache fehlt. Das Nachbringen der Steuererklärung oder allgemein das Nachholen der versäumten Mitwirkungshandlung ist nach der differenzierten höchstrichterlichen Praxis keine Gültigkeitsvoraussetzung. Die Anfechtung einer Ermessensveranlagung muss laut Bundesgericht auch dann möglich sein, wenn der Steuerpflichtige aus besonderen Gründen nicht in der Lage ist, eine vollständig ausgefüllte Steuererklärung einzureichen. Ob die Veranlagung offensichtlich unrichtig und zu korrigieren ist, bildet nämlich eine Frage der materiellen Beurteilung (BGr, 4. Juli 2005, StR 60 [2005] 973 E. 6; Martin Zweifel/Hugo Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Zürich 2008, § 20 Rz. 20).

E. 3.2.2

Die Pflichtige hat mit ihrer Einsprache die Jahresrechnung 2004 (Erfolgsrechnung und Bilanz) nachgebracht. Sie hat angesichts des darin ausgewiesenen Verlusts von Fr. ... einen bestimmbaren Antrag gestellt, mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 0.- eingeschätzt zu werden. Mit dem Verweis auf die eingereichte Jahresrechnung hat sie sodann eine hinreichende Begründung für diesen Antrag gegeben, indem erkennbar wird,

welche Überlegungen ihm zugrunde liegen. Dass die Jahresrechnung offensichtliche Mängel aufweist und der erforderliche Anhang zur Jahresrechnung wie auch die Steuererklärung fehlen, wie die Rekurskommission erwogen hat, führen freilich dazu, dass die Pflichtige die versäumten Verfahrenspflichten nicht binnen der Einsprachefrist erfüllt hat. Dieser Mangel bewirkt jedoch nicht das Fehlen einer Prozessvoraussetzung; vielmehr ist im Rahmen der materiellen Beurteilung der Frage zu berücksichtigen, ob die Ermessenseinschätzung offensichtlich unrichtig sei. Denn § 140 Abs. 2 Satz 2 StG verlangt nur die Begründung der Einsprache. Ob diese Begründung zutreffend und geeignet sei, die Ermessenseinschätzung als offensichtlich unrichtig erscheinen zu lassen, ist hingegen eine Frage der materiellen Prüfung. Sinn und Zweck der Begründung eines Rechtsmittels bestehen darin, dass Prozessgegner und entscheidende Instanz nachvollziehen können, was der Rechtsmittelkläger an der angefochtenen Verfügung bemängelt und aus welchen tatsächlichen oder rechtlichen Überlegungen er den Rechtsmittelantrag stellt. Hat dieser Antrag in einem Einschätzungsantrag zu bestehen, wie dies bei Anfechtung einer Ermesseneinschätzung der Fall ist, muss die Begründung so beschaffen sein, dass die vom Steuerpflichtigen verfochtene Einschätzung im Einzelnen nachvollzogen und – soweit möglich – beweismässig überprüft werden kann. Ist diese formelle Anforderung erfüllt, muss auf das Rechtsmittel eingetreten werden, unabhängig davon, ob die Begründung materiell richtig oder falsch ist. Von dieser formellen Beschaffenheit der Begründung als Eintretensvoraussetzung zu unterscheiden sind die Bedingungen, die der Steuerpflichtige zu erfüllen hat, damit die behördliche Untersuchungspflicht, die infolge seiner Verfahrenspflichtverletzung erloschen war, wieder auflebt und seine Angaben und Sachdarstellungen im Rahmen des von § 140 Abs. 2 Satz 1 StG geforderten Unrichtigkeitsnachweises materiell überprüft und die von ihm angebotenen Beweismittel im Beweisverfahren abgenommen werden. Dazu gehört das Nachholen der versäumten Verfahrenspflichten, die Ursache der Ermessenseinschätzung gewesen sind, eine allfällige erklärende Sachverhaltsdarstellung, welche die bisherige tatsächliche Ungewissheit erhellte, und die Beilage oder die Nennung allfälliger Beweismittel, deren es gegebenenfalls bedarf, um den Wahrheitsgehalt von Angaben und Sachdarstellungen des Steuerpflichtigen überprüfen zu können (vgl. Zweifel/Casanova, § 20 Rz. 27 f.). Das kantonale Steueramt verknüpft unzulässigerweise diese Voraussetzungen an den Unrichtigkeitsnachweis mit den formellen Anforderungen an die Begründung, welchen diese als Gültigkeitsvoraussetzung ("Prozessvoraussetzung") zu genügen hat. Dass die Anforderungen nicht überspannt werden dürfen, liegt angesichts des drohenden Verlusts des Rechtswegs im Licht des verfassungsmässigen Gebots der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auf der Hand. Das führt zur Abweisung der Beschwerde.

E. 4

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und hat dieser der obsiegenden Beschwerdegegnerin, welche angesichts der Rechts- und Sachlage des Rechtsbeistands bedurfte, eine Parteientschädigung zu bezahlen (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG). Demgemäss entscheidet die Kammer :

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