

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2008.00058 vom 17. September 2008

ZH Verwaltungsgericht, 2008-09-17, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2008.00058

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2008.00058 du 17 septembre 2008

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2008.00058 del 17 settembre 2008

Regeste

Direkte Bundessteuer 2004 (1.11. - 31.12.) und 2005 | vgl. SB.2008.00057

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2008.00058 Entscheid der 2. Kammer vom 17. September 2008 Mitwirkend: Abteilungspräsident Martin Zweifel (Vorsitz) , Verwaltungsrichter Andreas Frei, Verwaltungsrichterin Leana Isler, Gerichtssekretärin Silvia Hunziker. In Sachen A, vertreten durch B GmbH, Beschwerdeführerin , gegen Schweizerische Eidgenossenschaft, Beschwerdegegnerin , betreffend Direkte Bundessteuer 2004 (1.11. - 31.12.) und 2005, hat sich ergeben: I. A. Die deutsche Staatsangehörige A hält sich seit Dezember 2003 in der Schweiz auf. Sie ist bei der ihr zu 90 % gehörenden C GmbH angestellt. Für ihr Einkommen wird sie an der Quelle besteuert. Sie wurde für die Steuerperioden 2003 bis 2005 aufgefordert, Steuererklärungen einzureichen. Da sie dieser Aufforderung trotz Mahnung nicht nachkam, wurde sie vom kantonalen Steueramt am 16. Januar, 13. Juni bzw. 30. Oktober 2006 für die Direkte Bundessteuer 2003 (ab 1.11.) bis 2005 in Anwendung von Art. 130 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) nach pflichtgemäßem Ermessen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...), Fr. ... bzw. Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) veranlagt. Die Einsprachefristen liefen jeweils unbenutzt ab. B. Die Pflichtige beantragte dem kantonalen Steueramt am 15. Februar 2007, es sei die Nichtigkeit dieser Veranlagungsentscheide festzustellen und es seien die gestützt darauf bezahlten Steuern zurückzuerstatten. Soweit das Steueramt diese Eingabe als Revisionsbegehren behandelte, wies es dieses am 7. Juni 2007 ab. Mit Einspracheentscheid vom 1. November 2007 hielt es daran fest. Es vertrat die Auffassung, die Veranlagungsentscheide seien der Pflichtigen formell gehörig eröffnet worden und daher nicht nichtig. Auch liege kein Revisionsgrund vor. II. Die Steuerrekurskommission II wies das Begehren um Bewilligung der unentgeltlichen Prozessführung und Bestellung eines unentgeltlichen Rechtsbeistands am 11. Januar 2008 und den Rekurs am 5. Mai 2008 ab. III. Mit Beschwerde vom 11. Juni 2008 liess die Pflichtige dem Verwaltungsgericht beantragen, es sei festzustellen, dass die Veranlagungsentscheide vom 16. Januar, 13. Juni bzw. 30. Oktober 2006 für die Steuerperioden 2003 (ab 1.11.) bis 2005 nichtig seien, und es seien die gestützt darauf bezahlten Steuern der Steuerperiode 2003 von Fr. ... zuzüglich Zinsen zurückzuerstatten. Ausserdem ersuchte sie um Bewilligung der unentgeltlichen Prozessführung sowie Bestellung eines unentgeltlichen Rechtsbeistands und verlangte die Zusprechung einer Parteienschädigung. Während die Steuerrekurskommission II auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Beschwerde. Die

Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. 1.1 Angefochten ist der Entscheid der Steuerrekurskommission II, womit diese in Übereinstimmung mit dem kantonalen Steueramt das Begehren der Pflichtigen um Revision der Einschätzungen für die Steuerperioden 2003 (ab 1.11.) bis 2005 abgewiesen hat. 1.2 Die Nichtigkeit einer Verfügung oder eines Entscheids kann zwar jederzeit geltend gemacht werden, doch setzt deren förmliche Feststellung durch die Rechtsmittelinstanz nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts voraus, dass die Rechtsmittelfrist eingehalten wird (vgl. für das kantonale Recht RB 2003 Nr. 94; dazu BGr, 6. Mai 2004, 2A.82/2004 E. 5.1; siehe allerdings BGr, 26. Oktober 2006, 2A.241/2006, E. 2.2, www.bger.ch). Im Übrigen wird der Anspruch auf einen Feststellungsentscheid im Verwaltungsverfahren anerkannt, wenn ein schutzwürdiges Interesse an der Feststellung besteht (vgl. RB 1996 Nr. 30 zum kantonalen Recht). Da die Rechtskraft einer Veranlagung Voraussetzung der Revision im Sinn von Art. 147 DBG ist, muss die Frage der allfälligen Nichtigkeit des zu revidierenden Entscheids in diesem Zusammenhang vorfrageweise geprüft werden. Dies hat denn auch das kantonale Steueramt getan, indem es auf das Revisionsbegehren der Pflichtigen eingetreten ist, weil es die Auffassung vertreten hat, die streitbetroffenen Veranlagungen seien nicht nichtig und seien deshalb mit Ablauf der Einsprachefrist rechtskräftig geworden. Ist die Frage der Nichtigkeit aber im Zusammenhang mit der Rechtskraft der zu revidierenden Veranlagungsentscheide zu prüfen, besteht auch kein schützenswertes Interesse an einer selbständigen Feststellung ihrer Nichtigkeit. Auf die Beschwerde ist daher insoweit nicht einzutreten. 1.3 Der Steuerpflichtige kann nach Art. 168 Abs. 1 DBG einen von ihm bezahlten Steuerbetrag zurückfordern, wenn er irrtümlicherweise eine ganz oder teilweise nicht geschuldete Steuer bezahlt hat. Der Rückerstattungsanspruch muss gemäss Abs. 3 dieser Bestimmung innert fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Zahlung geleistet worden ist, bei der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer geltend gemacht werden. Weist diese den Antrag ab, so stehen dem Betroffenen die gleichen Rechtsmittel zu wie gegen eine Veranlagungsverfügung (Art. 132). Der Anspruch erlischt zehn Jahre nach Ablauf des Zahlungsjahres. Mit der vorliegenden Beschwerde angefochten ist der Einspracheentscheid über die Revision der Veranlagungen der Steuerperioden 2003 (ab 1.11.) bis 2005, nicht aber ein Rückerstattungsentscheid der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer im Sinn von Art. 168 DBG; ein solcher liegt offensichtlich auch nicht vor. Mithin ist auch insoweit auf die Beschwerde nicht einzutreten.

E. 2.1

Nach Art. 147 DBG kann ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn die in Abs. 1 lit. a-c dieser Bestimmung aufgeführten Gründe erfüllt sind. Die Revision ist indessen gemäss Abs. 2 ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Die Veranlagungsverfügungen des kantonalen Steueramts vom 16. Januar, 13. Juni bzw. 30. Oktober 2006 für die Steuerperioden 2003 (ab 1.11.) bis 2005 sind der Pflichtigen unstreitig zugestellt worden. Ebenso unbestritten ist, dass die Einsprachefrist von 30 Tagen (§ 140 Abs. 1 StG) jeweils unbenützt abgelaufen ist. Die Veranlagungsverfügungen sind damit rechtskräftig geworden, sofern sie nicht Mängel aufweisen, die zu ihrer Nichtigkeit führen.

E. 2.2.1

Fehlerhafte Verwaltungsakte sind in der Regel nicht nichtig, sondern nur anfechtbar; sie werden also durch Nichtanfechtung rechtsgültig. Nichtigkeit, d.h. absolute Unwirksamkeit einer Verfügung wird nur angenommen, wenn der ihr anhaftende Mangel besonders schwer wiegt, wenn er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und wenn zudem die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird. Als Nichtigkeitsgründe fallen hauptsächlich funktionelle und sachliche Unzuständigkeit einer Behörde sowie schwer wiegende Verfahrensfehler in Betracht (BGE 129 I 361 E. 2.1; 122 I 97 E. 3a/aa; vgl. zudem die Zusammenfassung der Rechtsprechung bei Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. A., Zürich 2006, Rz. 958 ff.). Die funktionelle und sachliche Unzuständigkeit einer Behörde begründet indes keine Nichtigkeit, wenn der verfügenden Behörde auf dem betreffenden Gebiet allgemeine Entscheidungsgewalt zukommt oder die Nichtigkeit sich nicht mit der Rechtssicherheit vertrüge (BGE 127 II 32 E. 3g). Nicht als schwerwiegender, nichtigkeitsbegründender Verfahrensfehler gewürdigt wird etwa das Fehlen einer Begründung oder das Fehlen einer Rechtsmittelbelehrung (Häfelin/Müller/Uhlmann, Rz. 976 und 978; vgl. auch BGr, 30. April 2003, StR 2003, 705 E. 2.3). Inhaltliche Mängel bewirken nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung aus Gründen der Rechtssicherheit nur in seltenen Ausnahmefällen die Nichtigkeit einer Verfügung (BGE 104 Ia 172 E. 2.c), nämlich nur dann, wenn die Fehler ausserordentlich schwer wiegen und den Verwaltungsakt praktisch wirkungslos, unsinnig oder unsittlich machen; so beispielsweise, wenn eine Verfügung gegen ein unverzichtbares verfassungsmässiges Recht verstösst oder wenn eine Steuer einer Person auferlegt wird, die nicht Steuersubjekt ist (vgl. René A. Rhinow/Beat Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel/Frankfurt a.M. 1990, Nr. 40 B V e).

E. 2.2.2

Die – wie die Pflichtige – kraft Art. 83 Abs. 1 DBG für ihr Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit quellensteuerpflichtigen Personen werden gemäss Art. 90 Abs. 1 Satz 1 DBG für ihr Einkommen, das dem Steuerabzug an der Quelle nicht unterworfen ist, im ordentlichen Verfahren veranlagt (sog. ergänzende Veranlagung). Betragen die dem Steuerabzug an der Quelle unterworfenen Bruttoeinkünfte eines Steuerpflichtigen in einem Kalenderjahr mehr als den durch das Eidgenössische Finanzdepartement festgelegten Betrag, was der Fall ist, wenn die quellensteuerpflichtigen Einkünfte in einem Kalenderjahr mehr als Fr. 120'000.- betragen haben (Art. 4 Abs. 1 in Verbindung mit Anhang Ziff. 2 der Verordnung über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer vom 19. Oktober 1993), wird nach Abs. 2 dieser Bestimmung eine nachträgliche Veranlagung durchgeführt (Satz 1). Die an der Quelle abgezogene Steuer wird dabei angerechnet (Satz 2). Selbst wenn die Pflichtige nicht der ordentlichen (ergänzenden oder nachträglichen) Veranlagung unterläge, was offen gelassen werden kann, so könnte der gerügte Mangel angesichts der dargelegten gesetzlichen Ordnung, welche die Durchführung des ordentlichen Verfahrens von zusätzlichen Einkommensquellen bzw. von einer bestimmten Höhe der Steuerfaktoren abhängig macht, nur aufgrund einer näheren Untersuchung festgestellt werden. Ein derartiger Mangel ist aber von vornherein nicht leicht erkennbar. Hinzu kommt, dass es sich vorliegend um Veranlagungen nach pflichtgemässen Ermessen handelt, die zu treffen waren, weil die Pflichtige trotz Mahnung keine Steuererklärungen eingereicht hatte, was die Feststellbarkeit des Mangels ohnehin erschwerte. Das gilt erst recht für die behaupteten inhaltlichen Mängel, insbesondere für die beanstandete Höhe der Einschätzungen, oder etwa für die fehlende Angabe des satzbestimmenden Einkommens. Die streitbetroffenen

Veranlagungsverfügungen erweisen sich demzufolge im Licht der Erfordernisse der Rechtssicherheit nicht als nichtig. Sie sind somit nach Ablauf der Einsprachefrist in Rechtskraft erwachsen.

E. 2.3.1

Sind aber die angefochtenen Veranlagungen rechtskräftig, so ist zu prüfen, ob Revisionsgründe vorliegen. Die Pflichtige beruft sich indessen zu Recht nicht auf Revisionsgründe im Sinn Art. 147 Abs. 1 lit. a-c DBG. Über diese Gründe, die im Gesetz nicht abschliessend aufgezählt sind (Klaus A. Vallender/Martin E. Looser in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2.A., Basel 2008, Art. 147 DBG N. 21), hinaus ist die Abänderung eines rechtskräftigen Steuerentscheids zu Gunsten des Steuerpflichtigen von Bundesrechts wegen vorzunehmen, wenn diese verfassungsrechtlich geboten ist. Allgemein kann davon ausgegangen werden, dass aufgrund der Anforderungen des Rechtsgleichheitsgebots nach Art. 8 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) sowie des Willkürverbots gemäss Art. 9 BV eine Generalklausel besteht, wonach über die gesetzlichen Revisionsgründe hinaus eine Revision auch ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage dann zulässig ist, wenn deren Verweigerung unter dem Aspekt der Gerechtigkeit zu stossenden, schockierenden und unhaltbaren Ergebnissen führen würde (BGr, 2. November 1998, StE 1999 B 97.11 Nr. 18 E. 7b; vgl. Vallender/Looser, Art. 147 DBG N. 21; BGE 98 Ia 568 E. 5b; ASA 45, S. 62). Die Aufhebung eines rechtskräftigen Entscheids setzt eine Interessenabwägung zwischen dem Interesse der Rechtssicherheit und demjenigen der Gerechtigkeit, insbesondere der gesetzmässigen, rechtsgleichen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, voraus (Ernst Känzig/Urs R. Behnisch, Die direkte Bundessteuer (Wehrsteuer) III, 2. A., Basel 1992, Art. 126 N. 28; VGr FR, 25. März 1994, StE 1996 B 97.11 Nr. 11).

E. 2.3.2

Die in den rechtskräftigen Veranlagungen der Steuerperioden 2003 (ab 1.11.) bis 2005 getroffenen Schätzungen des steuerbaren Einkommens von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...), Fr. ... bzw. Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) sind zwar erheblich; dennoch kann nicht gesagt werden, die Verweigerung der Revision dieser Veranlagungen führe zu einem stossenden, schockierenden und unhaltbaren Ergebnis. Im Übrigen hätte es die Pflichtige in der Hand gehabt, den gerügten Mangel durch Einspracheerhebung zu beseitigen, zumal sie ihren steuerlichen Verfahrenspflichten, deren sich das kantonale Steueramt zur Abklärung ihrer Pflicht zur ergänzenden bzw. nachträglichen Veranlagung in gesetzmässiger Weise bediente, trotz Mahnung nicht nachgekommen ist. Hätte sie aber bei der ihr zumutbaren Sorgfalt den Mangel schon im ordentlichen Verfahren geltend machen können, erscheint die Revision auch aus diesem Grund als ausgeschlossen (Art. 147 Abs. 2 DBG).

E. 2.4

Soweit die Pflichtige schliesslich geltend macht, sie habe als Ausländerin die Entscheide nicht nachvollziehen und deren Tragweite nicht erkennen können, so dass sie sich nicht rechtzeitig habe wehren können, so macht sie Hinderungsgründe geltend, die in ihrer Person begründet sind. Diese Gründe hätte sie mit einem Fristwiederherstellungsgesuch im Sinn von Art. 133 Abs. 3 DBG – und nicht mittels Revisionsbegehren – anbringen müssen (Vallender/Looser, Art. 147 DBG N. 5b; vgl. RB 2001 Nr. 104 für das kantonale Recht). Ihre Eingabe vom 15. Februar 2007 erweist sich jedoch unter diesem Aspekt angesichts der Wiederherstellungsfrist von 30 Tagen als verspätet (Art. 133 Abs. 3 DBG); ihr Vertreter

führt nämlich darin selber aus, sie habe ihn im Oktober 2006 kontaktiert, so dass mangels einer andern Angabe angenommen werden muss, der Hinderungsgrund sei damals weggefallen. Nach alledem ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

E. 3.1

Vor Verwaltungsgericht ist Privaten, welchen die nötigen Mittel fehlen und deren Begehren nicht offensichtlich aussichtslos erscheint, auf entsprechendes Ersuchen die Bezahlung von Verfahrenskosten zu erlassen (§ 16 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]). Unter den nämlichen Voraussetzungen haben sie nach § 16 Abs. 2 VRG Anspruch auf Bestellung eines unentgeltlichen Rechtsvertreters, wenn sie nicht in der Lage sind, ihre Rechte im Verfahren selbst zu wahren. Da die vorliegende Beschwerde nach der einschlägigen gesetzlichen Ordnung und Rechtsprechung offensichtlich aussichtslos ist, ist das Gesuch der Pflichtigen um Bewilligung der unentgeltlichen Prozessführung und um Bestellung eines unentgeltlichen Rechtsbeistands abzuweisen.

E. 3.2

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten der Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und muss ihr eine Parteientschädigung versagt bleiben (Art. 144 Abs. 4 DBG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1-3 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren).

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