

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2010.00137 vom 2. Februar 2011

ZH Verwaltungsgericht, 2011-02-02, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2010.00137

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2010.00137 du 2 février 2011

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2010.00137 del 2 febbraio 2011

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2008 | Rückweisungsentscheid / Ermessenseinschätzung (Praxisänderung) Im Gegensatz zur Beschwerde ans Bundesgericht in öff.-rechtl. Angelegenheiten sowie zur Beschwerde ans Verwaltungsgericht in anderen Streitsachen ordnet das Steuerverfahrensrecht die Anfechtung von Rückweisungsentscheiden mit Beschwerde ans Verwaltungsgericht nicht. Die Anfechtung von Rückweisungsentscheiden in Steuersachen ist demnach durch richterlichen Lückenfüllung in gleicher Weise zu regeln wie bei der Beschwerde in öff.-rechtl. Angelegenheiten ans Bundesgericht sowie im übrigen kantonalen Verwaltungsverfahrensrecht. Beim Rückweisungsentscheid handelt es sich somit - wenn die Rückweisung nicht einzig der rechnerischen Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten dient - um einen Zwischenentscheid (E. 1.2). Zwischenentscheide sind selbständig anfechtbar, wenn sie für die betroffene Partei mit einem nicht wieder gutzumachenden Nachteil verbunden sind. Ein nicht wiedergutzumachender Nachteil ist anzunehmen, wenn eine beschwerdebefugte Verwaltungsbehörde durch einen Rückweisungsentscheid gezwungen wird, einen ihrer Ansicht nach rechtswidrigen Entscheid zu erlassen, den sie selber nicht anfechten kann. Das ist hier der Fall: Die Rekurskommission hat den Einspracheentscheid aufgehoben und die Sache an das kantonale Steueramt ins Einspracheverfahren zurückgewiesen. Dieses wäre durch einen Rückweisungsentscheid dazu gezwungen, aus seiner Sicht gesetzwidrig Untersuchungen vorzunehmen und gestützt darauf seine Ermessenseinschätzung im Einspracheverfahren zu überprüfen. Auf die Beschwerde ist folglich einzutreten (E. 1.3). Beschränkung auf die Prüfung, ob die rechtliche Würdigung der RK offensichtlich unrichtig ist, die Rückweisung dem Beschleunigungsgebot krass zuwiderläuft und die Rechte der Parteien ungeschmälert gewahrt werden (E. 2.1). Das Steueramt hat den Einspracheentscheid nicht im Sinn von § 126 Abs. 1 StG bzw. Art. 29 Abs. 2 BV gehörig begründet. Es ist ihm nicht zu entnehmen, weshalb die ungewöhnlich hohe Schätzung des steuerbaren Einkommens und Vermögens des Pflichtigen sachlich begründbar und daher nicht offensichtlich unrichtig sei. Es handelt sich bei der Erwägung "aufgrund der massgeblichen Aktenlage nicht als willkürlich" um eine Leerformel, die ohne konkrete Darlegung nicht nachvollzogen werden kann (E. 2.2). Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Februar 2011 Mitwirkend: Abteilungspräsident Martin Zweifel (Vorsitz), Verwaltungsrichter Andreas Frei, Verwaltungsrichterin Leana Isler, Gerichtsschreiberin Ariane Tinner. In Sachen Staat Zürich, Beschwerdeführer, gegen A, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2008, hat sich ergeben: I. A, der am 1. Januar 2008

von B (Kanton C) nach D zugezogen war, reichte trotz Mahnung die Steuererklärung für die Staats- und Gemeindesteuern 2008 nicht ein. Er wurde deshalb vom kantonalen Steueramt am 10. März 2010 nach pflichtgemäßem Ermessen im Sinn von § 139 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... eingeschätzt. Die Einsprache des Pflichtigen, mit welcher dieser eine Steuererklärung eingereicht und die Einschätzung mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... beantragt hatte, wies das kantonale Steueramt am 5. Mai 2010 ab. II. Die Steuerrekurskommission I hiess den hiergegen gerichteten Rekurs am 16. September 2010 teilweise gut, hob den Einspracheentscheid auf und wies die Sache an das kantonale Steueramt ins Einspracheverfahren zurück. Sie erwog im Wesentlichen, das Steueramt habe es im Einschätzungs- und im Einspracheentscheid versäumt darzulegen, weshalb es die Steuerfaktoren derart ungewöhnlich hoch geschätzt habe. Die Gründe hierfür erschlossen sich weder aus den Umständen noch seien die früheren Steuerakten des Kantons C beigezogen worden. Somit fehle es an einer hinreichenden Begründung der Ermessenseinschätzung. Das Steueramt habe diesen Mangel im Einspracheverfahren zu beheben. III. Mit Beschwerde vom 15. Oktober 2010 beantragte das kantonale Steueramt dem Verwaltungsgericht, es sei der Rückweisungsentscheid der Steuerrekurskommission I aufzuheben. Während der Pflichtige keine Beschwerdeantwort einreichte, verzichtete die Steuerrekurskommission I auf Vernehmlassung. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Gegen den Entscheid der Rekurskommission oder ihres Präsidenten können laut § 53 Abs. 1 StG der Steuerpflichtige, das kantonale Steueramt und die Gemeinde innert 30 Tagen nach Zustellung Beschwerde beim Verwaltungsgericht erheben. Durch Beschwerde anfechtbar sind Endentscheide, womit ein Verfahren abgeschlossen wird; hierzu gehören Sachurteile und Nichteintretensentscheide. Zwischenentscheide sind hingegen grundsätzlich nicht selbständig anfechtbar, sondern bloss in Verbindung mit der Beschwerde gegen den verfahrenserledigenden Entscheid. Nur wenn sie für die betroffene Partei mit einem nicht wiedergutzumachenden Nachteil verbunden sind, können sie ausnahmsweise selbständig angefochten werden (vgl. RB 2000 Nr. 133 = StE 2001 B 96.21 Nr. 9; RB 1997 Nr. 42; BGE 111 Ia 276 E. 2b). 1.2 Rückweisungsentscheide sind in der bisherigen verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung in der Regel Endentscheiden gleichgestellt worden, obwohl sie zwar das Verfahren vor der rückweisenden Instanz, nicht aber hinsichtlich der Streitsache selber abschliessen. Dabei hat sich das Verwaltungsgericht jeweils auf die Beurteilung der Frage beschränkt, ob die Rekurskommission die Sache zu Recht an das kantonale Steueramt zurückgewiesen habe (RB 2000 Nr. 130 E. 3; RB 2001 Nr. 93). War die Rekurskommission aufgrund einer anderen rechtlichen Würdigung als das Steueramt zum Schluss gelangt, der aus ihrer (neuen) rechtlichen Sicht als massgeblich erachtete Sachverhalt sei vom Steueramt nicht hinreichend untersucht worden und es liege aus diesem Grund ein schwerwiegender Verfahrensmangel vor, so hat das Verwaltungsgericht bei Anfechtung des Rückweisungsentscheids nur geprüft, ob die rechtliche Würdigung der Rekurskommission offensichtlich unrichtig war, die Rückweisung dem Beschleunigungsgebot krass zuwiderlief und die Rechte der Parteien ungeschmälert gewahrt wurden (RB 2001 Nr. 93 E. 2b). An dieser Rechtsprechung kann nicht mehr festgehalten werden. Im Gegensatz zur Beschwerde an das Bundesgericht in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten sowie zur Beschwerde an das Verwaltungsgericht in anderen Streitsachen ordnet das Steuerverfahrensrecht die Anfechtung von Rückweisungsentscheiden mit Beschwerde an das Verwaltungsgericht nicht. Diese (echte)

Lücke ist entsprechend der Regel von Art. 1 Abs. 2 des Zivilgesetzbuches vom Richter so zu füllen, wie wenn er Gesetzgeber wäre. In diesem Licht betrachtet drängt es sich auf, die Anfechtung von Rückweisungsentscheiden in Steuersachen lückenfüllend in gleicher Weise zu regeln wie bei der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht gemäss Art. 93 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz) [BGG] sowie im übrigen kantonalen Verwaltungsverfahrensrecht, welches sich seinerseits kraft § 41 Abs. 3 in Verbindung mit § 19a Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 (VRG) in der Fassung vom 22. März 2010 sinngemäss nach Art. 91 bis 93 BGG richtet. In diesem Sinn hat das Verwaltungsgericht seine Praxis in einem die direkten Bundessteuer betreffenden Fall bereits mit Entscheid vom 17. November 2010 (SB.2010.00082) geändert. Allerdings sind Rückweisungsentscheide ausnahmsweise dann als Endentscheide zu behandeln, wenn der unteren Instanz, an welche die Sache zurückgewiesen wird, kein Entscheidungsspielraum mehr verbleibt und die Rückweisung nur noch der rechnerischen Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten dient (vgl. BGE 134 II 124 E. 1.3). 1.3 Vor- und Zwischenentscheide sind anfechtbar, wenn sie einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken können (vgl. Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG) oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (vgl. Art. 93 Abs. 1 lit. b BGG). Ein nicht wiedergutzumachender Nachteil ist anzunehmen, wenn eine beschwerdebefugte Verwaltungsbehörde durch einen Rückweisungsentscheid gezwungen wird, einen ihrer Ansicht nach rechtswidrigen Entscheid zu erlassen, den sie selber nicht anfechten kann (vgl. BGE 134 I 124 E. 1.3; VGr, 17. November 2010, SB.2010.00082). Das ist hier der Fall: Die Rekurskommission hat den Einspracheentscheid aufgehoben und die Sache an das kantonale Steueramt ins Einspracheverfahren zurückgewiesen. Dieses teilt die von der Rekurskommission vertretene Rechtsauffassung nicht und wäre durch den Rückweisungsentscheid gezwungen, aus seiner Sicht gesetzwidrig Untersuchungen vorzunehmen und gestützt darauf seine Ermessenseinschätzung im Einspracheverfahren zu überprüfen. Auf die Beschwerde ist folglich einzutreten.

E. 2.1

Tritt das Verwaltungsgericht auf die Beschwerde gegen einen Rückweisungsentscheid ein, beschränkt es sich auf die Beurteilung der Frage, ob die Rekurskommission die Sache zu Recht an das kantonale Steueramt zurückgewiesen habe (RB 2000 Nr. 130 E. 3; RB 2001 Nr. 93). Ist die Rekurskommission zum Schluss gelangt, der aus ihrer rechtlichen Sicht als massgeblich erachtete Sachverhalt sei vom Steueramt nicht hinreichend untersucht worden und es liege aus diesem Grund ein schwerwiegender Verfahrensmangel vor, so prüft das Verwaltungsgericht nur, ob die rechtliche Würdigung der Rekurskommission offensichtlich unrichtig ist, die Rückweisung dem Beschleunigungsgebot krass zuwiderläuft und die Rechte der Parteien ungeschmälert gewahrt werden (RB 2001 Nr. 93 E. 2b).

E. 2.2

Die Rekurskommission hat ihre Rückweisung damit begründet, das kantonale Steueramt habe die zu Recht im Sinn von § 139 Abs. 2 StG getroffene Ermessenseinschätzung nicht mit einer § 126 Abs. 1 StG genügenden Begründung versehen, weil es nicht dargelegt habe, weshalb es die Steuerfaktoren des auf 1. Januar 2008 aus dem Kanton C zugezogenen Pflichtigen derart ungewöhnlich hoch geschätzt habe. Die Gründe hierfür erschlossen sich weder aus den Umständen noch seien die früheren Steuerakten des Kantons C beigezogen

worden. Diesen Mangel habe das Steueramt auch im Einspracheverfahren nicht behoben, was es im zweiten Rechtsgang nachzuholen habe. Hat wie hier der Steuerpflichtige trotz Mahnung keine Steuererklärung abgegeben, so muss das Steueramt keine weitere Untersuchung führen und sind die Steuerfaktoren – steuerbares Einkommen und Vermögen – in Anwendung von § 139 Abs. 2 StG nach pflichtgemäßem Ermessen gesamthaft zu schätzen. Als Begründung im Sinn von § 126 Abs. 1 StG bzw. Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV) genügt ohne Weiteres der Hinweis darauf, dass und weshalb die Ermessenseinschätzung vorgenommen worden ist (vgl. RB 1963 Nr. 60 = ZBl 65, 384). Die Ermessenseinschätzung des kantonalen Steueramts ist demnach entgegen der Auffassung der Rekurskommission ohne Verletzung der Untersuchungs- und Begründungspflicht zustande gekommen. Indessen hat das Steueramt den Einspracheentscheid nicht im Sinn von § 126 Abs. 1 StG bzw. Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV) gehörig begründet. Da es zum Schluss gekommen war, der Pflichtige habe mit der in der Einsprache beigebrachten Steuererklärung samt Beilagen den von § 140 Abs. 2 StG geforderten Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermesseneinschätzung nicht erbracht, musste es aufgrund der Akten einzig noch die geschätzten Steuerfaktoren ihrer Höhe nach überprüfen (vgl. RB 1994 Nr. 45 E. a). Doch ist dem Einspracheentscheid nicht zu entnehmen, weshalb die ungewöhnlich hohe Schätzung des steuerbaren Einkommens und Vermögens des Pflichtigen mit Fr. ... bzw. Fr. ... sachlich begründbar und daher nicht offensichtlich unrichtig sei. Die blosser Erwägung des Steueramts, die Ermessenseinschätzung erweise sich "aufgrund der massgeblichen Aktenlage nicht als willkürlich", ist eine Leerformel, die ohne konkrete Darlegungen nicht nachvollzogen werden kann. Es ist weder dem Pflichtigen noch der Rekurskommission (und dem Verwaltungsgericht) zuzumuten, sich eine (mögliche) Begründung selber aus den Akten des Steueramts zusammensuchen. Die Beschwerde ist daher abzuweisen. Dabei ist anzumerken, dass die Rekurskommission das kantonale Steueramt – was dieses übersieht – nicht zur Vornahme von Untersuchungshandlungen angewiesen, sondern ihm solches anheim gestellt hat.

E. 3

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten dem Beschwerdeführer 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.