

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00138 vom 18. April 2012**

ZH Verwaltungsgericht, 2012-04-18, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2011.00138](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2011.00138)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00138 du 18 avril 2012

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00138 del 18 aprile 2012

## **Regeste**

Staats- und Gemeindesteuern 2008 | Rückweisungsentscheid / Ermessenseinschätzung  
Rückweisungsentscheide gelten als Zwischenentscheide, ausser die Rückweisung diene nur noch der rechnerischen Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten (E. 1.1).  
Zwischenentscheide sind anfechtbar, wenn sie einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken. Ein solcher liegt vor, wenn - wie hier - das Steuerrekursgericht den Rekurs der Pflichtigen teilweise gutheisst und die Sache ans KStA zur Neu beurteilung zurückweist, das KStA die vom Steuerrekursgericht vertretene Rechtsauffassung jedoch nicht teilt. Durch die Rückweisung wäre das KStA gezwungen, einen aus seiner Sicht rechtswidrigen Entscheid zu fällen. Auf die Beschwerde ist daher einzutreten (E. 1.3). Zieht das KStA für die Ermessenseinschätzung von Spesen "Erfahrungswerte" heran, müssen gestützt auf Art. 29 Abs. 2 BV die Kriterien, nach denen das Zahlungsmaterial erhoben und ausgewertet wurde, sowie die darauf angewandten statistischen Grundlagen offengelegt werden, damit sie von den Beteiligten und den Rechtsmittelinstanzen überprüft werden können. Indem das KStA die Pflichtige über die Grundlagen der "Erfahrungswerte" nicht in Kenntnis gesetzt hat, verletzt sie deren rechtliches Gehör (E. 3.4). Abweisung.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Wird – wie hier – ein Rückweisungsentscheid des Steuerrekursgerichts angefochten, so bildet dieser und nicht die Einschätzung der Einkommens- und Vermögenssteuer Gegenstand des Beschwerdeverfahrens. Dementsprechend hat sich das Verwaltungsgericht auf die Beurteilung der Frage zu beschränken, ob das Steuerrekursgericht die Sache zu Recht an das kantonale Steueramt zurückgewiesen hat. Ergibt sich, dass dieses Vorgehen unzulässig war, hat nicht das Verwaltungsgericht, sondern das Steuerrekursgericht selber über die Einschätzung materiell zu befinden. Es verhält sich diesbezüglich gleich wie bei Anfechtung eines Nichteintretensentscheids, denn hier wie dort fehlt es an einem materiellen Entscheid der Vorinstanz (RB 2000 Nr. 130 E. 3). Soweit das kantonale Steueramt die Wiederherstellung seiner Einschätzung gemäss Einspracheentscheid beantragt, ist daher auf die Beschwerde nicht einzutreten.

### **E. 3.1**

Der Rekurs an das Steuerrekursgericht ermöglicht die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Steuerverwaltungsbehörden, des kantonalen Steueramts und der kommunalen Einschätzungsbehörden (§ 147 Abs. 3 StG). Dabei stehen dem Steuerrekursgericht dieselben Befugnisse zu wie der Steuerbehörde im Einschätzungsverfahren (§ 148 Abs. 3

StG), deren Verfügung durch den Gerichtsentscheid ersetzt wird. Dementsprechend kann es nur ausnahmsweise zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs die Sache zur Neuurteilung an die Steuerbehörde zurückweisen, namentlich wenn zu Unrecht noch kein materieller Entscheid getroffen wurde oder dieser an einem schwerwiegenden Verfahrensmangel leidet. In den übrigen Fällen hat das Steuerrekursgericht selber über die Sache zu befinden. Ein Verfahrensmangel ist namentlich dann schwerwiegend, wenn die Steuerbehörde in Verletzung ihrer Untersuchungspflicht den rechtserheblichen Sachverhalt nicht oder unvollständig abgeklärt hat (RB 2001 Nr. 93).

### **E. 3.2**

Das Steuerrekursgericht hat seinen Rückweisungsentscheid im Wesentlichen wie folgt begründet: Zum einen habe das kantonale Steueramt die Pflichtige nicht gehörig zur Erfüllung ihrer Verfahrenspflichten mit Blick auf den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der verbuchten Kunden- und Reisespesen gemahnt, womit die formellen Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenseinschätzung im Sinn von § 139 Abs. 2 StG nicht erfüllt gewesen seien. Zum andern sei die ermessensweise getroffene Schätzung der Kunden- und Reisespesen nicht mit einer den Anforderungen von Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) genügenden Begründung versehen gewesen, weil das kantonale Steueramt nicht dargelegt habe, aufgrund welcher Überlegungen es die Schätzung vorgenommen habe; namentlich habe es die Grundlagen der Erfahrungszahlen nicht offengelegt, auf die es sich bei der Schätzung gestützt habe, obwohl die Pflichtige dies ausdrücklich verlangt habe.

### **E. 3.3**

Das kantonale Steueramt forderte die Pflichtige am 6. April 2010 auf, mit Bezug auf die verbuchten Reisespesen von Fr. ... und Kundenspesen von Fr. ... unter anderem "Kontokopie Reisespesen bzw. Kundenspesen pro 2008 und geordnete Originalbelege (Urbelege) mit ersichtlicher substanzierter geschäftsmässiger Begründung [\*]) und Nachweis des geltend gemachten Aufwandes" einzureichen. Die Pflichtige brachte hierauf verschiedene Belege bei. Mit Einschätzungsvorschlag vom 24. August 2010 kürzte das Steueramt ohne nähere Begründung die deklarierten Reise- und Kundenspesen. Am 21. September 2010 fand zwischen der Pflichtigen und dem kantonalen Steueramt eine Besprechung statt. Im Anschluss daran forderte das Steueramt die Pflichtige am 27. September 2010 auf, zu bestimmten ausgewählten Belegen den Nachweis zu erbringen, dass sie in direktem Zusammenhang mit der Gewinnerzielung stünden bzw. die Weiterverrechnung angefallener Spesen ersichtlich sei. Am 18. Oktober 2010 nahm die Pflichtige hierzu Stellung. Hierauf machte das kantonale Steueramt am 1. November 2010 wiederum einen Einschätzungsvorschlag, worin es erneut die deklarierten Reise- und Kundenspesen schätzungsweise kürzte; es vertrat den Standpunkt, aufgrund der Stichprobe von dreizehn Belegen ergebe sich, dass bloss bei vier Belegen die geschäftsmässige Begründetheit nachgewiesen sei. Die Pflichtige lehnte den Vorschlag am 21. November 2010 ab, worauf das Steueramt diese am 25. November 2010 im Sinn einer Mahnung aufforderte, die Reise- und Kundenspesen "mit ersichtlicher substanzierter geschäftsmässiger Begründung [\*]) und Nachweis des geltend gemachten Aufwandes" zu versehen. Am 12. Dezember 2010 nahm die Pflichtige zur Mahnung Stellung und verlangte vom kantonalen Steueramt verschiedene Erläuterungen. Dieses nahm am 3. Januar 2011 die Einschätzung vor, wobei es die deklarierten Reise- und Kundenspesen nur in einem nach pflichtgemässen Ermessen im Sinn von § 139 Abs. 2 StG geschätzten Umfang zuließ.

Entgegen der Auffassung des Steuerrekursgerichts hat das kantonale Steueramt mit seinem Vorgehen weder gesetzes- noch verfassungswidrig gehandelt. Es hat die Pflichtige am 6. April 2010 aufgefordert, (unter anderem) "Kontokopie Reisespesen bzw. Kundenspesen pro 2008 und geordnete Originalbelege (Urbelege) mit ersichtlicher substanzierter geschäftsmässiger Begründung [\*]) und Nachweis des geltend gemachten Aufwandes" einzureichen. Dass diese gestützt auf die Mitwirkungspflicht von § 135 Abs. 2 StG ergangene Auflage unverhältnismässig gewesen sei, macht die Pflichtige zu Recht nicht geltend. Mit der Mahnung vom 25. November 2010 hat das Steueramt lediglich die Aufforderung wiederholt, die Reise- und Kundenspesen "mit ersichtlicher substanzierter geschäftsmässiger Begründung [\*]) und Nachweis des geltend gemachten Aufwandes" zu versehen. Dadurch, dass das Steueramt die Pflichtige zwischenzeitlich in einer Besprechung angehört und ihr anschliessend Gelegenheit gegeben hatte, anhand bestimmter ausgewählter Belege den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit noch nachträglich zu erbringen, wozu das Amt nicht verpflichtet war, ist es der Pflichtigen weit entgegengekommen. Jedenfalls hat das Steueramt die Untersuchung nicht über seine Auflage vom 6. April 2010 hinaus ausgedehnt. Die von der Vorinstanz angeordnete Rückweisung der Sache erweist sich insoweit als nicht begründet.

#### **E. 3.4**

Das kantonale Steueramt hat in seiner Einschätzungsentscheid vom 3. Januar 2011 die ermessensweise Schätzung der Reise- und Kundenspesen wie folgt begründet: "Mit dieser Schätzung liegt der prozentuale Anteil der Reise- und Kundenspesen im Verhältnis zum Umsatz bei ... %, was durchaus im Rahmen unserer Erfahrungswerte liegt." Die Pflichtige hat in ihrer Einsprache die Heranziehung dieser "Erfahrungswerte" bemängelt, da solche naturgemäss gar nicht vorhanden sein könnten. Das kantonale Steueramt ist weder auf diese Beanstandung in der Einspracheentscheid vom 4. März 2011 eingegangen noch hat es die Pflichtige im Lauf des Einspracheverfahrens über die Grundlagen der herangezogenen "Erfahrungswerte" näher in Kenntnis gesetzt. Eine solche Orientierung aber hätte im Licht des Gehörsanspruchs von Art. 29 Abs. 2 BV erfordert, die Kriterien, nach denen das Zahlenmaterial erhoben und ausgewertet wurde, sowie die darauf angewandten statistischen Grundlagen offenzulegen, damit sie von den Beteiligten, aber auch von den Rechtsmittelinstanzen hätten überprüft werden können (vgl. BGr, 21. November 2006, 2A.651/2005, E. 2 betr. Mehrwertsteuer; Martin Zweifel/Hugo Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, Zürich 2008, § 14 Rz. 30). Indem das kantonale Steueramt auf diese Weise der Pflichtigen das rechtliche Gehör verweigert hat, leidet dessen Einschätzungs- und Einspracheentscheid an einem schwerwiegenden Verfahrensmangel. Dass das Steueramt eine ermessensweise Schätzung in der Regel nicht zu begründen hat, ändert nichts daran, dass für den hier eingetretenen Fall, dass es die Schätzung begründet, die gegebene Begründung für Beteiligte und Rechtsmittelbehörden nachvollziehbar sein muss. Das führt zur Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten ist.

#### **E. 4**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG). Parteientschädigungen wurden nicht verlangt (vgl. RB 1985 Nr. 5; RB 1968 Nr. 4).

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