

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00139 vom 18. April 2012

ZH Verwaltungsgericht, 2012-04-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2011.00139

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00139 du 18 avril 2012

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00139 del 18 aprile 2012

Regeste

Direkte Bundessteuer 2008 | siehe SB.2011.00138

Erwägungen

E. 2

Wird – wie hier – ein Rückweisungsentscheid des Steuerrekursgerichts angefochten, so bildet dieser und nicht die Veranlagung der direkten Bundessteuer Gegenstand des Beschwerdeverfahrens. Dementsprechend muss sich das Verwaltungsgericht auf die Beurteilung der Frage 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 Veranlagung 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. Soweit das kantonale Steueramt die Wiederherstellung seiner Veranlagung gemäss Einspracheentscheid beantragt, ist daher auf die Beschwerde nicht einzutreten.

E. 3.1

Die Beschwerde an die Rekurskommission ermöglicht die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Steuerverwaltungsbehörden (Art. 140 Abs. 3 DBG). Dabei stehen der Rekurskommission dieselben Befugnisse zu wie der Veranlagungsbehörde im Veranlagungsverfahren (Art. 142 Abs. 4 DBG). Die Entscheidkompetenz über die Steuerveranlagung geht von dieser Behörde auf die Rekurskommission über. Deren Entscheid ersetzt somit die angefochtene steuerbehördliche Verfügung. Die Rekurskommission ist daher ihrer gesetzlichen Funktion nach nicht nur Gerichtsbehörde, sondern ebenso sehr auch "obere Veranlagungsbehörde". Dementsprechend kann die Rekurskommission nur ausnahmsweise zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückweisen, namentlich wenn zu Unrecht noch kein materieller Entscheid getroffen wurde oder dieser an einem schwerwiegenden Verfahrensmangel leidet. In den übrigen Fällen hat die Kommission selber über die Sache zu befinden. Ein Verfahrensmangel ist namentlich dann "schwerwiegend", wenn die Vorinstanz in Verletzung der ihr obliegenden Untersuchungspflicht den rechtserheblichen Sachverhalt nicht oder unvollständig abgeklärt hat (vgl. RB 2001 Nr. 93; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., Zürich 2009, Art. 143 N. 28).

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 Ermessensveranlagung im Sinn von Art. 130 Abs. 2 DBG 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 Veranlagungsvorschlag 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 Veranlagungsvorschlag, 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 gestützt auf den Hinweis vom 3. Januar 2011 die Veranlagung vor, wobei es die deklarierten Reise- und Kundenspesen nur in einem nach pflichtgemäsem Ermessen im Sinn von Art. 130 Abs. 2 DBG 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 Art. 126 Abs. 2 DBG 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 seinem Hinweis vom 3. Januar 2011 zur Veranlagungsverfügung 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 im 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 Veranlagungsverfügung 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 Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Der Beschwerdegegnerin ist angesichts dessen, dass nicht ersichtlich ist, dass ihr notwendige und verhältnismässig hohe Kosten erwachsen sind, nicht von Amtes wegen eine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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