

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00007 vom 22. März 2017

ZH Verwaltungsgericht, 2017-03-22, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2017.00007

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00007 du 22 mars 2017

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00007 del 22 marzo 2017

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2012 (Revision) | Ermessenseinschätzung aufgrund widersprüchlicher Steuerdeklaration und Verletzung von Mitwirkungspflichten. Das pflichtige Ehepaar hat für die Steuerperiode 2012 lediglich für das erste Halbjahr 2012 Erwerbseinkünfte des Ehemannes deklariert. Auf eine Auflage des Steueramts, sämtliche Erwerbs- oder Ersatzeinkünfte für die zweite Jahreshälfte 2012 zu deklarieren oder zu bestätigen, dass der Ehemann in dieser Zeit nicht gearbeitet und auch keine (Ersatz-)Einkünfte erzielt hat, haben die Pflichtigen auch innert Mahnfrist und in Verletzung entsprechender Mitwirkungspflichten nicht reagiert. Sie wurden deshalb nach pflichtgemässen Ermessen eingeschätzt, ohne dass diese Ermessenstaxation innert Einsprachefrist von ihnen angefochten wurde. Die zumindest formal in Rechtskraft erwachsene Ermessenstaxation kann nur noch mittels Revision oder bei festgestellter Nichtigkeit revidiert werden. Es sind jedoch keine Revisions- oder Nichtigkeitsgründe ersichtlich, zumal die Steuerdeklaration der Pflichtigen widersprüchlich erscheint, da einerseits eine Anstellung des Pflichtigen per 31. Dezember 2012 deklariert wird, andererseits lediglich Lohnbelege für ein halbes Jahr eingereicht wurden. Sodann musste das Steueramt nicht damit rechnen, dass der Beschwerdeführer im Falle einer Kündigung des Arbeitsverhältnisses auch freiwillig auf Ersatzeinkünfte der Arbeitslosenkasse verzichten würde. Es erscheint damit weder pönal noch willkürlich, wenn das Steueramt den mutmasslichen Verdienst für das zweite Halbjahr 2012 aufgrund des für die erste Jahreshälfte deklarierten Erwerbseinkommens schätzte und damit faktisch das Nettoeinkommen des Pflichtigen verdoppelte. Hingegen bestand keine Veranlassung dazu, die Ermessenstaxation aufgrund der Steuerfaktoren des Vorjahres festzusetzen, mussten die Steuerpflichtigen doch 2011 mangels Einreichung einer Steuererklärung nach Ermessen eingeschätzt werden und hätte der 2012 eingereichte Lohnausweis vielmehr gerade eine Unterbesteuerung in der Steuerperiode 2011 nahegelegt. Ferner ist auch die 90tägige relative Revisionsfrist vorliegend bereits abgelaufen. Abweisung der (vereinigten) Beschwerden.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2017.00007 SB.2017.00008 Urteil der 2. Kammer vom 22. März 2017
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Leana Isler, Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Gerichtsschreiber Felix Blocher. In Sachen 1. A, 2. B, beide vertreten durch RA C, Beschwerdeführende, gegen 1. Staat Zürich, 2. Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2012, Direkte Bundessteuer 2012 (Revision), hat sich ergeben: I. Die Eheleute A und B deklarierten in

schriften von Art. 140 bis 144 DBG über das Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Rekurskommission "sinngemäss", was nach der Rechtsprechung dahingehend auszulegen ist, dass die Überprüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts gleich wie bei den Staats- und Gemeindesteuern auf die Rechtskontrolle beschränkt ist (BGE 131 II 548 E. 2.5; vgl. RB 1999 Nr. 147).

E. 2.1

Gemäss § 140 Abs. 2 StG und Art. 132 Abs. 3 DBG kann der Steuerpflichtige eine Ermessenstaxation nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Er hat den Nachweis dadurch zu erbringen, dass er innerhalb der Rechtsmittelfrist die versäumten Verfahrenspflichten erfüllt, eine zur Beseitigung der Ungewissheit über die tatsächlichen Verhältnisse erforderliche substantiierte Sachdarstellung gibt und hierfür notwendige Beweismittel beibringt oder zumindest anbietet. Nur unter diesen formellen Voraussetzungen wird der Steuerpflichtige überhaupt zur Leistung des Unrichtigkeitsnachweises zugelassen. Andernfalls gilt der Nachweis ohne Weiteres als gescheitert mit der Folge, dass die Ermessenseinschätzung als solche bestehen bleibt und einzig hinsichtlich ihrer Höhe mit einer auf Willkür beschränkten Kognition überprüft werden kann. Willkürlich ist eine Schätzung dann, wenn sie sich nach den Akten als geradezu unmöglich, als sachlich nicht begründbar erweist (VGr, 16. April 2014, SB.2013.00159, E. 4.1, mit Hinweis auf RB 1994 Nr. 45 und RB 1963 Nr. 62).

E. 2.2

Ist die Rechtsmittelfrist bereits abgelaufen und die Ermessenstaxation in Rechtskraft erwachsen, kann grundsätzlich nur noch mittels einer Revision eine Entscheidkorrektur zugunsten des Steuerpflichtigen erwirkt werden: Gemäss § 155 Abs. 1 StG und Art. 147 Abs. 1 DBG kann ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag des Steuerpflichtigen oder von Amtes wegen zu dessen Gunsten revidiert werden, wenn (nachträglich) erhebliche oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden, wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat, oder wenn ein Verbrechen oder Vergehen den Entscheid beeinflusst hat. Die im Gesetz aufgezählten Revisionsgründe sind zumindest gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung abschliessend (BGr, 14. September 2015, 2C_754/2015, E. 2.2; BGr, 27. Mai 2014, 2C_1066/2013, E. 3.2 mit Hinweisen, offengelassen in VGr, 22. Juni 2016, SB.2015.00118, E. 2.3 [noch nicht rechtskräftig]). Das Revisionsbegehren muss sodann nach § 156 StG bzw. Art. 148 DBG innert 90 Tagen seit Entdeckung des Revisionsgrundes, spätestens aber innert zehn Jahren nach Eröffnung der Verfügung oder des Entscheids eingereicht werden. Eine Revision ist sodann nach § 155 Abs. 2 StG und Art. 147 Abs. 2 DBG ausgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige den angerufenen Revisionsgrund bei zumutbarer Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte vorbringen können.

E. 2.3

Nicht in Rechtskraft erwachsen nichtige Verfügungen oder Entscheide. Verfügungen oder Entscheide sind aber nur nichtig, d. h. absolut unwirksam, wenn der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer ist, wenn er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und zudem die Annahme der Nichtigkeit die Rechtssicherheit nicht ernsthaft gefährdet. Auch rechtsfehlerhafte Verfügungen und Entscheide, die auf dem ordentlichen Rechtsmittelweg angefochten werden können, sind in der Regel nicht nichtig, würde es

doch die Rechtssicherheit ernsthaft gefährden und Sinn und Zweck des (Steuer-)Verfahrens vereitelt, wenn die formelle Rechtskraft einer (mangelhaften) Verfügung im Nachhinein jederzeit infrage gestellt werden könnte (BGr, 23. Mai 2007, 2A.710/2006, E. 3.4 mit Hinweisen).

E. 3.1

Die Ermessenstaxationen vom 26. September 2014 sind mit unbenutztem Ablauf der Einsprachefristen per 29. Oktober 2014 zumindest formal in Rechtskraft erwachsen und können deshalb nur noch mittels Revision oder bei festgestellter Nichtigkeit revidiert werden.

E. 3.2

Die Pflichtigen leiten die Nichtigkeit der Ermessenstaxationen vom 26. September 2014 daraus ab, dass unzulässigerweise trotz vollständiger Deklaration eine Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung vorgenommen worden sei, diese willkürlich viel zu hoch ausgefallen sei und mithin pönalen Zwecken gedient habe. Für den Fall, dass die Ermessenstaxationen nicht nichtig und damit in Rechtskraft erwachsen sein sollten, sehen die Pflichtigen übergesetzliche Revisionsgründe erfüllt, da einerseits das grundrechtlich verankerte Willkürverbot und das Vertrauensprinzip gemäss Art. 9 der Bundesverfassung (BV) verletzt seien sowie die vorgenommenen Ermessenstaxationen andererseits aufgrund ihres pönalen Charakters gegen Art. 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK) verstossen würden.

E. 3.3

Die Pflichtigen reichten 2012 eine Steuererklärung ein, in welcher jedoch lediglich für das erste Halbjahr 2012 ein Erwerbseinkommen des Pflichtigen in Höhe von Fr. ... deklariert und ein Lohnausweis eingereicht worden war, während für das zweite Halbjahr 2012 nicht einmal Ersatzeinkünfte – insbesondere auch keinerlei Leistungen der Arbeitslosenkasse – angegeben waren. Dies ist insofern widersprüchlich, als dass der Pflichtige in den Angaben zu seinen Berufsverhältnissen per 31. Dezember 2012 (Seite 1 der Steuererklärung) zugleich angab, (weiterhin) als ... bei der D AG zu sein. Aus der Steuerdeklaration ging damit weder hervor, dass der Pflichtige auf Mitte 2012 entlassen worden war noch ist dessen (zeitweiliger) Rückzug aus dem Berufsleben ersichtlich. Vielmehr hat der Pflichtige mit den Angaben zu seinem Beruf und seinem Arbeitgeber per Stichtag 31. Dezember 2012 gerade deklariert, auch per Ende des Jahres 2012 noch bei seinem bisherigen Arbeitgeber beschäftigt gewesen zu sein. Zudem wären auch bei einem gekündigten Arbeitsverhältnis zumindest Ersatzeinkünfte der Arbeitslosenkasse zu erwarten gewesen, da auf diese bei entsprechendem Anspruch in der Regel nicht freiwillig und über eine längere Zeit verzichtet wird. Die Steuerdeklaration der Pflichtigen war damit weder schlüssig noch vorbehaltlos glaubhaft.

E. 3.4

Die Steuerbehörde ist nach dem Untersuchungsgrundsatz verpflichtet, den für die Festsetzung der Steuerfaktoren relevanten Sachverhalt bei einer unvollständigen, widersprüchlichen oder ungläubhaften Deklaration weiter abzuklären. Hierbei kann es auch die Steuerpflichtigen mittels Auflage zur Mitwirkung an der Sachverhaltesterstellung anhalten (vgl. § 135 Abs. 1 und 2 StG sowie Art. 126 Abs. 1 und 2 DBG). Haben die Steuerpflichtigen trotz Mahnung ihre Verfahrens- bzw. Mitwirkungspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei

ermittelt werden, legt das kantonale Steueramt laut § 139 Abs. 2 StG und Art. 130 Abs. 2 DBG die Steuerfaktoren nach pflichtgemäsem Ermessen fest (vgl. auch Martin Zweifel/Hugo Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, Zürich etc. 2008, § 19 Rz. 10 ff.).

E. 3.5

Die am 8. Juli 2014 erlassene Auflage an die Pflichtigen, sämtliche Lohnausweise für das zweite Halbjahr 2012, inklusive Ersatzeinkünfte wie Leistungen aus Arbeitslosenversicherungen, Krankentaggelder usw., oder eine Bestätigung über die Erwerbslosigkeit in dieser Zeit einzureichen, war damit zulässig und zur Feststellung der Sachlage geboten. Das kantonale Steueramt wies dabei auch – unter Aufführung und Beilage der einschlägigen Gesetzesbestimmungen – auf die Verfahrenspflichten der Pflichtigen und die bei Säumnis eintretenden Rechtsnachteile hin. Insbesondere wurden auch die gesetzlichen Bestimmungen zu Voraussetzungen und Folgen einer Ermessenstaxation aufgeführt. Nachdem die Pflichtigen ihrer entsprechenden Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen sind und trotz Mahnung (mit erneutem Hinweis auf die Gesetzesgrundlagen und Säumnisfolgen) nicht auf die Aufforderung des Steueramtes reagiert haben, durfte und musste zu einer Ermessenstaxation geschritten werden.

E. 3.6

Aufgrund der widersprüchlichen Deklaration und der ausstehenden Klarstellung durch die Pflichtigen durfte das kantonale Steueramt davon ausgehen, dass der Beschwerdeführer per Ende 2012 weiterhin bei seinem bisherigen Arbeitgeber beschäftigt war und entsprechend auch weiterhin Lohn von diesem bezog. Selbst bei einem gekündigten Arbeitsverhältnis oder krankheits- oder unfallbedingten Erwerbsunfähigkeit wären zumindest Ersatzeinkünfte für das zweite Halbjahr 2012 zu erwarten gewesen. Entsprechend erscheint es keineswegs willkürlich, wenn dem mutmasslichen Verdienst im zweiten Halbjahr 2012 das im ersten Halbjahr erzielte Salär zugrundegelegt und damit das deklarierte Nettoeinkommen des Pflichtigen faktisch verdoppelt wurde. Ein pönales Element ist hierin nicht zu sehen, vielmehr handelt es sich um eine lebensnahe und realistische Schätzung, musste die Veranlagungs- bzw. Einschätzungsbehörde doch aufgrund der Faktenlage und der eigenen Deklaration des Pflichtigen nicht davon ausgehen, dass der Pflichtige per Mitte Jahr entlassen worden ist und zudem auch noch auf ihm zustehende Arbeitslosengelder verzichtet hatte. Wie schon die Vorinstanz zurecht bemerkte, liegt es in der Natur einer Schätzung, dass diese zu hoch oder zu tief ausfallen kann. Jedenfalls erscheint es nicht willkürlich (und im vorliegenden Fall darüber hinaus auch durchaus plausibel), dass ein ... wie der Pflichtige ein Einkommen in Höhe des ermessensweise festgesetzten Betrags zu erzielen vermag. Auch bestand keine Veranlassung, die Ermessenstaxation für die Steuerperiode 2012 an die im Vorjahr vorgenommene Ermessenstaxation anzulehnen, nachdem in lebensnaher Einschätzung aufgrund des eingereichten Lohnausweises (für das ganze Jahr 2012) von einem wesentlich höheren Erwerbseinkommen ausgegangen werden musste und das für das Vorjahr ermessensweise zugrundegelegte Erwerbseinkommen in keiner Weise belegt ist. Der in der Steuerperiode 2012 eingereichte Lohnausweis hätte vielmehr eine Unterbesteuerung in der Steuerperiode 2011 nahelegen müssen, hatte der Beschwerdeführer doch auch ohne die Berücksichtigung von unregelmässigen Leistungen allein im ersten Halbjahr 2012 ein wesentlich höheres Erwerbseinkommen erzielt, als der Ermessenstaxation des Vorjahres für das ganze Jahr zugrunde gelegt wurde. Die

Steuerfaktoren der Steuerperiode 2011 sind jedoch nicht Gegenstand dieses Verfahrens, weshalb die für das Jahr 2011 vorgenommene Ermessenstaxation hier nicht weiter überprüft werden muss. Sodann musste die Steuerbehörde auch nicht davon ausgehen, dass der Beschwerdeführer freiwillig auf ihm zustehende Ersatzeinkünfte, namentlich Leistungen der Arbeitslosenkasse, verzichten würde.

E. 3.7

Damit wurde das Erwerbseinkommen des Pflichtigen für die Steuerperiode 2012 zurecht nach pflichtgemäsem Ermessen festgesetzt und erscheint der festgesetzte Betrag auch in der Höhe keineswegs willkürlich oder pönal. Sowohl die Nichtigkeit der Ermessenstaxationen als auch das Vorliegen der von den Pflichtigen geltend gemachten (übergesetzlichen) Revisionsgründe ist damit zu verneinen. Es kann offenbleiben, ob die von den Pflichtigen behaupteten Rechtsfehler überhaupt geeignet (bzw. gewichtig genug) wären, die Nichtigkeit der Ermessenstaxation zu begründen und ob die geltend gemachten Revisionsgründe im Licht der bundesgerichtlichen Nichtanerkennung ausser- bzw. übergesetzlicher Revisionsgründe überhaupt vorgebracht werden können.

E. 3.8

Sodann ist mit Verweis auf die zutreffenden vorinstanzlichen Erwägungen auch festzuhalten, dass die 90tägige relative Revisionsfrist vorliegend verpasst wurde. Es sind keine durch die Pflichtigen erst noch aufzudeckende Verfahrensfehler oder durch diese erst noch zu entdeckende Tatsachen oder Beweismittel ersichtlich, welche geeignet wären, den Beginn der relativen Revisionsfrist nach hinten zu verschieben. Sodann vermögen die Rechtsirrtümer oder Rechtsunkenntnisse der Pflichtigen weder einen Revisionsgrund bilden noch die Rechtsmittel- bzw. Revisionsfrist zu erstrecken (vgl. BGr, 11. Februar 2002, 2A.11/2002, E. 2; Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. A., Zürich 2016, Art. 147 DBG N. 24; Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 155 StG N. 30). Vielmehr konnten die Pflichtigen aufgrund der ihnen am 29. September 2014 zugestellten bzw. eröffneten Ermessenstaxationen samt Rechtsmittelbelehrung auch als juristische Laien ohne Weiteres erkennen, in welcher Höhe das Erwerbseinkommen des Pflichtigen nach pflichtgemäsem Ermessen eingeschätzt wurde und welches (ordentliche) Rechtsmittel sie hiergegen hätten ergreifen können. Sie wären damit gemäss § 155 Abs. 2 StG und Art. 147 Abs. 2 DBG bei Aufbringung zumutbarer Sorgfalt gehalten gewesen, ihre formellen und materiellen Einwände gegen die Ermessenstaxationen rechtzeitig im ordentlichen Rechtsmittelverfahren vorzubringen. Eine nachträgliche Geltendmachung derselben mittels Revision ist damit ausgeschlossen, weshalb das kantonale Steueramt bereits aus diesem Grund auf das Revisionsgesuch der Pflichtigen nicht einzutreten hatte (vgl. hierzu auch BGr, 14. September 2015, 2C_754/2015, E. 2.3). Damit ist die Beschwerde der Pflichtigen vollumfänglich abzuweisen.

E. 4

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Eine Parteientschädigung steht ihnen aufgrund ihres Unterliegens nicht zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 64 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.