

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00120 vom 28. Februar 2019**

ZH Verwaltungsgericht, 2019-02-28, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2018.00120](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2018.00120)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00120 du 28 février 2019

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00120 del 28 febbraio 2019

## **Regeste**

Staats- und Gemeindesteuern 2015 | [Ermessenstaxation; Zwischenentscheid] Weist das Steuerrekursgericht das kantonale Steueramt im Rückweisungsentscheid an, die Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen in Anwendung der indirekten Methode (korrekt) vorzunehmen, verbleibt dem kantonalen Steueramt nur noch insofern ein Beurteilungsspielraum, als es die Höhe der Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen hat. Da es sich dabei nicht um eine rein rechnerische Frage handelt, stellt der Rückweisungsentscheid ein Zwischenentscheid dar (E. 1.1). Ein nicht wiedergutzumachender Nachteil liegt vorliegend darin, dass das kantonale Steueramt gezwungen wäre, einen seiner Auffassung nach rechtswidrigen Entscheid zu erlassen, den es mangels eigener Beschwer nicht anfechten könnte. Der Zwischenentscheid ist infolgedessen selbständig anfechtbar (E. 1.2). Die Pflichtigen sind ihren Mitwirkungspflichten unbestrittenermassen nicht nachgekommen. Die Untersuchungspflicht des kantonalen Steueramts konnte folglich nicht wieder aufleben. Auch sind die gesetzlichen Voraussetzungen von § 149 Abs. 3 StG nicht erfüllt. Allein der Umstand, dass das kantonale Steueramt bei seiner Schätzung methodisch falsch vorgegangen sein soll, rechtfertigt es somit nicht, die Angelegenheit an dieses zurückzuweisen (E. 2). Teilweise Gutheissung der Beschwerde. Rückweisung.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Abteilung SB.2018.00120 SB.2018.00121 Urteil der 2. Kammer vom 28. Februar 2019  
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiberin Nicole Aellen. In Sachen 1. Staat Zürich, 2. Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdeführende, gegen 1. A, 2. B, beide vertreten durch RA C, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2015 Direkte Bundessteuer 2015, hat sich ergeben: I. A. Die Ehegatten A und B deklarierten in der Steuererklärung 2015 erstmals ein neuerworbenes, in D (Kosovo) belegenes Haus mit einem Verkehrswert von Fr. ... Daraufhin ersuchte der Steuerkommissär A und B mit Auflage vom 26. September 2017 unter anderem, substantiiert auszuführen und zu belegen, wie die Liegenschaft im Kosovo finanziert worden sei. Dieser Auflage kamen A und B nicht nach, weshalb der Steuerkommissär sie am 22. November 2017 mahnte. In ihrer Eingabe vom 7. Dezember 2017 machten A und B geltend, im Jahr 2014 sei ihnen eine Versicherung der Säule 3b im Betrag von Fr. ...ausbezahlt worden. Damit hätten sie den Kaufpreis der Liegenschaft von EUR ... (zum Tageskurs von Fr. ...) teilweise beglichen. Den Rest hätten sie aus dem privaten Vermögen bezahlt. Der Eingabe legten sie einen in

albanischer Sprache verfassten Vertrag vom 21. Oktober 2014 bei. Mit E-Mail vom 31. Januar 2018 liessen A und B den Kaufpreis der Liegenschaft auf EUR ... korrigieren. Mit Veranlagungsverfügung bzw. Einschätzungsentscheid jeweils vom 6. Februar 2018 setzte das kantonale Steueramt das massgebende steuerbare Einkommen von A und B (nachfolgend: die Pflichtigen) für die direkte Bundessteuer 2015 auf Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) bzw. bei den Staats- und Gemeindesteuern 2015 auf Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) und das Vermögen auf Fr. ... fest (zum Satz von Fr. ...). Sowohl bei der direkten Bundessteuer als auch bei den Staats- und Gemeindesteuern rechnete der Steuerkommissär nach pflichtgemäsem Ermessen geschätzte "weitere Einkünfte" von Fr. ... auf. B. Gegen die Veranlagungsverfügung und den Einschätzungsentscheid erhoben die Pflichtigen mit Eingabe vom 6. März 2018 Einsprache. Diese wies das Steueramt mit Einspracheentscheiden vom 29. März 2018 ab. II. Hiergegen erhoben die Pflichtigen mit Eingabe vom 25. April 2018 Rekurs bzw. Beschwerde beim Steuerrekursgericht. Dieses hiess die beiden Rechtsmittel am 25. September 2018 teilweise gut, hob die Einspracheentscheide auf und wies die Angelegenheiten im Sinn der Erwägungen zum Neuentscheid an das Steueramt zurück. Eine Minderheit des Steuerrekursgerichts sprach sich in der dem Entscheid angefügten Minderheitsmeinung dafür aus, dass die Beschwerde teilweise gutzuheissen und die Pflichtigen bei der direkten Bundessteuer mit einem Einkommen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) zu veranlagern bzw. bei den Staats- und Gemeindesteuern mit einem Einkommen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) und einem Vermögen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) einzuschätzen seien. III. Gegen den Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 25. September 2018 erhob das Steueramt namens des Staats Zürich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft mit Eingabe vom 31. Oktober 2018 Beschwerde beim Verwaltungsgericht. Es beantragt, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und die Einspracheentscheide seien zu bestätigen; eventuell sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und die Sache zum Neuentscheid an das Steuerrekursgericht zurückzuweisen; alles unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdegegner. Mit Präsidialverfügung vom 1. November 2018 wurden die Verfahren SB.2018.00120 (Staats- und Gemeindesteuern 2015) und SB.2018.00121 (direkte Bundessteuer 2015) vereinigt. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, reichten die Pflichtigen mit Eingabe vom 28. November 2018 eine Beschwerdeantwort ein. Darin beantragen sie, die Beschwerde sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdeführenden vollumfänglich abzuweisen. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend die Staats- und Gemeindesteuern können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Für die Beschwerde an das Verwaltungsgericht als weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG über das Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Rekurskommission "sinngemäss". Dies ist nach der Rechtsprechung dahingehend auszulegen, 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). 1.2 Zu prüfen ist als erstes, ob der Entscheid des Steuerrekursgerichts unmittelbar anfechtbar ist. Dies wirft zunächst die Frage nach seiner Rechtsnatur auf. 1.2.1 Das Steuerrekursgericht

erwog, das Steueramt habe die Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen in Anwendung der indirekten Methode (korrekt) vorzunehmen. Damit belies es dem Steueramt in Bezug auf die Wahl des methodischen Vorgehens keinen Beurteilungsspielraum mehr. Ein solcher verbleibt dem Steueramt lediglich insoweit, als es die Höhe der Schätzung nach wie vor nach pflichtgemäsem Ermessen vornehmen kann bzw. muss. Dabei handelt es sich nicht um rein rechnerische Fragen. Demzufolge stellt der angefochtene Rückweisungsentscheid einen Zwischenentscheid dar (vgl. BGE 142 II 20 E. 1.2; 134 II 124 E. 1.3). 1.2.2 Zwischenentscheide können selbständig angefochten werden, wenn sie einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnten oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren erspart würde (vgl. den sinngemäss auch auf das Steuerverfahren anwendbaren Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 [BGG] in Verbindung mit § 41 Abs. 3 und § 19a Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG], vgl. zum Ganzen VGr, SB.2010.00149, E. 1, mit Hinweisen). Ein nicht wiedergutzumachender Nachteil liegt vor, wenn die beschwerdeführende Behörde infolge des Rückweisungsentscheids gezwungen wäre, einen nach ihrer Ansicht rechtswidrigen Entscheid zu erlassen, den sie mangels eigener Beschwer nicht anfechten könnte (BGE 133 V 477 E. 4.2. und 5.2.4). Dies wäre, wie die Beschwerdeführenden zutreffend ausführen, vorliegend der Fall. Damit liegt ein nicht wiedergutzumachender Nachteil vor. Der angefochtene Entscheid ist mithin unmittelbar anfechtbar und auf die Beschwerden ist einzutreten.

### **E. 2.1**

Weiter ist zu prüfen, ob das Steuerrekursgericht einen Rückweisungsentscheid fällen durfte oder ob es selber in der Sache hätte entscheiden müssen.

### **E. 2.2**

Das Steuerrekursgericht kann 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 (vgl. § 149 Abs. 3 StG; VGr, 2. April 2014, SB.2013.00081, E. 2.2; RB 2000 Nr. 130 E. 4a; RB 2001 Nr. 93 E. 2a). In den übrigen Fällen hat das Steuerrekursgericht selber über die Sache zu befinden.

### **E. 2.3**

Eine Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung kann nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden. Der Steuerpflichtige kann den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit einer zu Recht getroffenen Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung grundsätzlich auf zwei Arten erbringen: Er kann entweder den wirklichen Sachverhalt dartun und beweisen – ein solcher Fall liegt hier nicht vor – oder er kann nachweisen, dass die getroffene Schätzung offensichtlich zu hoch ausgefallen ist. Im letzteren Fall bleibt es bei der Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung. Bezüglich des quantitativen Elements der Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung können nur grobe Schätzungsfehler gerügt werden. Offensichtlich unrichtig ist etwa eine Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung, die einen wesentlichen Gesichtspunkt übergangen oder falsch gewürdigt hat bzw. wenn der kantonalen Behörde augenfällige Fehler oder Irrtümer unterlaufen sind. Der Sache nach geht es um qualitativ schwerwiegende Fehler, welche die Schätzung im Ergebnis als willkürlich erscheinen

lassen. Die Einsprachebehörde bzw. das zuständige Gericht kann sich somit nicht auf eine summarische, mehr oberflächliche Überprüfung beschränken. Die angefochtene Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung ist mit der gleichen Gründlichkeit wie jede andere, "normale" Veranlagung zu überprüfen. Die Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung ist jedoch nur dann aufzuheben oder anzupassen, wenn sie sich als grob unrichtig erweist, d.h. eine materielle Rechtsverweigerung darstellt. Das ist bei einer Schätzung unter anderem dann der Fall, wenn die Einschätzungs- bzw. Veranlagungsbehörde dabei methodisch unzutreffend vorgegangen ist (BGr, 16. Oktober 2017, 2C\_90/2017 und 2C\_91/2017, E. 2.1 f., mit Hinweisen).

### **E. 2.3.1**

Zu diesem Schluss kam das Steuerrekursgericht im angefochtenen Entscheid. Allein der Umstand, dass das Steueramt bei seiner Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen methodisch verfehlt vorgegangen sein und sich damit eine Rechtsverweigerung begangen haben soll, rechtfertigt es jedoch nicht, die Sache an das Steueramt zurückzuweisen. Denn kommt die steuerpflichtige Person – wie vorliegend – ihrer Mitwirkungspflicht nicht nach, schränkt dies die Untersuchungspflicht der Veranlagungs- bzw. Einschätzungsbehörde ein. Praxisgemäss lebt sie im vollen Umfang erst wieder auf, wenn die Ungewissheit des Sachverhalts, die zur ermessensweisen Einschätzung bzw. Veranlagung geführt hat, durch die steuerpflichtige Person selbst behoben worden ist (BGr, 10. Mai 2017, 2C\_30/2017 und 2C\_31/2017, E. 2.3.1, mit Hinweisen). Diesfalls ist die angefochtene Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung durch eine ordentliche Einschätzung bzw. Veranlagung zu ersetzen (BGr, 16. Oktober 2017, 2C\_90/2017 und 2C\_91/2017, E. 2.1).

### **E. 2.3.2**

Dass sie weder im Einschätzungs- bzw. im Veranlagungsverfahren noch im Einspracheverfahren den ihnen obliegenden Mitwirkungspflichten nachgekommen sind, anerkennen die Pflichtigen zumindest sinngemäss, bringen sie in ihrer Beschwerdeantwort doch vor, im Rahmen der Ermessenstaxation sei (auch) eine Wahrscheinlichkeitsprüfung vorzunehmen. Wie das Steueramt zutreffend vorbringt, konnte damit die Untersuchungspflicht des Steueramts – entgegen den Erwägungen des Steuerrekursgerichts, wonach es Sache des Steueramts sei, ob es in Bezug auf die Lebenshaltungskosten der Pflichtigen weitere Untersuchungen vornehmen wolle – nicht wieder aufleben. Damit entfällt eine Rückweisung zwecks allfälliger weiterer Untersuchung des Sachverhalts von vornherein.

### **E. 2.3.3**

Auch die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Rückweisung sind nicht erfüllt (vgl. vorne, E. 2.2). Das Steuerrekursgericht hätte die Schätzungen des Steueramtes vielmehr selber überprüfen und allenfalls korrigieren müssen (vgl. BGr, 16. Oktober 2017, 2C\_90/2017 und 2C\_91/2017). Nachdem das Steuerrekursgericht noch keinen materiellen Entscheid gefällt hat, ist die Angelegenheit – entsprechend dem Eventualantrag der Beschwerdeführenden – zu diesem Zweck an das Steuerrekursgericht zurückzuweisen (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 149 Abs. 3 StG). Dabei wird es zu berücksichtigen haben, dass – sollte es in diesem Punkt auf seine Minderheitsmeinung abstellen wollen – seine Tatsachenfeststellung, wonach sich im Haushalt der Pflichtigen keine undeklarierten Barmittel befunden haben sollen, einer Begründung bedarf. Nachdem sich die Pflichtigen mit ihrer Äusserung immerhin dem Risiko einer Strafverfolgung ausgesetzt haben (vgl. § 234 ff. StG; Art. 174

ff. DBG), erschliesst sich die fragliche Schlussfolgerung dem Gericht jedenfalls nicht ohne Weiteres. Dies führt zur teilweisen Gutheissung der Beschwerde.

### **E. 3**

Da die Rückweisung auf einen Verfahrensfehler der Vorinstanz zurückzuführen ist, auf den die Parteien keinen Einfluss hatten, sind die Gerichtskosten der Vorinstanz aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG). Der Beschwerdegegnerschaft, die mit ihrem Antrag unterlegen ist, ist keine Parteientschädigung zuzusprechen. Ebenso wenig ist dem kantonalen Steueramt, das keine Parteientschädigung beantragt hat, eine solche zuzusprechen, zumal das Verfahren weder mit besonderem Aufwand im Sinn der Rechtsprechung verbunden war noch den Beizug eines Rechtsbeistands rechtfertigte (vgl. Kaspar Plüss in: Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich [VRG], 3. A., Zürich etc. 2014 [VRG-Kommentar], § 17 N. 50 ff.). Über die Kosten- und Entschädigungsfolgen des vorinstanzlichen Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahrens wird das Steuerrekursgericht in seinem Entscheid zu befinden haben.

### **E. 4**

Der vorliegende Entscheid kann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nach Art. 82 ff. des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG) angefochten werden, soweit er das kantonale Verfahren abschliesst oder einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (Art. 93 Abs. 1 BGG).

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