

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00048 vom 21. Oktober 2020

ZH Verwaltungsgericht, 2020-10-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2020.00048

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00048 du 21 octobre 2020

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00048 del 21 ottobre 2020

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2010 (Nichtigkeit) | [Einschätzung bzw. Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen; Nichtigkeit] Eine Einschätzung bzw. Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen kann (nur) dann nichtig sein, wenn die Veranlagungsbehörde das steuerbare Einkommen oder den steuerbaren Gewinn bzw. den Ermessenszuschlag bewusst und willkürlich zum Nachteil der steuerpflichtigen Person bemisst (E. 2.3). Entsprechendes ist vorliegend nicht erstellt. Auch sind keine Verfahrensfehler ersichtlich, die den Einschätzungsentscheid bzw. die Veranlagungsverfügung als nichtig erscheinen liessen (E. 2.4). Hätten nachträglich, das heisst erst nach Ablauf der Einsprachefristen geltend gemachte neue Tatsachen (rückwirkend) die absolute Unwirksamkeit des Einschätzungsentscheids bzw. der Veranlagungsverfügung zur Folge, würde dies die Rechtssicherheit ernsthaft gefährden und Sinn und Zweck des (Steuer-)Verfahrens vereiteln, was der beantragten Feststellung der Nichtigkeit ebenfalls entgegensteht (E. 2.5). Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Recht, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2010 (Nichtigkeit) Direkte Bundessteuer 2010 (Nichtigkeit), hat sich ergeben: I. A. A (der Pflichtige) und B (die Pflichtige) reichten trotz Mahnung vom 16. Januar 2012 und 10. Februar 2012 keine Steuererklärung für die Steuerperiode 2010 ein. Daraufhin erliess das kantonale Steueramt am 1. Juni 2012 die Veranlagungsverfügung für die direkte Bundessteuer 2010 sowie den Einschätzungsentscheid für die Staats- und Gemeindesteuern 2010. Darin setzte es das steuerbare Einkommen nach pflichtgemäßem Ermessen auf Fr. ... (zum Satz von Fr. 1'000'000.-) fest. Das steuerbare Vermögen wurde mit Fr. ... (auch satzbestimmend) bemessen. Gemäss Sendungsinformationen der Schweizerischen Post (Track & Trace) wurde die Sendung am 4. Juni 2012 versandt und am folgenden Tag den Pflichtigen zur Abholung gemeldet. Nachdem die Pflichtigen diese während der siebentägigen Abholungsfrist nicht abgeholt hatten, wurde sie am 13. Juni 2012 mit dem Vermerk "nicht abgeholt" retourniert. B. Am 16. Juli 2012 erhoben die Pflichtigen beim Gemeindesteueramt E gegen die Schlussrechnung für die Staats- und Gemeindesteuern 2010 vom 29. Juni 2012 vorsorglich Einsprache mit dem Antrag, die Einschätzung gemäss der von seinem Treuhänder noch einzureichenden Steuererklärung zu treffen. Das kantonale Steueramt nahm diese Eingabe als Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung und den Einschätzungsentscheid entgegen und trat am 6. August 2012 wegen Verspätung nicht darauf ein. Auch diese Sendung holten die Pflichtigen nicht

ab. C. Gegen die beiden Einspracheentscheide erhoben die Pflichtigen am 10. September 2012 Beschwerde und am 14. September 2012 Rekurs beim Steuerrekursgericht. Dieses trat am 22. Januar 2013 auf den Rekurs betreffend die Einschätzung der Staats- und Gemeindesteuern 2012 wegen Verspätung nicht ein und wies die Beschwerde betreffend die Veranlagung der direkten Bundessteuer 2010 wegen verspäteter Einspracheerhebung ab. D. Am 30. April 2014 ersuchten die Pflichtigen das kantonale Steueramt um Revision der Veranlagungsverfügung betreffend die direkte Bundessteuer 2010 sowie des Einschätzungsentscheids betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2010. Das kantonale Steueramt wies die Revisionsbegehren am 22. Mai 2014 ab. E. Mit Schreiben vom 16. Januar 2019 ersuchten die Pflichtigen das kantonale Steueramt um Feststellung, dass die Veranlagung betreffend die direkte Bundessteuer 2010 sowie die Einschätzung betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2010 nichtig seien. Nachdem das kantonale Steueramt dieses Begehren in einem informellen Antwortschreiben vom 28. Januar 2019 abgelehnt hatte, verlangten die Pflichtigen mit Eingabe vom 19. Februar 2019 eine anfechtbare Verfügung. Daraufhin wies das kantonale Steueramt den Antrag auf Feststellung der Nichtigkeit mit Verfügung vom 6. März 2019 ab. F. Die hiergegen erhobenen Einsprachen blieben erfolglos. II. Mit Entscheid vom 29. April 2020 wies das Steuerrekursgericht die gegen die Einspracheentscheide vom 13. April 2019 erhobenen Rechtsmittel ab, soweit es darauf eintrat. III. Gegen den Rekurs- sowie Beschwerdeentscheid des Steuerrekursgerichts erhoben die Pflichtigen am 8. Juni 2020 Beschwerden beim Verwaltungsgericht. Sie beantragten, der Entscheid vom 29. April 2020 der Vorinstanz, der Einspracheentscheid vom 13. April 2019 des kantonalen Steueramts sowie die Verfügung vom 6. März 2019 des kantonalen Steueramts seien aufzuheben. Es sei festzustellen, dass der Einschätzungsentscheid betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2010 sowie die Veranlagungsverfügung betreffend die direkte Bundessteuer 2010 jeweils vom 1. Juni 2012 nichtig und aufzuheben seien. Die Pflichtigen seien im ordentlichen Verfahren gemäss der mit der Einsprache vom 16. Juli 2012 eingereichten Steuererklärung 2010 neu zu veranlagern bzw. einzuschätzen – alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des kantonalen Steueramts. Mit Präsidialverfügung vom 10. Juni 2020 wurden die Verfahren SB.2020.00048 (Staats- und Gemeindesteuern 2010) und SB.2020.00049 (direkte Bundessteuer 2010) vereinigt. Während das Steuerrekursgericht auf eine Vernehmlassung verzichtete, reichte das kantonale Steueramt am 18. Juni 2020 eine Beschwerdeantwort ein, mit welcher es die kostenfällige Abweisung der Beschwerden und die Bestätigung der angefochtenen Entscheide beantragte. Die Kammer erwägt: 1. Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend Staats- und Gemeindesteuern können alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden (§ 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). In Bundessteuersachen ist die Kognition des Verwaltungsgerichts identisch: Soll die erstinstanzliche Beschwerde die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens hin ermöglichen (Art. 140 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG]), muss sich die Aufgabe der zweitinstanzlichen Beschwerde, die die Überprüfung der Entscheidung eines Gerichts und nicht diejenige einer Verwaltungsbehörde zum Gegenstand hat, sinnvollerweise auf die Rechtskontrolle beschränken (BGE 131 II 548 E. 2.5; RB 1999 Nr. 147).

E. 2.1

Umstritten ist vorliegend, ob der Einschätzungsentscheid betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2010 sowie die Veranlagungsverfügung betreffend die direkte Bundessteuer 2010 jeweils vom 1. Juni 2012 nichtig sind.

E. 2.2

Fehlerhafte Verwaltungsakte sind in der Regel nicht nichtig, sondern nur anfechtbar, und sie werden durch Nichtanfechtung rechtsgültig. Nichtigkeit, d. h. absolute Unwirksamkeit, einer Verfügung wird nur angenommen, wenn sie mit einem tiefgreifenden und wesentlichen Mangel behaftet ist, wenn dieser schwerwiegende Mangel offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und wenn zudem die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird (BGE 145 IV 197 E. 1.3.2). Inhaltliche Mängel haben nur in seltenen Ausnahmefällen die Nichtigkeit einer Verfügung zur Folge; erforderlich ist hierzu ein ausserordentlich schwerwiegender Mangel. Als Nichtigkeitsgründe fallen hauptsächlich funktionelle und sachliche Unzuständigkeit einer Behörde sowie schwerwiegende Verfahrensfehler in Betracht (wie z. B. der Umstand, dass der Betroffene keine Gelegenheit hatte, am Verfahren teilzunehmen). Fehlt einer Verfügung in diesem Sinn jegliche Rechtsverbindlichkeit, so ist das durch jede Behörde, die mit der Sache befasst ist, jederzeit und von Amtes wegen zu beachten (BGE 138 II 501 E. 3.1; 137 I 273 E. 3.1 – je mit Hinweisen). Die Nichtigkeit kann auch erst im Rechtsmittelverfahren festgestellt werden (BGE 136 II 415 E. 1.2).

E. 2.3

In Fortführung dieser Grundsätze hat das Bundesgericht in seiner jüngeren Praxis umschrieben, unter welchen Voraussetzungen eine direktsteuerliche Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen nicht nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechtbar (Art. 132 Abs. 2 DBG; Art. 48 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG]; § 140 Abs. 2 StG), sondern geradezu nichtig sei (BGr, 11. Juli 2017, 2C_679/2016 und 2C_680/2016, E. 5, in: ASA 86 S. 56, StE 2017 B 93.5 Nr. 33). Dieser Entscheid bezog sich freilich auf Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, was der nicht weiter spezifizierten Anwendung der Praxis auf Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit (BGr, 27. April 2018, 2C_252/2018, E. 3.4; 28. November 2017, 2D_42/2017, E. 2.5) und noch vielmehr auf Gewinne juristischer Personen von vornherein entgegensteht (zum Ganzen: BGr, 11. September 2018, 2C_720/2018, E. 3.2.2). Soweit sich die Pflichtigen in ihren Eingaben auf das Bundesgerichtsurteil vom 11. Juli 2017 (2C_679/2016 und 2C_680/2016) berufen, verkennen sie demnach, dass dieses Urteil vorliegend nur insoweit zum Tragen kommt, als gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung in allen genannten Fällen als gemeinsame Basis angenommen werden darf, dass eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen (nur) dann nichtig sein kann, wenn die Veranlagungsbehörde das steuerbare Einkommen oder den steuerbaren Gewinn bzw. den Ermessenszuschlag bewusst und willkürlich zum Nachteil der steuerpflichtigen Person bemisst (BGr, 11. September 2018, 2C_720/2018, E. 3.2.2, mit Hinweis auf BGr, 11. Juli 2017, 2C_679/2016 und 2C_680/2016, E. 5.3).

E. 2.4

Hinweise darauf, dass Entsprechendes vorliegend der Fall gewesen sein könnte, fehlen gänzlich. Wohl behaupten die Pflichtigen, die streitbetroffenen Schätzungen seien pönal motiviert gewesen und das Ermessen sei offensichtlich missbräuchlich bzw. willkürlich

ausgeübt worden. Diese Behauptungen können mit Blick auf die weiteren Ausführungen der Pflichtigen sowie auf die Akten jedoch nicht als erstellt gelten. Das kantonale Steueramt war – nachdem die Pflichtigen in der Steuerperiode 2010 erstmals im Kanton Zürich steuerpflichtig waren, sie jedoch keine Steuererklärung eingereicht hatten – gänzlich auf ausserkantonale Daten und Informationen angewiesen. Im Rahmen der Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung zog es deshalb zwangsläufig die Veranlagungen betreffend die Steuerperioden 2006 bis 2008 der kantonalen Steuerverwaltung F heran, wobei es das Einkommen soweit ersichtlich auf einen gemittelten und das Vermögen auf den in der Steuerperiode 2008 veranlagten Wert schätzte. Die Steuerfaktoren betreffend die Steuerperiode 2009 waren zu jenem Zeitpunkt nicht bekannt, da die Pflichtigen die Steuererklärung 2009 im Kanton F noch nicht eingereicht hatten und die von der kantonalen Steuerverwaltung F vorzunehmenden Ermessenstaxationen noch nicht abgeschlossen waren. Im Zeitpunkt der Schätzungen war für das kantonale Steueramt somit nicht erkennbar, dass die Pflichtigen in der Steuerperiode 2010 kein Einkommen erzielt und innert kurzer Zeit ihr gesamtes Vermögen von rund Fr. ... verloren haben sollen. Soweit die Pflichtigen geltend machen, die einzige Untersuchungshandlung des kantonalen Steueramts habe darin bestanden, die Steuerverwaltung F am 31. Mai 2012 anzurufen, ein blosses Telefongespräch könne dem Ziel einer umfassenden und sachlichen Würdigung des Sachverhalts jedoch in keiner Weise genügen, kann ihnen nicht gefolgt werden. Die Pflichtigen behaupten zu Recht nicht, dass die von der kantonalen Steuerverwaltung F anlässlich einer telefonischen Besprechung erteilten Informationen über die Veranlagungen 2006 bis 2008 in jenem Zeitpunkt derart falsch gewesen wären, dass von vornherein nicht hätte darauf abgestellt werden dürfen. Sie wenden lediglich sinngemäss ein, das kantonale Steueramt wäre aufgrund von nachträglich, das heisst lange nach Ablauf der Einsprachefristen erhaltenen Informationen und der sich daraus ergebenden Abweichungen bezüglich der Steuerfaktoren verpflichtet gewesen, den Einschätzungsentscheid 2010 bzw. die Veranlagungsverfügung 2010 neu zu prüfen. Indem es dies unterliess, hat das kantonale Steueramt entgegen ihrer Auffassung jedoch keinen schwerwiegenden Verfahrensfehler begangen, welcher zu einer offensichtlich krass mangelhaften Verfügung – dem Einschätzungsentscheid 2010 bzw. der Veranlagungsverfügung 2010 – geführt hat. Die Pflichtigen verkennen, dass die 30-tägigen Einsprachefristen bereits abgelaufen waren, als sie am 16. Juli 2012 (Poststempel) "vorsorglich" Einsprache erhoben und Ende Juli 2012 doch noch die Steuererklärung 2010 nachreichten. Das derart verspätete Nachreichen der Steuererklärung konnte nicht bewirken, dass die Untersuchungspflicht des kantonalen Steueramts knapp zwei Monate nach Ablauf der Einsprachefristen wiederauflebte. Letzteres war demnach auch nicht verpflichtet, die streitbetroffene Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung einer erneuten Prüfung zu unterziehen. Nachdem die Pflichtigen die Einsprachefristen und betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2010 auch die Rekursfrist verpasst hatten, hatte das Steuerrekursgericht lediglich betreffend die direkte Bundessteuer 2010 einen Sachentscheid zu fällen, wobei der Streitgegenstand aber auf die Frage beschränkt war, ob auf die Einsprache betreffend die direkte Bundessteuer 2010 hätte eingetreten werden müssen. Verfahrensfehler in der von den Pflichtigen geltend gemachten Intensität sind vor diesem Hintergrund nicht auszumachen. Auch ist nicht nachvollziehbar, inwieweit sich der Gesundheitszustand des Pflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit der Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung hätte auswirken können. Das kantonale Steueramt wies im vorinstanzlichen Verfahren im Übrigen zu Recht darauf hin, dass die Pflichtigen den

angeblich schlechten Gesundheitszustand des Pflichtigen in den vorangegangenen Verfahren nie erwähnt hatten. Nachdem die Pflichtigen die Einsprachefristen knapp verpasst hatten, hätte sich dies aber spätestens im September 2012 anboten, um allenfalls die versäumten Einsprachefristen wiederherstellen zu lassen. Da sie dies unterliessen, ist nicht anzunehmen, dass der Pflichtige im fraglichen Zeitraum tatsächlich ernsthafte gesundheitliche Probleme hatte und dass er aus jener Zeit Arztzeugnisse vorlegen könnte. Soweit solche erst noch zu erstellen wären, käme ihnen kaum Beweiswert zu. Das Steuerrekursgericht durfte demnach in antizipierter Beweiswürdigung davon ausgehen, dass die behaupteten gesundheitlichen Probleme des Pflichtigen unsubstanziert und nicht belegt seien.

E. 2.5

Den Pflichtigen kann auch insoweit nicht beigespflichtet werden, als sie sinngemäss einwenden, die aus der Steuererklärung 2010 hervorgegangenen Steuerfaktoren sowie die Veranlagungen 2009 der kantonalen Steuerverwaltung F hätten zur Einsicht führen müssen, dass den vorgenommenen Schätzungen jeglicher Realitätsbezug fehle. Wie soeben dargelegt, lagen dem kantonalen Steueramt die nämlichen Informationen im Zeitpunkt der Schätzungen nicht vor, was einzig und allein die Pflichtigen zu verantworten haben. Dass eine Ermessenstaxation deutlich zu hoch ausgefallen ist, vermag noch keine Nichtigkeit zu begründen (BGr, 28. November 2017, 2D_42/2017, E. 2.5). Selbst wenn die Steuerbehörde die geschätzten Einkünfte von Jahr zu Jahr systematisch erhöht, ohne irgendwelche Untersuchungs- oder Abklärungsmassnahmen zu treffen, um die Plausibilität dieser Erhöhungen zu überprüfen, so führt auch dies bloss dazu, dass die Veranlagung als zweifellos unrichtig im Sinn von Art. 132 Abs. 3 Satz 1 DBG und Art. 48 Abs. 2 Satz 1 StHG einzustufen ist. Für sich alleine ist eine solche Vorgehensweise der Behörde noch nicht als derart krasse Verletzung ihrer Pflichten zu werten, dass sie zur Nichtigkeit der Veranlagung aus inhaltlichen Gründen führen würde (BGr, 18. April 2019, 2C_164/2019, E. 3.3, mit Hinweis auf BGr, 11. Juli 2017, 2C_679/2016 und 2C_680/2016, E. 4.2 und E. 5.2.4). Die von den Pflichtigen vertretene Auffassung, wonach nachträglich, das heisst erst nach Ablauf der Einsprachefristen geltend gemachte neue Tatsachen (rückwirkend) die absolute Unwirksamkeit des streitbetroffenen Einschätzungsentscheids bzw. der streitbetroffenen Veranlagungsverfügung zur Folge haben müssen, würde im Übrigen die Rechtssicherheit ernsthaft gefährden und Sinn und Zweck des (Steuer-)Verfahrens vereiteln, was der beantragten Feststellung der Nichtigkeit ebenfalls entgegensteht (vgl. VGr, 11. Juli 2018, SB.2018.00038, E. 1.2; 22. März 2017, SB.2017.00007 und SB.2017.00008, E. 2.3, mit Hinweis auf BGr, 23. Mai 2007, 2A.710/2006, E. 3.4; Martin Zweifel et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. A., Zürich etc. 2018, § 26 Rz. 5). Inwieweit im Zusammenhang mit den in der Steuererklärung 2010 der Pflichtigen enthaltenen Angaben noch Aufrechnungen hätten vorgenommen werden müssen, wie dies das kantonale Steueramt vortrug, kann daher offenbleiben.

E. 2.6

Nach dem Gesagten liegen keine Mängel vor, die derart tiefgreifend und wesentlich sowie offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar wären, um auf Nichtigkeit des streitbetroffenen Einschätzungsentscheids und der streitbetroffenen Veranlagungsverfügung erkennen zu können. Dies führt zur Abweisung der Beschwerden.

E. 3

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Pflichtigen 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 den Pflichtigen aufgrund ihres Unterliegens nicht zu (§ 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG bzw. 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.