

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00004 vom 19. Juni 2024

ZH Verwaltungsgericht, 2024-06-19, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2024.00004

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00004 du 19 juin 2024

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00004 del 19 giugno 2024

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2018 | Nichtigkeitsprüfung bei der Einschätzung des Einkommens nach pflichtgemäßem Ermessen. [Die Pflichtigen konnten eine Vermögenszunahme nicht rechtzeitig erklären, weshalb sie mit einem zusätzlichen Einkommen von Fr. 400'000.- bei der direkten Bundessteuer 2018 und bei den Staats- und Gemeindesteuern 2018 eingeschätzt bzw. veranlagt wurden.]. Kognition des Verwaltungsgerichts (E. 1). Verfahrensgegenstand: Gegenstand des vorliegenden Verfahrens beschränkt sich auf die vorgebrachte Nichtigkeit des Einschätzungsentscheids (E. 2.1 ff.). Bei fehlerhaften Verwaltungsakten wird die Nichtigkeit nur ausnahmsweise angenommen, wenn das Ausmass einer Willkür über die offensichtliche Unrichtigkeit hinausgeht und krasse Verfahrensfehler dazukommen (E. 3.1). Nichtige Veranlagungen sind absolut unwirksam und entfalten keine Rechtswirkungen (E. 3.2). Aktien, welche zum Vermögen per Ende 2017 gehörten, seien beim Vermögensvergleich 2018 und beim Erlass der Veranlagung nicht berücksichtigt worden, was als widersprüchlich und willkürlich qualifiziert werden könne (E. 4.2.2). Die Nichtberücksichtigung der Aktien stelle einen schwerwiegenden, offensichtlich leicht erkennbaren Fehler dar und sei pönal und fiskalisch motiviert. Dies gefährde die Rechtssicherheit. Eine Vermögenszunahme von gerundet Fr. 200'000.- könne keine Grundlage für eine ermessensweise Aufrechnung des Einkommens in Höhe von Fr. 400'000.- darstellen (E. 4.2.3). Geltend gemachte Zusammenhänge und Ungewissheiten bezüglich des Sachverhalts hätten mit einem Unrichtigkeitsnachweis innert Frist beseitigt werden müssen (E. 5.1). Die Annahme einer Vermögensvermehrung von rund Fr. 200'000.- ist nicht widersprüchlich oder willkürlich, wenn die Pflichtigen Aktien im Wertschriftenverzeichnis 2018, nicht aber im Verzeichnis 2017 aufführen (E. 5.2). Es kann nicht die Rede von einem (Verfahrens-)Fehler der Steuerbehörde sein, wenn die Pflichtigen ihre Behauptungen nicht klar und rechtzeitig vorbringen (E. 5.3.1). Zwar bewegt sich die Aufrechnung des Einkommens um rund das Doppelte der Vermögenszunahme an der Grenze zu einer über die offensichtliche Unrichtigkeit hinausgehenden Willkür. Vordergründig stehen jedoch inhaltliche Mängel, während rechnerische Fehler nicht zur Nichtigkeit führen. In inhaltlicher Hinsicht stellt die vorgenommene Aufrechnung keinen schwerwiegenden Fehler dar, der die Nichtigkeit zur Folge hat (E. 5.3.3). Obwohl die Steuererklärungen von einem Treuhänder ausgefüllt wurden, konnte die Vermögensdiskrepanz nicht erklärt werden. Eine geschätzte Erhöhung des Einkommens um rund das Doppelte kann nicht als willkürlich oder als ausschliesslich pönal oder fiskalisch motiviert qualifiziert werden. Es liegt somit kein Ausnahmefall für die Annahme einer Nichtigkeit vor (E. 5.3.4). Ausgangs- und aufwandgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen (E. 6). Abweisung und Rechtsmittelbelehrung.

Erwägungen

E. 5.1

Das Argument der Pflichtigen, die Nichtberücksichtigung der Aktien der E AG im Jahr 2017 seitens des Steueramts sei widersprüchlich und willkürlich, was zur Nichtigkeit der Ermessensveranlagungen vom 18. November 2022 führe, sticht nicht. Im Einklang mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung wäre es an den Pflichtigen gewesen, innert Frist und spätestens im Einspracheverfahren die von ihnen geltend gemachten Zusammenhänge darzulegen bzw. mit einem gründlichen Unrichtigkeitsnachweis die vorhandene Ungewissheit bezüglich des Sachverhalts zu beseitigen, was sie nicht getan haben. Die entsprechenden Konsequenzen haben daher die Pflichtigen zu tragen. Selbstredend dient dieses Verfahren nicht dazu, verpasste Fristen und das Einspracheverfahren wieder aufleben zu lassen.

E. 5.2

Im Einschätzungsverfahren wurden primär die von den Pflichtigen eingereichten Wertschriftenverzeichnisse der Jahre 2017 und 2018, die von einem Treuhänder erstellt worden waren, miteinander verglichen. In beiden Steuerjahren sind korrekterweise die Aktien der D AG aufgeführt, im Jahr 2017 mit einem Substanzwert von Fr. ..., im Jahr 2018 mit einem solchen von Fr. ... Die Substanzwerte der D AG wurden aber bei der Vornahme des Vermögensvergleichs rechnerisch ausgeklammert, was ebenfalls korrekt ist und insbesondere nicht bedeutet, dass die genannten Werte im Wertschriftenverzeichnis nicht hätten aufgeführt werden sollen. Die Aktien der im Jahr 2017 gegründeten E AG erscheinen dagegen erst im Wertschriftenverzeichnis 2018, während sie im Wertschriftenverzeichnis 2017 unerwähnt geblieben sind. Es erweist sich somit in keiner Weise als widersprüchlich oder willkürlich, wenn im Einschätzungsverfahren per 2018 eine unerklärliche namhafte Vermögensvermehrung von gerundet Fr. ... angenommen wurde, dies gestützt auf die Angaben der Pflichtigen selber, worauf sich die Steuerbehörde selbstverständlich stützen durfte. Es ist auch nicht ersichtlich, weshalb im Einschätzungsverfahren der Substanzwert der D AG im Jahr 2017 durch den Nennwert der Aktien der E AG hätte ersetzt werden sollen oder aber letztere Aktien im Jahr 2017 mit Fr. ... hätten eingesetzt werden sollen, wie dies die Pflichtigen (auch) vorschlugen (E. 4.1.1). Vielmehr wäre es Sache der Pflichtigen gewesen, die Aktien der im Jahr 2017 gegründeten E AG im Wertschriftenverzeichnis 2017 aufzuführen, so wie dies im Jahr 2018 geschehen ist. Daran ändert auch ein überlanger Jahresabschluss nichts und von einer Aushöhlung ausserkantonaler Gesetzesbestimmungen bzw. einer Überbesteuerung kann nicht die Rede sein. Vorliegend geht es denn auch nicht um die Besteuerung der E AG, sondern um die schon im Jahr 2017 vorhanden gewesenen Aktien der E AG der Pflichtigen, die sie selbstverständlich zum Verkehrswert im Wertschriftenverzeichnis hätten auführen sollen (Martin Zweifel/ Silvia Hunziker in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., Basel 2022, Art. 125 N. 19; Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 4. A., Bern 2023, Art. 16 N. 102 und Art. 125 N. 11; Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 39 N. 23 und § 134 N. 12; Martin Zweifel et al., Schweizerisches Stuververfahrensrecht, § 16 Rz. 31). Entsprechendes ergibt sich auch aus der Wegleitung zur Steuererklärung. Somit wurde von der Vorinstanz per 2018 eine Vermögenszunahme von korrigiert Fr. ... (ohne D AG) angenommen, was nicht zu beanstanden ist. Im Einspracheverfahren war eine Vermögenszunahme von Fr. ... angenommen worden, demnach um Fr. ... mehr.

E. 5.3

Somit beschränkt sich die Prüfung auf die Frage, ob sich die Schätzung des übrigen Einkommens im Jahr 2018 in Höhe von Fr. ... aufgrund der errechneten Vermögenszunahme von Fr. ... bzw. Fr. ... als nichtig erweist, was nur in seltenen Ausnahmefällen angenommen werden kann.

E. 5.3.1

Dem in der Beschwerdeschrift auch bezüglich der Frage der Nichtigkeit geltend gemachten Argument, es wäre an der Steuerbehörde gewesen, die von den Pflichtigen dargelegten Zusammenhänge mit den Aktien der E AG von Amtes wegen zu berücksichtigen, kann jedenfalls nicht gefolgt werden. Wie ausgeführt, wäre es an ihnen gewesen, ihre Behauptungen klar, vollständig und rechtzeitig vorzubringen. Insoweit kann keine Rede von einem schwerwiegenden, offensichtlichen und leicht erkennbaren Fehler bzw. einem krassen Verstoss gegen die Untersuchungs- und Überprüfungspflichten seitens der Steuerbehörde sein. Dabei ist insbesondere zu berücksichtigen, dass die Untersuchungs- und Überprüfungspflicht im ordentlichen Veranlagungsverfahren anders ausgestaltet ist als im Rahmen einer Ermessensveranlagung, wie sie hier zur Diskussion steht, auch wenn diese erst nach einer Sachverhaltsgewissheit trotz durchgeführter Untersuchung und überdies nach pflichtgemäsem Ermessen zu erfolgen hat (vorn, E. 3.1; Zweifel et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, § 26 Rz. 6). Dass vorliegend von einer Vermögenszunahme von rund Fr. ... ausgegangen wurde, ist jedenfalls korrekt.

E. 5.3.2

Das Steuerrekursgericht hat indes ausgeführt, dass sich die Ermessenseinschätzung bezüglich des Einkommens weit weg von der zu erwartenden Wirklichkeit bewegt habe und von einer vorsichtigen Schätzung keine Rede sein könne. Auch mangle es an einer Offenlegung der einzelnen Lebenshaltungspositionen, was die Nachvollziehbarkeit erschwert habe. Des Weiteren sei die Vermögenszunahme falsch berechnet worden. Die Ermessenseinschätzung wäre daher im (verpassten) Einspracheverfahren als offensichtlich unrichtig einzustufen gewesen (E. 4.1.2). Es verneinte aber das Vorliegen eines schweren Mangels, der für eine Nichtigkeit sprechen könnte (E. 4.1.3). Die Pflichtigen und eine Minderheit des Steuerrekursgerichts erachten die Aufrechnung eines Einkommens von Fr. ... gestützt auf eine Vermögenszunahme von rund Fr. ... allerdings als willkürlich bzw. pönal und fiskalisch motiviert.

E. 5.3.3

In der Tat bewegt sich die Aufrechnung eines Einkommens um rund das Doppelte der Vermögenszunahme an der Grenze zu einer über die offensichtliche Unrichtigkeit im Sinn von Art. 132 Abs. 3 DBG bzw. § 140 Abs. 2 StG hinausgehenden Willkür. Im Vordergrund stehen hier jedoch inhaltliche Mängel, während die rechnerischen Fehler oder die mangelhafte Offenlegung der einzelnen Lebenshaltungspositionen noch keine krassen Verfahrensfehler, die zur Nichtigkeit führen könnten, darstellen. In inhaltlicher Hinsicht stellt die vorgenommene Aufrechnung als solche aber noch nicht einen den Verwaltungsakt praktisch wirkungslos, unsinnig oder unsittlich machenden ausserordentlich schwerwiegenden Fehler dar, der zur Nichtigkeit führen könnte (vorn, E. 3.1/3.2; siehe auch Martin E. Looser in: Zweifel/Beusch, DBG Kommentar, Vor Art. 147–153a, N 7; Martin E. Looser in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und

Gemeinden [StHG], 4. A., Basel 2022, Art. 125 N. 19, Vor Art. 51–53a, N 7).

E. 5.3.4

Fraglich ist somit, ob der infrage stehende Ermessenszuschlag seitens der Behörde erkennbar bewusst und willkürlich (fiskalisch motiviert und pönal) zum Nachteil der Pflichtigen bemessen wurde. Dies ist allein schon aufgrund der unerklärlichen, im Bereich von Fr. ... liegenden Vermögenszunahme zu verneinen. Auch gemäss dem in E. 3.1 wiedergegebenen Bundesgerichtsentscheid sind die Voraussetzungen für die Nichtigkeit in solchen Fällen ausserordentlich streng (BGr, 2C_679/2016). In der Literatur wird denn auch darauf hingewiesen, das Bundesgericht sei im genannten Entscheid zum Schluss gekommen, die (dort) umstrittenen sieben Ermessensveranlagungen seien offensichtlich unrichtig und die vom Steueramt vorgenommenen massiven Erhöhungen ausschliesslich pönal bzw. fiskalisch begründet gewesen, um die Steuerpflichtige für ihre fehlende Mitwirkung zu bestrafen. Obwohl die Steuerbehörde dabei pflichtwidrig die sich aufdrängenden Untersuchungs- und Abklärungsmassnahmen unterlassen habe, habe dies jedoch noch nicht zu genügen vermocht, um die Veranlagungen als nichtig zu qualifizieren. Ein wesentlicher zusätzlicher Umstand für die Annahme einer solchen Nichtigkeit habe sich indessen für jene (fünf von sieben) Ermessenseinschätzungen ergeben, die nach der ersten Lohnpfändung festgelegt worden seien, wobei entscheidend ins Gewicht gefallen sei, dass die Veranlagungsbehörde aufgrund der ihr zugeschickten Pfändungsunterlagen unzweifelhaft hätte erkennen müssen, dass mit ihren Ermessenseinschätzungen etwas grundlegend nicht stimmen konnte. Die Vorgehensweise des Steueramts sei ihrem nunmehr verfügbaren Wissen in einem derart krassen Ausmass entgegengelaufen, dass sie als Ausdruck einer durch nichts zu rechtfertigenden Willkür zu bezeichnen gewesen sei (bewusste und willkürliche Falscheinschätzung). Insofern sei ein in die Augen springender, materiell- und verfahrensrechtlich aussergewöhnlich schwerwiegender Mangel vorgelegen, durch dessen Ahndung die Rechtssicherheit nicht gefährdet werde (Zweifel et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, § 26 Rz. 6). Die soeben dargelegten Sachverhaltselemente lassen sich in keiner Weise mit den vorliegenden Umständen vergleichen. Wie dargelegt, wäre es an den Pflichtigen gewesen, ihre Behauptungen im Zusammenhang mit den Aktien der D AG und der E AG rechtzeitig geltend zu machen (E. 5.2). Ihre nachgereichten diesbezüglichen Erklärungen sind ausserdem nicht plausibel. Auch hatte ein Treuhänder die sauber ausgefüllten Steuererklärungen der Jahre 2017 und 2018 erstellt, weshalb die beträchtliche Vermögensdiskrepanz umso weniger erklärbar bzw. nachvollziehbar ist. Die hier zur Diskussion stehende geschätzte Erhöhung des Einkommens um rund das Doppelte der unerklärlichen Vermögenszunahme bewegt sich daher noch nicht im Rahmen einer durch nichts zu rechtfertigenden Willkür und kann auch noch nicht als ausschliesslich pönal oder fiskalisch motiviert qualifiziert werden. Es liegt somit noch kein seltener Ausnahmefall für die Annahme der Nichtigkeit vor. Auch aus Gründen der Rechtssicherheit ist vorliegend die Nichtigkeit zu verneinen, geht es doch nicht an, über das Institut der Nichtigkeit Tür und Tor zu öffnen, um trotz verpasster Fristen bzw. mangelnder Mitwirkung der Steuerpflichtigen eine Neuveranlagung zu erwirken, erst recht nicht, wenn der Sachverhalt bzw. die Vermögenszunahme – wie hier – unklar geblieben sind. Wie die Vorinstanz zutreffend festgehalten hat, übersteigt die sich ergebende Steuerlast denn auch nicht die nach wie vor unerklärliche Vermögenszunahme.

E. 5.4

Die Beschwerden sind daher abzuweisen. Nach dem Gesagten besteht auch kein Anlass, das kantonale Steueramt anzuweisen, die Veranlagungen ohne eine ermessensweise Aufrechnung von Fr. ... vorzunehmen oder aber das steuerbare Einkommen 2018 auf Fr. ... (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern) festzusetzen, wie dies die Pflichtigen eventualiter beantragen. Entsprechend sind die Eventualbegehren ebenfalls abzuweisen.

E. 6

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten den Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG; Art. 144 Abs. 1 Art. 145 Abs. 2 DBG) und steht ihnen keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG; Art. 64 Abs. 1–3 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG). Bei der Festlegung der Gerichtsgebühr ist zu berücksichtigen, dass sich die vorzunehmende Prüfung – nachdem sich das Nichteintreten auf die Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung bzw. den Einschätzungsentscheid vom 18. November 2022 als korrekt erwiesen hat – hauptsächlich auf die Frage der Nichtigkeit beschränkte, sodass sich eine entsprechende Reduktion rechtfertigt.

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