

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00106 vom 26. Februar 2025**

ZH Verwaltungsgericht, 2025-02-26, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2024.00106](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2024.00106)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00106 du 26 février 2025

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00106 del 26 febbraio 2025

## **Regeste**

Staats- und Gemeindesteuern 2013 und 2014 | Zusprechung einer Parteientschädigung an den in eigener Sache prozessierenden Anwalt? [Der Beschwerdeführer, ein Rechtsanwalt, obsiegte materiell-rechtlich betreffend seine eigene Steuereinschätzung bzw. -veranlagung vor Vorinstanz. Die Vorinstanz versagte ihm eine Parteientschädigung, weil er in eigener Sache prozessiert habe.] Allgemeine Voraussetzungen für die Zusprechung einer Parteientschädigung im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer (E. 2.2). Zur Zusprechung einer Parteientschädigung an den in eigener Sache prozessierenden Anwalt im Besonderen (E. 3): Gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts ist einem Rechtsanwalt für persönlichen Arbeitsaufwand und Umtriebe bei Vorliegen besonderer Verhältnisse ausnahmsweise eine Entschädigung zu gewähren, wenn kumulativ folgende Voraussetzungen gegeben sind: 1) dass es sich um eine komplizierte Sache mit hohem Streitwert handelt; 2) dass die Interessenwahrung einen hohen Arbeitsaufwand notwendig macht, der den Rahmen dessen überschreitet, was der Einzelne üblicher- und zumutbarerweise nebenbei zur Besorgung der persönlichen Angelegenheiten auf sich zu nehmen hat; erforderlich ist somit ein Arbeitsaufwand, welcher die normale (zum Beispiel erwerbliche) Betätigung während einiger Zeit erheblich beeinträchtigt; 3) dass zwischen dem betriebenen Aufwand und dem Ergebnis der Interessenwahrung ein vernünftiges Verhältnis besteht (E. 3.1). Kritik in der Lehre: Einige Autoren schlagen vor, die Gerichte sollten auch hier eine Entschädigung vorsehen, die allerdings tiefer als für gewöhnliche Anwälte ausfallen soll (E. 3.2.1). Ein Autor führt aus, die Rechtskundigkeit einer Partei schliesse einen Entschädigungsanspruch wegen besonderen Aufwands nicht aus (E. 3.2.3). Somit werden die Anforderungen für die Zusprechung einer Entschädigung an den in eigener Sache prozessierenden und obsiegenden Anwalt streng gehandhabt, ein Entschädigungsanspruch ist aber keineswegs pauschal zu verneinen (E. 3.3). Vorliegend wurde die Ablehnung der beantragten Parteientschädigung lediglich mit dem Hinweis auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts begründet, wobei die Voraussetzungen für eine Parteientschädigung nicht gegeben seien (E. 4.1). Eine solche Kurzbegründung reicht in komplizierten, aufwendigen Fällen mit hohem Streitwert und komplexen Sach- und Rechtsfragen jedoch nicht aus (E. 4.2). Die Sache ist zur Prüfung der einzelnen Voraussetzungen für eine allfällige Zusprechung oder Abweisung einer Entschädigung an die Vorinstanz zurückzuweisen (E. 4.4). Rückweisung.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Abteilung SB.2024.00106 SB.2024.00107 Urteil der Einzelrichterin vom 26. Februar 2025  
Mitwirkend: Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Gerichtsschreiberin Jsabelle Mayer.

In Sachen 1. A, 2. B, Nr. 2 vertreten durch Nr. 1, Beschwerdeführende, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2013 und 2014 sowie direkte Bundessteuer 2013 und 2014 (Parteientschädigung), hat sich ergeben: I. Rechtsanwalt und Notar A und seine Ehefrau B (nachfolgend: die Pflichtigen) deklarierten am 12. Februar 2015 bzw. am 15. November 2015 für das Steuerjahr 2013 ein steuerbares Einkommen von Fr. ... für die direkte Bundessteuer bzw. für die Staats- und Gemeindesteuern ein solches von Fr. ... und ein steuerbares Vermögen von Fr. ... Für das Steuerjahr 2014 deklarierten sie ein steuerbares Einkommen von Fr. ... für die direkte Bundessteuer bzw. für die Staats- und Gemeindesteuern von Fr. ... (satzbestimmend Fr. ...) und ein steuerbares Vermögen von Fr. ... (satzbestimmend Fr. ...). Mit Einschätzungsentscheiden und Veranlagungsverfügungen vom 14. Juni 2019 wurden die Pflichtigen nach pflichtgemäßem Ermessen eingeschätzt, und zwar für 2013 mit einem Einkommen von Fr. ... für die direkte Bundessteuer bzw. Fr. ... für die Staats- und Gemeindesteuern (satzbestimmend Fr. ...) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... (satzbestimmend Fr. ...) und für 2014 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... für die direkte Bundessteuer bzw. für die Staats- und Gemeindesteuern Fr. ... (satzbestimmend Fr. ...) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... (satzbestimmend Fr. ...). Mit Einspracheentscheiden vom 5. Juni 2020 wies das kantonale Steueramt die gegen die Einschätzungsentscheide bzw. Veranlagungsverfügungen erhobene Einsprache der Pflichtigen vom 24. Juli 2019 ab. II. Dagegen gelangten die Pflichtigen mit Beschwerde und Rekurs vom 15. Juli 2020 an das Steuerrekursgericht. Unter anderem beantragten sie, gemäss den Steuererklärungen – unter gewissen Korrekturen und Ergänzungen – veranlagt zu werden (1). Eventualiter seien die Veranlagungsverfügungen bzw. Einschätzungsentscheide wegen gravierender Verletzungen des rechtlichen Gehörs für nichtig zu erklären; subeventualiter sei die Sache an die Vorinstanz zur Gewährung des rechtlichen Gehörs zurückzuweisen (2). Es sei der "Bericht über die Buchprüfung" des Revisors als nichtig aus den Akten zu entfernen (6). Das Verfahren sei bis zum Abschluss der gegen den Pflichtigen in Zusammenhang mit seiner Geschäftstätigkeit laufenden Strafverfahren zu sistieren; eventualiter seien die Steuerbeträge für die Jahre 2011 bis 2014 bis zum rechtskräftigen Abschluss der Strafverfahren zu stunden, eventualiter sei der Staat zu verpflichten, alle Steuerbeträge der betreffenden Jahre an eine eventuell in der Zukunft in einem Strafverfahren auszufällende Ersatzforderung anzurechnen (7). Zudem beantragten sie die Gewährung der unentgeltlichen Prozessführung (11), alles unter entsprechender Kosten- und Entschädigungsfolge (12). Es folgten diverse Fristansetzungen und Eingaben. Unter anderem reichte der Pflichtige am 18. Juni 2021 eine Stellungnahme zum genannten Revisionsbericht vom 24. Mai 2019 ein, in Wiederholung des Antrags, dass der Bericht als Beweismittel nicht zuzulassen sei. Zuletzt reichten die Pflichtigen am 8. Oktober 2021 in Zusammenhang mit dem Gesuch um unentgeltliche Prozessführung Unterlagen ein. Am 24. Juli 2024 hiess das Steuerrekursgericht die Beschwerde und den Rekurs teilweise gut, soweit darauf eingetreten wurde. Dem Sistierungsgesuch wurde nicht entsprochen. Das Nichteintreten bezog sich auf die eventualiter beantragte Stundung der Steuerbeträge 2011 bis 2014, da es sich um eine Frage des Steuerbezugs handle, wofür das Steuerrekursgericht nicht zuständig sei. Dass das kantonale Steueramt den Revisionsbericht den Pflichtigen nicht zusammen mit der Veranlagungsverfügung 2013 bzw. dem Einschätzungsentscheid 2013 eröffnet habe, erachtete das Steuerrekursgericht zwar als gehörsverletzend. Da der Pflichtige aber im Rechtsmittelverfahren dazu habe Stellung nehmen können, sei die

Verletzung des rechtlichen Gehörs geheilt. Im Übrigen wurde das Einkommen im Beschwerdeverfahren für 2013 auf Fr. ... und für 2014 auf Fr. ... veranlagt. Im Rekursverfahren wurde das Einkommen für 2013 auf Fr. ... (satzbestimmend Fr. ...) und das Vermögen auf Fr. ... (satzbestimmend Fr. ...) eingeschätzt. Für 2014 wurde das Einkommen auf Fr. ... (satzbestimmend Fr. ...) und das Vermögen auf Fr. ... (satzbestimmend Fr. ...) eingeschätzt. Die Kostenaufgabe des kantonalen Steueramts von Fr. 150.- wurde aufgehoben. Die Gerichtsgebühren wurden dem Kanton Zürich auferlegt. Eine Parteientschädigung wurde nicht zugesprochen. Das Gesuch der Pflichtigen um Gewährung der unentgeltlichen Prozessführung wurde als gegenstandslos geworden abgeschrieben. III. Am 10. Oktober 2024 beantragten die Pflichtigen beim Verwaltungsgericht, es sei Dispositiv-Ziffer 7 des vorinstanzlichen Entscheids aufzuheben und eine Parteientschädigung von Fr. 9'000.-, zuzüglich Mehrwertsteuer, zuzusprechen. Eventualiter sei dem Pflichtigen eine Frist für die Einreichung der Honorarnote anzusetzen. Es sei die unentgeltliche Prozessführung zu gewähren und es sei für die Beibringung der notwendigen Nachweise und Dokumente eine grosszügig bemessene Frist von mindestens 20 Tagen anzusetzen, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Staats. Ausserdem wurden Ausstandsbegehren gegen diverse Personen gestellt. Mit Präsidialverfügung vom 14. Oktober 2024 vereinigte die Abteilungspräsidentin i. V. die Verfahren SB.2024.00106 betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2013 und 2014 und SB.2024.00107 betreffend direkte Bundessteuern 2013 und 2014. Das Steuerrekursgericht verzichtete am 30. Oktober 2024 auf eine Vernehmlassung. Ebenfalls am 30. Oktober 2024 gingen Unterlagen der Pflichtigen zum Gesuch um Gewährung der unentgeltlichen Prozessführung bzw. Rechtspflege ein. Es wurde keine Beschwerdeantwort erstattet und es folgten keine weiteren Eingaben. Die Einzelrichterin erwägt: 1. 1.1 Die Beschwerdeverfahren SB.2024.00106 (Staats- und Gemeindesteuern 2013 und 2014) und SB.2024.00107 (direkte Bundessteuern 2013 und 2014) betreffen dieselben Pflichtigen, dieselben Steuerperioden, denselben Sachverhalt und eine analoge Rechtslage, weshalb sie mit Präsidialverfügung vom 14. Oktober 2024 zu Recht vereinigt wurden. 1.2 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht 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 vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) die Vorschriften 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; RB 1999 Nr. 147; VGr, 18. Juli 2023, SB.2023.00036/37, E. 1.2). 1.3 Auf die Ausstandsbegehren der Pflichtigen ist nicht weiter einzugehen, da die von ihnen aufgeführten Personen am Entscheid nicht mitwirken.

## **E. 2.1**

Die Vorinstanz hat den Pflichtigen keine Entschädigung zugesprochen, da der Pflichtige als Rechtsanwalt in eigener Sache prozessiert habe. In solchen Fällen sei gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nur ausnahmsweise eine Parteientschädigung zuzugestehen; die Voraussetzungen dafür seien hier nicht erfüllt. Von vornherein erscheint fraglich, ob mit dem pauschalen Hinweis auf die bundesgerichtliche Praxis der

Begründungspflicht Genüge getan ist (vgl. Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 152 N. 10). Immerhin lässt sich daraus herleiten, dass die Voraussetzungen für die ausnahmsweise Zusprechung einer Entschädigung an den in eigener Sache prozessierenden Pflichtigen als nicht gegeben erachtet wurden. Eine solche Kurzbegründung mag in übersichtlichen und einfacher gelagerten Fällen genügen. Dies ist vorliegend nicht der Fall, worauf noch zurückzukommen ist.

## **E. 2.2**

Im Folgenden sind der Übersicht halber zuerst die allgemeinen Voraussetzungen für die Zusprechung einer Parteientschädigung darzulegen, um dann auf die Zusprechung einer solchen an den in eigener Sache prozessierenden Anwalt näher einzugehen. Das Bundesgericht hat sich mit Entscheid vom 16. August 2016 betreffend direkte Bundessteuer und Staats- und Gemeindesteuern eingehend mit der Thematik der Entschädigungsfolgen befasst. Es rechtfertigt sich daher, einzelne Erwägungen daraus wiederzugeben (BGr, 16. August 2016, 2C\_172/2016 und 2C\_173/2016):

### **E. 2.2.1**

Für den Bereich der direkten Bundessteuer ist die Verlegung der Kosten- und Entschädigungsfolgen im Verfahren vor dem Steuerrekursgericht und dem Verwaltungsgericht bundesrechtlich geregelt (Art. 144 und 145 Abs. 2 DBG). Die Beschwerde- bzw. Rekursinstanz kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG]). Die als Kann-Bestimmung formulierte Regelung wird nach ständiger Praxis als "Muss-Vorschrift" verstanden. Es besteht somit ein Anspruch auf Parteientschädigung, wenn die entsprechenden gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind. "Notwendig" sind Parteikosten dann, wenn sie zur sachgerechten und wirksamen Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung unerlässlich erscheinen. Der vom Gesetzgeber verwendete Begriff der "notwendigen und verhältnismässig hohen Kosten" gewährt der urteilenden Instanz einen erheblichen Beurteilungsspielraum. Sie hat ausgehend von den konkreten Umständen des Einzelfalls bzw. der jeweiligen Prozesslage frei zu würdigen, ob und in welcher Höhe eine Parteientschädigung geschuldet ist. Wichtige Kriterien sind neben der Komplexität von Sach- und Rechtslage namentlich die in Frage stehenden Folgen für die steuerpflichtige Person, deren Fähigkeiten und prozessuale Erfahrungen sowie die Vorkehren der Behörden. Gemäss Art. 144 Abs. 5 DBG bestimmt sich die Höhe der Verfahrenskosten und der Parteientschädigung nach kantonalem Recht. Auch wenn der Wortlaut von Art. 144 Abs. 5 DBG unbestimmt von den "Kosten des Verfahrens" ("frais de la procédure"; "spese procedurali") spricht, ist die Parteientschädigung mitumfasst und ermöglicht so eine abgestimmte Regelung der Bemessung der Kosten- und Entschädigungsfolgen (BGr, 16. August 2016, 2C\_172/2016 und 2C\_173/2016, E. 4.2, mit Hinweisen; vgl. auch BGr, 22. Mai 2024, 9C\_214/2024, E. 5.1; siehe auch Michael Beusch in: Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler [Hrsg.], Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Kommentar, 2. A. Zürich/St. Gallen, 2019, Art. 64 N. 9).

### **E. 2.2.2**

Soweit die Staats- und Gemeindesteuern betroffen sind, gilt im Kanton Zürich für die Zusprechung einer Parteientschädigung im Rekursverfahren vor dem Steuerrekursge-

richt sowie im Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgericht das Verwaltungsrechtspflegegesetz vom 24. Mai 1959 (VRG) sinngemäss (vgl. § 152 und § 153 Abs. 4 StG). Gemäss § 17 Abs. 2 VRG kann im Rekursverfahren und im Verfahren vor Verwaltungsgericht die unterliegende Partei oder Amtsstelle zu einer angemessenen Entschädigung für die Umtriebe ihres Gegners verpflichtet werden, namentlich wenn die rechtsgenügende Darlegung komplizierter Sachverhalte und schwieriger Rechtsfragen besonderen Aufwand erforderte oder den Beizug eines Rechtsbeistandes rechtfertigte (lit. a) oder ihre Rechtsbegehren oder die angefochtene Anordnung offensichtlich unbegründet waren (lit. b). Gemäss § 8 Abs. 1 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 3. Juli 2018 (GebV VGr) wird die Parteientschädigung nach der Bedeutung der Streitsache, der Schwierigkeit des Falls, dem Zeitaufwand und den Auslagen bemessen. Ein unnötiger oder geringfügiger Aufwand wird nicht ersetzt (§ 8 Abs. 2 GebV VGr) (vgl. zum Ganzen auch BGr, 16. August 2016, 2C\_172/2016 und 2C\_173/2016, E. 4.3).

### **E. 2.2.3**

Was die Bemessung der Kosten- und Entschädigungsfolgen betrifft, ist es den Kantonen unbenommen, die Bedeutung der Streitsache als Funktion des Streitwerts aufzufassen und die Kosten- und Entschädigungsfolgen streitwertabhängig auszugestalten. Als Streitwert gilt dabei im Bereich der direkten Steuern praxisgemäss jener Steuerbetrag, der vom Streit betroffen ist (§ 114 Abs. 4 StG). Eine streitwertabhängige Bemessung geht mit einer gewissen Pauschalisierung des abzugeltenden Aufwands einher. Wäre unabhängig vom Streitwert in jedem Fall nicht mehr und nicht weniger als der tatsächliche Stundenaufwand zu vergüten, würde ein Streitwerttarif von vornherein keinen Sinn machen. Ihre Schranke findet die Pauschalisierung namentlich dort, wo sie zu stossenden Ergebnissen führt. Die Parteientschädigung darf daher nicht ausserhalb jedes vernünftigen Verhältnisses zur Wichtigkeit und Schwierigkeit der Sache sowie zu der damit für den Rechtsvertreter verbundenen Verantwortung und der von ihm in gebotener Weise aufgewendeten Zeit stehen. Auch bei Parteientschädigungen am unteren Rand ist darauf zu achten, dass kein offensichtliches Missverhältnis zwischen dem Streitwert und dem notwendigen Zeitaufwand der Vertretung resultiert, indem etwa nur mehr symbolische Entschädigungen ausgerichtet werden, die den konkreten Verhältnissen in keiner Weise gerecht werden. Die Höhe der Parteientschädigung bemisst sich nach kantonalem Recht, dessen Anwendung vom Bundesgericht nur daraufhin überprüft werden kann, ob damit Bundesrecht, namentlich das Willkürverbot (Art. 9 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]), verletzt wird. Willkürlich ist ein Entscheid, wenn er offensichtlich unhaltbar ist, zur tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtssatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft. Das Bundesgericht hebt einen Entscheid jedoch nur auf, wenn nicht bloss die Begründung, sondern auch das Ergebnis unhaltbar ist. Dass eine andere Lösung ebenfalls als vertretbar oder gar zutreffender erscheint, genügt nicht (BGr, 16. August 2016, 2C\_172/2016 und 2C\_173/2016, E. 4.4, mit Hinweisen; vgl. auch BGr, 9C\_214/2024, E. 5.2).

### **E. 2.2.4**

In der Praxis deckt die Parteientschädigung regelmässig nicht sämtliche erforderlichen Kosten, sondern nur einen Teil des nötigen Prozessaufwands. Bei der Frage, wie gross der Kostenanteil ist, den eine entschädigungsberechtigte Partei selber zu tragen hat, steht der

Entscheidungsinstanz ein grosses Ermessen zu (BGr, 16. August 2016, 2C\_172/2016 und 2C\_173/2016, E. 4.5, mit Hinweis auf Kaspar Plüss in: Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich [Kommentar VRG], 3. A., Zürich etc. 2014, § 17 N. 80 f.). Die erforderlichen Verfahrenskosten einer Partei werden in der Regel geringer eingeschätzt, wenn die notwendigerweise beigezogene externe Vertretung nicht anwaltlich tätig ist (Plüss, Kommentar VRG, § 17 N. 72). Dies ist mit der höchstrichterlichen Rechtsprechung vereinbar. Das Bundesgericht hat erwogen, dass es sachlich haltbar ist, die besondere Stellung von Rechtsanwälten bei der Entschädigung mitzubersichtigen, was sowohl für Verwaltungsgerichtsverfahren mit Anwaltsmonopol als auch für Verwaltungsverfahren und Verwaltungsbeschwerdeverfahren ohne Anwaltsmonopol gilt (BGr, 16. August 2016, 2C\_172/2016 und 2C\_173/2016, E. 4.5, mit weiteren Hinweisen).

### **E. 2.3**

Vor Vorinstanz waren vorliegend komplexe Sach- und Rechtsfragen in einem aufwendigen Verfahren zu beurteilen und es lag ein hoher Streitwert zugrunde. Nach dem Gesagten wären daher normalerweise sowohl im Bereich der direkten Bundessteuer als auch im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern die Voraussetzungen für die Zusprechung einer Entschädigung wohl eher zu bejahen gewesen; jedenfalls lässt sich eine solche Mutmassung schon aus der erfolgten Kostenverlegung herleiten. Da aber der Pflichtige als Anwalt in eigener Sache prozessiert hat und daher über entsprechende Fähigkeiten und prozessuale Erfahrungen verfügt (vgl. auch E. 2.2.1), sind die Voraussetzungen für die Zusprechung einer Entschädigung speziell unter diesem Gesichtspunkt zu prüfen.

### **E. 3.1**

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist einem Rechtsanwalt für persönlichen Arbeitsaufwand und Umtriebe bei Vorliegen besonderer Verhältnisse ausnahmsweise eine Entschädigung zu gewähren, wenn kumulativ folgende Voraussetzungen gegeben sind: - dass es sich um eine komplizierte Sache mit hohem Streitwert handelt; - dass die Interessenwahrung einen hohen Arbeitsaufwand notwendig macht, der den Rahmen dessen überschreitet, was der Einzelne üblicher- und zumutbarerweise nebenbei zur Besorgung der persönlichen Angelegenheiten auf sich zu nehmen hat; erforderlich ist somit ein Arbeitsaufwand, welcher die normale (zum Beispiel erwerbliche) Betätigung während einiger Zeit erheblich beeinträchtigt; - dass zwischen dem betriebenen Aufwand und dem Ergebnis der Interessenwahrung ein vernünftiges Verhältnis besteht (BGE 110 V 132 E. 4d). Ausnahmsweise hätten Rechtsvertreter, die ein eigenes Interesse am Ausgang des Prozesses haben, Anspruch auf Parteientschädigung, was beispielsweise anzunehmen sei, wenn die streitige Zusprechung von Leistungen ihre Unterstützungspflicht mindere, wenn sie als Inhaber der elterlichen Gewalt das unmündige Kind vertreten oder im Rahmen der eherechtlichen Beistandspflicht für den Ehepartner handeln (BGE 129 V 113 E. 4.1, mit Hinweisen).

#### **E. 3.2.1**

Die genannten Voraussetzungen sind gefestigte Rechtsprechung. In der Literatur wird zum Teil kritisiert, es liege diesbezüglich keine Rechtsprechung mit Konturen vor, denn in der ganz überwiegenden Zahl der Fälle würden die Kriterien bloss herangezogen, um den Anspruch auf Entschädigung pauschal abzuweisen – meist in einem einzigen Satz, in dem festgehalten werde, die Voraussetzungen von BGE 110 V 132 seien nicht erfüllt (Arnold

F. Rusch/Adrian Fischbacher, Entschädigung des anwaltlichen Prozessierens in eigener Sache und verwandter Formen, AJP 7/2019, S. 686 ff., S. 691). Die Autoren schlagen vor, die Gerichte sollten auch hier eine Entschädigung vorsehen, die allerdings tiefer als für gewöhnliche Anwälte ausfallen soll, unter anderem unter Hinweis auf BGE 144 III 164 E. 3.5. Es gehe nicht in Ordnung, wenn von Juristen ein Sonderopfer verlangt werde (Rusch/Fischbacher, AJP 7/2019, S. 686 ff., S. 695 und S. 696). Im soeben genannten Bundesgerichtsentscheid (es ging jedoch um eine Parteientschädigung gemäss Art. 95 Abs. 3 lit. b der Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]) hat das Bundesgericht festgehalten, bei der Festlegung der Parteientschädigung dürfe grundsätzlich nicht überprüft werden, ob die berufsmässige Vertretung als solche notwendig sei. Es könne nicht angehen, juristische oder natürliche Personen, die über juristische Kenntnisse verfügen (zum Beispiel, wenn ein Anwalt oder ein Richter in einer Privatsache ein Verfahren führe), ohne klare gesetzliche Grundlage und ohne sachliche Notwendigkeit vor die Alternative zu stellen, ihren Prozess entweder selber zu führen oder das unwägbare Risiko einzugehen, dass ihnen bei Beizug eines berufsmässigen Vertreters eine Parteientschädigung selbst im Falle des Obsiegens versagt bleiben könnte, und zwar mit der Begründung, sie hätten den Prozess günstiger und ebenso gut selber führen können (BGE 144 III 164 E. 3.5). Insoweit könnte dies auf eine gewisse Lockerung bezüglich der erwähnten kumulativen Voraussetzungen (E. 3.1) hindeuten.

### **E. 3.2.2**

Andererseits ist gemäss der Praxis des Bundesverwaltungsgerichts insbesondere dann keine Entschädigung geschuldet, wenn der Vertreter eigene Interessen am Ausgang des Verfahrens hat. Dies hat das Bundesgericht zum Beispiel mit Urteil vom 16. März 2018 bestätigt (BGE 144 V 120 E. 4). Entsprechend weist Michael Beusch darauf hin, es liege keine "echte" Vertretung vor, wenn eine Anwältin oder ein berufsmässiger Vertreter in eigener Sache prozessiere. Der dergestalt handelnde Anwalt könne nur ausnahmsweise, bei Vorliegen spezieller Verhältnisse, eine Parteientschädigung beanspruchen (Michael Beusch in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum VwVG, Art. 64 N. 14, mit Hinweisen, unter anderem auf den erwähnten BGr, 9C\_615/2017, E. 4 [= BGE 144 V 120]). Dies deutet wiederum auf eine strenge Handhabung der "speziellen Verhältnisse" für die Zusprechung einer Entschädigung hin (siehe auch Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 4. A., Bern 2023, Art. 144 N. 43).

### **E. 3.2.3**

Kaspar Plüss führt aus, die Rechtskundigkeit einer Partei schliesse einen Entschädigungsanspruch wegen besonderen Aufwands nicht aus. Eine Parteientschädigung wegen besonderen Aufwands könne nicht nur juristisch ungebildeten Parteien zustehen, die sich nicht extern vertreten lassen, sondern auch Anwältinnen und Anwälten, die in eigener Sache prozessieren. Von einem "besonderen Aufwand" sei dann auszugehen, wenn aufgrund der Umstände eines Prozesses im Rahmen einer fehlenden oder einer internen Vertretung ein objektiv notwendiger, nicht bloss geringfügiger Aufwand entstehe. Dies könne unter anderem bejaht werden, wenn der erforderliche Rechtsverfolgungsaufwand das übliche Mass übersteige, wenn wegen der Komplexität des Streitfalls aufwendige Darlegungen nötig seien oder wenn ein erheblicher Zeitaufwand erforderlich gewesen sei, sodass eine in eigener Sache prozessierende Person während längerer Zeit ihrer Berufs- bzw. Erwerbstätigkeit nicht nachgehen können (Plüss, Kommentar VRG, § 17 N. 48 f., mit Hinweisen, unter anderem auf BGr, 31. Mai 2006, 5P.373/2005, E. 4 [in

diesem Entscheid wurde eine Entschädigung zugesprochen]).

### **E. 3.3**

Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die Anforderungen für die Zusprechung einer Entschädigung an den in eigener Sache prozessierenden und obsiegenden Anwalt zwar streng gehandhabt werden, ein Entschädigungsanspruch aber keineswegs von vornherein ohne Weiteres ausgeschlossen bzw. pauschal zu verneinen ist.

### **E. 4.1**

Die Pflichtigen weisen auf eine fehlende Begründung der Vorinstanz hin, was willkürlich sei und eine unrichtige Feststellung des Sachverhalts beinhalte. In der Tat wurde die Ablehnung einer beantragten Parteientschädigung lediglich mit dem Hinweis auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts begründet. Dazu müsse es sich kumulativ um ein komplexes Verfahren mit hohem Streitwert und hohem Arbeitsaufwand handeln. Zusätzlich müsse ein vernünftiges Verhältnis zwischen dem betriebenen Aufwand und dem Ergebnis der Interessenwahrung gegeben sein. Diese Voraussetzungen seien im vorliegenden Fall nicht erfüllt, weswegen die Zusprechung einer Parteientschädigung entfalle (BGE 129 V 113 E. 4.1; vorn in E. 3.1 wiedergegeben).

### **E. 4.2**

Wie ausgeführt, genügt eine solche Kurzbegründung gegebenenfalls in einfachen und übersichtlichen Verfahren, nicht aber in komplizierten, aufwendigen Fällen mit hohem Streitwert und komplexen Sach- und Rechtsfragen. In solchen Fällen sollte klar hervorgehen, aus welchen Überlegungen und Abwägungen heraus keine Parteientschädigung zugesprochen wurde. Aus dem vorinstanzlichen Entscheid lassen sich aber die gemachten Überlegungen und Abwägungen bezüglich der Verneinung einer Entschädigung nicht herleiten. Die Vorinstanz verzichtete ausserdem auf eine Vernehmlassung, sodass die entsprechenden Fragen auch im jetzigen Beschwerdeverfahren offengeblieben sind.

### **E. 4.3**

Es kann nicht dem Verwaltungsgericht obliegen, im 37 Seite umfassenden vorinstanzlichen Entscheid nach jenen Gründen, die gegen die Zusprechung einer Entschädigung an die materiell-rechtlich obsiegenden Pflichtigen sprechen, zu forschen. Auch kann das Verwaltungsgericht zwecks Wahrung der funktionellen Zuständigkeit nicht anstelle der Vorinstanz eine Prüfung und allfällige Neugewichtung der entsprechenden Kriterien vornehmen. An dieser Stelle ist darauf hinzuweisen, dass die Gerichtsgebühren des vorinstanzlichen Entscheids vollumfänglich dem Beschwerde- bzw. Rekursgegner auferlegt wurden, ohne dass das (marginale) Nichteintreten auf die eventualiter beantragte Stundung der Steuerbeträge daran etwas geändert hätte (vgl. Sachverhalt II). Ebenso wurde die Kostenaufgabe des kantonalen Steueramts in Dispositiv-Ziffer 3 aufgehoben. Dies belegt das materiell-rechtliche Obsiegen der Pflichtigen, was denn auch aus den Erwägungen des Steuerrekursgerichts in Zusammenhang mit der Gegenstandslosigkeit der von den Pflichtigen beantragten unentgeltlichen Prozessführung hervorgeht. Dort wird ausgeführt, betreffend die Steuerperiode 2013 würden die Pflichtigen vollumfänglich obsiegen bzw. das steuerbare und satzbestimmende Einkommen sei sogar noch tiefer anzusetzen, als von den Pflichtigen beantragt, da die in der Jahresrechnung 2012 gebildeten Rückstellungen per 2013 zu berücksichtigen seien. Auch bezüglich der Steuerperiode 2014 würden die Pflichtigen beinahe vollständig obsiegen. Im Weiteren wurde die Verletzung des

rechtlichen Gehörs in Zusammenhang mit einem dem Pflichtigen erst im Rekursverfahren vorgelegten Revisionsbericht vom 24. Mai 2019 bejaht. Auf eine Rückweisung zur Gewährung des rechtlichen Gehörs wurde nur verzichtet, weil der Pflichtige vor Steuerrekursgericht habe Stellung nehmen können. In der Sache wurden sodann namhafte infragestehende Rückstellungen im sechsstelligen Bereich zugelassen. Anzumerken ist auch, dass der Pflichtige bereits mit der Rekurs- bzw. Beschwerdeeingabe vom 15. Juli 2020 auf den im Zusammenhang mit dem Verfahren hohen Aufwand seinerseits sowie seine gesundheitlich bedingte teilweise Arbeitsfähigkeit hingewiesen hat.

#### **E. 4.4**

Jedenfalls lässt sich aus dem vorinstanzlichen Entscheid nicht per se herleiten, es seien die kumulativen Voraussetzungen für die Zusprechung einer Entschädigung gemäss BGE 110 V 132 E. 4d bzw. weiterer höchstrichterlicher Entscheide nicht gegeben. Dispositiv-Ziffer 7 des Entscheids vom 24. Juli 2024 ist daher aufzuheben und die Sache in diesem Punkt an das Steuerrekursgericht zurückzuweisen. Dabei wird auf die einzelnen Voraussetzungen für die allfällige Zusprechung oder allfällige Abweisung der beantragten Entschädigung – in Berücksichtigung der in den vorstehenden Erwägungen aufgeführten Gesichtspunkte – näher einzugehen und die gezogene Schlussfolgerung entsprechend zu begründen sein.

#### **E. 5.1**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG), gilt doch die Rückweisung der Sache nach der Rechtsprechung als Obsiegen (BGr, 28. April 2014, 2C\_845/2013, E. 3).

#### **E. 5.2**

Zufolge Auferlegung der Gerichtskosten an den Beschwerdegegner ist das Gesuch der Pflichtigen um Gewährung der unentgeltlichen Prozessführung als gegenstandslos geworden abzuschreiben.

#### **E. 5.3**

Eine Parteientschädigung (§ 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 64 Abs. 1–3 VwVG in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG) ist im vorliegenden Beschwerdeverfahren nicht zuzusprechen. Weder liegt hier ein hoher Streitwert vor noch geht es um komplexe und aufwendige Sach- und Rechtsfragen. Daran ändert auch die Wiedergabe der Bundesgerichtspraxis und weiterer Stellen in den Erwägungen vorn nichts. Zu Recht bezog sich die Beschwerdeschrift denn auch primär auf die fehlende Begründung hinsichtlich der nicht zugesprochenen Parteientschädigung im vorinstanzlichen Entscheid. Der diesbezügliche Aufwand des als Anwalt für sich und die Ehefrau prozessierenden Pflichtigen hielt sich dementsprechend in Grenzen und könnte auch nicht als "Sonderopfer" bezeichnet werden.

#### **E. 6**

Letztinstanzliche kantonale Rückweisungsentscheide, die der unteren Instanz einen Entscheidungsspielraum belassen, sind grundsätzlich als Zwischenentscheide im Sinn von Art. 93 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG) zu qualifizieren (BGE 144 V 280 E. 1.2; BGE 134 II 124 E. 1.3). Zwischenentscheide sind vor Bundesgericht nur direkt anfechtbar, wenn sie einen nicht wiedergutmachenden Nachteil bewirken können (lit. a) oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und

damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (lit. b). Verbleibt der unteren Instanz, an welche die Sache zurückgewiesen wird, jedoch kein Entscheidungsspielraum mehr und dient die Rückweisung nur noch der (rechnerischen) Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten, werden Rückweisungsentscheide nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung als Endentscheide behandelt (BGE 144 V 280 E. 1.2; BGE 134 II 124 E. 1.3).

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