

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00139 vom 26. Februar 2025

ZH Verwaltungsgericht, 2025-02-26, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2024.00139

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00139 du 26 février 2025

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00139 del 26 febbraio 2025

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2016 (Revision) | Revisionsvoraussetzungen nach Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung. [Der Pflichtige wurde nach pflichtgemäßem Ermessen veranlagt bzw. eingeschätzt, nachdem er trotz Auflage und Mahnung eine Vermögensvermehrung nicht plausibilisierte. Auf eine hiergegen erhobene Einsprache wurde zufolge unzureichender Einsprachebegründung nicht eingetreten. Der Pflichtige reichte nach Rechtskraft des Einspracheentscheids ein Revisionsgesuch ein, da er erst nach Ablauf der Rekursfrist entscheidenderhebliche Aufzeichnungen seines verstorbenen Vaters aufgefunden haben will.] Revisionsvoraussetzungen und Zuständigkeiten (E. 1). Das Revisionsverfahren dient nicht dazu, prozessuale Versäumnisse zu kompensieren und vorliegend erscheint bereits zweifelhaft, ob die im Revisionsverfahren beigebrachten Beweismittel überhaupt neu und entscheidenderheblich sind, nachdem der Pflichtige diese bei gebotener Sorgfalt ohne Weiteres bereits im ordentlichen Verfahren hätte beibringen können, soweit die entsprechenden Sachverhalte im ordentlichen Verfahren überhaupt strittig waren (E. 2.1-2.3). Wer nach Ermessen eingeschätzt bzw. veranlagt wurde, weil er nicht rechtzeitig die zur Steuerfestsetzung notwendigen Angaben gemacht und Unterlagen vorgelegt hat, handelt nicht mit der nötigen Sorgfalt (E. 2.5). Keine revisionsverletzende (grobe) Verletzung der Untersuchungspflicht durch die Steuerbehörde (E. 2.6). Keine grundsätzliche Infragestellung der steueramtlichen Ermessenstaxation aufgrund der angeblich erst nachträglich beim verstorbenen Vater aufgefundenen Aufzeichnungen (E. 2.7). Es kann offenbleiben, ob auf das Revisionsgesuch des Pflichtigen erstinstanzlich überhaupt hätte eingetreten werden dürfen. Verzicht auf den Beizug der Steuerakten aus früheren Steuerperioden, auf die beantragte Durchführung einer öffentlichen Verhandlung und auf die offerierten Zeugenbefragungen mangels Entscheidrelevanz bzw. grundrechtlichen Anspruchs (E. 2.8). Ausgangsgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen und Rechtsmittelbelehrung (E. 3 f.). Abweisung der vereinigten Beschwerden.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2024.00139 SB.2024.00140 Urteil der 2. Kammer vom 26. Februar 2025
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiber Felix Blocher In Sachen 1. A, 2. B, beide vertreten durch C AG, Beschwerdeführende, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2016 (Revision) sowie Direkte Bundessteuer 2016 (Revision), hat sich ergeben: I. A. Das Ehepaar A (nachfolgend: die Pflichtigen) wurde am 29. September 2023

für die Staats- und Gemeindesteuern 2016 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (davon Fr. ... als Ertrag aus qualifizierten Beteiligungen) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... eingeschätzt. Für die direkte Bundessteuer 2016 wurden das steuerbare Einkommen gleichentags auf Fr. ... festgesetzt. Die Steuerfaktoren wurde vom kantonalen Steueramt hierbei aufgrund einer von den Pflichtigen trotz Auflage und wiederholter Mahnung nicht plausibilisierten Vermögensvermehrung nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzt bzw. veranlagt. Auf die hiergegen erhobene Einsprache trat das kantonale Steueramt am 3. November 2023 mangels zureichender Einsprachebegründung nicht ein. Der Entscheid wurde in der Folge nicht innert Rekursfrist angefochten. B. Am 16. Februar 2024 (Datum Poststempel) ersuchten die Pflichtigen aufgrund von aus ihrer Sicht entscheidenderheblichen und angeblich erst nachträglich über die Weihnachtsfeiertage 2023 aufgefundenen Akten um Revision der Veranlagung bzw. Einschätzung 2016, worauf das kantonale Steueramt das Revisionsgesuch am 27. Februar 2024 abwies. Die hiergegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt am 22. April 2024 ab. II. Die hiergegen erhobenen Rechtsmittel wies das Steuerrekursgericht am 29. Oktober 2024 ab, soweit es auf diese eintrat. III. Mit Beschwerde vom 18. Dezember 2024 liessen die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht beantragen, es sei der angefochtene Rekursentscheid vom 29. Oktober 2024 aufzuheben und es sei das Revisionsgesuch vom 16. Februar 2024 gutzuheissen. Das steuerbare Einkommen sei sowohl für die Staats- und Gemeindesteuern 2016 als auch für die direkte Bundessteuer 2016 auf Fr. ... festzusetzen und das steuerbare Vermögen sei auf Fr. ... einzuschätzen. Eventualiter sei die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz oder direkt an das (kantonale) Steueramt zurückzuweisen. Weiter liessen die Pflichtigen um Beizug von Steuerakten aus früheren Steuerperioden, die Durchführung einer öffentlichen Anhörung mit persönlicher Anhörung und der Befragung mehrerer Zeugen (insbesondere der Mutter und des Onkels des Pflichtigen) sowie um Zusprechung einer Parteientschädigung ersuchen. Mit Präsidialverfügung vom 19. Dezember 2024 vereinigte das Verwaltungsgericht die Verfahren SB.2024.00139 betreffend Staats- und Gemeindesteuern (Revision) und SB.2024.0000140 (recte: SB.2024.00140) betreffend direkte Bundessteuer 2016 (Revision). Zudem zog es die vorinstanzlichen Akten bei und gewährte den übrigen Verfahrensbeteiligten das rechtliche Gehör. Während das kantonale Steueramt die Abweisung der Rechtsmittel beantragte, soweit auf diese einzutreten sei, verzichtete das Steuerrekursgericht auf eine Vernehmlassung. Das Steueramt der Gemeinde D und die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liessen sich nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Nach § 155 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) bzw. Art. 147 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) kann eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn erhebliche Tatsachen 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 ein Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat. Das Revisionsbegehren muss innert 90 Tagen nach Entdeckung des Revisionsgrundes, spätestens aber innert zehn Jahren nach Eröffnung der Verfügung oder des Entscheids, eingereicht werden (§ 156 StG bzw. Art. 148 DBG). 1.2 Eine Revision ist ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (§ 155 Abs. 2 StG bzw. Art. 147 Abs. 2 DBG);

BGE 111 Ib 209 E. 2). Fehlt es an dieser Voraussetzung, ist das Revisionsgesuch nicht bloss abzuweisen, sondern es ist auf dieses gar nicht erst einzutreten (vgl. Martin Bertschi in: Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Zürcher Verwaltungsrechtspflegegesetz [VRG], 3. A., Zürich etc. 2014 [Kommentar VRG], § 86b N. 1 und 86d N. 2). 1.3 Ist das in formelle Rechtskraft erwachsene Verfahren durch einen Nichteintretensentscheid einer Rechtsmittelinstanz entschieden worden und bezieht sich das Revisionsbegehren nicht auf das Nichteintreten selbst, ist grundsätzlich diejenige Instanz erstinstanzlich zur Beurteilung des Revisionsgesuchs zuständig, welche letztmals materiell in der Sache selbst entschieden hat (Martin Zweifel et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 3. A., Zürich etc. 2024, § 40 N. 86; vgl. auch Steuergerichtshof FR, 26. August 2019, 604 2019 3, E. 2.3). Wird hingegen um Revision eines in Rechtskraft erwachsenen Nichteintretensentscheids ersucht, kann sich die Entscheide Relevanz der neu entdeckten Tatsache oder des neu entdeckten Beweismittels nur auf Umstände beziehen, die mit der rechtskräftig entschiedenen Eintretensfrage in Zusammenhang stehen, da das Revisionsverfahren im dargelegten Sinn nicht dazu dient, prozessuale Versäumnisse zu kompensieren. Eine Revision nach einer Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung ist in der Regel ausgeschlossen, sofern es dem Steuerpflichtigen bei gebotener Sorgfalt zumutbar gewesen wäre, die zur Vermeidung einer Ermessenseinschätzung relevanten Unterlagen beizubringen. Ansonsten gilt das Vorliegen einer rechtskräftigen Ermessensveranlagung regelmässig als prozessuales Versäumnis (Bernhard F. Schärer in: Philipp Egli et al. [Hrsg.], Kommentierte Mustereingaben im Verwaltungsrecht, Zürich etc. 2020, § 4 N. 71 [inkl. Fn. 178] und § 10 N. 40; BGr, 11. März 2003, 2A.587/2002, E. 1.3; ferner BGr, 14. September 2015, 2C_754/2015, E. 2.3). Dies muss insbesondere auch dort gelten, wo zwar revisionsweise nachträglich geltend gemacht wird, dass die zur Vermeidung einer Ermessenstaxation erforderlichen Unterlagen nicht rechtzeitig beschafft werden konnten, der revisionsweise angefochtene Nichteintretensentscheid jedoch wegen unzureichender Begründung des Einspracheentscheids gefällt wurde, mithin gar nicht wegen eines Beweisnotstands, sondern wegen formaler Versäumnisse gefällt wurde.

E. 2.1

Das kantonale Steueramt stellte im Rahmen der ordentlichen Veranlagung bzw. Einschätzung in der Steuerperiode 2016 eine bereinigte Vermögensvermehrung von (zunächst) Fr. ... fest, obwohl den Pflichtigen gemäss deren Steuerdeklaration 2016 lediglich Fr. ... für Lebenshaltung und Ersparnisse zur Verfügung standen. Bei der steueramtlichen Berechnung blieben insbesondere die Höhe bzw. Veränderung einer Darlehensschuld des Pflichtigen gegenüber seinem Vater aufgrund unterschiedlicher Steuerdeklarationen der Beteiligten unklar. Mit Auflage vom 25. Oktober 2022 forderte das kantonale Steueramt die Pflichtigen deshalb dazu auf, die Vermögensvermehrung in der Steuerperiode 2016 zu plausibilisieren. Mit Einschätzungs- und Veranlagungsentscheid vom 29. September 2023 wurde das steuerbare Einkommen der Pflichtigen für die Steuerperiode 2016 nach pflichtgemäßem Ermessen eingeschätzt bzw. veranlagt, nachdem die Pflichtigen trotz Auflage vom 25. Oktober 2022 und Auflagenmahnungen vom 7. Dezember 2022 und 27. Juli 2023 eine Erklärung für die steueramtlich festgestellte Vermögensvermehrung schuldig blieben. Aufgrund eines Tippfehlers korrigierte das kantonale Steueramt hierbei die der Ermessenstaxation zugrundeliegende Reinvermögensvermehrung von Fr. ... auf Fr. ... Auf die hiergegen erhobene Einsprache wurde am 3. November 2023 mangels zureichender Begründung nicht eingetreten, nachdem die Pflichtigen sich in ihrer Rechtsmitteleingabe vom 26. Oktober 2023 darauf

beschränkten, die ihnen in genannter Auflage und Mahnungen gewährten Fristen als "zwar üblich", aber "beim Aufrollen der letzten 10 Jahre nicht ganz nützlich" zu bezeichnen und sich eine vorgängige Überprüfung der vom kantonalen Steueramt ermittelten Vermögensvermehrung auszubedingen.

E. 2.2

Wie bereits dargelegt wurde, dient das Revisionsverfahren nicht dazu, prozessuale Versäumnisse zu kompensieren. Die Pflichtigen hatten nach der Auflage vom 25. Oktober 2022 genügend Zeit, die erforderlichen Unterlagen zu beschaffen und konnten sich bei der Anfechtung der Ermessenseinschätzung bzw. Veranlagung vom 26. Oktober 2023 nicht darauf beschränken, sich mehr Zeit für eine Überprüfung auszubedingen. Steuerpflichtige müssen laut § 135 Abs. 1 StG bzw. Art. 126 Abs. 1 DBG vielmehr alles tun, um eine vollständige und richtige Einschätzung zu ermöglichen, ansonsten die Steuerfaktoren nach vorgängiger Auflage und Mahnung nach pflichtgemäßem Ermessen festgesetzt werden können (§ 139 Abs. 2 StG; Art. 130 Abs. 2 DBG). Einsprachen gegen eine solche Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung sind sodann innert grundsätzlich nicht erstreckbarer (vgl. § 12 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]) Einsprachefrist (unter Beilage bzw. Benennung allfälliger Beweismittel) zu begründen, ansonsten auf das Rechtsmittel nicht einzutreten ist (BGE 131 II 548 E. 2.3).

E. 2.3

Im Sinn der vorinstanzlichen Erwägungen erscheint bereits zweifelhaft, ob die im Revisionsverfahren beigebrachten Beweismittel überhaupt neu und entscheidend sind. Die Vorbringen der Pflichtigen stützen sich überwiegend auf Dokumente, die bei gebotener Sorgfalt ohne Weiteres bereits im ordentlichen Verfahren hätten beigebracht werden können, weil der Pflichtige direkt oder über seine eigene Firma an den relevanten Geschäftsvorfällen beteiligt war und deshalb über die entsprechenden Unterlagen verfügen und sich diese nicht erst aus dem zunächst verloren geglaubten Fundus des verstorbenen Vaters beschaffen musste. Ansonsten versuchen die Pflichtigen mit den nachgereichten Unterlagen Sachverhalte zu belegen, die bereits im ordentlichen Verfahren unbestritten waren bzw. bereits bei der steueramtlichen Berechnung der Vermögensvermehrung berücksichtigt wurden. Den Pflichtigen standen zudem bereits vor Abschluss des ordentlichen Verfahrens die Wertschriften- und Guthabenverzeichnisse des verstorbenen Vaters zur Verfügung, weshalb sie sich bereits damals hätten veranlasst sehen müssen, die Diskrepanzen zu ihrer eigenen Steuerdeklaration durch eine substantiierte Sachverhaltsdarstellung auszuräumen.

E. 2.4

Selbst wenn zugunsten der Pflichtigen davon ausgegangen würde, dass erst nach Ablauf der Einsprachefrist entscheidend neue Tatsachen und Beweismittel entdeckt wurden, vermag dies deren vorangegangene Versäumnisse im ordentlichen Einschätzungs- und Veranlagungsverfahren nicht zu kompensieren. So hätten die Pflichtigen bereits nach der Auflage vom 25. Oktober 2022 Gelegenheit und Anlass gehabt, sich mit begründetem Gesuch nötigenfalls mehr Zeit für die Suche nach entscheidungsrelevanten Unterlagen auszubedingen. Die Pflichtigen hatten zwischen der Auflage vom 25. Oktober 2022 und dem rechtskräftigen Abschluss des ordentlichen (Einsprache-)Verfahrens über ein Jahr Zeit, die erforderlichen Beweismittel beizubringen oder aufgrund der Belastungen durch weitere Steuerverfahren etc. wenigstens um entsprechende Fristerstreckungen zu ersuchen.

Stattdessen kündigten sie mit E-Mail vom 16. August 2023 an, erst nach definitiver Veranlagung der vorangegangenen Steuerperioden weitere Archivunterlagen zu organisieren und sich erst danach in die Akten zu vertiefen und die Sachverhalte nachzuvollziehen. Der zuständige Steuerkommissär erläuterte ihnen noch gleichentags per E-Mail, dass die in den Vorjahren strittigen Punkte keinen Einfluss auf die Vermögensentwicklung in der Steuerperiode 2016 hätten und nur noch bis Mitte September 2023 weiter zugewartet werde. Die Pflichtigen verhielten sich in der Folge gleichwohl passiv und brachten auch in ihrer Einsprache vom 26. Oktober 2023 lediglich vor, dass sie die steueramtlich ermittelte Vermögensvermehrung und die hierbei zugrundegelegten Daten erst noch überprüfen müssten und der "Zugriff auf diese Daten und Informationen [...] nach so vielen Jahren von diversen Faktoren und Stellen abhängig" sei. Diese vagen Angaben stellen jedoch weder eine zureichende Einsprachebegründung dar, noch sind sie geeignet, einen Beweisnotstand seitens der Pflichtigen zu belegen. Zudem konnten die Pflichtigen schon aufgrund der gesetzlichen Vorgaben nicht mit einer Erstreckung der Einsprachefrist zur Nachreichung einer rechtsgenügenden Begründung rechnen, weshalb auf die damalige Einsprache zu Recht nicht eingetreten wurde und die damaligen Versäumnisse nicht mehr revisionsweise korrigiert werden können.

E. 2.5

Wer nach Ermessen eingeschätzt bzw. veranlagt wird, weil er nicht rechtzeitig die zur Steuerfestsetzung notwendigen Angaben gemacht und Unterlagen vorgelegt hat, handelt nicht mit der nötigen Sorgfalt. Selbst wenn die Pflichtigen sich eigenen Angaben zufolge im Einschätzungs- und Veranlagungsverfahren in einer persönlich schwierigen Situation befunden haben wollen, wäre ihnen z. B. ohne Weiteres zuzumuten gewesen, sich nötigenfalls externe Unterstützung zu besorgen, wenn sie sich durch die zahlreichen parallelen Steuerverfahren überfordert gefühlt haben sollten (vgl. BGr, 14. September 2015, 2C_754/2015, E. 2.3). Spätestens im Einspracheverfahren hätten sie die Unstimmigkeiten in ihrer Steuerdeklaration mittels einer substantiierten Sachdarstellung und der Einreichung geeigneter Belege auflösen müssen.

E. 2.6

Der Steuerbehörde ist insbesondere auch keine revisionsbegründende (grobe) Verletzung der Untersuchungspflicht vorzuwerfen, wird diese doch massgeblich durch die Mitwirkungspflicht der Pflichtigen relativiert, welche im vorliegenden Verfahren selbst auf mehrfache Auflagenmahnung hin nicht adäquat reagierten. Den Pflichtigen standen bei Abschluss des ordentlichen Verfahrens (mindestens) dieselben Informationen zur Verfügung wie der Steuerbehörde. Es erscheint deshalb widersprüchlich, wenn die Pflichtigen im Revisionsverfahren der Steuerbehörde einerseits vorwerfen, den Sachverhalt nicht schon im ordentlichen Verfahren richtig geprüft und Unstimmigkeiten nicht frühzeitig aufgedeckt zu haben, sie all diese Diskrepanzen aber selbst nicht rechtzeitig erkannt haben wollen. Die Unstimmigkeiten zwischen den Steuerdeklarationen und der Vermögensentwicklung der Pflichtigen bildeten überdies gerade Anlass für die Auflage vom 25. Oktober 2022 und die später erfolgte Ermessenstaxation, weshalb den Pflichtigen die Inkonsistenzen in ihrer Steuerdeklaration sehr wohl bekannt waren und sie die entsprechenden Diskrepanzen bereits im ordentlichen Verfahren hätten ausräumen müssen.

E. 2.7

Lediglich ergänzend ist anzufügen, dass die angeblich erst nachträglich aufgefundenen Aufzeichnungen des verstorbenen Vaters des Pflichtigen die steueramtliche Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung nicht grundsätzlich infrage stellen, da diese die Diskrepanzen zwischen den Steuerdeklarationen der Beteiligten und der festgestellten Reinvermögensvermehrung nicht zu erklären und zu bereinigen vermögen und die Deklaration der Pflichtigen damit weiterhin inkonsistent bleibt. Wann die Aufzeichnungen des verstorbenen Vaters aufgefunden wurden, kann bei dieser Sach- und Rechtslage offenbleiben.

E. 2.8

Das Steuerrekursgericht hat die Rechtsmittel der Pflichtigen damit zu Recht abgewiesen, soweit es auf diese überhaupt eintrat. Sodann kann offenbleiben, ob auf das Revisionsgesuch der Pflichtigen erstinstanzlich überhaupt hätte eingetreten werden dürfen. Auf den beantragten Beizug der Steuerakten aus früheren Steuerperioden kann mangels ersichtlicher Entscheiderrelevanz ebenso verzichtet werden wie auf die beantragte Durchführung einer öffentlichen Verhandlung und die zum Beweis offerierten Zeugenbefragungen. Dies zumal vorliegend auch kein grundrechtlicher Anspruch auf eine persönliche mündliche Anhörung oder Durchführung einer öffentlichen Verhandlung besteht (VGr, 13. Juli 2016, SB.2015.00128, E. 5.1) und irrelevant erscheint, inwiefern die Pflichtigen in anderen Steuerperioden mit ihren Anträgen durchdrangen. Dementsprechend ist der vorinstanzliche Entscheid ohne Weiterungen zu bestätigen und sind die vereinigten Beschwerden abzuweisen.

E. 3

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten den Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG und § 158 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG und Art. 149 Abs. 4 DBG). Eine Parteientschädigung steht ihnen aufgrund ihres Unterliegens nicht zu (§ 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG sowie § 158 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 sowie Art. 149 Abs. 4 DBG).

E. 4

Die Anfechtung dieses Entscheids unterliegt denselben Rechtsmitteln wie die ursprüngliche Anordnung, welche Anlass zum Revisionsgesuch gegeben hat (vgl. § 158 Abs. 3 StG bzw. Art. 149 Abs. 3 DBG und Bertschi, Kommentar VRG, § 86d N. 6).

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