

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00038 vom 20. August 2025

ZH Verwaltungsgericht, 2025-08-20, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2025.00038](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2025.00038)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00038 du 20 août 2025

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00038 del 20 agosto 2025

## Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2021 | Staats- und Gemeindesteuern 2021 sowie direkte Bundessteuer 2021. [Einsprache gegen eine Ermessenseinschätzung erfolgte unzureichend begründet.] Kognition des Verwaltungsgerichts (E. 1). Novenverbot im verwaltungsgerichtlichen Verfahren (E. 2.2). Der Pflichtige hat es versäumt, die Ermessenstaxationen durch eine hinreichend begründete Einsprache anzufechten, unter Nennung allfälliger Beweismittel. Abweisung der Beschwerde.

## Erwägungen

### E. 3.1

Durch die Vorinstanz zu beurteilen war ein Nichteintretensentscheid des kantonalen Steueramts. Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet somit die Frage, ob die Vorinstanz den Nichteintretensentscheid des kantonalen Steueramts zu Recht bestätigt hat oder nicht, wobei namentlich eine allfällige Nichtigkeit des Entscheids zu klären ist.

### E. 3.2.1

Steuerpflichtige müssen laut § 135 Abs. 1 StG bzw. Art. 126 Abs. 1 DBG alles tun, um eine vollständige und richtige Einschätzung zu ermöglichen. Sie müssen unter anderem das amtliche Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen (vgl. § 133 Abs. 2 StG bzw. Art. 124 Abs. 2 DBG). Werden diese Verfahrenspflichten trotz Mahnung nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Steuerbehörde die Einschätzung bzw. Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor (§ 139 Abs. 2 StG; Art. 130 Abs. 2 DBG). Sie kann dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand der steuerpflichtigen Person berücksichtigen (§ 139 Abs. 2 StG; Art. 130 Abs. 2 DBG).

### E. 3.2.2

Gegen eine Einschätzung bzw. Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen kann vorab die Rüge der Unzulässigkeit der Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung erhoben werden (vgl. Martin Zweifel/Michael Beusch/Silvia Hunziker/Moritz Seiler, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 3. A., Zürich 2024, § 21 Rz. 23 m. w. H.). Eine zulässige bzw. zu Recht erfolgte Einschätzung bzw. Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen kann sodann nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden (§ 140 Abs. 2 StG; Art. 132 Abs. 3 DBG). Die steuerpflichtige Person hat den Unrichtigkeitsnachweis dadurch zu erbringen, dass sie innerhalb der Rechtsmittelfrist den wirklichen Sachverhalt dartut und beweist, indem sie eine zur Beseitigung der Ungewissheit über die tatsächlichen Verhältnisse erforderliche substanziierte Sachdarstellung gibt und hierfür notwendige Beweismittel beibringt oder zumindest

anbietet. Ist ihr dies nicht möglich, bleibt die Ermessenstaxation als solche bestehen, doch steht der steuerpflichtigen Person der Nachweis offen, dass die Schätzung offensichtlich zu hoch ausgefallen ist (Zweifel et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, § 21 Rz. 24 ff.).

### **E. 3.2.3**

Bei Einsprachen gegen eine Ermessenstaxation stellen die Begründung und die Nennung der Beweismittel Prozessvoraussetzungen dar (BGr, 29. Januar 2020, 2C\_404/2019, E. 2.3; BGr, 22. November 2011, 2C\_504/2010, E. 2.1; BGE 131 II 548 E. 2.3; VGr, 1. November 2019, SB.2019.00051, SB.2019.00052, E. 4.1). Ein Nachreichen der Steuererklärung erscheint zwar als die am nächsten liegende Vorgehensweise für die Begründung der Einsprache, ist indes (für sich allein) keine Gültigkeitsvoraussetzung der Einsprache, sofern die Begründung in anderer gleichwertiger Weise erbracht wird. Für das Eintreten auf die Einsprache genügt es, wenn die Sachdarstellung der steuerpflichtigen Person und die eingereichten oder zumindest angebotenen Beweismittel geeignet sind, den bislang ungewissen Sachverhalt oder die offensichtliche Unrichtigkeit der Schätzung nachzuweisen (statt vieler BGr, 16. Dezember 2022, 2C\_746/2022, E. 6 m. w. H.). Zu beachten ist dabei, dass die Steuererklärung wie auch die Bilanz und Erfolgsrechnung keine Beweismittel sind, sondern Teil der Mitwirkungspflicht bilden (vgl. Felix Richner et al. [Hrsg.], Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 140 StG N. 67 ff.; BGr, 29. Januar 2020, 2C\_404/2019, E. 2.3; BGr, 20. März 2017, 2C\_920/2016, 2C\_921/2016, E. 3.2.3).

### **E. 3.3**

Der Pflichtige wurde nach pflichtgemäsem Ermessen eingeschätzt und veranlagt, nachdem er trotz öffentlicher Aufforderung vom 15. Juli 2021 veröffentlicht im Amtsblatt des Kantons Zürich am 7. Januar und am 7. März 2022 sowie individueller Mahnung vom 18. Januar 2023 keine Steuererklärung 2021 eingereicht hatte. Damit blieben die finanziellen Verhältnisse des Pflichtigen für das kantonale Steueramt unklar, weshalb sowohl die Veranlagungsverfügung als auch der Einschätzungsentscheid vom 8. August 2024 zu Recht nach pflichtgemäsem Ermessen erfolgt sind.

### **E. 3.4**

Einspracheweise wurde seitens des Pflichtigen ausgeführt, dass die Einschätzung bzw. Veranlagung 2021 nach Ermessen grob falsch sei. Hierzu nannte er als Beweismittel die "offizielle Bilanz, die BWA und G&V des Betriebes" Firma CB ein. Zugleich erklärte er an Eides statt, dass er ausser der erklärten Praxiserträge keinerlei steuerpflichtige Einnahmen in der Steuerperiode 2021 erzielt habe. Vor Verwaltungsgericht bringt er weiter vor, dass die Einschätzung bzw. Veranlagung 2021 massiv von der Jahresrechnung abweiche, was weder sachlich begründet noch nachvollziehbar sei. So sei der Pflichtige mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) eingeschätzt worden, während die eingereichte Buchhaltung für das Jahr 2021 nur einen Gewinn von rund Fr. ... aufweise. Die Festsetzung der Faktoren erweise sich daher als massiv überschätzt und als offensichtlich unrichtig. Ferner hätten die Vorinstanz sowie das Steueramt die Systematik der Steuerausscheidung aus den Jahren 2019 und 2020 übersehen. In den besagten Jahren seien die mobilen Aktiven Deutschland zugewiesen worden, weshalb dieser Systematik folgend die vorgebrachten Wertschriftenpositionen und deren Erträge nur für die Satzbestimmung zu berücksichtigen gewesen wären. Nach der Ausscheidungslogik habe der Kanton Zürich in den Vorjahren Deutschland als Hauptsteuerdomizil genommen. An welchen Kriterien sich die Steuerausscheidung orientiert habe, gehe aus dem

Einschätzungsentscheid 2021 mangels Steuerauscheidung nicht hervor, weshalb in gutem Glauben auf die Systematik aus den Vorperioden Bezug genommen werden könne. Dementsprechend sei die Aussage des Pflichtigen insofern nachvollziehbar, soweit er behauptet habe, er habe keine weiteren steuerpflichtigen Einnahmen 2021 erzielt. Sodann habe die Vorinstanz das Nichteintreten auf die Einsprache mangels hinreichender Begründung der Steuerbehörden geschützt, obwohl in einem solchen Fall dem Pflichtigen eine Nachfrist anzusetzen gewesen wäre. Mangels Nachfristansetzung sei das Verfahren deshalb an die Vorinstanz zurückzuweisen. Weiter führt der Pflichtige aus, dass der Nichteintretensentscheid nichtig sei, da er willkürlich und pönal motiviert sei. Es wäre der Steuerverwaltung möglich gewesen, die Werte auf ein vernünftiges Mass anzupassen. Während die eingereichten Unterlagen für das Jahr 2021 ignoriert worden seien, sei die Einschätzung für das Jahr 2022 hingegen auf ein nach dem Sinn des pflichtgemässen Ermessens nachvollziehbares Ergebnis festgesetzt worden.

### **E. 3.5**

Nachdem die Ermessenstaxationen vorliegend zu Recht ergangen sind (vgl. E. 3.3), bleibt im Folgenden zu prüfen, ob der Pflichtige den Unrichtigkeitsnachweis gehörig angetreten hat (vgl. E. 3.2.3) oder ob sich die Schätzung als offensichtlich zu hoch erweist:

#### **E. 3.5.1**

Die Beurteilung der Eintretensfrage richtet sich ausschliesslich nach der vorliegenden Einsprache nebst den beigebrachten Unterlagen. Es steht fest, dass der Pflichtige mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) eingeschätzt bzw. veranlagt wurde, während die nachgereichte Buchhaltung der Firma CB für das Jahr 2021 lediglich einen Gewinn von rund Fr. ... ausweist. Gemäss der Berechnungsmitteilung vom 13. April 2022 deklarierte der Pflichtige für das Jahr 2019 ein Vermögen in Form von Wertschriften und Guthaben in Höhe von Fr. ... Im Jahr 2020 erzielte er darüber hinaus allein in D einen Jahresgewinn von Fr. ... sowie in F einen weiteren von Fr. ... Nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge und der allgemeinen Lebenserfahrung ist davon auszugehen, dass ein kontinuierlicher Vermögenszuwachs regelmässig Ausdruck eines wirtschaftlichen Fortkommens ist. In umgekehrten Konstellationen wäre zu erwarten, dass die steuerpflichtige Person dem umgehend entgegnet und die tatsächlichen Verhältnisse gegenüber der Steuerbehörde darlegen würde. Unter diesen Umständen ist es nicht zu beanstanden, dass das Steueramt im vorliegenden Fall von einem Einkommens- und Vermögenszuwachs ausgegangen ist. Mangels Einreichung einer vollständigen Steuererklärung einschliesslich sämtlicher Belege (oder einer anderweitig gleichwertigen Begründung) bleibt ungewiss, ob neben den genannten Einkünften weitere Einnahmequellen oder Vermögenszuflüsse bestehen. Ergänzend ist zu berücksichtigen, dass der Pflichtige im Einspracheverfahren lediglich die Jahresrechnung der Firma CB vorlegte, obwohl die im Jahr 2019 ausgestellte Praxisbewilligung auf den Namen "Firma CA" lautete. Vor diesem Hintergrund konnte die Steuerbehörde nachvollziehbarerweise nicht ohne Weiteres davon ausgehen, dass es sich hierbei um ein und dasselbe Institut handelt, zumal der Pflichtige zu diesem Umstand keine Stellung nahm.

#### **E. 3.5.2**

Der Einwand des Pflichtigen, wonach der Kanton Zürich im Rahmen der Ausscheidungslogik der Vorjahre Deutschland als sein Hauptsteuerdomizil angenommen habe, vermag keine zu seinen Gunsten wirkende Schlussfolgerung zu begründen.

Massgeblich für die Beurteilung, ob auf die Beschwerde eingetreten wird, ist allein der Inhalt der eingereichten Einsprache samt den vorgelegten Dokumenten, in denen die Steuerhoheit des Kantons Zürich nicht in Zweifel gezogen wurde. Die erstmalige Bestreitung der unbeschränkten Steuerhoheit des Kantons Zürich – zunächst vor dem Steuerrekursgericht und anschliessend vor dem Verwaltungsgericht – vermag daher an der bisherigen Würdigung nichts zu ändern.

### **E. 3.5.3**

Darüber hinaus fehlen jegliche Angaben zu seinen familiären Verhältnissen, zu Ausgaben, Abzügen, Schulden, Vermögen oder Erträgen aus Wertschriften, wodurch der wesentliche Sachverhalt im Unklaren blieb. Die Vorinstanz hat zudem zu Recht erkannt, dass die vorgelegte eidesstattliche Erklärung die Pflicht zur vollständigen Deklaration nicht ersetzt, da eine solche im schweizerischen Steuerrecht nicht als zulässiges Beweismittel anerkannt ist und eine blosser Parteibehauptung darstellt. In Anbetracht der unvollständigen und lückenhaften Angaben vermag die alleinige Deklaration der Einkünfte aus der Firma CB die Schätzung des steuerbaren Einkommens nicht als offensichtlich unrichtig erscheinen zu lassen. Schliesslich ist die Verweigerung der Mitwirkung, insbesondere die unterbliebene Vorlage der vollständigen Steuererklärung, als Indiz zu werten, dass in den zurückgehaltenen Unterlagen Tatsachen enthalten sein könnten, die der vorgebrachten Darstellung des Pflichtigen widersprechen würden. Es erscheint weiterhin fraglich, weshalb er nicht spätestens bei der Erhebung der Einsprache seiner Mitwirkungspflicht vollkommen nachgekommen ist. Unter Berücksichtigung des Gesagten kann die vorgenommene Schätzung auf Grundlage der Vorjahreszahlen nicht als offensichtlich unrichtig angesehen werden.

### **E. 3.6**

Sodann ist der Einwand der mangelnden Nachfristansetzung zur Behebung der nicht rechtsgenügenden Begründung nicht zu hören. Wie das kantonale Steueramt in seiner Beschwerdeantwort zutreffend festhielt, handelt es sich in dem vom Pflichtigen zitierten Bundesgerichtsentscheid vom 2. Juli 2008 (2C\_620/2007, E. 3.3) um die fehlende Unterschrift auf der nachgereichten Steuererklärung und Jahresrechnung. Zudem geht aus der Erwägung 2.1 des Urteils klar hervor, dass eine Einsprache gegen eine Ermessenstaxation stets mit einer substantiierten Sachverhaltsdarlegung sowie dem Angebot entsprechender Beweismittel zu untermauern ist. Unterbleibt eine solche Begründung, ist auf die Einsprache nicht einzutreten. Die unterbliebene Nachfristansetzung durch das Steueramt ist nach dem Gesagten nicht zu beanstanden.

### **E. 3.7**

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass das kantonale Steueramt zu Recht wegen ungenügender Begründung auf die Einsprache nicht eingetreten ist, weil die Sachdarstellung des Pflichtigen und die eingereichten Beweismittel nicht geeignet waren, den bislang ungewissen Sachverhalt oder die offensichtliche Unrichtigkeit der Schätzung nachzuweisen.

### **E. 3.8.1**

Der Pflichtige begründet die Nichtigkeit der Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung damit, die Steuerbehörde habe ihr Ermessen bei der Einkommensschätzung in erheblichem Masse überschritten und dabei die eingereichten Unterlagen weder geprüft noch berücksichtigt. Es wäre der Verwaltung möglich gewesen, die Werte auf ein sachlich

angemessenes Niveau zu korrigieren. Im Vergleich hierzu sei die Veranlagung für das Steuerjahr 2022 unter Anwendung des pflichtgemässen Ermessens zu einem nachvollziehbaren Ergebnis gelangt, was die strittige Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung als willkürlich erscheinen lasse.

### **E. 3.8.2**

Fehlerhafte Verwaltungsakte sind in aller Regel nicht nichtig, sondern bloss anfechtbar und sie erwachsen dementsprechend durch Nichtanfechtung in Rechtskraft. Nichtigkeit der Verfügung oder des Entscheids tritt nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung ein, wenn a) der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer ist, b) er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und c) zudem die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird (BGr, 11. Juli 2017, 2C\_679/2016, E. 3.1 mit Hinweisen).

### **E. 3.8.3**

Soweit der Pflichtige die Nichtigkeit der streitbetroffenen Ermessensveranlagungen schliesslich mit inhaltlichen Mängeln begründen will, verkennt er die hohe Schwelle, die das Bundesgericht diesbezüglich ansetzt (vgl. E. 3.7.2 hiervor). Zwar mag die vom kantonalen Steueramt vorgenommene Einschätzung bzw. Veranlagung hoch erscheinen; für die Steuerperiode 2021 wurde er nach pflichtgemässigem Ermessen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) veranlagt bzw. mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) eingeschätzt. Es ist jedoch nicht im Ansatz erstellt, dass das kantonale Steueramt dabei bewusst zum Nachteil des Pflichtigen gehandelt hätte. Dies insbesondere im Quervergleich mit der Einschätzung und Veranlagung in der Steuerperiode 2020. Für die Steuerperiode 2020 veranlagte ihn der Kanton Zürich mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) bzw. schätzte ihn mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) ein. Unter Zugrundelegung der Annahme eines kontinuierlichen Vermögenszuwachses entsprechend dem gewöhnlichen Lauf der Dinge und der allgemeinen Lebenserfahrung sowie der lukrativen selbständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen erweist sich das Vorgehen der Steuerbehörde weder als willkürlich noch als pönal motiviert. In diesem Sinn vermögen die Vorbringen des Pflichtigen nicht zu überzeugen.

### **E. 3.8.4**

Soweit der Pflichtige auf die Steuerperiode 2022 verweist, hat bereits das Steuerrekursgericht zu Recht darauf hingewiesen, dass es im vorliegenden Verfahren weder befugt noch in der Lage ist, die Korrektheit der Einschätzung und Veranlagung für das Jahr 2022 zu prüfen, weshalb sich aus diesen keine Rückschlüsse auf die Angemessenheit der vorliegenden Schätzung ziehen lassen.

### **E. 3.8.5**

Im Übrigen hat sich das kantonale Steueramt an das gesetzliche Verfahren gehalten und den Pflichtigen erst nachdem dieser trotz entsprechender Mahnung keine Steuererklärung eingereicht hatte, nach pflichtgemässigem Ermessen eingeschätzt bzw. veranlagt (vgl. § 139 Abs. 2 StG bzw. Art. 130 Abs. 2 DBG). Dass die Ermessenstaxationen im Rückblick allenfalls zu hoch ausgefallen sein könnten und die Schätzung auf unsicheren Grundlagen basiert, bewirkt grundsätzlich keine Nichtigkeit der entsprechenden Entscheide. Dies liegt

vielmehr in der Natur einer Schätzung, die im Regelfall entweder zu hoch oder zu tief ausfällt. Dem Pflichtigen hätte zudem das ordentliche Rechtsmittelverfahren zur Verfügung gestanden, um eine offensichtlich unrichtige Ermessenstaxation zu korrigieren (vgl. § 140 Abs. 2 StG bzw. Art. 132 Abs. 3 DBG). Indem der Pflichtige jedoch innert der Einsprachefrist keine sachbezogenen und hinreichend detaillierten Ausführungen über seine Einkommens- und Vermögensverhältnisse machte, hat er dies versäumt. Der Antrag des Pflichtigen auf Feststellung der Nichtigkeit der streitbetroffenen Ermessensveranlagungen erweist sich somit ebenfalls als unbegründet. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

#### **E. 4**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem 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) und steht ihm keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 152 und § 153 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 DBG).

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