



## Entscheid

19. September 2016

Mitwirkend:

Einzelrichter Marcus Thalmann und Gerichtsschreiberin Andrea Schmid

In Sachen

1. **A**,  
Steuergemeinde C,
2. **B**,  
Steuergemeinde C,

**Beschwerdeführer/  
Rekurrenten,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**
2. **Staat Zürich,**

**Beschwerdegegnerin,  
Rekursgegner,**

vertreten durch das kant. Steueramt,  
Division Konsum,  
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2010 und 2011 sowie  
Staats- und Gemeindesteuern 2010 und 2011**

hat sich ergeben:

A. A, Inhaber der Einzelunternehmung D, und B (nachfolgend der/die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen) deklarierten in der Steuererklärung 2010 ein steuerbares Einkommen von Fr. 17'145.- (direkte Bundessteuer) und Fr. 20'452.- (Staats- und Gemeindesteuern) sowie ein steuerbares Vermögen von Fr. 0.- (Staats- und Gemeindesteuern).

In der Steuererklärung 2011 deklarierten sie ein steuerbares Einkommen von Fr. 5'218.- (direkte Bundessteuer) und Fr. 10'472.- (Staats- und Gemeindesteuern) sowie ein steuerbares Vermögen von Fr. 722'980.- (recte: Fr. 0.-; Staats- und Gemeindesteuern).

Mit Beweisaufgabe vom 26. Februar 2013 ersuchte der zuständige Revisor des kantonalen Steueramts die Pflichtigen im Zusammenhang mit einer geplanten steueramtlichen Buchprüfung 2010/11 um Einreichung diverser Unterlagen, welchem Begehren die Pflichtigen am 27. März 2013 nachkamen. Die Buchprüfung fand am 30. April 2014 beim kantonalen Steueramt statt.

Zur Vornahme der Veranlagung bzw. der Einschätzung ersuchte der Revisor die Pflichtigen sodann am 9. Mai 2014 um weitere Auskünfte und Unterlagen. Insbesondere verlangte er einen Nachweis der Vermögensentwicklungen der Jahre 2010 und 2011. Die Pflichtigen nahmen am 27. Mai 2014 zur Sache Stellung. Da der Revisor die Erfüllung der Auflage als ungenügend erachtete, mahnte er deren Erfüllung am 3. Juni 2014, worauf die Pflichtigen am 16. Juni 2014 eine weitere Eingabe einreichten.

Nach der Schlussbesprechung vom 30. Juni 2014 unterbreitete der Revisor den Pflichtigen am 21. Juli 2014 einen Einschätzungsvorschlag mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 55'200.- (direkte Bundessteuer 2010), Fr. 58'500.- (Staats- und Gemeindesteuern 2010), Fr. 97'900.- (direkte Bundessteuer 2011) und Fr. 104'400.- (Staats- und Gemeindesteuern 2011) sowie mit einem steuerbaren Vermögen 2010/11 von je Fr. 0.-. Dabei rechnete er geschätzte Mehreinnahmen aus selbständiger Erwerbstätigkeit in Höhe von Fr. 19'000.- (2010) und Fr. 30'000.- (2011) auf, da ein Widerspruch zwischen den deklarierten Werten und dem Lebensaufwand

(inkl. Vermögensvermehrung) der Pflichtigen nicht aufgelöst werden konnte. Die Pflichtigen verzichteten auf eine Stellungnahme zum Einschätzungsvorschlag.

Der Steuerkommissär setzte in den Veranlagungsverfügungen und Einschätzungsentscheiden vom 13. März 2015 das steuerbare Einkommen auf Fr. 70'700.- (direkte Bundessteuer 2010), Fr. 73'200.- (Staats- und Gemeindesteuern 2010), Fr. 100'600.- (direkte Bundessteuer 2011) und Fr. 103'200.- (Staats- und Gemeindesteuern 2011) sowie das steuerbare Vermögen 2010/11 auf je Fr. 0.- fest. Dabei nahm er eine globale Schätzung des steuerbaren Einkommens nach pflichtgemäßem Ermessen im Sinn von Art. 130 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 139 Abs. 2 Satz 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) vor.

B. Mit Eingabe vom 9. April 2015 erhoben die Pflichtigen hiergegen Einsprache und beantragten die "Streichung der angenommenen Einkünfte". Am 8. Mai 2015 erliess der Revisor eine Beweisaufgabe, welche dieselben Punkte enthielt wie die Beweisaufgabe vom 9. Mai 2014. Am 31. Mai 2015 nahmen die Pflichtigen zur Sache Stellung, worauf der Revisor am 23. Juli 2015 wiederum dieselben Punkte wie am 3. Juni 2014 mahnte. Die Pflichtigen äusserten sich am 14. August 2015 zur Mahnung. Am 2. Oktober 2015 wies das kantonale Steueramt die Einsprachen ab.

C. Am 5. November 2015 erhoben die Pflichtigen Beschwerde und Rekurs gegen diese Entscheide und erneuerten den mit der Einsprache gestellten Antrag. Zur Begründung machten sie geltend, aus dem Formular "Lebensaufwand 2010" sei ersichtlich, dass Wertschriften im Umfang von Fr. 33'366.28 veräussert worden seien, was bei der Aufrechnung gewürdigt werden müsse. Sämtliche Kontoauszüge der E und der F seien von ihnen eingereicht worden, weshalb die Finanzbewegungen transparent seien. Es seien nachweislich keine weiteren Einkünfte zugeflossen. Mit Eingaben vom 23. und 30. November 2015 reichten sie auf entsprechende Aufforderung des Steuerrekursgerichts die Rechtsschriften mit Originalunterschrift ein.

In der Beschwerde- und Rekursantwort vom 18. Dezember 2015 beantragte das kantonale Steueramt die Abweisung der Rechtsmittel. Zur Begründung verwies es

auf die angefochtenen Einspracheentscheide und machte ergänzend geltend, dass betreffend die Wertschriftenverkäufe keine Kaufabrechnungen vorlägen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Am 27. Juni 2016 gab der zuständige Einzelrichter des Steuerrekursgerichts den Pflichtigen die Gelegenheit, sich zu einer in Aussicht gestellten Höhereinschätzung zu äussern. Die Pflichtigen verzichteten auf eine Stellungnahme.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Gemäss Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und § 147 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) kann der Steuerpflichtige die Einspracheentscheide des kantonalen Steueramts innert 30 Tagen nach Zustellung mit Beschwerde/Rekurs anfechten. Die Beschwerde-/Rekursfrist ist – wie die Einsprachefrist – eine Verwirkungsfrist; mit deren Ablauf muss feststehen, ob der ergangene Entscheid angefochten oder anerkannt ist. Eine verspätete Beschwerde bzw. ein verspäteter Rekurs ist – wie auch eine nach Ablauf der Frist erhobene Einsprache – unwirksam und vermag im Interesse der Rechtssicherheit keine materielle Prüfung des angefochtenen Einspracheentscheids herbeizuführen, selbst wenn er formell oder materiell fehlerhaft sein sollte; auf eine verspätete Beschwerde bzw. einen verspäteten Rekurs darf das Steuerrekursgericht folglich nicht eintreten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 140 N 4 DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 147 N 5 StG). Vorbehalten bleibt die Wiederherstellung der versäumten Frist.

b) Gemäss § 12 Abs. 1 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 (VO StG) wird der Tag der Zustellung eines Entscheids bei der Berechnung nicht mitgezählt. Die Frist gilt als eingehalten, wenn die Handlung innerhalb derselben vorgenommen wird. Schriftliche Eingaben müssen spätestens am letzten Tag der Frist an die Behörde gelangt oder der Post übergeben sein. Für die Beschwerde gilt eine entsprechende Regelung (Art. 140 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 133 Abs. 1 DBG). Eingaben gelten als der schweizerischen Post übergeben, wenn sie am Postschalter abgegeben

oder in einen Briefkasten eingeworfen werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 133 N 9 DBG und § 129 N 12 StG, je mit Hinweisen).

c) Aus den Sendungsinformationen der Post ergibt sich, dass die Pflichtige die Einspracheentscheide am 5. Oktober 2015 am Postschalter abholte. Die Beschwerde-/Rekursfrist begann damit am 6. Oktober 2015 zu laufen und endete folglich am Mittwoch, 4. November 2015. Die Eingabe wurde erst am 5. November 2015 der Post übergeben. Damit erweist sich die Eingabe der Pflichtigen als verspätet. Auf die Beschwerde bzw. den Rekurs der Pflichtigen ist deshalb nicht einzutreten. Da die Beschwerde/der Rekurs durch den Pflichtigen aber rechtzeitig eingereicht worden ist, ergeht der nachfolgende Entscheid aufgrund des Instituts der notwendigen Streitgenossenschaft zwingend auch für die Pflichtige.

2. a) Zur Vornahme einer Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen wird geschritten, wenn der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können (Art. 130 Abs. 2 DBG, § 139 Abs. 2 Satz 1 StG). Vorausgesetzt ist ein Untersuchungsnotstand. Dieser ist im Regelfall dadurch verursacht, dass der Steuerpflichtige trotz Mahnung seinen Mitwirkungspflichten nicht oder nur unvollständig nachgekommen ist.

Eine Ermessensveranlagung kann nach dem Wortlaut der vorgenannten Bestimmungen aber auch dann erfolgen, wenn die Steuerfaktoren aufgrund eines nicht geklärten Widerspruchs zwischen den deklarierten Werten und dem Lebensaufwand (inkl. Vermögensvermehrung) der daraus lebenden Personen nicht einwandfrei ermittelt werden können (Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. A., 2008, Art. 130 N 42 DBG sowie BGr, 16. März 1999 = Pra 1999, 880). Ein solcher Fall liegt insbesondere dann vor, wenn die Summe der Lebenshaltungskosten des Steuerpflichtigen und der von seinen Einkünften abhängigen Personen sowie die deklarierte Vermögensvermehrung höher sind als das angegebene und belegte steuerbare und steuerfreie Einkommen. Voraussetzung für die Vornahme einer diesbezüglichen Ermessenseinschätzung bildet jedoch, dass die Steuerbehörde diesen Widerspruch mittels einer Untersuchung vorgängig zu klären versucht und der Steuerpflichtige dabei trotz Mahnung den notwendigen Aufschluss nicht geliefert hat.

Daraus ergibt sich, dass die Rechtsmittelbehörde in diesen Fällen zunächst zu prüfen hat, ob der Steuerpflichtige den Widerspruch zwischen den deklarierten Werten und dem Lebensaufwand (inkl. Vermögensvermehrung) trotz Auflage und Mahnung nicht geklärt hat. Ist diese Frage zu bejahen, liegt ein Untersuchungsnotstand vor und hat die Steuerbehörde zu Recht eine Ermessenseinschätzung getroffen. Andernfalls mangelt es an der erforderlichen rechtlichen Grundlage für eine solche Einschätzung und ist diese aufzuheben.

b) Im Rahmen der steueramtlichen Prüfung fasste der Revisor das Ergebnis seiner Untersuchungen zusammen und machte es zum Gegenstand von Einschätzungsvorschlägen. Aus dem Bericht des Revisors ergibt sich insbesondere, dass neben kleineren Positionen in erster Linie eine Ungewissheit des Sachverhalts hinsichtlich der Vermögensentwicklung zu verzeichnen war. Was die übrigen Elemente des Sachverhalts betraf, bestand keine Ungewissheit.

Trotz der umfangreichen Vorarbeiten des Revisors stellte der Steuerkommissär in den angefochtenen Einspracheentscheiden und in den Veranlagungsverfügungen bzw. Einschätzungsentscheiden nicht auf die Berechnungen des Revisors ab, sondern nahm Globalschätzungen des gesamten Einkommens vor und beschränkte seine Schätzung nicht auf das ungewisse Element der Vermögensentwicklung.

c) Ziel der ermessensweisen Schätzung ist die bestmögliche Annäherung an den wirklichen Sachverhalt. Sie ist pflichtgemäss, wenn sie auf dieses Ziel ausgerichtet ist. Als Ausfluss davon muss sich der Umfang der Ermessenseinschätzung auf das beschränken, was im vorangegangenen Auflage- und Mahnverfahren unbestimmt bzw. ungewiss geblieben ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 130 N 65 DBG und § 139 N 85 StG, beide auch zum Folgenden). Gegenstand der Ermessenseinschätzung kann je nach der verfahrensmässigen Ausgangslage z.B. das gesamte steuerbare Einkommen, der gesamte steuerbare Reingewinn (insbesondere bei Fehlen einer Steuererklärung) oder ein Bestandteil desselben bilden, also z.B. bloss des Einkommens aus selbstständiger Erwerbstätigkeit, während das Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit gemäss Steuererklärung festgelegt wird. Sind einzelne Einkommens- oder Vermögensbestandteile klar ermittelt, besteht hingegen in Bezug auf andere Teile Unklarheit, darf nach dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit nicht zu einer integralen Ermessenseinschätzung geschritten werden. Die Ermessenseinschätzung hat sich

daher auf die ungewiss gebliebenen Tatsachen zu beschränken und darf nicht überschüssig sein (StRK I, 3. Oktober 2000 = ZStP 2000, 285).

d) Vorliegend ist im Wesentlichen unklar, wie die Pflichtigen ihren Lebensunterhalt unter Berücksichtigung der Vermögensentwicklung aus den steuerbaren und allenfalls nicht steuerbaren Einkünften finanzieren konnten. Deswegen kann nur dieser Punkt Gegenstand der Ermessenseinschätzung bilden. Allenfalls basieren noch weitere, kleinere Positionen des Revisionsberichts und der Einschätzungsvorschläge auf einer Schätzung. Die übrigen Elemente des Sachverhalts sind indessen erstellt und können nicht in die Ermessenseinschätzung einbezogen werden. Richtigerweise hätte der Steuerkommissär die Berechnungen des Revisors übernehmen oder abändern müssen. Alternativ hätte er auch selber Berechnungen erstellen können. Die globale Ermessenseinschätzung erweist sich deshalb als überschüssig und somit unzulässig.

Im Einspracheverfahren wurde dieser Mangel nicht behoben, sondern die globale Ermessenseinschätzung mit der Begründung geschützt, die Pflichtigen hätten deren Unrichtigkeit oder Unangemessenheit nicht nachgewiesen.

e) Das Steuerrekursgericht hat gemäss Art. 143 Abs. 1 DBG und § 149 Abs. 2 StG die Steuerfaktoren grundsätzlich nach seinen eigenen Erhebungen festzustellen (RB ORK 1958 Nr. 44). Ausnahmsweise kann es zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs die Sache mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurückweisen, namentlich, wenn zu Unrecht noch keine materielle Entscheidung getroffen wurde oder wenn dieser an einem schwerwiegenden Verfahrensmangel leidet (§ 149 Abs. 3 StG). Bedeutsame Verfahrensmängel kann das Gericht nicht heilen, da der gesetzlich vorgeschriebene Instanzenzug unzulässigerweise verkürzt und die Einschätzungsbehörde praktisch von der Einhaltung eines korrekten Verfahrens dispensiert würde (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 143 N 29 DBG und § 149 N 30 StG).

Ergeht in einem Fall, in welchem sich das Einkommen und das Vermögen der Steuerpflichtigen aus zahlreichen Positionen zusammensetzen, zu Unrecht eine globale Ermessenseinschätzung, lässt sich nicht feststellen, wie die einzelnen, der Ermessenseinschätzung tatsächlich zugänglichen Positionen eingeschätzt worden sind. Dementsprechend ist es dem Steuerpflichtigen auch schlicht nicht möglich, im Einsprache-

Beschwerde- oder Rekursverfahren die Unrichtigkeit oder zumindest die Unangemessenheit solcher Schätzpositionen nachzuweisen. Dieses Recht aber würde der Steuerpflichtige verlieren, wenn das Steuerrekursgericht den Mangel im Beschwerde- und Rekursverfahren heilen und erstmals eine Schätzung einzelner Einkommens- oder Vermögensteile nach pflichtgemäßem Ermessen vornehmen würde. Mithin liegt ein bedeutsamer Verfahrensmangel im eingangs beschriebenen Sinn vor.

f) Nach dem Gesagten sind die angefochtenen Einspracheentscheide des kantonalen Steueramts in teilweiser Gutheissung von Rekurs und Beschwerde aufzuheben und ist die Sache zum Neuentscheid im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt ins Einspracheverfahren zurückzuweisen.

Im zweiten Rechtsgang ist der Steuerkommissär gehalten, eine Berechnung des steuerbaren Einkommens zu erstellen, welche alle Einkommensbestandteile und Abzüge enthält und welche die Ermessenseinschätzung auf die Positionen beschränkt, welche trotz des Beweisverfahrens ungewiss blieben. Sollte der Steuerkommissär die beiden Listen des Lebensaufwands vom 14. August 2015 als sachdienlich anerkennen, so müsste wohl eine Korrektur zugunsten der Pflichtigen angebracht werden: Die Position "Mastercard G" dürfte zudem Lebenshaltungskosten enthalten, so dass sie insoweit zu streichen ist. Der Kursgewinn der Aktien ist ausgewiesen.

3. a) Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung der Rechtsmittel des Beschwerdeführers/Rekurrenten Nr. 1 (Rückweisung).

b) Eine Rückweisung mit – wie hier – offenem Ausgang gilt als (vollständiges) Obsiegen des Pflichtigen, wobei es keine Rolle spielt, ob die Rückweisung beantragt wurde (VGr, 22. April 2015, SB.2014.00131 + 00132, E. 3, und BGr, 28. April 2014, 2C\_845 + 846/2013 E. 3). Daher sind die Gerichtskosten der Beschwerdegegnerin/dem Rekursgegner aufzuerlegen. Der Beschwerdeführerin/Rekurrentin Nr. 2 sind keine Kosten aufzuerlegen. Die Beschwerdegegnerin/der Rekrusgegner haben dem Pflichtigen zudem eine Parteientschädigung für das Beschwerdeverfahren auszurichten (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968).

c) Soweit eine Partei den vorliegenden Entscheid einzig mit Bezug auf die Rückweisung mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht anfechten will, ist darauf hinzuweisen, dass dies nur möglich ist, soweit der Entscheid einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (§ 19a Abs. 2 VRG i.V.m. Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 [BGG]).

Demgemäss verfügt der Einzelrichter:

1. Auf die Beschwerde der Beschwerdeführerin Nr. 2 wird nicht eingetreten.
2. Auf den Rekurs der Rekurrentin Nr. 2 wird nicht eingetreten;

und erkennt:

1. Die Beschwerde des Beschwerdeführers Nr. 1 wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 2. Oktober 2015 wird aufgehoben. Die Sache wird zum Neuentscheid im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt ins Einspracheverfahren zurückgewiesen.
2. Der Rekurs des Rekurrenten Nr. 1 wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 2. Oktober 2015 wird aufgehoben. Die Sache wird zum Neuentscheid im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt ins Einspracheverfahren zurückgewiesen.

[...]