



Entscheid

22. März 2017

Mitwirkend:

Einzelrichter Christian Mäder und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

A,
Steuergemeinde B,

**Beschwerdeführer/
Rekurrent,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

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

betreffend

Direkte Bundessteuer 2014 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2014

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) reichte am 8. Februar 2016 die Freigabequittung betreffend seine elektronisch übermittelte Steuererklärung für die Steuerperiode 2014 ein. Weil das Wertschriftenverzeichnis fehlte, forderte ihn der Steuerkommissär mit Auflage vom 14. April 2016 und Mahnung vom 30. Mai 2016 auf, dieses nachzureichen. Der Pflichtige reagierte darauf nicht.

Der Steuerkommissär erliess daraufhin am 13. Juli 2016 je einen Veranlagungs- und einen Einschätzungsentscheid für die Steuerperiode 2014, wobei er das steuerbare Einkommen abweichend von der Steuererklärung i.S.v. Art. 130 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 139 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) global nach pflichtgemäßem Ermessen auf Fr. 50'000.- (direkte Bundessteuer und Staats- und Gemeindesteuern) und das steuerbare Vermögen auf Fr. 50'000.- (nur Staats- und Gemeindesteuern) schätzte.

B. Der dagegen erhobenen Einsprache war kein Wertschriftenverzeichnis beigelegt. Das kantonale Steueramt trat darauf mit separaten Entscheiden vom 19. Oktober 2016 wegen mangelnder Begründung nicht ein.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 18./19. November 2016 beantragte der Pflichtige, er sei gemäss eingereichter Steuererklärung zu veranlagern bzw. einzuschätzen, unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdegegnerin bzw. des Rekurggegners. Zudem verlangte er unentgeltliche Prozessführung und Bestellung eines unentgeltlichen Rechtsvertreters.

In der Rekurs- und Beschwerdeantwort vom 15. Dezember 2016 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Rechtsmittel.

Auf die Parteivorbringen wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Zur Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen im Sinn von Art. 130 Abs. 2 DBG und § 139 Abs. 2 StG wird geschritten, wenn der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können. Vorausgesetzt ist ein Untersuchungsnotstand. Dieser ist im Regelfall dadurch verursacht, dass der Steuerpflichtige trotz Mahnung seinen Mitwirkungspflichten nicht oder nur unvollständig nachgekommen ist. Zu den grundlegendsten Mitwirkungspflichten gehört die Einreichung der Steuererklärung mit den Beilagen. Zu Letzteren gehört auch das Wertschriftenverzeichnis (Art. 125 Abs. 1 lit. c DBG und § 134 Abs. 1 lit. c StG)

b) Eine Ermessensveranlagung kann aber auch dann erfolgen, wenn die Steuerfaktoren aufgrund eines nicht geklärten Widerspruchs zwischen den deklarierten Werten und dem Aufwand (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 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.

c) Daraus ergibt sich, dass die Einsprache- bzw. die Rekursbehörde 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.

2. a) Die Auflage vom 14. April 2016 und die Mahnung vom 30. Mai 2016 zielten nicht darauf ab, einen Widerspruch zwischen den in der Steuererklärung 2014 deklarierten Werten und dem Lebensaufwand des Pflichtigen zu klären. Der Steuerkommissär hätte den Pflichtigen zu diesem Zweck in detaillierter Weise zur Bezifferung seiner Lebenshaltungskosten auffordern und ihn gleichzeitig auf die Diskrepanz zu den der Behörde bekannten, zur Deckung des Bedarfs angeblich ungenügenden Mitteln (Einkünfte, Vermögensverzehr, etc.) hinweisen müssen. Der Pflichtige konnte eine entsprechende Absicht der Behörde, so sie denn überhaupt vorhanden war, aus dem blossen Hinweis, es sei sämtliches Einkommen im In- und Ausland zu deklarieren, nicht erkennen.

Die Untersuchung hatte vielmehr lediglich die Einkünfte aus beweglichem Vermögen zum Gegenstand, denn die Behörde forschte ausschliesslich nach dem ausgefüllten Wertschriftenverzeichnis.

b) Damit bestand im Zeitpunkt der Einschätzung bzw. der Veranlagung am 13. Juli 2016 zwar ein Untersuchungsnotstand. Dieser betraf indessen lediglich die (Teil-)Kategorie des beweglichen Vermögens. Die getroffene globale Ermessensveranlagung bzw. Ermessenseinschätzung, die sämtliche Einkommensquellen des Pflichtigen miteinschliesst, schießt damit weit über den durch Auflage und Mahnung gesteckten Rahmen hinaus. Einschätzung bzw. Veranlagung mangelt es an einer genügenden rechtlichen Grundlage. Die Steuerbehörde hätte entsprechend auf die am 11. August 2016 eingereichte Einsprache eintreten und den Fehler im Einspracheverfahren korrigieren müssen.

3. Das Steuerrekursgericht hat gemäss § 149 Abs. 2 StG die Steuerfaktoren grundsätzlich nach eigenen Erhebungen festzustellen (RB ORK 1958 Nr. 44). Es kann jedoch ausnahmsweise zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs die Sache auch zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückweisen, namentlich wenn zu Unrecht noch kein materieller Entscheid getroffen wurde oder dieser an einem schwerwiegenden Verfahrensmangel leidet (§ 149 Abs. 3 StG). Ein Verfahrensmangel ist insbesondere dann schwerwiegend, wenn die Vorinstanz dem Pflichtigen den in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 verankerten Anspruch auf rechtliches Gehör verweigert (RB 1976 Nr. 58). Als schwerwiegend gilt auch die Vornahme einer Ermes-

senseinschätzung trotz Fehlens der entsprechenden Voraussetzungen (vgl. VGr, 22. November 2000 = ZStP 2001, S.39 ff.). Bedeutsame Verfahrensmängel kann das Steuerrekursgericht nicht heilen, da der gesetzlich vorgeschriebene Instanzenzug dadurch unzulässigerweise verkürzt und die untere Einschätzungs- bzw. Rechtsmittelbehörde von der Einhaltung eines korrekten Verfahrens praktisch dispensiert würde (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 143 N 29 DBG).

Beschwerde und Rekurs sind folglich teilweise gutzuheissen. Die angefochtenen Einspracheentscheide und – aufgrund der Schwere des Mangels – auch der Veranlagungs- bzw. Einschätzungsentscheid sind aufzuheben und die Sache ist zur neuen Entscheidung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Die Behörde wird im zweiten Rechtsgang zunächst darüber befinden müssen, ob ein Widerspruch zwischen Deklaration und Lebenshaltung erkennbar ist, und ob es sich deswegen aufdrängt, die bereits erfolgte Untersuchung im Sinn obiger Erwägungen zu ergänzen bzw. auszuweiten. Falls weitere Untersuchungsschritte unterbleiben, darf die Behörde lediglich den Bestand des im Wertschriftenverzeichnis aufzuführenden beweglichen Vermögens bzw. die Einkünfte daraus nach pflichtgemäsem Ermessen schätzen.

4. a) Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten praxisgemäss der Beschwerdegegnerin/dem Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG; BGr, 28. April 2014, 2C_844/2013, ZStP 2014, 244 und 250). Eine Parteientschädigung ist dem Pflichtigen nicht zuzusprechen, da er nicht vertreten war und ihm im vorliegenden Verfahren kein wesentlicher Aufwand erwachsen ist (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968; § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997 [VRG]).

Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege und Bestellung eines unentgeltlichen Rechtsbeistands erweisen sich als gegenstandslos.

b) Der vorliegende Rückweisungsentscheid stellt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts einen Zwischenentscheid dar (BGE 133 II 409 E. 1.2). Dieser ist nach § 19a Abs. 2 VRG i.V.m. Art. 93 Abs. 1 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG) vor Verwaltungsgericht nur dann anfechtbar, wenn er einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken kann (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).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 19. Oktober 2016 und die Veranlagungsverfügung vom 13. Juli 2016 werden aufgehoben. Die Sache wird zur weiteren Untersuchung und/oder zum Neuentscheid an das kantonale Steueramt ins Veranlagungsverfahren zurückgewiesen.
2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 19. Oktober 2016 und der Einschätzungsentscheid vom 13. Juli 2016 werden aufgehoben. Die Sache wird zur weiteren Untersuchung und/oder zum Neuentscheid an das kantonale Steueramt ins Einschätzungsverfahren zurückgewiesen.

[...]