



Entscheid

2. November 2018

Mitwirkend:

Einzelrichterin Christina Hefti und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

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

Nr. 2 vertreten durch Nr. 1,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

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

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

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2015 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2015

hat sich ergeben:

A. Trotz öffentlicher Aufforderung und Mahnungen des Steueramts der Stadt C vom .. Oktober und vom .. November 2016 reichten A und B (nachfolgend der bzw. die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen) keine Steuererklärung für die Steuerperiode 2015 ein. Androhungsgemäss wurden sie daher für diese Steuerperiode mit Entscheiden vom 16. Februar 2017 nach pflichtgemässen Ermessen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 120'000.- (direkte Bundessteuer bzw. Staats- und Gemeindesteuern) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.- (Staats- und Gemeindesteuern) veranlagt bzw. eingeschätzt.

B. Am 10. März 2017 erhoben die Pflichtigen Einsprache und reichten die Steuererklärung 2015 ein. Mit Einspracheentscheiden vom 31. August 2017 wies das kantonale Steueramt die Einsprachen ab und auferlegte den Pflichtigen für die Staats- und Gemeindesteuern Verfahrenskosten von Fr. 240.-. Begründet wurde dies damit, dass in der Steuererklärung unter anderem Einkünfte aus selbstständigem Erwerb (namentlich im Rahmen des Einzelunternehmens Ingenieurbüro D, A, nachfolgend Ingenieurbüro) des Pflichtigen im Umfang von Fr. 30'000.- deklariert worden seien. Da jedoch der Deklaration nur das Hilfsblatt A und keine Jahresrechnung beigelegt worden sei, gelte der Unrichtigkeitsnachweis als gescheitert.

C. Hiergegen erhoben die Pflichtigen am 29. September 2017 Beschwerde und Rekurs und wiederholten sinngemäss die im Einspracheverfahren gestellten Anträge. Als Beilage reichten sie den Geschäftsabschluss des Ingenieurbüros, ein Buchungsjournal sowie das Kontoblatt des Kontos "Kasse" ein

In der Beschwerde- und Rekursantwort vom 31. Oktober 2017 beantragte das kantonale Steueramt die Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Im Rahmen eines zweiten Schriftenwechsels hielten die Pflichtigen sinngemäss an ihrem Standpunkt fest. Das kantonale Steueramt verzichtete auf eine Duplik.

Die Einzelrichterin zieht in Erwägung:

1. a) Die Steuerpflichtigen sind zur Einreichung des wahrheitsgemäss und vollständig ausgefüllten, persönlich unterzeichneten Steuererklärungsformulars samt den vorgeschriebenen Beilagen verpflichtet (Art. 124 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG] bzw. § 133 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]).

Hat ein Steuerpflichtiger trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, nimmt das kantonale Steueramt gemäss Art. 130 Abs. 2 DBG bzw. § 139 Abs. 2 StG die Veranlagung bzw. Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor.

b) Wie oben dargelegt, reichten die Pflichtigen trotz öffentlicher Aufforderung und individueller Mahnung keine Steuererklärung 2015 ein. Die Veranlagungsverfügung 2015 und der Einschätzungsentscheid 2015 erfolgten daher zu Recht nach pflichtgemäßem Ermessen. Auch die Pflichtigen machen nichts Gegenteiliges geltend.

2. a) Gegen die Veranlagung bzw. Einschätzung kann der Steuerpflichtige binnen 30 Tagen nach Zustellung beim kantonalen Steueramt schriftlich Einsprache erheben (Art. 132 Abs. 1 DBG bzw. § 140 Abs. 1 StG). Nicht erforderlich sind dabei grundsätzlich Antrag und Begründung. Richtet sich die Einsprache jedoch gegen eine Veranlagung bzw. Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen, kann der Steuerpflichtige diese nach Art. 132 Abs. 3 DBG bzw. § 140 Abs. 2 StG nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (je Satz 1). Zudem ist die Einsprache in diesem Fall zu begründen und sind allfällige Beweismittel zu nennen (je Satz 2). Das Erfordernis, wonach eine Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung zu begründen ist und allfällige Beweismittel nennen muss, ist nach der Rechtsprechung nicht bloss Ordnungsvorschrift, sondern eine Prozessvoraussetzung, bei deren Fehlen auf die Einsprache nicht eingetreten wird (BGr, 3. September 2013, 2C_714/2013, E. 2.1; BGr, 8. April 2010, 2C_485/2009, E. 3.1, je mit weiteren Hinweisen).

b) Die eingeschränkte Anfechtbarkeit einer (zu Recht ergangenen) Ermessensveranlagung bzw. -einschätzung bedeutet eine Kognitionsbeschränkung der Prüfungsinstanzen (Thomas Meister, Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung, 1995, S. 144; vgl. Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. A., 2017, Art. 132 N 33 DBG). Diese können eine zu Recht getroffene Ermessenstation nur aufheben, wenn sie sich als offensichtlich falsch erweist. Vor diesem Hintergrund muss die Begründung der Einsprache sachbezogen sein und hinreichend detaillierte Darlegungen über den steuerlich massgeblichen Sachverhalt enthalten, welche geeignet erscheinen, der Überprüfungsinstanz ein vollständiges und verlässliches Bild darüber zu verschaffen. Der Einsprecher muss sich mit anderen Worten mit der angefochtenen Verfügung sachbezogen befassen (BGr, 19. Dezember 1984 = StE 1985 B 96.11 Nr. 1). Die Begründung muss als tauglich erscheinen, die angefochtene Einschätzung zu überprüfen. Sie muss so ausgestaltet sein, dass die vom Steuerpflichtigen verfochtene Veranlagung im Einzelnen nachvollziehbar ist und – soweit möglich – beweismässig überprüft werden kann. Dagegen ist nicht erforderlich, dass die vorgebrachten Gründe und Sachdarlegungen (wenigstens) geeignet sind, die offensichtliche Unrichtigkeit der angefochtenen Ermessensveranlagung bzw. -einschätzung darzutun oder gar zu belegen; denn dies ist eine Frage der materiellen Prüfung und keine Eintretensfrage (StRK II, 19. März 2007, 2 ST.2006.279; vgl. Zweifel/Hunziker, Art. 132 N 34 ff. DBG).

Die Begründung muss aus der Einsprache selber hervorgehen. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist auf die Einsprache eines Steuerpflichtigen, welcher wegen der nicht eingereichten Steuererklärung zulässigerweise nach Ermessen veranlagt bzw. eingeschätzt worden ist und der auch mit der Einsprache seiner Deklarationspflicht nicht nachkommt, nicht einzutreten (BGr, 23. Mai 2005 = ZStP 2005 Nr. 29; BGr, 19. Juni 2002, 2A.442/2001; BGr, 9. September 2004, 2P.234/2003 und 2A.407/2003). Das gilt indessen nur dann, wenn es wegen der nicht nachgereichten Deklaration an der notwendigen Begründung der Einsprache fehlt. Das Nachbringen der Steuererklärung oder allgemein das Nachholen der versäumten Mitwirkungshandlung ist nach der differenzierten höchstrichterlichen Praxis nicht in jedem Fall eine Gültigkeitsvoraussetzung (BGr, 4. Juli 2005 = StR 2005, 976 f.; VGr, 27. Februar 2008, SB.2007.00082). Ausnahmsweise genügen andere hinreichend substantiierte Vorbringen. So ist die Anfechtung einer Ermessensveranlagung bzw. -einschätzung auch dann möglich, wenn der Steuerpflichtige aus besonderen Gründen nicht in der Lage ist,

eine vollständig ausgefüllte Steuererklärung einzureichen. Entscheidend ist allein, ob eine genügende Begründung vorliegt. Als solche kann selbstredend (je nach Umständen) namentlich die Steuererklärung gelten; doch ist deren Vorlage nicht zwingend. Es genügt vielmehr, wenn eine hinreichende Sachdarstellung und ein zu deren Untermauerung erforderliches Beweisangebot vorliegen (vgl. BGr, 2. Juli 2008, 2C_620/2007 und 621/2007, mit Hinweis auf StR 2005, 976 f.).

3. a) Vorliegend reichten die Pflichtigen mit der Einsprache eine Steuererklärung ein. Dabei deklarierte der Pflichtige Einkünfte aus unselbständigem Haupterwerb von Fr. 73'111.- und Einkünfte aus selbstständigem Nebenerwerb von Fr. 30'000.-, die er aus dem Betrieb eines Ingenieurbüros erzielt haben soll. Zwar legten die Pflichtigen der Steuererklärung ein rudimentär und unvollständig ausgefülltes Hilfsblatt A für Selbstständigerwerbende mit kaufmännischer Buchführung bei, doch unterliessen sie es, einen Geschäftsabschluss oder sonstige Geschäftsunterlagen einzureichen oder wenigstens deren Nachreichung anzubieten. Unter diesen Umständen hätte das kantonale Steueramt auf die Einsprache mangels Erfüllung der Prozessvoraussetzungen nicht eintreten dürfen. Zum selben Schluss kam das Bundesgericht in einem Fall, in dem ein in einer selbstständigen Nebenerwerbstätigkeit als Treuhänder tätiger Pflichtiger zwar die Nachreichung der Erfolgsrechnung mit der Einsprache in Aussicht stellte (Beweisangebot), dann jedoch trotz Aufforderung der Einsprachebehörde dies nicht tat (BGr, 22. November 2011, 2C_504/2010, E. 2.3). Den Ausführungen des Bundesgerichts lässt sich nicht zweifelsfrei entnehmen, ob es zulässig ist, auf die Einsprache gegen die globale Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen insgesamt nicht einzutreten, wenn die Einsprache nur bezüglich einer einzigen Kategorie der Einkünfte – hier die selbstständigen Erwerbseinkünfte – mangelhaft begründet ist. Die Frage ist zu bejahen, weil bei einer globalen Schätzung nicht feststellbar ist, wie sie sich auf die einzelnen Einkunftsarten und Abzüge verteilt. Die Behörde ist mit anderen Worten nicht gehalten, vor Behandlung der Eintretensfrage festzulegen, welcher Anteil der Global-schätzung auf die mangelhaft begründete Einkommenskategorie fällt. Eine zureichende Begründung liegt demnach nur vor, wenn in der Einsprache alle relevanten Einkünfte in genügend detaillierter Weise deklariert und substantiiert hergeleitet wurden.

Ein Nichteintreten erscheint als vertretbar, ist doch in der Steuererklärung eindeutig erwähnt, dass Selbstständigerwerbende mit kaufmännischer Buchführung einen

unterzeichneten Geschäftsabschluss sowie die Auszüge sämtlicher Privat- und Eigenkapitalkonten der Deklaration beizulegen haben. Offen bleiben kann, ob diese Lösung auch sachgerecht wäre, wenn diese Unterlagen nicht bereits ausdrücklich in der Steuererklärung erwähnt wären. Eine Gleichbehandlung mit Steuerpflichtigen, die wegen Nichterfüllung einer Auflage und Mahnung nach Ermessen geschätzt werden, würde erfordern, dass auch in Fällen, in denen gar keine Steuererklärung eingereicht wurde, für den Steuerpflichtigen vorhersehbar sein muss, welche Unterlagen er mit der Einsprache einreichen soll; mithin, dass in Fällen, in denen Belege nicht bereits ausdrücklich in der Steuererklärung erwähnt werden, diese erstmals von der Einsprachebehörde eingefordert werden.

b) Indem das kantonale Steueramt die Einsprache materiell behandelt hat, hat es eine Rechtsverletzung begangen, die vom Steuerrekursgericht von Amts wegen zu berichtigen ist (vgl. Pra 1991 Nr. 63; VGr, 6. April 1982, SB 46/1981).

Bei einem Nichteintretensentscheid der Vorinstanz hätte das Steuerrekursgericht demnach einzig überprüfen dürfen, ob dieser zu Recht ergangen ist; eine materielle Überprüfung wäre ihm versagt gewesen. Dies muss auch für den vorliegenden Fall gelten, ansonsten den Pflichtigen aus dem Verfahrensfehler der Vorinstanz noch ein zusätzlicher Vorteil erwachsen würde. Dementsprechend ist dem Steuerrekursgericht die materielle Überprüfung der Veranlagung bzw. Einschätzung versagt. Im Sinne dieser Erwägungen sind Beschwerde und Rekurs abzuweisen.

4. Der Vollständigkeit halber sei an dieser Stelle noch erwähnt, dass die mit Beschwerde- und Rekurs eingereichte Jahresrechnung des Ingenieurbüros nicht handelsrechtskonform ist und insofern das Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit weiterhin unklar ist. Denn als Einnahmen verbucht wurden einzig Lohn Einkünfte des Pflichtigen aus seiner Tätigkeit bei der E AG. Indessen ist davon auszugehen, dass das Ingenieurbüro, welches gemäss Handelsregister den Zweck der ... hat, eine eigene Geschäftstätigkeit entfaltet. Da für diese Geschäftstätigkeit kein Jahresabschluss eingereicht wurde, liegt der tatsächliche Sachverhalt im Dunkeln. Mithin wäre selbst bei materieller Behandlung des Rechtsmittels den Anträgen der Pflichtigen nicht stattzugeben.

5. a) Ausgangsgemäss sind die (reduzierten) Kosten des Verfahrens den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG)

b) Zu Recht sind den Pflichtigen im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern sodann die Einsprachekosten auferlegt worden, da sie das Einspracheverfahren durch schuldhaftes Verletzung von Verfahrenspflichten veranlasst haben (§ 142 Abs. 2 Satz 2 StG i.V.m. § 18 Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 [VO StG]). Die Kostenfestsetzung ist mit Fr. 240.- angemessen (Ziff. 2.1. des Protokolls der Sitzung vom 18. Januar 2007 der Fachkommission Steuerrecht des kantonalen Steueramts i.V.m. § 21 Abs. 2 VO StG).

Demgemäss erkennt die Einzelrichterin:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]