



STEUERREKURSKOMMISSION II DES KANTONS ZÜRICH

2 ST.2009.53
2 DB.2009.25

Entscheid

24. April 2009

Mitwirkend:

Vizepräsident W. Balsiger, Mitglied R. Oesch, Ersatzmitglied H. Knüsli und Sekretärin E. Surdyka

In Sachen

A,

vertreten durch B,

**Rekurrent/
Beschwerdeführer,**

gegen

1. **Staat Zürich,**

2. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

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

**Rekursgegner,
Beschwerdegegnerin,**

betreffend

Einschätzung 2006, Verrechnungssteuer 2007 und Direkte Bundessteuer 2006

hat sich ergeben:

A. Der deutsche Staatsangehörige A (nachfolgend der Pflichtige), welcher Mitte 2005 von England her kommend nach C zugezogen ist, reichte trotz Mahnung des Steueramts C vom 18. Februar 2008 keine Steuererklärung 2006 ein.

Mit Einschätzungsentscheid vom 19. September 2008 wurde er in der Folge vom kantonalen Steueramt für die Steuerperiode 2006 bezüglich der Staats- und Gemeindesteuern nach pflichtgemäsem Ermessen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 200'000.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 50'000.- eingeschätzt; der Rückerstattungsanspruch für die Verrechnungssteuer 2007 (Fälligkeitsjahr 2006) wurde dabei auf Fr. 0.- festgesetzt. Mit Hinweis vom gleichen Tag wurde auch das steuerbare Einkommen für den Bereich der direkten Bundessteuer auf Fr. 200'000.- festgesetzt; formell eröffnet wurde die Bundessteuerveranlagung 2006 mit der Schlussrechnung vom 31. Oktober 2008.

B. Mit Einsprachen vom 3./15. Oktober bzw. 5. Dezember 2008 wandte sich der Pflichtige gegen diese Veranlagungen. Die ausstehende Steuererklärung reichte er dabei nicht nach. Stattdessen verwies er auf einen beiliegenden Brief, welchen er am 26. Februar 2008 termingerecht samt Lohnausweisen 2006 der Steuerbehörde übermittelt habe. In diesem Brief erwähnt er die Lohnausweise 2006 und 2007 und einen Lottogewinn. Sodann bemerkt er, dass er bezüglich Quellensteuer, welche bereits weitergeleitet worden sei, keine Formulare sehe, welche noch auszufüllen wären. Schliesslich führt er aus, dass er keine weiteren Einkünfte erzielt habe und sein gesamtes Vermögen auf seinem Girokonto liege; ein Sparkonto oder andere Anlagen existierten noch nicht. Neben diesem Brief wurde mit der Einsprache noch ein Schreiben vom 21. August 2008 eingereicht, in welchem das Steueramt C einen Arbeitgeber des Pflichtigen über dessen Quellensteuerpflicht orientiert.

Mit separaten Entscheiden vom 30. Januar 2009 trat das kantonale Steueramt auf die Einsprachen mangels genügender Begründung nicht ein; dabei auferlegte es dem Pflichtigen bezüglich der Staats- und Gemeindesteuern die Verfahrenskosten von Fr. 500.-.

C. Hiergegen liess der Pflichtige am 25. Februar 2009 Rekurs bzw. Beschwerde erheben und beantragen, die Einschätzungen bezüglich der Staats- und Gemeindesteuern mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 99'500.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 4'000.- vorzunehmen; zudem sei der Rückerstattungsanspruch für die Verrechnungssteuer 2007, Fälligkeitsjahr 2006, auf Fr. 7'009.80 festzusetzen. Bei der direkten Bundessteuer sei das steuerbare Einkommen auf Fr. 100'200.- zu veranlagern. Zur Begründung wurde nunmehr die Deklaration nachgeholt bzw. eine vollständig ausgefüllte Steuererklärung 2006 vorgelegt.

Das kantonale Steueramt schloss am 16. März 2009 auf Abweisung der Rechtsmittel.

Die Rekurskommission zieht in Erwägung:

1. Erhebt ein Steuerpflichtiger gegen einen Nichteintretensentscheid der Einsprachebehörde Rekurs bzw. Beschwerde, so ist der Rekurskommission die materielle Prüfung des Rechtsmittels auf die Veranlagung hin verwehrt. Sie darf nur untersuchen, ob die Einsprachebehörde zu Recht auf die Einsprache nicht eingetreten ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2.A., 2006, § 147 N 43; Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, 2002, Art. 140 N 43). Würde sich der Nichteintretensentscheid der Vorinstanz als gesetzwidrig erweisen, wären die Akten zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs zur materiellen Überprüfung der Taxation an jene zurückzuweisen (RB 1979 Nr. 57).

Dementsprechend ist auf die vorliegenden Rechtsmittel nur insofern einzutreten, als der Pflichtige sinngemäss die Aufhebung der vorinstanzlichen Entscheide verlangt. Nicht zu behandeln sind demgegenüber die materiellen Einschätzungsanträge.

2. a) Hat ein Steuerpflichtiger trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht ein-

wandfrei ermittelt werden, nimmt das kantonale Steueramt gemäss § 139 Abs. 2 Satz 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) und Art. 130 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) die Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vor. Diese Bestimmung setzt für eine solche Einschätzung einen Untersuchungsnotstand voraus. Ein derartiger Notstand ist im Regelfall dadurch verursacht, dass der Steuerpflichtige trotz formgültiger Mahnung Verfahrenspflichten nicht oder nicht gehörig erfüllt hat, d.h. dass er seinen Mitwirkungspflichten mit Bezug auf die Ermittlung der massgebenden Tatsachen nicht oder nur unvollständig nachgekommen ist.

Die elementarste Verfahrenspflicht ist die Pflicht zur Einreichung einer Steuererklärung (§ 133 Abs. 2 StG; Art. 124 Abs. 2 DBG). Diese gilt auf für bereits quellenbesteuerte Steuerpflichtige, weil bei diesen die Durchführung einer ordentlichen Veranlagung vorbehalten bleibt (vgl. § 93 StG; Art. 90 DBG); dies im Hinblick auf die Besteuerung des nicht quellenbesteuerten Einkommens und des Vermögens im Rahmen von sog. "ergänzenden Veranlagungen" sowie in Fällen, in welchen das quellenbesteuerte Einkommen gewisse Schwellenwerte überschreitet (sog. "nachträgliche Veranlagungen").

b) Vorliegend steht fest, dass der Pflichtige trotz Mahnung des Steueramts C vom 18. Februar 2008 keine Steuererklärung 2006 eingereicht hat und damit seiner Deklarationspflicht für die Steuerperiode 2006 nicht nachgekommen ist.

Daran vermag das einspracheweise vorgelegte Schreiben an das kantonale Steueramt vom 26. Februar 2008 nichts zu ändern: Zunächst ist nicht gesichert, dass es seinerzeit überhaupt bei der Steuerbehörde eingegangen ist, denn ein Original aus jener Zeit findet sich nicht in den Steuerakten. Im Übrigen geht aus dem Schreiben zwar hervor, dass das Einkommen des Pflichtigen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit an der Quelle besteuert worden ist; es ist darin aber auch von einem erzielten Lottogewinn und von Vermögen auf einem Girokonto die Rede. Mithin hatte der Pflichtige nach dem Gesagten in jedem Fall eine Steuererklärung zur Durchführung einer (ergänzenden oder nachträglichen) ordentlichen Veranlagung einzureichen. Demnach steht als Zwischenergebnis fest, dass er vom kantonalen Steueramt am 19. September bzw. 31. Oktober 2008 zu Recht nach pflichtgemäsem Ermessen eingeschätzt worden ist.

3. a) Eine Einschätzung (Veranlagung) nach pflichtgemäßem Ermessen kann der Steuerpflichtige nach § 140 StG und Art. 132 DBG nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (je Abs. 1). Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Abs. 2 bzw. Abs. 3). Mit anderen Worten obliegt es dem Steuerpflichtigen, innert der Einsprachefrist den Nachweis zu erbringen, dass die Ermessenseinschätzung offensichtlich unrichtig ist. Dabei muss dieser Nachweis umfassend sein, d.h. den gesamten von der Ermessensveranlagung betroffenen Teil umfassen (vgl. Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band 1/1, 2.A., 2002, Art. 48 N 49 StHG). Ist die Ermessensveranlagung Folge einer versäumten Mitwirkungspflicht, so muss der Steuerpflichtige insbesondere die versäumten Handlungen nachholen (Einreichung der Steuererklärung, von Unterlagen, Erteilen von Auskünften usw.; ASA 58, 670 E. 3c; BGE 123 II 552 E. 4c = Pra 1998 Nr. 151; BGr, 19. Juni 2002, 2A.442/2001 E. 2.2; BGr, 23. April 2004, 2A.164/2004, auch zum Folgenden; vgl. auch Markus Berger, Voraussetzungen und Anfechtung der Ermessensveranlagung, ASA 75, 204; Michael Beusch, Rechtsschutz bei den harmonisierten Staats- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer – dargestellt am Beispiel des Kantons Zürich, zsis, 2006, Ziff. 2.9.2).

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung stellt die gesetzlich geforderte Begründung der Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung eine Prozessvoraussetzung dar, deren Fehlen zur Folge hat, dass auf die Einsprache nicht eingetreten werden kann (BGE 123 II 552 E. 4c = Pra 1998 Nr. 151; BGr, 19. Juni 2002, 2A.442/2001; BGr, 23. April 2004, 2A.164/2004; BGr, 9. September 2004, 2P.234/2003; BGr, 23. Mai 2005 = ZStP 2005, 253). Auf die Einsprache eines Steuerpflichtigen, welcher wegen der nicht eingereichten Steuererklärung zulässigerweise nach Ermessen veranlagt worden ist und der auch mit der Einsprache gegen die Ermessensveranlagung seiner Deklarationspflicht nicht nachkommt, wird nicht eingetreten (BGr, 23. Mai 2005, 2A.302/2005; ZStP 2005, 253; BGr, 19. Juni 2002, 2A.442/2001; BGr, 9. September 2004, 2P.234/2003 und 2A.407/2003). Denn wegen der nicht nachgereichten Deklaration fehlt es an der notwendigen Begründung der Einsprache. Das Nachbringen der Steuererklärung oder allgemein das Nachholen der versäumten Mitwirkungshandlung ist nach der differenzierten höchstrichterlichen Praxis indes nicht in jedem Fall eine Gültigkeitsvoraussetzung (BGr, 4. Juli 2005, StR 2005, 973, 976 f.; VGr, 27. Februar 2008, SB.2007.00082). Ausnahmsweise genügen andere hinreichend substantiierte Vorbringen. So ist die Anfechtung einer Ermes-

sensveranlagung auch dann möglich, und zwar ohne Nachholen der versäumten Handlung, wenn der Steuerpflichtige aus besonderen Gründen nicht in der Lage ist, eine vollständig ausgefüllte Steuererklärung einzureichen. Genügt die Einsprache diesen Erfordernissen nicht, enthält sie lediglich Beanstandungen allgemeiner Art, ist auf die Einsprache nicht einzutreten (BGr, 19. Mai 1978, ASA 48, 195, mit weiteren Hinweisen; jüngst bestätigt am 5. Mai 2008, 2C 689/2007 sowie am 2. Juli 2008, StE 2009 B 95.1 Nr. 13). Allerdings dürfen die Anforderungen an die Begründung nicht allzu hoch gestellt werden. Immerhin muss der Einsprache entnommen werden können, was der Einsprecher an der angefochtenen Verfügung bemängelt und auf welche tatsächlichen und rechtlichen Überlegungen er sich dabei stützt. Gemäss Rechtsprechung muss er sich mit dieser sachbezogen befassen (VGr, 21. Januar 2009, SB.2008.00096, auch zum Folgenden). Das bedeutet, dass die Begründung so ausgestaltet sein muss, dass klar wird, wo der Steuerpflichtige genau hinaus will (Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2008, § 20 Rz. 20). Die von ihm verfochtene Einschätzung muss nachvollziehbar und, soweit möglich, beweismässig überprüfbar sein. Genügt die Einsprache diesen Anforderungen nicht, enthält sie Beanstandungen allgemeiner Art oder ist sonst wie nicht erkennbar, wohin der Einsprecher zielt, ist auf die Einsprache nicht einzutreten. Ob die Ermessenseinschätzung offensichtlich unrichtig und abzuändern ist, bleibt hingegen eine Frage der materiellen Beurteilung (StE 2009 B 95.1 Nr. 13).

b) Der Pflichtige, der seit seinem Zuzug in die Schweiz Mitte 2005 offenbar primär unselbstständig erwerbstätig war, hat es versäumt, mit der Einsprache die ausstehende Steuererklärung 2006 nachzureichen. Er beschränkte sich stattdessen darauf, auf das erwähnte Schreiben vom 26. Februar 2008 bzw. die diesem Schreiben angeblich beigehefteten Lohnausweise der D (Beschäftigungsdauer: 1.1.2006 - 1.10.2006) und der E (Beschäftigungsdauer: 27.11.2006 - 31.12.2006) zu verweisen. Aus diesen Unterlagen geht – wie bereits erwähnt – hervor, dass der Pflichtige mit Bezug auf die erzielten Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit der Quellensteuer unterliegt und ihm entsprechende Beträge arbeitgeberseitig auch vom Lohn abgezogen worden sind. Dies hat ihn nach dem Gesagten indes nicht davon entbunden, im Hinblick auf nicht quellenbesteuertes Einkommen (z.B. solches aus selbstständiger Erwerbstätigkeit oder Lotteriegewinne) und Vermögen, eine vollständig ausgefüllte Steuererklärung samt allen notwendigen Beilagen einzureichen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 93 N 6 ff.). Dass entsprechende, im ordentlichen Verfahren zu erfassende steuerbare Komponenten vorhanden waren, steht fest, wenn

der Pflichtige im besagten Schreiben selber einen "Lottogewinn (.. wunderbares Willkommensgeschenk)" sowie Vermögen auf einem Girokonto erwähnt hat.

Abgesehen von den mittels Lohnausweisen nachgewiesenen quellenbesteuerten Einkünften aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit (welche von der Beschäftigungsdauer her nicht einmal das ganze Kalenderjahr 2006 abdecken) lagen damit die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Pflichtigen im Einspracheverfahren weiterhin völlig im Dunkeln, zumal weder der Lottogewinn noch das Vermögen quantifiziert worden sind. Der Pflichtige hat es im Übrigen unterlassen, einen präzisen ziffernmässigen Antrag zu stellen; wohin die Einsprachen in quantitativer Hinsicht hätten zielen sollen, war damit nicht erkennbar. Letztlich hat er nicht einmal ausdrücklich geltend gemacht, dass die steueramtlichen Schätzungen überhöht wären; selbst aus seinem Hinweis auf das Fehlen von weiteren "Einnahmen" (gemeint wohl solche aus Erwerbstätigkeit) liess sich dies nicht ableiten, denn es verblieben noch immer die Lottereeinkünfte in unbekannter Höhe und allfällige Vermögenserträge.

Aus alledem ergibt sich, dass von genügend begründeten und damit gültigen Einsprachen keine Rede sein kann. Damit ist die Vorinstanz zu Recht auf die Einsprachen nicht eingetreten. Die angefochtenen Einspracheentscheide erweisen sich demnach als rechtsbeständig.

c) Rekurs- bzw. beschwerdeweise hat der Pflichtige die Steuererklärung 2006 samt Beilagen nunmehr durch einen Vertreter beibringen lassen. Nach dem bereits Gesagten ist es der Rekurskommission indes verwehrt, sich mit den angefochtenen Taxationen materiell auseinander zu setzen. Soweit der Vertreter geltend macht, als im Jahr 2005 in die Schweiz Eingereister habe der Pflichtige vom hiesigen Steuersystem keine Ahnung gehabt, kann dies Letzterem nicht weiterhelfen, weil Rechtsunkenntnis von vornherein kein Grund für eine Fristwiederherstellung bzw. eine Wiederherstellung der nicht richtig genutzten Einsprachefrist sein kann (RB ORK 1957 Nr. 65 m.H.).

4. a) Mit dem Rekurs stellt der Pflichtige Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer von Fr. 7'009.80. Darauf ist aus folgenden Gründen nicht einzutreten:

b) Wird der Rückerstattungsanspruch zusammen mit der Einschätzung festgesetzt, so gelten für das Verfahren einschliesslich eines Einsprache- und Rekursver-

fahrens die Bestimmungen des StG sinngemäss (§ 13 der Verordnung über die Rückerstattung der Verrechnungssteuer vom 17. Dezember 1997). Damit unterliegt die Anfechtung des Rückerstattungsanspruchs den Bestimmungen über die Einsprachefrist (§ 140 Abs. 1 StG). Auf eine verspätete Einsprache darf die Einsprachebehörde – Fristwiederherstellung vorbehalten – nicht eintreten.

c) Mit der Einsprache vom 5. Oktober 2008 hat der Pflichtige den vom Steueramt im Einschätzungsentscheid vom 19. September 2008 auf Fr. 0.- festgesetzten Rückerstattungsanspruch nicht angefochten. Damit ist die Rekurskommission für die Behandlung des Antrags auf Rückerstattung nicht zuständig, sondern wäre dieser an die Vorinstanz zur Behandlung als Einsprache zu überweisen. Indessen steht fest, dass im Rekurszeitpunkt (25. Februar 2009) der Einschätzungsentscheid in Bezug auf den Rückerstattungsanspruch längst in Rechtskraft erwachsen war, womit sich eine diesbezügliche Einsprache als verspätet erweist. Bei dieser Lage der Dinge ist von einer Überweisung abzusehen.

5. a) Nach alledem sind die Rechtsmittel abzuweisen, soweit auf diese einzutreten ist.

b) Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 DBG).

c) Die Kostenaufgabe im Einspracheverfahren von Fr. 500.- ist zu bestätigen, da der Pflichtige zu Recht nach pflichtgemäßem Ermessen eingeschätzt worden ist (vgl. § 142 Abs. 2 Satz 2 StG i.V.m. § 18 VO StG). Die Kostenhöhe ist angemessen (Ziffer 7.1. des Protokolls der Sitzung vom 16. Dezember 1998 der Kommission für kaufmännisches Steuerrecht i.V.m. § 21 Abs. 2 VO StG).

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

1. Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

[...]