



# STEUERREKURSKOMMISSION II DES KANTONS ZÜRICH

---

2 ST.2010.216  
2 DB.2010.158

## Entscheid

7. Oktober 2010

Mitwirkend:

Einzelrichter Richard Oesch und Sekretärin Barbara Müller

In Sachen

1. A,
2. B,

**Rekurrenten/  
Beschwerdeführer,**

gegen

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

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

**Rekursgegner,  
Beschwerdegegnerin,**

betreffend

**Einschätzung 2008 und Direkte Bundessteuer 2008**

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend der bzw. die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen) hatten trotz Mahnung des Steueramts der Stadt Zürich vom 23. Oktober 2009 keine Steuererklärung 2008 eingereicht. In der Folge schätzte das kantonale Steueramt sie am 25. Januar/9. Februar 2010 für die Staats- und Gemeindesteuern 2008 gestützt auf § 139 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) nach pflichtgemäsem Ermessen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 80'000.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.- ein. Desgleichen nahm es gleichentags auf der Grundlage von Art. 130 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) für die Bundessteuerperiode 2008 eine Ermessensveranlagung mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 80'000.- in Aussicht.

B. Mit Eingabe vom 23. Februar 2010 erhoben die Pflichtigen gegen diese Staats- und Gemeindesteuereinschätzung Einsprache, unter Beilage der ausgefüllten Steuererklärung 2008 samt Beilagen. Demnach belief sich das steuerbare Einkommen auf Fr. 12'900.- und das steuerbare Vermögen auf Fr. 0.- (bzw. Fr. ./ 103'000.-). Hierauf veranlasste das Steueramt am 26. Februar 2010 einen Veranlagungsstopp, mit der Folge, dass die Bundessteuer-Veranlagung vorerst formell gar nicht erst eröffnet wurde. Das Steueramt versandte die Bundessteuerrechnung 2008, womit dies schliesslich nachgeholt wurde, am 19. April 2010. Am 10. Mai 2010 erhoben die Pflichtigen auch gegen die Bundessteuerveranlagung 2008 Einsprache, unter Verweisung auf die Eingabe vom 23. Februar 2010.

Mit separaten Entscheiden vom 23. Juni 2010 hiess das kantonale Steueramt die Einsprachen teilweise gut, unter Kostenaufgabe für das Staats- und Gemeindesteuer-Einspracheverfahren von Fr. 300.- und setzte das steuerbare Einkommen je neu auf Fr. 60'000.- fest.

C. Mit getrennten Eingaben vom 22. Juli 2010 erhoben die Pflichtigen dagegen Rekurs und Beschwerde und beantragten, sie für 2008 gemäss Steuererklärung einzuschätzen.

Mit Rekurs-/Beschwerdeantwort vom 9. September 2010 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung des Rechtsmittels, wohingegen die Eidg. Steuerverwaltung auf eine Vernehmlassung verzichtete.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, nimmt das kantonale Steueramt laut Art. 130 Abs. 2 DBG und § 139 Abs. 2 StG die Veranlagung bzw. Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor. Diese Bestimmungen setzen 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 (Art. 124 Abs. 2 DBG; § 133 Abs. 2 StG;).

Eine Ermessensveranlagung kann nach dem Wortlaut der vorgenannten Bestimmungen 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 (BGr, 16. März 1999 = Pra 1999, 880; Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. A., 2008, Art. 130 N 42 DBG sowie ders., in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 46 N 38a StHG). 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.

b) Die Pflichtigen haben trotz Mahnung vom 23. Oktober 2009 keine Steuererklärung für das Jahr 2008 eingereicht, weshalb sie zu Recht nach pflichtgemäßem Ermessen eingeschätzt bzw. veranlagt worden sind. Dies ist denn auch nicht umstritten.

2. a) Ist eine Ermessensveranlagung bzw. -einschätzung zu Recht ergangen, so kann sie gemäss Art. 132 Abs. 3 DBG bzw. § 140 Abs. 2 Satz 1 StG nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden. Der Steuerpflichtige hat den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit im Einspracheverfahren, spätestens aber im Verfahren vor Rekurskommission zu erbringen, und zwar dadurch, dass er innerhalb der Rechtsmittelfrist die versäumten Verfahrenspflichten erfüllt, eine zur Beseitigung der Ungewissheit über die tatsächlichen Verhältnisse erforderliche substantiierte Sachdarstellung gibt und hierfür notwendige Beweismittel beibringt oder zumindest anbietet (RB 1999 Nr. 150). Teilnachweis genügen grundsätzlich nicht; vielmehr hat der Nachweis umfassend zu sein (RB 1994 Nr. 45). Die Verfahrenspflichten müssen indes nicht nur formell, sondern auch materiell nachgeholt werden. Notwendig sind alle Handlungen, welche erforderlich sind, eine vollständige und richtige, d.h. gesetzmässige Einschätzung zu ermöglichen (vgl. Art. 126 Abs. 1 DBG; § 135 Abs. 1 StG). Eine materiell nicht gehörige Erfüllung zeichnet sich dadurch aus, dass die vorgenommene Mitwirkungshandlung qualitative Mängel aufweist, d.h. mit der verlangten Handlung zwar formell identisch ist, zur Ermittlung des materiell wahren Sachverhalts aber ganz oder teilweise untauglich ist. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn eine Steuererklärung abgegeben wird, worin zu niedrige Einkünfte oder zu hohe Abzüge deklariert sind (Zweifel, Art. 130 N 32 DBG und Art. 46 N 31 StHG). Den Steuerpflichtigen treffen beim Unrichtigkeitsnachweis u.U. höhere Anforderungen hinsichtlich der Mitwirkungspflichten, als sie vor der Säumnis an ihn gestellt wurden (RB 1976 Nr. 55). Nur unter den genannten formellen Voraussetzungen wird der Steuerpflichtige überhaupt zur Leistung des Unrichtigkeitsnachweises zugelassen und ist die Einsprache- bzw. Rekursbehörde zur Untersuchung und Beweisabnahme verpflichtet. Andernfalls gilt der Nachweis ohne Weiteres als gescheitert mit der Folge, dass die Ermessenseinschätzung als solche bestehen bleibt und einzig ihrer Höhe nach der Prüfung auf offensichtliche Unrichtigkeit unterliegt (vgl. RB 1994 Nr. 45 mit Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter; Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 132 N 67 DBG und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 140 N 79 f. StG;

Zweifel, Art. 132 N 51 f. DBG und Art. 48 N 58 ff. StHG). Offensichtlich unrichtig ist eine Schätzung, welche erkennbar auf missbräuchlicher Betätigung des Ermessens beruht und insbesondere willkürlich ist (vgl. BGE 108 Ib 196 E. 4). Willkür liegt vor, wenn die Schätzung sich nach den Akten als geradezu unmöglich, als sachlich nicht begründbar erweist (vgl. so schon RB 1963 Nr. 62 = ZBI 65, 384 = ZR 65 Nr. 13). So namentlich dann, wenn sie fiskalisch oder pönal motiviert ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt oder sich sonst mit den aktenkundigen Verhältnissen des Einzelfalls aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbaren lässt (RB 1983 Nr. 57).

Der Rekurskommission sind weitere Untersuchungen verwehrt. Sie hat vielmehr bei ihrer eingeschränkten Überprüfung des angefochtenen Entscheids auf offensichtliche Unrichtigkeit hin nur jene im Zeitpunkt der Entscheidfällung vorhandenen Schriftstücke zu berücksichtigen, welche den behaupteten Sachverhalt sofort beweisen oder zumindest als sehr wahrscheinlich erscheinen lassen (VGr, 27. Mai 1986, SB 10/1986 und 11. September 1986, SB 38/1986; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, 1989, S. 144). Voraussetzung ist indes, dass die vorhandenen Schriftstücke „ordnungsgemäss“ in den Prozess eingeflossen sind (VGr, 22. September 2010, SB.2010.00019).

b) Aus alledem folgt, dass die Einsprache- und Rekursbehörden nicht nur zu klären haben, ob der Steuerpflichtige die versäumte Handlung, deretwegen er zu Recht nach pflichtgemässem Ermessen eingeschätzt worden ist, nachgeholt hat; vielmehr haben sie gegebenenfalls auch zu prüfen, ab die vorgetragene Darlegung und Unterlagen den bis anhin ungewiss gebliebene Sachverhalt hinreichend zu erhellen und zu belegen vermögen. Dabei haben die Behörden namentlich auch abzuklären, ob die deklarierten Werte genügen, um den (mutmasslichen) Lebensaufwand (inkl. Vermögensvermehrung) zu finanzieren.

3. a) Die Pflichtigen haben mit der Einsprache eine vollständig ausgefüllte Steuererklärung 2008 samt Guthaben/Wertschriftenverzeichnis und Hilfsblatt A hinsichtlich der selbstständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen sowie Lohnausweisen für die Pflichtige eingereicht. Darin wiesen sie ein negatives Geschäftsergebnis der Einzelunternehmung C des Pflichtigen von Fr. 27'793.- aus, wobei sich die Einnahmen

gerade mal auf Fr. 156.- beliefen. Gesamthaft zeigten sie ein steuerbares Einkommen von Fr. 10'900.- (für die Bundessteuer) bzw. von Fr. 12'900.- (für die Staats- und Gemeindesteuern) auf. Die Vermögensdeklaration umfasst Aktiven von Fr. 307.- sowie Passiven von Fr. 103'050.-, wobei es sich um ausstehende Alimentenzahlungen des Pflichtigen handelt. Damit haben die Pflichtigen die versäumte Verfahrenspflicht, welche Ursache der angefochtenen Ermessenseinschätzung(en) gebildet hat, zwar nachgeholt, allerdings bloss formell, wie das kantonale Steueramt mit Fug festhielt. Diese Unterlagen genügen indes nicht, um den geforderten Unrichtigkeitsnachweis rechtsgenügend anzutreten. Denn es liegt auf der Hand, dass die deklarierten Einkünfte nicht ausreichen, um den Lebensunterhalt der Pflichtigen zu finanzieren. Zwar haben diese ausgeführt, sie hätten damals seitens der Mutter des Pflichtigen (D in E), Schenkungen über insgesamt Fr. 17'500.- erhalten, welche sie anhand eines Postenauszugs der Credit Suisse zu untermauern versuchten. Abgesehen davon, dass lediglich ein einziger Eingang über Fr. 2'000.- als Vergütung dieser Person ausgewiesen ist, wohingegen 3 Gutschriften über Fr. 8'000.-, Fr. 3'500.- und Fr. 4'000.-, total Fr. 15'500.- (Bar-)Einzahlungen betrafen, womit diese Behauptung weitgehend unbewiesen geblieben ist, reichten die deklarierten Mittel auch unter vollständiger Berücksichtigung solcher Zugänge nicht, um die Lebenshaltungskosten der Eheleute zu bestreiten. Dabei ist zu beachten, dass die Pflichtigen über keine Vermögenswerte verfügten, welche sie hierzu hätten verwenden können. Ebenso wenig hatten sie sich zu diesem Zweck verschuldet. Denn die Passiven betrafen ausschliesslich ausstehende Alimentenzahlungen für die Tochter des Pflichtigen, wobei nicht einmal klar ist, inwieweit sich diese Verpflichtungen auf das massgebliche Jahr (2008) bezogen. Der Lebensaufwand der Pflichtigen muss sich selbst bei moderater Schätzung auf weit mehr als Fr. 50'000.- belaufen haben, wie (auch) der zurückhaltenden Schätzung des Steuerkommissärs in den Einspracheentscheiden zu entnehmen ist. Es hätte an ihnen gelegen, im Einspracheverfahren von sich aus darzutun, plausibel zu machen und zu belegen, wie es ihnen gelungen ist, mit den deklarierten Beträgen ihr Leben zu fristen. Weil sie dies unterlassen haben, muss der Unrichtigkeitsnachweis als materiell gescheitert betrachtet werden. Die Ungewissheit im Sachverhalt bestand weiterhin.

Sodann konnte angesichts dieser Lage nicht auf eine offenkundige Unrichtigkeit in betragsmässiger Hinsicht geschlossen werden. Dies umso weniger, als das Nettoergebnis aus der Geschäftstätigkeit des Pflichtigen, welches naturgemäss grossen Schwankungen unterliegen kann, nicht ausgewiesen ist und die Pflichtige, wie aus ei-

nem Handelsregisterauszug hervorgeht, anscheinend seit November 2004 unter der Firma F in G einen Vertrieb von Kosmetika und Wellness-Produkten unterhält. Bei solcher Lage der Dinge hat das kantonale Steueramt die Einsprachen gegen die Einschätzung und die Veranlagung zu Recht abgewiesen.

b) Mit der Rechtsschrift vom 22. Juli 2010 machten die Pflichtigen geltend, 2008 seien (im Rahmen der Lebenshaltung) nur „minimalste diverse Aufwendungen“ zu verzeichnen gewesen. Die Schenkungen der Mutter seien mehrheitlich in bar erfolgt, wie aus deren Bestätigung vom 15. Juli 2010 hervorgehe. Darin bekräftigt die Mutter des Pflichtigen, dass sie diesen 2008 in den Monaten Juni, Juli und August mit total Fr. 17'500.- unterstützt habe, da er sich in einer äusserst prekären finanziellen Situation befunden habe. Angesichts dessen, dass sich diese in H ausgefertigte schriftliche Aussage allein schon wegen der prozessualen Einschränkung (vorn E. 2a) nicht überprüfen lässt, kann darauf nicht ohne Weiteres abgestellt werden. Sodann handelt es sich bei der Geltendmachung minimalster Aufwendungen um eine reine, nicht bewiesene Behauptung. Darum kann auch dieser Einwand nicht gehört werden. Immerhin geht aus Kopien der Mietverträge für die Familienwohnung in (zunächst) G bzw. (später) I hervor, dass die monatlichen Mieten Fr. 2'400.- bzw. rund Fr. 2'650.- (inkl. Nebenkosten) betragen haben. Damit ergibt sich eine Jahresmiete, welche in etwa der Schätzung des Steuerkommissärs im Einspracheverfahren (von Fr. 31'000.-) entspricht. Weitere sachdienliche neue Vorbringen fehlen.

Insgesamt hat sich die Aktenlage somit im Vergleich zum Stand im Einspracheverfahren nicht wesentlich verändert. Weiterhin besteht eine nicht unbedeutende Unsicherheit über die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse der Pflichtigen im Jahr 2008, die sich nicht beseitigen lässt. Die sachgerechte Abwägung aller verfügbaren und für die Einschätzung massgeblichen Daten lässt hier keinen von der steueramtlichen Beurteilung abweichenden Schluss zu. Dabei ist der Rahmen des bei der Schätzung gegebenen Spielraums der Steuerbehörde erheblich, zumal sich die Verletzung von Verfahrenspflichten laut Bundesgericht nicht lohnen soll (22. September 2009, 2C\_155/2009). Die Rechtsmittelinstanz hat die Überprüfung der zu Recht ergangenen steueramtlichen Schätzung mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmen. Das alles führt dazu, dass es bei den angefochtenen Schätzungen sein Bewenden haben muss. Diese erweisen sich mit einem steuerbaren Einkommen von je Fr. 60'000.- nicht als offensichtlich überhöht und unhaltbar.

c) Nicht betroffen vom Streit ist die Vermögenssteuer; das steuerbare Vermögen beläuft sich laut Angaben der Pflichtigen wie auch nach der steueramtlichen Schätzung auf Fr. 0.-. Aufgrund der Aktenlage sieht sich das Gericht nicht veranlasst, die Richtigkeit dieses Werts anzuzweifeln.

4. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde bzw. des Rekurses.

Die Kosten des Verfahrens sind den unterliegenden Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 151 Abs. 1 StG). Sodann hat das kantonale Steuer ihnen die Kosten des Einspracheverfahrens zu Recht auferlegt, haben sie doch jenes Verfahren mit ihrer schuldhaften Verletzung von Verfahrenspflichten notwendig gemacht (§ 142 Abs. 2 Satz 2 StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

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

[...]