Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.82/2004 /leb

Urteil vom 6. Mai 2004
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Merkli,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Parteien
X._____,
Beschwerdeführer,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich, Abteilung Rechtsdienst, Sumatrastrasse 10, 8090 Zürich,
Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, 2. Kammer, Militärstrasse 36, Postfach, 8021 Zürich.

Gegenstand
Einschätzung 2001,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den
Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, vom 22. Oktober 2003.

Sachverhalt:
A.
X._____ reichte trotz Mahnung keine Steuererklärung 2001 ein. Er wurde deshalb vom Kantonalen Steueramt Zürich am 25. September 2002 nach Ermessen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 80'000.– und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0 eingeschätzt. Eine Eingabe vom 19. Dezember 2002 nahm das Kantonale Steueramt als Einsprache entgegen und trat darauf am 30. Januar 2003 wegen Verspätung nicht ein.

Einen Rekurs des Steuerpflichtigen gegen den Einspracheentscheid wies die Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich am 30. April 2003 ab, nachdem es die Frage der Fristwiederherstellung, der Revision und der Nichtigkeit geprüft hatte, und verweigerte die unentgeltliche Prozessführung.

Mit Entscheid vom 22. Oktober 2003 wies das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich die Beschwerde des Steuerpflichtigen ab, soweit es darauf eintrat. Zudem wies es das Gesuch um unentgeltliche Prozessführung ab.
B.
Der Steuerpflichtige führt Verwaltungsgerichtsbeschwerde und staatsrechtliche Beschwerde beim Bundesgericht, u.a. mit den Anträgen, es sei die Nichtigkeit der Einschätzungsverfügung vom 25. September 2002 festzustellen und der Entscheid der Steuerrekurskommission sei aufzuheben, damit eine neue Einschätzung vorgenommen werden könne. Eventuell sei der Entscheid des Verwaltungsgerichts aufzuheben und die Einsprachefrist wieder herzustellen oder die Revision zu gewähren. Weitere Anträge betreffen die Frage, wie die Neueinschätzung vorgenommen werden müsse.

Vernehmlassungen wurden nicht eingeholt, sondern nur die Akten.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Der angefochtene Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich betrifft die Ermessenseinschätzung für die Staats- und Gemeindesteuern 2001. Es geht um eine im zweiten und fünften Titel des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG; SR 642.14) geregelte Materie. Gegen solche Entscheid kann gemäss Art. 73 StHG Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht geführt werden. Die Frist des Art. 72 Abs. 1 StHG, die den Kantonen zur Anpassung ihrer Gesetzgebung an die Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes offen stand und während welcher die Verwaltungsgerichtsbeschwerde noch nicht ergriffen werden konnte (BGE 123 II 588 E. 2d; 124 I 145 E. 1a), war im Steuerjahr 2001 abgelaufen. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist daher zulässig. Das schliesst die staatsrechtliche Beschwerde aus. Auf diese ist nicht einzutreten.
1.2 Das kantonale Steueramt trat auf die Einsprache wegen Verspätung nicht ein. Das Verwaltungsgericht bestätigte letztinstanzlich diesen Nichteintretensentscheid. Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts ist daher nur zu prüfen, ob das Nichteintreten Grundsätze des Steuerharmonisierungsgesetzes oder verfassungsmässige Rechte des Beschwerdeführers verletzt. Jede weitergehende Prüfung - und damit auch die Überprüfung der Ermessenseinschätzung - ist ausgeschlossen. Soweit der Beschwerdeführer Anträge hinsichtlich der Vornahme der Neueinschätzung stellt, ist auf die Verwaltungsgerichtsbeschwerde nicht einzutreten.
2.
2.1 Gemäss § 15 Abs. 1 der Verordnung vom 1. April 1998 zum Steuergesetz des Kantons Zürich ist die versäumte gesetzlich oder behördlich angeordnete Frist wieder herzustellen, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass er oder sein Vertreter ohne Verschulden entweder von der Fristansetzung nicht rechtzeitig Kenntnis erhalten hat oder durch schwerwiegende Gründe wie Krankheit, Todesfall in der Familie, Landesabwesenheit oder Militärdienst an der Einhaltung der Frist verhindert worden ist. Nach der Praxis der Zürcher Steuerbehörden, wie sie im Entscheid der Steuerrekurskommission dargestellt ist, wird Wiederherstellung der versäumten Frist ferner gewährt, wenn ein Steuerpflichtiger durch eine irreführende Rechtsmittelbelehrung oder eine unrichtige behördliche Auskunft an der Einhaltung der Frist verhindert worden ist. Dass aus unrichtigen oder irreführenden behördlichen Auskünften dem Rechtsuchenden kein Nachteil erwachsen darf, ist auch ein allgemeiner Grundsatz des Verwaltungsrechts (vgl. BGE 126 II 97 E. 4b/c S. 105; 124 II 265 E. 4a S. 269 f.; Ulrich Häfelin/Georg Müller, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 4. Aufl. 2002, S. 146 f.).

2.2 Auf diesen Grundsatz beruft sich der Beschwerdeführer und macht geltend, dass er wegen eines Irrtums nicht rechtzeitig Einsprache geführt habe. Der Irrtum sei durch die verwirrende Darstellung auf der Ermessenseinschätzung hervorgerufen worden. Im Betrag für das steuerbare Einkommen von Ër. 80.000seien die Tausender mit einem Punkt statt mit einem Apostroph von den Hundertern getrennt worden. Dieser Punkt stehe zudem vertikal über dem Komma, welches drei Zeilen weiter unten im Rückerstattungsanspruch für die Verrechnungssteuer die Franken von den Rappen trenne. So sei es gekommen, dass seine Lebensgefährtin, Y._____ - welche wegen seiner ausserordentlichen beruflichen Belastung die Veranlagungsverfügung habe entgegennehmen müssen -, irrtümlich Ër. 80.00statt Ër. 80'000verstanden habe.
2.3 Der Einwand ist nicht berechtigt. Von einer unklaren oder verwirrenden Darstellung auf der Einschätzungsverfügung kann vorliegend offensichtlich nicht gesprochen werden. Diese präsentiert sich wie folgt:

Steuerbares Einkommen Fr. 80.000

Steuerbares Vermögen Fr. 0

Rückerstattungsanspruch für die Verrechnungssteuer 2002

Fälligkeitsjahr 2001 Fr. 0,00

Die Beträge sind klar und übersichtlich dargestellt. Nichts lässt darauf schliessen, dass es sich beim Paket mit den drei Nullen im Betrag von Ër. 80.000um einen Rappenbetrag handeln könnte. Das ist auch bei flüchtiger Betrachtung nicht der Fall. Das Dreierpaket mit den Nullen im Betrag von Ër. 80.000hebt sich zudem von den zwei Nullen nach dem Komma im Rückerstattungsanspruch für die Verrechnungssteuer optisch ab, zumal

zwischen der ersten und der vierten Zeile insgesamt drei Leerzeilen geschaltet sind.

Mit einer Ermessenseinschätzung musste der Beschwerdeführer im Übrigen rechnen, nachdem er seiner Deklarationspflicht nicht nachgekommen war. Das darf bei einem Juristen auch ohne spezifische steuerrechtliche Kenntnisse als bekannt vorausgesetzt werden. Vom Beschwerdeführer konnte daher verlangt werden, dass er wenigstens die Einschätzungsverfügung genau prüft. Wenn der Beschwerdeführer gegen die Ermessenseinschätzung nicht rechtzeitig Einsprache erhob, so hat er das seinem eigenen Verhalten bzw. dem Verhalten seiner Vertreterin zuzurechnen. Es ist nicht willkürlich, dass das Verwaltungsgericht die Fristwiederherstellung nicht gewährte.
3.
Zur Frage der Revision führt das Verwaltungsgericht im angefochtenen Entscheid aus, dass der Beschwerdeführer seine Eingabe an das kantonale Steueramt (vom 19. Dezember 2002) mit dem Antrag geschlossen habe, es sei auf den Ëinschätzungsentscheid zurückzukommen. Da ein Hinweis auf einen Revisionsgrund nicht zu erkennen gewesen sei, habe die Einschätzungsbehörde die Eingabe als Einsprache entgegennehmen dürfen. Ein Revisionsbegehren sei daher richtig betrachtet erst mit der Rekurseingabe an die Steuerrekurskommission (vom 26. Februar 2003) erfolgt. In diesem Zeitpunkt sei jedoch die Frist von 90 Tagen zur Stellung eines Revisionsgesuchs abgelaufen gewesen.

Inwiefern diese Begründung willkürlich sein könnte, ist nicht zu sehen. Wenn der Beschwerdeführer geltend macht, sein unverschuldeter Irrtum über die Höhe der Einschätzung und die unzulänglichen Abklärungen des Steueramtes hätten vom Verwaltungsgericht auch ohne gesetzliche Grundlage aus Billigkeitsgründen (vgl. BGE 109 Ia 103 E. 2; 98 Ia 568 E. 5b) zwingend zu einer Revision führen müssen, übersieht er, dass auch diese Gründe nicht innerhalb der Frist für das Revisionsgesuch vorgebracht wurden. Zudem handelt es sich um Vorbringen, die der Beschwerdeführer bei zumutbarer Sorgfalt bereits im ordentlichen Verfahren mit rechtzeitiger Einsprache hätte geltend machen können. Für solche Vorbringen steht die Revision nach § 155 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) nicht offen, wie das Verwaltungsgericht willkürfrei erwogen hat.
4.
Der Beschwerdeführer beanstandet, dass die für die Einschätzung zuständige Steuerkommissärin den Einspracheentscheid vorbereitet habe, obschon sie wegen Befangenheit in den Ausstand hätte treten müssen.

Es ist unbestritten, dass es zwischen dem Beschwerdeführer und der Steuerkommissärin zu einem emotional geführten Telefongespräch kam, nachdem ihn die Steuerkommissärin auf die verpasste Einsprachefrist und die Chancenlosigkeit der Einsprache hingewiesen hatte. Darauf deutet auch die Entschuldigung des Beschwerdeführers in der Einsprache hin. Solche Telefonate gehören indessen zum beruflichen Alltag eines Steuerkommissärs oder einer Steuerkommissärin, wie bereits die Steuerrekurskommission in ihrem Entscheid (S. 12 f.) erwog. Sie führen nicht dazu, dass sich die Amtsperson deswegen in den Ausstand begeben müsste. Andernfalls könnten auf diese Weise nicht genehme Amtspersonen nach Belieben in den Ausstand versetzt werden. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers kann auch aus der Höhe der vorgenommenen Ermessenseinschätzung oder den angeblich ungenügenden Sachverhaltsabklärungen nicht auf eine Befangenheit der Steuerkommissärin geschlossen werden. Ein Befangenheitsgrund ist offensichtlich nicht erkennbar.
5.
5.1 Der Beschwerdeführer macht geltend, die Einschätzungsverfügung vom 25. September 2002 sei nichtig.

Nichtigkeit bedeutet absolute Unwirksamkeit; ein nichtiger Verwaltungsakt ist rechtsunwirksam und darf nicht vollstreckt werden (BGE 122 I 97 E. 3a, 116 Ia 215 E. 2a). Die Nichtigkeit ist jederzeit und von sämtlichen Behörden zu beachten (BGE 127 II 32 S. 48, 115 Ia 1 E. 3 S. 4). Das schliesst die förmliche Anfechtung und Geltendmachung der Nichtigkeit im ordentlichen Rechtsmittelverfahren nicht aus (BGE 127 II 32 E. 3g und h S. 48; Imboden/Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Band I, Nr. 40 B III c; Pierre Moor, Droit administratif, Bd. II, 2. Aufl. 2002, S. 307). Nach der Rechtsprechung des zürcherischen Verwaltungsgerichts, wie sie auch dem angefochtenen Entscheid (E. 2) zu Grunde liegt, ist jedoch die Rechtsmittelfrist einzuhalten. Diese Rechtsprechung kann nicht als willkürlich bezeichnet werden. Die Begründung des Verwaltungsgerichts im angefochtenen Entscheid, der Feststellung der geltend gemachten Nichtigkeit der Einschätzungsverfügung im Rechtsmittelverfahren stehe die verspätete Einsprache des Beschwerdeführers entgegen, verletzt Art. 9 BV

daher nicht.
5.2 Anzumerken bleibt, dass die vom Beschwerdeführer behaupteten Mängel der Einschätzungsverfügung vom 25. September 2002 keine Nichtigkeit bewirken können. Wenn der Beschwerdeführer geltend macht, es hätten keine Anhaltspunkte für die Annahme einer Erwerbstätigkeit bestanden und die Veranlagungsbehörde habe, ohne den Sachverhalt abzuklären, eine weit überhöhte Ermessenseinschätzung getroffen, so richten sich diese Beanstandungen klarerweise gegen die Ermittlung der Steuerfaktoren; solche Mängel können mit rechtzeitiger Einsprache im ordentliche Verfahren geltend gemacht werden, sie haben aber keine Nichtigkeit der Veranlagungsverfügung zur Folge. Eine andere Auffassung wäre mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit nicht vereinbar. Inhaltliche Mängel bewirken denn auch nur in ganz seltenen Ausnahmefällen die Nichtigkeit einer Verfügung (vgl. BGE 122 I 97 E. 3a/aa S. 99; 104 Ia 172 E. 2c S. 176 f.).

Als Nichtigkeitsgründe fallen hauptsächlich schwerwiegende Verfahrensfehler sowie qualifizierte Unzuständigkeit der Behörde in Betracht (BGE 127 II 32 E. 3g S. 48; 122 I 97 E. 3a/aa S. 99). Doch lassen die vom Beschwerdeführer gerügten Mängel formeller Natur - wonach Angaben auf der Einschätzungsverfügung fehlten oder sich als ungenau, falsch oder verwirrend erwiesen (wie Berufsbezeichnung, Nebenbeschäftigung, Sozialabzüge, Formatierung der Zahlen usw.) - die Veranlagungsverfügung nicht als nichtig erscheinen. Es handelt sich nicht um offensichtliche oder zumindest leicht erkennbare und besonders schwer wiegende Mängel, die es rechtfertigen würden, der Verfügung jegliche Rechtswirkung abzusprechen.
6.
Die Beschwerde ist offensichtlich unbegründet und im vereinfachten Verfahren nach Art. 36a OG zu erledigen. Mit dem Entscheid in der Sache ist zudem das Gesuch um Sistierung des Verfahrens gegenstandslos.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens sind dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 OG). Die Gewährung der unentgeltlichen Rechtspflege setzt nach Art. 152 Abs. 1 OG voraus, dass das Rechtsbegehren nicht aussichtslos erscheint. Diese Voraussetzung ist hier nicht erfüllt, nachdem die Beschwerde offensichtlich unbegründet erscheint. Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege kann daher nicht bewilligt werden.

Demnach erkennt das Bundesgericht
im Verfahren nach Art. 36a OG:
1.
Auf die staatsrechtliche Beschwerde wird nicht eingetreten.
2.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
3.
Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege wird abgewiesen.
4.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 1'000.– wird dem Beschwerdeführer auferlegt.
5.
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, dem Kantonalen Steueramt Zürich, Abteilung Rechtsdienst, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 6. Mai 2004
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: