Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.113/2005/ast

Urteil vom 16. September 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Wurzburger, Müller, Bundesrichterin Yersin,
Gerichtsschreiber Hatzinger.

Parteien
A.X._____ und B.X._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch Rechtsanwalt
Jürg Bügler,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich, Dienstabteilung Recht, Sumatrastrasse 10, 8090 Zürich,
Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, Militärstrasse 36, Postfach, 8090 Zurich.

Gegenstand
Einschätzung 2001,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich,
2. Abteilung, vom 27. Oktober 2004.

Sachverhalt:

A.
A.X._____ , Rechtsanwalt (geb. 1932), und seine Ehefrau B.X._____ (geb. 1958) reichten für die Steuerperiode 2001 trotz Mahnung vorerst keine Steuererklärung ein, sondern am 31. Dezember 2002 lediglich das Wertschriften- und Guthabenverzeichnis 2001. Nach erneuter Mahnung des Kantonalen Steueramts Zürich brachten sie am 30. Januar 2003 die Steuererklärung 2001 und das Liegenschaftenverzeichnis bei (sowie eine Kopie des Wertschriftenverzeichnisses); sie deklarierten ein steuerbares Einkommen von Fr. 4'775.–, einen Liegenschaftenertrag von Fr. 110'200.– und ein steuerbares Vermögen von Fr. 465'592.–. Das Steueramt verlangte darauf wiederholt zusätzliche Unterlagen von den Ehegatten X._____, welche die Auflage nach Ansicht der Behörde indes unvollständig erfüllten.
Mit Einschätzungsentscheid vom 17. Juni bzw. 4. Juli 2003 legte das Steueramt für die Staats- und Gemeindesteuern 2001 das steuerbare Einkommen des Ehepaars X._____ auf Fr. 99'500.– und das steuerbare Vermögen auf Fr. 465'000.– fest. Dabei schätzte es die Einkünfte von A.X._____ aus dessen angeblich selbständiger Tätigkeit als Rechtsanwalt ermessensweise auf Fr. 50'000.–, eine AHV-Rente und Zusatzrente auf Fr. 25'000.– sowie den Liegenschaftsertrag auf netto Fr. 130'000.–. Ein Einspracheverfahren blieb erfolglos (Entscheid vom 29. August 2003).

B.
Gegen diesen Einspracheentscheid gelangten die Eheleute X._____ an die Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich. Diese hiess am 20. April 2004 den Rekurs teilweise gut und schätzte die Eheleute für die Periode 2001 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 74'500.– und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 374'000.– ein. Hinsichtlich der Schätzung der AHV-Renten sei der Nachweis erbracht, dass im Jahr 2001 keine

Rente gezahlt worden sei; im Übrigen sei die Ermessenseinschätzung angemessen. Beim Vermögen wurden eine Schuld von Fr. 84'000.– und eine um Fr. 7'000.– tiefere Fahrzeugbewertung (Fr. 3'000.– statt Fr. 10'000.–) steuermindernd berücksichtigt.

C.
Hiergegen führten die Ehegatten X._____ Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Zürich. Die Einzelrichterin wies diese am 27. Oktober 2004 ab (Versand des Entscheids: 26. Januar 2005). Das Verwaltungsgericht beschränkte seine Prüfungsbefugnis auf eine Rechtskontrolle und berücksichtigte die von den Beschwerdeführern neu eingereichten Unterlagen nicht. A.X._____ habe 2001 unwiderlegt als freiberuflicher Rechtsanwalt Einkünfte erzielt; deshalb rechtfertige sich die Ermessenseinschätzung als solche unverändert sowie in Bezug auf die Höhe der Erwerbseinkünfte und den Liegenschaftsertrag.

D.
A.X._____ und B.X._____ haben am 25. Februar 2005 gegen dieses Urteil beim Bundesgericht Verwaltungsgerichtsbeschwerde eingereicht. Sie beantragen, die Entscheide der Vorinstanzen aufzuheben und die Sache an das Verwaltungsgericht zurückzuweisen.
Das Steueramt, das Verwaltungsgericht und die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen, die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.
Der Entscheid des Verwaltungsgerichts betrifft eine Ermessenseinschätzung für die kantonalen Steuern der Periode 2001. Gegen solche Urteile ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht grundsätzlich zulässig (vgl. Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Die Beschwerdeführer sind prinzipiell zur Beschwerde legitimiert (Art. 103 lit. a OG). Indessen ist ihr Antrag, sämtliche vorinstanzlichen Entscheide aufzuheben, unzulässig; diese wurden durch das Urteil des Verwaltungsgerichts ersetzt (sog. Devolutiveffekt) und gelten als mitangefochten; ihre selbständige Anfechtung ist ausgeschlossen (BGE 129 II 438 E. 1 S. 441 mit Hinweisen). Im Übrigen ist auf die Beschwerde einzutreten.

2.
Die Vorinstanz hat die von den Beschwerdeführern neu eingereichten Unterlagen nicht berücksichtigt mit der Begründung, im Beschwerdeverfahren vor der zweiten kantonalen Instanz gelte das Novenverbot; für das Verwaltungsgericht sei somit die gleiche Aktenlage massgebend, wie für die Rekurskommission; Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im Rekursverfahren behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden seien, dürften infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht noch gebracht werden.
Die Beschwerdeführer rügen vorerst, die Vorinstanz habe ihre Kognition zu Unrecht beschränkt. Sie wäre steuerharmonisierungsrechtlich verpflichtet gewesen, die erst ihr vorgelegten Noven zu berücksichtigen. Die Beschwerdeführer berufen sich unter anderem auf ein Urteil des Bundesgerichts (offenbar 2A.609/2003 vom 27. Oktober 2004, E. 2.3), in dem die Frage aufgeworfen, aber noch offen gelassen worden ist, ob im Fall einer weiteren verwaltungsunabhängigen kantonalen Instanz diese ihre Kognition auf eine reine Rechtskontrolle beschränken und Noven als unzulässig erklären kann. Zwar ist im vorliegenden Fall nicht ersichtlich, inwiefern sich die Kognitionsbeschränkung der Vorinstanz auf das Ergebnis ausgewirkt haben soll; insbesondere behaupten die Beschwerdeführer nicht, dass sie ihre versäumten Verfahrenspflichten nachgeholt hätten. Dennoch ist die Frage im Folgenden zu erörtern.

2.1 Das Bundesgericht hat in BGE 130 II 65 ff. entschieden, dass diejenigen Kantone, die für die harmonisierten kantonalen Steuern - wie hier - zwei gerichtliche Instanzen kennen, denselben Rechtsmittelweg auch für die direkte Bundessteuer vorsehen müssen. An dieser Rechtsprechung ist festzuhalten. Das Erfordernis der Parallelität der Beschwerdeverfahren rechtfertigt sich namentlich insofern, als widersprüchliche Entscheidungen über die gleichen Rechtsfragen vermieden werden sollen; zudem soll das Bundesgericht die Verwaltungsgerichtsbeschwerden gegen die Veranlagung der harmonisierten kantonalen Steuern und der direkten Bundes-

steuer nicht auf unterschiedlicher tatbeständlicher Grundlage beurteilen müssen (vgl. BGE 130 II 65 E. 6.4 S. 79). Dieser Zweck würde nicht erreicht, wenn in den beiden Verfahren unterschiedliche Verfahrensvorschriften, insbesondere bezüglich Kognition und Novenrecht, gelten würden (vgl. Danielle Yersin, Harmonisation fiscale: La dernière ligne droite, in ASA 69 305 ff., 324). Dagegen ergibt sich aus Sinn und Zweck der Parallelität der Rechtswege noch nicht, wie diese Verfahrensvorschriften ausgestaltet werden müssen und namentlich, dass die Kognition der zweiten Rechtsmittelinstanz nicht eingeschränkt
werden dürfe.
2.2
2.2.1 Art. 145 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11; betr. Beschwerdeverfahren vor einer weiteren kantonalen Beschwerdeinstanz) lehnt sich an das System der Kantone an, die bei den kantonalen Steuern bereits einen zweistufigen Instanzenzug kannten; die Bestimmung sollte es solchen Kantonen im Unterschied zum früheren Recht gestatten, dieses System auch auf die direkte Bundessteuer zu übertragen und damit die erwünschte Parallelität des Beschwerdeverfahrens zu ermöglichen (BBl 1983 III 213). Die betreffenden Kantone hatten aber regelmässig Kognitionsbeschränkungen für das Verfahren vor der zweiten Gerichtsinstanz vorgesehen, wie es für verwaltungsgerichtliche Verfahren durchaus üblich ist (z.B. Beschränkung auf Rechtskontrolle). So verhält es sich beispielsweise im Kanton Zürich, wo mit der Beschwerde an das Verwaltungsgericht nur die Verletzung von Rechtsvorschriften, nicht aber die unrichtige Handhabung des Ermessens gerügt werden konnte und neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel ausdrücklich ausgeschlossen waren (§ 95 Abs. 2 und 4 des Zürcher Steuergesetzes vom 8. Juli 1951).
2.2.2 Es ist nicht einzusehen, weshalb die Zulassung des zweistufigen Instanzenzugs auch für die direkte Bundessteuer an diesem System etwas hätte ändern sollen. Zwar verweist Art. 145 Abs. 2 DBG für den Weiterzug des Beschwerdeentscheides an eine obere Gerichtsinstanz unter anderem auf Art. 142 Abs. 4 DBG; danach kommen der Steuerrekurskommission im Beschwerdeverfahren die gleichen Befugnisse zu wie der Veranlagungsbehörde im Veranlagungsverfahren, was an sich jede Kognitionsbeschränkung ausschliessen würde. Die Bestimmungen des Verfahrens vor der Rekurskommission (Art. 140 bis 144 DBG) sollen jedoch für das zweitinstanzliche Verfahren nur "sinngemäss" gelten, was unterschiedliche Regelungen gestattet, die sich aus der Natur eines zweistufigen gerichtlichen Instanzenzugs ergeben. Bei einem solchen System liegt eine Verengung der Kognition mit Beschränkung des Novenrechts für die zweite Instanz aber nahe. Sie liegt im Interesse der Verfahrensökonomie und ist geeignet, einer missbräuchlichen Prozessführung entgegenzuwirken.

2.3 Dass der Ausschluss jeglicher Kognitionsbeschränkung im zweitinstanzlichen Verfahren wenig sinnvoll ist, zeigt gerade der Fall der Ermessenstaxation. Zwar kann eine solche Veranlagung ohnehin nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden (Art. 132 Abs. 3 DBG, 48 Abs. 2 StHG). Doch ist das Rechtsmittel zu begründen und sind allfällige Beweismittel zu nennen, ansonsten darauf nicht eingetreten wird. Insbesondere sind die unterlassenen Mitwirkungshandlungen (z.B. Einreichen der Steuererklärung) nachzuholen (BGE 123 II 552 E. 4c S. 557; Urteil 2A.39/2004 vom 29. März 2005, E. 5.1 u. 5.2). Es leuchtet indessen nicht ein, weshalb ein Steuerpflichtiger, der weder im Einsprache- noch im Beschwerdeverfahren vor der Rekurskommission seine versäumten Verfahrenspflichten nachgeholt hat, dies noch im Verfahren vor der zweiten kantonalen Gerichtsinstanz soll tun dürfen. Damit würde eine trölerische Prozessführung ermöglicht, was nicht sinnvoll sein kann.

2.4 Das Verfahren vor der zweiten Beschwerdeinstanz muss indessen den Mindestanforderungen von Art. 98a Abs. 3 OG genügen; danach sind Beschwerdelegitimation und Beschwerdegründe mindestens im gleichen Umfang wie für die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht zu gewährleisten. Dies ist im Kanton Zürich der Fall (vgl. § 153 Abs. 1 und 3 des Zürcher Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG/ZH]). Namentlich kennt auch das Bundesgericht im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde wegen der grundsätzlichen Bindung an den von einer gerichtlichen Vorinstanz festgestellten Sachverhalt (Art. 105 Abs. 2 OG) ein weitgehendes Novenverbot. Immerhin sind solche neuen Tatsachen und Beweismittel zulässig, welche die Vorinstanz von Amtes wegen hätte berücksichtigen müssen und deren Nichtbeachtung eine Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften darstellt (BGE 128 II 145 E. 1.2.1 S. 150 mit Hinweisen). Dieser Vorbehalt muss auch für das Verfahren vor der zweiten kantonalen Gerichtsinstanz gelten (vgl. auch Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, N. 43 zu § 153 StG/ZH).

2.5 Demnach ist die Kognitionsbeschränkung, die im Kanton Zürich für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht gilt, und namentlich das Novenverbot vor dieser Instanz nicht zu beanstanden: Dieses System ist vereinbar mit Art. 142 Abs. 4 DBG; die sinngemässe Geltung der Art. 140 bis 144 DBG erlaubt, diese Bestimmungen nicht vollständig anzuwenden. Die kantonale Autonomie bleibt damit gewahrt, ohne dass das Gebot der vertikalen Steuerharmonisierung beeinträchtigt würde; dieses verlangt im vorliegenden Zusammenhang nur, dass die Rechtswege im kantonalen und im eidgenössischen Steuerrecht parallel ausgestaltet werden, was mit der zürcherischen Regelung gewährleistet ist (vgl. zum Ganzen auch Ulrich Cavelti, in Martin Zweifel/Peter Athanas, [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, 2. Aufl., Basel/Genf/München 2002, N. 22 f. zu Art. 50 StHG; Michael Beusch, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, in ASA 73 709, 719 f.; ders., Besprechung des Urteils 2A.609/2003 vom 27. Oktober 2004, in AJP 7/2005 869 ff.; Thomas Meister, Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung, Diss. St. Gallen 1994, S. 196 f.).

2.6 Die Vorinstanz verstiess daher nicht gegen Bundesrecht, wenn sie die von den Beschwerdeführern neu eingereichten Unterlagen nicht berücksichtigte.

3.
3.1 Nach § 139 Abs. 2 des Zürcher Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG/ZH) ist die Ermessenstaxation dann zulässig, wenn der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt hat oder die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können. Ermessenstaxationen können im Einspracheverfahren (und auch im nachfolgenden Rekursverfahren) nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden (§ 140 Abs. 2 StG/ZH). Diese Vorschriften stimmen wörtlich überein mit den entsprechenden Bestimmungen des Steuerharmonisierungsgesetzes (Art. 46 Abs. 3 und 48 Abs. 2 StHG) und übrigens auch mit denjenigen des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (Art. 130 Abs. 2 und 132 Abs. 3 DBG; Urteil 2A.755/2004 vom 30. Juni 2005, E. 1 u. 2.1, je mit Hinweisen; vgl. auch BGE 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.; 128 II 56 E. 2b S. 60).

3.2 Damit ergibt sich für das Bundesgericht bei der Überprüfung von Ermessenstaxationen die gleiche Kognition wie bei der direkten Bundessteuer: Es kann frei prüfen, ob die Voraussetzungen für eine solche Taxation gegeben waren; die Schätzung als solche hebt es nur bei Ermessensüberschreitung auf, das heisst, wenn der kantonalen Behörde in die Augen springende Fehler oder Irrtümer unterlaufen sind und sie eine offensichtlich falsche Schätzung vorgenommen hat (Urteil 2A.755/2004 vom 30. Juni 2005, E. 2.2 mit Hinweisen).

4.
4.1
4.1.1 Da der Beschwerdeführer in der nachträglich eingereichten Steuererklärung die Frage "Sind Sie selbständig erwerbend ?" bejaht und als Beruf "Rechtsanwalt" angegeben hatte, durfte das Steueramt von einer solchen Erwerbstätigkeit ausgehen; demzufolge durfte es auch die Einreichung des entsprechenden Hilfsblatts A und der Geschäftsbücher verlangen. Dies gilt umso mehr, als die Beschwerdeführer eine Berufstätigkeit als Anwalt nicht gänzlich bestritten hatten; im Gegenteil machten sie vor dem Steueramt geltend, die Klienten des Beschwerdeführers verfügten nur über geringe finanzielle Mittel, weshalb keine Anwaltshonorare verlangt würden; anderseits entstünden beträchtliche Betriebskosten.
4.1.2 Hatte der Beschwerdeführer aber zugegebenermassen Klienten betreut, wenn vielleicht auch nur sporadisch, war ihm ohne weiteres zuzumuten, über die mit der Mandatsausübung verbundenen Zahlungseingänge und die entsprechenden Kosten Auskunft zu erteilen. Sofern die Klienten wirklich minderbemittelt waren, konnte für sie gegebenenfalls die unentgeltliche Rechtspflege verlangt werden; nach der Lebenserfahrung war zumindest mit Honoraren für die Tätigkeit als unentgeltlicher Rechtsbeistand zu rechnen; im Falle des Obsiegens dürften dem Beschwerdeführer auch Parteientschädigungen zugegangen sein. Der Beweis für eine negative Tatsache wurde ihm damit nicht auferlegt; ebenso wenig liegt darin eine unzulässige Umkehr der Beweislast. Es wäre im Gegenteil Sache des Beschwerdeführers gewesen, nähere Angaben über seine grundsätzlich zugestandene nebenberufliche Anwaltstätigkeit zu machen. Dass er schon seit längerer Zeit nicht mehr als selbständig Erwerbender eingeschätzt worden war, ist angesichts des Periodizitätsprinzips, welches das Steuerverfahren beherrscht, ohne Belang; abgesehen davon hatte er seit 1995 keine Steuererklärungen mehr

eingereicht und musste deshalb jeweils nach Ermessen taxiert werden, so dass aus diesen Taxationen ohnehin nichts abgeleitet werden kann.
4.1.3 Die kantonalen Behörden haben das Einkommen des Beschwerdeführers aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf Fr. 50'000.– geschätzt. Dass diese Schätzung offensichtlich unrichtig ist, vermögen die Beschwerdeführer nicht darzutun (vgl. auch Urteile 2A.39/2004 vom 29. März 2005, E. 5.1; 2A.72/2004 vom 4. Juli 2005, E. 5.1; 2A.442/2001 vom 19. Juni 2002, E. 2.2; RDAF 2000 II 41, 2A.387/1997, E. 2b; BGE 123 II 552 E. 4c S. 557). Ein solches Einkommen ist auch für einen Rechtsanwalt, der bereits im Rentenalter steht und nur noch teilzeitlich berufstätig ist, durchaus mit der allgemeinen Lebenserfahrung vereinbar. Zwar ist diese Schätzung, wie die Beschwerdeführer einwenden, kaum näher begründet; das Verwaltungsgericht weist lediglich auf einen Honoraransatz von Fr. 150.– pro Stunde hin, mit dem bei geringen Infrastrukturkosten ein jährliches Einkommen von Fr. 50'000.– ohne weiteres erzielt werden könne. Eine andere Annahme war aber mangels näherer Angaben der Beschwerdeführer auch nicht möglich.
4.2
4.2.1 Bezüglich der Liegenschaft sind die Beschwerdeführer ihren Verfahrenspflichten ebenso wenig vollumfänglich nachgekommen; trotz Mahnungen haben sie es unterlassen, eine Aufstellung über die Mieterträge und eine vollständige Zusammenstellung der effektiven Unterhalts- und Verwaltungskosten mit Belegen einzureichen; folglich war die Ermessenstaxation auch in diesem Punkt gerechtfertigt. Den Beweis der offensichtlichen Unrichtigkeit vermögen die Beschwerdeführer in dieser Hinsicht nicht zu erbringen. Mit den diesbezüglichen Erwägungen des angefochtenen Entscheids (E. 3.3.2) setzen sie sich denn auch nicht auseinander. Weshalb der Liegenschaftenertrag nicht gesamthaft geschätzt werden durfte, ist nicht ersichtlich. Dass bei den früheren Ermessenstaxationen der entsprechende Nettoertrag von Fr. 110'000.– nicht korrigiert wurde, hilft den Beschwerdeführern nicht und beweist die Richtigkeit ihrer Behauptungen nicht.
4.2.2 Im Übrigen kann sich schliesslich fragen, ob das Steueramt die eingereichten Belege, die zum Teil offensichtlich nicht abziehbare Lebenshaltungskosten betrafen, nicht hätte im Einzelnen prüfen und wenigstens die damit nachgewiesenen Unterhaltskosten zum Abzug zulassen müssen, obwohl eine vollständige, ordnungsgemässe Abrechnung fehlte. Selbst wenn jedoch die Beschwerdeführer die geltend gemachten Unterhaltskosten gesamthaft nachgewiesen hätten, wäre damit der Nachweis, dass der Nettoertrag der Liegenschaften von Fr. 130'000.– offensichtlich unrichtig sei, noch nicht erbracht; denn es fehlt eine Aufstellung über die Mieterträgnisse, die ohne Willkür etwas höher hätten geschätzt werden dürfen, als die Beschwerdeführer behaupten.

5.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich demnach als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die Gerichtskosten sind den unterliegenden Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 und 7, 153 sowie 153a OG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'500.– wird den Beschwerdeführern unter Solidarhaft auferlegt.

3.
Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, dem Kantonalen Steueramt Zürich und dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 16. September 2005
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: