Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2C 279/2011
2C 280/2011

Urteil vom 17. Oktober 2011
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichter Karlen,
Bundesrichter Stadelmann,
Gerichtsschreiberin Dubs.

Verfahrensbeteiligte
X._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich, Dienstabteilung Recht, Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich.

Gegenstand
Direkte Bundessteuer sowie Staats- und Gemeindesteuern 2007,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, 2. Kammer, vom 2. Februar 2011.

Sachverhalt:

A.
X._____ ist selbständige Zahnprothetikerin. Im Jahre 2007 erwarb sie ein Haus in A._____/AG und leistete dabei eine Anzahlung von Fr. 140'000.-- in bar. In der Steuererklärung 2007 wies sie auf diese Baranzahlung hin und führte aus, sie habe das Bargeld in 25 Jahren aus ihrer Arbeit erspart und bisher nicht versteuert, da es keinen Zins abgeworfen habe. Daraufhin führte das Kantonale Steueramt Zürich eine Untersuchung durch. Am 11. September 2009 bzw. am 20. August 2009 veranlagte es X._____ ermessensweise mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 205'000.-- für die Direkte Bundessteuer bzw. mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 205'000.-- und einem Vermögen von Fr. 9'000.-- (zum Satz von Fr. 76'000.--) für die Staats- und Gemeindesteuern. Zur Begründung wurde ausgeführt, die Herkunft der festgestellten Vermögensvermehrung habe trotz Mahnung nicht nachgewiesen werden können. Die ganze Vermögensentwicklung sei dem steuerbaren Einkommen aufzurechnen.
Die dagegen erhobenen Einsprachen hiess das Kantonale Steueramt am 8. Januar 2010 teilweise gut. Es setzte das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer bzw. für die Staats- und Gemeindesteuern auf Fr. 165'500.-- bzw. Fr. 164'300.-- und das steuerbare Vermögen für die Staats- und Gemeindesteuern auf Fr. 2'000.-- (zum Satz von Fr. 21'000.--) herab.

B.
Mit Entscheid vom 21. Juni 2010 wies die Steuerrekurskommission des Kantons Zürich den dagegen erhobenen Rekurs bzw. die dagegen eingereichte Beschwerde ab.
Die gegen die Entscheide der Rekurskommission erhobenen Beschwerden wies das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich mit Urteilen vom 2. Februar 2011 ab.

C.
Mit Eingaben vom 28. März 2011 führt X._____ beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten mit den Anträgen, den Einschätzungsentscheid des Kantonalen Steueramtes vom 8. Januar 2010 aufzuheben und das steuerbare Einkommen betreffend Direkte Bundessteuer 2007 auf Fr. 25'500.-- und betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2007 auf Fr.

24'300.-- festzulegen.
Das Kantonale Steueramt Zürich und das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich beantragen, die Beschwerden abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. Die Eidgenössische Steuerverwaltung schliesst betreffend die direkte Bundessteuer ebenfalls auf Abweisung der Beschwerde, betreffend Staats- und Gemeindesteuern verzichtet sie auf Antragstellung.

Erwägungen:

1.
1.1 Angefochten sind zwei Urteile des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich betreffend die Staats- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer. Sie betreffen die gleichen Sach- und Rechtsfragen, weshalb die beiden Verfahren zu vereinigen sind (Art. 71 BGG in Verbindung mit Art. 24 BZP).

1.2 Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist gemäss Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) sowie Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) zulässig. Die Beschwerdeführerin ist zur Beschwerde legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG). Aufgrund des Devolutiveffektes ist auf das Begehren, die Entscheide des Kantonalen Steueramtes aufzuheben, nicht einzutreten (BGE 134 II 142 E. 1.4 S. 144). Diese sind durch die Urteile des Verwaltungsgerichts ersetzt worden, so dass der Antrag als Anfechtung der Verwaltungsgerichtsurteile unter inhaltlicher Mitanfechtung der vorgängigen Entscheide zu verstehen ist (vgl. BGE 129 II 438 E. 1 S. 441 mit Hinweisen).
I. Direkte Bundessteuer

2.
2.1 Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen vor (Art. 130 Abs. 2 Satz 1 DBG).

2.2 Die Vorinstanz hat mit zutreffender Begründung, auf die verwiesen werden darf, die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessensveranlagung nach Art. 130 Abs. 2 DBG dargelegt und in haltbarer Weise erwogen, dass mangels Unterlagen zur Begründung der festgestellten Vermögenszunahme das steuerbare Einkommen nach pflichtgemässem Ermessen zu schätzen waren. Unerheblich ist, aus welchen Gründen die Beschwerdeführerin - trotz Mahnungen - die Entstehung und Entwicklung der Vermögenszunahme nicht belegen konnte oder wollte. Für die Vornahme einer Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen genügt es, dass die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können; ein Verschulden ist nicht erforderlich (Art. 130 Abs. 2 DBG).

3.
3.1 Eine Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Art. 132 Abs. 3 DBG).
Offensichtlich unrichtig ist eine Schätzung, die einen wesentlichen Gesichtspunkt übergangen oder falsch gewürdigt hat. Das Bundesgericht ist an die Ermessenseinschätzung gebunden, wenn sie auf einer richtigen und vollständigen Sachverhaltsermittlung und auf einer sachgerechten Abwägung der Gesamtheit der für die Veranlagung massgebenden Verhältnisse beruht, wobei den zuständigen Behörden ein gewisser Spielraum für die zahlenmässige Auswertung der Untersuchungsergebnisse zusteht; solange sich ihre Schätzung im Rahmen des so gegebenen Spielraums hält, kann das Bundesgericht nicht eingreifen (Urteil 2C 155/2009 vom 22. September 2009 E. 3.2.2 mit Hinweisen).

3.2 Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Ermessensveranlagung sei offensichtlich unrichtig, weil der Steuerkommissär einfach die ersparten Fr. 140'000.-- zum Einkommen von Fr. 24'300.-- bzw. Fr. 25'500.-- addiert habe.
Bei der Beurteilung dieser Vorbringen ist die besondere Natur der Ermessensveranlagung zu beachten. Da die Steuerbehörde mangels genügender Unterlagen nicht alle Steuerfaktoren genau ermitteln kann, muss sie diese schätzen. Dabei hat sie notwendigerweise auf Annahmen und Vermutungen abzustellen. Weil eine Ermessenseinschätzung somit naturgemäss eine gewisse

Unschärfe aufweist, ist die Möglichkeit, sie anzufechten, entsprechend eingeschränkt. Der Steuerpflichtige hat grundsätzlich nachzuweisen, dass die Ermessensveranlagung den tatsächlichen Verhältnissen nicht entspricht. Mittels umfassendem Unrichtigkeitsnachweis hat er die bisher vorhandene Ungewissheit bezüglich des Sachverhalts zu beseitigen; blosse Teilnachweise genügen nicht. In der Begründung der Einsprache ist daher der Sachverhalt in substanziierter Weise darzulegen, und es sind die Beweismittel für diese Sachverhaltsdarstellung zu nennen. Es reicht nicht aus, die Einschätzung bloss in pauschaler Weise zu bestreiten oder lediglich einzelne Positionen der Einschätzung als zu hoch zu bezeichnen. Vielmehr wird der Steuerpflichtige, der seine Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren nicht erfüllt und dadurch eine Ermessensveranlagung bewirkt hat, in der Regel die
versäumten Mitwirkungshandlungen nachholen - also beispielsweise eine bisher nicht vorgelegte Steuererklärung nachträglich einreichen - müssen, um die Einsprache genügend begründen zu können (Urteile des Bundesgerichts 2A.72/2004 vom 4. Juli 2005 E. 5, in: StR 60/2005 973, und 2C 620/2007 vom 2. Juli 2008 E. 2.1, in: StE 2009 B 95.1 13).
Vorliegend kann die Beschwerdeführerin zweifellos nicht substanziiert darlegen, wie der im Rahmen der Ermessenseinschätzung aufgerechnete Vermögensbetrag von Fr. 140'000.-- bei ihr im Einzelnen zufloss. Allerdings ist zu beachten, dass dies aufgrund des von ihr vorgebrachten Sachverhalts - wonach sie diesen Betrag während über 20 Jahren erspart habe - praktisch auch kaum möglich war. Zu berücksichtigen ist zudem einerseits, dass die Beschwerdeführerin in den Vorperioden während Jahren ein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von durchschnittlich Fr. 33'000.-- (1995 bis 2006) deklariert hat, mit Maximalwerten von etwas über Fr. 61'000.-- (1999) bzw. von etwas über Fr. 50'000.-- (1995). Die von den Vorinstanzen vorgenommene Aufrechnung erhöht demnach das Einkommen aus selbständiger Tätigkeit auf das 5,3-fache - gemessen am genannten Durchschnittseinkommen - bzw. auf das 3,3-fache - gemessen am maximal deklarierten Einkommen. Andererseits werden von den Vorinstanzen keinerlei Anhaltspunkte erwähnt, noch sind solche aus den Akten ersichtlich, welche Hinweise auf die Quellen eines zusätzlichen Einkommens von Fr. 140'000.-- zulassen würden. Angesichts dieser Umstände erscheint das Vorgehen der Vorinstanzen, den gesamten
bislang nicht deklarierten Vermögensbetrag als im Jahre 2007 erzieltes Einkommen zu qualifizieren, nicht mit einer pflichtgemässen Einschätzung vereinbar und das Resultat muss als offensichtlich unrichtig betrachtet werden. Nicht zu beanstanden wäre, wenn die Steuerbehörden bei ihrer Aufrechnung pro 2007 auf den deklarierten Maximaleinkommen basiert und allenfalls eine ermessensweise, sachlich zu rechtfertigende Erhöhung vorgenommen hätten, oder wenn die Vermögenserhöhung als aus in der noch offenen Veranlagung und der Nachsteuerperiode erzieltem Einkommen resultierend qualifiziert worden wäre. Soweit das bisher nicht deklarierte Vermögen jedoch diese Rahmen überschreitet, hätte mangels jeglicher Anhaltspunkte dagegen nicht zugrunde gelegt werden dürfen, dass es insgesamt aus im Jahre 2007 erzieltem Einkommen stammt, sondern der fragliche Betrag wäre teilweise als Einkommen aus Vorjahren zu betrachten und gegebenenfalls mit Nachsteuerverfahren zu erfassen gewesen.
II. Staats- und Gemeindesteuern

4.
4.1 Die Rechtslage hinsichtlich einer Ermessenstaxation ist bei den Staats- und Gemeindesteuern dieselbe wie bei der direkten Bundessteuer: Nach Art. 46 Abs. 3 StHG bzw. nach § 139 Abs. 2 des Zürcher Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG/ZH) ist eine solche 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; die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (vgl. Art. 48 Abs. 2 StHG und § 140 Abs. 2 StG/ZH). Diese Vorschriften stimmen wörtlich überein mit den entsprechenden Bestimmungen des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (vorne E. 2.1 und 3.1).

4.2 Das für die direkte Bundessteuer Ausgeführte gilt somit auch für die Staats- und Gemeindesteuern, und es kann auf die vorstehenden Erwägungen hierzu verwiesen werden.

5.
5.1 Dies führt zur Gutheissung der Beschwerden.
Heisst das Bundesgericht die Beschwerden gut, so entscheidet es in der Sache selbst oder weist diese zu neuer Beurteilung an die Vorinstanz zurück. Es kann die Sache auch an die Behörde zurückweisen, die als erste Instanz entschieden hat (Art. 107 Abs. 2 BGG).
Vorliegend erscheint es angezeigt, die Sache zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an das

Kantonale Steueramt Zürich zurückzuweisen. Sache des Verwaltungsgerichts wird es sein, über die Kosten- und Entschädigungsfolgen des kantonalen Verfahrens neu zu befinden.

5.2 Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten dem Kanton Zürich aufzuerlegen, um dessen Vermögensinteressen es vorliegend geht (vgl. Art. 66 Abs. 4 BGG). Der nicht anwaltlich vertretenen Beschwerdeführerin ist praxisgemäss keine Parteientschädigung zuzusprechen.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Verfahren 2C 279/2011 und 2C 280/2011 werden vereinigt.

2.
Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten betreffend die direkte Bundessteuer (2C 280/2011) wird gutgeheissen, soweit darauf einzutreten ist, das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 2. Februar 2011 aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an das Kantonale Steueramt Zürich zurückgewiesen.

3.
Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten betreffend die Staats- und Gemeindesteuern (2C 279/2011) wird gutgeheissen, soweit darauf einzutreten ist, das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 2. Februar 2011 aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an das Kantonale Steueramt Zürich zurückgewiesen.

4.
Die Gerichtskosten von insgesamt Fr. 2'500.-- werden dem Kanton Zürich auferlegt.

5.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, dem Kantonalen Steueramt Zürich, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, 2. Kammer, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 17. Oktober 2011

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Zünd

Die Gerichtsschreiberin: Dubs