



Entscheidinstanz: Regierungsrat

Geschäftsnummer: RRB Nr. 351/2013

Datum des Entscheids: 3. April 2013

Rechtsgebiet: Steuerrecht

Stichwort(e): Aufsichtsbeschwerde
Voraussetzungen
Subsidiarität

verwendete Erlasse: § 111 Steuergesetz (StG)
§ 135 StG

Zusammenfassung (verfasst von der Staatskanzlei):

Das Aufsichtsbeschwerdeverfahren nach § 111 des Steuergesetzes ist ein förmliches Rechtsmittelverfahren und keine blosser Aufsichtsanzeige. Es ist aber subsidiär zum ordentlichen (Einschätzungs-)Verfahren; die diesbezüglichen Rügen sind daher im Einsprache- und allfälligen Steuerrekursverfahren vorzubringen und zu beurteilen.

Fordert das Steueramt von der steuerpflichtigen Person mit dem Hinweis auf eine mögliche Ermessenseinschätzung Unterlagen, die diese einzureichen nicht willens ist, liegt keine «pflichtwidrige Amtsführung» vor.

Anonymisierter Entscheidtext (Auszug):

Sachverhalt:

In seiner Steuererklärung 2010 deklarierte der Beschwerdeführer ein steuerbares Einkommen von Fr. 0 und ein steuerbares Vermögen von Fr. 12 000. Mit Schreiben vom *. Februar 2012 ersuchte ihn das Steueramt der Stadt Zürich unter anderem darzulegen, aus welchen Mitteln er im Jahr 2010 seinen Lebensunterhalt bestritten habe. Da das Schreiben unbeantwortet blieb, überwies das Steueramt der Stadt Zürich die Steuerakten dem kantonalen Steueramt Zürich (nachfolgend: Steueramt) zur weiteren Bearbeitung.

Mit Schreiben vom *. Mai 2012 forderte der zuständige Steuerkommissär den Beschwerdeführer unter Ansetzung einer Frist auf, sämtliche Lohnausweise sowie Ausweise über Ersatzeinkünfte für das Jahr 2010 einzureichen. Für den Fall, dass der Beschwerdeführer nicht gearbeitet und auch keine Ersatzeinkünfte bezogen habe, verlangte der Steuerkommissär die Unterzeichnung einer entsprechenden schriftlichen Bestätigung. Ferner hielt der Steuerkommissär den Beschwerdeführer an darzulegen, aus welchen sonstigen Mitteln er seinen Lebensaufwand bestritten habe. In der Folge bestätigte der Beschwerdeführer im Wesentlichen, er habe in der Zeit vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2010 nicht gearbeitet, wozu er auf die eingereichte Steuererklärung inklusive Beilagen verwies. Den Le-

bensaufwand habe er aus «steuerbefreiten bzw. besteuerten Mitteln» bestritten. Eine weitere Mahnung des Steuerkommissärs blieb unbeantwortet.

Mit Eingabe vom *. Juli 2012 an die Beschwerdegegnerin [Finanzdirektion] erhob der Beschwerdeführer Aufsichtsbeschwerde gemäss § 111 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG). Sinngemäss warf er dem Steueramt pflichtwidrige Amtsführung und Rechtsverweigerung vor.

Mit Verfügung vom *. September 2012 wies die Beschwerdegegnerin die Aufsichtsbeschwerde ab. Sie erwog im Wesentlichen, der Steuerpflichtige habe nach § 135 Abs. 1 und 2 StG alles zu tun, um eine vollständige und richtige Einschätzung zu ermöglichen; auf Verlangen der Steuerbehörde habe er insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft zu erteilen und Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorzulegen. Habe er trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder könnten die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, nehme das Steueramt die Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor (§ 139 Abs. 2 StG).

Gegen diese Verfügung wurde mit Eingabe vom *. September 2012 rechtzeitig Beschwerde an den Regierungsrat erhoben. Der Beschwerdeführer beantragt im Wesentlichen, im Zusammenhang «mit den falschen Steuereinschätzungen (...) nach fälschlicherweise behauptetem pflichtgemäßem Ermessen» seien negative Auswirkungen von «Taten, Vortaten und deren Folgen» der Verantwortlichen gegenüber dem Beschwerdeführer als gegenstandslos bzw. widerrechtlich festzustellen, deren Folgen zu beseitigen, und entsprechende «Folgetaten» seien einzustellen bzw. zu unterlassen, ohne Kostenauflegung an den Beschwerdeführer.

Erwägungen:

1. a) Gemäss Art. 104 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) leitet und überwacht die kantonale Verwaltung den Vollzug und die einheitliche Anwendung des DBG. Das kantonale Recht regelt Organisationen und Amtsführung der kantonalen Vollzugsbehörde, soweit das Bundesrecht nichts anderes bestimmt (Art. 104 Abs. 4 DBG; vgl. § 4 der Verordnung über die Durchführung des DBG vom 4. November 1998 [VO DBG]).
- b) § 111 StG trägt den Randtitel «Aufsichtsbeschwerde». Gemäss dieser Bestimmung kann gegen pflichtwidrige Amtsführung, Rechtsverweigerung oder Rechtsverzögerung durch Verwaltungs- und Einschätzungsbehörden innert 30 Tagen nach Entdeckung des Grundes Beschwerde bei der Finanzdirektion erhoben werden (Abs. 1). Gegen den Entscheid der Finanzdirektion kann innert 30 Tagen nach Zustellung Beschwerde beim Regierungsrat erhoben werden (Abs. 2). Wird die Beschwerde durch die Finanzdirektion oder den Regierungsrat abgewiesen, können den Beschwerdeführern Kosten auferlegt werden (Abs. 3).

Bei der Aufsichtsbeschwerde nach § 111 StG handelt es sich um ein ausserordentliches Rechtsmittel, weshalb sie nicht zum Zuge kommen kann, solange ein Entscheid im ordentlichen Verfahren getroffen und ein ordentliches Rechtsmittel erhoben wer-

den kann. Rügen hinsichtlich konkreter Einschätzungs- und Rechtsmittelverfahren sind den Steuerjustizbehörden zu unterbreiten, da Meinungsverschiedenheiten über die Auslegung und Anwendung des StG im Steuerjustizverfahren zu beurteilen sind. Mängel des Verfahrens sind demnach im ordentlichen Verfahren geltend zu machen.

Die Aufsichtsbeschwerde kommt sodann nur zum Tragen bei pflichtwidriger Amtsführung, Rechtsverweigerung oder Rechtsverzögerung. Diese gesetzliche Umschreibung der Beschwerdegründe zeigt klar, dass im Verfahren der Aufsichtsbeschwerde nur eindeutige, gewichtige Fehler gerügt werden können, die als (grobe) Pflichtwidrigkeit oder Verletzung klaren Rechts zu qualifizieren sind (RICHNER/FREI/KAUFMANN: Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich, 1999 [Komm. StG], § 111 N. 6 ff.). Die zürcherischen Behörden und mit ihnen auch der Regierungsrat geben in konstanter Praxis aufsichtsrechtlichen Begehren grundsätzlich keine Folge, wenn ein ordentliches Rechtsmittel erhoben worden ist oder hätte erhoben werden können; zu einer abweichenden Praxis besteht im Anwendungsbereich von § 111 StG kein Anlass.

2. a) Am *. Juli 2012 sind sowohl der Einschätzungsentscheid betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2010 als auch die Veranlagungsverfügung betreffend direkte Bundessteuer 2010 ergangen. Bei der Berechnung der Steuerfaktoren wurden unter dem Punkt «Weitere Einkünfte» Einkünfte von Fr. 40 000 «gemäss § 139 Abs. StG bzw. Art. 130 Abs. 2 DBG infolge Nichterfüllens von Verfahrenspflichten nach pflichtgemäßem Ermessen» geschätzt. Mit Eingabe vom *. August 2012 hat der Beschwerdeführer gegen diese Einschätzungsentscheide mit konkreten Anträgen zur Festsetzung der Steuerfaktoren Einsprache erhoben. Das Einspracheverfahren wurde bis zur Erledigung des vorliegenden Aufsichtsbeschwerdeverfahrens sistiert.
- b) Sowohl in seiner als «Aufsichtsbeschwerde» bezeichneten Eingabe an die Beschwerdegegnerin vom 31. Juli 2012 wie auch in der Rekurschrift vom *. September 2012 bezieht sich der Beschwerdeführer denn auch nicht in erster Linie auf die Einschätzungsentscheide, sondern macht pflichtwidrige Amtsführung im Zusammenhang mit der Einforderung von Aktenunterlagen geltend. Seine Ausführungen sind teilweise unklar. Soweit ersichtlich, macht er insbesondere geltend, dass er nicht dazu «genötigt» werden dürfe, nähere Angaben zu den von ihm als steuerfrei bezeichneten Einkünften zu machen, einerseits, da er über entsprechende Belege gar nicht verfüge, und andererseits, da dies einen Eingriff in seine Privatsphäre darstelle. Er habe eine vollständige und korrekt ausgefüllte Steuererklärung eingereicht und alle Steuerbemessungsgrundlagen zur Verfügung gestellt. Deren Nichtbeachtung sowie das «schikanöse» Vorgehen der Steuerbehörde verstössen gegen diverse (vom Beschwerdeführer einzeln aufgeführte) Bestimmungen der Bundes- sowie der Kantonsverfassung.
- c) Ob die Einkünfte, mit denen der Beschwerdeführer seinen Lebensunterhalt bestritt, steuerfreie Unterstützungsleistungen darstellten, kann die Steuerbehörde nur beurteilen, wenn sie die dazu notwendigen Angaben hat. Sie ist bei unklaren Verhältnissen berechtigt, solche Informationen einzuholen, während der Steuerpflichtige seinerseits im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht nach § 135 StG verpflichtet ist, ent-

sprechende Auskünfte zu erteilen. Können infolge der mangelnden Mitwirkung des Steuerpflichtigen die Steuerfaktoren nicht einwandfrei ermittelt werden, ist es nach pflichtgemäsem Ermessen zu schätzen (§ 139 Abs. 2 StG bzw. Art. 130 Abs. 2 DB).

Die Frage, ob im vorliegenden Fall die Akteneinforderung zu Recht und in korrekter Form erfolgt ist, ist daher untrennbar verknüpft mit der Frage der Rechtmässigkeit der im Anschluss daran erfolgten Ermessenseinschätzung. Gegen diese war eine Einsprache möglich und wurde eine solche auch tatsächlich erhoben. Eine pflichtwidrige Amtsführung ausserhalb dieses noch hängigen Verfahrens wurde nicht gerügt. Wie oben dargelegt (Erwägung 1.b), sind Mängel des Verfahrens im ordentlichen Verfahren geltend zu machen. Ob das Verfahren, welches zur Ermessenseinschätzung führte, korrekt abgelaufen ist, ist daher im Rahmen dieses Einspracheverfahrens und allfälliger weiterer steuerrechtlicher Rechtsmittelverfahren zu prüfen.

4. a) Auf die Aufsichtsbeschwerde ist somit nicht einzutreten. Die Akten dieses Verfahrens sind dem Steueramt zur Berücksichtigung im Einspracheverfahren zu überweisen.
- b) Aus den soeben dargelegten Gründen hätte auch die Beschwerdegegnerin nicht auf die Aufsichtsbeschwerde eintreten, sondern den Beschwerdeführer auf das Einspracheverfahren verweisen sollen. Die angefochtene Verfügung vom 11. September 2012 ist aus diesem Grund ersatzlos aufzuheben.

Das Verwaltungsgericht hat mit Urteil SB.2013.00062 vom 12. März 2014 eine Beschwerde gegen diesen Entscheid abgewiesen (www.vgrzh.ch).

Das Bundesgericht ist mit Urteil 2C_400/2014 vom 4. Mai 2014 auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nicht eingetreten (www.bger.ch).