

5397

**Beschluss des Kantonsrates
zum Postulat KR-Nr. 171/2015 betreffend
Übermässige Einschätzung durch die Steuerbehörden:
Änderung des Steuergesetzes**

(vom

Der Kantonsrat,

nach Einsichtnahme in den Bericht und Antrag des Regierungsrates vom 4. Oktober 2017,

beschliesst:

I. Das Postulat KR-Nr. 171/2015 betreffend Übermässige Einschätzung durch die Steuerbehörden: Änderung des Steuergesetzes wird als erledigt abgeschrieben.

II. Mitteilung an den Regierungsrat.

Der Kantonsrat hat dem Regierungsrat am 26. Oktober 2015 folgendes von Kantonsrätin Monika Wicki, Wald, sowie den Kantonsräten Johannes Zollinger, Wädenswil, und Andreas Erdin, Wetzikon, am 22. Juni 2015 eingereichte Postulat zur Berichterstattung und Antragstellung überwiesen:

Der Regierungsrat wird ersucht, Massnahmen zu prüfen, um künftige übermässige Einschätzungen durch die Steuerbehörden von Personen mit schweren Beeinträchtigungen zu vermeiden. Eine Revision gegen einen rechtskräftigen Entscheid gemäss § 155 des kantonalen Steuergesetzes soll neu auch möglich sein, wenn der oder die Steuerpflichtige aus objektiver Sicht (bspw. aufgrund von Illettrismus) nicht in der Lage war, eine Steuererklärung oder ein Rekurschreiben einzureichen. Als Massnahmen können namentlich eine Gesetzes- oder Verordnungsänderung oder Weisung an die Gemeinden in Betracht gezogen werden

*Bericht des Regierungsrates:***1. Ausgangslage**

Gemäss § 139 Abs. 2 des Steuergesetzes (StG; LS 631.1) nimmt das kantonale Steueramt die Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor, wenn die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder wenn die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können. Voraussetzung einer Ermessenseinschätzung ist somit eine Ungewissheit im Sachverhalt. Nur wenn die tatsächlichen Einkommens- und Vermögensverhältnisse unklar sind, muss zur Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen geschritten werden. Im Kanton Zürich müssen jährlich rund 30 000 Steuerpflichtige nach pflichtgemäßem Ermessen eingeschätzt werden. Ermessenseinschätzungen sollen nicht dazu führen, dass Steuerpflichtige, die ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllen, besser fahren als Steuerpflichtige, die ihren Pflichten nachkommen. Es liegt aber in der Natur der Schätzung, dass diese höher oder tiefer als die tatsächlichen Einkommens- und Vermögensverhältnisse ausfallen kann. Zu hohe, aber auch zu tiefe Einschätzungen nach pflichtgemäßem Ermessen lassen sich somit nicht vermeiden. Dies trifft sowohl für Steuerpflichtige zu, die ihren Verfahrenspflichten aus Unvermögen nicht nachkommen können, als auch für solche, die ihre Steuererklärung aus Nachlässigkeit oder mit Absicht nicht einreichen.

Ist die Ermessenseinschätzung zu hoch oder zu tief ausgefallen, kann die steuerpflichtige Person innert 30 Tagen schriftlich Einsprache erheben. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (§ 140 StG). Wird innert Frist keine Einsprache erhoben, wird die Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen rechtskräftig.

Ist die Einsprachefrist unbenutzt abgelaufen, ist die Korrektur einer überhöhten Ermessenseinschätzung möglich, wenn die Voraussetzungen für eine Revision erfüllt sind.

Die Revision einer rechtskräftigen Einschätzung ist gemäss § 155 Abs. 1 StG zulässig,

- a) wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden oder
- b) wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat oder
- c) wenn ein Verbrechen oder Vergehen den Entscheid beeinflusst hat.

Die Revision ist ausgeschlossen, wenn die antragstellende Person als Revisionsgrund vorbringt, was sie bei der ihr zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (§ 155 Abs. 2 StG).

Das Revisionsbegehren muss innert 90 Tagen nach Entdeckung des Revisionsgrundes, spätestens aber innert zehn Jahren nach Mitteilung des Entscheids eingereicht werden (§ 156 StG).

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gibt es ausser den im Gesetz vorgesehenen Rechtsmitteln grundsätzlich keine Rechtsbehelfe, mit denen eine rechtskräftige Einschätzung korrigiert werden kann (Urteil 2A.710/2006 vom 23. Mai 2007 mit Hinweisen). In einem kürzlich ergangenen, den Kanton Zürich betreffenden Entscheid (Fall Männedorf) hat das Bundesgericht nun erkannt, dass in krassen Ausnahmefällen Ermessenseinschätzungen nichtig sein können. Die Nichtigkeit einer Ermessenseinschätzung kann auch nach Ablauf der Rechtsmittelfrist noch festgestellt werden. Nichtigkeit einer Verfügung liegt vor, wenn (a) der ihr anhaftende Mangel besonders schwer ist, (b) er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und (c) die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird (Urteil 2C_679/2016 vom 11. Juli 2017, E. 3.1). Im Bereich der Ermessenseinschätzungen ist Nichtigkeit üblicherweise nur anzunehmen, wenn zu schweren inhaltlichen Mängeln krasse Verfahrensfehler dazukommen. Bei Letzteren kann es sich nur um aussergewöhnlich schwere Verstösse gegen die der Veranlagungsbehörde obliegende Untersuchungs- und Überprüfungspflicht handeln (Urteil 2C_679/2016 vom 11. Juli 2017, E. 3.4.1 und 3.4.2).

2. Gesetzesänderung für eine Revision bei Unfähigkeit zur Einreichung der Steuererklärung oder zur Erhebung einer Einsprache

Gemäss dem Postulat soll die Revision eines rechtskräftigen Entscheids künftig auch möglich sein, wenn die steuerpflichtige Person aus objektiver Sicht (z. B. wegen Illettrismus) nicht in der Lage war, eine Steuererklärung einzureichen oder eine Einsprache zu erheben.

Die Revisionsgründe von § 155 Abs. 1 StG und der Ausschlussgrund von § 155 Abs. 2 StG ist den Kantonen durch Art. 51 Abs. 1 und 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) vorgegeben. Die Aufnahme eines neuen Revisionsgrundes müsste deshalb im StHG erfolgen. Eine kantonale, von Art. 51 Abs. 1 und 2 StHG abweichende Regelung wäre bundesrechtswidrig und ist deshalb nicht weiter zu prüfen.

Auf Bundesebene wurde am 17. Juni 2015 eine parlamentarische Initiative zur Änderung von Art. 51 StHG eingereicht (Geschäft Nr. 15.447). Gemäss dieser Initiative sollte eine Revision auch zulässig sein, wenn die steuerpflichtige Person aus schwerwiegenden gesundheitlichen Gründen oder wegen Illettrismus aus objektiver Sicht nicht in der Lage war, eine Steuererklärung einzureichen oder ein Rechtsmittel zu ergreifen.

Die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates hat diese parlamentarische Initiative geprüft und dem Nationalrat am 15. August 2016 beantragt, der Initiative keine Folge zu geben. Gemäss der Kommission sollten sich unrealistisch hohe Steuereinschätzungen vermeiden oder zumindest korrigieren lassen, indem vonseiten der zuständigen Behörden der direkte Kontakt mit den Betroffenen gesucht und ihnen Hilfe geboten werde. Zudem gebe es auch Personen, die bewusst keine Steuererklärung einreichen, weil sie hofften, so tiefer veranlagt zu werden als beim Einreichen einer Steuererklärung. Die Kommission wollte keine Einzelfallgesetzgebung machen und damit möglicherweise neue Ungerechtigkeiten schaffen.

Am 13. März 2017 entsprach der Nationalrat dem Antrag der Kommission für Wirtschaft und Abgaben und beschloss, der parlamentarischen Initiative keine Folge zu geben. Auf Bundesebene ist deshalb in absehbarer Zeit keine Änderung der Gesetzesbestimmungen zur Revision zu erwarten.

3. Im Kanton Zürich getroffene Massnahmen

Der im Postulat erwähnte Steuerfall in Dürnten hat zu zahlreichen Medienberichten und auch zu drei Anfragen des Kantonsrates geführt (KR-Nrn. 338/2014, 339/2014 und 340/2014). In der Folge sind mehrere Berichte über zwei weitere Fälle von Ermessenseinschätzungen in den Gemeinden Männedorf und Maur veröffentlicht worden. Der Fall Männedorf wurde nun vom Bundesgericht zugunsten der Steuerpflichtigen entschieden (vgl. Ziff. 1).

Diese in Politik und Öffentlichkeit breit diskutierten Einzelfälle haben dazu geführt, dass die Steuerbehörden Fälle von Steuerpflichtigen, die während mehrerer Jahre keine Steuerklärungen eingereicht haben und deshalb nach Ermessen eingeschätzt wurden, mit einer erhöhten Aufmerksamkeit behandeln:

- Verschiedentlich haben die Gemeindesteuerämter mit Steuerpflichtigen, die während Jahren keine Steuerklärungen eingereicht haben, soweit möglich Kontakt aufgenommen und ihnen Hilfe angeboten.

- Obwohl die Steuerbehörden im Rahmen von Ermessenseinschätzungen nach bisheriger Rechtsprechung nicht verpflichtet waren, Untersuchungen oder Abklärungen zu treffen, sondern allein aufgrund der Akten entscheiden durften, wurde im Rahmen des Veranlagungsverfahrens bei hohen Ermessenseinschätzungen vermehrt geprüft, ob trotz fehlender Steuererklärung und der sich daraus ergebenden Unkenntnis der tatsächlichen Einkommens- und Vermögensverhältnisse aus weiteren den Steuerbehörden zugänglichen Quellen Erkenntnisse für eine angemessene Einschätzung gewonnen werden konnten.
- Vereinzelt wurde der Erwachsenenschutzbehörde (KESB) gemäss Art. 443 Abs. 2 des Zivilgesetzbuches (ZGB; SR 210) Meldung erstattet. Die KESB konnte so prüfen, ob eine Beistandschaft oder andere vorsorgerechtliche Massnahmen angezeigt sind, und gegebenenfalls eine Beistandschaft einrichten.
- Weiter hat die interne Revision des kantonalen Steueramtes 2016 bei rund 50 Gemeindesteuerämtern geprüft, ob die Einschätzungsanträge bei fehlenden Steuererklärungen (sogenannte Formulare 109), welche die wichtigste Grundlage für die Ermessenseinschätzungen sind, vollständig und korrekt ausgefüllt wurden. Die Prüfung zeigte, dass die Anträge mehrheitlich vollständig und korrekt ausgefüllt wurden. Die interne Revision hat auch 2017 im Bereich der Ermessenseinschätzungen Prüfungen vorgenommen.

Diese Massnahmen haben sich positiv ausgewirkt. So sind keine neueren Ermessenseinschätzungen bekannt, die mit den erwähnten Fällen vergleichbar wären.

Im unter Ziff. 1 erwähnten Entscheid (Fall Männedorf) hat das Bundesgericht zudem die Vorgaben der Rechtsprechung im Bereich der Ermessenseinschätzungen präzisiert. Unverändert gilt, dass bei der Ermessenseinschätzung alle in diesem Zeitpunkt bekannten Tatsachen zu berücksichtigen sind und allen Unterlagen Rechnung zu tragen ist, die der Steuerbehörde zur Verfügung stehen (Urteil 2C_679/2016 vom 11. Juli 2017, E. 4.2.2). Neu haben sich Ermessenseinschätzungen bei unselbstständig Erwerbenden an den in vorherigen Perioden aufgrund noch gesicherter Kenntnisse festgelegten Beträgen zu orientieren und dürfen nur in geringfügigem Ausmass davon abweichen, sofern keine Anhaltspunkte für veränderte Verhältnisse vorliegen. Grössere Erhöhungen sind nur zulässig, wenn sie sich auf der Behörde bekannte Indizien stützen können oder wenn die Plausibilität dieser Erhöhungen durch Untersuchungs- oder Abklärungsmassnahmen überprüft wurde (Urteil 2C_679/2016 vom 11. Juli 2017, E. 5.2.1-5.2.3). Gestützt auf diese neuen Vorgaben des Bundesgerichts hat das Steueramt seine internen Richtlinien zum Vorgehen bei Ermessenseinschätzungen ange-

passt. Gemäss diesen Richtlinien werden künftig in sämtlichen Fällen, in denen während mehrerer Jahre keine Steuererklärungen eingereicht wurden, Untersuchungsmassnahmen vorgenommen. Neu werden die Gemeinden verpflichtet, ihren Einschätzungsanträgen ihnen bekannte Informationen zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person, Auszüge aus dem Steuerkonto und allfällige Pfändungsurkunden beizulegen. Weiter erfolgen hohe Ermessenseinschätzungen neu nach dem Vier-Augen-Prinzip. Auch wird das kantonale Steueramt vermehrt gestützt auf Art. 443 ZGB Meldung an die KESB erstatten, wenn eine steuerpflichtige Person über einen längeren Zeitraum keine Steuererklärungen einreicht. Die KESB kann dann prüfen, ob die betreffende Person hilfsbedürftig ist, und entsprechende Massnahmen anordnen.

Weiter kann auf die schon bisher vorhandenen Instrumente verwiesen werden:

Die Gemeindesteuerämter und das kantonale Steueramt stehen hilfeschuchenden Steuerpflichtigen für unentgeltliche Auskünfte weiterhin zur Verfügung. Unterstützungsbedürftigen Personen wird von den Gemeindesteuerämtern, insbesondere der grösseren Städte, auch beim Ausfüllen der Steuererklärung kostenlose Hilfe angeboten. Ferner weisen die Gemeindesteuerämter die Steuerpflichtigen auf karitative Einrichtungen hin (z. B. Pro Senectute), die gegen ein bescheidenes Entgelt Steuererklärungen ausfüllen. Ebenso werden die Steuerpflichtigen bei Bedarf auf professionelle Anbieterinnen und Anbieter für das Erstellen von Steuererklärungen aufmerksam gemacht. Dank dieser Massnahmen können auch Personen, die Schwierigkeiten beim Ausfüllen der Steuererklärung haben, ihrer Deklarationspflicht nachkommen und eine Ermessenseinschätzung vermeiden.

Neben der Revision, deren Voraussetzungen vorstehend unter Ziff. 1 beschrieben sind, ist auf das Institut der Fristwiederherstellung hinzuweisen. Hat es eine steuerpflichtige Person aus schwerwiegenden Gründen versäumt, gegen eine überhöhte Ermessenseinschätzung rechtzeitig Einsprache zu erheben, so kann sie um Wiederherstellung der Einsprachefrist ersuchen (§ 15 Abs. 1 Verordnung zum Steuergesetz; LS 631.11). Dazu muss sie schriftlich und innert 30 Tagen nach Wegfall des Hindernisses ein schriftliches Wiederherstellungsgesuch stellen. Innert der gleichen Frist ist die versäumte Handlung nachzuholen. Die steuerpflichtige Person muss nachweisen, dass ein schwerwiegender Grund, wie z. B. eine schwere Krankheit, Grund des Fristversäumnisses war. Dazu ist in der Regel ein detailliertes Arztzeugnis erforderlich, das belegt, dass eine schwere Krankheit der steuerpflichtigen Person verunmöglicht hat, innert Frist zu handeln oder eine Vertreterin oder einen Vertreter zu ernennen. Belegt sein muss auch der Zeitraum, in dem es der steuer-

pflichtigen Person unmöglich war, zu handeln. In verschiedenen Fällen von überhöhten Ermessenseinschätzungen waren diese Voraussetzungen erfüllt und es konnte somit die Einsprachefrist wiederhergestellt und anschliessend die Einschätzung korrigiert werden. Steuervertreterinnen und Steuervertreter wurden in den vergangenen Jahren auch vermehrt auf diese Möglichkeit und die dabei zu beachtenden Voraussetzungen und Formvorschriften hingewiesen.

4. Fazit und Antrag

Die vorstehenden Ausführungen zeigen, dass eine Änderung der gesetzlichen Voraussetzungen der Revision eines Einschätzungsscheids im Bundesrecht vorgesehen werden müsste. Eine solche Änderung wurde aber im Bundesparlament nicht als zielführend beurteilt und deshalb abgelehnt.

Im Kanton Zürich wurden seit dem Bekanntwerden der Steuerfälle in Dürnten, Männedorf und Maur verschiedene Massnahmen ergriffen, um stossende Fälle von überhöhten Ermessenseinschätzungen zu verhindern. Diese Massnahmen haben, zusammen mit den bestehenden Instrumenten, bewirkt, dass keine neueren vergleichbaren Fälle zu verzeichnen sind.

Abschliessend ist daran zu erinnern, dass Ermessenseinschätzungen fast immer entweder zu hoch oder zu tief ausfallen, da der Steuerbehörde die tatsächlichen Verhältnisse wegen der fehlenden Mitwirkung der steuerpflichtigen Person gerade nicht bekannt sind. Zu hohe Ermessenseinschätzungen sind grundsätzlich hinzunehmen, da Steuerpflichtige, die ihre Steuererklärung nicht einreichen, für die Verletzung ihrer Mitwirkungspflichten nicht durch eine zu tiefe Einschätzung belohnt werden dürfen. Auch diesen Grundsatz hat das Bundesgericht im Urteil 2C_679/2016 vom 11. Juli 2017 bestätigt (E. 4.2.3).

Gestützt auf diesen Bericht beantragt der Regierungsrat dem Kantonsrat, das Postulat KR-Nr. 171/2015 als erledigt abzuschreiben.

Im Namen des Regierungsrates

Der Präsident:	Der stv. Staatsschreiber:
Markus Kägi	Peter Hösl