



2C_676/2018

Urteil vom 22. August 2018

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte
Erbe des A._____, nämlich B.A._____,
Beschwerdeführer,
vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Marc-Antoine Kämpfen, Gerechtigkeitsgasse 23, 8001 Zürich,

gegen

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

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich und direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2003,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, vom 20. Juni 2018 (SB.2018.00028, 00029).

Erwägungen:

1.

1.1. A._____ (geb. 1918) hielt und führte bis zu seinem Tod am 8. Juli 2003 eine Unternehmensgruppe, die sich im Wesentlichen aus vier Holdinggesellschaften und zahlreichen operativen Gesellschaften zusammensetzte. Erben von A._____ sel. waren die Söhne B.A._____ (geb. 1959) mit steuerrechtlichem Wohnsitz in U._____/SH und der am 8. April 2017 verstorbene C.A._____. Kurz nach dem Ableben von A._____ sel. gerieten dessen seinerzeitigen Gesellschaften in Konkurs. Mit Veranlagungsverfügungen vom 8. März 2004 veranlagte das Steueramt des Kantons Zürich (KStA/ZH) den verstorbenen Vater für die unterjährige Steuerperiode 2003 (1. Januar bis 8. Juli 2003). Das KStA/ZH berücksichtigte unter anderem die deklarierten Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 435'484.-- und rechnete Beteiligungserträge von Fr. 798'839.-- (zufolge einer geldwerten Leistung aufgrund der geschäftsmässig nicht begründeten Leistung einer Gesellschaft an deren Schwestergesellschaft) auf. Die beiden Söhne erhoben dagegen Einsprache, was zur teilweisen Gutheissung führte (Einspracheentscheide des KStA/ZH vom 31. Juli 2017). Die Beträge von Fr. 435'484.-- und Fr. 798'839.-- erfuhren keine Änderung.

1.2. B.A._____ (nachfolgend: der Steuerpflichtige) gelangte in der Folge an das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich. Mit Entscheid vom 27. Februar 2018 wies dieses die Beschwerde (direkte Bundessteuer) ab und hiess es den Rekurs (Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich) teilweise gut, indem es das steuerbare Vermögen auf null herabsetzte. Im Ergebnis verblieb ein steuerbares Einkommen von Fr. 1'185'600.-- zum Steuersatz von Fr. 1'540'900.-- (direkte Bundessteuer) bzw. von Fr. 1'181'900.-- zum Steuersatz von Fr. 1'539'700.-- (Staats- und Gemeindesteuern).

1.3. Am 2. April 2018 erhob der Steuerpflichtige beim Verwaltungsgericht des Kantons Zürich Beschwerde, wobei er beantragte, das steuerbare Einkommen des Verstorbenen sei mit höchstens Fr. 313'426.35 zu bemessen. Mit Entscheid SB.2018.00028 / SB.2018.00029 vom 20. Juni 2018 hiess das Verwaltungsgericht die Beschwerden im Sinne der Erwägungen teilweise gut, soweit darauf eingetreten wurde, und wies es die Sache zur ergänzenden Untersuchung und zu neuem Entscheid an das Steuerrekursgericht des Kantons

Zürich zurück. Das Verwaltungsgericht erkannte hauptsächlich, das Schreiben der Ausgleichskasse D. _____ vom 25. August 2017, dem Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit vom 1. Januar bis zum 8. Juli 2003 von Fr. 286'298.35 (statt Fr. 435'484.--) entnommen werden könnten und erstmals im verwaltungsgerichtlichen Verfahren vorgelegt werde, stelle ein prozessual unzulässiges unechtes Novum dar, da es schon ins Verfahren vor Steuerrekursgericht hätte eingebracht werden können. Gleiches treffe auf das nachgereichte Einvernahmeprotokoll vom 4. Februar 2004 zu (E. 2). Was die aufgerechneten Beteiligungserträge von Fr. 798'839.-- betreffe, habe sich das Steuerrekursgericht zum Rechtsgrund zwar nicht vertieft geäußert, eine geschäftsmässige Begründetheit sei aber nicht ersichtlich. Ob bzw. in welchem Umfang die in der Steuerperiode 2003 von der einen an die andere Gesellschaft erbrachten Leistungen aber vor oder nach dem Todestag (8. Juli) geflossen seien, sei unklar. Näher zu prüfen sei auch die Quote, nachdem die Aufrechnung in betraglicher Hinsicht nicht nachvollziehbar sei (E. 4). Entsprechend sei die Sache an das Steuerrekursgericht zurückzuweisen.

1.4. Mit Eingabe vom 20. August 2018 erhebt der Steuerpflichtige beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Er beantragt, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben, die Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit seien mit höchstens Fr. 313'426.35 zu berücksichtigen und von der Aufrechnung des Beteiligungsertrags von Fr. 798'839.-- sei abzusehen. Eventuell sei die Beschwerde bezüglich der Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit gutzuheissen und die Sache im Übrigen zur weiteren Abklärung und neuer Entscheidung zurückzuweisen. In prozessualer Hinsicht sei der Beschwerde die aufschiebende Wirkung zuzuerkennen.

1.5. Der Abteilungspräsident hat von Instruktionsmassnahmen abgesehen (Art. 32 Abs. 1 BGG).

2.

2.1. Das Bundesgericht soll sich der Konzeption nach nur einmal mit derselben Angelegenheit befassen müssen und diese hierbei abschliessend beurteilen können (**BGE 142 II 363** E. 1.3 S. 366). Die (Einheits-) Beschwerde ist daher grundsätzlich nur zulässig gegen Entscheide, die das Verfahren ganz oder teilweise abschliessen (End- oder Teilentscheide gemäss Art. 90 und 91 BGG). Gegen Vor- und Zwischenentscheide, die weder zu Ausstandsbegehren noch zur Zuständigkeit ergehen (dazu Art. 92 BGG), ist die Beschwerde lediglich unter den Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG gegeben. Dieser Bestimmung zufolge ist die Beschwerde (nur) zulässig, wenn solche Entscheide entweder einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken können (lit. a; **BGE 144 IV 90** E. 1.1.3 S. 95 f.) oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (lit. b; **BGE 142 V 26** E. 1.1 S. 28).

2.2. Will die beschwerdeführende Person einen Zwischenentscheid anfechten, hat sie darzutun, dass die Voraussetzungen zur Anfechtung gegeben sind, es sei denn, deren Vorliegen springe geradezu in die Augen (**BGE 142 V 26** E. 1.2 S. 28; **141 III 80** E. 1.2 S. 81).

2.3. Rückweisungsentscheide führen begrifflich zu keinem Verfahrensabschluss, weshalb es sich bei ihnen grundsätzlich um einen Zwischenentscheid handelt (**BGE 142 II 363** E. 1.1 S. 366; **142 V 551** E. 3.2 S. 555; **141 V 330** E. 1.1 S. 332). Wenn die Rückweisung aber einzig noch der (rechnerischen) Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten dient und der Unterinstanz daher keinerlei Entscheidungsspielraum mehr verbleibt, nimmt die Praxis einen anfechtbaren (Quasi-) Endentscheid im Sinne von Art. 90 BGG an (**BGE 142 II 20** E. 1.2 S. 24; **140 V 321** E. 3.2 S. 325). Im Übrigen bleibt es dabei, dass Rückweisungsentscheide im bundesgerichtlichen Verfahren nur unter den Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG anfechtbar sind. Ist ein Rückweisungsentscheid vor Bundesgericht nicht anfechtbar, bleibt die Möglichkeit, im Anschluss an den aufgrund des Rückweisungsentscheids neu ergehenden Endentscheid an das Bundesgericht zu gelangen (Art. 93 Abs. 3 BGG; **BGE 142 II 363** E. 1.1 S. 366).

3.

3.1. Der Steuerpflichtige macht im bundesgerichtlichen Verfahren im Wesentlichen geltend, es sei zwar nicht zu übersehen, dass der angefochtene Entscheid "eigentlich darin gipfelt, dass die Sache an das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich zurückgewiesen wird". Die Rückweisung könne aber nicht zu dem von ihm "angestrebten und meines Erachtens gerechten Resultat führen". Mit der Rückweisung werde das Steuerrekursgericht nämlich nur angehalten, hinsichtlich des "behaupteten Tatbestandes gemäss 'Dreieckstheorie' (oder 'dealing at arm's length') vorzunehmen". Der Umstand, dass der verstorbene Vater in Wahrheit Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 286'298.35 (statt Fr. 435'484.--) erzielt habe, sei von der Rückweisung ausgenommen. Entsprechend komme er nicht umhin, Beschwerde an das Bundesgericht zu führen, ansonsten der Punkt als *res iudicata* gelten würde.

3.2. Diese Sichtweise wäre zutreffend, wenn von zwei Teilentscheiden auszugehen wäre. Solcherlei findet sich im Abgaberecht etwa, wenn der angefochtene Entscheid mehrere Abgabeperioden umfasst, wobei das Gericht hinsichtlich einzelner Perioden kassatorisch, bezüglich anderer aber bestätigend bzw. reformatorisch entscheidet. In einem derartigen Fall verbietet sich eine einheitliche Qualifikation. Es liegt diesfalls für die Zwecke des bundesgerichtlichen Verfahrens für jede streitbetroffene Abgabeperiode je ein Teilentscheid im Sinne von Art. 91 BGG vor. Würde im betreffenden Teilentscheid kassatorisch geurteilt, liegt ein Rückweisungsentscheid vor, der - je nach Ausgestaltung - entweder als Zwischen- oder als (Quasi-) Endentscheid zu würdigen ist. Wenn zu einer Abgabeperiode jedoch bestätigend oder

reformatory entschieden wurde, handelt es sich bei diesem Teilentscheid in jedem Fall um einen Endentscheid (zum Ganzen: Urteil 2C_1076/2017 vom 3. Januar 2018 E. 3.2 mit Hinweis).

3.3. Dem Steuerpflichtigen schwebt eine Teilung des Verfahrens vor, was nach dem Dargelegten aber voraussetzen würde, dass (zumindest zwei) Teilentscheide vorliegen. Davon kann vorliegend aber nicht gesprochen werden. Streitbetroffen sind die Veranlagungsverfügungen zur Steuerperiode 2003, wobei die Vorinstanz zu einzelnen Aspekten bereits abschliessend befunden, die Sache im Übrigen aber zur weiteren Abklärung und neuen Veranlagung an die Vorinstanz zurückgewiesen hat. Wird für ein und dieselbe Steuerperiode bezüglich einzelner Steuerfaktoren entschieden, bezüglich anderer aber zur näheren Abklärung zurückgewiesen, liegt praxismässig ein einheitlicher Zwischenentscheid vor (Urteil 2C_356/2017 vom 10. November 2017 E. 1.1). Der angefochtene Entscheid lässt sich prozessual nicht in zwei künstliche Teilbereiche aufspalten.

3.4. Der angefochtene *einheitliche* Rückweisungsentscheid bringt das Verfahren nicht zum Abschluss. Die Rückweisung dient auch nicht etwa nur der rechnerischen Umsetzung, sodass von einem (Quasi-) Endentscheid gesprochen werden könnte. Das Steuerrekursgericht hat den Sachverhalt weiter abzuklären und, gestützt darauf, neu zu entscheiden. Der angefochtene Entscheid erweist sich damit als *Zwischenentscheid*. Ein solcher ist im bundesgerichtlichen Verfahren nur unter den Voraussetzungen von Art. 93 BGG anfechtbar (vorne E. 2.1), was die beschwerdeführende Person nachzuweisen hat (vorne E. 2.2). Ein nicht wieder gutzumachender Nachteil (Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG) liegt nicht schon darin, dass der Rückweisungsentscheid entweder verbindliche Vorgaben enthält oder - wie hier - über einzelne Aspekte bereits entschieden wurde, da diese Vorgaben im Rahmen des Endentscheids unvermindert anfechtbar sein werden und keine *res iudicata* begründen (Art. 93 Abs. 3 BGG; vorne E. 2.3). Auch Art. 93 Abs. 1 lit. b BGG kommt nicht zur Anwendung, zumal keine dahingehende Begründung ersichtlich ist. Dies würde bedingen, dass durch die Gutheissung der Beschwerde sofort ein Endentscheid herbeigeführt und damit ein bedeutender Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren erspart werden könnte. Ein Rechtsbegehren, das bei Gutheissung zu einem sofortigen Endentscheid führen könnte, liegt nicht vor.

3.5. Mangels Vorliegens eines selbständig anfechtbaren Zwischenentscheids ist auf die Beschwerde nicht einzutreten, was im vereinfachten Verfahren durch Entscheid des Abteilungspräsidenten als Einzelrichter erfolgen kann (Art. 108 Abs. 1 lit. a BGG). Dem Steuerpflichtigen entstehen dadurch, abgesehen von den Kostenfolgen, keinerlei Rechtsnachteile, wird der angefochtene Zwischenentscheid doch durch Beschwerde gegen den Endentscheid anfechtbar sein, soweit er sich auf dessen Inhalt auswirkt (Art. 93 Abs. 3 BGG).

4.

4.1. Mit dem vorliegenden Entscheid wird das Gesuch um Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung an die Beschwerde gegenstandslos.

4.2. Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Steuerpflichtigen aufzuerlegen. Dem Kanton Zürich, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, steht keine Entschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt der Präsident:

1.

Auf die Beschwerde wird nicht eingetreten.

2.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 2'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 22. August 2018

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Kocher