

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2009.10 + 11 vom 25. Februar 2009

ZH Steuerrekursgericht, 2009-02-25, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2009.10 + 11](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2009.10+11)

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2009.10 + 11 du 25 février 2009

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2009.10 + 11 del 25 febbraio 2009

Regeste

Die Pflichtige ist für die Bundessteuerperioden 1995/96 und 1997/98 rechtskräftig veranlagt. Dabei wurde sie als Liegenschaftenhändlerin qualifiziert, aus deren Tätigkeit ein hoher Gewinn angefallen war, welcher der Bundessteuer unterworfen wurde. Wenn sie erst viel später geltend macht, sie habe die Grundstücksgeschäfte lediglich als Treuhänderin für ihren Vater bzw. dessen Aktiengesellschaft getätigt, weshalb die Gewinne richtigerweise diesen zuzurechnen seien, so vermag dies keine Revision zu rechtfertigen. Zum einen fehlt es an einer neuen Tatsache; der Umstand, dass sie seinerzeit fälschlicherweise davon ausgegangen sei, ihr Vater habe das Treuhandverhältnis den Steuerbehörden gegenüber gelüftet, dies indes, wie sie erst jetzt erfahren habe, nicht geschehen sei, ist irrelevant. Zum andern hätte sie bei der gebotenen Sorgfalt diesen angeblichen Revisionsgrund dem Fiskus schon im offenen Verfahren bekanntmachen können und müssen.

Erwägungen

E. 2

DB.2009.10 + 11

- 5 - schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Die Revision dient nicht dem Zweck, vermeidbare Unterlassungen während des ordentlichen Verfahrens im Rahmen des Revisionsverfahrens nachholen zu können (Vallender/Looser, Art. 147 N 24 DBG). Deshalb dürfen nach der Rechtsprechung an den Steuerpflichtigen hohe Anforderungen an das Mass der Sorgfalt bei der Wahrung seiner Rechte im Veranlagungsverfahren gestellt werden. Dieser darf nicht erwarten, dass eigene Unsorgfalt durch Fehler der Steuerbehörde (z.B. mangelhafte Sachverhaltsabklärung) kompensiert wird (Richner/Frei/Kaufmann, Art. 147 N 36). Das zumutbare Mass der anzulegenden Sorgfalt hängt von den konkreten Umständen des Einzelfalls ab. Als Richtschnur bieten sich dabei die gleichen Kriterien an, welche die Gerichtspraxis von den Steuerbehörden hinsichtlich der Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit der Besteuerung im Nachsteuerverfahren verlangt (Richner/Frei/Kaufmann, Art. 147 N 37). Es ist davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige seine eigenen finanziellen Verhältnisse kennt, die Veranlagungsverfügung nach Erhalt sorgfältig überprüft und allfällige Mängel rechtzeitig rügt (BGr, 21. Mai 1997 = StE 1998 B 97.11 Nr. 14). Dasselbe muss zwangsläufig bereits für die Deklaration selbst gelten. Mit andern Worten muss sich der Steuerpflichtige beim Ausfüllen der Steuererklärung selbst Rechenschaft über seine Einkommens- und Vermögensverhältnisse in der betreffenden Steuer- bzw. Bemessungsperiode ablegen. Gleiches gilt für das Veranlagungsverfahren. Mithin liegt es an ihm, allfällige Aufrechnungen auf deren materielle Richtigkeit hin zu überprüfen, bevor er sich damit einverstanden erklärt oder zumindest abfindet.

E. 3

Die Pflichtige ist die Tochter des am ... 2005 verstorbenen C, der als Immobilienhändler tätig war. Dieser führte die D und war Inhaber der Einzelfirma F. In Folge eines 1977 erlittenen Privatkonkurses trat er nicht mehr selber, sondern mittels Einzel- oder Generalvollmacht für die Pflichtige und die D auf. Die Pflichtige, vertreten durch ihren Vater, erwarb und veräusserte aufgrund von Treuhandverträgen ab 1995 verschiedene Grundstücke. Laut weiteren Treuhandverträgen war die Pflichtige auch als Treuhänderin für E tätig. In den hier interessierenden Jahren 1995 und 1996 fielen dergestalt aus dem Verkauf verschiedener Grundstücke bzw. Anteile daran gemäss unbestrittener Berechnung des Steueramts bundessteuerbare (Netto-)Gewinne von Fr. 876'291.- (1995) und Fr. 436'283.- (1996) an. Zudem bezog die Pflichtige laut Meldungen 1996 von der D Provisionszahlungen über total Fr. 44'829.-. Entsprechend wurden diese Beträge bei ihr der Bundessteuer unterworfen, und zwar in den Veranlagungen 1995/96 und 1997/98. Der Grund dafür lag darin, dass das Steueramt die Ver- 2 DB.2009.10 + 11

- 6 - anlage 1995/96 gestützt auf Art. 45 lit. b DBG mit einer Zwischenveranlagung per 1. Januar 1995 (zufolge Aufnahme einer selbstständigen Nebenerwerbstätigkeit als Liegenschaftenhändlerin) verband. In Absprache mit der Pflichtigen verzichteten die Steuerbehörden dabei auf die Berücksichtigung des Ergebnisses aus Veräusserungen in G, da entsprechende Rechtsmittel bezüglich der kommunalen Grundstückgewinnsteuern hängig waren; insofern unterzeichnete die Pflichtige einen Revers. a) Den Grundstückstransaktionen lagen, soweit heute erkennbar, Treuhandverträge zugrunde, wonach die Pflichtige die Geschäfte jeweils in eigenem Namen, indes auf Rechnung der D (so für die Objekte ..., G; ..., H; ..., I; ..., K; ..., I; zusammen mit L, M) oder für E, N (...), O), getätigt hat. Dieser war bei diversen Grundstücksgeschäften der Pflichtigen als Financier tätig und am erzielten Gewinn beteiligt. Auch im erwähnten Geschäft in O war letztlich die D aktiv. Mithin war die Pflichtige aus dieser Sicht jeweils bloss, aber immerhin Treuhänderin. Unbestritten ist, dass sie in dieser Funktion zivilrechtlich als Grundeigentümerin auftrat und als solche grundbuchlich behandelt wurde. Bei einem Treuhandverhältnis führt der Beauftragte (der Treuhänder) den ihm erteilten Rechtshandlungsauftrag in eigenem Namen und aufgrund eigenen Rechts, jedoch im Interesse und auf Rechnung des Auftraggebers (des Treugebers) aus. b) Die Pflichtige ruft einzig einen Revisionsgrund im Sinn von Art. 147 Abs. 1 lit. a DBG an. Sie macht heute geltend, angesichts der soeben genannten Sach- und Rechtslage hätte nicht sie, sondern die D bzw. ihr Vater, möglicherweise auch E die Liegenschaftengewinne (sowie die Maklerprovisionen) versteuern müssen. Zwar ist richtig, dass das Steuerrecht echte Treuhandverhältnisse anerkennt und auf das Innenverhältnis abstellt, mit der Folge, dass der Treugeber und nicht der Treuhänder das Treugut versteuern muss (Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Vorbemerkungen N 148 f. mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Allerdings sind dafür strenge Anforderungen zu erfüllen. So muss namentlich ein gestehungszeitlicher schriftlicher Vertrag vorliegen und dürfen dem Treuhänder aus dem Treuhandgeschäft keine Risiken erwachsen; des Weiteren müssen dem Geschäft ernsthafte wirtschaftliche Motive zugrunde liegen und darf damit keine Gesetzesumgehung bezweckt sein. Erste Voraussetzung ist indes, dass das Rechtsverhältnis den Steuerbehörden gegenüber bekanntgeben wird. Nur dann kann sich die Frage stellen, ob der Treugeber oder aber der Treuhänder das Substrat zu versteuern hat. 2 DB.2009.10 + 11

- 7 - Vorliegend behauptet die Pflichtige nicht, die Steuerverwaltung habe die jetzt namhaft gemachten Treuhandverhältnisse gekannt. Mithin erhebt sie ihr gegenüber nicht den Vorwurf, diese hätte die streitbetroffenen Einkünfte – allenfalls nach weiteren Abklärungen – damals bei ihr nicht der Bundessteuer unterwerfen dürfen. Vielmehr führt sie aus, sie sei irrtümlich bis zu seinem Tod davon ausgegangen, ihr Vater habe die Treuhandgeschäfte den Steuerbehörden lückenlos offengelegt. Zwar meint sie, es sei nun unbestritten, dass sie seinerzeit keine Liegenschaftengewinne erzielt habe. Auch mag manches dafür sprechen, dass diese Gewinne ihr angesichts der tatsächlichen rechtlichen und wirtschaftlichen Situation seinerzeit zu Unrecht zugerechnet worden sind; indes steht das nicht fest. Daran vermag der Umstand, dass das Steueramt die Treuhandverhältnisse in den Folgeperioden anerkannt haben soll, nichts zu ändern. Ohnehin hat die Pflichtige, soweit erkennbar, nicht für alle Geschäfte einen entsprechenden Treuhandvertrag vorgelegt. Jedenfalls kann bei alledem ohne Zwang offenbleiben, ob angesichts der nun bekannten Umstände die Voraussetzungen für die Vernachlässigung dieser Positionen in den Bundessteuerveranlagungen 1995/96 und 1997/98 als erfüllt erscheinen. c) Die Pflichtige anerkennt, dass die Treuhandverträge keine neuen Tatsachen darstellen. Das gelte auch hinsichtlich ihrer Person, seien ihr diese Vertragswerke doch bekannt gewesen. Hingegen will sie darin eine neue Tatsache erkennen, dass sie bis 2005 und damit zur Zeit der 2002 erfolgten Veranlagungen 1995/96 und 1997/98 nicht gewusst habe, dass die Treuhandgeschäfte damals dem Steueramt unbekannt gewesen seien. Ihr Vater habe sie im Glauben gelassen, sie habe steuerlich mit den Liegenschaftengeschäften nichts zu tun, da nicht sie, sondern die D (und letztlich er oder allenfalls E) an den damit verbundenen Gewinnen wirtschaftlich berechtigt gewesen sei. Er habe ihr, der Pflichtigen, bestätigt, die Treuhandverträge dem Steueramt offengelegt zu haben. Doch habe dies nicht zugetragen, wie sie erst im Nachhinein, nämlich nach seinem Tod, erfahren habe. Damals seien die Veranlagungen indes bereits in Rechtskraft erwachsen gewesen. aa) Aktenkundig ist, dass die Pflichtige die genannten Veranlagungen, mit welchen das kantonale Steueramt die nun bestrittenen Aufrechnungen getroffen hat, am 16. September 2002 unterschriftlich für richtig anerkannt hat. Im Rahmen der vorangegangenen steueramtlichen Untersuchung wurde sie von P, einem in Steuerangelegenheiten versierten Fachmann, vertreten, welcher die Positionen offenkundig geprüft und für korrekt befunden hatte. Dies wird von der Pflichtigen nicht bestritten. Dass ihr Ver- 2 DB.2009.10 + 11

- 8 - treter um die Treuhandgeschäfte offenbar nicht gewusst hat, vermag ihr ebenso wenig zu helfen wie der – unbelegte – Hinweis, ihr Vater habe P. Zum einen wäre ihr Vater, sollte diese Darstellung zutreffen, dazu aufgrund der ihm erteilten zeitlich unbeschränkten, anscheinend erst am 1. September 2003 widerrufenen Generalvollmacht mit Substitutionsbefugnis ohne Weiteres berechtigt gewesen. Zum andern hatte sie, die Pflichtige, nach eigener Angabe Kenntnis vom konkreten Einsatz von P und sich dagegen nicht zur Wehr gesetzt, sondern ihn mindestens geduldet und genehmigt. Bei solcher Lage der Dinge ist ihr das Verhalten des Vertreters zuzurechnen. Dass sie gerade deshalb, weil sie als ... und seit ... alleinerziehende, darum bloss noch teilzeiterwerbende Mutter nicht selber über die erforderlichen rechtlichen und namentlich steuerlichen Kenntnisse verfügt hat, auf dessen Urteil abgestellt hat, ist verständlich. Unterlaufen dem Vertreter Fehler oder kommt es aus andern Gründen, z.B. mangels hinreichender Instruktion und Sachverhaltsaufklärung, zu einer Überbesteuerung, hat der Steuerpflichtige die Folgen zu tragen. Denn die Rechtswirkungen von Handlungen oder Unterlassungen des Vertreters treffen vollumfänglich den Steuerpflichtigen. Dieser kann sich diesen Folgen nicht

dadurch entziehen, dass er sich auf ein Fehlverhalten seines Vertreters beruft (ASA 59, 2000 = StE 1989 B 93.6 Nr. 7). Ist die Bezugnahme auf einen – tatsächlichen oder angeblichen – Betreuungsfehler schon dort nicht hilfreich ist, wo gegen aussen allein der Vertreter in Erscheinung tritt, so muss dies umso mehr dann gelten, wenn der Vertreter den Steuerpflichtigen – wie hier – bloss begleitet, dieser jedoch letztlich die Rechtshandlung(en) selber vornimmt. In concreto hat die Pflichtige die Veranlagungsvorschläge für 1995/96 und 1997/98 im September 2002, wie erwähnt, mittels eigenhändiger Unterzeichnung als richtig anerkannt. Dass sie dabei auf deren vorgängige eingehende Kontrolle durch den sachkompetenten Rechtsanwalt vertraut und abgestellt hat, spielt keine Rolle. Der Umstand, dass der Steuerpflichtige irrtümlich darauf vertraut hat, eine Drittperson habe gegenüber dem Fiskus irgendwelche, für seine Veranlagung wichtige Handlungen oder Erklärungen abgegeben, gibt keinen Grund ab, der eine Revision rechtfertigen kann. Es hätte an der Pflichtigen gelegen, sich beim Fiskus nötigenfalls zu versichern, dass ihm alle für die Veranlagung massgebenden Umstände bekannt sind. So hätte sie, auch wenn sie in Steuerangelegenheiten nicht oder nur wenig bewandert ist, dort nachfragen müssen, ob ihr Vater die Treuhandverhältnisse, wie ihr gegenüber in Aussicht gestellt, tatsächlich aufgedeckt hatte. Das aber ist zugestandenermassen nicht geschehen, was nun zu ihrem Nachteil ausschlagen mag. Es fehlt mithin an einer wesentlichen neuen Tatsache im Sinn des Gesetzes. Dass der Vater die Pflichtige, wie behauptet, hintergangen hat, mag zu bedauern sein; doch hat dies steuerlich keine Auswirkungen. Solches Ver- 2 DB.2009.10 + 11

- 9 - sagen betrifft ausschliesslich die familiären Beziehungen und das privatrechtliche Verhältnis zwischen beiden. bb) Sodann war der Pflichtigen seit je bekannt, dass sie aus den verschiedenen treuhänderisch vollzogenen Liegenschaftstransaktionen wirtschaftlich, abgesehen von einer relativ bescheidenen Pauschalabgeltung pro Objekt, keinen Nutzen zog. Es musste ihr schon bei einer bloss summarischen Prüfung klar gewesen sein, dass die veranlagten steuerbaren Einkommen von Fr. 604'300.- bzw. 396'100.- ihren tatsächlichen finanziellen Verhältnissen unmöglich entsprechen konnten. Dies umso mehr, als das Reineinkommen bei den Staats- und Gemeindesteuern für 1995 auf Fr. 10'900.- und für 1996 sowie für 1997 je auf Fr. 0.- festgesetzt war. Auch hätten ihr die in den Rechnungen aufgezeigten ausserordentlich hohen Steuerbeträge von Fr. 138'989.- (für die Steuerperiode 1995/96) und Fr. 84'066.- (für 1997/98) auffallen und sie umgehend zu einer Reaktion bewegen müssen. Damals hätte die Möglichkeit, eine Korrektur zu erwirken, durchaus (noch) bestanden. Die Behauptung, die Pflichtige habe, wie geboten (vgl. Art. 126 Abs. 1 DBG), die erforderliche Sorgfalt angewendet, um die vollständige und richtige Veranlagung sicherzustellen, lässt sich nicht halten. Letztlich ist eben der Steuerpflichtige für die Korrektheit seiner Veranlagung verantwortlich; er hat dafür zu sorgen, dass er weder zu tief noch zu hoch eingeschätzt wird. Versäumt er es, dieser Obliegenheit rechtzeitig nachzukommen, hat er allfällig negative Folgen zu verantworten und zu tragen. Hinzuweisen ist im Übrigen darauf, dass an die Bundessteuerschuld 1995 insgesamt knapp Fr. 50'000.- geleistet worden sind. Zwar ist nicht bekannt, wer für diesen Betrag aufgekommen ist. Doch geht daraus hervor, dass die Rechnung der Pflichtigen zugestellt worden sein muss, was auch gar nicht bestritten wird. Namentlich kann aus steuerlicher Sicht dahingestellt bleiben, ob der Pflichtigen vorgeworfen werden kann, sie habe ihrem Vater blind vertraut. Ebenso ist unbeachtlich, ob, wie behauptet, jede andere Person unter den nämlichen Umständen gleich gehandelt hätte. Die Pflichtige verkennt, dass es nicht darauf ankommen kann. Massgeblich ist einzig, ob sie seinerzeit die gebotene Sorgfalt hat

walten lassen. Das jedoch ist nicht geschehen. Diesen Vorwurf muss sie sich gefallen lassen. Angesichts der ihr bekannten Sachlage wäre es für sie ein Leichtes gewesen, dem Steueramt unter Nennung des Treugebers bekannt zu machen, sie sei lediglich als Treuhänderin aktiv geworden. Dass sie angeblich davon ausging, das Steueramt sei diesbezüglich anderseits informiert worden, durfte und konnte sie in ihrem Interesse nicht davon entbinden, im offenen Verfahren die entsprechende Richtigstellung der Veranlagungen zu erwirken. 2 DB.2009.10 + 11

- 10 - ken. Hat sie das unterlassen, kommt auch aus diesem Grund eine Revision nicht in Frage (Art. 147 Abs. 2 DBG). Anzumerken ist, dass es ohnehin denkbar wäre, dass die betroffenen Parteien unter sich (privatrechtlich) eine Abrede getroffen haben, wonach das Treuhandverhältnis nach aussen nicht in Erscheinung zu treten habe, mit der Folge, dass einerseits die Gewinne von der Pflichtigen als Treuhänderin und zivilrechtlicher Grundeigentümerin zu versteuern seien, die D als Treugeberin sie andererseits für die zusätzlichen Steuern schadlos halte. Ob eine solche Abmachung steuerlich korrekt wäre, ist zu bezweifeln; doch mag dies dahingestellt bleiben. Somit steht fest, dass die vorgetragenen Gründe eine Revision der betroffenen Veranlagungen nicht zu rechtfertigen vermögen. d) Anzumerken bleibt, dass die Pflichtige nicht geltend macht, die Veranlagungen 1995/96 und 1997/98 seien nichtig. Das mit gutem Grund: Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist eine Verfügung nichtig, d.h. absolut unwirksam, wenn der ihr anhaftende Mangel besonders schwer ist, wenn er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und zudem die Annahme der Nichtigkeit die Rechtssicherheit nicht ernsthaft gefährdet (statt vieler: BGr, 29. August 2003, 2P.112/2003, E. 2.4.1, mit Hinweisen). Nicht auszuschliessen ist, dass die fraglichen Steuern auf einer unzutreffenden Grundlage beruhen (BGE 131 II 697). Von nichtigen Verfügungen im umschriebenen Sinn kann jedoch bei der gegebenen Sachlage offensichtlich nicht gesprochen werden. Im Übrigen sind rechtsfehlerhafte Verfügungen, die auf dem ordentlichen Rechtsweg angefochten werden können, grundsätzlich nicht nichtig. Denn es würde die Rechtssicherheit ernsthaft gefährden und Sinn und Zweck des (Steuer-)Verfahrens vereiteln, wenn die formelle Rechtskraft einer (mangelhaften) Verfügung im Nachhinein jederzeit in Frage gestellt werden könnte (BGr, 23. Mai 2007, 2A.710/2006). Nicht entscheidend ist sodann, ob die Abmachungen zwischen der Pflichtigen und ihrem Vater nichtig sind. Abgesehen davon, dass Anhaltspunkte für eine solche Beurteilung fehlen – entspricht es doch gerade dem Sinn einer Treuhandabrede, dass der wirtschaftlich Berechtigte nach aussen nicht in Erscheinung tritt – vermag die erst nachträglich monierte und festgestellte Nichtigkeit einer zivilrechtlichen Vereinbarung die Rechtskraft einer Veranlagung nicht aufzuheben. 2 DB.2009.10 + 11

- 11 - e) Bei diesem Ergebnis braucht nicht geklärt zu werden, ob die Pflichtige die Revisionsfrist eingehalten hat. Wohl machte sie im Revisionsgesuch vom 25. August 2005 geltend, sie habe den von ihr als wesentlich erachteten Revisionsgrund erst anlässlich der "Übergabe von in den Geschäftsräumen ihres verstorbenen Vaters aufgefundenen Dokumenten und damit zusammenhängenden Besprechungen mit dem Rechtsanwalt des Verstorbenen um den ... 2005 entdeckt". Damit wäre die Frist zwar gewahrt. Indes ist in keiner Weise erstellt, dass die Pflichtige tatsächlich erst damals Kenntnis vom Verhalten ihres Vaters erhalten hat. Im Grunde blieb es bei der blossen Behauptung; irgendwelche Beweismittel, welche diese Darstellung erhärten könnten, liegen und lagen nicht vor. Selbst wenn davon ausgegangen wird, die Entdeckung habe erst nach dem Tod des Vaters am ...

2005 stattgefunden, kann nicht ohne Weiteres angenommen werden, die Revisionsfrist sei gewahrt. Somit steht nicht fest, dass diese formelle Voraussetzung des Revisionsgesuchs überhaupt erfüllt war.

E. 4

Mithin erweist sich der angefochtene Einspracheentscheid als rechtsbe- ständig und ist die Beschwerde abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind nach Art. 144 DBG die Kosten der Pflichtigen aufzuerlegen (Abs. 1) und steht ihr keine Parteientschädigung zu (Abs. 4 i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 4 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.