

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT GB.2010.00003 vom 17. November 2010**

ZH Verwaltungsgericht, 2010-11-17, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_GB.2010.00003](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__GB.2010.00003)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT GB.2010.00003 du 17 novembre 2010

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT GB.2010.00003 del 17 novembre 2010

## **Regeste**

Steuerhinterziehung (Staats- und Gemeindesteuern 2001-2003) | Die Angeklagte, Gesellschafterin und Mehrheitseigentümer einer GmbH, erhielt Stammanteile im Wert von Fr. 10'000.-, stellte der Gesellschaft Rechnungen, die diese bezahlte und übernahm ein Fahrzeug, welches sie ihrem Lebenspartner übergab. Keinen dieser Zuflüsse deklarierte sie in ihrer Steuererklärung, was - unter anderem in Anwendung der Dreieckstheorie - zu einer Steuerverkürzung von insgesamt rund Fr. 43'000.- führte. Auch ohne vertiefte steuerliche Kenntnisse musste der Angeklagten bewusst sein, dass diese Vorgänge steuerlich zu erfassen wären. Indem sie die Deklaration unterliess, nahm sie die entsprechenden Steuerverkürzung in Kauf, weshalb sie wegen einer eventualvorsätzlichen Steuerhinterziehung schuldig zu sprechen ist. Busse auf 1/1 der hinterzogenen Steuer. Verurteilung.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Staats- und Gemeindesteuern

#### **E. 2.1**

Bewirkt ein Steuerpflichtiger vorsätzlich oder fahrlässig, dass eine Einschätzung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Einschätzung unvollständig ist, so wird der Steuerpflichtige laut § 235 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) mit einer Busse bestraft.

##### **E. 2.1.1**

Laut § 20 StG sind die Erträge aus beweglichem Vermögen steuerbar, insbesondere gemäss lit. c Satz 1 dieser Bestimmung "Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse, Kapitalrückzahlungen für Gratisaktien und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art". Als derartige geldwerte Vorteile, die als steuerbares Einkommen dem Beteiligungsinhaber anzurechnen sind, gelten Zuwendungen der Gesellschaft an einen diesem nahestehenden Dritten (StE 2002 B 24.4 Nr. 67; BGr, 2. Aug ust 2005, 2A.73/2005, [www.bger.ch](http://www.bger.ch)). Nach der bei derartigen Fällen anwendbaren Dreieckstheorie kann im Einkommenssteuerrecht eine geldwerte Leistung an einen solchen Dritten prinzipiell nur über den Gesellschafter fließen. Damit ist eine derartige Leistung an eine nahestehende natürliche Person ebenso mit der Einkommensteuer beim Gesellschafter zu erfassen (ASA 66 458 E. 4a u. 7b; 63 145 E. 4a; BGr 2A.288/1998 vom 31. März 1999, BGr, E. 4a; 2P.129/2003 vom 13. August 2004 E. 5.1, [www.bger.ch](http://www.bger.ch)).

##### **E. 2.1.2**

Die im vorliegenden Verfahren der Angeklagten aufgerechneten Einkünfte und geldwerten Leistungen seitens der D GmbH werden von der Angeklagten betragsmässig nicht mehr substantiiert bestritten. Sie sind mit rechtskräftigen Entscheiden der Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich und des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich in der Einschätzung der Gesellschaft beurteilt und bestätigt worden. Die Angeklagte wendet sich gegen die Aufrechnung der Einkünfte und geldwerten Leistungen vielmehr mit der Begründung, diese seien ihr gar nicht zugeflossen. Richtig ist dabei, dass sie von den streitbetroffenen Leistungen direkt wohl nur teilweise profitiert hat, während diese grösstenteils dem langjährigen Lebenspartner der Angeklagten, E, zugekommen sind. Letzterer selbst besass in den zu beurteilenden Steuerperioden keine Beteiligungsrechte an der D GmbH. Fest steht jedoch, dass es die Angeklagte selbst war, welche etwa den Leasingvertrag und das Übergabeprotokoll des später von E gefahrenen Fahrzeugs unterzeichnete. Ebenso stellte sie der Gesellschaft Rechnung für die Domizilgebühren und die Büromiete zuzüglich Nebenleistungen. Die D GmbH hat damit diese und weitere, den Akten zu entnehmende Leistungen aufgrund der persönlichen Beziehung zwischen der Angeklagten und E erbracht. Damit ist aus steuerlicher Sicht erstellt, dass die verdeckten Gewinnausschüttungen aus der D GmbH in Anwendung der Dreieckstheorie nicht direkt E zugeflossen sind, sondern tatsächlich über die Anteilseignerin, die Angeklagte. Diese verdeckten Gewinnausschüttungen sind daher in der angefochtenen Verfügung zu Recht der Angeklagten aufgerechnet worden (vgl. E. 2.1.1 vorstehend). Ob die weiteren Beteiligten an der D GmbH Kenntnis von diesen verdeckten Gewinnausschüttungen hatten, kann dabei offenbleiben. Damit hat die Angeklagte im Sinn von § 235 Abs. 1 StG die ungenügende Veranlagung grundsätzlich bewirkt. Der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung ist damit erfüllt – der hinterzogene Betrag beläuft sich (ohne Zins) auf Fr. 28'955.95.

## **E. 2.2**

Die Angeklagte bestreitet sinngemäss, sich im Sinn von § 235 Abs. 1 StG der Steuerhinterziehung schuldig gemacht zu haben, da es an jeglichem Verschulden, jedenfalls an vorsätzlicher Tatbegehung mangle.

### **E. 2.2.1**

In subjektiver Hinsicht erfordert der Tatbestand der Steuerhinterziehung, dass der Steuerpflichtige vorsätzlich oder fahrlässig eine Verkürzung des gesetzlichen Steueranspruchs bewirkt hat (§ 235 Abs. 1 al. 1 StG). Vorsätzlich begeht der Steuerpflichtige die Steuerhinterziehung, wenn er sie mit Wissen und Willen bewirkt (Art. 12 Abs. 2 StGB). Vorsätzlich handelt dabei bereits, wer die Verwirklichung der Tat für möglich hält und in Kauf nimmt (Art. 12 Abs. 2 Satz 2 StGB). Fahrlässig handelt der Pflichtige, wenn er die Folgen seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedacht oder darauf nicht Rücksicht genommen hat. Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit, wenn der Steuerpflichtige die Vorsicht nicht beobachtet, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist (Art. 12 Abs. 3 StGB).

### **E. 2.2.2**

Im Zusammenhang mit den streitbetroffenen Zahlungen hat die Angeklagte eine ganze Reihe an die Gesellschaft gerichtete Rechnungen unterzeichnet, mit welchen sie in eigenem Namen Domizilgebühren, Büromiete, Kosten für Raumpflege und Weiteres bei der Gesellschaft eingefordert hat. Die Zahlungen erfolgten auf ein von ihr eröffnetes und auf ihren Namen lautendes Bankkonto. Diese Einnahmen hat die Angeklagte gemeinsam mit

ihrem Lebenspartner zur Bestreitung des Lebensunterhalts verwendet. Ebenso hat die Angeklagte eigenhändig für die D GmbH den Leasingvertrag für das Fahrzeug Chevrolet Corvette 5.7 LS1 Conv. B. unterzeichnet wie auch das entsprechende Übergabeprotokoll. Auch ohne vertiefte steuerliche Kenntnisse musste damit der Angeklagten bewusst sein, dass diese Vorgänge steuerlich zu erfassen und zu deklarieren waren (BGr, 7. Oktober 2010, 2C\_336/2010, www.bger.ch). Indem die Angeklagte um diese Zuflüsse und deren Steuerbarkeit wusste, diese jedoch gegenüber den Steuerbehörden verschwieg, nahm sie tatsächlich, wie die Vorinstanz dies zutreffend darlegt, billigend in Kauf, dass die vorgeworfene Steuerverkürzung eintrat. Anders lässt sich auch der Umstand nicht erklären, dass die Angeklagte die Stammanteile an sich nicht deklarierte. Die Angeklagte hat damit mindestens eventualvorsätzlich gehandelt. Sie ist daher hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern 2001–2003 der eventualvorsätzlichen Steuerhinterziehung im Sinn von § 235 Abs. 1 StG im Betrag von Fr. 32'537.70 (inkl. Zins) schuldig zu sprechen.

### **E. 2.3.1**

Die Busse ("Strafsteuer") als Strafe für die Steuerhinterziehung entspricht in der Regel dem einfachen Betrag der Nachsteuer, d.h. der hinterzogenen Steuer. Liegen besondere Verhältnisse vor, so kann die Busse gemäss § 235 Abs. 2 StG bis auf einen auf einen Drittel ermässigt oder bis auf den dreifachen Betrag der hinterzogenen Steuer erhöht werden. Bei einer reinen Nachsteuer von Fr. 28'955.95 (Staats- und Gemeindesteuern) erstreckt sich somit der auf die Angeklagte anwendbare Strafrahmen von Fr. 9'652.- bis Fr. 86'867.85. Nachdem weder Strafschärfungs- noch Strafminderungsgründe ersichtlich sind, ist der Betrag der Busse innerhalb des Strafrahmens unter Berücksichtigung der Beweggründe, des Vorlebens und der persönlichen Verhältnisse der Schuldigen – und zwar ohne Bindung an das in § 235 Abs. 2 StG vorgesehene "Regelmass" (vgl. RB 1983 Nr. 73 = ZBI 84/1983, S. 326 = ZR 82 Nr. 79) – so zu bestimmen, dass diese durch die Vermögenseinbusse die Strafe erleidet, die ihrem Verschulden angemessen ist (Art. 47 Abs. 1 StGB).

### **E. 2.3.2**

Die Angeklagte hat über mehrere Jahre hinweg ihre falsche Deklaration beibehalten und Einkünfte in erheblichem Ausmass verschwiegen. Dabei verkennt das Gericht nicht, dass die Angeklagte von ihrem Lebenspartner für dessen Zwecke in einem gewissen Sinn benutzt wurde und dieser ihre Unerfahrenheit in finanziellen Belangen wohl auch erkannt und ausgenutzt hat. Dennoch wäre für die Angeklagte ein gesetzmässiges Verhalten ohne Weiteres möglich und zumutbar gewesen. Letztlich stand es ihr tatsächlich frei, die eigene Steuererklärung richtig und vollständig auszufüllen. Das eigentliche Tatverschulden wiegt daher erheblich. Die Angeklagte zeigt sich anlässlich der heutigen Hauptverhandlung wenig einsichtig noch bereut sie das Vorgefallene wirklich. Zu ihren Gunsten ist anzuführen, dass die streitbetroffenen Zuflüsse ihr nicht allein zugekommen sind und sie insbesondere das Fahrzeug Corvette nicht persönlich gefahren ist, sondern dieses ihrem Lebenspartner überlassen hat. Die Angeklagte ist geschieden, arbeitet bei der Firma C in ungekündigter Stellung, erzielt ein monatliches Einkommen von Fr. 4'200.- zuzüglich 13. Monatslohn und ist zur Hälfte Eigentümerin einer mit einer Hypothek von Fr. 900'000.- belasteten Liegenschaft. Damit erscheint die auf 1/1 des hinterzogenen Betrags angesetzte Strafe dem Verschulden und den weiteren Tatumständen gerecht zu werden und ist gerundet mit Fr. 28'900.- für die Staats- und Gemeindesteuern zu bestätigen.

### **E. 3**

Direkte Bundessteuer Nach Art. 175 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkten Bundessteuern (DBG) wird der Steuerpflichtige wegen Steuerhinterziehung mit einer Busse (Strafsteuer) bestraft, wenn er vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist.

### **E. 3.1**

Was den Sachverhalt, die rechtliche Einordnung des Geschehenen sowie die Erfüllung des objektiven und subjektiven Tatbestands der Steuerhinterziehung betrifft, ist vollumfänglich auf die vorstehenden Ausführungen (E. 2.1 bis E. 2.3) zu verweisen. Die Angeklagte hat demnach eine unvollständige Deklaration im Sinn von Art. 175 DBG verschuldet und ist der vorsätzlichen Steuerhinterziehung im Betrag von Fr. 10'775.70 (inkl. Zins) schuldig zu sprechen.

### **E. 3.2**

Auch im Recht der direkten Bundessteuer entspricht die Busse ("Strafsteuer") für die Steuerhinterziehung in der Regel dem einfachen Betrag der Nachsteuer, d.h. der hinterzogenen Steuer (Art. 175 Abs. 2 DBG). Liegen besondere Verhältnisse vor, so kann die Busse gemäss Art. 175 Abs. 2 DBG ebenfalls bis auf einen Drittel ermässigt oder bis auf den dreifachen Betrag der hinterzogenen Steuer erhöht werden. Bei einer reinen Nachsteuer von Fr. 8'939.10.- erstreckt sich somit der auf die Angeklagte anwendbare Strafraum von Fr. 2'979.70 bis Fr. 26'817.30. Für die konkrete Strafzumessung ist wiederum auf die Ausführungen unter E. 2.3 vorstehend zu verweisen. Die Strafe ist auch im Bereich der direkten Bundessteuer auf 1/1 des hinterzogenen Betrags anzusetzen und mit Fr. 8'900.- zu bestätigen.

### **E. 4**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Verfahrenskosten der Verurteilten aufzuerlegen (§ 257 in Verbindung mit § 151 Abs. 1 StG bzw. Art. 153 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG) und ist die Kostenaufgabe des kantonalen Steueramts zu bestätigen (§ 251 Abs. 1 Satz 2 StG).

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