

ZH_VERWALTUNGSGERICHT GB.2023.00014 vom 7. Mai 2025

ZH Verwaltungsgericht, 2025-05-07, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__GB.2023.00014

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT GB.2023.00014 du 7 mai 2025

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT GB.2023.00014 del 7 maggio 2025

Regeste

Steuerhinterziehung (Direkte Bundessteuer 2018) | [Rückweisung der Sache an das kantonale Steueramt mangels Erstellung des angeklagten Sachverhalts.] Wer als Steuerpflichtiger vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, wird mit Busse bestraft (Art. 175 Abs. 1 DBG). Die Busse beträgt in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer. Sie kann bei leichtem Verschulden bis auf einen Drittel ermässigt, bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden (Art. 175 Abs. 2 DBG) (E. 2.1). Das Steuerhinterziehungsverfahren ist ein echtes Strafverfahren. Bei der Beweiswürdigung gilt im Strafverfahren, dass der Strafe keine Sachverhaltselemente zugrunde gelegt werden dürfen, über deren Verwirklichung bei objektiver Würdigung der gesamten Beweislage Zweifel bestehen müssen oder die nur als wahrscheinlich gelten (E. 2.2). Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt, welcher die Grundlage für eine allfällig gegenüber dem Beschuldigten auszusprechende Busse bildet, ist nicht erstellt (E. 3.3). Teilweise Gutheissung der Beschwerde und Rückweisung der Sache zur Neu beurteilung im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt.

Erwägungen

E. 2

Abteilung GB.2023.00014 Urteil der 2. Kammer vom 7. Mai 2025 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiberin Lara von Arx. In Sachen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Ankläger und Beschwerdegegner, gegen A, vertreten durch RA B, Beschuldigter und Beschwerdeführer, betreffend Steuerhinterziehung (direkte Bundessteuer 2018), hat sich ergeben: I. A. A war Inhaber der Einzelunternehmung C. Per 27. Juni 2018 wandelte er sein Einzelunternehmen in die D AG um, welche am 29. Juni 2018 ins Handelsregister eingetragen wurde. Primärer Zweck der Gesellschaft war die Herstellung und der Vertrieb von ... Mit Kaufvertrag vom 18. Oktober 2018 schloss die D AG mit der E AG einen Kaufvertrag zwecks Übernahme "gewisser Aktiven und Verträge der Verkäuferin" für Fr. ... ab. Hiervon vereinbarten die Parteien Fr. ... als Basiskaufpreis. Die Zahlung von Fr. ... stellten sie unter den Vorbehalt des Weiterbestandes des per 22. Oktober 2018 abgeschlossenen Arbeitsverhältnisses von A bei der E AG. Für die Steuerperiode 2018 reichten die Ehegatten A und F trotz Mahnung keine Steuererklärung ein, woraufhin sie am 2. Juni 2020 nach pflichtgemäsem Ermessen eingeschätzt und veranlagt wurden. Das kantonale Steueramt setzte das steuerbare Einkommen der Ehegatten A/F für die direkte Bundessteuer in der Steuerperiode 2018 auf Fr. ... fest. Mit Einsprache vom 11. Juni 2020 beantragten A und F, mit einem steuerbaren

Einkommen von Fr. ... veranlagt zu werden. Daraufhin veranlagte das kantonale Steueramt sie entsprechend. B. Am 7. Februar 2023 eröffnete das kantonale Steueramt ein Nachsteuer- und Bussenverfahren betreffend die Steuerperiode 2018 gegen die Ehegatten A/F. Als Begründung führte das kantonale Steueramt aus, aufgrund des Verkaufs des Geschäftsbetriebs nur wenige Monate nach der Umwandlung der Einzelfirma von A in eine Aktiengesellschaft bestehe keine Steuerneutralität der Übertragung der Aktiven mehr. Die stillen Reserven im Umfang der Differenz zwischen dem Verkaufspreis von Fr. ... und den übertragenen Buchwerten von Fr. ... gelangten somit zur Besteuerung. Die Korrektur der Unterbesteuerung habe im Nachsteuerverfahren zu erfolgen. Nach vorgängiger Gewährung des rechtlichen Gehörs an die Ehegatten A/F, setzte das kantonale Steueramt mit Verfügung vom 12. Mai 2018 Nachsteuern (samt Zins) in Höhe von Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern 2018) und Fr. ... (direkte Bundessteuer 2018) ihnen gegenüber fest und verfügte A gegenüber Bussen in Höhe von Fr. ... (Verfahren Staats- und Gemeindesteuern 2018) und von Fr. ... (Verfahren direkte Bundessteuer 2018). Die Bussenverfahren gegenüber F wurden eingestellt. II. Hiergegen liessen die Ehegatten A/F am 26. Juni 2023 Einsprache beim kantonalen Steueramt erheben. Gleichzeitig liessen sie in Bezug auf die direkte Bundessteuer 2018 die Weiterleitung der Eingabe als (Sprung-)Beschwerde an das Verwaltungsgericht beantragen, sofern das Nachsteuer- und Bussenverfahren auf die Einsprache hin nicht eingestellt würde. Das Einspracheverfahren betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2018 sei hingegen bis zu einem rechtskräftigen Entscheid im bundessteuerlichen Verfahren zu sistieren. Das kantonale Steueramt leitete die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2018 samt Beilagen und Akten am 20. Juli 2023 zuständigkeitshalber an das Verwaltungsgericht weiter. Mit Präsidialverfügung vom 25. Juli 2023 eröffnete das Verwaltungsgericht für das Steuerhinterziehungsverfahren (direkte Bundessteuer 2018) ein separates Verfahren und erwog, die Voraussetzungen für eine Sprungbeschwerde im bundessteuerlichen Verfahren seien erfüllt. Gleichzeitig setzte es dem Beschuldigten eine Frist von zehn Tagen zur Bekanntgabe der Rechtsbegehren für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht. Mit Eingabe vom 26. Juli 2023 liess der Beschuldigte dem Verwaltungsgericht beantragen, der vorinstanzliche Entscheid sei hinsichtlich der direkten Bundessteuer aufzuheben und es sei festzustellen, dass keine Steuerhinterziehung vorliege. Eventualiter sei bei Vorliegen einer Steuerhinterziehung auf eine Busse zu verzichten. Schliesslich sei ihm eine Parteientschädigung zuzusprechen. Das kantonale Steueramt beantragte mit Beschwerdeantwort vom 1. September 2023 innert erstreckter Frist die Sistierung des Steuerhinterziehungsverfahrens bis zum rechtskräftigen Abschluss des Nachsteuerverfahrens. Mit Urteil vom 20. Dezember 2023 hiess das Verwaltungsgericht das Beschwerdeverfahren betreffend Nachsteuern direkte Bundessteuer 2018 (SR.2023.00016) teilweise gut und wies die Sache zur weiteren Sachverhaltsabklärung im Sinn der Erwägungen sowie zum Neuentscheid an das kantonale Steueramt zurück. Im zweiten Rechtsgang führte das Verwaltungsgericht das Beschwerdeverfahren (Nachsteuern direkte Bundessteuer 2018) neu unter der Verfahrensnummer SR.2024.00030. Mit Urteil vom 26. Februar 2025 hiess das Verwaltungsgericht die Beschwerde gut und stellte das Nachsteuerverfahren betreffend direkte Bundessteuer 2018 ein. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Richtet sich die Einsprache gegen eine einlässlich begründete Bussenverfügung, so kann sie mit Zustimmung des Einsprechers und der übrigen Antragsteller als Beschwerde an das Verwaltungsgericht weitergeleitet werden (Art. 132 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 182 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG] sowie § 14

Abs. 2 der Verordnung über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 4. November 1998 [VO DBG]). 1.2 Die Voraussetzungen für eine Sprungbeschwerde im dargelegten Sinn sind vorliegend unbestrittenermassen erfüllt, nachdem das kantonale Steueramt seine Bussenverfügung vom 12. Mai 2018 einlässlich begründet und der Beschuldigte mit Zustimmung des kantonalen Steueramts direkt das Verwaltungsgericht angerufen bzw. um die Weiterleitung seines Rechtsmittels an dasselbe ersucht hat. Auf die Beschwerde betreffend die Steuerhinterziehung (direkte Bundessteuer 2018) ist damit einzutreten. 1.3 Nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet hingegen das Steuerhinterziehungsverfahren betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2018, wo mangels analoger kantonaler Regelung das Einspracheverfahren nicht übersprungen werden kann. Diesbezüglich hatte das kantonale Steueramt als Einsprachebehörde über eine allfällige Verfahrenssistierung bis zur Fällung eines rechtskräftigen Entscheids im bundessteuerlichen Parallelverfahren sowie im Nachsteuerverfahren betreffend die direkte Bundessteuer 2018 zu entscheiden.

E. 2.1

Wer als Steuerpflichtiger vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, wird mit Busse bestraft (Art. 175 Abs. 1 DBG). Die Busse beträgt in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer. Sie kann bei leichtem Verschulden bis auf einen Drittel ermässigt, bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden (Art. 175 Abs. 2 DBG).

E. 2.2

Das Steuerhinterziehungsverfahren ist ein echtes Strafverfahren (vgl. BGr, 6. Januar 2025, 9C_342/2024, E. 5.2 mit Hinweis auf BGE 140 I 68 E. 9.2; BGE 138 IV 47 E. 2.6.1; BGE 121 II 273, E. 3 a), weshalb der Beschuldigte über sämtliche strafprozessualen Garantien verfügt. Er muss sich nicht selbst belasten und hat das Recht, seine Aussage und Mitwirkung zu verweigern (Art. 113 Abs. 1 der Strafprozessordnung vom 5. Oktober 2007 [StPO]). Weiter gilt der aus der Unschuldsvermutung (Art. 32 Abs. 1 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]; Art. 10 Abs. 3 StPO) abgeleitete Grundsatz "in dubio pro reo", der sowohl die Beweislast als auch die Beweiswürdigung im Strafverfahren regelt. Als Beweislastregel besagt er, dass es den Anklagebehörden obliegt, die Schuld des Angeklagten nachzuweisen, und dieser freizusprechen ist, wenn der entsprechende Beweis misslingt. Bei der Beweiswürdigung gilt im Strafverfahren, dass der Strafe keine Sachverhaltselemente zugrunde gelegt werden dürfen, über deren Verwirklichung bei objektiver Würdigung der gesamten Beweislage Zweifel bestehen müssen oder die nur als wahrscheinlich gelten (BGE 127 I 38 E. 2a; BGr, 9. Oktober 2020, 2C_298/2020, E. 3.2; BGr, 20. Dezember 2013, 2C_392/2013 und 2C_393/2013, E. 3.2).

E. 3.1

Das kantonale Steueramt wirft dem Beschuldigten vor, in der streitbetroffenen Steuerperiode realisierte stille Reserven aus der Umstrukturierung der Einzelunternehmung C nicht als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit deklariert zu haben. Demzufolge seien diese nicht besteuert worden und die rechtskräftige Einschätzung für die Steuerperiode 2018 sei unvollständig ausgefallen.

E. 3.2

Das Verwaltungsgericht erkannte in seinem Urteil vom 20. Dezember 2023, der Beschuldigte habe die D AG Ende Juni 2018 gegründet und per 29. Juni 2018 ins

Handelsregister eintragen lassen. Gemäss Angaben des Handelsregisters habe die Gesellschaft nach ihrer Gründung denselben Zweck wie das vormalige Einzelunternehmen des Beschuldigten verfolgt, nämlich den Vertrieb von ... aller Art. Ob die Gesellschaft diese oder eine andere Geschäftstätigkeit in der Zeit nach ihrer Gründung Ende Juni 2018 bis zum Abschluss des Kaufvertrages mit der E AG am 18. Oktober 2018 sowie in der Zeit danach jedoch effektiv ausgeübt hat, konnte anhand der Akten nicht beurteilt werden und es drängten sich diesbezüglich nähere Abklärungen auf, weshalb die Sache zur weiteren Sachverhaltsabklärung an das kantonale Steueramt zurückzuweisen war. Das Verwaltungsgericht stellte jedoch weiter fest, dass die Gründung der D AG durch den Beschuldigten bzw. die betreffende Umwandlung seiner vormaligen Einzelunternehmung in die Aktiengesellschaft namentlich zur Folge hatte, dass die selbständige Erwerbstätigkeit des Beschuldigten in der Steuerperiode 2018 aufgegeben wurde (VGr, 20. Dezember 2023, SR.2023.00016, E. 3.4.2. f.).

E. 3.3

Der verwaltungsgerichtliche Entscheid erwuchs in der Folge in Rechtskraft. Im zweiten Rechtsgang warf das kantonale Steueramt dem Beschuldigten eine "Unterbesteuerung infolge Nichtdeklaration von unselbständigen Erwerbseinkünften" vor. Umstritten war dabei, ob seine in den Jahren 2019 bis 2022 deklarierten Erwerbseinkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit aus dem Verkaufserlös seiner Gesellschaft in Höhe von Fr. ... finanziert und die Salärzahlungen periodenfremd deklariert wurden. Es war somit ein gänzlich anderer als der angeklagte Sachverhalt zu beurteilen. Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt, welcher die Grundlage für eine allfällig gegenüber dem Beschuldigten auszusprechende Busse bildet, ist hingegen nicht erstellt. Unter diesen Umständen rechtfertigt es sich, die aktuelle Sistierung des vorliegenden Verfahrens aufzuheben, da dieses zwangsläufig zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückgewiesen werden muss. Der Vorinstanz steht es frei, das Steuerhinterziehungsverfahren betreffend die direkte Bundessteuer 2018 bis zum Erlass eines rechtskräftigen Entscheids über allfällig gegenüber dem Beschuldigten festzusetzende Nachsteuern erneut zu sistieren. Die Beschwerde ist daher teilweise gutzuheissen und die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

E. 4.1

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens dem Beschwerdegegner aufzuerlegen und steht dem Beschuldigten eine Parteientschädigung zu (Art. 182 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 sowie Art. 144 Abs. 1 und Abs. 3 DBG sowie Art. 64 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG]).

E. 4.2

Da im vorliegenden Verfahren keine materielle Beurteilung der dem Beschuldigten vorgeworfenen Verfehlungen erforderlich war, ist die zu erhebende Gerichtsgebühr in Anwendung von § 4 Abs. 2 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 3. Juli 2018 (GebV VGr) herabzusetzen.

E. 4.3

Die steuerrechtliche Praxis des Verwaltungsgerichts trägt einem bestimmten oder bestimmbareren Streitwert bei einer anwaltlich vertretenen Partei in der Regel durch Heranziehung der Anwaltsgebührenverordnung vom 8. September 2010 (AnwGebV)

Rechnung, wobei die nach § 4 Abs. 1 AnwGebV berechnete Grundgebühr für das Beschwerdeverfahren in der Regel auf einen Drittel herabgesetzt wird (RB 2007 Nr. 5, E. 2.2.1). Diese Aufteilung basiert jedoch darauf, dass die Vertretung bei einem Instanzenzug, in welchem das Verwaltungsgericht als zweite gerichtliche Instanz tätig ist, in der Regel deutlich weniger aufwendig ist als im ersten gerichtlichen Verfahren. Das Verwaltungsgericht ist vorliegend jedoch die erste gerichtliche Instanz, weshalb die nach § 4 Abs. 1 AnwGebV berechnete Grundgebühr grundsätzlich auf zwei Drittel herabzusetzen wäre. Allerdings ist ein Grossteil des im Steuerhinterziehungsverfahren angefallenen Aufwands bereits mit den Aufwendungen im parallel geführten Nachsteuerverfahren abgedeckt worden. Unter diesen Umständen rechtfertigt sich die Zusprache einer aufwandsgemäss reduzierten Entschädigung im Umfang von rund einem Drittel der in § 4 Abs. 1 AnwGebV berechneten Grundgebühr. Der Beschwerdegegner hat dem Beschuldigten folglich eine Parteientschädigung von Fr. 2'000.- (Mehrwertsteuer inbegriffen) zu bezahlen.

E. 5

Letztinstanzliche kantonale Rückweisungsentscheide, die der unteren Instanz einen Entscheidungsspielraum belassen, sind grundsätzlich als Zwischenentscheide im Sinn von Art. 93 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG) zu qualifizieren (BGE 134 II 124 E. 1.3). Zwischenentscheide sind vor Bundesgericht nur direkt anfechtbar, wenn sie einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken können (lit. a) oder wenn 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).

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