

ZH_VERWALTUNGSGERICHT GB.2024.00005 vom 18. Dezember 2024

ZH Verwaltungsgericht, 2024-12-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__GB.2024.00005

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT GB.2024.00005 du 18 décembre 2024

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT GB.2024.00005 del 18 dicembre 2024

Regeste

Steuerhinterziehung (Staats- und Gemeindesteuern 2015 und 2016) | Steuerhinterziehung: Freispruch wegen fehlendem Vorsatz in Bezug auf die gesetzeswidrige Steuerverkürzung. Der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung setzt nach § 235 Abs. 1 StG bzw. Art. 175 Abs. 1 DBG voraus, dass eine Steuereinschätzung bzw. -veranlagung zu Unrecht unterblieben ist oder eine rechtskräftige Einschätzung/Veranlagung unvollständig ist (E. 2.1). Das Einkommen der Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, wird ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammengerechnet (§ 7 Abs. 1 StG bzw. Art. 9 Abs. 1 DBG). Diese sog. Faktorenaddition führt somit einerseits zu höheren Steuerfaktoren als wenn die Ehegatten getrennt besteuert würden sowie andererseits (in der Regel) zu einer höheren Progressionsstufe. Vorliegend stellte das Verwaltungsgericht mit Urteil im Nachsteuerverfahren (SR.2024.00007, SR.2024.00008, SR.2024.00009 und SR.2024.00010) fest, dass die Eheleute die Voraussetzungen für eine getrennte Besteuerung nach den bundesgerichtlichen Grundsätzen nicht erfüllt hätten: Zwar seien sie tatsächlich getrennt gewesen und die Trennung auf längere Zeit angelegt gewesen. Indes habe sich trotz Erwerbs einer Eigentumswohnung des Ehemanns in Liechtenstein dessen Lebensmittelpunkt und damit der steuerrechtliche Wohnsitz nicht dort, sondern nach wie vor bei seiner Familie im Kanton Zürich befunden. Ferner hätten die Eheleute eine getrennte Mittelverwendung nicht nachweisen können. Das Verwaltungsgericht bestätigte die Auferlegung der Nachsteuer sowohl mit Blick auf die Staats- und Gemeindesteuern als auch die direkte Bundessteuer, weshalb in diesem Umfang eine Steuerverkürzung stattgefunden hat (E. 2.2). Die vollendete Steuerhinterziehung kann sowohl vorsätzlich als auch fahrlässig begangen werden (E. 2.3). Der Nachweis des subjektiven Tatbestands obliegt der Steuerbehörde. Vorliegend ist ein direktvorsätzliches Vorgehen des Beschuldigten im Zusammenhang mit der Steuerverkürzung zu verneinen: Das Vorgehen des Beschuldigten erfolgte nicht in der Absicht, eine gesetzeswidrige Steuerverkürzung zu erreichen, sondern fusste auf der falschen Annahme, dass die tatsächliche Trennung von der Ehefrau auch steuerrechtlich anerkennungsfähig sei und zu einer getrennten Besteuerung führen müsse. Als juristischer Laie konnte vom Beschuldigten das Wissen um die bundesgerichtlichen Grundsätze zur getrennten Besteuerung sowie die Praxis zur internationalen Wohnsitzverlegung und die korrekte Subsumtion auf den konkreten Lebenssachverhalt nicht erwartet werden (E. 2.5). Freispruch.

Erwägungen

E. 2

Wer als Steuerpflichtiger vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Einschätzung bzw. eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Einschätzung bzw.

Veranlagung unvollständig ist, wird mit Busse bestraft (§ 235 Abs. 1 StG bzw. Art. 175 Abs. 1 DBG).

E. 2.1

Der objektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung setzt voraus, dass eine Steuereinschätzung bzw. -veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Einschätzung bzw. Veranlagung unvollständig ist. Eine Steuerverkürzung kann etwa daraus resultieren, dass die steuerpflichtige Person nicht aufgrund der vollständigen satzbestimmenden Steuerfaktoren eingeschätzt bzw. veranlagt wird. Ein Steuerausfall kann sich auch daraus ergeben, dass die Behörde in Unkenntnis von Umständen, die zur Steuerpflicht führen, z.B. Wohnsitz, ein Veranlagungsverfahren zu Unrecht nicht an die Hand nimmt (Roman J. Sieber/Jasmin Malla in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., Basel 2022 [Kommentar DBG], Art. 175 N. 20, auch zum Folgenden). Der Taterfolg wird verwirklicht, wenn der Steuerausfall nicht mehr im ordentlichen Verfahren abgewendet werden kann, was bei unvollständiger Veranlagung mit dem Eintritt der Rechtskraft der entsprechenden Veranlagungsverfügung einhergeht.

E. 2.2

Das Einkommen der Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, wird ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammengerechnet (§ 7 Abs. 1 StG bzw. Art. 9 Abs. 1 DBG). Diese sog. Faktorenaddition führt somit einerseits zu höheren Steuerfaktoren als wenn die Ehegatten getrennt besteuert würden sowie andererseits (in der Regel) zu einer höheren Progressionsstufe. Vorliegend stellte das Verwaltungsgericht mit Urteil im Nachsteuerverfahren (SR.2024.00007, SR.2024.00008, SR.2024.00009 und SR.2024.00010) fest, dass die Eheleute A/C die Voraussetzungen für eine getrennte Besteuerung nach den bundesgerichtlichen Grundsätzen nicht erfüllt hätten: Zwar seien sie tatsächlich getrennt gewesen und die Trennung auf längere Zeit angelegt gewesen. Indes habe sich trotz Erwerbs einer Eigentumswohnung des Ehemanns in H (Liechtenstein) dessen Lebensmittelpunkt und damit der steuerrechtliche Wohnsitz nicht dort, sondern nach wie vor bei seiner Familie in E (ZH) befunden. Ferner hätten die Eheleute eine getrennte Mittelverwendung nicht nachweisen können. Die durch die – rechtskräftige – zu Unrecht vorgenommene getrennte Besteuerung der Ehegatten resultierende Steuerverkürzung bezifferte das kantonale Steueramt auf Fr. ... für die Staats- und Gemeindesteuern 2015 und 2016. Für die direkte Bundessteuer 2015 und 2016 wurde die Steuerverkürzung bzw. die Nachsteuer auf Fr. ... festgesetzt. Das Verwaltungsgericht bestätigte die Auferlegung der Nachsteuer sowohl mit Blick auf die Staats- und Gemeindesteuern als auch die direkte Bundessteuer, weshalb in diesem Umfang eine Steuerverkürzung stattgefunden hat. Wohl bestreitet der Beschuldigte auch die Erfüllung des objektiven Tatbestands. Doch bringt er nichts vor, was für seinen Lebensmittelpunkt bzw. den Wohnsitz in Liechtenstein in den Steuerperioden 2015 und 2016 spräche. Der Höhe nach ist die Steuerverkürzung nicht bestritten. Damit ist der objektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung erfüllt.

E. 2.3

Hinsichtlich des subjektiven Tatbestands gilt, dass die vollendete Steuerhinterziehung in all ihren Ausgestaltungen sowohl bei vorsätzlicher wie auch bei fahrlässiger Tatbegehung strafbar ist (Sieber/Malla, Kommentar DBG, Art. 175 N. 28). Vorsätzlich begeht der Steuerpflichtige die Steuerhinterziehung, wenn er sie mit Wissen und Willen bewirkt

(Art. 12 Abs. 2 Satz 1 des Strafgesetzbuchs vom 21. Dezember 1937 [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 Steuerpflichtige, 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 beachtet, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist (Art. 12 Abs. 3 StGB). Der Nachweis des Vorsatzes gilt als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass sich der Beschuldigte der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Ist dieses Wissen erwiesen, so muss angenommen werden, dass er auch mit Willen handelte, das heisst eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt (direkter Vorsatz) oder zumindest in Kauf genommen hat (Eventualvorsatz). Diese Vermutung lässt sich nicht leicht entkräften, weil in der Regel ein anderer Beweggrund für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben nur schwer vorstellbar ist (BGr, 17. Juni 2020, 2C_107/2020, E. 2.2.3 mit Hinweis auf BGE 114 Ib 27 E. 3a; BGr, 19. Oktober 2005, 2A.258/2005, E. 2.2; VGr, 6. Dezember 2023, GB.2022.00001, E. 3.3.1).

E. 2.4

Das kantonale Steueramt führte zum subjektiven Tatbestand in seinem Einspracheentscheid vom 2. Februar 2024 aus, es sei aus den Unterlagen und den Ausführungen zur Nachsteuer klar ersichtlich, dass sich der Wohnsitz des Ehemanns trotz Abmeldung ins Ausland weiterhin am Ort der Familie in E (ZH) befunden habe. Indem dieser sich wider besseren Wissens bei der Gemeinde abgemeldet habe, habe er gewusst, dass dies entsprechende steuerliche Konsequenzen nach sich ziehen würde. Die unvollständige Besteuerung im Kanton Zürich sei damit beabsichtigt gewesen; es sei nicht anders denkbar, als dass der Ehemann mit Wissen und Willen und damit vorsätzlich gehandelt habe. Das kantonale Steueramt bekräftigte anlässlich der Hauptverhandlung vom 27. November 2024 seine Ansicht, wonach der Beschuldigte direktvorsätzlich gehandelt habe: So deute etwa der Austausch von Unterlagen unter den Nachsteuerparteien bzw. den Ehegatten sowie deren praktisch identische Eingaben auf ein koordiniertes Vorgehen gegenüber den Steuerbehörden und damit auf ein vorsätzliches Verhalten hin, zumal bei beiden Ehegatten dieselben Widersprüchlichkeiten zwischen den verschiedenen zeitlichen Eingaben bestehen würden. Widersprüchlich seien auch die Schilderungen des Beschuldigten zum Verhältnis zu seiner Ehefrau, welches einmal als sehr gut geschildert werde und dann äussere sich der Ehemann plötzlich wieder abfällig über die Ehefrau. Offensichtlich vermöge der Beschuldigte das Verhältnis zu seiner Ehefrau nicht konsistent zu schildern, weshalb davon auszugehen sei, dass es sich bei den Angaben um Schutzbehauptungen handle. Dieses Verhalten stütze die Qualifikation des Steueramts als direkten Vorsatz. Auch in Bezug auf die aussereheliche Beziehung mit I verstricke sich der Beschuldigte in Widersprüche: So habe er offensichtlich den Wohnsitz seiner angeblich langjährigen Freundin nicht gekannt. Auch das Trennungsdatum von ihr habe er nicht gekannt. Schliesslich seien auch in Bezug auf den Umzug nach H (Liechtenstein) widersprüchliche Aussagen gemacht worden. Der Umzug sei nach ersten Angaben des Beschuldigten mit grossem Aufwand und Spesen und dem Neuerwerb von Möbeln verbunden gewesen. Später sei die Rede von einem Umzug mit dem eigenen Lieferwagen und der Hilfe eines Freunds. Die eingereichten Möbelquittungen würden als Lieferadresse die Adresse der Ehefrau in E (ZH) ausweisen. Die Einkäufe bei Conforama hätten zudem an vier verschiedenen Tagen innerhalb einer

Woche mehrheitlich in J, aber auch in K stattgefunden. Ein Einkauf sei in L getätigt worden. Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb lediglich ein Möbelkauf in der Nähe zur Wohnung in Liechtenstein erfolgt sei, die übrigen Einkäufe aber in grosser Distanz. Es sei auch unklar, weshalb er überhaupt einen Lieferwagen gebraucht habe, habe er doch weder Möbel noch Vorhänge oder Besteck aus E (ZH) mitgenommen und die Möbel nach E (ZH) liefern lassen. Dies hätte er wohl kaum getan, wenn er die Möbel für H benötigt hätte. Insgesamt sei davon auszugehen, dass die Wohnung in H als Investitionsobjekt gekauft worden sei. Zusammenfassend würden die Indizien zeigen, dass der Beschuldigte nicht in der Lage sei, eine konsistente Schilderung seiner eigenen Lebensverhältnisse getrennt von seiner Ehefrau am neuen Wohnsitz in H abzugeben. Zudem seien die Parteieingaben aufeinander abgestimmt gewesen. Es müsse davon ausgegangen werden, dass die Aussagen des Beschuldigten nicht der Wahrheit entsprächen und mit dem einzigen Zweck einer Steuervermeidung infolge einer unbeschränkten Besteuerung an seinem bisherigen Wohnsitz in E (ZH) gemeinsam mit seiner Ehefrau getätigt worden seien. Eine blosser Sorgfaltspflichtverletzung sei auszuschliessen; vielmehr liege direktvorsätzliches Verhalten vor.

E. 2.5

Der Nachweis der subjektiven Tatbestandsmerkmale obliegt der Steuerbehörde (Sieber/Malla, Kommentar DBG, Art. 175 N. 28). Der Nachweis des Vorsatzes gilt als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass der Steuerpflichtige sich der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war (BGr, 19. Juni 2019, 2C_362/2018, E. 3.4; Sieber/Malla, Kommentar DBG, Art. 175 N. 31 mit Hinweisen). Was die Steuerbehörde zur Begründung des Vorsatzes vorbringt, überzeugt nicht: Der Erwerb der Eigentumswohnung in Liechtenstein fiel zeitlich zusammen mit der Trennung von der Ehefrau. Der Beschuldigte nahm eine aussereheliche Beziehung zu I auf, welche – wohl mit Unterbrüchen – noch heute besteht. Dass der Beschuldigte eine Eigentumswohnung aus rein steuerlichen Zwecken erworben haben soll, ist nicht ersichtlich: Es leuchtet nicht ein, dass er die Wohnung acht Jahre besass und diese nie fremdvermietete, ohne sie zu nutzen. Das Verwaltungsgericht kam im Nachsteuerverfahren trotz Wohnungserwerb zum Schluss, dass sich der Schwerpunkt der familiären, beruflichen und sozialen Interessen weiterhin in E (ZH) befand. In Anwendung der bundesgerichtlichen Praxis zum sog. *rémanence du domicile*, wonach der einmal begründete Wohnsitz im internationalen Verhältnis grundsätzlich bis zum Erwerb eines neuen bestehen bleibt (vgl. Art. 24 Abs. 1 des Zivilgesetzbuchs [ZGB]); BGr, 10. März 2019, 2C_473/2018, E. 4.2; BGE 138 II 300 E. 3.3), gelang es dem Beschuldigten im Nachsteuerverfahren nicht, nachzuweisen, dass er seinen Lebensmittelpunkt nach Liechtenstein verlegt hatte. Entsprechend bestand der Wohnsitz des Beschuldigten in der Schweiz fort. Anlässlich der Hauptverhandlung bekräftigte der Beschuldigte, dass er klar der Meinung gewesen sei, er habe einen Wohnsitz in Liechtenstein begründet und getrennt von seiner Ehefrau hätte besteuert werden müssen. Dass er etwa keine Trennungsvereinbarung mit seiner Ehefrau abgeschlossen habe, weil er nach wie vor ein gutes Verhältnis zur Ehefrau gehabt habe, könne nicht zu seinen Lasten ausgelegt werden. Auch das koordinierte Vorgehen von Ehemann und Ehefrau in Bezug auf die Eingaben bzw. dass der Ehemann die Eingaben für seine Ehefrau vorbereitet habe, sei ihm nicht anzulasten. Vorliegend ist ein direktvorsätzliches Vorgehen des Beschuldigten im Zusammenhang mit der Steuerverkürzung zu verneinen: Das Vorgehen des Beschuldigten erfolgte nicht in der Absicht, eine gesetzeswidrige Steuerverkürzung zu erreichen, sondern fusste auf der

falschen Annahme, dass die tatsächliche Trennung von der Ehefrau auch steuerrechtlich anerkennungsfähig sei und zu einer getrennten Besteuerung führen müsse. Als juristischer Laie konnte vom Beschuldigten das Wissen um die bundesgerichtlichen Grundsätze zur getrennten Besteuerung sowie die Praxis zur internationalen Wohnsitzverlegung und die korrekte Subsumtion auf den konkreten Lebenssachverhalt nicht erwartet werden. Vielmehr war die Steuerbarkeit des entsprechenden Sachverhalts für den Steuerpflichtigen nicht erkennbar. Folglich fehlt es an einem vorsätzlichen Vorgehen.

E. 2.6

Ergänzend ist festzuhalten, dass das kantonale Steueramt klar der Ansicht ist, dass eine blosser Sorgfaltspflichtverletzung auszuschliessen sei (Plädoyernotizen), weshalb auf eine allfällige fahrlässige Tatbegehung nicht einzugehen ist. Der Beschuldigte ist daher von Schuld und Strafe freizusprechen. Dies führt auch zur Aufhebung der Kostenaufgabe im Strafsteuerverfahren.

E. 3.1

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Ankläger und Beschwerdegegner aufzuerlegen (§ 257 in Verbindung mit § 151 Abs. 1 StG; Art. 182 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG). Dieser hat dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung auszurichten (§ 257 in Verbindung mit § 152 StG und § 17 Abs. 2 VRG; Art. 182 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG]).

E. 3.2

Die angemessene Entschädigung ist nach pflichtgemässen Ermessen festzusetzen (vgl. RB 1998 Nr. 8). Zu beachten ist allerdings § 8 der Gebührenverordnung vom 3. Juli 2018 (GebV VGr). Gestützt darauf ist die Parteientschädigung nach der Bedeutung der Streitsache, der Schwierigkeit des Falls, dem Zeitaufwand und den Auslagen zu bemessen. Ein unnötiger oder geringfügiger Aufwand wird nicht ersetzt. Einem bestimmten oder bestimmbareren Streitwert trägt die 2. Kammer des Verwaltungsgerichts in langjähriger Praxis bei einer vertretenen Partei durch Heranziehung der Verordnung des Obergerichts über die Anwaltsgebühren vom 8. September 2010 (AnwGebV) Rechnung. Die nach dem dort in § 4 Abs. 1 festgelegten Tarif berechnete Grundgebühr wird für das Beschwerdeverfahren in der Regel auf ein Drittel herabgesetzt (VGr, 12. Januar 2022, SB.2021.00063, E. 7.2 ff.; VGr, 11. November 2020, SB.2020.00088, E. 5.4; VGr, 21. Mai 2003, SB.2002.00103 und SB.2002.00104, E. 5b, veröffentlicht in ZStP 2003, 361), wobei die so ermittelte Entschädigung bei Vorliegen besonderer Umstände um höchstens die Hälfte über- oder unterschritten werden kann. Diese Aufteilung basiert 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. Da das Verwaltungsgericht vorliegend jedoch die erste gerichtliche Instanz ist, erscheint gerechtfertigt, die nach § 4 Abs. 1 AnwGebV berechnete Grundgebühr für Steuerhinterziehungsverfahren auf grundsätzlich zwei Drittel festzusetzen (VGr, 21. August 2024, GB.2023.00013 und GB.2023.00015, E. 3.2). Ist die Verantwortung oder der Zeitaufwand der Vertretung oder die Schwierigkeit des Falls besonders hoch oder tief, kann die Gebühr um bis zu einem Drittel erhöht oder ermässigt werden (§ 4 Abs. 2 AnwGebV).

E. 3.3

Vor dem Hintergrund, dass der Rechtsvertreter erst kurz vor der Hauptverhandlung mandatiert wurde und dieser – abgesehen vom Gesuch um Abnahme der Hauptverhandlung vom 13. November 2024 – keine schriftlichen Eingaben verfasste und sich dessen Aufwand in der Teilnahme an der Hauptverhandlung erschöpfte, rechtfertigt es sich, die Parteientschädigung für das Verfahren betreffend Steuerhinterziehung (Staats- und Gemeindesteuern 2015 und 2016) auf Fr. 2'000.- festzusetzen. Für das Verfahren betreffend Steuerhinterziehung (direkte Bundessteuer 2015 und 2016) erscheint eine Entschädigung von Fr. 1'000.- angemessen. Dem unterliegenden kantonalen Steueramt ist keine Parteientschädigung zuzusprechen.

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