

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00128 vom 3. Oktober 2012

ZH Verwaltungsgericht, 2012-10-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2015.00128

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00128 du 3 octobre 2012

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00128 del 3 ottobre 2012

Regeste

Direkte Bundessteuer 2006 (4. Rechtsgang) | Ein Rückweisungsentscheid bewirkt in der Regel die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids und führt zu einer Fortsetzung des Verfahrens vor der Vorinstanz. Mit der Rückweisung wurde der Prozess vor Steuerrekursgericht in das Stadium zurückversetzt, in dem er sich vor dem aufgehobenen Urteil befunden hatte. Auch wenn sich aus dem (formellen) Rückweisungsentscheid keine bindenden Würdigungen des Verwaltungsgerichts in materieller Hinsicht ergeben, so berechtigt dies nicht, ohne Weiteres Noven nachzuschieben, die bereits früher hätten geltend gemacht werden können (E. 1.4). Kein Recht auf mündliche Anhörung (E. 2). Dieses Recht auf mündliche Vertretung der Steuererklärung bzw. der Einsprache ist grundsätzlich nur für das Einschätzungs- und das Einspracheverfahren vorgesehen. Angesichts der speziellen Regelungen gemäss §§ 147 ff. StG ist ein Rückgriff auf die allgemeinen Verfahrensgrundsätze nicht angezeigt (E. 2.2). Der Nachweis eines Wertzuflusses begründet die natürliche Vermutung, dass dieser aus einer Quelle stammt, die zur Steuerbarkeit des Zuflusses führt, da die Zugehörigkeit von Wertzuflüssen zu Einkünften im Sinn von Art. 16 Abs. 1 DBG den Regelfall bildet. Die Folgen der Beweislosigkeit des Gegenteils trägt der Pflichtige (E. 3.1). Erhöhte Mitwirkungspflicht des Pflichtigen bei grenzüberschreitenden Rechtsbeziehungen (E. 3.2). Der Pflichtige rügt, die Auflage des Steuerrekursgerichts verletze insbesondere das Prinzip der Verhältnismässigkeit. Ziel der Sachverhaltsermittlung ist die vollständige und richtige, d.h. gesetzmässige Veranlagung des Steuerpflichtigen (E. 4.1.1). Die im StHG, DBG und StG vorgesehene Mitwirkungspflicht des Pflichtigen im Veranlagungsverfahren ist grundsätzlich umfassend. Allein der Umstand, dass das Steuerrekursgericht die Auflage in Kenntnis der Behauptung des Pflichtigen erlassen hat, dass die geforderten Unterlagen "nicht mehr greifbar" seien und die Auflage wegen des Aufwands unzumutbar sei, macht die veranlagte Mitwirkungshandlung nicht unzumutbar (E. 4.1.2). Dem Antrag auf Durchführung einer öffentlichen Verhandlung ist vorliegend nicht zu entsprechen (E. 5). Anspruch auf Beurteilung innert angemessener Frist. Die Rüge der Rechtsverzögerung ist vorliegend abzuweisen (E. 6). Abweisung.

Erwägungen

E. 2

StG und Art. 143 Abs. 1 Satz 2 DBG geregelt. Da das Steuerrekursgericht im Fall einer reformatio in peius stets als "obere Einschätzungsbehörde" amtiert, hätte der Gesetzgeber in diesen Spezialbestimmungen über die Zulässigkeit einer reformatio in peius durch das Steuerrekursgericht eine "mündliche Anhörung" vorsehen müssen, wenn die Zulässigkeit einer neuen Einschätzung zuungunsten des Pflichtigen durch das Steuerrekursgericht davon

hätte abhängig gemacht werden sollen. Ein Rückgriff auf die allgemeinen Verfahrensgrundsätze ist angesichts der speziellen Regelung nicht angezeigt, zumal damit etwa die Bedeutung von § 148 Abs. 2 StG, ebenfalls einer speziell für das Steuerrekursgericht vorgesehenen Bestimmung, wonach das Steuerrekursgericht ausnahmsweise eine mündliche Verhandlung anordnen kann, unklar würde. Das Steuerrekursgericht hat somit das rechtliche Gehör des Pflichtigen nicht verletzt, indem es ihn nicht mündlich, sondern bloss schriftlich anhörte. Auch E. 2.4 des Urteils des Verwaltungsgerichts vom 3. Oktober 2012, wonach das Steuerrekursgericht einen Neuentscheid "nach abschliessender Anhörung des Pflichtigen" zu treffen hat, schreibt keine mündliche Anhörung vor.

E. 2.1

Unter den Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs.

E. 2.1.1

Das Recht der betroffenen Person, sich vor Erlass des belastenden Entscheides zu äussern, schliesst keinen Anspruch auf mündliche Anhörung ein (BGE 134 I 140 E. 5.3; BGE 130 II 425 E. 2.1; BGE 125 I 209 E. 9b). Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs kann freilich darin liegen, dass der Anspruch auf (schriftliche) Äusserung beeinträchtigt wird. Dem Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) lässt sich indes keine allgemeine Pflicht der Behörde zur Abnahme aller angebotenen Beweise und zur Würdigung sämtlicher Argumente entnehmen. Die Abweisung eines Beweisantrags erweist sich namentlich als zulässig, falls die Verwaltungs- oder Gerichtsbehörde sich ihre Meinung aufgrund zuvor erhobener Beweise bereits bilden konnte und sie ohne Willkür in vorweggenommener, antizipierter Beweiswürdigung annehmen darf, die gewonnene Überzeugung werde durch weitere Beweiserhebungen nicht erschüttert (BGE 136 I 229 E. 5.3; BGE 134 I 140 E. 5.3; BGE 131 I 153 E. 3).

E. 2.1.2

Im Bereich des harmonisierten Steuerrechts sind – über die verfassungsrechtlichen Vorgaben hinaus – die spezialgesetzlichen Verfahrensvorschriften zu beachten. Gemäss Art. 115 DBG hat die Veranlagungsbehörde die von der steuerpflichtigen Person angebotenen Beweise abzunehmen, soweit sie geeignet sind, die für die Veranlagung erheblichen Tatsachen festzustellen (BGr, 21. Juni 2006, 2A.71/2006, E. 3.3.2). Diesem Recht steht im Verfahren der gemischten Veranlagung (Art. 123 Abs. 1 i.V.m. Art. 126 Abs. 1 DBG) die Pflicht der steuerpflichtigen Person gegenüber, auf Verlangen der Veranlagungsbehörde mündliche oder schriftliche Auskünfte zu erteilen (Art. 126 Abs. 2 DBG). Praxisgemäss ergibt sich auch unter diesem Gesichtspunkt kein Anspruch auf mündliche Anhörung im Veranlagungs- oder im Rechtsmittelverfahren (BGr, 2. November 2011, 2C_178/2011, E. 3.3, in: StE 2012 A 24.21 Nr. 23). Selbst bei drohender reformatio in peius im Einspracheverfahren (Art. 135 Abs. 1 Satz 2 DBG) sieht das Gesetz lediglich eine (nicht zwingend mündliche) "Anhörung" vor (BGr, 27. September 2014, 2C_104/2013, E. 2.3 m.w.H.).

E. 2.2

Dass sich weder aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 BV noch aus den bundesrechtlichen Vorschriften des DBG und StHG ein Anspruch auf eine mündliche Anhörung ergibt, scheint nicht umstritten. Vielmehr fragt sich, ob im vorliegenden Fall das Recht auf mündliche Anhörung i.S.v. § 138 Abs. 2 und § 141 Abs. 2 des Steuergesetzes

vom 8. Juni 1997 (StG) für das Verfahren vor Steuerrekursgericht zur Anwendung gelangt. Dieses Recht auf mündliche Vertretung der Steuererklärung bzw. der Einsprache geht nämlich in zweifacher Hinsicht über den verfassungsrechtlichen Mindestanspruch von Art. 29 Abs. 2 BV hinaus. Zum einen muss es unabhängig davon gewährt werden, ob das Verfahren Anlass zur Anhörung gegeben hat; zum anderen besteht ein Anspruch auf mündliche Anhörung, während Art. 29 Abs. 2 BV im Allgemeinen bloss das Recht auf schriftliche Anhörung verleiht (VGr, 21. September 2005, SB.2005.00033, E. 4; BGE 122 II 464 E. 4c). Dass dieses Recht auf mündliche Vertretung der Steuererklärung bzw. der Einsprache i.S.v. § 138 Abs. 2 und § 141 Abs. 2 StG grundsätzlich nur für das Einschätzungs- und das Einspracheverfahren vorgesehen ist, wird vom Pflichtigen anerkannt. Er macht jedoch geltend, diese Verfahrensbestimmungen gälten sinngemäss auch im Verfahren vor dem Steuerrekursgericht, insbesondere wenn das Steuerrekursgericht infolge der Androhung einer Verböserung zur "oberen Einschätzungsbehörde" mutiere. Nehme das Steuerrekursgericht Einschätzungsfunktionen wahr, habe es dieselben Verfahrensgrundsätze, wie sie für das Einschätzungsverfahren gelten, zu berücksichtigen. Beizupflichten ist dem Pflichtigen darin, dass sich das Steuerrekursgericht bisweilen selbst als "obere Einschätzungsbehörde" bezeichnet und damit den Eindruck erweckt werden könnte, sämtliche Verfahrensbestimmungen des Einschätzungs- und Einspracheverfahrens kämen uneingeschränkt zur Anwendung (z.B. StRG, 18. Juli 2013, 1 DB.2012.66/1 ST.2012.76 E. 1c/bb). Dies trifft jedoch nicht zu: Erstens richtet sich das Verfahren vor Steuerrekursgericht in erster Linie nach den speziellen Verfahrensvorschriften für das Rekurs- bzw. erstinstanzliche Beschwerdeverfahren, mithin nach §§ 147 ff. StG und Art. 140 ff. DBG. Die Zulässigkeit und die Voraussetzungen für eine reformatio in peius durch das Steuerrekursgericht werden dabei – speziell und ausdrücklich für das Verfahren vor Steuerrekursgericht – in § 149 Abs. 2 Satz 2 StG und Art. 143 Abs. 1 Satz 2 DBG geregelt. Beide Bestimmungen schreiben bei drohender reformatio in peius eine "Anhörung" des Steuerpflichtigen vor, die allerdings nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht zwingend mündlich zu erfolgen hat (BGr, 27. September 2014, 2C_104/2013, E. 2.3 m.w.H.). Zweitens bezieht sich der Verweis in § 115 StG, wonach die "Bestimmungen über die Verfahrensgrundsätze" sinngemäss auch für das Verfahren vor Steuerrekursgericht gelten, bloss auf die Verfahrensgrundsätze, mithin auf §§ 119–131 StG (so auch Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 115 StG N. 2 f. und § 148 N. 10). Selbst wenn die Vorschriften über das Einschätzungs- und Einspracheverfahren (§§ 132–142 StG) im Verfahren vor Steuerrekursgericht bisweilen Anwendung finden, handelt es sich hierbei lediglich um eine "sinngemässe" Anwendung (gestützt auf § 148 Abs. 3 oder ggf. § 115 StG). Mit anderen Worten wird auf jene Bestimmungen zurückgegriffen und die Bestimmungen auf das Verfahren vor Steuerrekursgericht "angepasst", weil bzw. wenn sich in den Bestimmungen über das Verfahren vor Steuerrekursgericht keine speziellere und damit den allgemeinen Vorschriften vorgehende Bestimmung findet (lex specialis derogat legi generali). Die reformatio in peius ist jedoch ausdrücklich in den besonderen Vorschriften von § 149 Abs. 2 Satz

E. 3.1

Gemäss Art. 16 Abs. 1 DBG unterliegen grundsätzlich alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer, sofern sie das Gesetz nicht ausdrücklich von der Besteuerung ausnimmt. Keine Einkünfte in diesem Sinn stellen Darlehen

rückzahlungen dar, bei welchen der Darlehensnehmer tatsächlich zur Rückzahlung der erhaltenen Darlehenssumme verpflichtet ist und es dementsprechend nach dem Nettoprinzip zu keinem steuerbaren Vermögenszugang kommt (Richner et al., VB zu §§ 16–39 DBG N. 25). Hingegen ist der Vermögenszugang als Einkommen zu versteuern, wenn diesem keine korrespondierende Rückerstattungspflicht gegenübersteht, z. B. weil ein Darlehensverhältnis lediglich simuliert wird. Der Nachweis eines Wertzuflusses begründet die natürliche Vermutung, dass dieser aus einer Quelle stammt, die zur Steuerbarkeit des Zuflusses führt, da die Zugehörigkeit von Wertzuflüssen zu Einkünften im Sinn von Art. 16 Abs. 1 DBG den Regelfall bildet. Diese Vermutung kann vom Steuerpflichtigen entkräftet werden, indem er den Beweis des Gegenteils erbringt. Bezüglich dieser Tatsache, aus der sich die Nichtsteuerbarkeit des Wertzuflusses ergäbe, liegt das Risiko der Beweislosigkeit beim Steuerpflichtigen (VGr, 26. August 2015, SB.2015.00052, E. 2.1) .

E. 3.2

Der Steuerpflichtige muss kraft Art. 126 Abs. 1 DBG alles tun, um eine vollständige und richtige Einschätzung zu ermöglichen. Die Verfügungen, mit denen die Steuerbehörde die Mitwirkung des Steuerpflichtigen beansprucht, haben sich indessen am Grundsatz der Verhältnismässigkeit zu orientieren. Danach müssen die vom Steuerpflichtigen geforderten Mitwirkungshandlungen nicht nur geeignet sein, den rechtserheblichen Sachverhalt abzuklären, sondern hierzu auch notwendig und dem Mitwirkungspflichtigen zumutbar sein (Martin Zweifel/Hugo Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Zürich 2008, §

E. 5

Rz. 22). Der Steuerpflichtige hat unter anderem der Steuererklärung laut Art. 125 Abs. 1 lit. c DBG Verzeichnisse über sämtliche Wertschriften, Forderungen und Schulden beizulegen. Um die Überprüfung dieser Beilagen zu ermöglichen, muss der Steuerpflichtige auf Verlangen der Steuerbehörde insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen und Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen (Art. 126 Abs. 2 DBG). Das Gesetz unterscheidet nicht danach, ob die Mitwirkung steuerbegründende und -mehrende oder aber steueraufhebende und -mindernde Tatsachen betrifft oder wer – der Steuerpflichtige oder die Steuerbehörde – die Beweislast für die infrage stehende beweisbedürftige Tatsache trägt. Von einer "besonders qualifizierten" Mitwirkungspflicht geht die Praxis bei grenzüberschreitenden Rechtsbeziehungen aus. Zu denken ist etwa an Leistungen, die von der Schweiz ins Nicht-DBA-Ausland erbracht werden, oder aber ins DBA-Ausland, soweit das DBA dem heutigen OECD-Standard zur Informationsamtshilfe (Art. 26 OECD-MA) noch nicht genügt (BGr, 6. August 2015, 2C_16/2015, E. 2.5.2 m.w.H.; Daniel Holenstein, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/René Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel etc. 2014, Art. 26 OECD-MA, N. 27 ff.). Die Überlegung geht dahin, dass "die Verhältnisse des ausländischen Leistungsempfängers (sich) der Kontrolle durch die inländischen Steuerbehörden entziehen" (BGr, 31. Juli 2013, 2C_797/2012, E. 2.2.2). Leitet die steuerpflichtige Person aus dem internationalen Verhältnis etwas zu ihren Gunsten ab, treffen sie auch erhöhte Beweisanforderungen und Auskunftspflichten. In besonderem Mass gilt dies, falls der Vertragspartner in einem Staat ansässig ist, dessen Recht die Bildung fiktiver Sitze juristischer Personen erfahrungsgemäss begünstigt (BGr, 2. Dezember 2014, 2C_201/2014, E. 8.2; BGr, 26. Mai 2011, 2C_109/2011, E. 5; BGr, 22. Januar 2008, 2C_340/2007, E. 3.3). 4. 4.1 Der Pflichtige rügt zunächst, die Auflage des Einzelrichters des Steuerrekursgerichts verstosse in verschiedener

Hinsicht klar gegen das Gesetz. Insbesondere verletze sie das Prinzip der Verhältnismässigkeit nicht nur in zeitlicher, sondern auch in persönlicher und umfangmässiger Hinsicht und würde für den Pflichtigen einen unzumutbaren Aufwand bedingen.

4.1.1 Ziel der Sachverhaltsermittlung ist die vollständige und richtige, d.h. gesetzmässige Veranlagung des Steuerpflichtigen. Dieses Ziel verfolgte das Untersuchungsverfahren vor Steuerrekursgericht, in dessen Rahmen der Einzelrichter die gerügte Auflage erliess. Dies geht auch aus Ziff. 1 der Verfügungen vom 21. Oktober 2013 und 10. Februar 2014 hervor. Dem Pflichtigen wäre es gestützt auf Ziff. 1 der Verfügungen unbenommen gewesen, den abzuklärenden Sachverhalt auf andere – seiner Ansicht nach geeignetere und zumutbare Art und Weise – darzulegen. Wenn er in der Beschwerde rügt, es sei gestützt auf die Auflage nicht klar gewesen, dass die Entwicklung der Vermögensverhältnisse auch in "einigermassen nachvollziehbarer Weise" genügt hätte, und "nachvollziehbar" beziehe sich nur auf die "Weise" der Darlegung, so würde diese wortklaubende Interpretation sicherlich nicht rechtfertigen, die Mitwirkung in materieller Hinsicht zu verweigern oder unversucht zu lassen. Denn es entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass ein Versuch, die Auflage zu erfüllen, vorteilhafter ausfällt, auch wenn der Nachweis nicht vollständig gelingt – was der Pflichtige ja mit den Unterlagen, die er am 20. Dezember 2013 eingereicht hat, auch getan hat. In seinem Schreiben vom 3. März 2014 vertritt er sodann die Auffassung, er habe "alle erforderlichen Auskünfte" erteilt. So ist fraglich, was er denn noch zusätzlich eingereicht hätte, wenn ihm klar gewesen wäre, dass die Entwicklung der Vermögensverhältnisse auch in "einigermassen nachvollziehbarer Weise" genügt hätte. Dass das Steuerrekursgericht in seiner Entscheidung eine von der Auflage leicht abweichende, abgeschwächte Formulierung gewählt hat, ist weder missverständlich noch widersprüchlich. Kein Widerspruch zwischen Auflage und Begründung des Entscheids ist ausserdem in den Ausführungen zum anwendbaren Recht und daraus abgeleiteten Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften zu erblicken. Zum einen können sehr wohl auch trotz Buchführungspflicht zur Beurteilung der Buchhaltung die zugrunde liegenden Belege verlangt werden (vgl. Art. 126 Abs. 2 DBG). Zum anderen darf aus dem Fehlen einer Buchführungspflicht nicht ohne Weiteres die Schlussfolgerung gezogen werden, es existiere keine Belege oder gar eine (freiwillige) Buchhaltung, wie sie häufig im eigenen Interesse oder zu anderen Zwecken geführt wird. Wenn also das Steuerrekursgericht Buchhaltungsunterlagen und weitere Belege einverlangte, ging es dabei darum, die Zahlungsflüsse auch im Interesse des Pflichtigen möglichst umfassend zu eruieren. Dass es sich von den eingereichten Unterlagen nicht überzeugen liess, stellt keinen Widerspruch, sondern das Ergebnis einer freien Beweiswürdigung dar.

4.1.2 Die im StHG, DBG und StG vorgesehene Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen im Veranlagungsverfahren ist grundsätzlich umfassend. In Konkretisierung dieser Pflicht kann die Steuerbehörde vom Steuerpflichtigen Mitwirkungshandlungen verlangen, soweit diese im Interesse einer vollständigen und richtigen Veranlagung geeignet, erforderlich und dem Pflichtigen zumutbar sind (Martin Zweifel, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., Basel 2002, Art. 42 StHG N. 4). Für die Erforschung des Sachverhalts ergibt sich daraus, dass die Vorgänge, für welche die Mitwirkung verlangt wird, für die Einschätzung bzw. Veranlagung des Pflichtigen in der Steuerperiode 2006 relevant sein müssen. Wann sich allerdings diese relevanten Vorgänge ereignet haben – sei es im Jahr 2006, sei es 1988 –, setzt der Mitwirkungspflicht grundsätzlich keine Schranke. Somit müssen auch nicht unzählige Nachsteuerverfahren über rechtskräftig veranlagte Steuerperioden eröffnet werden, um

Tatsachen abzuklären, die für das streitbetroffene, noch offene Einschätzungs- bzw. Veranlagungsverfahren relevant sind, die sich aber nicht während der betreffenden Steuerperiode ereignet haben. Daraus folgt, dass sich die Verjährung nach Art. 120 DBG und nicht nach Art. 152 Abs. 1 DBG richtet. Ist aber die Veranlagungsverjährung in einem offenen Verfahren wie im vorliegenden Fall noch nicht eingetreten, kann auch die Mitwirkungspflicht nicht "verjährt" sein. Aus dem vom Pflichtigen angerufenen Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 12. Januar 2001 (StR 2001, 745 f.) ergibt sich nichts anderes, bezog sich jener Entscheid doch auf die Auskunftspflicht über – im Unterschied zum vorliegenden Fall – bereits verjährte Steuerforderungen. Vorliegend erscheint es für die Einschätzung bzw. Veranlagung des Pflichtigen in der Steuerperiode 2006 erforderlich, die Werthaltigkeit seiner Forderungen gegen die C Inc. abzuklären und hierzu die Zahlungsflüsse über Jahre hinweg zu analysieren. Dass dies schon in früheren Steuerperioden hätte abgeklärt werden können, schränkt weder die Untersuchungspflicht der Steuerbehörden noch die Mitwirkungspflicht des Pflichtigen für die Erforschung der für die Steuerperiode 2006 relevanten Tatsachen ein. Inwiefern die Auflage des Einzelrichters dafür nicht geeignet sein soll, ist nicht ersichtlich. Allein der Umstand, dass das Steuerrekursgericht die Auflage in Kenntnis der Behauptung des Pflichtigen erlassen hat, dass die geforderten Unterlagen "nicht mehr greifbar" seien und die Auflage wegen des Aufwands unzumutbar sei, macht die verlangte Mitwirkungshandlung nicht unzumutbar. Andernfalls könnte ein Steuerpflichtiger die Erfüllung dieser Beweisleistungspflicht stets mit der Behauptung vereiteln, die geforderten Dokumente seien nicht (mehr) vorhanden und die Erfüllung der Pflicht daher unmöglich bzw. unzumutbar. Die blossе unsubstanzierte Behauptung allein genügt jedoch nicht; vielmehr ist es Sache des Steuerpflichtigen, die Gründe der Unmöglichkeit bzw. Unzumutbarkeit darzutun. Zwar ist dem Pflichtigen zuzustimmen, dass es schwierig und aufwendig wäre, im Jahr 2014 sämtliche Zahlungsflüsse und Geschäftsvorfälle einer 1988 gegründeten und 2003 aufgelösten Gesellschaft (D S.A.) lückenlos zu belegen und dokumentieren. Allerdings geht es hier um die Steuerperiode 2006. Deklarierte der Pflichtige im Jahr 2006 (oder bereits in früheren Steuerperioden) seine Forderungen mit einem Nominalwert "p.M." von Fr. ... und Fr. ... sowie mit einem Steuerwert von je Fr. ..., musste er spätestens im Jahr 2006 – und somit vor dem Ende der (laut eigenen Angaben des Pflichtigen) fünfjährigen Aufbewahrungspflicht der Gesellschaft – damit rechnen, dass er den Steuerbehörden diese Bewertung belegen müssen wird. Ebenfalls damit rechnen musste der Pflichtige, dass er die Herkunft der im Jahr 2006 bezogenen Gelder in der Höhe von Fr. ... wird darlegen müssen. Mit dem Einwand des Pflichtigen, dass sich die Untersuchung nicht auf Drittpersonen beziehen dürfe, bemängelt der Pflichtige, dass die Auflage nicht zwischen Belegen, die er als Alleinaktionär ohne Weiteres ausgehändigt bekam, und zwischen Belegen, die nur der Gesellschaft verfügbar sind, unterscheidet. Die Verpflichtung zur Vorlage von Beweismitteln besteht nur insoweit, als die steuerpflichtige Person in deren Besitz ist oder sich den Besitz daran aufgrund eines Rechtsanspruchs verschaffen kann (Richner et al., § 135 StG N. 30). Der Pflichtige räumt ein, dass er als Aktionär an der Generalversammlung hätte Auskunft verlangen können. Aus welchen Gründen er dies nicht getan hat, weshalb er nicht im Besitz der Unterlagen ist und diese angesichts des Zeitablaufs nicht mehr beschaffen kann, bleibt unklar und nicht nachvollziehbar; zumal erhebliche Vermögenssummen des Pflichtigen betroffen sind, es bisweilen um bedeutende Ereignisse (wie Gründung, Schlussbilanz) für die Gesellschaften und den Pflichtigen als deren Alleinaktionär geht und er insbesondere damit hätte rechnen müssen, vor den

Steuerbehörden dereinst über den Verbleib bzw. die Bewertung des Vermögens Auskunft geben zu müssen. Es befremdet, dass der Pflichtige sich in diesem Zusammenhang vehement auf die Eigenständigkeit der juristischen Personen, deren Alleinaktionär er war bzw. ist, beruft, während er andernorts den Durchgriff von der rechtlich selbständigen juristischen Person auf die sie wirtschaftlich beherrschende natürliche Person, d.h. auf ihn, zufolge Gestaltungsmissbrauchs fordert. 4.2 Unbestritten ist, dass der Pflichtige im Lauf des Jahres 2006 von einem auf die Firma "E Corp." lautenden Konto bei der F-Bank Beträge von insgesamt Fr. ... abhob. Auch in der Beschwerde behauptet der Pflichtige nicht, dass zwischen ihm und er E Corp. ein Darlehensverhältnis bestünde. Er führt lediglich aus, dass die Bezüge zulasten des Kapitals erfolgt seien, dementsprechend habe sich sein Guthaben bei der C Inc. um Fr. ... verringert. Wie die Vorinstanz zu Recht feststellte und womit sich der Pflichtige in seiner Beschwerde nicht auseinandersetzt, fehlen zur Beziehung zwischen der C Inc. und der E Corp. Belege. Die Folgen der Beweislosigkeit trägt der Pflichtige (vgl. E. 3.1), weshalb seine Beschwerde abzuweisen ist.

E. 5.1

Die Beteiligten haben nach § 59 Abs. 1 Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 (VRG) keinen Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung. In Fällen, die als zivilrechtliche Streitigkeiten oder als strafrechtliche Anklagen im Sinn von Art. 6 Abs. 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK) gelten, kann sich ein Anspruch auf mündliche Verhandlung ergeben. Diese Vorschrift findet vorliegend jedoch keine Anwendung. Ebenso wenig lässt sich das in Art. 30 Abs. 3 BV vorgesehene Recht auf eine öffentliche Gerichtsverhandlung anrufen, ist dieses doch nur im sachlichen Anwendungsbereich von Art. 6 Abs. 1 EMRK gewährleistet. Überdies gibt Art. 30 Abs. 3 BV dem Rechtsuchenden kein Recht auf eine öffentliche Verhandlung, sondern garantiert lediglich, dass, soweit eine Verhandlung stattzufinden hat, diese unter Vorbehalt der im Gesetz vorgesehenen Ausnahmen öffentlich ist (BGE 128 I 288). Im Übrigen kann auch aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 BV kein Anspruch auf eine persönliche mündliche Anhörung und noch weniger ein solcher auf Durchführung einer öffentlichen Verhandlung abgeleitet werden (vgl. RB 1998 Nr. 38 ; VGr, 13. November 2013, SB.2012.00148, E. 4).

E. 5.2

Der Pflichtige begründet seinen Antrag damit, dass nur er selbst für die der Aufstellung zugrunde liegenden Vorgänge Auskunft geben könne. Im vorliegenden Fall fehlen insbesondere die Belege für diese der Aufstellung zugrunde liegenden Vorgänge, eine mündliche oder schriftliche Auskunft vermag sie angesichts des Beweiswerts nicht zu ersetzen. Daher besteht kein Anlass zur Anordnung einer mündlichen Verhandlung im Sinn von § 59 Abs. 1 VRG, weshalb dem Antrag auf Durchführung einer öffentlichen Verhandlung nicht zu entsprechen ist.

E. 6.1

Die Parteien haben im Verfahren vor Gerichts- und Verwaltungsbehörden Anspruch auf Beurteilung innert angemessener Frist (Art. 29 Abs. 1 BV sowie § 4a VRG). Das Verbot der Rechtsverzögerung wird verletzt, wenn eine Gerichts- oder Verwaltungsbehörde untätig bleibt oder das gebotene Handeln über Gebühr hinauszögert, obwohl sie zur Vornahme verpflichtet wäre. Die angemessene Verfahrensdauer bestimmt sich zu nächst anhand der im Einzelfall anwendbaren Verfahrensordnung (VGr, 17. Oktober 2012,

VB.2012.00483, E. 3.4.3 m.w.H.). Bestehen keine gesetzlichen Behandlungsfristen, sind zur Bestimmung der Angemessenheit der Verfahrensdauer die konkreten Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen. Dabei ist dem Umfang und der Schwierigkeit des Falles, der Wichtigkeit der Angelegenheit für die Betroffenen und dem Verhalten der Parteien und der Behörde angemessen Rechnung zu tragen (BGE 135 I 265 E. 4.4; BGE 130 I 312 E. 5.2; VGr, 4. September 2013, VB.2012.00786, E. 2.2). Eine Verletzung des Anspruch s auf Beurteilung innert angemessener Frist kann insbesondere darin liegen, dass die Rechtsmittelinstanz während längerer Zeit überhaupt keine Verfahrenshandlungen vornimmt (BGr, 18. Oktober 2004, 1A.169/2004, E. 2.2). Keine Rolle spielt, auf welche Gründe – beispielsweise auf ein Fehlverhalten der Behörde oder auf andere Umstände – die Rechtsverzögerung zurückzuführen ist; entscheidend ist ausschliesslich, dass die Behörde nicht fristgerecht handelt (BGr, 19. März 2015, 2C_647/2014, E. 2.2).

E. 6.2.1

Für das Rechtsmittelverfahren vor Steuerrekursgericht konkretisiert § 149 Abs. 1 StG die Angemessenheit der Verfahrensdauer. Gemäss § 149 Abs. 1 StG entscheidet das Steuerrekursgericht innert 60 Tagen seit Abschluss der Sachverhaltsermittlungen. Dabei handelt es sich indes um eine blossе Ordnungsfrist. Deren Überschreiten stellt nicht automatisch eine Rechtsverzögerung dar, vielmehr kommt es auf die Umstände des Einzelfalls an (Griffel, Kommentar VRG, § 27c N. 19). Kann das Steuerrekursgericht diese Frist nicht einhalten, teilt sie den Parteien unter Angabe der Gründe mit, wann der Entscheid vorliegt (§ 149 Abs. 1 StG). Der vierte Rechtsgang nahm ab Abschluss des (nicht angeordneten) Schriftenwechsels per 31. August 2015 einen Monat in Anspruch. Im dritten Rechtsgang erfolgten ab September 2013 regelmässig prozessleitende Anordnungen zur Sachverhaltsermittlung; die Sachverhaltsermittlungen waren dann Ende Juni 2014 abgeschlossen und der Entscheid erging am 20. Oktober 2014. Im zweiten Rechtsgang erging der Entscheid am 21. Februar 2012, während die letzte Handlung des Steuerrekursgerichts am 25. Oktober 2011 stattgefunden hatte. Der erste Rechtsgang wurde am 26. Februar 2010, nachdem der Einspracheentscheid am 3. November 2009 ergangen war, abgeschlossen. Aus dieser Aufstellung wird ersichtlich, dass, sollte das Steuerrekursgericht die 60-tägige Frist überschritten haben, dies höchstens in geringfügigem Masse tat. Angesichts des Umfangs der vorliegenden Angelegenheit ist darin noch keine Rechtsverzögerung zu erblicken.

E. 6.2.2

Im Verfahren vor dem kantonalen Steueramt gilt die Vorschrift von § 149 Abs. 1 StG nicht. Die Angemessenheit der Frist beurteilt sich hier nach den Umständen des Einzelfalls. Der Einschätzungsentscheid erging am 2. Dezember 2008, der Einspracheentscheid am 3. November 2009, wobei Ende Januar 2009 noch eine Auflage erlassen wurde. Im zweiten Rechtsgang entschied das kantonale Steueramt am 6. April 2011 und am 30. Mai 2011 über die Einsprache, während der verwaltungsgerichtliche Entscheid vom 22. September 2010 datiert. Das kantonale Steueramt benötigte somit ca. fünf bzw. acht Monate. Im Hinblick auf die verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung erscheint diese Dauer angesichts des Abwartens der Rechtskraft und der geschilderten Sachverhaltsabklärungen noch als angemessen (vgl. VGr, 6. März 2014, VB.2014.00022, E. 3.5 [15 Monate]; VGr, 11. Februar 2009, VB.2008.00258, E. 4.6 [13 Monate]; VGr, 17. Dezember 2008, VB.2008.00438, E. 2.3 [18 Monate]).

E. 6.2.3

Dasselbe gilt für die Verfahren vor Verwaltungsgericht, die (ab Ende des letzten Schriftenwechsels) jeweils rund vier bis sechs Monate in Anspruch nahmen. Diese Dauer erscheint angesichts des Umfangs der Streitsache und der damit einhergehenden langen rechtlichen Begründung unter dem Gesichtspunkt der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung als angemessen.

E. 6.2.4

Nach dem Gesagten ist die Rüge der Rechtsverzögerung abzuweisen. Dem Pflichtigen ist aber insoweit zuzustimmen, dass die Gesamtdauer des Verfahrens erheblich lange erscheint. Dies ist jedoch dadurch bedingt, dass es sich vorliegend bereits um den vierten Rechtsgang vor Verwaltungsgericht in derselben Sache handelt.

E. 7

Nach Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG sind die Gerichtskosten der unterliegenden Partei aufzuerlegen. Da der Beschwerdeführer vollumfänglich unterliegt, sind ihm die Kosten der Verfahren betreffend Direkte Bundessteuer 2006 aufzuerlegen und steht ihm keine Parteientschädigung zu (Art. 64 Abs. 1–3 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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