

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2005.00015 vom 26. Oktober 2005

ZH Verwaltungsgericht, 2005-10-26, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2005.00015

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2005.00015 du 26 octobre 2005

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2005.00015 del 26 ottobre 2005

Regeste

Nachsteuern 1990 - 1993 | Anforderungen an die Begründung von Nachsteuerverfügungen und Einspracheentscheiden Der Umstand, dass in späteren Einschätzungen geldwerte Leistungen einer Gesellschaft an ihre Aktionäre entdeckt werden, vermag zwar den Verdacht nahe zu legen, solche Leistungen seien auch in früheren Einschätzungen ausgerichtet worden. Ein blosser Verdacht genügt jedoch nicht, erforderlich sind vielmehr konkrete gewichtige Indizien, die den Schluss auf die nicht versteuerte Ausschüttung geldwerter Leistungen und damit auf eine unrichtige Versteuerung in den vorangegangenen Einschätzungen zulassen. Derartige Indizien führt das kantonale Steueramt jedoch nicht an, und es können auch den Akten keine konkreten Anhaltspunkte entnommen werden. Hinzu kommt, dass die Begründung des Steueramts unklar und widersprüchlich ist, weshalb es den Nachweis für seine Behauptung ungenügender Einschätzungen in den Steuerjahren 1990 bis 1992 nicht erbracht hat. In Bezug auf das Steuerjahr 1993 rechtfertigt sich eine weitere Untersuchung durch das kantonale Steueramt. Teilweise Gutheissung und Rückweisung zur Ausfällung eines neuen Einspracheentscheids.

Erwägungen

E. 2

Die Steuerbehörde hat in der Nachsteuerverfügung und im Einspracheentscheid die staatliche und kommunale Nachsteuer, d.h. die nicht erhobene Steuer samt Zins, zu ermitteln (vgl. § 162 Abs. 2 StG). Das kantonale Steueramt hat im angefochtenen Einspracheentscheid erwogen, die Nachsteuer für das Steuerjahr 1989 sei verjährt, und hat insoweit das Nachsteuerverfahren eingestellt. Es hat jedoch versäumt, die verbleibende Nachsteuer für die Steuerjahre 1990 bis 1993 im Verfügungsdispositiv festzulegen. Der angefochtene Entscheid erweist sich infolgedessen als unvollständig und daher als mangelhaft. Die Sache ist an das kantonale Steueramt zurückzuweisen, damit es die massgebliche Nachsteuer – unter Berücksichtigung des Ausgangs dieses Rekursverfahrens – im Dispositiv des Neurentscheids festsetze (vgl. VGr, 24. August 2005, SR.2005.00006, E. 2.2.2).

E. 3.1

Nachsteuerverfügungen und Einspracheentscheide sind nach § 126 Abs. 1 StG den Beteiligten mit Begründung schriftlich mitzuteilen. Die Begründung ist jedenfalls so abzufassen, dass der betroffene Steuerpflichtige dadurch in die Lage versetzt wird, die Tragweite der Entscheidung zu erkennen und die Überlegungen, welche das kantonale Steueramt seiner Entscheidung zugrunde gelegt hat, nachzuvollziehen (vgl. BGE 119 Ia 264 E. 4d; BGE 121 I 54 E. 2c). Auf diese Weise soll der Steuerpflichtige beurteilen können, ob

und mit welchen Argumenten er die Verfügung bzw. den Entscheid auf dem Rechtsmittelweg weiterziehen will. Schliesslich ermöglicht die vorinstanzliche Begründung dem Verwaltungsgericht die Überprüfung der angefochtenen Entscheidung. Das kantonale Steueramt muss sich – auch im Einspracheentscheid – nicht mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzen und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegen. Es kann sich auf die für die Verfügung bzw. den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (vgl. BGE 117 Ib 64 E. 4; BGE 121 I 54 E. 2c). Dass bei Verfügungen im Bereich der Massenverwaltung, etwa bei Veranlagungsverfügungen, standardisierte Begründungen und die Angabe von Abweichungen zur Steuererklärung genügen können, gilt nicht für Verfügungen und Entscheide im Nachsteuerverfahren (entgegen Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, § 162 N. 21). Deren Begründung hat insbesondere auch darzulegen, dass und inwiefern im Einzelnen die Voraussetzungen einer Nachsteuererhebung erfüllt sind, insbesondere neue Tatsachen und Beweismittel und ein Steuerausfall vorliegen.

E. 3.2

Der Beweis der ungenügenden Versteuerung ist im Nachsteuerverfahren grundsätzlich von der Steuerbehörde zu leisten, da sie die steuerbegründenden und steuermehrenden Tatsachen nachweisen muss; das Vorliegen neuer "Informationen" genügt dabei für sich allein nicht. Soweit der Nachweis, ob überhaupt eine unrichtige Versteuerung vorliegt, in Frage steht, treffen den Steuerpflichtigen keine Mitwirkungspflichten, denn andernfalls würden im Ergebnis rechtskräftige Einschätzungen entgegen dem Willen des Gesetzgebers uneingeschränkter nachträglicher Überprüfung zugänglich gemacht und dergestalt die Nachsteuerordnung aus den Angeln gehoben. Die im Einschätzungsverfahren kraft § 133 ff. StG zu erfüllenden Verfahrenspflichten – wie die Auskunfts- und Beweisleistungspflicht (vgl. § 135 Abs. 1 und 2 StG) – obliegen dem Steuerpflichtigen im Nachsteuerverfahren nur, wenn das Vorliegen einer neuen Tatsache erwiesen ist und gewichtige Indizien den Schluss auf eine unrichtige Versteuerung zulassen. In diesem Licht betrachtet genügt es nicht, dass in einer späteren Einschätzung Mehreinkommen oder -vermögen entdeckt wird und die Möglichkeit oder gar die Wahrscheinlichkeit besteht, dass frühere rechtskräftige Einschätzungen ungenügend ausgefallen sind. Der Steuerpflichtige hat mit anderen Worten an der Sachverhaltsabklärung einzig dann mitzuwirken, wenn seine Nachsteuerpflicht hinreichend feststeht und nur noch der Umfang der Nachsteuer abzuklären ist. Diesfalls ist die Steuerbehörde auch befugt, bei Nichterfüllung ihrer Auflagen trotz Mahnung die Nachsteuer im Rahmen einer Ermessenseinschätzung im Sinn von § 139 Abs. 2 StG festzusetzen. Ansonsten ist es Sache der Behörde, all diejenigen Tatsachen und Beweismittel zu beschaffen, mit denen sie die unrichtige Versteuerung zu beweisen vermag (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, § 162 N. 26 ff.).

E. 3.3.1

Im Nachsteuerprotokoll sind gegenüber den rechtskräftigen Steuerjahren 1990 bis 1992 Aufrechnungen im Ertrag von je Fr. 20'000.- vorgenommen worden mit dem Vermerk "Geschäftsmässig nicht begründete Pauschalspesenvergütungen an Aktionäre, mangels Nachweis geschätzt". Das kantonale Steueramt hat dazu erwogen, die Rekurrentin habe im Steuerjahr 1993 und in den darauf folgenden Steuerjahren ihren Aktionären geschäftsmässig nicht begründete Leistungen zukommen lassen. Es handle sich "somit um ein Vorgehen der Steuerpflichtigen über einen längeren Zeitraum (...), in welchen auch die

Steuerjahre von 1989 bis 1992 fallen". Habe aber die Ausschüttung geldwerter Leistungen "einer langjährigen Übung" entsprochen, so habe der Steuerkommissär, dem jedoch "nähere quantitative Anhaltspunkte für die Steuer" gefehlt hätten, zu Recht zum Mittel der Schätzung gegriffen. Angesichts des Umfangs allein schon der im Steuerjahr 1993 vorzunehmenden Aufrechnungen, rechtfertigt sich die Schätzung der in den Steuerjahren 1990 bis 1992 erbrachten geldwerten Leistungen auf je Fr. 20'000.-. Wohl vermag der Umstand, dass in späteren Einschätzungen geldwerte Leistungen einer Gesellschaft an ihre Aktionäre entdeckt werden, den Verdacht nahe zu legen, solche Leistungen seien auch in früheren – rechtskräftigen Einschätzungen – ausgerichtet worden. Ein blosser Verdacht genügt aber nicht, selbst wenn die Wahrscheinlichkeit für ihn spricht. Erforderlich sind vielmehr konkrete gewichtige Indizien, die den Schluss auf die nicht versteuerte Ausschüttung geldwerter Leistungen und damit auf eine unrichtige Versteuerung in den vorangegangenen Einschätzungen zulassen. Derartige Indizien führt das kantonale Steueramt aber nicht an, und es können auch keine konkreten Anhaltspunkte den Akten entnommen werden. Hinzu kommt, dass die Begründung des kantonalen Steueramts unklar und widersprüchlich ist, weil die Aufrechnung des Steuerkommissärs einzig "Pauschalspesenvergütungen an Aktionäre" betroffen hatte, während die Erwägungen des Steueramts von "im Steuerjahr 1993 vorzunehmenden Aufrechnungen" ausgehen, welche verschiedenartige geldwerte Leistungen – nicht nur Pauschalspesen – beschlagen. Im Übrigen spricht der Umstand, dass ein Aktionär oder eine ihm nahe stehende Person eine von der Gesellschaft ausgerichtete Leistung deklariert hat, ohne gegenteilige Anhaltspunkte tendenziell dafür, dass diese Leistungen in rechtskräftigen Einschätzungen der Gesellschaft geschäftsmässig begründet sein könnten. Das kantonale Steueramt hat nach dem Gesagten den Nachweis für seine Behauptung, die Einschätzungen der Rekurrentin für die Steuerjahre 1990 bis 1992 seien ungenügend ausgefallen, nicht erbracht. Die Voraussetzungen für eine Nachsteuererhebung sind insoweit nicht erfüllt, weshalb die Nachsteuerauflage für die erwähnten Steuerjahre aufzuheben ist.

E. 3.3.2

Hinsichtlich des Steuerjahrs 1993 stellt sich das kantonale Steueramt auf den Standpunkt, die Rekurrentin habe ihren drei Aktionären geldwerte Leistungen zukommen lassen, die sie verbucht bzw. nicht deklariert habe, und zwar im Zusammenhang mit dem Kauf, dem Umbau und der Miete der Liegenschaft L-Strasse 01 in (X bzw. später) Z, ferner durch Ausrichtung von Pauschalspesen nebst effektiven Spesenvergütungen und schliesslich durch Übernahme von Privataufwendungen von Aktionären in Form nicht ausgeschiedener Privatanteile für die Benützung von Geschäftsautos und Bezahlung von Heizölkosten für das Privathaus. Die Rekurrentin hat den Kauf und den Umbau der fraglichen Liegenschaft durch ihre drei Aktionäre finanziert. Eine geldwerte Leistung läge indessen nur vor, falls die von der Rekurrentin für die Liegenschaft bezahlte Miete den Betrag überstiegen haben sollte, welchen eine Drittperson unter vergleichbaren Verhältnissen bezahlt hätte. Beweismittel für seine diesbezügliche Behauptung, etwa eine Expertise, hat das kantonale Steueramt jedoch nicht vorgelegt. Angesichts dessen, dass die Rekurrentin unwidersprochen eine höhere als die vertraglich vereinbarte Miete bezahlt hat, was ein gewichtiges Indiz für eine nicht marktgerechte Vergütung bildet, rechtfertigt sich eine weitere Untersuchung durch das kantonale Steueramt. Dieses wird insbesondere die Höhe der marktmässigen Miete der Liegenschaft durch ein Gutachten abzuklären haben. Soweit erforderlich wird die Rekurrentin an der Sachverhaltsermittlung mitwirken müssen. Im Rahmen des zweiten Rechtsgangs wird das kantonale Steueramt unter Einbezug der

Mitwirkung der Rekurrentin sodann zu untersuchen haben, ob und inwieweit der neu entdeckte Umstand, dass diese ihren Aktionären trotz effektiven Spesenvergütungen Pauschalspesen ausgerichtet hat, die Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen erlaubt. Schliesslich wird das Steueramt abzuklären haben, ob hinsichtlich der behaupteten privaten Benützung von Geschäftsautos der Rekurrentin durch deren Aktionäre eine neue Tatsache vorliegt. Bejahendenfalls wird das Steueramt unter Mitwirkung der Rekurrentin die Höhe einer allfälligen verdeckten Gewinnausschüttung festzustellen haben. Hinsichtlich der Übernahme von Heizölkosten für das Privathaus eines Aktionärs liegt offensichtlich eine verdeckte Vorteilszuwendung vor. Das führt zur teilweisen Gutheissung des Rekurses.

E. 4

Angesichts der Aufhebung der Nachsteuerauflage für die Steuerjahre 1990 bis 1992 einerseits und des letztlich ungewissen Ausgangs des Nachsteuerverfahrens für das Steuerjahr 1993 rechtfertigt es sich, die Gerichtskosten der Rekurrentin zu 2/5 und dem Rekursgegner zu 3/5 aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 162 Abs. 3 StG). Der Rekurrentin steht dementsprechend keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152, § 153 Abs. 4 und § 162 Abs. 3 StG). Demgemäss entscheidet die Kammer :

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