

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2007.00012 vom 2. Juli 2008**

ZH Verwaltungsgericht, 2008-07-02, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SR.2007.00012](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2007.00012)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2007.00012 du 2 juillet 2008

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2007.00012 del 2 luglio 2008

## **Regeste**

Nachsteuer 1993-1998 (Staats- und Gemeindesteuer) | Die Tatsache (Steuerpflicht des Rekurrenten im Kt. Zürich) stellt eine neue Tatsache dar, weshalb das kantonale Steueramt zu Recht ein Nachsteuerverfahren eingeleitet hat. Das kantonale Steueramt war trotz der Hinweise nicht verpflichtet, weitere Nachforschungen betr. den Rekurrenten vorzunehmen. Bei der Besteuerung des einem mitarbeitenden Gesellschafter einer Kollektivgesellschaft aus dem Gesellschaftsverhältnis zufließenden Einkommens ist bei Bestehen eines Reingewinns der Gesellschaft stets ein Honorar auszuschneiden, wenn sich Geschäftsort der Gesellschaft und der Wohnsitz des Gesellschafters nicht im gleichen Kanton befinden. Somit ist im vorliegenden Fall ein Honorar für den in der Gesellschaft mitarbeitenden Rekurrenten auszuschneiden und dessen Wohnsitzkanton zuzuweisen. Es darf nicht das gesamte Einkommen für den Kanton Zürich in Anspruch genommen werden. Rückweisung (zur Ausscheidung des Honoraranteils).

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton Zürich sind aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit unter anderem dann im Kanton steuerpflichtig, wenn sie hier Geschäftsbetriebe oder Betriebsstätten unterhalten (§ 4 Abs. 1 lit. a StG) Die Steuerauscheidung für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke erfolgt im Verhältnis zu andern Kantonen und zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (§ 5 Abs. 3 StG). Die gesetzvertretende Rechtsprechung des Bundesgerichts zu Art. 46 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 29. Mai 1874 beziehungsweise Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 sieht für die Gesellschafter der Kollektivgesellschaft vor, dass die Bezüge des Kollektivgesellschafters dem Geschäftssitz zur Besteuerung überlassen werden, als es sich nicht um Entgelt für die Arbeitsleistung des Gesellschafters im Betrieb handelt (Tätigkeitsentgelt); diese Einkünfte, die aus der Sicht der Gesellschaft dem Lohnaufwand gleichgesetzt werden, sind – gleich dem Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit – am Wohnsitz steuerbar (vgl. etwa in Bestätigung der früheren Rechtsprechung Urteil des Bundesgerichts vom 6. Mai 1959, ASA 29, S. 143 ff.). Diese Regelung bezweckt, einen gerechten Ausgleich zwischen sich widersprechenden Interessen der Kantone zu schaffen (vgl. Kurt Alig, Personengesellschaften im interkantonalen und internationalen Steuerrecht, Bern/Stuttgart 1980, S. 180 f. mit weiteren Hinweisen).

### **E. 3**

Dass der Rekurrent als Gesellschafter der Kollektivgesellschaft C mit Geschäftsort in R für die fraglichen Jahre im Kanton Zürich steuerpflichtig gewesen wäre, steht ausser Frage und ist auch unbestritten. Strittig ist indessen vorab zum einen, ob überhaupt eine Nachbesteuerung durchgeführt werden durfte, und bejahendenfalls eventualiter zum anderen, in welchem masslichen Umfang die Besteuerung im Kanton Zürich zu erfolgen hat.

### **E. 3.1**

Der Rekurrent bringt vor, sein Mitgesellschafter in der Kollektivgesellschaft C, D, habe während aller betroffener Jahre im Kanton Zürich Wohnsitz gehabt. Da auf den Abrechnungen von C beide Gesellschafter mit Wohnort aufgeführt gewesen seien, habe das kantonale Steueramt R um die Steuerpflicht des Rekurrenten gewusst und wäre es ihm bereits früher möglich gewesen, den Rekurrenten im ordentlichen Verfahren zu besteuern. Die Tatsache (der Steuerpflicht des Rekurrenten im Kanton Zürich) sei deshalb nicht neu, weshalb ein Nachsteuerverfahren nicht stattfinden könne. Dieser Auffassung des Rekurrenten kann nicht beigespflichtet werden. Zwar ist richtig, dass auf den Bescheinigungen der C KG an A die Gesellschafter mit Wohnort aufgeführt sind, und Gleiches darf auch betreffend der Bescheinigungen an D angenommen werden. Dass aber das kantonale Steueramt aufgrund dieser Hinweise in den Akten des Steuerpflichtigen D gehalten gewesen wäre, betreffend den Rekurrenten weitere Nachforschungen bzw. Untersuchungshandlungen vorzunehmen, ist nicht zutreffend. Von einer groben Missachtung der Untersuchungspflicht, welche den Kausalzusammenhang zwischen der überhaupt nicht erfolgten Deklaration des Rekurrenten und der deshalb nicht erfolgten Veranlagung unterbrochen hätte, kann im Licht der Rechtsprechung (vgl. oben E. 1.3) angesichts der konkreten Umstände nicht die Rede sein. Da daran auch die Edition der beantragten Bescheinigungen der C KG an D nichts zu ändern vermöchte, kann auf deren Beizug ohne weiteres verzichtet werden. Eine neue Tatsache lag mithin vor, und das kantonale Steueramt hat zu Recht ein Nachsteuerverfahren eingeleitet.

### **E. 3.2**

Der Rekurrent macht bezüglich des Steuerjahrs 1998 zusätzlich geltend, diesbezüglich wäre nach § 130 StG noch die Einleitung eines ordentlichen Einschätzungsverfahrens möglich gewesen, weshalb kein Nachsteuerverfahren hätte eingeleitet werden dürfen. Er verkennt mit dieser Argumentation indessen, dass es sich bei der Frage der (Veranlagungs-) Verjährung um eine solche des materiellen Rechts handelt (RB 2000 Nr. 128; Markus Weidmann, Das intertemporale Steuerrecht in der Rechtsprechung in: ASA 76 (2007/2008), S. 633 ff.). Betreffend der temporalen Zulässigkeit der (Einleitung) der ordentlichen Einschätzung ist für die fraglichen Jahre 1993-1998 mithin gemäss § 269 Abs. 1 StG auf die altrechtliche Regelung von § 91 bis aStG abzustellen, die einer gänzlich anderen Konzeption gehorchte als die harmonisierungsrechtlich vorgegebene Ordnung von § 130 StG. Gestützt auf § 91 bis aStG hätte nun aber in Fällen wie dem vorliegenden, in denen der Steuerpflichtige überhaupt nicht im Register der Steuerpflichtigen eingetragen war, die zu Unrecht unterbliebene Einschätzung im ordentlichen Einschätzungsverfahren nur dann nachgeholt werden können, wenn der Steuerpflichtige der Steuerbehörde als sicher oder mutmasslich steuerpflichtig bekannt war und daher im Steuerregister hätte eingetragen werden müssen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 3 N. 86, 88). Solches war vorliegend aber gerade nicht der Fall, weshalb dem kantonalen Steueramt auch für das Steuerjahr 1998 nur der Weg über das Nachsteuerverfahren offen stand. Die Frage, ob bei einer gänzlich

unterbliebenen Einschätzung einer Steuerperiode ab Inkrafttreten des StG innerhalb der fünfjährigen Veranlagungsverjährungsfrist von § 130 Abs. 1 StG nie ein Nachsteuerverfahren eingeleitet werden kann, braucht damit vorliegend nicht entschieden zu werden.

#### **E. 4.1**

Das Verhältnis der Gesellschafter einer Kollektivgesellschaft unter sich richtet sich zunächst nach dem Gesellschaftsvertrag (Art. 557 Abs. 1 OR). Bei Fehlen eines solchen gelangen als so genannt dispositives Gesetzesrecht die Regelungen von Art. 558 ff. OR zur Anwendung, wobei subsidiär die Vorschriften über die einfache Gesellschaft gelten (Art. 557 Abs. 2 OR; vgl. auch Arthur Meier-Hayoz/Peter Forstmoser, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 10. A., Bern 2007, § 13 N. 42 ff.). Gemäss Art. 558 Abs. 3 OR wird das vertraglich festgesetzte Honorar für die Arbeit eines Gesellschafters bei der Ermittlung von Gewinn und Verlust der Gesellschaft als deren Verbindlichkeit behandelt. Daraus folgt, dass es obligationenrechtlich ohne weiteres zulässig, überhaupt keinen Gesellschaftsvertrag zu erstellen, und damit auch, in einem bestehenden solchen kein Honorar für die Gesellschafter vorzusehen.

#### **E. 4.2**

Das Steuerrecht knüpft für seine ausscheidungsrechtliche Beurteilung des Einkommens aus einer Kollektivgesellschaft zwar insoweit an die erwähnte zivilrechtliche Regelung an, als dass bei der Festsetzung des am Wohnsitz steuerbaren Honoraranteils vorab auf allfällige Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag abzustellen ist. Vereinbarungen über die Höhe der am Hauptsteuerdomizil steuerbaren Honorare sind aber nur dann massgebend, sofern sich diese im Rahmen dessen halten, was nach den Umständen üblich und verantwortbar ist (Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. A., Bern etc. 2000, § 13 N. 26 mit weiteren Hinweisen) . Fehlt ein Gesellschaftsvertrag ganz oder enthält dieser keine Regelung betreffend den Honoraranteil des mitarbeitenden Gesellschafters, so ist für dessen ausscheidungsrechtliche Festsetzung grundsätzlich vom Entgelt auszugehen, das ein Dritter für die gleiche Arbeitsleistung erhalten würde. Dabei ist darauf zu achten, dass der so ermittelte Betrag in einem angemessenen Verhältnis zum Reingewinn steht, den das Geschäft mit einer gewissen Regelmässigkeit erzielt ( Urteil des Bundesgerichts vom 6. Mai 1959, ASA 29, 143 ff. E. 4). Diese Regelung, welche in der Literatur vorab als ausscheidungsrechtliche Begrenzung der Höhe des Honorars wahrgenommen wird (Marco Duss/Marco Greter/Julia von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, Zürich etc. 2004, S. 129; Daniel de Vries Reilingh, La double imposition intercantonale, Berne 2005, N. 309), muss im Licht des Zwecks der Ausscheidungsregeln, der gerechten Verteilung des Steuersubstrats (oben E. 2), in "beide Richtungen" gelten, zumal der Wohnsitzkanton keinesfalls zwingend der Steuergünstigere ist (in diesem Sinn auch Ziffer 6 des Konkordats der Kantone Glarus, Luzern, Nidwalden, Obwalden, Schwyz, Uri und Zug über die Festsetzung von Tätigkeitsentgelten bei Teilhabern von Personengesellschaften ab Bemessungsjahr 1997 [Konkordat Zentralschweiz]). Mit anderen Worten ist bei der Besteuerung des einem mitarbeitenden Gesellschafter einer Kollektivgesellschaft aus dem Gesellschaftsverhältnis zufließenden Einkommens bei Bestehen eines Reingewinns der Gesellschaft stets ein Honorar auszuschneiden, wenn sich Geschäftsort der Gesellschaft und der Wohnsitz des Gesellschafters nicht im gleichen Kanton befinden. Die gegenteilige Auffassung des kantonalen Steueramts, welches – ohne die Mitarbeit des Rekurrenten in der Kollektivgesellschaft in Frage zu stellen – das gesamte Einkommen aus

Gesellschaftsverhältnis für den Kanton Zürich in Anspruch nimmt, erweist sich damit als nicht zutreffend. Für den vorliegenden Sachverhalt ist angesichts der durch die Kollektivgesellschaft C in den fraglichen Jahren erzielten Gewinne mithin ein Tätigkeitsentgelt (Honorar) für den in der Gesellschaft mitarbeitenden Rekurrenten auszuscheiden und dessen Wohnsitzkanton zuzuweisen.

#### **E. 4.3**

Wie die in Konstellationen wie der vorliegenden vorzunehmende Ausscheidung auszusehen hat, lässt sich der abstrakte Vorgaben enthaltenden bundesgerichtlichen Rechtsprechung wesensgemäss nicht entnehmen. Gewisse Schematisierungen enthalten zwar verschiedene unter den Kantonen abgeschlossene Vereinbarungen, etwa das ab Bemessungsjahr 1997 geltende Konkordat Zentralschweiz oder auch das ab Bemessungsjahr 1999 geltende Konkordat vom 10. Juli 2000 zwischen den so genannten Bodenseekantonen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 5 N. 79) mit Einschluss des Kantons Zürich. Diese helfen für den vorliegenden Fall indessen nicht weiter. Zum einen gibt es vorab kein Konkordat, welches zwischen den hier betroffenen Kantonen Zürich und E besteht. Zum anderen waren beide existierenden Konkordate für den vorliegend einzig interessierenden Zeitraum höchstens teilweise bzw. überhaupt nicht in Kraft. Dies führt dazu, dass der zu Gunsten des Kantons E auszuschneidende Honoraranteil unter Beachtung der Vorgaben der bundesgerichtlichen Rechtsprechung in Würdigung aller massgebenden Punkte des konkreten Einzelfalls zu bestimmen ist. Da dieser Entscheid in die Kompetenz des kantonalen Steueramts fällt und zudem schon aus Gründen der Möglichkeit zur Wahrung des Instanzenzugs nicht Aufgabe des Verwaltungsgerichts sein kann, wird die Sache zur allfälligen weiteren Untersuchung und zur Ausfällung eines neuen Einspracheentscheids im Sinn der Erwägungen an den Rekursgegner zurückgewiesen.

#### **E. 5**

Damit dringt der Rekurrent mit seinem Subeventualantrag durch. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 Satz 2 StG) und ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 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.