

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2009.00003 vom 11. Mai 2009

ZH Verwaltungsgericht, 2009-05-11, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2009.00003

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2009.00003 du 11 mai 2009

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2009.00003 del 11 maggio 2009

Regeste

Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 1997-2000) | Vorliegen einer neuen Tatsache / Berücksichtigung der Gewinnungskosten Der Pflichtige, der im Kanton Aargau Wohnsitz hatte, war als Rechtsanwalt und Partner in einer Anwaltskanzlei in Zürich tätig. Er hatte die Anwaltspraxis steuerlich jedoch nicht als Betriebsstätte angemeldet, sondern liess seine Honorareinnahmen an eine AG auszahlen, die ihm als Alleinaktionär gehörte. Die Eröffnung eines Nachsteuerverfahrens setzt unter anderem das Vorliegen einer neuen Tatsache voraus. Diese Voraussetzung ist vorliegend erfüllt. Gemäss ständiger Rechtsprechung war die Steuerbehörde bei der Veranlagung des Rekurrenten nicht gehalten, auch die Akten der Gesellschaft beizuziehen. Die Steuererklärungen des Rekurrenten selbst enthielten nur in den Beilagen zwei Hinweise auf dessen anwaltliche Tätigkeit. Dass die Steuerbehörde gestützt darauf keine Nachforschungen bezüglich einer allfälligen selbständigen Erwerbstätigkeit des Rekurrenten anstellte, kann ihr nicht als grobe Missachtung der Untersuchungspflicht angelastet werden (E. 2). Bei den Bemessungsgrundlagen für die Nachsteuer müssen steuermindernde Tatsachen zugunsten des Steuerpflichtigen auch dann berücksichtigt werden, wenn sie bereits im ordentlichen Verfahren hätten geltend gemacht werden können. Der Begründung des Steueramts ist nicht zu entnehmen, ob und inwiefern die Gewinnungskosten berücksichtigt wurden (E. 3). Rückweisung.

Erwägungen

E. 2

Eventualiter seien die steuerbaren Einkommen wie folgt festzusetzen: - Staats- und Gemeindesteuern 1997: Steuerbares Einkommen CHF 48'600 Satzbestimmendes Einkommen CHF 61'200 - Staats- und Gemeindesteuern 1998: Steuerbares Einkommen CHF 82'500 Satzbestimmendes Einkommen CHF 82'500 - Staats- und Gemeindesteuern 1999: Steuerbares Einkommen CHF 59'800 Satzbestimmendes Einkommen CHF 59'800 - Staats- und Gemeindesteuern 2000: Steuerbares Einkommen CHF 150'600 Satzbestimmendes Einkommen CHF 169'800

E. 2.1

Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Einschätzung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Einschätzung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Einschätzung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, wird

laut § 160 StG die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (Abs. 1). Hat der Steuerpflichtige Einkommen, Vermögen, Reingewinn oder Eigenkapital in seiner Steuererklärung vollständig und genau angegeben und haben die Steuerbehörden die Bewertung anerkannt, kann keine Nachsteuer erhoben werden, selbst wenn die Bewertung ungenügend war (Abs. 2). Zwingend vorausgesetzt ist demnach zum einen ein Steuerausfall des Gemeinwesens. Ein solcher liegt vor, wenn die Einschätzung des Steuerpflichtigen materiell gesetzwidrig ausgefallen ist. Zum anderen ist die Nachsteuererhebung nach dieser Ordnung, sofern kein Verbrechen oder Vergehen gegen die Steuerbehörde vorliegt, nur dann zulässig, wenn der Steuerausfall darauf zurückzuführen ist, dass der Steuerpflichtige – schuldhaft oder schuldlos – seine in § 133 ff. StG geregelten Pflichten zu Deklaration und Beweis rechtserheblicher Tatsachen verletzt hat und deswegen von der Steuerbehörde nicht oder ungenügend eingeschätzt worden ist. Irrtum der Steuerbehörde über den rechtserheblichen Sachverhalt oder falsche Rechtsanwendung können nicht zu einer Nachsteuererhebung führen (RB 2000 Nr. 134; vgl. Klaus A. Vallender/Martin E. Looser in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2. A., Basel etc. 2008, Art. 151 DBG N. 16), denn dies verstiesse gegen das in Art. 9 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 verankerte Gebot von Treu und Glauben (vgl. VGr Genf, 20. September 1994, StE 1995 B 97.3 Nr. 2). Für die Erhebung einer Nachsteuer müssen vielmehr neue Tatsachen oder Beweismittel vorliegen, die das Verhalten des Steuerpflichtigen als objektiv gesetzwidrig erscheinen lassen.

E. 2.2

Massgebend für die Beurteilung der Frage, ob der gesetzwidrige Steuerausfall aufgrund neuer Tatsachen oder Beweismittel entdeckt worden sei, ist der Aktenstand im Zeitpunkt der Einschätzung. Tatsachen, die damals aus den Akten nicht ersichtlich waren, gelten als neu, selbst wenn sie die Steuerbehörde bei besserer Untersuchung hätte erfahren können. Denn diese braucht sich zwar nicht auf die Richtigkeit der Steuererklärung oder anderer Angaben des Steuerpflichtigen zu verlassen, darf es aber in der Regel ohne Verletzung ihrer Untersuchungspflicht tun. Sie darf nämlich vermuten, dass der Steuerpflichtige richtig deklarierte und wahrheitsgemäss Auskunft erteile. Die Steuerbehörde kann und muss den Sachverhalt, das Gebot des rechtlichen Gehörs vorbehalten, nicht nach allen Richtungen ausleuchten (Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 24 ff.). Nur wenn sie einen als erheblich erkennbaren, aber noch unklaren oder unvollständigen Sachverhalt nicht weiter geklärt hat, sind die betreffenden nachträglich festgestellten Tatsachen nicht neu (RB 1983 Nr. 58). Die Unklarheit oder Unvollständigkeit des als erheblich erkennbaren Sachverhalts muss jedoch offensichtlich sein, d.h. in die Augen springen. Die versäumte Sachverhaltsabklärung bedingt mit anderen Worten eine grobe Missachtung der Untersuchungspflicht durch den Steuerkommissär, die den Kausalzusammenhang zwischen der ungenügenden Deklaration und der ungenügenden Veranlagung unterbricht (RB 1994 Nr. 47 = StE 1994 B 97.41 Nr. 7). So nimmt auch das Bundesgericht in seiner ständigen Rechtsprechung zur direkten Bundessteuer an, der Kausalzusammenhang zwischen der nicht gehörigen Deklaration des Steuerpflichtigen und dem Steuerausfall werde unterbrochen, "wenn die Unzuverlässigkeit der Steuererklärung und der ihr beigefügten Belege der Einschätzungsbehörde bekannt war oder hätte bekannt sein müssen, und von dieser wider besseres Wissen oder aus Nachlässigkeit nicht beachtet wurde" (Urteil vom 29. März 1946, ASA 14, S. 488; vgl. auch Martin Zweifel/Hugo Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, Zürich 2008, § 26 Rz. 15).

E. 2.3

Der Rekurrent bringt vor, das kantonale Steueramt habe bereits ab 1999 den Steuerakten der D AG entnehmen können, dass er seine gesamte als Anwalt und Berater vorgenommene Tätigkeit im Rahmen einer Einheit in der Gesellschaft D AG abrechnete und sein Anwaltsbüro an der F-Strasse 01 in Zürich unterhielt. Dieser offensichtlich als erheblich erkennbare Sachverhalt hätte von der für Selbständigerwerbende zuständigen Steuerkommissarin, Frau G, spätestens im Einschätzungsverfahren 1999 weiter abgeklärt werden müssen. Dabei verkennt der Rekurrent, dass gemäss ständiger Rechtsprechung die Steuerbehörde nicht gehalten ist, für die Veranlagung des Hauptaktionärs die Akten der Gesellschaft beizuziehen (BGr, 2. Februar 2006, StR 2006 442 E. 3.2; BGr, 1. März 2007, 2A.706/2006 E. 2.3, www.bger.ch; VGr, 2. Juli 2008, SR.2007.00012, www.vgrzh.ch; Zweifel/Casanova, § 26 Rz. 15). Die Tatsache, dass aus den Unterlagen der D AG ersichtlich gewesen wäre, dass der Pflichtige im Kanton Zürich selbständig erwerbstätig ist, hindert daher die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens nicht. Aus den Steuerakten des Pflichtigen selbst musste die Steuerbehörde nicht auf die selbständige Erwerbstätigkeit des Pflichtigen schliessen, denn diese enthielten nur zwei Hinweise auf dessen Tätigkeit als Rechtsanwalt im Vertrag über eine Hypothek sowie den Hypothekarabrechnungen, welche als Beilagen zum Schuldverzeichnis zur Steuererklärung 1999B eingereicht wurden. Dass die Steuerbehörde gestützt darauf keine Nachforschungen bezüglich einer allfälligen selbständigen Erwerbstätigkeit des Rekurrenten anstellte, kann ihr nicht als grobe Missachtung der Untersuchungspflicht angelastet werden. Eine neue Tatsache lag mithin vor, und das kantonale Steueramt hat zu Recht ein Nachsteuerverfahren eingeleitet.

E. 3

Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Beschwerdegegners. In seiner Stellungnahme vom 4. Mai 2009 verzichtete das kantonale Steueramt auf Vernehmlassung und verwies auf seine Ausführungen. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. Mit dem Inkrafttreten des Steuergesetzes (StG) vom 8. Juni 1997 auf den 1. Januar 1999 ist laut § 268 StG das Steuergesetz vom 8. Juli 1951 aufgehoben worden. Indessen werden Einschätzungen bis und mit Steuerjahr 1998 gemäss § 269 Abs. 1 zweiter Satz StG nach altem Recht vorgenommen. Demgegenüber gelangt die verfahrensrechtliche Ordnung des neuen Rechts grundsätzlich ungeachtet der infrage stehenden Einschätzung zur Anwendung (§ 268 StG und § 269 Abs. 1 StG e contrario). Für das Nachsteuerverfahren ist das neue Recht auch kraft der ausdrücklichen Bestimmung von § 269 Abs. 3 zweiter Satz StG anwendbar (vgl. auch Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, § 269 N. 22). 2.

E. 3.1

In Bezug auf die Bemessungsgrundlagen für die Nachsteuer macht der Rekurrent geltend, nebst den Überträgen von Honoraren auf die D AG seien auch die damit im kausalen Verhältnis stehenden Aufwandpositionen Sekretariat, Miete sowie Reise- und Kundenspesen anteilmässig zu berücksichtigen. Dem ist grundsätzlich zuzustimmen. Die Auferlegung einer Nachsteuer darf nicht zu einer Überbesteuerung des Steuerpflichtigen führen. Steuerermindernde Tatsachen sind zugunsten des Steuerpflichtigen auch dann zu berücksichtigen wenn sie bereits im ordentlichen Verfahren hätten geltend gemacht werden können (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 160 N. 13).

E. 3.2

Nach § 132 StG haben die Steuerbehörden zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen. Dabei hat sich im Steuerrecht die allgemeine Beweislastregel herausgebildet, dass die Steuerbehörde die steuerbegründenden Tatsachen nachzuweisen hat, der Steuerpflichtige dagegen jene Tatsachen, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (RB 1984 Nr. 28 = StE 1984 B 11.1 Nr. 2; RB 1987 Nr. 35; BGr, 22. Februar 1993, ASA 62 [1993/94], S. 720 E. 5b). Die Beweislosigkeit, die sich einstellt, wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflicht hinsichtlich steueraufhebender oder -mindernder Tatsachen – z.B. bei einem von ihm geltend gemachten Abzug – nicht erfüllt, führt grundsätzlich nicht zu einer Ermessenseinschätzung im Sinn von § 139 Abs. 2 StG. Vielmehr ist diesfalls aufgrund der allgemeinen Beweislastregel zu Ungunsten des für derartige Tatsachen beweisbelasteten Steuerpflichtigen anzunehmen, die behaupteten Tatsachen hätten sich nicht verwirklicht, und ist gestützt darauf der infrage stehende Abzug nicht zu berücksichtigen (vgl. etwa BGE 92 I 393 = ASA 36 [1967/68], S. 192 und BGr, 10. Juli 1977, ASA 46 [1977/78], S. 512). Unter bestimmten Voraussetzungen ist allerdings ausnahmsweise eine Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen auch bezüglich steueraufhebender und -mindernder Tatsachen zu treffen, dann nämlich, wenn das Bestehen eines Abzugs erwiesen ist, z.B. feststeht, dass dem Steuerpflichtigen Gewinnungskosten erwachsen sind, deren Höhe aber ungewiss ist. In einem solchen Fall wäre es sachwidrig und damit willkürlich, den Abzug nicht zu berücksichtigen; vielmehr muss dessen Höhe nach pflichtgemäsem Ermessen geschätzt werden (vgl. Martin Zweifel in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel etc. 2002, Art. 46 StHG N. 30).

E. 3.3

Im vorliegenden Fall stellt sich die Frage, ob die Gewinnungskosten bei den Honorarüberträgen bereits berücksichtigt wurden oder nicht. Wie die Vorinstanz zu Recht ausgeführt hat, ist dafür auf die Buchhaltung der Anwaltskanzlei und nicht auf diejenige der D AG abzustellen und hat der Rekurrent bislang den Nachweis für diese Kosten nicht erbracht. Die Belege, dass die Aufwendungen bei der D AG verbucht wurden, vermögen den erforderlichen Nachweis nicht zu erbringen. Dass die geltend gemachten Kosten bei der Führung einer Anwaltskanzlei entstehen und grundsätzlich abzugsfähig sind, liegt jedoch auf der Hand. Weder der Begründung der Nachsteuerverfügung des kantonalen Steueramts vom 13. Januar 2009 noch der in deren Anhang enthaltenen Nachsteuerberechnung, geschweige denn der Einspracheverfügung vom 20. März 2009, ist jedoch zu entnehmen, ob und inwiefern diese Positionen bei der Aufrechnung berücksichtigt worden sind. Dasselbe gilt für die vom Pflichtigen gerügten Aufrechnung von Fr.- per 31. Dezember 2000 bzw. per 1. Januar 2001. Das Verwaltungsgericht sieht sich deshalb ausserstande, die Rechtmässigkeit der Nachsteuerverfügung rechtlich zu würdigen. Das führt zur teilweisen Gutheissung der Beschwerde. Die Sache ist zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen.

E. 4

Angesichts der Tatsache, dass der Rekurrent im Hauptantrag unterlegen ist und sich die Rückweisung nur auf den Eventualantrag bezieht, rechtfertigt es sich, die Kosten zu $\frac{3}{4}$ dem Rekurrenten und zu $\frac{1}{4}$ dem Rekursgegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 162 Abs. 3 StG). Dem Rekurrenten steht 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.