

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2010.00001 vom 18. August 2010

ZH Verwaltungsgericht, 2010-08-18, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SR.2010.00001](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2010.00001)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2010.00001 du 18 août 2010

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2010.00001 del 18 agosto 2010

## Regeste

Nachsteuer (Staats- und Gemeindesteuern 2007) | Nachsteuern Aufgrund der Vertretungsvermutung kommt der pflichtigen Ehegattin des Beschwerdeführers, die in eigenem Namen keine Verfahrenshandlungen vorgenommen hat, ebenfalls Parteistellung zu (E.1.1). Indem das Steueramt die Nachsteuerverfügung, mit der es die Pflichtigen nach pflichtgemäßem Ermessen eingeschätzt hat, unzureichend begründet hat, verletzte es den Anspruch auf rechtliches Gehör. Es hat den Grund für die ungenügende Begründung der von den Pflichtigen erhobenen Einsprache selbst gesetzt und ist deshalb zu Unrecht auf diese nicht eingetreten (E.2). Rückweisung / Teilweise Gutheissung.

## Erwägungen

### E. 2

B, Rekurrende, gegen Staat Zürich, Rekursgegner, betreffend Nachsteuer (Staats- und Gemeindesteuern 2007), hat sich ergeben: I. A. Die Eheleute A und B reichten ihre Steuererklärung für die Staats- und Gemeindesteuer 2007 trotz Mahnung nicht ein und wurden daraufhin am 25. Juli 2008 in Anwendung von § 139 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) nach pflichtgemäßem Ermessen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von 0.- eingeschätzt. Ermittlungen der Stadtpolizei Zürich betreffend "Steuerprüfung natürliche Personen", die mit Verfügung vom 1. April 2009 abgeschlossen wurden, ergaben den Verdacht auf eine Unterbesteuerung. B. Gestützt hierauf eröffnete das kantonale Steueramt am 7. Mai 2009 gegen die Pflichtigen ein Nachsteuerverfahren für die Steuerperiode 2007. Das gleichzeitig eröffnete Bussenverfahren wurde am 25. Juni 2009 bis zum rechtskräftigen Abschluss des Nachsteuerverfahrens sistiert. Nachdem das Steueramt die Pflichtigen erfolglos zur Erstellung einer ordnungsgemässen Bilanz und zur Einreichung bestimmter Unterlagen aufgefordert und gemahnt hatte, setzte es mit Verfügung vom 5. November 2009 nach pflichtgemäßem Ermessen im Sinn von § 139 Abs. 2 in Verbindung mit 162 Abs. 3 StG eine Nachsteuer von Fr. ... (samt Zins) fest. Es ging dabei von einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... aus. C. Auf die hiergegen erhobene Einsprache der Pflichtigen vom 3. Dezember 2009, mit der sie im Wesentlichen sinngemäss eine unrichtige Ermessenseinschätzung geltend machten, trat das Steueramt mit Entscheid vom 4. Januar 2009 nicht ein. Es erwog, die mit der Einsprache eingereichten Aufstellungen genügten den Anforderungen an eine ordnungsgemässe Buchhaltung gemäss § 134 Abs. 2 StG nicht, weshalb aufgrund fehlender Substanziierung auf die Einsprache nicht eingetreten werde. II. Mit Rekurs vom 6. Februar 2010 beantragten die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht sinngemäss, es sei von der Auferlegung einer Nachsteuer abzusehen. Eventuell sei die Nachsteuer zu reduzieren. Im Übrigen beantragten

sie die Einstellung des Bussenverfahrens. Das kantonale Steueramt schloss auf Abweisung des Rekurses. Ausserdem verlangte es die Zusprechung einer Parteientschädigung. Der Einzelrichter zieht in Erwägung: 1. 1.1 Zwar ist der Rekurs ans Verwaltungsgericht allein vom Pflichtigen Nr. 1 unterzeichnet worden. Seiner Ehegattin, der Pflichtigen Nr. 2, die in eigenem Namen keine Verfahrenshandlungen vorgenommen hat, kommt indes in diesem Verfahren aufgrund der gesetzlichen Vertretungsvermutung ebenfalls Parteistellung zu (Art. 40 Abs. 2 Satz 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG]; Martin Zweifel in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht Teil I/Band 1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. A., Basel etc., Art. 40 N. 11). 1.2 Richtet sich ein Rekurs gegen einen Entscheid, womit das kantonale Steueramt einen Nichteintretensentscheid gefällt hat, so darf das Verwaltungsgericht lediglich überprüfen, ob die vorinstanzliche Beurteilung der Eintretensfrage an Rechtsmängeln leide; ein weiter gehender, materiellrechtlicher Entscheid ist dem Gericht verwehrt (RB 1999 Nr. 152; vgl. BGr, 26. Mai 2004, 2A.495/2003, E. 1.3, [www.bger.ch](http://www.bger.ch)). Auf den Rekurs ist deshalb insoweit nicht einzutreten, als die Pflichtigen die Prüfung der Nachbesteuerung nach pflichtgemäsem Ermessen und der Höhe der auferlegten Nachsteuer beantragen. 1.3 Da das Steueramt das Bussenverfahren bis zum rechtskräftigen Abschluss des Nachsteuerverfahrens sistiert hat und im angefochtenen Einspracheentscheid nicht über die Aussprechung einer Busse entschieden worden ist, kann dieses Thema auch nicht Gegenstand des Rekursverfahrens bilden. Soweit die Pflichtigen vor Verwaltungsgericht die Einstellung des Bussenverfahrens beantragen, ist deshalb darauf nicht einzutreten.

### **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 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert. Ein Nachsteuerverfahren kann auch durchgeführt werden, wenn das kantonale Steueramt gestützt auf § 139 Abs. 2 StG eine Ermessenseinschätzung vorgenommen hat, diese aber zu tief ausgefallen ist. Denn dem Steuerpflichtigen kann zugemutet werden, gegen eine zu tiefe Ermessenseinschätzung Einsprache zu erheben (VGr, 2. November 2009, SR.2009.00005, E. 1, [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch); Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, § 139 N. 94). Hat der Steuerpflichtige – auch im Nachsteuerverfahren – trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, setzt das kantonale Steueramt die Nachsteuer nach pflichtgemäsem Ermessen fest (§ 139 Abs. 2 in Verbindung mit 162 Abs. 3 StG). Diese Ermessenseinschätzung kann gemäss § 140 Abs. 2 Satz 1 in Verbindung mit 162 Abs. 3 StG nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Satz 2). Die gesetzlich geforderte Begründung der Einsprache gegen eine Ermessenseinschätzung stellt eine Prozessvoraussetzung dar, bei deren Fehlen auf die Einsprache nicht eingetreten wird (vgl. BGE 123 II 552 E. 4c).

### **E. 2.2**

Ob die gesetzlichen Voraussetzungen an die Einsprachebegründung der Pflichtigen erfüllt sind, kann offengelassen werden, sofern die Nachsteuerverfügung an einer mangelhaften Begründung leidet. Nachsteuerverfügungen sind nach § 126 Abs. 1 in Verbindung mit 162 Abs. 3 StG sowie nach Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) den Beteiligten mit Begründung schriftlich mitzuteilen. Die Begründung ist 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. Darüber hinaus ermöglicht die vorinstanzliche Begründung dem Verwaltungsgericht die Überprüfung der angefochtenen Entscheidung. Je grösser der Spielraum ist, über welchen die Behörde infolge Ermessens und unbestimmter Rechtsbegriffe verfügt, und je stärker ein Entscheid in die individuellen Rechte des Steuerpflichtigen eingreift, desto höhere Anforderungen sind an die Begründung zu stellen. Naturgemäss erfordern Ermessenseinschätzungen im Nachsteuerverfahren daher eine höhere Begründungsdichte als Verfügungen im Bereich der Massenverwaltung – etwa Veranlagungsverfügungen – wo standardisierte Begründungen und die Angabe von Abweichungen zur Steuererklärung genügen können. Die Begründung von Ermessenseinschätzungen im Nachsteuerverfahren hat insbesondere auch darzulegen, dass und inwiefern die Voraussetzungen einer Nachsteuererhebung und einer Ermessenseinschätzung erfüllt sind (vgl. VGr, 17. März 2010, SB.2009.00094, E. 2.2.1, [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch); RB 1985 Nr. 53 = StE 1986 B93.5 Nr. 5).

### **E. 2.3**

Die Nachsteuerverfügung vom 5. November 2009 nennt zwar die Voraussetzungen für die Erhebung einer Nachsteuer. Sodann hält das Steueramt den Pflichtigen vor, die Nachbesteuerung verursacht zu haben, indem sie unterlassen hätten, gegen die zu tiefe Ermessensveranlagung für die Staats- und Gemeindesteuer 2007 Einsprache zu erheben. Ausserdem hätten sie "gegen die Nachsteuergrundlagen sowie die Nachsteuerberechnung [...] keine substantiierten Einwendungen vorgebracht", weshalb diese "als richtig zu erkennen" seien. Der Nachsteuerverfügung ist indessen nicht zu entnehmen, ob und gegebenenfalls welche neuen Tatsachen oder Beweismittel entdeckt worden seien, die einen Steuerausfall erkennen liessen. Sodann hat es das Steueramt versäumt, die gesetzliche Grundlage für eine Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen zu nennen. Ferner zeigt es weder auf, ob ein Untersuchungsnotstand eingetreten ist, noch erläutert es, auf welche Überlegungen sich die Schätzung des steuerbaren Einkommens in Bezug auf ihre Höhe stützt. Zusammenfassend erweist sich die Begründung der Nachsteuerveranlagung vom 5. November 2009 als offensichtlich ungenügend; sie erlaubt den Pflichtigen keine angemessene Auseinandersetzung mit den Überlegungen des Steueramts und demzufolge auch keine sachbezogene Anfechtung. Zumal die Nachsteuerverfügung in der Begründung keinen ausdrücklichen Verweis auf separate Schriftstücke enthält, würde sich an diesem Schluss auch nichts ändern, falls das Steueramt den Pflichtigen während des laufenden Nachsteuerverfahrens im Rahmen geführter Korrespondenz die gesetzlichen Grundlagen für eine Ermesseneinschätzung und eine Nachbesteuerung hätte zukommen lassen. Zwar können Verfügungen auch in der Weise begründet werden, dass sie auf eine separate schriftliche Mitteilung verwiesen wird, die eine Begründung enthält (BGE 117 Ib 481 E.6 b/bb, 113 II 204 E. 2); den Steuerpflichtigen wie auch der Überprüfungsinstanz kann aber

nicht zugemutet werden, sich die Begründung selbst aufgrund bisheriger Meinungsäusserungen der Behörde zusammenstellen zu müssen (VGr, 17. März 2010, SR.2009.00009, E. 2.4.2, [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch)). Das kantonale Steueramt hat mit der Nachsteuerverfügung gegen die Begründungspflicht verstossen und damit den in Art. 29 Abs. 2 BV verankerten Grundsatz des rechtlichen Gehörs verletzt. Dadurch hat es selber eine zureichende Einsprachebegründung verhindert. Aus diesem Grund ist es zu Unrecht auf die Einsprache der Pflichtigen wegen ungenügender Substanziierung nicht eingetreten, weshalb die Sache ins Nachsteuerverfahren zurückzuweisen ist. Dies führt zu einer teilweisen Gutheissung des Rekurses, soweit darauf einzutreten ist.

### **E. 3**

Angesichts des teilweisen Unterliegens der Rekurrenten und des letztlich ungewissen Ausgangs des Verfahrens rechtfertigt es sich, die Kosten den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 StG) und dem Rekursgegner keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 162 Abs. 3 StG).

### **E. 4**

Nach der Regelung in Art. 90 ff. BGG sind letztinstanzliche kantonale Rückweisungsentscheide, die der unteren Instanz einen Entscheidungsspielraum belassen, als Zwischenentscheide im Sinn von Art. 93 BGG zu qualifizieren (BGE 134 II 124 E. 1.3). Sie sind daher vor Bundesgericht nur direkt anfechtbar, wenn sie einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken können (lit. a) oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (lit. b). Demgemäss entscheidet der Einzelrichter :

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