

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2012.00010 vom 17. Oktober 2011

ZH Verwaltungsgericht, 2011-10-17, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SR.2012.00010](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2012.00010)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2012.00010 du 17 octobre 2011

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2012.00010 del 17 ottobre 2011

## Regeste

Nachsteuer (Direkte Bundessteuer 2001-2006) | Beweislastverteilung im Nachsteuerverfahren Voraussetzungen der Nachsteuererhebung (E. 2.1). Die Steuerbehörden tragen die Beweislast für steuerbegründende oder steuererhöhende Tatsachen (E. 2.2). Im vorliegenden Fall misslingt dem kantonalen Steueramt bereits der Nachweis, dass die Pflichtige in den streitigen Steuerperioden zu tief besteuert worden ist (E. 3.2). Gutheissung.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SR.2012.00010 Urteil der 2. Kammer vom 20. Februar 2013 Mitwirkend: Abteilungspräsident Martin Zweifel (Vorsitz) , Verwaltungsrichter Andreas Frei, Verwaltungsrichterin Leana Isler, Gerichtsschreiber Martin Businger. In Sachen A, Beschwerdeführerin, gegen Schweizerische Eidgenossenschaft, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegnerin, betreffend Nachsteuer (Direkte Bundessteuer 2001–2006), hat sich ergeben: I. A. A erwarb im Jahr 2007 ein Haus in B und leistete dabei eine Anzahlung von Fr. 140'000.- in bar. In der Steuererklärung 2007 gab sie an, sie habe das Geld seit 25 Jahren aus ihrer Arbeit als Selbständigerwerbende erspart und bis anhin nicht versteuert, weil es stets unter der Vermögensfreigrenze gelegen und keine Zinserträge abgeworfen habe. Weil die Herkunft des Geldes nicht ermittelt werden konnte, rechnete das kantonale Steueramt den gesamten Betrag in der Steuerperiode 2007 auf. Die dagegen erhobenen Rechtsmittel wiesen sämtliche kantonale Instanzen – zuletzt das Verwaltungsgericht (Entscheid SB.2010.00099) – ab. Mit Urteil vom 17. Oktober 2011 hob das Bundesgericht das verwaltungsgerichtliche Urteil auf und wies die Sache zur Neuveranlagung an das kantonale Steueramt zurück (Entscheid 2C\_280/2011). Es erwog, dass sich die Aufrechnung des gesamten Betrags von Fr. 140'000.- im Jahr 2007 als offensichtlich unrichtig erweise. B. In der Folge eröffnete das kantonale Steueramt ein Nachsteuerverfahren für die Steuerjahre 2001 bis 2006 und forderte von der Pflichtigen verschiedene Unterlagen ein. Nachdem sie diese auch nach Mahnung nicht vollständig beibringen konnte, nahm das kantonale Steueramt die Nachsteuererhebung nach pflichtgemäsem Ermessen vor und auferlegte der Pflichtigen am 29. Juni 2012 eine Nachsteuer von Fr. ... für die direkte Bundessteuer 2001–2006. Die dagegen erhobene Einsprache wies es am 26. September 2012 ab. II. Mit Beschwerde vom 31. Oktober 2012 beantragte die Pflichtige dem Verwaltungsgericht, es sei die Nachsteuerverfügung aufzuheben und allenfalls bei der Veranlagung 2007 eine sachlich zu rechtfertigende Aufrechnung vorzunehmen. Das kantonale Steueramt beantragte in seiner Beschwerdeantwort, es sei die Nachsteuer auf Fr. ... festzusetzen. Zudem verlangte es eine

Parteientschädigung. Die Kammer erwägt: 1. Vorab ist festzuhalten, dass der von beiden Parteien angeführte Entscheid 2C\_280/2011 des Bundesgerichts vom 17. Oktober 2011 weder Grundlage für eine Nachbesteuerung sein kann noch einer solchen entgegensteht. Das Bundesgericht hatte in diesem Entscheid ausschliesslich über die Veranlagung für die direkte Bundessteuer 2007 zu befinden. Insoweit es sich dennoch zu einer möglichen Nachbesteuerung geäussert hat, ist dies für das vorliegende Verfahren nicht bindend. Folglich ist ausschliesslich aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen zu prüfen, ob die angefochtene Nachbesteuerung zu Recht erfolgt ist.

### **E. 2.1**

Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismittel, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, so wird laut Art. 151 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (Abs. 1). Hat der Steuerpflichtige Einkommen, Vermögen und Reingewinn in seiner Steuererklärung vollständig und genau angegeben und das Eigenkapital zutreffend ausgewiesen und haben die Steuerbehörden die Bewertung anerkannt, so kann keine Nachsteuer erhoben werden, selbst wenn die Bewertung ungenügend war (Abs. 2).

### **E. 2.2**

Gemäss den allgemeinen Regeln über die Verteilung der objektiven Beweislast trägt die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden oder steuererhöhenden Tatsachen, während der Steuerpflichtige die Beweislast für die steuermindernden oder steueraufhebenden Tatsachen trägt. Zu den steuerbegründenden und steuermehrenden Tatsachen gehören jene, welche die Steuerpflicht als solche oder die Besteuerung von Wertzuflüssen oder Werten als Einkünfte bzw. Aktiven nach sich ziehen, während steueraufhebende und -mindernde Tatsachen solche sind, welche die Befreiung von der Steuerpflicht oder die Verringerung von Einkommen und Vermögen in Form von Abzügen bewirken (vgl. Martin Zweifel/Silvia Hunziker, Beweis und Beweislast im Steuerverfahren bei der Prüfung von Leistung und Gegenleistung unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs ["dealing at arm's length"], ASA 77 [2008/2009] 657 ff., 668 f.). Erst wenn auch nach Anwendung der Regeln über die objektive Beweislast eine nicht zu beseitigende Ungewissheit im Sachverhalt bestehen bleibt, welche die Ermittlung der Steuerfaktoren verunmöglicht, hat die Steuerbehörde die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen (vgl. Zweifel/Hunziker, a. a. O., 670).

### **E. 3.1**

Im Lichte der vorstehenden Erwägungen trägt das kantonale Steueramt die Beweislast für das Vorliegen einer Unterbesteuerung in den streitigen Nachsteuerperioden 2001 bis 2006. Gelingt dieser Beweis, kann aber das Ausmass der Unterbesteuerung nicht exakt ermittelt werden, ist eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen. Misslingt der Nachweis indessen, ist die Nachsteuererhebung ausgeschlossen.

### **E. 3.2**

Das kantonale Steueramt begründet das Vorliegen einer Unterbesteuerung damit, dass das von der Pflichtigen in den streitigen Steuerperioden deklarierte Einkommen zur Deckung ihres Lebensunterhalts nicht ausgereicht habe. Zudem habe sie im Jahr 2007 plötzlich über

Fr. 140'000.- verfügt, deren Herkunft sie nicht nachzuweisen vermochte.

### **E. 3.2.1**

Wenn die von der Pflichtigen deklarierten Einkünfte in den Steuerperioden 2001 bis 2006 tatsächlich offensichtlich zu tief gewesen sein sollten, um damit ihren Lebensunterhalt bestreiten zu können, wäre es dem kantonalen Steueramt ohne Weiteres möglich gewesen, die Einkünfte mittels einer Bedarfsrechnung in den damaligen Veranlagungsverfahren anzuzweifeln und das steuerbare Einkommen gegebenenfalls ermessensweise zu erhöhen. Indem das kantonale Steueramt die Deklaration anerkannt hat und erst jetzt eine Bedarfsrechnung nachschiebt, holt es lediglich seine Versäumnisse aus den damaligen Veranlagungsverfahren nach. Es mangelt deshalb an einem neuen Umstand, der zur Nachbesteuerung berechtigen würde. Im Übrigen kann von der Pflichtigen nicht ernsthaft mittels Auflage der Nachweis ihrer Lebenshaltungskosten für einen Zeitraum von vor über zehn Jahren verlangt werden.

### **E. 3.2.2**

Betreffend dem Betrag von Fr. 140'000.- hat die Pflichtige bereits im Veranlagungsverfahren 2007 geltend gemacht, sie habe den Betrag seit 25 Jahren aus versteuerten Einkünften angespart und in ihrer Matratze aufbewahrt. Angesichts der früheren höheren Einkünfte der Pflichtigen und bei einem bescheidenen Lebenswandel könnte diese Behauptung zutreffen. Ein Nachweis ist indessen mit Blick auf die vorliegenden Umstände naturgemäss nicht möglich. Ebenso misslingt aber auch dem kantonalen Steueramt der Nachweis, dass das Geld aus nicht deklarierten Einkünften aus den Jahren 2001 bis 2006 stammt. Es gibt im vorliegenden Fall keine Anhaltspunkte, ob das Geld aus versteuerten oder nicht versteuerten Einkünften stammt, noch steht fest, in welchen Steuerperioden es angespart worden ist. Damit liegt ein Fall von Beweislosigkeit vor, der nach den Regeln der objektiven Beweislast zu entscheiden ist. Da das Vorliegen einer Unterbesteuerung eine nachsteuerbegründende Tatsache ist, liegt die Beweislast beim kantonalen Steueramt, sodass im vorliegenden Fall eine Nachbesteuerung ausgeschlossen ist. Weil bereits der Nachweis einer Unterbesteuerung scheitert, bleibt für eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen kein Raum.

### **E. 3.2.3**

Der Betrag von Fr. 140'000.- ist erstmals in der Steuererklärung 2007 deklariert worden, weshalb er richtigerweise bei der Veranlagung 2007 hätte aufgerechnet werden müssen. Denn eine plötzliche Vermögenszunahme lässt auf Einkünfte schliessen, die nach der Generalklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG steuerbar sind. Als steuermindernde Tatsache hätte es der Pflichtigen obliegen, den Nachweis zu erbringen, dass ihr das Geld nicht oder nicht vollumfänglich im Jahr 2007 zugeflossen ist. Nachdem das Bundesgericht die Aufrechnung des gesamten Betrags verworfen hat, hätte das kantonale Steueramt zumindest einen Teil im offenen Veranlagungsverfahren 2007 aufrechnen müssen. Es ist deshalb nur schwer verständlich, weshalb es aus "prozessökonomischen Gründen" darauf verzichtet hat. Weil die Pflichtige im vorliegenden Verfahren zusätzlich wegen vollendeter vorsätzlicher Steuerhinterziehung gebüsst worden ist (separates Verfahren GB.2012.00002), spielt es entgegen der Auffassung des kantonalen Steueramts eine Rolle, ob eine Aufrechnung im offenen Verfahren oder eine Nachbesteuerung erfolgt. Zudem steht es den Steuerbehörden nicht frei, nach eigenem Gutdünken Einkünfte, die eigentlich im offenen Verfahren zu erfassen wären, aus "prozessökonomischen Gründen" ins

Nachsteuerverfahren zu verschieben.

### **E. 3.3**

Zusammenfassend ist dem beweisbelasteten kantonalen Steueramt der Nachweis misslungen, dass die Pflichtige in den streitigen Steuerperioden zu tief besteuert worden ist. Folglich ist die Beschwerde gutzuheissen und die Nachsteuerbefreiung aufzuheben.

### **E. 4**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 Abs. 3 DBG) und steht ihr keine Parteientschädigung zu (Art. 64 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 153 Abs. 3 DBG).

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