

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2012.00015 vom 27. März 2013

ZH Verwaltungsgericht, 2013-03-27, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2012.00015

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2012.00015 du 27 mars 2013

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2012.00015 del 27 marzo 2013

Regeste

Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2005-2007) | Nachsteuer Der Pflichtige benutzte bereits bestehende Lebensversicherungspolice als Sicherheit, um wiederum Policendarlehen aufzunehmen und machte die anfallenden Schuldzinsen steuermindernd geltend. Voraussetzungen für eine Nachsteuerauflage (E. 1). Das Vorliegen einer neuen Tatsache im Sinn von § 160 Abs. 1 StG ist zu verneinen: Die Anzahl der Lebensversicherungspolice, ihr zeitlich gestaffelter Abschluss im Verbund mit der jeweiligen Belehnung, wiederum durch Police, lassen auf ein aussergewöhnliches Anlageverhalten schliessen. Die Unterlassung jeglicher Abklärungen zum Schuldzinsenabzug ist als grobe Missachtung der der Behörde obliegenden Untersuchungspflicht zu werten (E. 2). Gutheissung.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SR.2012.00015 Urteil der 2. Kammer vom 27. März 2013 Mitwirkend: Abteilungspräsident Martin Zweifel (Vorsitz), Verwaltungsrichter Andreas Frei, Verwaltungsrichterin Tamara Nüssle, Gerichtsschreiberin Jsabelle Mayer. In Sachen A, vertreten durch RA B, Rekurrent, gegen Staat Zürich, Rekursgegner, betreffend Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2005–2007), hat sich ergeben: I. A. A, unselbständig Erwerbender bei der C AG, schloss ab 1993 mit der Versicherung D verschiedene gemischte Lebensversicherungen mit Einmalprämien ab. Dabei benutzte er jeweils die bereits bestehenden Police als Sicherheit, um wiederum bei der Versicherung D entsprechende Policendarlehen aufnehmen zu können und machte die anfallenden Schuldzinsen steuermindernd geltend. In der Steuerperiode 2003 wurde dem Pflichtigen seitens des Steueramts erstmals der entsprechende Schuldzinsenabzug verweigert, was auf Rechtsmittel des Pflichtigen hin sowohl die (damalige) Steuerrekurskommission mit Entscheid vom 10. Januar 2007 wie auch das Verwaltungsgericht mit Entscheid vom 4. September 2007 bestätigten. B. Der Pflichtige machte in den Steuererklärungen 2004 bis 2010 indessen den Schuldzinsenabzug für die bei der Versicherung D bestehenden Darlehen weiterhin geltend und wurde diesbezüglich entsprechend seiner Deklaration für die Steuerperioden 2005 bis 2007 rechtskräftig eingeschätzt. Dies führte zu einer Unterbesteuerung im Ausmass des Schuldzinsenabzugs, der in den streitbetroffenen Steuerjahren Fr. ... (2005), Fr. ... (2006) und Fr. ... (2007) betrug und betragsmässig nicht umstritten ist. C. Im Rahmen der Einschätzung 2008 überwies die zuständige Steuerkommissarin die Akten des Pflichtigen unter Hinweis auf den angeführten Sachverhalt der Dienstabteilung Spezialdienste des kantonalen Steueramts, welche den Pflichtigen nach durchgeführter Untersuchung mit Verfügung vom 26. April

2012 zur Bezahlung einer Nachsteuer (samt Zins) von Fr. ... verpflichtete. Die hiergegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt mit Verfügung vom 29. Oktober 2012 ab. II. Mit Rekurs vom 3. Dezember 2012 liess der Pflichtige dem Verwaltungsgericht sinngemäss beantragen, der Einspracheentscheid sei aufzuheben, unter Kostenfolge zulasten des Rekursgegners. Ausserdem verlangte er die Zuspreehung einer Parteientschädigung. Das kantonale Steueramt schloss auf Abweisung des Rekurses. Zudem beantragte es ebenfalls die Zuspreehung einer Parteientschädigung. Die Kammer erwägt:

1. 1.1 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 Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, wird laut § 160 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (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).

1.2 Die Nachsteuererhebung ist, 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. Ein Irrtum der Steuerbehörde über den rechtserheblichen Sachverhalt oder falsche Rechtsanwendung können nicht zu einer Nachsteuererhebung führen, denn dies verstiesse gegen das in Art. 9 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) verankerte Gebot von Treu und Glauben. Für die Erhebung einer Nachsteuer müssen vielmehr neue Tatsachen oder Beweismittel vorliegen, die das Verhalten des Steuerpflichtigen als objektiv gesetzwidrig erscheinen lassen (vgl. VGr, 21. September 2011, StE 2012 B 97.41 Nr. 24, E. 2.2; VGr, 3. März 2004, StE 2005 B 97.41 Nr. 16, E. 2.1).

E. 2.1

Der Pflichtige deklarierte in der Steuererklärung 2005 als Einkünfte sein Salär aus unselbständigem Erwerb in der Höhe von Fr. ... sowie einen Wertschriftenertrag von Fr. Neben den üblichen Berufsauslagen, Beiträgen an die gebundene Vorsorge, Versicherungsprämien und Kosten der Verwaltung des Privatvermögens machte der Pflichtige insbesondere Schuldzinsen im Ausmass von Fr. ... steuermindernd geltend. Als Vermögen deklarierte der Pflichtige Wertschriften und Guthaben von rund Fr. ... sowie Lebensversicherungen bei der Versicherung D im Wert von Fr. Sodann führte der Pflichtige Schulden von Fr. ... auf, welche gemäss Schuldenverzeichnis allesamt bei der Versicherung D anfielen. Ein Blick in die der Steuererklärung beigelegte Bestätigung der Versicherung D zeigt, dass der Pflichtige in den Jahren 1993 bis 2003 bei der Versicherung D insgesamt sieben gemischte Versicherungen, eine Versicherung "E" und eine Versicherung "F" abgeschlossen hatte. Fünf dieser Versicherungen waren mit unterschiedlichen Beträgen zwischen Fr. ... und rund Fr. ..., insgesamt mit Fr. ..., bei der Versicherung D belehnt. In den Steuererklärungen 2006 und 2007 zeigte sich ein praktisch identisches Bild, ab 2006 ergänzt um eine in diesem Kalenderjahr abgeschlossene gemischte Versicherung.

E. 2.2.1

Der Steuerpflichtige ist verpflichtet, für jede Steuerperiode das amtliche Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig auszufüllen, persönlich zu unterzeichnen und samt den vorgeschriebenen Beilagen fristgemäss der zuständigen Behörde einzureichen (§ 133 Abs. 2 in Verbindung mit § 49 Abs. 1 StG). Folglich muss der Steuerpflichtige in jeder Steuerperiode eine vollständige Steuererklärung einreichen, unabhängig davon, ob sich seine Verhältnisse geändert haben oder nicht. Deshalb können sich die Steuerbehörden darauf verlassen, dass die Steuererklärung der aktuellen Steuerperiode vollständig ist. Sie sind nicht verpflichtet, in den Akten früherer Steuerperioden nach möglichen relevanten Tatsachen zu forschen, deren Deklaration der Steuerpflichtige in der aktuellen Steuererklärung unterlassen hat. Andernfalls wäre das Einschätzungsverfahren als Massenverfahren nicht innert nützlicher Frist zu bewältigen. Zwar dürfte es dem Regelfall entsprechen, dass bei der Einschätzung die Steuererklärung des Vorjahrs herangezogen wird; der Vergleich dürfte sich aber lediglich auf den Vermögensstand zur Ermittlung der Vermögensentwicklung beschränken (vgl. VGr GR, 13. April 2010, A 09 69, E. 1b). Damit können sich die Steuerbehörden im Normalfall auf die Überprüfung der Steuererklärung und Beilagen der aktuellen Steuerperiode beschränken. Aus diesem Grund gelten in aller Regel Tatsachen, die sich aus den Akten der aktuellen Steuerperiode nicht ergeben, die die Steuerbehörden aber bei Konsultation der Akten früherer Perioden in Erfahrung hätten bringen können, als neu (so bereits VGr, 27. Oktober 2010, SR.2010.00011, E. 1.4, nicht auf www.vgr.zh.ch veröffentlicht).

E. 2.2.2

Wird aber ein als erheblich erkennbarer Sachverhalt, welcher noch unklar oder unvollständig ist, im Einschätzungsverfahren nicht weiter geklärt, darf die Untersuchung diesfalls nicht im Nachsteuerverfahren nachgeholt werden (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, § 160 N. 32, mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Wenn die Behörde einen als erheblich erkennbaren, aber offensichtlich noch unklaren oder unvollständigen Sachverhalt nicht weiter geklärt und damit ihre Untersuchungspflicht in grober Weise missachtet hat, sind die betreffenden nachträglich festgestellten Tatsachen nicht neu (RB 1994 Nr. 47 = StE 1994 B 97.41 Nr. 7, mit Hinweisen).

E. 2.2.3

Aufgrund der Verpflichtung, für jede Steuerperiode eine vollständige Steuererklärung einzureichen, hätte der Pflichtige bei seinen Deklarationen angesichts des laufenden Rechtsmittelverfahrens grundsätzlich auf die Unsicherheiten um den fraglichen Schuldzinsenabzug hinweisen müssen. Indessen ist es nachvollziehbar, dass er während laufendem Rechtsmittelverfahren, das heisst bis und mit September 2007, jedenfalls davon ausgehen durfte, dass das kantonale Steueramt über die unterschiedliche Auffassung hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der Schuldzinsen für das Darlehen bei der Versicherung D orientiert war. Vor der rechtskräftigen Erledigung der Einschätzung 2003 sind richtigerweise die Einschätzungen im Jahr 2005 und den Folgejahren denn auch unterblieben. Ebenfalls verständlich ist die Verwirrung des Pflichtigen, als in der am 6. März 2008 erfolgten Einschätzung 2005 und 2006 die Schuldzinsen wieder zugelassen wurden. Seine Pflichtverletzung wiegt damit nicht schwer und ist angesichts dieser Umstände nachvollziehbar.

E. 2.2.4

Bei einer Prüfung der Deklaration des Pflichtigen ergibt sich Folgendes: Die Deklaration ist im Kalenderjahr 2005 und den nachfolgenden Jahren 2006 und 2007 in einer Weise erfolgt, dass sich bereits bei einer ersten und groben Durchsicht der Steuererklärung offensichtlich Fragen um den Hintergrund der bei der Versicherung D entstandenen Schulden und den geltend gemachten Schuldzinsenabzug auch ohne entsprechenden Hinweis des Pflichtigen geradezu aufdrängen mussten. Die Anzahl der gemischten Lebensversicherungspolice, ihr zeitlich gestaffelter Abschluss im Verbund mit der jeweiligen Belehnung, wiederum durch die Versicherung D, lassen ohne Weiteres auf ein aussergewöhnliches Anlageverhalten schliessen. Zusätzlich auffallen musste das annähernd gänzliche Fehlen jeglicher weiterer Vermögenswerte. Auch unter dem Aspekt der Massenveranlagung war diese Deklaration in rechtserheblichen Bereichen damit erkennbar unvollständig und hätte klarerweise und in die Augen springend zu einer ergänzenden Abklärung Anlass geben müssen. Diese ergänzende Abklärung hätte sich bei der vorliegenden speziellen Konstellation im blossen Beizug der Vorjahresakten erschöpfen können. Bereits damit hätte der für die Einschätzung 2005 und die Einschätzung der folgenden Jahre verantwortliche Steuerkommissär über das damals laufende Rechtsmittelverfahren und den entsprechenden Streitgegenstand, nämlich die Frage der Zulässigkeit des Schuldzinsenabzugs für die Schulden bei der Versicherung D, Kenntnis erlangt. Die Unterlassung jeglicher Abklärungen und Untersuchungen um den geltend gemachten Schuldzinsenabzug erweist sich damit als grobe Missachtung der der Behörde obliegenden Untersuchungspflicht. Offensichtlich haben – trotz Massenveranlagung – sowohl der für die früheren Steuerjahre verantwortliche Steuerkommissär wie auch die für das Steuerjahr 2008 verantwortliche Steuerkommissärin die diesbezügliche Unvollständigkeit der Deklaration des Pflichtigen in rechtserheblichen Bereichen sofort erkannt und entsprechende Abklärungen bzw. Aufrechnungen auch vorgenommen. Dies belegt die Richtigkeit der vorstehenden Ausführungen.

E. 2.2.5

Hinzu kommt, dass die Steuerklärung 2005 seitens des Pflichtigen offensichtlich im März 2006 eingereicht und erstmals zu einem Zeitpunkt, in dem das Vorjahr noch pendent war, bearbeitet wurde. Dies ist jedenfalls handschriftlich so auf der Steuererklärung vermerkt. Ebenfalls auf der Steuerklärung 2005 findet sich der handschriftliche Vermerk "Steuerrekurskom.", was belegt, dass den mit der Behandlung dieser Einschätzung betrauten Personen sogar die Tatsache bekannt gewesen sein muss, dass der Pflichtige ein Rechtsmittelverfahren führte, welches mindestens bis zur Steuerrekurskommission gelangte. Umso mehr wäre der Steuerkommissär bei diesen doch speziellen Umständen im März 2008 gehalten gewesen, wenigstens den Entscheid der Steuerrekurskommission beizuziehen. Dass ein solcher ergangen sein musste, war dem Steuerkommissär – wie dargelegt – bereits vor Erlass der Einschätzung 2005 bekannt. Die Einschätzung ohne jede weitere Abklärung in dieser Hinsicht erweist sich auch aus dieser Sicht als grobe Verletzung der Untersuchungspflicht. Damit können die Umstände um den streitbetreffenden Schuldzinsenabzug nicht mehr als neu im Sinn von § 160 Abs. 1 StG gelten. Die Nachsteueraufgabe ist daher in Gutheissung des Rekurses aufzuheben.

E. 3

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Rekursgegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 StG) und hat dieser dem Rekurrenten eine Parteientschädigung auszurichten (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 162 Abs. 3 StG).

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