

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2013.00016 vom 23. Juli 2014

ZH Verwaltungsgericht, 2014-07-23, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SR.2013.00016](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2013.00016)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2013.00016 du 23 juillet 2014

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2013.00016 del 23 luglio 2014

## Regeste

Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2008-2009) | Nachsteuer / Verzinsung  
Voraussetzungen der Nachsteuererhebung (E. 1). Der Pflichtige machte einen Abzug für die Autofahrkosten (Hin- und Rückfahrten vom Wohnort an den Arbeitsort) geltend. Dabei gab er in der Steuererklärung jeweils an, sein Arbeitsort befinde sich im Kanton Bern. In Wirklichkeit befand sich dieser aber im Kanton Zürich. Der Steuerkommissär durfte sich ohne Verletzung der Untersuchungspflicht auf diese Angaben des Pflichtigen verlassen, zumal ein Arbeitsweg zwischen Bern und Zürich heutzutage nichts Aussergewöhnliches darstellt (E. 2). Die nicht erhobene Steuer wird samt Zins als Nachsteuer eingefordert (§ 160 Abs. 1 StG). Unter "Zins" ist der Verzugszins und nicht der Ausgleichszins, wie das kStA vorbringt, zu verstehen. Bestätigung der in SR.2013.00015 begründeten Rechtsprechung. Verböserung (E. 3). Abweisung.

## Erwägungen

### E. 2

In den Steuerperioden 2008 bis 2010 gab der Vertreter des Pflichtigen in den Steuerklärungen jeweils als Arbeitsort E im Kanton Bern an. Dementsprechend deklarierte er Autofahrkosten in der Höhe von Fr. ... (pro rata temporis 2008) und Fr. ... (2009) für die Hin- und Rückfahrten vom Wohnort D an den Arbeitsort in E. Anlässlich einer im Steuerjahr 2010 durchgeführten Untersuchung stellte der Steuerkommissär fest, dass sich der Arbeitsort des Pflichtigen in den streitbezogenen Steuerjahren nicht im Kanton Bern, sondern in G (Kanton Zürich) befand. Er kürzte dementsprechend im Nachsteuerverfahren den Abzug für die Autofahrkosten für einen Arbeitsweg von D nach G und retour auf Fr. ... (2008) bzw. Fr. ... (2009). Während sich das kantonale Steueramt im vorliegenden Verfahren auf den Standpunkt stellt, es handle sich bei der Feststellung, dass sich der Arbeitsort in G (Kanton Zürich) und nicht in E (Kanton Bern) befinde, um eine neue Tatsache, vertritt der Pflichtige die Ansicht, die nachträglich festgestellte Tatsache sei nicht neu, da ein als erheblich erkennbarer, aber noch unklarer Sachverhalt nicht weiter geklärt worden sei. In den streitbezogenen Steuerklärungen hat der Pflichtige beziehungsweise sein Vertreter ausdrücklich als Arbeitgeber die H AG angegeben und bezeichnete als Arbeitsort "E". Auch in den entsprechenden Hilfsblättern für Berufsauslagen ist "E/Kanton Bern" aufgeführt. Vor diesem Hintergrund durfte sich der Steuerkommissär ohne Weiteres auf die Angaben des Pflichtigen verlassen, zumal ein Arbeitsweg zwischen Bern und Zürich heutzutage nichts Aussergewöhnliches darstellt. Auch wenn das Verhältnis zwischen dem deklarierten Lohn und der Höhe der geltend gemachten Fahrtkosten eigenartig erscheint, so muss die Steuerbehörde diesen Umstand nicht nach allen Richtungen ausleuchten. Jedenfalls kann nicht gesagt werden, aufgrund

dieser Eigenartigkeit hätte der Umstand, dass der Pflichtige seinen Arbeitsort nicht in E, sondern anderswo gehabt hat, ins Auge springen müssen. Die Unzuverlässigkeit der Steuererklärung und der ihr beigelegten Hilfsblätter musste damit der Einschätzungsbehörde nicht bekannt sein und hat sie diese auch nicht wider besseres Wissen oder aus Nachlässigkeit nicht beachtet. Aufgrund des Gesagten liegt keine grobe Missachtung der Untersuchungspflicht des Steuerkommissärs vor, weshalb es sich bei der Feststellung, der Arbeitsort befinde sich nicht in E, sondern in G, um eine neue Tatsache handelt.

### **E. 3.1**

Der Rekurrent setzt sich nicht mit der Berechnung der Nachsteuer auseinander. Das Verwaltungsgericht ist jedoch verpflichtet, offensichtliche, d. h. ins Auge springende Rechtsverletzungen von Amtes wegen ohne entsprechende Rüge zu beheben (RB 1999 Nr. 148).

### **E. 3.2**

Die nicht erhobene Steuer wird samt Zins als Nachsteuer eingefordert (vgl. § 160 Abs. 1 StG). Laut § 52 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 (VO StG) sind Nachsteuern ab dem Verfalltag der jeweiligen Steuerperiode zu verzinsen. Als Verfalltag gilt in der Regel der 30. September in der Steuerperiode (§ 49 Abs. 1 VO StG). Der massgebliche Zinssatz wird durch den Regierungsrat festgesetzt (§ 176 StG). Für die Steuerperioden 1999–2007 galt sowohl für Ausgleichs- als auch für Verzugszinsen ein einheitlicher Zinssatz von 2 % (Beschluss des Regierungsrats vom 14. Oktober 1998 über die Festsetzung des Skontos und die Berechnung von Zinsen für die Staats- und Gemeindesteuern; LS 631.61/ZStB Nr. 33/401). Auf den 1. Januar 2008 wurde der Verzugszins für periodische und nicht periodische Steuern neu auf 4,5 % festgesetzt, während der Ausgleichszins weiterhin bei 2 % verblieb und per 1. Januar 2012 schliesslich auf 1,5 % herabgesetzt wurde (Beschluss des Regierungsrats vom 11. Juli 2007 bzw. 9. November 2011 über die Festsetzung und Berechnung von Zinsen ab 1. Januar 2008/1. Januar 2012 für die Staats- und Gemeindesteuern; LS 631.611/ZStB Nr. 33/403). Das kantonale Steueramt legte seiner Zinsberechnung für die Steuerperioden 2008–2011 einen Zinssatz von 2 % zugrunde, ab Steuerperiode 2012 einen solchen von 1,5 %, wobei es sich um den jeweils gültigen Ausgleichszins gemäss Regierungsratsbeschluss handelte. Nachdem das Verwaltungsgericht den Pflichtigen mit Präsidialverfügung vom 3. Juni 2014 darauf hingewiesen hatte, dass ab 1. Oktober 2008 statt eines (Ausgleichs-)Zinssatzes von 2 % bzw. 1,5 % der Verzugszinssatz von 4,5 % zur Anwendung gelange, stellte sich das kantonale Steueramt in seiner freiwilligen Stellungnahme vom 4. Juni 2014 und Ergänzung zur Stellungnahme vom 13. Juni 2014 auf den Standpunkt, bei der Nachsteuerverzinsung könne es sich nicht um einen Verzugszins handeln, sondern um einen Ausgleichszins. Der Verzugszinssatz von 4,5% sei nur dann geschuldet, wenn ein Steuerpflichtiger nach Eintritt der Rechtskraft des Nachsteuerentscheids die Forderung nicht innert 30 Tagen ab Zustellung der entsprechenden Rechnung begliche. Der Begriff des Verzugszinses bei der direkten Bundessteuer sei nicht identisch mit "Verzugszins" nach kantonalem Steuerrecht. Der Überbegriff "Verzugszins" nach Bundesrecht beinhalte auch den Begriff "Ausgleichszins" im Sinn des kantonalen Steuerrechts. Letzterer solle dem Gebot der Gleichbehandlung gerecht werden, indem er gewährleiste, dass Steuerpflichtige, die ihre Steuern nach deren Fälligkeit (Zeitraum zwischen dem Verfalltag der Steuerforderung und der Zustellung der Schlussrechnung) bezahlen, keinen Zinsvorteil erlangen sollen. Mit dem

massvollen Zinssatz von 1,5% werde insbesondere der Tatsache Rechnung getragen, dass der Ausgleichszins auch bei Verzögerungen erhoben werde, die nicht auf Fehler des Pflichtigen zurückzuführen seien. Da die Bearbeitungsdauer von Nachsterverfahren nicht in der Macht des Steuerpflichtigen liege, dürfe bis zum Abschluss des Nachsterverfahrens nur der Ausgleichszinssatz verlangt werden. Der höhere Verzugszinssatz bewirke im Endeffekt eine Zusatzstrafe. Das Verwaltungsgericht hatte sich erst vor Kurzem mit der Verzinsung von Nachsteuern zu befassen. Mit Entscheid vom 14. Mai 2014 (SR.2013.00015, E. 4.3.2 m. H.) hielt es fest, dass mit dem in § 160 Abs. 1 StG erwähnten, von der Nachsteuer mitumfassten "Zins", der Verzugszins gemeint sei. Es besteht kein Anlass, von dieser Rechtsprechung abzuweichen: Mit Inkrafttreten von Art. 53 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) wurde die Nachsteuer für alle Kantone verbindlich mit der Verzugszinspflicht verknüpft (Klaus A. Vallender in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A., Basel 2002, Art. 53 StHG N. 3a). Bei der vereinfachten Nachbesteuerung von Erben ergibt sich die Verzugszinspflicht explizit aus dem Wortlaut von Art. 53a Abs. 2 StHG, indem "Die Nachsteuer [...] für die letzten drei vor dem Todesjahr abgelaufenen Steuerperioden nach den Vorschriften über die ordentliche Veranlagung berechnet und samt Verzugszins nachgefordert [wird]". Daher werden mit der Nachsteuerbefreiung die Nachsteuern und die seit der ursprünglichen Fälligkeit aufgelaufenen Verzugszinsen berechnet und eingefordert. Der so berechnete Gesamtbetrag – Nachsteuern und aufgelaufene Verzugszinsen – werden mit der Zustellung der Nachsteuerbefreiung fällig. Bezahlte der Steuerpflichtige diese Nachsteuern nicht innert 30 Tagen ab Zustellung der Befreiung, so hat er auf dem Gesamtbetrag, und damit auch auf dem in Rechnung gestellten Zins, Verzugszinsen zu entrichten (vgl. zum kantonalen Steuergesetz: Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 160 N. 42 ff., § 162 N. 21; § 162a N. 14; vgl. zum DBG: Hans Frey in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2. A., Basel 2008, Art. 164 DBG N. 7; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., Zürich 2009, Art. 164 N. 6; Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, Art. 164 Rz. 1; Hugo Casanova, Die Nachsteuer, in: ASA 68 (1999/2000) S. 1 ff., S. 9; Kreisschreiben Nr. 21 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 7. April 1995, Das Nachsteuer- und das Steuerstrafrecht nach dem DBG, Ziff. II.5 ). Dem Einwand des kantonalen Steueramts, wonach mit der Anwendung des Verzugszinssatzes faktisch eine Zusatzstrafe bewirkt werde, ist entgegenzuhalten, dass Verzugszinsen verschuldensunabhängig festgesetzt werden und ihrer Rechtsnatur nach keine Strafsanktionen darstellen. Laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung gleichen diese Zinsen bloss den Umstand aus, dass ein Pflichtiger geschuldete Steuern mit Verzögerung begleiche, was zur Folge habe, dass er einen entsprechenden Zinsvorteil und der Fiskus im gleichen Ausmass einen Nachteil erleide. Der Einwand, die Erhebung von Verzugszinsen auf den Nachsteuern sei rechtswidrig, da jene aufgrund der unverhältnismässig langen Verfahrensdauer Strafcharakter hätten, ziele damit ins Leere (BGr, 2C\_1107/2012 und 2C\_1108/2012, E. 4.3, vgl. auch BGr, 17. Juni 2013, 2C\_1109/2012, E. 4.3). Dies gilt auch im vorliegenden Fall. Die Verzinsung der Nachsteuern ab dem Verfalltag der jeweiligen Steuerperiode (vgl. § 52 VO StG) mit dem Verzugszinssatz erweist sich auch als sachgerecht. Während im offenen, ordentlichen Einschätzungsverfahren ab einem

Verfalltag (i. d. R. der 30. September) bis zum Datum der (definitiven) Schlussrechnung Vergütungs- oder Ausgleichszinssätze zur Anwendung gelangen, sind Verzugszinsen erst geschuldet, wenn die in der definitiven Schlussrechnung festgesetzten Beträgen verspätet geleistet werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 174 N. 13). Demzufolge sind Verzugszinsen erst nach Abschluss des ordentlichen Verfahrens, gestützt auf eine rechtskräftige Einschätzung geschuldet. Das Nachsteuerverfahren ist dem ordentlichen Verfahren nachgelagert und setzt die Rechtskraft der Einschätzung voraus. Die Rechtskraft bewirkt, dass die Korrektur des Steuerbetrags nach oben oder unten nicht mehr im ordentlichen Einschätzungsverfahren vorgenommen werden kann (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 160 N. 14). Mit der rechtskräftigen Nachsteuerbefugung wird die Rechtskraft der ursprünglichen Einschätzung rückwirkend beseitigt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 160 N. 11). Indem die Nachsteuerbefugung an die Stelle der Schlussrechnung tritt, muss auch derjenige Zinssatz zur Anwendung gelangen, welcher geschuldet wäre, wenn der Steuerbetrag bereits in der Schlussrechnung korrekt festgesetzt worden wäre. Dies ist aber nicht der Ausgleichszinssatz, sondern der Verzugszinssatz. Dass die mit der Nachsteuer verbundene Zinspflicht auf den Verfalltag der jeweiligen Steuerperiode zurückbezogen wird, darf nicht zur Annahme verleiten, beim anwendbaren Zins handle es sich um den Ausgleichszins, der ebenfalls auf den Verfalltag zurückbezogen wird, sich aber auf das offene Einschätzungsverfahren bezieht.

### **E. 3.3**

Die Zinsberechnung des kantonalen Steueramts ist daher von Amtes wegen zu berichtigen und damit ab 1. Oktober 2008 mit einem Verzugszins von 4,5 % zu rechnen. Bis und mit Entscheiddatum des kantonalen Steueramts (12. April 2013 bzw. 11. März 2013 als Stichtag für die Verzugszinnsberechnung) ergibt sich folgendes Bild: [...] Zusammengefasst schuldet der Pflichtige auf der nicht erhobenen Staatssteuer einen Verzugszins von Fr. ... anstelle von Fr. ... (Verböserung um Fr. ...); für die nicht erhobene Gemeindesteuer ist anstelle eines Verzugszinns von Fr. ... ein solcher von Fr. ... geschuldet (Verböserung um Fr. ...).

### **E. 3.4**

Für die Zeitspanne vom Erlass der Verfügung des kantonalen Steueramts (Stichtag: 11. März 2013) bis zum heutigen Urteilsdatum (23. Juli 2014) fallen weitere Verzugszinsen an: [...] Dies führt zur Abweisung des Rekurses. Die nicht erhobene Steuer (Staats- und Gemeindesteuern 2008–2009) beträgt Fr. .... Die darauf geschuldeten Verzugszinsen werden neu auf Fr. ... festgesetzt. Dies ergibt neu eine Nachsteuer (samt Zins) von Fr. ....

### **E. 4**

Da das Bussenverfahren für die Staats- und Gemeindesteuern (2008–2010) sowie für die direkte Bundessteuer (2008–2010) im Einspracheentscheid bis zur rechtskräftigen Erledigung des Nachsteuerverfahrens sistiert wurde, ist auf die diesbezüglichen Vorbringen nicht weiter einzugehen.

### **E. 5**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Rekurrenten aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 StG) und steht ihm keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 162 Abs. 3 StG). Eine solche ist auch dem kantonalen Steueramt nicht zuzusprechen, nachdem nicht ersichtlich ist, inwieweit ihm

durch das vorliegende Verfahren besondere Umtriebe entstanden sind.

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