

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2013.00020 vom 2. April 2014

ZH Verwaltungsgericht, 2014-04-02, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SR.2013.00020](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2013.00020)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2013.00020 du 2 avril 2014

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2013.00020 del 2 aprile 2014

## Regeste

Nachsteuer (Staats- und Gemeindesteuern 2000-2003) | Bei einem Einschätzungsentscheid wird nur die im Dispositiv vorgenommene Festsetzung der Steuerfaktoren – Reineinkommen und Reinvermögen bzw. Reinertrag und Kapital – rechtskräftig. Die einzelnen Komponenten dieser Faktoren – Einkünfte und Abzüge bzw. Aktiven und Passiven – können als Elemente der Begründung des Entscheids nicht an dessen Rechtskraft teilhaben. Ist eine von der Steuerbehörde behauptete verdeckte Gewinnausschüttung bereits Gegenstand des rechtskräftig abgeschlossenen Veranlagungsverfahrens der Aktiengesellschaft gewesen und ist die Ausschüttung von der rechtskräftig urteilenden Instanz festgestellt und dem Entscheid zugrunde gelegt worden, so ist diese tatsächliche und rechtliche Würdigung für das Einschätzungsverfahren des Aktionärs, in welchem zu prüfen ist, ob die betreffende Gewinnausschüttung bei ihm Vermögensertrag bilde, nicht verbindlich (E. 6.1). Die Erwägungen in den Urteilen des Veranlagungsverfahrens der Gesellschaft entfalten für das vorliegende Verfahren keine Rechtskraft. Die Vorinstanz durfte sich daher bei der Berechnung der Nachsteuern nicht "ohne Weiteres" darauf stützen (E. 6.2). Rückweisung

## Erwägungen

### E. 2

Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können sowohl bei der Staats- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer alle Rechtsverletzungen geltend gemacht werden, nicht aber die Unangemessenheit des angefochtenen Entscheids. Überdies gilt im Beschwerdeverfahren das Novenverbot, weshalb für das Verwaltungsgericht die gleiche Aktenlage massgebend ist wie für das Steuerrekursgericht (vgl. VGr, 25. August 2010, SB.2010.00055 und SB.2010.00056, jeweils E. 1.1 und 1.2).

### E. 3

Die Pflichtigen bringen vor, durch die Nichtzustellung der Nachsteuergrundlage und -berechnung zur Stellungnahme sei ihr Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt worden. Zwar ist das kantonale Steueramt grundsätzlich gehalten, den Pflichtigen Gelegenheit zu geben, sich zu den Ermittlungsergebnissen zu äussern. Allerdings trifft dies nur zu, sofern die Grundlagen im Verlauf des Verfahrens zuungunsten der Steuerpflichtigen abgeändert werden sollen (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 162 N. 30). Die Vorinstanz stützte sich, wie bei Eröffnung des Nachsteuerverfahrens angekündigt, einzig auf die von den Pflichtigen gemachten Nachdeklarationen und den rechtskräftigen Einschätzungsentscheid bzw. das rechtskräftige Bundesgerichtsurteil betreffend die H AG.

Die Berechnungsgrundlagen waren den Pflichtigen somit bekannt. Ob durch das Verhalten der Vorinstanz das rechtliche Gehör verletzt worden ist, kann indes offen bleiben, da eine allfällige Gehörsverletzung im Einspracheverfahren geheilt worden ist (BGE 129 I 129 E. 2.2.3).

#### **E. 4**

Weiter trifft entgegen der Meinung der Pflichtigen nicht zu, dass das Verfahren für die Einkommensaufrechnung nicht rechtsgültig eröffnet worden ist. Das kantonale Steueramt nennt in der Einleitungsmitteilung ausdrücklich, dass abgeklärt werde, "ob sämtliche steuerrechtlich erheblichen Sachverhalte in der massgebenden Steuererklärung offen gelegt wurden". Zudem nennt die Einleitungsverfügung ausdrücklich "geldwerte Leistungen". Das Nachsteuerverfahren umfasst somit alle mit der Nichtdeklaration im Zusammenhang stehenden steuerrechtlich relevanten Sachverhalte.

#### **E. 5.1**

Gemäss § 20 Abs. 1 lit. c Satz 1 StG und Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG sind als Ertrag aus beweglichem Vermögen, insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse, Kapitalrückzahlungen für Gratisaktien und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art, steuerbar. Zu den letztgenannten Leistungen gehören insbesondere die verdeckten Gewinnausschüttungen im Sinn von § 64 Abs. 1 Ziff. 2 lit. e StG und Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG. Gemäss der sog. Dreieckstheorie kann einkommenssteuerrechtlich eine geldwerte Leistung an einen der Gesellschaft nahestehenden Dritten u. U. als steuerbare Zuwendung (insbesondere als verdeckte Gewinnausschüttung) an den Aktionär qualifiziert werden (vgl. u. a. BGE 131 II 722 E. 4.1 mit weiteren Hinweisen). Bei geldwerten Leistungen zwischen Schwestergesellschaften fliesst der Vorteil unmittelbar von einer Gesellschaft zur anderen. Auf dem gemeinsamen Beteiligungsverhältnis fussende Zuwendungen zwischen solchen Gesellschaften haben als verdeckte Gewinnausschüttungen an den Aktionär einerseits und als verdeckte Kapitaleinlagen des Aktionärs an die empfangende Gesellschaft andererseits zu gelten. Dabei ist aufgrund eines Drittvergleichs zu untersuchen, ob die zu beurteilende Leistung im Vergleich zu üblichem Geschäftsgebaren derart ungewöhnlich ist, dass der Schluss nahelegt, sie wäre so nicht erbracht worden, wenn der Leistungsempfänger dem Anteilsinhaber nicht nahestehen würde (vgl. u. a. StR 65/2010 S. 558 E. 2.3 mit weiteren Hinweisen). Der Beteiligungsinhaber ist somit auch für Zuwendungen der Gesellschaft zu besteuern, die einer von ihm beherrschten weiteren Gesellschaft zufließen, wenn eine geschäftsmässige Begründetheit für ein solches Vorgehen fehlt (vgl. BGE 113 Ib 23 E. 3a mit weiteren Hinweisen). Die Erbringung einer Leistung durch eine Aktiengesellschaft an eine von ihrem Aktionär beherrschte andere Aktiengesellschaft darf, bei fehlender geschäftsmässiger Begründetheit, grundsätzlich zur Besteuerung des Aktionärs führen (vgl. BGE 138 II 57 E. 4.2 mit weiteren Hinweisen).

#### **E. 5.2**

Das Zufließen von Vermögensertrag im Sinn von § 20 Abs. 1 lit. c Satz 1 StG und Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG ist eine steuerbegründende Tatsache, welche die Steuerbehörden nachzuweisen haben. Demgegenüber trägt der Steuerpflichtige die Beweislast für die steuermindernden bzw. -aufhebenden Tatsachen (vgl. BGE 133 II 153 E. 4.3). Besonders strenge Beweiserfordernisse sind zu beachten, wenn es um internationale Geschäfts- und Rechtsbeziehungen geht, weil sich die Verhältnisse des ausländischen Leistungsempfängers

der Kontrolle durch die inländischen Steuerbehörden entziehen. Bei Zahlungen ins Ausland ist somit nicht nur der Empfänger zu nennen, sondern es sind die gesamten Umstände darzulegen, die im konkreten Fall zu deren Ausrichtung geführt haben. Es sind die Verträge der jeweiligen Grundgeschäfte vorzuweisen sowie allfällige schriftliche Provisionsvereinbarungen, ferner die lückenlos dokumentierte Korrespondenz mit den Zahlungsempfängern und den allenfalls involvierten Banken. Die geschäftsmässige Begründetheit muss auch in einem solchen Fall derart nachgewiesen werden, dass sich die Steuerbehörde vergewissern kann, dass geschäftliche Gründe und nicht die engen persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen für die geldwerte Leistung ausschlaggebend waren (Urteil des Bundesgerichts vom 31. Juli 2013 2C\_797/2012; 2C\_798/2012 E. 2.2.2).

### **E. 6.1**

Die Auffassung des kantonalen Steueramts, wonach auf die Feststellungen in Sachen H AG in den Urteilen des Verwaltungsgerichts des Kantons X vom 2011 und des Bundesgerichts vom 2012 "ohne Weiterungen" abgestellt werden könne, ist nicht zu teilen. Bei einem Einschätzungsentscheid wird nur die im Dispositiv vorgenommene Festsetzung der Steuerfaktoren – Reineinkommen und Reinvermögen bzw. Reinertrag und Kapital – rechtskräftig. Die einzelnen Komponenten dieser Faktoren – Einkünfte und Abzüge bzw. Aktiven und Passiven – können als Elemente der Begründung des Entscheids nicht an dessen Rechtskraft teilhaben (vgl. RB 1995 Nr. 42, siehe auch Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 20 N. 144 mit weiteren Hinweisen). Ist eine von der Steuerbehörde behauptete verdeckte Gewinnausschüttung bereits Gegenstand des rechtskräftig abgeschlossenen Veranlagungsverfahrens der Aktiengesellschaft gewesen und ist die Ausschüttung von der rechtskräftig urteilenden Instanz festgestellt und dem Entscheid zugrunde gelegt worden, so ist diese tatsächliche und rechtliche Würdigung für das Einschätzungsverfahren des Aktionärs, in welchem zu prüfen ist, ob die betreffende Gewinnausschüttung bei ihm Vermögensertrag bilde, nicht verbindlich. Die rechtskräftige Erledigung des Veranlagungsverfahrens der Gesellschaft schliesst die rechtskräftige Feststellung der zu beurteilenden verdeckten Gewinnausschüttung nicht ein (vgl. RB 1995 Nr. 42).

### **E. 6.2**

Die Erwägungen in den Urteilen des Verwaltungsgerichts des Kantons X vom 17. August 2011 und des Bundesgerichts vom 13. Juni 2012 betreffend die H AG entfalten für das vorliegende Verfahren somit keine Rechtskraft. Die Vorinstanz durfte sich daher bei der Berechnung der Nachsteuern nicht "ohne Weiteres" darauf stützen. Sie wäre gehalten gewesen den rechtserheblichen Sachverhalt selber zu erstellen und substantiiert darzulegen, welche Tatsachen sich für das vorliegende Nachsteuerverfahren als steuerbegründend erweisen. Hierbei wird nicht verkannt, dass zwischen den beiden Verfahren ein enger sachlicher Zusammenhang besteht, welcher sich insbesondere auf die Anforderungen an die Mitwirkung der Pflichtigen auswirkt. Diese werden die vom kantonalen Steueramt substantiiert vorgebrachten geldwerten Leistungen im Einzelnen bestreiten müssen und mittels Belegen schlüssig aufzuzeigen zu haben, dass die Zahlungen geschäftsmässig begründet waren. Das Mass der Substanziierung ist dabei in Anbetracht des Umstandes, dass die Pflichtigen bereits im Veranlagungsverfahren der H AG über die ihnen als Aktionär vorgehaltenen geldwerten Leistungen informiert worden sind, nicht zu überspannen.

### **E. 6.3**

Nach dem Gesagten ist festzuhalten, dass sich aufgrund der Aktenlage nicht abschliessend beurteilen lässt, ob und in welchem Ausmass die Pflichtigen aus der behaupteten Gewinnausschüttung Vermögensertrag erhalten haben. Der Sachverhalt erweist sich somit als nicht genügend erstellt. Das Verwaltungsgericht enthält sich bei dieser Sach- und Rechtslage, auch zur Wahrung des Instanzenzugs, einer selbständigen Prüfung, weshalb die angefochtene Verfügung aufzuheben und die Sache zur neuen Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen ist. Dies führt zur teilweisen Gutheissung der Beschwerde. Die Sache ist im Sinn der Erwägungen zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen.

### **E. 7**

Angesichts des Umstands, dass der Ausgang des Verfahrens in materieller Hinsicht noch offen ist, rechtfertigt sich eine hälftige Kostenauflegung. Die Kosten des Verfahrens sind bei diesem unentschiedenen Verfahrensausgang zur Hälfte den Eheleuten A/B und zur Hälfte dem kantonalen Steueramt aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 und Art. 153 Abs. 3 DBG) und es sind keine Parteienschädigungen zuzusprechen (§ 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 153 Abs. 3 DBG ).

### **E. 8**

Nach der Regelung in Art. 90 ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 (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 wiedergutzumachenden 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).

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