

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2014.00015 vom 1. April 2015

ZH Verwaltungsgericht, 2015-04-01, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2014.00015

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2014.00015 du 1 avril 2015

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2014.00015 del 1 aprile 2015

Regeste

Nachsteuer (Staats und Gemeindesteuern 2002-2009) | Ermessenseinschätzung im Nachsteuerverfahren Im Einschätzungsverfahren 2010 wurde entdeckt, dass die Pflichtigen, die mangels Einreichen einer Steuererklärung in den StP 2002-2009 stets nach pflichtgemäsem Ermessen i.S.v. § 139 II StG eingeschätzt werden mussten, zu tief besteuert wurden. Wegen Verdachts auf Unterbesteuerung zufolge unterlassener (obwohl gebotener) Einsprache gegen zu tiefe Ermessenseinschätzungen wurde gegen sie ein Nachsteuerverfahren eröffnet; zugleich wurden die Pflichtigen aufgefordert, div. Unterlagen bzw. die ausstehenden Steuererklärungen einzureichen, "ansonsten aufgrund der Akten entschieden werde". Nach erfolgloser Mahnung der Auflage erfolgte auch im Nachsteuerverfahren eine Ermessenstaxation. Allerdings versäumte es das kStA, die Pflichtigen i.S.v. § 5 VO StG ausdrücklich auf die mit der Nichterfüllung der Auflage verbundenen Rechtsnachteile (Möglichkeit der Ermessenseinschätzung) hinzuweisen. Der blosser Hinweis, es werde aufgrund der Akten entschieden, genügt dafür nicht. Damit sind die formellen Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung nicht erfüllt. Aufhebung der Verfügungen des kStA. Teilweise Gutheissung und Rückweisung.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SR.2014.00015 Urteil der 2. Kammer vom 1. April 2015 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Leana Isler, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiberin Jsabelle Mayer. In Sachen 1. A, 2. B, Rekurrierende, gegen Staat Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Rekursgegner, betreffend Nachsteuer (Staats und Gemeindesteuern 2002–2009), hat sich ergeben: I. A. A und B (nachfolgend: die Pflichtigen) reichten seit der Steuerperiode 1995/1996 keine Steuererklärungen ein. Nach erfolgloser Mahnung für die Steuerperioden 2002–2009 wurden sie vom kantonalen Steueramt jeweils nach pflichtgemäsem Ermessen (§ 139 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]) eingeschätzt. Die Ermessenseinschätzungen für die Staats- und Gemeindesteuern 2002–2008 erwachsen unangefochten in Rechtskraft. Gegen die Ermessenseinschätzung für die Staats- und Gemeindesteuern 2009 erhoben die Pflichtigen Einsprache, auf welche das kantonale Steueramt wegen Verspätung nicht eintrat; den gegen den Einspracheentscheid gerichteten Rekurs wies das Steuerrekursgericht am 7. Februar 2012 ab und stellte fest, der Einschätzungsentscheid für die Staats- und Gemeindesteuern 2009 sei rechtskräftig. B. Im Einschätzungsverfahren 2010 wurde anhand der individuellen SVA-Kontoauszüge der Pflichtigen entdeckt, dass jene in den fraglichen Steuerperioden über ein höheres Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit verfügten, als in den

Ermessenseinschätzungen angenommen. Am 5. November 2012 eröffnete das kantonale Steueramt gegen die Pflichtigen ein Nachsteuerverfahren für die Staats- und Gemeindesteuern 2002–2009 wegen Verdachts auf Unterbesteuerung zufolge unterlassener Einsprache gegen zu tiefe Ermessenseinschätzungen. Gleichzeitig forderte es sie auf, für die betreffenden Steuerperioden Aufstellungen über die Einkommens- und Vermögensverhältnisse (inkl. Belege) oder vollständig ausgefüllte Steuererklärungen einzureichen, ansonsten aufgrund der Akten entschieden werde. Ohne dieser Aufforderung nachzukommen, liessen sich die Pflichtigen am 12. Juni 2013 anlässlich einer persönlichen Anhörung zu den Nachsteuergrundlagen und -berechnungen vernehmen. Mit Auflage vom 11. Juni 2013 wurden die Pflichtigen unter Neuansetzung einer Frist gebeten, neben den bereits verlangten noch zusätzliche Unterlagen einzureichen. Als das AufLAGeschreiben unbeantwortet blieb, räumte das kantonale Steueramt den Pflichtigen mit Schreiben vom 6. Januar 2014 letztmals Gelegenheit ein, die angeforderten Unterlagen einzureichen, mit der Androhung, es werde sonst gemäss Akten entschieden. Diese Frist liessen die Pflichtigen wieder unbenutzt verstreichen. C. Mit Verfügung vom 17. Februar 2014 auferlegte das kantonale Steueramt den Pflichtigen für die Staats- und Gemeindesteuern 2002–2009 eine Nachsteuer (samt Zins) von Fr. Dabei machte es vom Bruttoeinkommen der Pflichtigen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit folgende Abzüge: Sozialversicherungsbeiträge (pauschal 10 %), Berufskosten (pauschal 3 % pro Ehegatte), hälftiger Verpflegungskostenabzug pro Ehegatte, Weiterbildungskosten (pauschal Fr. 800.-), Versicherungsprämien-, Zweiverdiener-, Kinderabzug. II. Mit Verfügung im Einspracheverfahren vom 29. September 2014 wies das kantonale Steueramt eine Einsprache der Pflichtigen ab und bestätigte die Nachsteuerauflage sowie deren Höhe. III. Mit Rekurs vom 16. November 2014 beantragten die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht, es sei auf die Einforderung von Nachsteuern zu verzichten und das Nachsteuerverfahren zu schliessen. Ausserdem verlangten sie, es sei auf die Auferlegung von Bussen zu verzichten. Mit Präsidialverfügung vom 20. November 2014 wurde den Pflichtigen Frist angesetzt, um zu einer allfälligen Verböserung, resultierend aus einer zu niedrigen Verzinsung der Nachsteuern (Ausgleichszinssatz von 2 % statt eines Verzugszinses von 4,5 % ab 1. Januar 2008) durch das kantonale Steueramt, Stellung zu nehmen. Mit Rekursantwort vom 18. Dezember 2014 stellte das kantonale Steueramt den Antrag auf Abweisung des Rekurses, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Rekurrierenden. Zudem beantragte es, der Zinsfuss bei der Verzinsung der Nachsteuern ab 1. Januar 2008 sei bei 2 % zu belassen. Nach Eingang der Replik der Pflichtigen am 13. Januar 2015 nahm das kantonale Steueramt mit Duplik vom 4. Februar 2015 einlässlich Stellung zur Frage der Verzinsung der Nachsteuern. Mit Präsidialverfügung vom 20. Februar 2015 wurde den Pflichtigen Gelegenheit gegeben, innert angesetzter Frist zum formlos beigezogenen "Auszug aus den gesetzlichen Grundlagen", welcher der Auflage des kantonalen Steueramts vom 5. November 2012 beigelegt war, Stellung zu nehmen, unter gleichzeitigem Hinweis darauf, dass eine Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen nur unter ausdrücklichem Hinweis auf die gesetzlichen Grundlagen und die damit verbundenen Rechtsnachteile möglich sei. Die Pflichtigen liessen sich in der Folge nicht vernehmen. 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 ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, wird laut § 160 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. Nimmt das kantonale Steueramt gestützt auf § 139 Abs. 2 StG eine Ermessenseinschätzung vor und fällt diese zu tief aus, wird dem Steuerpflichtigen zugemutet, dass er dagegen Einsprache erhebt. Andernfalls kann bei späterer Entdeckung der zu tiefen Einschätzung ein Nachsteuerverfahren durchgeführt werden (VGr, 3. März 2010, SR.2009.00005, E. 1 = ZStP 2011, S. 232 ff.; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 139 N. 94).

E. 2.1

Auf das Nachsteuerverfahren finden die Bestimmungen über die Verfahrensgrundsätze, das Einschätzungs-, das Einsprache- und das Rekursverfahren sinngemäss Anwendung (vgl. § 162 Abs.

E. 2.2

Soweit die Pflichtigen geltend machen, sie hätten die Steuererklärungen 2002–2009 rechtzeitig, vollständig und korrekt eingereicht, stellen sie sich sinngemäss auf den Standpunkt, die Ermessenseinschätzungen 2002–2009 seien zu Unrecht erfolgt, da sie ihren Verfahrenspflichten nachgekommen seien. Die Eröffnung des Nachsteuerverfahrens hat indessen nicht zur Folge, dass das ordentliche Einschätzungsverfahren von Grund auf neu aufgerollt würde und die rechtskräftigen Steuereinschätzungen nach allen Seiten hin überprüft werden könnten. Den Einwand, sie seien zu Unrecht nach Ermessen eingeschätzt worden, hätten die Pflichtigen bereits im ordentlichen Verfahren vorbringen können; von den ihnen offenstehenden Rechtsmitteln machten sie mit Ausnahme der erhobenen Rechtsmittel gegen die Ermessenseinschätzung 2009 keinen Gebrauch. Mit ihrer Darstellung, die Einschätzungsentscheide 2002–2009 hätten sie nie erhalten und sich damit auch nicht gegen die "gegebenenfalls" erfolgten Entscheide wehren können, setzen sie sich in Widerspruch zu ihren Aussagen anlässlich der persönlichen Anhörung: Dort führten sie aus, es hätte keine Veranlassung bestanden, gegen die Ermessenseinschätzungen Einsprache zu erheben, weil das geschätzte Einkommen ihrer Ansicht nach plausibel erschien. Nach dem Gesagten ist daher nicht nur davon auszugehen, dass den Pflichtigen sämtliche Einschätzungsentscheide für die Steuerperioden 2002–2009 zugestellt werden konnten, sondern auch, dass diese – mangels Anfechtung durch die Pflichtigen bzw. verspäteter Rechtsmittelerhebung – allesamt rechtskräftig sind.

E. 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. BGr, 22. Juni 2011, 2C_203/2011 und 2C_204/2011, E. 3.1 = StR 2011, 700; BGE 123 II 552 E. 4c). Formelle Voraussetzung für eine Ermessenseinschätzung ist, dass die steuerpflichtige Person formell zur Erfüllung ihrer Verfahrenspflichten aufgefordert wurde (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 139 N. 66 ff., auch zum Folgenden). Sowohl in der ersten Aufforderung, so etwa bei der Auflage zur Einreichung von Unterlagen, als auch in der Mahnung muss die Ermessenseinschätzung gemäss § 139 Abs. 2 StG angedroht werden, verbunden mit einem ausdrücklichen Hinweis auf die Rechtsnachteile bei Nichterfüllung (bei der Ermessenseinschätzung die Beweislastumkehr im Einspracheverfahren, die bewirkt, dass die Steuerpflichtigen die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessenseinschätzung nachzuweisen haben). Die Notwendigkeit der Ankündigung von Rechtsnachteilen bei der Ermessenseinschätzung ist in § 5 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 (VO StG) ausdrücklich vorgesehen.

E. 3.1

Wird der Steuerpflichtige nach pflichtgemässen Ermessen eingeschätzt, so wird von ihm erwartet, dass er bei einer Unterbesteuerung gegen die Einschätzung Einsprache erhebt (siehe E. 1.2). In den Steuerperioden 2002–2009 erzielten die Pflichtigen gemäss ihren individuellen SVA-Kontoauszügen gemeinsam folgende Bruttoeinkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, welchen folgende, nach Ermessen geschätzte Einkommen gegenüberzustellen sind: [...] Zwar können vom jährlichen Bruttoeinkommen der Pflichtigen jeweils Abzüge in einer Grössenordnung von Fr. ... gemacht werden. Dennoch musste den Pflichtigen die Divergenz des nach Ermessen geschätzten Einkommens zum tatsächlichen Einkommen auf den ersten Blick in die Augen springen. Dass die Pflichtigen überzeugt waren, die rechtskräftigen Einschätzungen würden die damalige Einkommens- und Vermögenssituation ihrer Familie korrekt abbilden, erscheint unter diesen Umständen nicht glaubwürdig. Vielmehr wären die Pflichtigen verpflichtet gewesen, die zu niedrig ausgefallenen Ermessenseinschätzungen mit Einsprache anzufechten. Wird die Differenz des geschätzten zum wirklichen Einkommen – wie hier – erst nachträglich entdeckt, wird die nicht erhobene Steuer samt Zins im Nachsteuerverfahren eingefordert. Die Voraussetzungen von § 160 Abs. 1 StG – Unterbesteuerung, rechtskräftige Einschätzung, neue Tatsache – sind vorliegend gegeben, weshalb gegen die Pflichtigen zu Recht ein Nachsteuerverfahren eingeleitet wurde.

E. 3.2

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 pflichtgemässen Ermessen fest (§ 139 Abs. 2 in Verbindung mit § 162 Abs.

E. 3.3

Mit Auflage vom 5. November 2012 forderte das kantonale Steueramt die Pflichtigen auf, für die Steuerperioden 2002–2009 Aufstellungen über ihre Einkünfte aus unselbständiger und selbständiger Erwerbstätigkeit (wie Lohnausweise oder –abrechnungen), den Wertschriftenenertrag, Angaben über weitere Einkünfte (z. B. auch aus unverteilter Erbschaft, Unterhaltsbeiträge), Aufstellungen über ihr bewegliches Vermögen (Wertschriften, Guthaben, Motorfahrzeuge, Bargeld, Rückkaufswert von Versicherungen usw.) sowie über das unbewegliche Vermögen per 31. Dezember einzureichen, alles unter Beilage von

Belegen. Im Fall, dass die Pflichtigen die geforderten Unterlagen nicht einreichten, werde gemäss Aktenlage entschieden. Zudem liege ein Einreichen vollständig ausgefüllter Steuererklärungen 2002–2009 besonders mit Blick auf die steuermindernden Faktoren (Berufsauslagen, Schuldzinsen, Schulden und andere Abzüge) in ihrem eigenen Interesse. Diese Auflage wurde am 11. Juni 2013 wiederholt, wobei zusätzlich detaillierte Kontoauszüge sämtlicher Bank- und Postkonten sowie die Kauf- und Verkaufsabrechnungen der C-Aktien verlangt wurden. Am 6. Januar 2014 wurde die Erfüllung der Auflage gemahnt, unter Hinweis, dass ansonsten aufgrund der Akten entschieden werde. Da die Pflichtigen laut Verfügung im Einspracheverfahren vom 29. September 2014 "auch im Nachsteuerverfahren keine Steuererklärungen oder sonstige Unterlagen eingereicht haben, aus welchen auf das tatsächliche steuerbare Einkommen geschlossen werden konnte, mussten die Nachsteuergrundlagen aufgrund der vorhandenen Akten erstellt werden." Dies bedeutet nicht etwas anderes, als dass die Festsetzung der Nachsteuer wegen Verletzung der den Pflichtigen obliegenden Verfahrenspflichten (Nichterfüllen der Auflage trotz Mahnung) nach pflichtgemäßem Ermessen im Sinn von § 139 Abs. 2 StG vorgenommen wurde. Aufgrund des Überbesteuerungsverbots hatte das kantonale Steueramt zudem auch diejenigen steuermindernden Tatsachen zu berücksichtigen, von deren Vorhandensein auszugehen war und deren Höhe gegebenenfalls zu schätzen war (vgl. VGr, 30. September 2009, SR.2009.00003, E. 3; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 160 N. 13 und § 139 N. 62). Dass es sich vorliegend um eine Schätzung des steuerbaren Einkommens handelte, ergibt sich bereits daraus, dass bei den steuerbaren Einkünften einzig die Einkommen der Pflichtigen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit herangezogen wurden. Nicht berücksichtigt wurden allfällige Einkünfte oder Verluste des Ehemanns aus seiner selbständigen Neben erwerbstätigkeit als Informatiker (inzwischen konkursites Einzelunternehmen) oder Wert schriftenerträge aus den C-Aktien (mit anfänglichem Gegenwert von Fr. ...).

E. 3.4

Auch eine Ermessenseinschätzung im Nachsteuerverfahren hat den Anforderungen von § 139 Abs. 2 StG in Verbindung mit §

E. 3.5

Bei dieser Sachlage ist auf die Vorbringen der Parteien zur Frage, ob die Nachsteuern ab 1. Januar 2008 mit dem Verzugszinssatz oder dem Ausgleichszinssatz zu verzinsen sind, nicht einzugehen. Diesbezüglich kann auf die verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung verwiesen werden, gemäss welcher der Verzugszinssatz zur Anwendung gelangt (vgl. hierzu VGr, 17. Dezember 2014, SR.2013.00008, E. 4; 23. Juli 2014, SR.2013.00016, E. 3; 14. Mai 2014, SR.2013.00015, E. 4.3).

E. 3.6

Das Nachsteuerverfahren wurde am 5. November 2012 eingeleitet. Damit ist für sämtliche Steuerperioden die zehnjährige, relative Verwirkungsfrist, innerhalb welcher das Nachsteuerverfahren eingeleitet werden muss, gewahrt (vgl. § 161 Abs. 1 StG). Denn der Beginn der Frist setzt beim Ablauf derjenigen Steuerperiode ein, für welche eine Unterbesteuerung vorliegt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 161 N. 5). Letzteres gilt auch für die in § 161 Abs. 2 StG statuierte absolute Verwirkungsfrist von 15 Jahren nach Ablauf der Steuerperiode, auf die sie sich bezieht. Um die absolute Verwirkungsfrist in Bezug auf die am Längsten zurückliegende Steuerperiode 2002 einzuhalten, hat die Neufestsetzung der Nachsteuer bis am 31. Dezember 2017 zu erfolgen. 4. Die Busse wegen

Steuerhinterziehung nach § 235 Abs. 1 StG ist eine echte kriminalrechtliche Strafe, sodass auf das Steuerstrafverfahren dementsprechend die strafprozessualen Grundsätze zur Anwendung gelangen (vgl. VGr, 3. März 2010, SR.2009.00005, E. 3; RB 2000 Nr. 135). Wird mit dem Begehren um gerichtliche Beurteilung die Überprüfung von Busse und Verschulden verlangt (vgl. § 252 Abs. 1 StG), erfolgt dies im vom Nachsteuerverfahren getrennt verlaufenden Steuerstrafverfahren. Infolgedessen sind die Pflichtigen mit ihrem die Aufhebung der Busse verlangenden Antrag ins Steuerstrafverfahren zu verweisen, und es ist darauf im vorliegenden Nachsteuerverfahren nicht einzutreten. Dies führt zur teilweisen Gutheissung des Rekurses, soweit darauf einzutreten ist. Die Sache ist zur neuen Beurteilung und zum Neuentscheid im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt zurückzuweisen.

E. 5

Nach § 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 StG sind die Gerichtskosten in der Regel der unterliegenden Partei aufzuerlegen. Nach der neuesten bundesgerichtlichen Rechtsprechung gilt eine Rückweisung mit offenem Ausgang als Obsiegen der Rekurrierenden. Dabei spielt es keine Rolle, ob die Rückweisung beantragt wurde (vgl. BGr, 28. April 2014, 2C_845/2013, E. 3). Die Gerichtskosten sind daher dem Rekursgegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 162 Abs. 3 StG), und es steht ihm keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 162 Abs. 3 StG).

E. 6

Der vorliegende Rückweisungsentscheid kann nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nach Art. 82 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG) angefochten werden, soweit er einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (Art. 93 Abs. 1 BGG).

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