

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2014.00016 vom 1. April 2015

ZH Verwaltungsgericht, 2015-04-01, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2014.00016

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2014.00016 du 1 avril 2015

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2014.00016 del 1 aprile 2015

Regeste

Nachsteuer (Direkte Bundessteuer 2002-2009) | Ermessensveranlagung im Nachsteuerverfahren Im Veranlagungsverfahren 2010 wurde entdeckt, dass die Pflichtigen, die mangels Einreichen einer Steuererklärung in den StP 2002-2009 stets nach pflichtgemäsem Ermessen i.S.v. Art. 130 II DBG veranlagt werden mussten, zu tief besteuert wurden. Wegen Verdachts auf Unterbesteuerung zufolge unterlassener (obwohl gebotener) Einsprache gegen zu tiefe Ermessensveranlagungen 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 ausdrücklich auf die mit der Nichterfüllung der Auflage verbundenen Rechtsnachteile (Möglichkeit der Ermessensveranlagung) hinzuweisen. Der blosse Hinweis, es werde aufgrund der Akten entschieden, genügt dafür nicht. Damit sind die formellen Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung nicht erfüllt. Aufhebung der Verfügungen des kStA. Teilweise Gutheissung und Rückweisung.

Erwägungen

E. 2

DBG eine Ermessens veranlagung vor und fällt diese zu tief aus, wird dem Steuerpflichtigen zugemutet, dass er dagegen Einsprache erhebt. Andernfalls kann bei späterer Entdeckung der zu tiefen Veranlagung ein Nachsteuerverfahren durchgeführt werden (vgl. VGr, 3. März 2010, SR.2009.00006, E. 1 = ZStP 2011, 232 ff.; Martin Zweifel/Hugo Casanova, Schweizerisches Steuerver fahrensrecht – Direkte Steuern, Zürich 2008, § 20 N. 7; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., Zürich 2009, Art. 130 N. 74).

E. 2.1

Auf das Nachsteuerverfahren finden die Bestimmungen über die Verfahrensgrundsätze, das Veranlagungs-, das Einsprache- und das Beschwerdeverfahren sinngemäss Anwendung (vgl. Art. 153 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 Ermessensveranlagungen 2002–2009 seien zu Unrecht erfolgt, da sie ihren Verfahrenspflichten nachgekommen seien. Die Eröffnung des Nachsteuerverfahrens hat indessen nicht zur Folge, dass das ordentliche Veranlagungsverfahren von Grund auf neu

aufgerollt würde und die rechtskräftigen Steuerveranlagungen nach allen Seiten hin überprüft werden könnten. Den Einwand, sie seien zu Unrecht nach Ermessen veranlagt worden, hätten die Pflichtigen bereits im ordentlichen Verfahren vorbringen können; von den ihnen offenstehenden Rechtsmitteln machten sie mit Ausnahme der erhobenen Rechtsmittel gegen die Ermessensveranlagung 2009 keinen Gebrauch. Mit ihrer Darstellung, die Veranlagungsverfügungen 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 Ermessensveranlagungen 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 Veranlagungsverfügungen 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

DBG nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen. Die gesetzlich geforderte Begründung der Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung 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 Ermessensveranlagung ist, dass die steuerpflichtige Person formell zur Erfüllung ihrer Verfahrenspflichten aufgefordert wurde (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 130 N. 4 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 Ermessensveranlagung gemäss Art. 130 Abs. 2 DBG angedroht werden, verbunden mit einem ausdrücklichen Hinweis auf die Rechtsnachteile bei Nichterfüllung (bei der Ermessensveranlagung die Beweislastumkehr im Einspracheverfahren, die bewirkt, dass die Steuerpflichtigen die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nachzuweisen haben).

E. 3.1

Wird der Steuerpflichtige nach pflichtgemässen Ermessen veranlagt, so wird von ihm erwartet, dass er bei einer Unterbesteuerung gegen die Ermessensveranlagung 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 Veranlagungsverfügungen würden die damalige Einkommenssituation ihrer Familie korrekt abbilden, erscheint unter diesen Umständen nicht glaubwürdig. Vielmehr wären die Pflichtigen verpflichtet gewesen, die zu niedrig ausgefallenen Ermessensveranlagungen 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 Art. 151 Abs. 1 DBG – Unterbesteuerung, rechtskräftige

Veranlagung, 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, so setzt die Veranlagungsbehörde die Nachsteuer nach pflichtgemäßem Ermessen fest (Art. 130 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 153 Abs. 3 DBG). Diese Ermessensveranlagung kann gemäss Art. 132 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 153 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 Wertschriftenertrag, Angaben über weitere Einkünfte (z.B. auch aus unverteilter Erbschaft, Unterhaltsbeiträge), Aufstellungen über ihr bewegliches Vermögen (Wertschriften, Guthaben, Motorfahrzeuge, Bargeld, Rückkaufwert 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 würde ein Einreichen vollständig ausgefüllter Steuererklärungen 2002–2009 besonders mit Blick auf die steuermindernden Faktoren (Berufsauslagen, Schuldzinsen, Schulden und andere Abzüge) in ihrem eigenen Interesse erfolgen. 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 nichts 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 Art. 130 Abs. 2 DBG vorgenommen werden musste. 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, Art. 151 N. 8 und Art. 130 N. 43). 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 Nebenerwerbstätigkeit als Informantiker (inzwischen konkursites Einzelunternehmen) oder Wertschriftenerträge aus den C-Aktien (mit anfänglichem Gegenwert von Fr. ...).

E. 3.4

Auch eine Ermessensveranlagung im Nachsteuerverfahren hat den Anforderungen von Art. 130 Abs. 2 DBG zu genügen (s. E. 3.2). Vorliegend versäumte es das kantonale Steueramt in der Auflage vom 11. Juni 2013 und in der Mahnung vom 6. Januar 2014, die Pflichtigen ausdrücklich auf die gesetzlichen Grundlagen für eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen hinzuweisen und die im Säumnisfall drohenden Rechtsnachteile anzukündigen. Der blosser Hinweis, es werde "aufgrund der Akten" entschieden, genügt nicht. Auch die Beilage der gesetzlichen Grundlagen für die Nachsteuererhebung (Art. 151 ff. DBG) ist hierfür nicht ausreichend. Fehlen – wie hier – wesentliche steuerrelevante Unterlagen und werden diese mittels Auflage eingefordert, so sind die Steuerpflichtigen auch im Nachsteuerverfahren auf die Möglichkeit der Ermessensveranlagung aufmerksam zu machen. Andernfalls es der steuerpflichtigen Person nicht möglich ist, im anschliessenden Einspracheverfahren die Unrichtigkeit oder zumindest die Unangemessenheit der getroffenen Ermessensveranlagung nachzuweisen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 130 N. 48). Sind die formellen Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung nicht erfüllt, führt dies zur Aufhebung der betreffenden Verfügung. Nach dem Gesagten sind die Verfügungen des kantonalen Steueramts aufzuheben und ist die Sache an das kantonale Steueramt ins Nachsteuerverfahren zurückzuweisen.

E. 3.5

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. Art. 152 Abs. 1 DBG). Denn der Beginn der Frist setzt beim Ablauf derjenigen Steuerperiode ein, für welche eine Unterbesteuerung vorliegt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 152 N. 5). Letzteres gilt auch für die in Art. 152 Abs. 3 DBG 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.

E. 4

Die Busse wegen Steuerhinterziehung nach Art. 175 DBG ist eine echte kriminalrechtliche Strafe, sodass auf das Steuerstrafverfahren dementsprechend die strafprozessualen Grundsätze zur Anwendung gelangen (vgl. VGr, 3. März 2010, SR.2009.00006, E. 3 = ZStP 2011, 232 ff.; RB 2000 Nr. 135). Wird mit der Beschwerde die Überprüfung von Busse und Verschulden verlangt (vgl. Art. 182 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 DBG), erfolgt dies im vom Nachsteuerverfahren getrennt verlaufenden Steuerstrafverfahren. Infolgedessen ist über den entsprechenden Antrag der Pflichtigen im separat durchzuführenden Steuerstrafverfahren zu befinden, und es ist darauf im vorliegenden Nachsteuerverfahren nicht einzutreten. Dies führt zur teilweisen Gutheissung der Beschwerde, 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 Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 Abs. 3 DBG sind die Gerichtskosten in der Regel der unterliegenden Partei aufzuerlegen. Nach der neuesten bundesgerichtlichen Rechtsprechung gilt eine Rückweisung mit offenem Ausgang als Obsiegen der Beschwerdeführenden. Dabei spielt es keine Rolle, ob die Rückweisung beantragt wurde (vgl. BGr, 28. April 2014, 2C_846/2013, E. 3). Die Gerichtskosten sind daher der

Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 Abs. 3 DBG), und es steht ihr keine Parteientschädigung zu (Art. 64 Abs. 1–3 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 153 Abs. 3 DBG).

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.