

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2018.00014 vom 13. Februar 2019

ZH Verwaltungsgericht, 2019-02-13, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2018.00014

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2018.00014 du 13 février 2019

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2018.00014 del 13 febbraio 2019

Regeste

Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2009-2012) | [Nachsteuererhebung aufgrund nicht offengelegtem bzw. falsch verbuchtem Eigenlohn] Die Pflichtigen deklarierten in den Steuererklärungen 2009 bis 2012 die selbständige Erwerbstätigkeit der Pflichtigen mit dem Hilfsblatt A, welchem sie jeweils zusätzlich eine Erfolgsrechnung für ein Projekt X beilegten. Unter dem in dieser Erfolgsrechnung verbuchten Projektaufwand erfassten sie jeweils Aufwendungen für "Management und Buchhaltung" und übertrugen den jeweils resultierenden Gesamtverlust in das Hilfsblatt A. Aufgrund dieser Darstellung war für den Steuerkommissär nicht erkennbar, dass die Aufwendungen für "Management und Buchhaltung" ein Eigensalär der Pflichtigen selbst darstellten. Ebenso wenig erweckte die Deklaration der Pflichtigen den Anschein, unvollständig zu sein, oder musste sie den Steuerkommissär zu weiteren Untersuchungshandlungen veranlassen. Auch war die buchhalterisch ausgewiesene Verlustperiode des Projekts nicht derart, dass der Steuerkommissär weitere Untersuchungen betreffend Liebhaberei hätte vornehmen müssen (E. 3). Die Pflichtigen reichten keine Unterlagen ein, um die Kosten für "Management und Buchhaltung" detailliert nachzuweisen. Die Ermessenseinschätzung erfolgte daher zu Recht. Die Nachsteuern sind auch der Höhe nach zu bestätigen (E. 4). Abweisung von Rekurs und Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SR.2018.00014 SR.2018.00015 Urteil der 2. Kammer vom 13. Februar 2019
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Verwaltungsrichter Reto Häggi Furrer, Gerichtsschreiberin Nicole Aellen. In Sachen 1. A, 2. B, beide vertreten durch RA C, Rekurrierende und Beschwerdeführende, gegen 1. Staat Zürich, 2. Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt, und Beschwerdegegnerin, betreffend Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2009–2012), (Direkte Bundessteuer 2009–2012), hat sich ergeben: I. A. Die Eheleute A/B (nachfolgend die Pflichtigen) wurden für die Steuerperioden 2009 bis 2012 soweit hier interessierend gemäss ihren eingereichten Steuererklärungen eingeschätzt bzw. veranlagt. Insbesondere wurde in allen vier streitbetroffenen Steuerjahren entsprechend der Deklaration bei der selbständigen Erwerbstätigkeit der Pflichtigen ein Verlust aus dem Projekt "X" einkommensmindernd berücksichtigt. Bezüglich dieses Projekts legten die Pflichtigen dem Hilfsblatt A für Selbständigerwerbende ohne kaufmännische Buchhaltung jeweils eine separate Erfolgsrechnung bei, aus welcher sich der auf das Hilfsblatt A übertragene Verlust ergab. B. Im Rahmen des ordentlichen Steuereinschätzungsverfahrens für die Steuerperiode 2013

stellte der zuständige Steuerkommissär im Auflageverfahren und nach weiteren Untersuchungen fest, dass die Pflichtige in der Erfolgsrechnung des Projekts "X" Aufwand für "Management, Buchhaltungskosten" ertragsmindernd geltend gemacht hatten, welcher beinahe ausschliesslich Eigenlohn der Pflichtigen beinhaltete. Gestützt auf diese Erkenntnis eröffnete das kantonale Steueramt gegen die Pflichtigen am 31. Januar 2017 bzw. 23. Februar 2017 ein Nachsteuer- und Bussenverfahren für die Staats- und Gemeindesteuern 2009 bis 2012 sowie die direkte Bundessteuer 2009 bis 2012. Gleichzeitig forderte es sie auf, für die betreffenden Steuerperioden den belegmässigen Nachweis des für das Projekt "X" geltend gemachten Aufwands für "Management, Buchhaltung" zu erbringen. Nachdem die Pflichtigen sich wohl zur Einleitung des Nachsteuer- und Bussenverfahrens vernehmen liessen und insbesondere das Vorliegen einer neuen Tatsache bestritten, die geforderten Unterlagen jedoch nicht einreichten, mahnte das kantonale Steueramt die Auflage am 28. März 2017 unter Hinweis auf die Möglichkeit der Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen. Die Pflichtigen reichten die verlangten Unterlagen nicht ein. Mit Verfügung vom 29. August 2017 schätzte das kantonale Steueramt den dem Projekt "X" belasteten Eigenlohn nach pflichtgemäsem Ermessen und auferlegte den Pflichtigen bezüglich der Staats- und Gemeindesteuern ein Nachsteuer inkl. Zins von Fr. ... sowie gegenüber der Pflichtigen eine Busse von Fr. Bezüglich der direkten Bundessteuer setzte das kantonale Steueramt die Nachsteuer (samt Zins) auf Fr. ... und die der Pflichtigen auferlegte Busse auf Fr. ... fest. C. Die hiergegen erhobenen Einsprachen wies das kantonale Steueramt am 17. August 2018 ab. II. Mit Beschwerde und Rekurs vom 9. Oktober 2018 liessen die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht beantragen, es sei der Einspracheentscheid vom 17. August 2018 sowohl bezüglich der Staats- und Gemeindesteuern wie auch bezüglich der direkten Bundessteuer aufzuheben, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdegegnerin bzw. des Rekursgegners. Das kantonale Steueramt beantragte die Abweisung der Rechtsmittel, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Rekurrenten bzw. Beschwerdeführer. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Mit Präsidialverfügung vom 10. Oktober 2018 wurden das Nachsteuerverfahren SR.2018.00014 betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2009 bis 2012 und das Nachsteuerverfahren SR.2018.00015 betreffend die direkte Bundessteuer 2009 bis 2012 vereinigt. Die Kammer erwägt: 1. Das Bussenverfahren wegen Steuerhinterziehung wird unter den Prozessnummern GB.2018.00006/GB.2018.00007 geführt und bildet nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens, weshalb auf die diesbezüglichen Vorbringen der Pflichtigen im Folgenden nicht weiter einzugehen ist.

E. 2.1

Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Einschätzung bzw. Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Einschätzung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Einschätzung bzw. Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (§ 160 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [StG]; Art. 151 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG]). 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 (§ 160 Abs. 2 StG; Art. 151 Abs. 2 DBG). 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 und Art. 124 ff. DBG 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. 2.2

Massgebend für die Beurteilung der Frage, ob der gesetzwidrige Steuerausfall aufgrund neuer Tatsachen oder Beweismittel entdeckt worden sei, ist der Aktenstand im Zeitpunkt der Veranlagung. Tatsachen, die damals aus den Akten nicht ersichtlich waren, gelten als neu, selbst wenn sie die Steuerbehörde bei besserer Untersuchung hätte erfahren können. Denn diese braucht sich zwar nicht auf die Richtigkeit der Steuererklärung oder anderer Angaben des Steuerpflichtigen zu verlassen, darf es aber in der Regel ohne Verletzung ihrer Untersuchungspflicht tun. Nur 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. 3.1

Die Pflichtigen machen zusammengefasst geltend, es fehle an einer neuen Tatsache: Sie hätten ihre Deklarationspflichten erfüllt, verfügten nicht über weitere Unterlagen zu Managementhonorar und Buchhaltungskosten und die Steuerbehörde habe ihre Untersuchungspflicht verletzt, indem sie die namhaften Verluste über die Jahre 2009 bis 2012 nicht weiter untersucht habe. Zudem werde der Grundsatz der Rechtssicherheit verletzt, Bestandteil des von der Bundesverfassung gewährleisteten Vertrauensgrundsatzes.

E. 3.2

Den Akten ist zu entnehmen, dass die Pflichtigen in den Steuererklärungen in den Jahren 2009 bis 2012 die selbständige Erwerbstätigkeit der Pflichtigen mit einem Hilfsblatt A für Steuerpflichtige ohne kaufmännische Buchhaltung deklariert haben. Zusätzlich haben sie eine Erfolgsrechnung für ein "Projekt X" dem Hilfsblatt A beigelegt. In dieser Erfolgsrechnung haben sie einerseits den Projektertrag angeführt, andererseits den Projektaufwand. Unter diesem Aufwand haben die Pflichtigen neben Löhnen, Raummiete, Schulmaterial und weiteren Unkosten insbesondere Aufwendungen für "Management und Buchhaltung" im Kalenderjahr 2009 von rund Fr. ..., in den übrigen streitbetroffenen Jahren um Fr. ... geltend gemacht. Den jeweils resultierenden Gesamtverlust des Projekts haben sie auf das Hilfsblatt A übertragen und gewinnmindernd ausgewiesen. Für den die Steuererklärung aufgrund dieser Darstellung prüfenden Steuerkommissär ist nicht ansatzweise erkennbar gewesen, dass diese Aufwendungen für Management und Buchhaltung ein Eigensalär der Pflichtigen selbst dargestellt haben. Ebenso wenig erweckte

die Deklaration der Pflichtigen diesbezüglich den Anschein von Unvollständigkeit oder musste sie insgesamt den Steuerkommissär zu weiteren Untersuchungshandlungen veranlassen. Vielmehr durfte er sich auf die Deklaration der Pflichtigen verlassen (vgl. E. 2.2). Auch war die buchhalterisch ausgewiesene Verlustperiode des Projekts noch nicht derart gross, dass der Steuerkommissär in den streitbetroffenen Steuerperioden weitere Untersuchungen hinsichtlich Liebhaberei hätte vornehmen müssen. Wie lange eine wirtschaftliche Betätigung verlustreich sein darf, bis eine natürliche Vermutung dafürspricht, dass der finanzielle Erfolg auf Dauer ausbleiben wird, kann nämlich nicht allgemein gesagt werden. In der Literatur wird die Auffassung vertreten, der Umstand, dass innerhalb von fünf bis zehn Jahren kein nennenswerter Gewinn erzielt werde, bilde ein gewichtiges Indiz für das Fehlen der Gewinnstrebigkeit (vgl. BGr, 1. Dezember 2015, 2C_375/2015, E. 7.4.1 mit zahlreichen Hinweisen; VGr, 22. Mai 2013, SB.2012.000164, E. 5 = ZStP 2013, S. 247 ff.; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, Art. 18 N. 22) . Doch kann dies bloss den Sinn einer Faustregel haben. Im Einzelfall kommt es namentlich auf die Art der Tätigkeit und die konkreten Verhältnisse an (RB 2000 Nr. 118). Bloss Liebhabelei liegt vor, wenn die Tätigkeit an sich und die Art der Geschäftsführung von vornherein eine dauernde Verlustquelle darstellen (vgl. BGr, 30. Mai 2013, 2C_14/2013, E. 5.2; BGr, 31. August 2005, 2A.46/2005, E. 3.2.1). Derartiges musste im vorliegend zu beurteilenden Fall im Steuerjahr 2012 oder nach vier Jahren nicht bereits angenommen werden, in den früheren Jahren erst recht nicht (vgl. VGr, 15.9.16, SB.2016.00058/59, E. 2.3 f. mit weiteren Hinweisen). Inwieweit der "Grundsatz der Rechtssicherheit" bzw. "Vertrauensgrundsatz" durch das – ausdrücklich gesetzlich vorgesehene – Nachsteuerverfahren verletzt sein soll, ist nicht ersichtlich. Die Tatsache, dass die geltend gemachten Kosten für Management und Buchhaltung des Projekts "X" ein nicht deklariertes Eigensalär der Pflichtigen war, stellt damit eine neue Tatsache im Sinn von § 160 Abs. 1 StG bzw. Art. 151 Abs. 1 DBG dar.

E. 4.1

Steuerpflichtige müssen auch im Nachsteuerverfahren alles tun, um eine vollständige und richtige Einschätzung zu ermöglichen (§ 135 Abs. 1 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 StG bzw. Art. 126 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 Abs. 3 DBG). Sie müssen auf Verlangen der Steuerbehörde insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen und Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen (§ 135 Abs. 2 StG bzw. Art. 126 Abs. 2 DBG). Kommen sie ihrer diesbezüglichen Mitwirkungspflicht nicht nach, ist die Auflageerfüllung unter Gewährung einer letztmaligen Nachfrist zu mahnen (§ 139 Abs. 2 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 StG bzw. Art. 130 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 153 Abs. 3 DBG). Ist der Auflage nur unzureichend nachgekommen worden, hat das Steueramt der steuerpflichtigen Person mit der Mahnung mitzuteilen, inwiefern es die Auflage als nicht erfüllt betrachtet, um ihr so Gelegenheit zur Säumnisbehebung zu geben (VGr, 3. Oktober 2012, SB.2011.00175, E. 3.3). Dies schliesst indes nicht aus, dass die Mahnung die ursprüngliche Auflage wiederholt, wenn diese weiterhin als nicht erfüllt betrachtet wird und der mitwirkungspflichtigen steuerpflichtigen Person die Gründe hierfür hinreichend klar sein müssen. Werden die Verfahrenspflichten trotz Mahnung nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, setzt das kantonale Steueramt die Nachsteuer nach pflichtgemäsem Ermessen fest (§ 139 Abs. 2 in Verbindung mit 162 Abs. 3 StG bzw. Art. 130 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 153 Abs. 3 DBG).

E. 4.2

Die Pflichtigen sind mit Auflage vom 31. Januar 2017 bzw. 23. Februar 2017 und Mahnung vom 29. August 2017 aufgefordert worden, die für das Projekt "X" geltend gemachten Kosten für Management und Buchhaltung im Detail nachzuweisen. Die Pflichtigen haben bis heute keine entsprechenden Belege nachgereicht bzw. nachreichen können. Das kantonale Steueramt ging damit zu Recht davon aus, dass die Auflage nicht erfüllt worden sei.

E. 4.3

Im Rahmen einer Ermessenseinschätzung ist die Schätzung selbst nicht zu begründen, vielmehr genügt es darzulegen, weshalb eine Schätzung vorgenommen wurde (VGr, 19. Januar 2011, SB.2010.00089, E. 2.3.1; VGr, 2. Februar 2011, SB.2010.00137, E. 2.2). Eine Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung kann laut § 140 Abs. 2 Satz 1 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 StG bzw. Art. 132 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 153 Abs. 3 DBG sodann nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden. Vor Verwaltungsgericht wenden sich die Pflichtigen nicht (mehr) substantiiert gegen die Höhe der vorgenommenen Aufrechnung. Diese orientiert sich an den vorliegenden Akten und den Beträgen, welche die Pflichtigen als Kosten für Management und Buchhaltung dem Projekt "X" belastet haben. Dieses Vorgehen ist nicht zu beanstanden und jedenfalls nicht willkürlich. Damit ist die seitens des Steueramts festgesetzte Nachsteuer auch der Höhe nach zu bestätigen. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde und des Rekurses.

E. 5

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Rekurrierenden bzw. den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 StG sowie Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und steht ihnen keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit §§ 152 und 162 Abs. 3 StG sowie Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG). 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.