

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2018.00016 vom 8. Mai 2019

ZH Verwaltungsgericht, 2019-05-08, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SR.2018.00016](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2018.00016)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2018.00016 du 8 mai 2019

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2018.00016 del 8 maggio 2019

## Regeste

Nachsteuern (Revision Staats- und Gemeindesteuern 2014) | [Revision; nachträglich eingetretene neue Tatsache] Nachdem sie bereits nach Ermessen (rechtskräftig) eingeschätzt bzw. veranlagt worden war, reichte die Pflichtige für die Steuerperiode 2014 eine Steuererklärung ein. In der Folge schlug ihr das kantonale Steueramt vor, Nachsteuer-, jedoch keine Steuerstrafverfahren einzuleiten, womit sich die Pflichtige ausdrücklich einverstanden erklärte. Ihren Einwand, dass keine rechtskräftige Einschätzung und Veranlagung vorlagen, weshalb keine Nachsteuerverfahren hätten eingeleitet werden dürfen, hätte die Pflichtige bereits in den Nachsteuerverfahren vorbringen können. Im Revisionsverfahren ist sie damit nicht zu hören. Das Verwaltungsgericht ist im vorliegenden Revisionsverfahren die zuständige Rechtsmittelinstanz (E. 3). In der nämlichen Steuerperiode erbrachte die Pflichtige für eine ausserkantonale juristische Person Arbeiten, die letztere als Aufwand verbuchte. Nachdem die Kosten grösstenteils nicht als geschäftsmässig begründet erachtet und von den Veranlagungsbehörden des fraglichen Kantons aufgerechnet worden waren, ersuchte die Pflichtige um Revision der Nachsteuerverfügungen pro 2014. Das ausserkantonale, vom Bundesgericht bestätigte Urteil stellt vorliegend jedoch keine nachträglich entdeckte, sondern eine nachträglich entstandene Tatsache dar. Ein Revisionsgrund liegt somit nicht vor (E. 4). Abweisung von Rekurs und Beschwerde.

## Erwägungen

### E. 2

Schweizerische Eidgenossenschaft, vertreten durch das kantonale Steueramt, Rekursgegnerschaft, betreffend Nachsteuern (Revision Staats- und Gemeindesteuern 2014) (Revision Direkte Bundessteuer 2014), hat sich ergeben: I. Die A AG in Liquidation (nachfolgend: die Pflichtige) reichte für die Steuerperiode 2014 trotz Mahnung keine Steuererklärung ein und wurde in der Folge nach pflichtgemäßem Ermessen mit einem Reingewinn von Fr. ... und einem Eigenkapital von Fr. ... eingeschätzt. Die Pflichtige reichte nach Ablauf der Rechtsmittelfrist die Steuererklärung für die Steuerperiode 2014 ein. In der Folge wurde ein Nachsteuerverfahren eröffnet. Mit Verfügung vom 23. Februar 2016 auferlegte das kantonale Steueramt der Pflichtigen Nachsteuern samt Zins von Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern 2014) bzw. Fr. ... (direkte Bundessteuer 2014). Diese Verfügung erwuchs unangefochten in Rechtskraft. Am 12. Juni 2017 reichte die Pflichtige ein Revisionsbegehren gegen die Nachsteuerverfügung vom 23. Februar 2016 ein. Als Begründung führte sie aus, dass im Rahmen eines ein anderes Unternehmen betreffendes Steuerverfahrens eine Rechnung der Pflichtigen vom Verwaltungsgericht des Kantons C als Non-Valeur qualifiziert worden sei, weshalb diese bei der Pflichtigen steuerlich als

verdeckte Kapitaleinlage qualifiziert werden müsse. Am 26. Juli 2018 wies das kantonale Steueramt das Revisionsbegehren der Pflichtigen mit der Begründung ab, dass diese keine neue Tatsache vorbringe, sondern vielmehr eine andere rechtliche Würdigung einer anderen Instanz im Verfahren einer anderen steuerpflichtigen Person. Die hiergegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt mit Einspracheverfügung vom 29. August 2018 ab. II. Mit Rekurs bzw. Beschwerde vom 23. Oktober 2018 liess die Pflichtige dem Verwaltungsgericht beantragen, dass in verfahrensrechtlicher Hinsicht festzustellen sei, dass nicht das Verwaltungsgericht, sondern die Steuerrekurskommission (recte: Steuerrekursgericht) zuständig sei und die Sache sei deshalb entsprechend zu überweisen. Eventualtief seien die Verfügung des kantonalen Steueramts vom 23. Februar 2016 betreffend Nachsteuern und die Einspracheverfügung des kantonalen Steueramts vom 29. August 2018 aufzuheben und die Sache sei an den Beschwerdegegner zwecks Neuveranlagung zurückzuweisen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Beschwerdegegners. Mit Präsidialverfügung vom 26. Oktober 2018 wurden die Nachsteuerverfahren SR.2018.00016 betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2014 (Revision) und SR.2018.00017 betreffend direkte Bundessteuer 2014 (Revision) vereinigt und der Pflichtigen Kauttionen auferlegt. Letztere leistete die Pflichtige fristgerecht. Am 14. November 2018 reichte das kantonale Steueramt eine Rekurs- bzw. Beschwerdeantwort ein. Darin beantragte es, es seien Rekurs und Beschwerde unter Kostenfolge abzuweisen. Die Pflichtige replizierte am 3. Dezember 2018. Die Kammer erwägt: 1. Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend die Staats- und Gemeindesteuern können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Für die Beschwerde an das Verwaltungsgericht als weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG über das Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Rekurskommission "sinngemäss", was nach der Rechtsprechung dahingehend auszulegen ist, dass die Überprüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts gleich wie bei den Staats- und Gemeindesteuern auf die Rechtskontrolle beschränkt ist (BGE 131 II 548 E. 2.5; vgl. RB 1999 Nr. 147).

### **E. 2.1**

Nach § 155 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) bzw. Art. 147 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) kann eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden, wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat, oder wenn ein Verbrechen oder ein Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat. In diesem Zusammenhang gelten als erhebliche Tatsachen grundsätzlich diejenigen, die nachträglich entdeckt werden, nicht aber solche, die nachträglich eingetreten sind (Looser in: Zweifel/Beusch, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. A., Basel 2017, Art. 147 N. 10, mit Hinweisen). Eine Revision ist zudem ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt

schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (§ 155 Abs. 2 StG bzw. Art. 147 Abs. 2 DBG; BGE 111 Ib 209 E. 2). Das Revisionsbegehren muss innert 90 Tagen nach Entdeckung des Revisionsgrundes, spätestens aber innert zehn Jahren nach Eröffnung der Verfügung oder des Entscheids eingereicht werden (§ 156 StG bzw. Art. 148 DBG).

### **E. 2.2**

Nicht in Rechtskraft erwachsen nichtige Verfügungen oder Entscheide. Verfügungen oder Entscheide sind aber nur nichtig, d. h. absolut unwirksam, wenn der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer ist, wenn er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und zudem die Annahme der Nichtigkeit die Rechtssicherheit nicht ernsthaft gefährdet. Auch rechtsfehlerhafte Verfügungen und Entscheide, die auf dem ordentlichen Rechtsmittelweg angefochten werden können, sind in der Regel nicht nichtig, würde es doch die Rechtssicherheit ernsthaft gefährden und Sinn und Zweck des (Steuer-)Verfahrens vereitelt, wenn die formelle Rechtskraft einer (mangelhaften) Verfügung im Nachhinein jederzeit infrage gestellt werden könnte (BGr, 23. Mai 2007, 2A.710/2006, E. 3.4 mit Hinweisen).

### **E. 3.1**

Die Pflichtige bestreitet zunächst die Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts und bringt vor, dass betreffend die Steuerperiode 2014 kein rechtskräftiger Einschätzungsentscheid vorliege, da das Konkursamt D in seiner Funktion als Organ der Pflichtigen dagegen Einsprache erhoben habe. Ohne rechtskräftige Veranlagung, habe auch kein Nachsteuerverfahren eröffnet werden können und in materieller Hinsicht habe es somit nie ein Nachsteuerverfahren gegeben.

### **E. 3.2**

Mit Schreiben vom 2. Februar 2016 des kantonalen Steueramts wurde die Pflichtige auf die Eröffnung eines Nachsteuerverfahrens für die Steuerperiode 2014 hingewiesen. Am 23. Februar 2016 wurde die Nachsteuerverfügung erlassen. Die Pflichtige reagierte weder auf das Schreiben betreffend Eröffnung eines Nachsteuerverfahrens noch erhob sie Einsprache gegen die Nachsteuerverfügung. Angesichts dieser Umstände ist offensichtlich, dass die Pflichtige ihren Einwand, dass keine rechtskräftige Veranlagung betreffend Steuerperiode 2014 vorliegen soll und somit auch kein Nachsteuerverfahren hätte eröffnet werden dürfen, bei pflichtgemässer Sorgfalt bereits im Rahmen des formell eröffneten Nachsteuerverfahrens hätte vorbringen können. Zudem vermag die Pflichtige nicht zu belegen, dass eine Einsprache im Verfahren betreffend die Steuerperiode 2014 durch das Konkursamt D erhoben wurde. In den Akten findet sich lediglich eine Einsprache betreffend die Steuerperiode 2013. Weiter finden sich in den Akten die Schlussrechnungen betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2014 und betreffend direkter Bundessteuer 2014, welche an die Pflichtige bzw. das Konkursamt D adressiert sind. Mit dem Vorbringen, dass ihr diese Rechnungen nicht zugestellt worden seien, der Beweis hierfür dem kantonalen Steueramt obliege, dieser Nachweis nicht vorliege und die Verfügungen bzw. Rechnungen keine rechtliche Wirkung entfalten würden, vermag die Pflichtige vorliegend ebenfalls nicht durchzudringen. Die Pflichtige hätte auch dies spätestens im Rahmen des Nachsteuerverfahrens vorbringen können. Im Übrigen macht die Pflichtige nicht geltend, dass eine nichtige Verfügung vorliegen würde, Anhaltspunkte hierfür liegen ebenfalls nicht vor.

### **E. 3.3**

Nachdem feststeht, dass betreffend die Pflichtige für die Steuerperiode 2014 ein Nachsteuerverfahren eröffnet und durchgeführt wurde, stehen der Pflichtigen im Rahmen eines Revisionsverfahrens dieselben Rechtsmittel wie im Rahmen eines Nachsteuerverfahrens zur Verfügung (§ 158 Abs. 3 i. V. m. § 162 Abs. 3 StG; Art. 149 Abs. 3 DBG i. V. m. § 14 Abs. 2 der Verordnung über die Durchführung des DBG vom 4. November 1998 [VO DBG]). Die Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich zur Behandlung der vorliegenden Sache ist somit gegeben und der diesbezügliche Einwand der Pflichtigen ist abzuweisen.

#### **E. 4.1**

Die Pflichtige führt weiter aus, dass sich die Nachsteuerverfügungen auf den gemäss der nachgereichten Steuererklärung 2014 ausgewiesenen steuerbaren Gewinn stütze. Dieser Gewinn basiere auf der Bilanz per 31. Dezember 2014 und enthalte eine Rechnung der E AG, welche sich nun als Non-Valeur herausgestellt habe. Das Verwaltungsgericht des Kantons C habe im Rahmen des Steuerveranlagungsverfahrens betreffend die E AG betreffend Steuerperiode 2013 die besagte Rechnung als Non-Valeur qualifiziert. Diese Rechnung müsse deshalb bei der Pflichtigen nicht als Ertrag, sondern als verdeckte Kapitaleinlage steuerlich qualifiziert werden. Das Urteil betreffend die E AG stelle eine sogenannte Primärberichtigung und mithin ein Revisionsgrund im Sinn von § 155 Abs. 1 StG und Art. 147 Abs. 1 DBG dar.

#### **E. 4.2**

Das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons C vom 8. Februar 2017, auf das sich die Pflichtige beruft, stellt keine nachträglich entdeckte Tatsache dar. Das Urteil erging nach der Verfügung vom 23. Februar 2016 des kantonalen Steueramts. Die Pflichtige beruft sich damit nicht auf einen Umstand, welcher bereits im Nachsteuerverfahren vorlag und die Pflichtige erst nachträglich davon erfahren hätte. In seinem Urteil befasst sich das Verwaltungsgericht des Kantons C mit einem eine andere steuerpflichtige Person betreffenden Sachverhalt und legte diesem eine rechtliche Würdigung von Tatsachen zugrunde. Eine solche rechtliche Würdigung eines Sachverhalts stellt indessen nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung keine einer Revision zugänglichen Tatsache dar und vermag damit keine Revision zu begründen (BGE 102 Ib 45 E. 1b; BGr. 23. September 2009, 2F\_2/2009, E. 3.2). Dass die Pflichtige von neuen Tatsachen oder Beweismitteln aufgrund des Verfahrens im Kanton C erfahren haben soll, legt sie im Übrigen nicht konkret dar. Die Pflichtige vermag damit keinen Revisionsgrund gemäss § 155 StG bzw. Art. 147 DBG geltend zu machen. Damit ist der Rekurs bzw. die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen.

#### **E. 5**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 158 Abs. 4 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG und 151 Abs. 1 bzw. Art. 149 Abs. 4 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 und Art. 145 Abs. 2 DBG) und fällt eine Parteientschädigung ausser Betracht (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 158 Abs. 4, § 152 und § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 149 Abs. 4, Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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