

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2021.00004 vom 2. Februar 2022

ZH Verwaltungsgericht, 2022-02-02, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SR.2021.00004](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2021.00004)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2021.00004 du 2 février 2022

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2021.00004 del 2 febbraio 2022

## Regeste

Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2009 - 2016) | Antragsgemäss Aufhebung der Steuerbefreiung einer mittels GmbH geführten Privatschule, Nachsteuerverfahren bei den Anteilseignern wegen zu tiefem Steuerwert der GmbH-Anteile. Die Steuerbefreiung der GmbH ist vom kantonalen Steueramt ex tunc aufgehoben worden. Dies hat auf Ebene der Gesellschaft zur Nachbesteuerung sämtlicher noch nicht verjährten Steuerjahre geführt. Da die Aufhebung der Steuerbefreiung «rückwirkend ab Gründung» verfügt wurde, ist diesem Umstand auch auf der Ebene der Anteilseigner entsprechend Rechnung zu tragen. Nur schon aus diesen Gründen rechtfertigt es sich, die Gesellschaftsanteile ab Anbeginn der Nachsteuerperiode bei den Pflichtigen der Vermögenssteuer zu unterstellen (E. 2.2.3). Hinzu kommt, dass der Antrag auf Aufhebung der Steuerbefreiung deshalb gestellt worden ist, weil die Pflichtigen die Anteile veräussern wollten. Damit einher ging naturgemäss ihre Absicht, die während der Periode der Steuerbefreiung in der Gesellschaft erwirtschafteten und in ihr thesaurierten Vermögenswerte zu realisieren. So haben sie nach der Aufhebung eine Substanzdividende von Fr. X an sich ausgeschüttet. Da bei dieser Vorgehensweise die während der Steuerbefreiung erzielten Vermögenswerte eben gerade nicht mehr der steuerbefreiten Zweckbestimmung verhaftet bleiben sollten, ist eine zentrale Voraussetzung zur Gewährung der Steuerbefreiung nachträglich weggefallen, was eine neue Tatsache darstellt (E. 2.2.4). Abweisung des Rekurses.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SR.2021.00004 Urteil der 2. Kammer vom 2. Februar 2022 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiberin Corinna Bigler. In Sachen 1. A, 2. B, beide vertreten durch RA C, Rekurrierende, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Rekursgegner, betreffend Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2009–2016). hat sich ergeben: I. A. Die Eheleute A und B (nachfolgend der/die Pflichtige bzw. die Pflichtigen), wohnhaft in den streitbetroffenen Steuerjahren 2009 bis 2016 in D, führten seit Herbst 1999 eine englischbasierte, internationale Privatschule mit zertifizierten Qualitätsstandards. Zu diesem Zweck gründeten sie die E-Schule GmbH (später F-Schule GmbH). Mit Verfügung vom 8. Mai 2000 gewährte das kantonale Steueramt der E-Schule GmbH wegen Verfolgung von öffentlichen Zwecken die Befreiung von der Staatssteuer, den allgemeinen Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer. Die Pflichtigen deklarierten die Stammanteile der die Schule betreibenden GmbH in den Steuerjahren 2009 bis 2016 mit dem nominellen Stammkapital von Fr. .... B. Mit Verfügung vom 28. Juni 2019 hob das kantonale Steueramt auf Antrag

der F-Schule GmbH deren Steuerbefreiung per 1.1.2019 rückwirkend ab Gründung der Gesellschaft (ex tunc) auf. Damit unterstellte es die GmbH wieder der Steuerpflicht insbesondere für die direkte Bundessteuer und die Staats- und Gemeindesteuern. Für die bereits veranlagten und noch nicht verjährten Steuerperioden 2009 bis 2013 wurden gegenüber der F-Schule GmbH in einem Nachsteuerverfahren Gewinne zwischen Fr. ... (2011) und Fr. ... (2013) nachbesteuert. Ab 2014 deklarierte die F-Schule GmbH Gewinne zwischen Fr. ... und Fr. .... Die Pflichtigen bezogen 2018 eine Dividende in der Höhe von Fr. ... aus der F-Schule GmbH und verkauften die Schule bzw. die Stammanteile der F-Schule GmbH am 14. Juni 2019 für Fr. .... C. Am 7. Oktober 2019 eröffnete das kantonale Steueramt ein Nachsteuer- und Bussenverfahren betr. die Staats- und Gemeindesteuern 2009 bis 2016 und die direkte Bundessteuer 2009 bis 2016, da die Pflichtigen die Vermögenssteuerwerte der F-Schule GmbH nicht korrekt deklariert und dadurch eine Unterbesteuerung bewirkt hätten. Nach Gewährung des rechtlichen Gehörs verfügte das kantonale Steueramt am 20. November 2020 eine Nachsteuer für die Staats- und Gemeindesteuern 2009 bis 2016 (inkl. Zins) von Fr. .... Der Steuerwert der Stammanteile der GmbH wurde dabei mit Werten zwischen Fr. ... (2009) und Fr. ... (2016) festgesetzt und die Nachsteuern jeweils in den entsprechenden Steuerjahren passiviert. Bezüglich der direkten Bundessteuer wurde das Nachsteuerverfahren mangels Unterbesteuerung eingestellt. Das Bussenverfahren sistierte das kantonale Steueramt bis zum rechtskräftigen Abschluss des Nachsteuerverfahrens. D. Die hiergegen erhobene Einsprache vom 22. Dezember 2020 wies das kantonale Steueramt am 5. März 2021 ab. II. Mit Rekurs vom 8. April 2021 liessen die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht beantragen, es sei "für die Veranlagungsjahre 2009 bis 2016 auf die Durchführung eines Nachsteuerverfahrens mangels Unterbesteuerung zu verzichten", unter Entschädigungsfolgen zulasten des Rekursgegners. Mit Rekursantwort vom 27. April 2021 beantragte das kantonale Steueramt die Abweisung des Rechtsmittels unter Kostenfolge zulasten der Pflichtigen. Es folgten keine weiteren Eingaben. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, wird laut § 160 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert. 1.2 Das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, erlischt zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Einschätzung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Einschätzung unvollständig ist (§ 161 Abs. 1 StG). Das Recht, die Nachsteuer festzusetzen, erlischt 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, auf die sie sich bezieht (§ 161 Abs. 2 StG). Bei der fünfzehnjährigen Frist handelt es sich um eine Verwirkungsfrist, die nicht durch Unterbrechungsgründe verlängert werden kann (vgl. Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 161 StG N. 4). 1.3 Die Pflichtigen wurden für die Steuerperioden 2009–2016 rechtskräftig eingeschätzt. Mit Schreiben vom 7. Oktober 2019 betreffend Eröffnung des Nachsteuerverfahrens wurden die Nachsteuerverfahren für die betreffenden Steuerjahre rechtzeitig eingeleitet. Sodann ist das Recht zur Festsetzung einer Nachsteuer noch nicht verwirkt. Zu prüfen ist somit, ob sich die Steuerdeklaration der Pflichtigen als fehlerhaft erweist, deswegen eine Steuerverkürzung eingetreten ist und neue Tatsachen oder Beweismittel vorliegen, die zu einer Nachbesteuerung berechtigen.

## E. 2.1

Die Pflichtigen machen sinngemäss geltend, das Erwirtschaften von Gewinnen sei der F-Schule GmbH erlaubt gewesen. Sie habe sich nicht mit Steuergeldern finanziert, sondern mit branchenüblichen Schulgeldern. Die Pflichtigen hätten in all den Jahren, in welchen sie ihren Schulbetrieb vorbildlich geführt hätten, kein Verhalten an den Tag gelegt, welches eine Nachbesteuerung rechtfertigen würde. Insbesondere hätten sie wegen der während der streitbetroffenen Steuerperioden geltenden Steuerbefreiung den inneren wirtschaftlichen Wert der Stammanteile nicht realisieren können, da eine Gewinnabschöpfung nicht habe erfolgen dürfen. Es entspreche daher dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, wie sie deklariert hätten.

## **E. 2.2**

Die Erhebung der Nachsteuer setzt voraus, dass eine Einschätzung zu Unrecht unterblieben oder unvollständig ist. Dem Gemeinwesen muss dabei ein Steuerausfall entstanden sein (Richner et al., § 160 StG N. 12).

### **E. 2.2.1**

Der Vermögenssteuer unterliegt nach § 38 StG das gesamte Reinvermögen mit Ausnahme von Hausrat und persönlichen Gebrauchsgegenständen und wird gemäss § 39 StG grundsätzlich zum Verkehrswert bewertet. Unter Verkehrswert ist der objektive Marktwert eines Vermögenswerts zu verstehen. Er entspricht dem Preis, der bei einer Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mutmasslich zu erzielen ist, den also ein unbefangener Käufer unter normalen Umständen zu zahlen bereit wäre (vgl. BGr, 7. April 2020, 2C\_1057/2018, E. 4.1; BGr, 5. Dezember 2013, 2C\_450/2013, E. 2.1, mit weiteren Hinweisen). Die Schweizerische Steuerkonferenz (SSK) hat eine Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer (Kreisschreiben Nr. 28 vom 28. August 2008 [nachfolgend KS SSK 28]) herausgegeben. Diese Wegleitung bezweckt, im Interesse der Steuerharmonisierung zwischen den Kantonen eine in der Schweiz einheitliche Bewertung nicht kotierter Wertpapiere für die Vermögenssteuer zu erreichen. Sie ist zwar weder Bundesrecht noch interkantonales Recht, sondern eine reine Verwaltungsverordnung, die bloss verwaltungsinterne Regeln für das Verhalten der Steuerbeamten enthält und keine Rechte und Pflichten begründet. Nach ständiger Praxis des Bundesgerichts gilt sie indessen als zuverlässige Methode zur Bestimmung des Verkehrswerts, da in ihr die Überlegungen, die für die Preisbildung bei den nicht an der Börse kotierten Titeln im Allgemeinen massgebend sind, zum Ausdruck kommen (BGr, 6. Mai 2019, 2C\_277/2018, E. 4.2, mit Hinweisen).

### **E. 2.2.2**

Die F-Schule GmbH hat in den Kalenderjahren 2009 bis 2018 erhebliche Gewinne erzielt, welche bis und mit 2014 in einem Nachsteuerverfahren gegen die F-Schule GmbH nachbesteuert und ab 2014 anhand der Deklaration der F-Schule GmbH für das vorliegende Nachsteuerverfahren festgestellt wurden. Die Dienstabteilung Wertschriften des kantonalen Steueramts erstellte am 19. September 2019 aufgrund der ihr vorgelegten Buchhaltungs- bzw. Einschätzungsakten Unternehmensbewertungen und bestimmte für die Zwecke der Vermögensteuer den Unternehmenswert. Im Einzelnen resultierten für die Nachsteuerperiode 2009 bis 2016 folgende Werte: Steuerperiode Reingewinn unter Berücksichtigung des Steueraufwands Total Unternehmenswert 2009 Fr. ... Fr. ... 2010 Fr. ... Fr. ... 2011 Fr. ... Fr. ... 2012 Fr. ... Fr. ... 2013 Fr. ... Fr. ... 2014 Fr. ... Fr. ... 2015 Fr. ... Fr. ... 2016 Fr. ... Fr. ... Nachdem die Pflichtigen in ihren vom Steueramt

übernommenen Deklarationen die Stammanteile der F-Schule GmbH mit einem Vermögenssteuerwert von Fr. ... eingesetzt hatten, ergaben sich aufgrund dieser neuen Unternehmensbewertungen jährliche Aufrechnungen, wobei für Weiteres auf die der Nachsteuerverfügung vom 20. November 2020 angehängten Nachsteuergrundlagen zu verweisen ist. Die Unternehmensbewertungen der Dienstabteilung Wertschriften des kantonalen Steueramts sind den Pflichtigen mit der Einleitung des Nachsteuerverfahrens eröffnet worden. Die Behauptung der Pflichtigen, es sei "unklar", wie die errechneten Aufrechnungen begründet würden und weder die Pflichtigen noch die F-Schule GmbH hätten Kenntnis der Grundlagen der nachträglichen Besteuerung, welche "im Nebel steueramtlicher Veranlagungsabgründe" liegen würden, ist aktenwidrig. Nachdem die Aufrechnungen auf den Deklarationen der F-Schule GmbH basieren und im Einzelnen nachvollziehbar sind, ist auf diese pauschale und unsubstanzierte Kritik bezüglich der Berechnung des Vermögenssteuerwerts nicht weiter einzugehen.

### **E. 2.2.3**

Die Steuerbefreiung der F-Schule GmbH ist mit Verfügung vom 28. Juni 2019 ausdrücklich "ex tunc" aufgehoben worden. Dies hat auf der Ebene der Gesellschaft zur Nachbesteuerung sämtlicher noch nicht verjährten Steuerjahre geführt. Da die Aufhebung der Steuerbefreiung der F-Schule GmbH ausdrücklich "rückwirkend ab Gründung" verfügt wurde, ist diesem Umstand auch auf der Ebene der Anteilsinhaber entsprechend Rechnung zu tragen. Nur schon aus diesen Gründen rechtfertigt es sich, die Gesellschaftsanteile ab Anbeginn der Nachsteuerperiode bei den Pflichtigen der Vermögenssteuer zu unterstellen.

### **E. 2.2.4**

Hinzu kommt Folgendes: Der Antrag auf Aufhebung der Steuerbefreiung ist ausdrücklich deshalb gestellt worden, weil die Pflichtigen die Anteile veräussern wollten. Damit einher ging naturgemäss die Absicht der Pflichtigen, die während der Periode der Steuerbefreiung in der Gesellschaft erwirtschafteten und in ihr thesaurierten Vermögenswerte zu realisieren. Sie haben denn auch in der Steuerperiode 2018 eine (Substanz-)Dividende von Fr. ... an sich ausgeschüttet und konnten hernach einen Verkaufserlös von Fr. ... erzielen. Da bei dieser Vorgehensweise die während der Steuerbefreiung erzielten Vermögenswerte eben gerade nicht mehr der steuerbefreiten Zweckbestimmung verhaftet bleiben sollten, ist tatsächlich eine zentrale Voraussetzung zur Gewährung der Steuerbefreiung nachträglich, auf Antrag der die F-Schule GmbH beherrschenden Pflichtigen und mit Wirkung ab Gründung der Gesellschaft, weggefallen. Damit darf auch bei der Besteuerung der Anteilseigner der ihnen zuzurechnende Vermögenssteuerwert diesen neuen Verhältnissen im Nachsteuerverfahren angepasst werden. Dieser Umstand stellt klarerweise eine neue Tatsache im Sinn von § 160 Abs. 1 StG dar, welche der Steuerbehörde nicht bekannt war bzw. nicht bekannt sein konnte und führt zu einer sich nachträglich als unrichtig bzw. unvollständig erweisenden Einschätzung der Pflichtigen während der Nachsteuerperiode. Da die Gesellschaftsanteile der F-Schule GmbH durch die Pflichtigen aber zum im Nachsteuerverfahren ermittelten Vermögenssteuerwert besteuert werden müssen, ist auch die Unterbesteuerung zweifellos erstellt. Ob die Steuerbefreiung der F-Schule GmbH bereits aufgrund der Gewinnstrebigkeit früher hätte entzogen werden können und müssen, kann bei dieser Sachlage offenbleiben.

### **E. 2.2.5**

Was die Pflichtigen weiter hiergegen vorbringen, sticht nicht: Ein schuldhaftes Verhalten der Pflichtigen ist im Nachsteuerverfahren nicht erforderlich und auch vom kantonalen Steueramt den Pflichtigen bezüglich des hier einzig zu beurteilenden Nachsteuerverfahrens nicht unterstellt worden. Die Nachbesteuerung geht zwar wie vorstehend dargestellt sehr wohl auf ein "Verhalten" der Pflichtigen zurück, indem sie die in ihrer Gesellschaft vorhandenen Vermögenswerte durch Veräusserung der F-Schule GmbH realisieren wollten und die nachträgliche Aufhebung der Steuerbefreiung für ihre Gesellschaft beantragten. § 160 Abs. 1 StG fordert denn auch entgegen der Auffassung der Pflichtigen für die Erhebung von Nachsteuern lediglich eine Unterbesteuerung, die Rechtskraft der Einschätzung sowie das Vorliegen von neuen Tatsachen oder Beweismitteln. Ebenso wenig ist der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit oder ein anderer in Art. 8 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) genannter Grundsatz der Besteuerung verletzt. Die Pflichtigen haben mit ihrem Vorgehen die "praktisch vinkulierten" Vermögenswerte realisiert und haben auch faktisch nach Aufhebung der Steuerbefreiung über diese so verfügt, dass sie ihnen zugeflossen sind. Tatsächlich ist die Realisierung dieser Werte erst mit Aufhebung der Steuerbefreiung möglich geworden. Indessen sind die Pflichtigen durch die "ex tunc" verfügte Steuerbefreiung bezüglich der Stammanteile der Gesellschaft so gestellt worden, wie wenn sie während der gesamten Nachsteuerperiode über diese hätten frei und ohne die für sie negativen Folgen der Steuerbefreiung verfügen können. Nur dies bildet das vorliegende Nachsteuerverfahren gesetzeskonform ab. Dass die F-Schule GmbH während 20 Jahren keine Gewinne ausgeschüttet hat, ändert an diesen Umständen entgegen der Auffassung der Pflichtigen nichts. Diesbezüglich sind denn auch bei ihnen keine Nachsteuern erhoben worden. Ob mit Buchprüfungen bei der F-Schule GmbH bereits zu einem früheren Zeitpunkt die Steuerbefreiung zu hinterfragen gewesen wäre, kann ebenfalls offenbleiben. Weiter wird den Pflichtigen nicht vorgeworfen, sie hätten die Anteile an der Gesellschaft nicht vollständig deklariert oder im Zeitpunkt ihrer Deklaration unrichtig bewertet. Dies ist aber auch wie dargelegt in der vorliegenden Konstellation nicht Voraussetzung der Nachsteuererhebung.

#### **E. 2.2.6**

Entsprechend durfte die Vorinstanz eine Nachsteuer erheben und ist diese zu bestätigen, nachdem die Pflichtigen gegen deren Berechnung keine substantiierten Einwendungen erhoben haben.

#### **E. 3**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 StG) und es steht ihnen keine Parteientschädigung zu (§ 162 Abs. 3 StG in Verbindung mit § 151 Abs. 1 und § 152 StG sowie § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]).

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