

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2022.00021 vom 19. Oktober 2022

ZH Verwaltungsgericht, 2022-10-19, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2022.00021

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2022.00021 du 19 octobre 2022

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2022.00021 del 19 ottobre 2022

Regeste

Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2006-2009) | Besteuerung von Vergabungen einer Familienstiftung. Kognition des Verwaltungsgerichts (E. 1). Aufgrund der steuerrechtlichen Einkommensgeneralklausel sind Leistungen einer Familienstiftung empfängerseitig steuerbar, sofern die Leistung aufgrund des Negativkatalogs nicht ausnahmsweise steuerbefreit ist. Zuwendungen einer Familienstiftung haben weder Schenkungscharakter noch erfolgen sie in Erfüllung familienrechtlicher Pflichten (E. 2.3). Vorliegend fallen die empfangenen Zuwendungen der Familienstiftung nicht in den Negativkatalog und sind gemäss der Generalklausel einkommenssteuerpflichtig (E. 2.4). Weiter ist die Ermessenseinschätzung betreffend die Steuerperiode 2007 weder willkürlich noch rechtsmissbräuchlich erfolgt. Die Pflichtigen mussten damit rechnen, dass der Ausgang ihres eingeleiteten Rechtsmittelverfahrens betreffend die Steuerperiode 2015 bezüglich derselben Rechtsfrage für die Nachsteuerverfahren entscheidend sein würde und die Steuerbehörde dieses abwarten würde. Ausserdem kann von einer rechtskundigen steuerpflichtigen Person bei einem laufenden Verfahren ohne Weiteres erwartet werden, dass sie sich trotz Ablauf der Aufbewahrungspflicht vor der Entsorgung der betreffenden Akten bei der zuständigen Steuerbehörde über den Stand des Verfahrens informiert und sich zumindest die Erledigung des Verfahrens bestätigen lässt (E. 3.2). Entgegen der Meinung der Pflichtigen wurden die Vergabungen der Stiftung im Jahr 2009 nicht nach pflichtgemässen Ermessen geschätzt, sondern der Jahresrechnung der Stiftung entnommen, weshalb auch die diesbezügliche Rüge unbegründet ist (E. 4.2). Ausgangsgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen und Rechtsmittelbelehrung (E. 5 f.).

Erwägungen

E. 2

Abteilung SR.2022.00021 SR.2022.00022 Urteil der 2. Kammer vom 19. Oktober 2022
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiberin Ivana Devcic. In Sachen 1. A, 2. B, Nr. 2 vertreten durch Nr. 1, Rekurrierende und Beschwerdeführende, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Spezialdienste, Rekursgegner und Beschwerdegegner, betreffend Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2007–2009 sowie direkte Bundessteuer 2007–2009), hat sich ergeben: I. A. Die Eheleute A (nachfolgend: der Pflichtige) und B (nachfolgend: die Pflichtige; zusammen die Pflichtigen) wurden für die Steuerperioden 2006–2009 gemäss ihren eingereichten Steuererklärungen rechtskräftig eingeschätzt bzw. veranlagt. B. Im September 2005 war die A Familienstiftung errichtet worden. Hierbei handelt es sich um eine durch öffentliche Beurkundung errichtete Familienstiftung im Sinn von Art. 335

Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB) mit Sitz in E, deren statutarischer Zweck es ist, den Pflichtigen und dessen Nachkommen (Anteilsberechtigte) "an die Kosten der Ausstattung, durch Förderung ihrer Erziehung oder Ausbildung irgendwelcher Art Beiträge zu leisten und bei Bedarf ihr wirtschaftliches und wissenschaftliches Fortkommen zu ermöglichen und zu erleichtern". Über die Vergabungen beschliesst ein durch die volljährigen Anteilsberechtigten gewähltes Kuratorium (Stiftungsrat). C. Anlässlich eines Verdachts, wonach die Pflichtigen in den Steuerperioden 2006–2009 Vergabungen der A Familienstiftung nicht als Einkünfte deklariert hätten, wurde gestützt auf die Überweisung vom 14. April 2016 eines Steuerkommissärs der Division Dienstleistungen des kantonalen Steueramts mit Schreiben vom 6. Dezember 2016 ein Nachsteuer- und Bussenverfahren eröffnet. Hierauf erklärte der Pflichtige, dass er die Besteuerung der Vergabung betreffend die Steuerperiode 2015 im offenen Verfahren anfechten wolle. Nachdem das Steuerrekursgericht mit Entscheid vom 18. März 2021 betreffend die Steuerperiode 2015 die Steuerbarkeit der strittigen Vergabungen festgestellt hatte, erging am 9. November 2021 die vorliegend umstrittene Nachsteuerverfügung für die Steuerperioden 2007–2009. Da die einkommensrelevanten steuerbaren Vergabungen in den Steuerperioden 2006 und 2007 trotz Auflagen nicht belegt wurden, mussten diese nach pflichtgemäsem Ermessen geschätzt werden. Das Urteil des Steuerrekursgerichts vom 18. März 2021 betreffend die Steuerperiode 2015 wurde an das Verwaltungsgericht weitergezogen, welches den Entscheid des Steuerrekursgerichts mit Urteil vom 10. November 2021 bestätigte (SB.2021.00073/74). Mit Verfügung vom 9. November 2021 auferlegte das kantonale Steueramt den Pflichtigen betreffend Staats- und Gemeindesteuern Nachsteuern samt Zins von Fr. ... und betreffend die direkte Bundessteuer Nachsteuern samt Zins von Fr. ... Die Bussenverfahren wurden in beiden Fällen eingestellt. D. Die hiergegen erhobene Einsprache vom 3. Januar 2022 hiess das kantonale Steueramt am 28. Juni 2022 teilweise gut, da die Steuerperiode 2006 in der Zwischenzeit verjährt war und auferlegte den Pflichtigen neu für die Staats- und Gemeindesteuern 2007–2009 Nachsteuern samt Zins von Fr. ... und für die direkte Bundessteuer 2007–2009 Nachsteuern samt Zins von Fr. ... Im Übrigen wurde die Einsprache abgewiesen. II. Mit Rekurs und Beschwerde vom 17. August 2022 (Datum Poststempel) liessen die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht beantragen, es seien der Rekurs und die Beschwerde gutzuheissen und der Einspracheentscheid vom 15. Juli 2022 bezüglich der Jahre 2007–2009 aufzuheben und die Vergabungen der A Familienstiftung für diese Jahre nicht dem Einkommen der Pflichtigen aufzurechnen. Eventualiter seien Fr. ... für das Jahr 2009 nicht aufzurechnen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Beschwerdegegners. Mit Rekurs- und Beschwerdeantwort vom 6. September 2022 beantragte das kantonale Steueramt die Abweisung der Rechtsmittel unter Kostenfolge zulasten der Pflichtigen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Die Nachsteuerverfahren bezüglich Staats- und Gemeindesteuern (SR.2022.00021) und direkte Bundessteuer (SR.2022.00022) betreffen dieselben Pflichtigen sowie dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie mit Präsidialverfügung vom 18. August 2022 zu Recht vereinigt wurden. 1.2 Dem Verwaltungsgericht kommt als erste gerichtliche Instanz im Rekurs- und Beschwerdeverfahren gegen Nachsteuerentscheide grundsätzlich eine umfassende Überprüfungsbefugnis zu und im Nachsteuerverfahren sind die Vorschriften über die Verfahrensgrundsätze, das Einschätzungs- und das Rekursverfahren sinngemäss anwendbar, weshalb auch Noven und neue Beweismittel zulässig sind (§ 147 Abs. 3 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 Satz 2 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni

1997 [StG]; Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 162 StG N. 40; Art. 153 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG]; § 52 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] e contrario). Sofern es sich hingegen um ein Rekursverfahren gegen eine Ermessenstaxation handelt, kommt dem Verwaltungsgericht bloss eine eingeschränkte Überprüfungsbefugnis zu und sind nur jene im Zeitpunkt der Entscheidung vorhandenen Schriftstücke, welche ordnungsgemäss in den Prozess eingeflossen sind, zu berücksichtigen. Erst nach Ablauf der Rechtsmittelfrist nachgereichte Aktenstücke sind diesfalls aus dem Recht zu weisen und bei der Entscheidung nicht zu berücksichtigen (Richner et al., § 140 StG N. 79 und § 147 StG N. 35; Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. A., Zürich 2016, Art. 132 DBG N. 67). 1.3 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 StG; Art. 151 Abs. 1 DBG). 1.3.1 Das Recht auf die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens erlischt zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Taxation zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Taxation unvollständig geblieben ist. Das Recht auf die Festsetzung einer Nachsteuer erlischt 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, auf die sie sich bezieht (§ 161 StG; Art. 152 Abs. 1 und 3 DBG). Bei der fünfzehnjährigen Frist handelt es sich um eine Verwirkungsfrist, die durch keine Unterbrechungsgründe hinausgeschoben werden kann und von Amtes wegen zu beachten ist (Richner et al., § 161 StG N. 4 und 6; Richner et al., Art. 152 DBG N. 4 und 7). 1.3.2 Die Pflichtigen wurden für die Steuerperioden 2006–2009 rechtskräftig eingeschätzt bzw. veranlagt. Sodann wurden die Nachsteuerverfahren rechtzeitig eingeleitet. Bezüglich der Steuerperiode 2006 stellte das kantonale Steueramt mit Einspracheentscheid vom 28. Juni 2022 fest, dass das Recht zur Festsetzung einer Nachsteuer am 31. Dezember 2021 erloschen und die entsprechenden Steuerforderungen untergegangen seien, weswegen es die Einsprache in diesem Punkt guthiess. 1.3.3 Vor Verwaltungsgericht sind somit lediglich noch die Steuerperioden 2007–2009 strittig. Der Betreff dieses Entscheids ist entsprechend auf die noch strittigen Steuerperioden 2007–2009 zu beschränken und im Rubrum entsprechend zu korrigieren.

E. 2.1

Die Pflichtigen machen sinngemäss geltend, dass es sich bei den aufgerechneten Vergabungen um Schenkungen handelt, weshalb sie nicht als Einkommen zu betrachten seien. Die Destinatäre erhielten nur das, was sie für ihre Ausbildung und Erziehung benötigten. Dadurch würden die Vergabungen dem Sinn und Zweck von Art. 335 ZGB entsprechen. Zudem bestehe keine Gleichbehandlungspflicht für alle Destinatäre, was den Schenkungswillen beweise. Entgegen der Prämisse der Vorinstanz handle die Familienstiftung durchaus freiwillig, zumal es keine Pflicht der Stiftung sowie kein Recht der Destinatäre gebe, Vergabungen vorzunehmen bzw. zu erhalten. Es handle sich auch nicht um Unterstützungsleistungen, welche die Eltern schon aufgrund ihrer Unterstützungsspflicht gemäss ZGB hätten vornehmen müssen oder für welche eine Bedürftigkeit vorausgesetzt wäre.

E. 2.2

Es ist nachfolgend zu prüfen, ob das kantonale Steueramt zu Recht davon ausgegangen ist, dass es sich bei den Vergabungen nicht um Schenkungen handelt.

E. 2.2.1

Der Gesetzgeber hat in § 16 Abs. 1 StG bzw. Art. 16 Abs. 1 DBG "alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte" für steuerbar erklärt. Er hat damit den Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung aufgestellt (BGE 125 II 113 E. 4a S. 119). Aufgrund dieser gesetzlichen Ordnung sind alle Wertzuflüsse (Einkünfte) bei den Steuerpflichtigen ohne Rücksicht auf ihre Quellen steuerbar, sofern sie das Gesetz nicht ausdrücklich von der Besteuerung ausnimmt. Ausgenommen sind namentlich die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (§ 16 Abs. 3 StG bzw. Art. 16 Abs. 3 DBG) und die im Negativkatalog von § 24 StG bzw. Art. 24 DBG abschliessend aufgezählten Fälle (BGE 140 II 353 E. 2). Ist ein Vermögenszufluss erwiesen, hat im Zweifelsfall die steuerpflichtige Person dessen Steuerfreiheit nachzuweisen (vgl. auch BGE 143 II 661 E. 7.2, mit Hinweisen).

E. 2.2.2

Einkünfte aus Stiftungen wie Familienstiftungen im Sinn von Art. 335 Abs. 1 ZGB fallen unter die Generalklausel von § 16 Abs. 1 StG bzw. Art. 16 Abs. 1 DBG und sind damit beim Empfänger grundsätzlich steuerbar, sofern die Leistungen nicht ausnahmsweise aufgrund des Negativkatalogs von § 24 StG bzw. Art. 24 DBG steuerbefreit sind (Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Basel 2019, Rz. 16 zu Art. 16 DBG; vgl. auch Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2016, N 26 zu Art. 24 DBG). Für die rechtliche Qualifikation der an die Destinatäre ausgerichteten Erträge der Familienstiftung ist zufolge der eigenen Rechtspersönlichkeit der Stiftung allein auf das zwischen ihr und den Destinatären bestehende Verhältnis abzustellen (BGr, 22. April 2004, 2A.668/2004, E. 3.4.3; vgl. auch BGr, 20. Dezember 2012, 2C_711/2012 und 2C_712/2012, E. 2.2 und 4.1). Mangels Schenkungsabsicht der rechtlich verselbständigten Stiftung kann es sich bei den Zuwendungen der Stiftung nicht um einkommenssteuerbefreite Schenkungen im Sinn von § 24 lit. a StG und Art. 24 lit. a DBG handeln (BGr, 22. April 2004, 2A.668/2004, E. 3.3 und 3.4.3; in Bezug auf statutenkonforme Substanz ausschüttungen differenzierend hingegen Opel, S. 186 f.). Ebenso wenig handelt es sich bei den Zuwendungen der Stiftung um Leistungen in Erfüllung familienrechtlicher Verpflichtungen im Sinn von § 24 lit. e StG und Art. 24 lit. e DBG, da die Familienstiftung ihre Leistungen nicht aufgrund familienrechtlicher Pflichten gemäss Art. 328 ZGB (Verwandtenunterstützung), sondern aufgrund des statutarischen Stiftungszwecks erbringt und eine familienrechtlich relevante Verwandtschaft höchstens zum Stifter oder den Mitgliedern des Stiftungsrats bestehen kann (offengelassen in BGr, 22. April 2004, 2A.668/2004, E. 2.4; vgl. auch BGr, 4. März 2001, 2A.257/2002, E. 4.5). Die statutenkonform entrichteten Leistungen einer Familienstiftung mit gesetzlich zulässiger ideeller Zweckbestimmung sind allenfalls nach § 24 lit. d StG bzw. Art. 24 lit. d DBG einkommenssteuerfrei, wenn es sich dabei um unentgeltliche Leistungen an bedürftige Personen handelt, welche auf die entsprechenden Zuwendungen zur Bestreitung ihres (minimalen) Lebensunterhalts angewiesen sind, während Zuwendungen von Familienstiftung mit unzulässiger wirtschaftlicher Zweckbestimmung empfängerseitig stets zu versteuern sind (vgl. BGr, 22. April 2004, 2A.668/2004, E. 2.4; BGr, 4. März 2002, 2A.457/2001, E. 4.5). Eine Steuerbefreiung nach § 24 lit. d StG bzw. Art. 24 lit. d DBG entfällt jedoch, soweit der Grundbedarf der Destinatäre bereits durch andere

Unterstützungsleistungen gedeckt ist, namentlich durch entsprechende Unterstützungsansprüche gegenüber unterhaltspflichtigen Eltern.

E. 2.3

Wie das Verwaltungsgericht in den beiden zu diesem Fall praktisch identisch gelagerten Fällen SB. 2021.00073 und SB.2021.00074 betreffend dieselbe Stiftung bereits rechtskräftig entschieden hat – und auf welche, entgegen der Ansicht der Pflichtigen, ohne Weiteres abgestellt werden kann –, weisen die Zuwendungen bzw. Vergabungen der Familienstiftung an die Kinder gemäss dargelegter Rechtslage keinen Schenkungscharakter im Sinn von § 24 lit. a StG und Art. 24 lit. a DBG auf, da sie nach Massgabe des statutarischen Stiftungszwecks und nicht in Schenkungsabsicht entrichtet werden. Aus diesem Grund fehlt es an einem wesentlichen Merkmal einer Schenkung. Denn wie das Bundesgericht in seiner Entscheid vom 22. April 2005, 2A.668/2004, festhält, richtet die Stiftung die Erträge an die Destinatäre lediglich in Erfüllung einer ihr durch die Stiftungsurkunde auferlegten Rechtspflicht aus, weshalb nicht von einer freiwilligen Handlung durch die Stiftung gesprochen werden und damit auch kein Schenkungswille vorliegen kann. Soweit die Pflichtigen vorbringen, dass der hiervor zitierte Bundesgerichtsentscheid vorliegend nicht anwendbar sei, weil weder ein absolut gleicher Anspruch der Destinatäre noch eine Jahresquote, die zwingend ausbezahlt werden müsse, vorlägen, so ist dieser Einwand nicht zu hören. Die Pflichtigen verkennen hierbei, dass im zitierten Entscheid weder der Umstand eines absolut gleichen Anspruchs auf eine Quote der Stiftungserträge noch jener eines zwingenden Anspruchs der Destinatäre an der Auszahlung einer Jahresquote ausschlaggebend für die Versagung einer Steuerbefreiung ist. Vielmehr liegt der Grund einzig und allein im Umstand, dass das vom Stifter auf die Stiftung übergegangene Eigentum am Stiftungsvermögen es verbietet, steuerrechtlich eine Schenkung des Stifters an die Destinatäre anzunehmen, auch wenn dieser zu Lebzeiten die noch zu bestimmenden Anteile des ebenfalls unbekanntes Ertrages den Destinatären unentgeltlich zuzuwenden beabsichtigte. Gerade dadurch, dass die Stiftung eine eigene Rechtspersönlichkeit aufweist, ist für die rechtliche Qualifikation der an die Destinatäre ausgerichteten Erträge der Familienstiftung nach der Eigentumsübertragung allein auf das zwischen ihr und den Destinatären und gerade nicht auf das zwischen dem Stifter und den Destinatären bestehende Verhältnis abzustellen, zumal die Stiftung steuerlich auch nicht als ein transparentes Gebilde behandelt werden kann. Zwar sieht die Stiftungsurkunde vorliegend keine zwingende Auszahlung einer Jahresquote der Stiftung an die Destinatäre vor. Dies ändert nichts am Umstand, dass die Stiftung bei der Festlegung der Zuwendungen und der Destinatäre lediglich im Rahmen der ihr nach Massgabe einer durch die Statuten auferlegten Rechtspflicht handeln kann. Damit kann keinesfalls von einer freiwilligen Handlung der Stiftung die Rede sein. Indem die Vorinstanz im vorliegenden Fall eine Schenkung im Sinne von § 24 lit. a StG bzw. Art. 24 lit. a DBG verneinte, hat sie nach dem Gesagten keine Rechtsverletzung begangen.

E. 2.4

Inwiefern die aufgerechneten Stiftungsleistungen Unterstützungen gemäss § 24 lit. d StG bzw. Art. 24 lit. d DBG darstellen könnten, kann sodann offenbleiben, zumal es in Anbetracht der Einkommens- und Vermögensverhältnisse der unterhaltspflichtigen Eltern ohnehin an der Voraussetzung der Bedürftigkeit fehlt und die Pflichtigen ausdrücklich geltend machen, die aufgerechneten Stiftungsleistungen stellen keine Unterstützungsleistungen dar.

E. 2.5

Entsprechend fallen die empfangenen Zuwendungen der Familienstiftung nicht in den Ausnahmekatalog von § 24 StG bzw. Art. 24 DBG. Vielmehr sind diese gemäss der Generalklausel von § 16 Abs. 1 StG bzw. Art. 16 Abs. 1 DBG einkommenssteuerpflichtig, auch unabhängig davon, ob sie nun noch im Rahmen einer statuten- und gesetzeskonformen ideellen Zwecksetzung der Familienstiftung entrichtet wurden. Damit durften die Stiftungszuwendungen zugunsten der Kinder gemäss § 7 Abs. 3 StG und Art. 9 Abs. 2 DBG ohne Weiteres ihren Eltern bzw. den Pflichtigen aufgerechnet werden.

E. 3.1

Weiter beanstanden die Pflichtigen, dass die Ermessenseinschätzung betreffend die Steuerperiode 2007 rechtsmissbräuchlich erfolgt und willkürlich sei. So hätte die Steuerbehörde diverse Dokumente verlangt, welche die Pflichtigen nur teilweise beibringen konnten, weil sie diese aufgrund der abgelaufenen zehnjährigen Aufbewahrungsfrist bereits vernichtet hätten. Hierzu führen sie weiter aus, dass die Steuerbehörde letztmals ein Schreiben, wonach sie ein Nachsteuerverfahren aufgrund des Verdachts der Nichtdeklaration von Einkünften aus Familienstiftungen gegen die Pflichtigen eröffnet habe, am 6. Dezember 2016 an diese verschickt habe. Hierauf hätten die Pflichtigen der Steuerbehörde in ihrem Antwortschreiben vom 1. März 2017 erklärt, dass sie in der neuen Steuerperiode ein Rechtsmittel dagegen erheben werden. Nach diesem Schreiben seien von Seiten der Steuerbehörde über vier Jahre keine Schreiben erfolgt. Aufgrund dessen seien die Pflichtigen nach bestem Gewissen davon ausgegangen, dass aufgrund ihrer Stellungnahme auf das Schreiben von 2016 das Verfahren nicht weitergeführt worden sei, weshalb den Pflichtigen nicht vorgeworfen werden könne, sie hätten wider besseres Wissen gehandelt, indem sie alte Akten vernichtet hätten. Indem die Steuerbehörde die Pflichtigen erst in Sicherheit gewiegt habe, um dann, nachdem sie besten Gewissens die Akten vernichtet hatten, dass Nachsteuerverfahren weiterzuführen, hätten sie rechtsmissbräuchlich gehandelt, weshalb das ganze Verfahren rechtswidrig erscheine und die Nachsteuern aufzuheben und nicht einzufordern seien.

E. 3.2

Was die Pflichtigen vorliegend einwenden, vermag nicht zu überzeugen. Zwar trifft es zu, dass die Steuerbehörde mit Schreiben vom 6. Dezember 2016 ein Nachsteuerverfahren gegen die Pflichtigen eröffnet hat. Sodann trifft es auch zu, dass sie nach dem Antwortschreiben der Pflichtigen vom 1. März 2017 über vier Jahre keine weitere Korrespondenz mit den Pflichtigen geführt hatte und auch eine entsprechende Sistierung des Verfahrens den Pflichtigen nicht angezeigt wurde. Allerdings führten die Pflichtigen in diesen Jahren (2018 bis Ende 2021) selbst ein Rechtsmittelverfahren betreffend die Steuerperiode 2015 bezüglich derselben Rechtsfrage, weshalb sie damit rechnen mussten, dass der Ausgang jenes Verfahrens für die Nachsteuerverfahren entscheidend sein würde. Ausserdem kann von einer rechtskundigen steuerpflichtigen Person bei einem laufenden Verfahren ohne Weiteres erwartet werden, dass sie sich trotz Ablauf der Aufbewahrungspflicht vor der Entsorgung der betreffenden Akten bei der zuständigen Steuerbehörde über den Stand des Verfahrens informiert und sich zumindest die Erledigung des Verfahrens bestätigen lässt. Dies insbesondere bei Fällen, in welchen sie keine Benachrichtigung im Rahmen einer Verfahrenseinstellung bzw. Verfahrenserledigung erhalten hat, aber die Beweislast trägt. Gerade in Hinblick darauf, dass sie bereits zuvor ein Nachsteuerverfahren der Steuerperioden 2007 und 2008 durchlaufen und mit Verfügung

vom 22. November 2013 abgeschlossen hatten, weisen sie über genügend Kenntnisse betreffend den Verlauf eines Nachsteuerverfahrens auf. Zwar obläge es der Steuerbehörde, die Pflichtigen aufgrund ihres Antwortschreibens über die beabsichtigte Sistierung des laufenden Verfahrens aufgrund Abwartens eines Gerichtsurteils zur identischen Rechtsfrage zu informieren. Dennoch ist im Zuwarten hinsichtlich des Gerichtsverfahrens kein rechtsmissbräuchliches Verhalten der Steuerbehörde zu erblicken. Gemäss § 135 Abs. 1 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 StG bzw. Art. 126 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 Abs. 3 DBG müssen Steuerpflichtige auch im Nachsteuerverfahren alles tun, um eine vollständige und richtige Einschätzung zu ermöglichen. 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). Indem die Pflichtigen es trotz ihrer Beweislast insbesondere betreffend steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen unterlassen haben, sich betreffend des eingeleiteten aber weder förmlich sistierten noch abgeschlossenen Nachsteuerverfahrens bei den Steuerbehörden vor der Entsorgung ihrer Akten zu erkundigen, haben sie es in Kauf genommen, allenfalls relevante Unterlagen zu vernichten, und müssen sich einen hieraus resultierenden Untersuchungsnotstand entgegenhalten lassen. Nach dem Gesagten kann daher nicht von einem rechtswidrig erfolgten Verfahren ausgegangen werden, weshalb auch kein Grund zur Aufhebung der Nachsteuern besteht.

E. 4.1

Weiter rügen die Pflichtigen, dass die Schätzung der Höhe der Vergabungen der Stiftung betreffend die Steuerperiode 2009 betreffend C nicht nach pflichtgemäßem Ermessen erfolgt sei. So hätten die Pflichtigen für das Jahr 2009 nachgewiesen, dass die Tochter C nicht mehr in die private Schule gehe, sondern das Gymnasium D besucht habe, weshalb die Kosten für die private Schule von Fr. ... entfielen und deshalb entsprechend zu kürzen seien.

E. 4.2

Wie die Vorinstanz in ihrer Rekurs- und Beschwerdeantwort vom 6. September 2022 zutreffend festhält, wurden die Vergabungen der Stiftung im Jahr 2009 nicht nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzt, sondern der Jahresrechnung der Stiftung entnommen, wonach diese im Jahr 2009 Fr. ... betrogen. Die Aufrechnung der Vergabungen erfolgte auf dem geschätzten steuerbaren Einkommen. Während die Schätzungen der steuerbaren Einkommen betreffend die Steuerperioden 2007 und 2008 im Nachsteuerverfahren erfolgt sind, wurden die steuerbaren Faktoren der Steuerperiode 2009 im offenen Verfahren nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzt. Weder gegen die Ermessenseinschätzung für die Steuerperiode 2009 noch gegen die Nachsteuerverfügung vom 22. November 2013 betreffend die Steuerperioden 2007 und 2008 wurde Einsprache erhoben, womit beide in Rechtskraft erwachsen sind. Wie die Vorinstanz zutreffend festhielt, bezweckt das Nachsteuerverfahren einzig die Nachforderung zu wenig veranlagter Steuern und hat keine vollumfängliche Neuüberprüfung der früheren Veranlagung zur Folge. Die Neueinschätzung ist vielmehr auf jene Punkte beschränkt, in denen sich aufgrund der neuen Tatsachen oder Beweismittel eine Änderung ergibt, während die frühere tatsächliche und rechtliche Würdigung des Falles massgebend bleibt (vgl. BGE 144 II 359 S. 365; BGE 98 Ia 22 S. 25). Da die bereits rechtskräftigen Einschätzungen nach pflichtgemäßem Ermessen rechtskräftig sind und daher im Rahmen des vorliegenden Verfahrens nicht mehr infrage gestellt werden können, durfte die Aufrechnung der Vergabungen ohne Weiteres auf der

Basis der in Rechtskraft erwachsenen, geschätzten steuerbaren Einkommen der Steuerperioden 2007–2009 erfolgen. Vom Streitgegenstand wären damit lediglich die auf neuen Tatsachen beruhenden Ausrichtungen von Vergabungen der Stiftung umfasst. Inwiefern die Pflichtigen vorliegend eine nicht pflichtgemässe Ausübung des Ermessens betreffend die Höhe der Vergabungen der Stiftung der Steuerperiode 2009 erblicken, ist nicht nachvollziehbar. Die Rüge der Pflichtigen erweist sich damit als unbegründet.

E. 5

Insgesamt vermochten die Pflichtigen mit ihren Rügen nicht durchzudringen, weshalb die Rechtsmittel vollumfänglich abzuweisen sind.

E. 6

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG; § 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 151 Abs. 1 StG). Eine Parteientschädigung steht ihnen aufgrund ihres Unterliegens nicht zu (Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG]; § 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 152 StG und § 17 Abs. 2 VRG).

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