

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2022.00025 vom 22. Februar 2023

ZH Verwaltungsgericht, 2023-02-22, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2022.00025

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2022.00025 du 22 février 2023

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2022.00025 del 22 febbraio 2023

Regeste

Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2009-2016) | [Die Pflichtige arbeitete als Hausangestellte und Krankenpflegerin ihres Arbeitgebers, welcher ihr verschiedene geldwerte Zuwendungen in Form von Geldzahlungen und Naturalleistungen zukommen liess. Diese sind ihr mehrheitlich als steuerbares Einkommen aufzurechnen.] Aufgrund der unterlassenen Mitwirkung der Pflichtigen lag ein Untersuchungsnotstand vor. Richtigerweise nahm das kantonale Steueramt infolgedessen eine Ermessenseinschätzung im Nachsteuerverfahren vor (E. 3.2). Zusammenfassend ist somit festzustellen, dass Fr. ... für eine Brustoperation der Pflichtigen im Nachsteuerverfahren zu Unrecht als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit gemäss § 17 StG bzw. Art. 17 DBG aufgerechnet worden sind. Diesbezüglich ist stattdessen das Vorliegen einer steuerpflichtigen Schenkung durch die Vorinstanz näher zu prüfen. Der Pflichtigen dürfen zudem bloss die Hälfte der ihr angerechneten Verpflegungs- und Unterkunftskosten als steuerbares Einkommen aufgerechnet werden. Bei einem der Pflichtigen durch C. gekauften Fahrzeug hat die Vorinstanz zudem zu prüfen, inwiefern dieses einer (Nach-)Besteuerung mittels Schenkungs- oder Einkommenssteuer unterliegt (E. 4.9). Teilweise Gutheissung der Beschwerde und Rückweisung an die Vorinstanz zur weiteren Untersuchung und zur Neuberechnung der Nachsteuer im Sinn der Erwägungen.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SR.2022.00025 SR.2022.00026 Urteil der 2. Kammer vom 22. Februar 2023
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiberin Lara von Arx. In Sachen A, vertreten durch RA B, Rekurrentin und Beschwerdeführerin, gegen Kanton Zürich, Rekurs- und Beschwerdegegner, betreffend Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2009–2016 sowie Direkte Bundessteuer 2009–2016), hat sich ergeben: I. A arbeitete seit dem Jahr 2004 als Hausangestellte und Krankenpflegerin für C, bis dieser am 8. August 2016 verstarb. Am 30. August 2019 meldete die Kantonspolizei Zürich dem kantonalen Steueramt, dass C A in den Jahren 2004 bis 2012 mehrere hunderttausend Franken überwiesen habe. Es bestehe der Verdacht, dass sie diese Gelder nicht deklariert und versteuert habe. Am 17. September 2019 gab das kantonale Steueramt A die Eröffnung eines Nachsteuer- und Bussenverfahrens betreffend die Steuerperioden 2009 bis 2016 bekannt. Mit Auflage vom 3. November 2020 teilte das kantonale Steueramt A mit, das Nachsteuer- und Bussenverfahren sei auf die Steuerperiode 2017 ausgedehnt worden und forderte weitere Unterlagen und Angaben ein. Mit Mahnung vom 5. Januar 2021 setzte das kantonale Steueramt A eine nicht erstreckbare Nachfrist. Die Staatsanwaltschaft

Winterthur/Unterland stellte eine zwischenzeitlich gegen A eröffnete Strafuntersuchung am 28. September 2021 ein. Mit Verfügung vom 12. November 2021 auferlegte das kantonale Steueramt A für die Steuerperioden 2009–2017 Nachsteuern (samt Zins) von Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. von Fr. ... (direkte Bundessteuer). II. Die hiergegen erhobene Einsprache hiess das kantonale Steueramt am 28. Oktober 2022 teilweise gut und verfügte für A neu Nachsteuern (samt Zins) von Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern 2009–2016) bzw. von Fr. ... (direkte Bundessteuer 2009–2016). Das Nachsterverfahren betreffend die Steuerperiode 2017 wurde mangels Unterbesteuerung eingestellt. Im Übrigen wurde die Einsprache abgewiesen. III. Mit Beschwerde vom 1. Dezember 2022 liess die Pflichtige dem Verwaltungsgericht die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids sowie den Verzicht auf eine Nachbesteuerung im Sinn der Erwägungen beantragen. Ihr seien lediglich der deklarierte Verlust für ihr Geschäft in der X-Branche ihrer Tochter im Jahr 2014 steuerlich aufzurechnen und zu belasten. In der Beschwerdeantwort vom 12. Dezember 2022 beantragte das kantonale Steueramt die Abweisung der Beschwerde sowie die vollumfängliche Bestätigung der festgesetzten Nachsteuer. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Einschätzung 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]). 1.2 Dem Verwaltungsgericht kommt als erster gerichtlicher Instanz im Rekurs- und Beschwerdeverfahren gegen Nachsteuerentscheide grundsätzlich eine umfassende Überprüfungsbefugnis zu. Im Nachsterverfahren 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 StG ; Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 162 StG N. 40; Art. 153 Abs. 3 DBG ; § 52 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] e contrario). Sofern es sich hingegen um ein Rekurs- bzw. ein Beschwerdeverfahren gegen eine Ermessenstaxation handelt, kommt dem Verwaltungsgericht bloss eine eingeschränkte Überprüfungsbefugnis zu und sind nur jene im Zeitpunkt der Entscheidfällung 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 Entscheidfällung 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 Die mit der Beschwerdeschrift eingereichte Beilage kann für die vorliegende Beurteilung nicht berücksichtigt werden, doch ist diese, wie sich nachfolgend zeigen wird, für den Verfahrensausgang ohnehin nicht entscheidend.

E. 2.1

Im Steuerrecht gilt, dass die Veranlagungsbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (Normentheorie ; BGE 144 II 427 E. 8.3.1; BGr, 10. März 2021, 2C_596/2020, E. 2.3.1). Steuerpflichtige müssen auch im Nachsterverfahren 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). Kommen sie ihrer 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). Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung bzw. Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor. Sie kann dabei Erfahrungszahlen und Vermögensentwicklung des Steuerpflichtigen berücksichtigen (§ 139 Abs. 2 StG; Art. 130 Abs. 2 DBG).

E. 2.2

Eine Veranlagung bzw. Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (§ 140 Abs. 2 StG; Art. 132 Abs. 3 DBG). Der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung wird dem Steuerpflichtigen überbunden, was nicht mit der "Umkehr der Beweislast" gleichzusetzen ist (vgl. Richner et al., § 140 StG N. 73; Martin Zweifel/Silvia Hunziker in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden StHG, 3. A., Basel 2017, Art. 48 StHG N. 44). Der Unrichtigkeitsnachweis hat dabei unter Beachtung von § 140 Abs. 2 StG bzw. Art 132 Abs. 3 DBG zu erfolgen. Andernfalls gilt der Nachweis ohne Weiteres als gescheitert mit der Folge, dass die Ermessenstaxation als solche bestehen bleibt und einzig hinsichtlich ihrer Höhe mit einer auf Willkür beschränkten Kognition überprüft werden kann. Willkürlich ist eine Schätzung dann, wenn sie sich nach den Akten als geradezu unmöglich, als sachlich nicht begründbar erweist (VGr, 30. März 2022, SB.2022.00003, E. 2.1; VGr, 16. April 2014, SB.2013.00159, E. 4.1, mit Hinweisen).

E. 3.1

Die Vorinstanz rechnete der Pflichtigen für die Steuerperioden 2009–2016 verschiedene Einkünfte als steuerbares Einkommen auf und legte hierfür Nachsteuern fest. Die Pflichtige wendet dagegen ein, die aufgeführten Zahlen hätten sich in keiner Weise als korrekt herausgestellt, sondern seien bloss behauptet worden. Ferner bestreitet sie sinngemäss die Zulässigkeit der Ermessenseinschätzung indem sie geltend macht, keine Verfahrenspflichten verletzt zu haben. Sie habe keine Ahnung gehabt, was für ein Verfahren gegen sie laufe und daher keine entlastenden Unterlagen liefern können. Ein Untersuchungsnotstand habe nicht vorgelegen.

E. 3.2

Die Vorbringen der Pflichtigen sind unbegründet. Kontoauszüge in den Akten bezeugen ab dem Jahr 2004 diverse teils hohe Geldüberweisungen von C an sie. Von bloss behaupteten Zahlungen kann folglich keine Rede sein. Es ist ferner unbestritten, dass die Pflichtige die betreffenden Geldzuflüsse in ihren Steuererklärungen nicht deklariert hat. Das kantonale Steueramt eröffnete daher zu Recht ein Nachsteuerverfahren, um zu klären, ob eine vollständige Einschätzung der Pflichtigen zu Unrecht unterblieben ist (vgl. § 160 Abs. 1 StG, Art. 151 Abs. 1 DBG). Nach Eröffnung des Nachsteuerverfahrens forderte das kantonale Steueramt die Pflichtige mittels Auflage und Mahnung mehrfach und unmissverständlich auf, detaillierte Aufstellungen über sämtliche Gelder, welche ihr von C zugeflossen seien, einzureichen. Zudem wurde eine Aufstellung über sämtliche Ausgaben

der Pflichtigen für ihre Tätigkeit bei C verlangt. Die Art des gegen sie laufenden Verfahrens wie auch die von ihr verlangten Mitwirkungshandlungen wurden der Pflichtigen somit klar bekanntgegeben. Sie leistete der Auflage keine Folge, obschon sie zwangsläufig Kenntnis von den Überweisungen von C haben musste. Aufgrund ihrer unterlassenen Mitwirkung lag ein Untersuchungsnotstand vor. Richtigerweise nahm das kantonale Steueramt infolgedessen eine Ermessenseinschätzung im Nachsteuerverfahren vor (vgl. Richner et al., § 139 StG N. 45).

E. 4.1

Bei den festgesetzten Nachsteuern stellt sich die Frage, ob die der Pflichtigen als steuerbares Einkommen aufgerechneten Leistungen überhaupt steuerbar sind und falls ja, gestützt auf welche Rechtsgrundlage. Denkbar ist eine Besteuerung mittels Einkommenssteuer (§ 16 ff. StG bzw. Art. 16 ff. DBG) oder mittels Schenkungssteuer (§ 1 ff. des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes des Kantons Zürich vom 28. September 1986 [ESchG]).

E. 4.2.1

Im Bereich der Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen gilt das Konzept der Reinvermögenszugangstheorie. Aufgrund der Generalklausel von § 16 Abs. 1 StG bzw. Art. 16 Abs. 1 DBG und des nicht abschliessenden Positivkatalogs (§ 17–23 StG ; Art. 17–23 DBG) unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Steuerpflichtigen der Einkommenssteuer ohne Rücksicht auf ihre Quellen, sofern sie das Gesetz nicht ausdrücklich von der Besteuerung ausnimmt (VGr, 10. November 2021, SB.2021.00073, E. 3.1; VGr, 24. Februar 2021, SB.2020.00102, E. 2.2.1).

E. 4.2.2

Zu den wiederkehrenden und einmaligen Einkünften gehören gemäss § 17 Abs. 1 StG bzw. Art. 17 Abs. 1 DBG namentlich alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte, wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile. Die Besteuerung nach § 17 StG bzw. Art. 17 DBG setzt voraus, dass das Einkommen aus einem bestehenden Arbeitsverhältnis stammt, dass also der Einkommenszufluss seinen Rechtsgrund darin hat, dass ein Arbeitsverhältnis besteht. Es muss notwendigerweise ein Kausalzusammenhang bzw. ein enger Konnex zum Arbeitsverhältnis gegeben sein. Nach § 17 StG bzw. Art. 17 DBG besteuert werden können auch Leistungen, die darauf beruhen, dass das Arbeitsverhältnis nun beendet ist (z. B. Entschädigung für voraussichtliche künftige Lohneinbussen). Arbeitgeber ist jede natürliche oder juristische Person, zu welcher die steuerpflichtige Person in einem auf privatem oder öffentlichem Recht beruhenden (haupt- oder nebenberuflichen) Arbeitsverhältnis steht, gestützt auf dessen Weisungen sie ihre unselbständige Erwerbstätigkeit ausübt und in dessen Arbeitsorganisation sie eingegliedert ist (vgl. Richner et al., § 17 StG N. 17; Claudia Suter/Sigrit Meier in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Daniel de Vries Reilingh [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., Basel 2022 [nachfolgend: Kommentar direkte Bundessteuer], Art. 17 N. 6).

E. 4.2.3

Nicht der Einkommenssteuer unterliegen die im Negativkatalog von § 24 StG bzw. Art. 24 DBG abschliessend aufgezählten Fälle (BGE 140 II 353 E. 2). Einkommenssteuerfrei ist

namentlich der Vermögensanfall infolge Schenkung (vgl. § 24 lit. a StG bzw. Art. 24 lit. a DBG). Der Begriff der Schenkung umfasst drei Elemente: Vermögenszuwendung, Unentgeltlichkeit und Schenkungswille. Die Vermögenszuwendung erfolgt durch Übergang von Sachen, dinglichen Rechten, Forderungen oder sonstigen Bestandteilen des Vermögens des Schenkers an den Beschenkten. Gleichgültig ist, ob durch die Zuwendung die Aktiven des Beschenkten vermehrt oder seine Passiven vermindert werden; die Zuwendung bewirkt eine Bereicherung des Beschenkten aus dem Vermögen eines anderen. Die Zuwendung muss (als objektives Element) unentgeltlich erfolgen. Fliesst dem Zuwendenden keine Gegenleistung zu, ist die gesamte Zuwendung unentgeltlich. Erbringt der Empfänger eine Gegenleistung, liegt teilweise Unentgeltlichkeit nur vor, sofern Leistung und Gegenleistung in einem offenbaren Missverhältnis stehen (gemischte Schenkung). Für eine Schenkung müssen persönliche Gründe, wie Verwandtschaft, Freundschaft oder Anhänglichkeit, aber auch Dankbarkeit, Mitleid oder Ehrerbietung überwiegen, die Gabe muss dem Empfänger "unverdient" zukommen. Aufgrund der Rechtsprechung ist davon auszugehen, dass eine freiwillige Zuwendung seitens des Arbeitgebers im Zusammenhang mit einem Arbeitsverhältnis grundsätzlich als Anerkennung für geleistete Dienste erbracht wird und somit nicht unentgeltlich ist. Zuwendungen im Zusammenhang mit einem Arbeitsvertrag sind somit in der Regel keine Schenkungen und fallen nicht unter die Ausnahmebestimmung von § 24 lit. a StG bzw. Art. 24 lit. a DBG (vgl. auch § 5 ESchG). Schliesslich muss der Leistende (als subjektives Element) den Schenkungswillen haben; er muss gewillt sein, eine Zuwendung vorzunehmen, ohne dafür eine Gegenleistung zu empfangen. Bei der gemischten Schenkung ist der Wille darauf gerichtet, für die Zuwendung eine Leistung zu erhalten, deren Wert in offenbarem Missverhältnis zum Wert der Zuwendung steht. Hinsichtlich dieses Missverhältnisses kann ein Schenkungswille vorhanden sein (vgl. zum Ganzen: Richner et al., § 24 StG N. 19 ff.; Silvia Hunziker/Isabelle Mayer-Knobel, Kommentar direkte Bundessteuer, § 24 N. 6).

E. 4.3.1

Als steuerbares Einkommen rechnete das kantonale Steueramt der Pflichtigen die Kostenübernahme durch C von Fr. ... für eine Brustoperation auf. Der Pflichtigen ist dahingehend zuzustimmen, dass diese Kostenübernahme mit ihrem Arbeitsverhältnis nichts zu tun gehabt hat. Zwischen der Operation und ihrer Tätigkeit als Haushälterin und Pflegerin besteht kein Kausalzusammenhang, womit eine Besteuerung der Kostenübernahme als Einkunft aus unselbständiger Erwerbstätigkeit gemäss § 17 StG bzw. Art. 17 DBG ausgeschlossen ist.

E. 4.3.2

Zu prüfen bleibt, ob es sich steuerlich um eine Schenkung oder um einen Zufluss gestützt auf die Einkommensgeneralklausel von § 16 Abs. 1 StG bzw. Art. 16 Abs. 1 DBG gehandelt hat. Die Pflichtige wendet hinsichtlich einer Schenkung ein, aus der Zahlung nicht bereichert gewesen zu sein. Dem Kriterium der Bereicherung kommt in der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung allerdings kaum mehr eigenständige Bedeutung zu, da der Kerngehalt der Bereicherung wohl bereits im Begriff der unentgeltlichen Zuwendung enthalten ist (vgl. Roman Sieber/Markus Oehrli in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Silvia Hunziker [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, Basel 2020, § 14 N. 44 mit Hinweisen). Unbestrittenermassen unterzog sich die Pflichtige einer Operation, für welche ihr Kosten in Höhe von Fr. ... anfielen. Diese Schuld wurde durch C beglichen, wodurch die Passiven der Pflichtigen

entsprechend verringert wurden. Es fand folglich eine Vermögensvermehrung bei ihr statt. Dass die Zahlung gemäss Angaben der Pflichtigen aus persönlichen Gründen, konkret aus Liebe bzw. aus moralischer Verpflichtung erfolgt sein soll, spricht für das Vorliegen einer Schenkung. Mangels Nachweis über eine allfällige Gegenleistung der Pflichtigen liegt ferner auch die Unentgeltlichkeit der Kostentragung nahe, was ebenfalls für eine Schenkung spricht. Da die Pflichtige mit C weder verwandt noch verheiratet war, ist bei den Staats- und Gemeindesteuern das Anfallen einer Schenkungssteuer näher zu prüfen, welche im Nachsteuerverfahren anstelle der erhobenen Einkommenssteuer festzusetzen wäre (vgl. § 21 Abs. 1 ff. ESchG). Bei der direkten Bundessteuer könnte hingegen keine Schenkungssteuer und folglich auch keine Nachsteuer für eine Schenkung erhoben werden. Da sich bezüglich des Vorliegens einer Schenkung jedoch eine nähere Untersuchung durch das kantonale Steueramt aufdrängt, ist die Sache zwecks weiterer Abklärungen in diesem Punkt zurückzuweisen. Im Rahmen der anstehenden Untersuchung ist das rechtliche Gehör der Pflichtigen angemessen zu wahren. Die Beschwerde ist in diesem Punkt somit teilweise gutzuheissen, da eine Besteuerung der Fr. ... gemäss § 17 StG bzw. Art. 17 DBG ausgeschlossen ist.

E. 4.4.1

In der Steuerperiode 2011 rechnete das kantonale Steueramt der Pflichtigen zwölf Zahlungen von C zu je Fr. ..., entsprechend Fr. ... insgesamt, als steuerbares Einkommen auf. Die Pflichtige lässt diesbezüglich ausführen, sich nicht mehr erinnern zu können, welchen Lohn sie im Jahr 2011 erhalten habe. Das kantonale Steueramt habe keinen höheren als den im Lohnausweis deklarierten Lohn nachgewiesen.

E. 4.4.2

In den Akten sind im Jahr 2011 verschiedene Daueraufträge von C zugunsten der Pflichtigen ersichtlich. Mit der Einrichtung des Dauerauftrags für Fr. ... im Oktober 2010 wurde gleichzeitig eine dreizehnte Monatszahlung vorgesehen. Aufgrund des exakten Betrages, der Einrichtung der Zahlung als Dauerauftrag, der Verbindung mit einem dreizehnten Monatslohn sowie der Überweisung durch ihren Arbeitgeber, ist davon auszugehen, dass die Überweisungen eine Lohnzahlung für die Pflichtige gewesen sind. In welcher Häufigkeit diese erfolgt ist, geht aus den Akten hingegen nicht hervor. Aufgrund des vorliegenden Untersuchungsnotstands musste das kantonale Steueramt hinsichtlich der Dauer und Häufigkeit der Zahlung nach pflichtgemässen Ermessen eine realistische Annahme treffen. Eine monatliche Aufrechnung des Betrages im Steuerjahr 2011 erscheint durchaus angemessen. Die Pflichtige weist keine offensichtliche Unrichtigkeit dieser Aufrechnung nach. Ihr sind für die Steuerperiode 2011 folglich zu Recht steuerbare Einkünfte aus Erwerbstätigkeit in Höhe von Fr. ... angerechnet worden.

E. 4.5.1

Als Naturallohn rechnete das kantonale Steueramt der Pflichtigen in den Steuerperioden 2009–2016 monatlich Fr. ... für die Verpflegung und Unterkunft in der Villa von C auf. Das kantonale Steueramt erhöhte diesen Betrag um weitere Fr. ... pro Monat, da auch die Tochter der Pflichtigen von freier Unterkunft und Verpflegung habe profitieren können. Der Pflichtigen wurden somit Fr. ... jährlich (12 x [Fr. 990.- x 2]) als Naturallohn angerechnet. Für die Steuerperiode 2016 wurde die Anrechnung bloss für acht Monate vorgenommen. Insgesamt rechnete das kantonale Steueramt der Pflichtigen somit Naturaleinkünfte im Wert von Fr. ... (7 x Fr. ... + [Fr. ... x 2 x 8]) auf.

E. 4.5.2

Bei der Berechnung der Naturaleinkünfte der Pflichtigen muss allerdings ihre eigene Verpflegung und Unterkunft von derjenigen ihrer Tochter unterschieden werden. Die Pflichtige stand als Haushälterin und Pflegerin in einem Arbeitsverhältnis zu C. Eigenen Angaben zufolge hat sie sich während 24 Stunden an 7 Tagen pro Woche um ihn gekümmert. Eine derart intensive Betreuung erforderte zwangsläufig, dass sie zur Wahrnehmung ihrer Aufgaben bei C wohnhaft war. Die ihr offerierte freie Verpflegung und Unterkunft stehen somit in direktem Zusammenhang zu ihrem Arbeitsverhältnis und sind ihr deswegen korrekt als Naturaleinkünfte aufgerechnet worden (vgl. § 16 Abs. 2 StG, Art. 16 Abs. 2 DBG).

E. 4.5.3

Die freie Verpflegung und Unterkunft der erwachsenen Tochter der Pflichtigen wird hingegen nicht durch das Arbeitsverhältnis ihrer Mutter begründet. Weder geht eine solche Regelung aus dem Arbeitsvertrag hervor noch war die Anwesenheit ihrer Tochter für die Tätigkeit der Pflichtigen zwingend erforderlich. Ein Kausalzusammenhang zu ihrem Arbeitsverhältnis ist zu verneinen, weshalb die Aufrechnung der Verpflegungs- und Unterkunfts-kosten der Tochter an das Einkommen der Pflichtigen unzulässig war. Zu prüfen wäre allenfalls eine entsprechende Aufrechnung bei der Tochter gewesen, welche gemäss den Angaben der Pflichtigen ebenfalls einen Teil der Betreuung von C übernommen haben soll (schwimmen im Hallenbad, gemeinsames Reisen etc.). Ob hierdurch stillschweigend ein Arbeitsverhältnis begründet wurde, kann vorliegend offengelassen werden. Der Pflichtigen durften jedenfalls bloss eigene Verpflegungs- und Unterkunfts-kosten in Höhe von Fr. ... (Fr. ... / 2) als Naturallohn angerechnet werden. Die Beschwerde ist in diesem Punkt somit teilweise gutzuheissen.

E. 4.6.1

Das kantonale Steueramt rechnete der Pflichtigen weiter verschiedene Zahlungen von C in Höhe von total Fr. ... als steuerbares Einkommen auf. C überwies die Zahlungen auf das Konto der Pflichtigen bei der "Bank D". Die Pflichtige macht diesbezüglich geltend, die Zahlungen seien für Reisen, Ausflüge, die Automiete sowie den Lebensunterhalt von C benötigt worden, während er monatelang gemeinsame Ferien mit ihr im Land E verbracht habe. Trotz entsprechender Aufforderung reichte sie keine Belege über ferienbedingte Auslagen von C ein. Es findet sich auch keine Vollmacht von C für das behauptete "quasi gemeinsame" Konto, auf welches die Zahlungen überwiesen wurden, in den Akten. In ihrer Beschwerde führt die Pflichtige vielmehr eigens aus, selbst keine Ferien gemacht zu haben und stattdessen rund um die Uhr ihre Betreuungspflichten wahrgenommen zu haben. Die behauptete konkubinatsähnliche Beziehung wurde nicht nachgewiesen. Hingegen steht unbestrittenermassen fest, dass die Pflichtige zwecks Betreuung und Haushaltsführung bei C angestellt war, auch während seinen Ferien. Die fraglichen Zahlungen standen somit in direktem Zusammenhang mit ihrer Arbeitstätigkeit. Das kantonale Steueramt schloss daher richtig, dass die Zahlungen in Höhe von Fr. ... steuerbares Einkommen der Pflichtigen aufgrund ihres Arbeitsverhältnisses gewesen sind.

E. 4.7

Korrekt erfolgte die Aufrechnung des Verlusts des Geschäfts der Tochter bei der Pflichtigen in der Steuerperiode 2014, was Letztere nicht infrage stellt.

E. 4.8.1

Gemäss ihrem Arbeitsvertrag stand der Pflichtigen ein Geschäftsfahrzeug zur freien Benützung zur Verfügung. Das kantonale Steueramt rechnete ihr hierfür jährlich 0,8 % als Privatanteil auf. Die Pflichtige bestreitet die Höhe der Aufrechnung nicht, wendet jedoch ein, das Fahrzeug habe einzig den Zwecken von C gedient, sie habe dieses nie privat genutzt. Eine ausschliesslich geschäftliche Fahrzeugnutzung wird für die fraglichen Steuerperioden nicht belegt. Angesichts der Tatsache, dass ein neues Fahrzeug im Jahr 2012 direkt auf den Namen der Pflichtigen eingelöst worden ist, ist eine rein geschäftliche Nutzung auch nicht zu vermuten. Die für die Pflichtige durch das kantonale Steueramt vorgenommene Aufrechnung eines Privatanteils für die private Nutzung des Geschäftsfahrzeuges in den fraglichen Steuerperioden war somit grundsätzlich korrekt.

E. 4.8.2

Allerdings geht aus den vorinstanzlichen Erwägungen hervor, dass C der Pflichtigen im Jahr 2012 ein Fahrzeug für Fr. ... kaufte. Weshalb für diesen (unbestrittenen) Kauf im Rahmen des Nachsteuerverfahrens weder eine Schenkungssteuer erhoben worden noch ein Naturallohn aufgerechnet worden ist, ist nicht nachvollziehbar. Die geltende Officialmaxime verlangt, dass die Veranlagungsbehörde eine gesetzmässige Veranlagung vornimmt. Die steuerliche Einschätzung liegt nicht in der freien Disposition des Steueramts (vgl. VGr, 5. Mai 2021, SR.2020.00032/00033, E. 5.6) . Da die vorliegende Angelegenheit zur Neuberechnung der Nachsteuer ohnehin an die Vorinstanz zurückzuweisen sein wird (vgl. nachfolgend Erw. 4.3.8), drängt sich eine erneute Überprüfung in diesem Punkt sowie eine allfällige Nachbesteuerung auf, wobei das rechtliche Gehör der Pflichtigen angemessen zu wahren ist.

E. 4.9

Zusammenfassend ist somit festzustellen, dass Fr. ... für eine Brustoperation der Pflichtigen im Nachsteuerverfahren zu Unrecht als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit gemäss § 17 StG bzw. Art. 17 DBG aufgerechnet worden sind. Diesbezüglich ist stattdessen das Vorliegen einer steuerpflichtigen Schenkung durch die Vorinstanz näher zu prüfen. Der Pflichtigen dürfen ferner bloss die Hälfte der ihr angerechneten Verpflegungs- und Unterkunftskosten als steuerbares Einkommen aufgerechnet werden. Bei einem der Pflichtigen durch C gekauften Fahrzeug hat die Vorinstanz zudem zu prüfen, inwiefern dieses einer (Nach)Besteuerung mittels Schenkungs- oder Einkommenssteuer unterliegt. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 28. Oktober 2022 ist somit aufzuheben und die Sache zur weiteren Untersuchung und zur Neuberechnung der Nachsteuer im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen. Dies führt zu einer teilweisen Gutheissung des Rechtsmittels.

E. 5.1

Nach § 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 DBG in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG sind die Gerichtskosten der unterliegenden Partei aufzuerlegen. Bei teilweiser Gutheissung werden die Kosten anteilmässig aufgeteilt.

E. 5.1.1

Vorliegend unterliegt die Beschwerdeführerin im Rekursverfahren betreffend die Nachsteuer für die Staats- und Gemeindesteuern überwiegend, da sämtliche von ihr beanstandeten Aufrechnungen einer Nachsteuer unterliegen. Allerdings sind die Verpflegungs- und Unterkunftskosten in bloss hälftigem Umfang zu besteuern. Dies führt dazu, dass rund ein Drittel der beurteilten Einnahmen der Pflichtigen nicht besteuert werden

darf. Hinzukommt, dass in der Rückweisung der Sache an die Vorinstanz ebenfalls ein teilweises Obsiegen der Pflichtigen zu erblicken ist. Es erscheint daher angemessen die Gerichtskosten des Rekursverfahrens zu 1/3 dem Beschwerdegegner und zu 2/3 der Pflichtigen aufzuerlegen.

E. 5.1.2

Die vorstehenden Ausführungen gelten für das Beschwerdeverfahren betreffend die Nachsteuer für die direkte Bundessteuer ebenfalls. Eine abweichende Kostenteilung rechtfertigt sich nicht, weshalb auch die Gerichtskosten des Beschwerdeverfahrens zu 1/3 dem Beschwerdegegner und zu 2/3 der Pflichtigen aufzuerlegen sind.

E. 5.2

Für die Zusprechung einer Parteientschädigung im Rekurs- und Beschwerdeverfahren gilt § 17 Abs. 2 VRG sinngemäss (§ 152 StG in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG). Nach § 17 Abs. 2 VRG kann die unterliegende Partei oder Amtsstelle im Verfahren vor Verwaltungsgericht zu einer angemessenen Entschädigung für die Umtriebe ihres Gegners verpflichtet werden, wenn a) die rechtsgenügende Darlegung komplizierter Sachverhalte und schwieriger Rechtsfragen besonderen Aufwand erforderte oder den Beizug eines Rechtsbeistandes rechtfertigte, oder b) ihre Rechtsbegehren oder die angefochtene Anordnung offensichtlich unbegründet waren. Die angemessene Entschädigung ist nach pflichtgemäßem Ermessen festzusetzen (vgl. RB 1998 Nr. 8). Zu beachten ist allerdings § 8 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 3. Juli 2018 (GebV VGr). Gestützt darauf ist die Parteientschädigung nach der Bedeutung der Streitsache, der Schwierigkeit des Falls, dem Zeitaufwand und den Auslagen zu bemessen. Ein unnötiger oder geringfügiger Aufwand wird nicht ersetzt. Einem bestimmten oder bestimmbar Streitwert trägt die 2. Kammer des Verwaltungsgerichts in langjähriger Praxis bei einer vertretenen Partei durch Heranziehung der Verordnung des Obergerichts über die Anwaltsgebühren vom 8. September 2010 (AnwGebV) Rechnung. Die nach dem dort in § 4 Abs. 1 festgelegten Tarif berechnete Grundgebühr wird für das Beschwerdeverfahren in der Regel auf ein Drittel herabgesetzt (VGr, 12. Januar 2022, SB.2021.00063, E. 7.2 ff.; VGr, 11. November 2020, SB.2020.00088, E. 5.4; VGr, 21. Mai 2003, SB.2002.00103 und SB.2002.00104, E. 5b, veröffentlicht in ZStP 2003, 361), wobei die so ermittelte Entschädigung bei Vorliegen besonderer Umstände um höchstens die Hälfte über- oder unterschritten werden kann. Diese Aufteilung basiert jedoch darauf, dass die Vertretung bei einem Instanzenzug, in welcher das Verwaltungsgericht als zweite gerichtliche Instanz tätig ist, in der Regel deutlich weniger aufwendig ist als im ersten gerichtlichen Verfahren. Da das Verwaltungsgericht vorliegend jedoch die erste gerichtliche Instanz ist, erscheint gerechtfertigt, die nach § 4 Abs. 1 AnwGebV berechnete Grundgebühr für das Beschwerdeverfahren auf zwei Drittel herabzusetzen.

E. 5.2.1

Die Grundgebühr für das Rekursverfahren betreffend die Nachsteuer für die Staats- und Gemeindesteuern beträgt gemäss § 4 Abs. 1 AnwGebV Fr. 6'100.-. Für die Parteientschädigung im Rekursverfahren vor Verwaltungsgericht wird die Gebühr auf zwei Drittel, d. h. auf Fr. 4'066.- herabgesetzt. Da die Pflichtige vorliegend nur im Umfang von rund einem Drittel obsiegt hat, rechtfertigt es sich, ihr für das Rekursverfahren eine Parteientschädigung von Fr. 1'355.- (inkl. MWST) zuzusprechen.

E. 5.2.2

Im Beschwerdeverfahren betreffend die Nachsteuern für die direkte Bundessteuer beträgt die Grundgebühr gemäss § 4 Abs. 1 AnwGebV rund Fr. 3'900.-. Für das Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgericht wird diese wiederum auf zwei Drittel bzw. auf Fr. 2'600.- herabgesetzt. Da die Pflichtige auch hier bloss im Umfang von rund einem Drittel obsiegt hat, rechtfertigt es sich, ihr für das Beschwerdeverfahren eine Parteienschädigung von Fr. 867.- (inkl. MWST) zuzusprechen.

E. 5.3

Dem kantonalen Steueramt steht trotz überwiegendem Obsiegen keine Parteienschädigung zu, gehört doch die Erhebung und Beantwortung von Rechtsmitteln zu dessen angestammter bzw. üblicher Amtstätigkeit. Der angefallene Aufwand rechtfertigt deshalb keine Entschädigung (vgl. Kaspar Plüss in: Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich [VRG], 3. A., Zürich etc. 2014, § 17 N. 51).

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