

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2022.00027 vom 3. Mai 2023

ZH Verwaltungsgericht, 2023-05-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2022.00027

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2022.00027 du 3 mai 2023

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2022.00027 del 3 maggio 2023

Regeste

Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2012) | [Verletzung der Begründungspflicht durch die Vorinstanz sowie damit verbundenes unberechtigtes Nichteintreten auf die Einsprachen gegen einen Nachsteuerentscheid.] Bei Einspracheentscheiden muss aus der Begründung ersichtlich sein, gestützt auf welche tatsächlichen Feststellungen und aus welchen rechtlichen Erwägungen die Behörde ihren Entscheid getroffen hat. Die Begründung muss aber nur die für den Verfahrensausgang wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Entscheidungsgründe enthalten (E. 1.4). Die Vorinstanz begründet den von ihr im Zusammenhang mit den genannten Nachsteuertatbeständen geltend gemachten Untersuchungsnotstand einzig mit einer (angeblichen) Verfahrenspflichtverletzung des Pflichtigen. Auf die substanziierte Argumentation des Pflichtigen, weshalb dem nicht so sei, geht sie jedoch mit keinem Wort ein. Ferner führt sie in ihrem Entscheid auch nicht näher aus, worin der behördliche Untersuchungsnotstand genau bestehe, obschon dieser durch den Pflichtigen in Bezug auf die fraglichen Nachsteuertatbestände zu Recht infrage gestellt wird. Der vorinstanzliche Entscheid genügt den Begründungsanforderungen an einen Einspracheentscheid folglich nicht (vgl. E. 1.4). Aufgrund der damit verbundenen Verletzung des rechtlichen Gehörs des Pflichtigen wird die Sache zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen sein (E. 3.3.2). Teilweise Gutheissung der Beschwerde und Rückweisung an die Vorinstanz zur Neubegründung im Sinn der Erwägungen.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SR.2022.00027 SR.2022.00028 Urteil der 2. Kammer vom 3. Mai 2023
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiberin Lara von Arx. In Sachen 1. A, vertreten durch RA B, 2. B, Rekurrierende und Beschwerdeführende, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Spezialdienste, Rekurs- und Beschwerdegegner, betreffend Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2012 sowie direkte Bundessteuer 2012), hat sich ergeben: I. Die damaligen Ehegatten A und B reichten in der Steuerperiode 2012 trotz mehrfacher Mahnung keine Steuererklärung ein, woraufhin sie am 23. April 2014 nach pflichtgemäsem Ermessen eingeschätzt wurden. Das steuerbare Einkommen wurde auf Fr. ..., das steuerbare Vermögen auf Fr. ..., festgesetzt. Am 27. August 2019 stellte die Division Dienstleistungen des kantonalen Steueramts den Antrag auf Eröffnung eines Nachsteuer- und Bussenverfahrens gegen A betreffend die Steuerperiode 2012. In der Folge eröffnete die Dienstabteilung Spezialdienste des kantonalen Steueramts (nachfolgend "Dienstabteilung Spezialdienste") am 5. September 2019 ein Nachsteuer- und

Bussenverfahren gegen A. Mit Auflage vom 30. März 2021 und Mahnung vom 7. Juni 2021 forderte sie weitere Auskünfte ein, wobei sie für den Unterlassungsfall die Festsetzung der Nachsteuerfaktoren mittels pflichtgemäsem Ermessen androhte. Die Staatsanwaltschaft III des Kantons Zürich meldete der Dienstabteilung Spezialdienste am 29. März 2022 einen weiteren möglichen Nachsteuertatbestand. Mit (Mahn-)Schreiben vom 5. April 2022 setzte die Dienstabteilung Spezialdienste A über die neuen Vorhalte in Kenntnis und forderte die einverlangten Informationen und Auskünfte erneut von ihm ein. Am 26. August 2022 erliess das kantonale Steueramt eine Verfügung, in welcher Nachsteuern (samt Zins) in Höhe von Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern 2012) und Fr. ... (direkte Bundessteuer 2012) festgesetzt wurden. Überdies auferlegte das kantonale Steueramt A Bussen in Höhe von Fr. ... (Verfahren Staats- und Gemeindesteuern 2012) und von ... (Verfahren direkte Bundessteuer 2012). II. Das kantonale Steueramt trat auf die hiergegen erhobenen Einsprachen am 3. November 2022 nicht ein, bestätigte die festgesetzten Nachsteuern und sistierte die Bussenverfahren sowie den Entscheid über die jeweiligen Verfahrenskosten. III. Mit Rekurs und Beschwerde vom 30. Dezember 2022 liess der Pflichtige die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids, die Rückweisung an die Vorinstanz zur Durchführung der materiellen Beurteilung sowie die Zusprache einer Parteientschädigung beantragen. B gab mit Eingabe vom 18. Januar 2023 bekannt, sich von den Verfahren vor dem Verwaltungsgericht ausdrücklich distanzieren zu wollen. In der Beschwerdeantwort vom 17. Januar 2023 beantragte das kantonale Steueramt die Abweisung der Beschwerde sowie die vollumfängliche Bestätigung der festgesetzten Nachsteuern. Der Pflichtige liess hierzu am 30. Januar 2023 Stellung nehmen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Das Rekursverfahren SR.2022.00027 (Nachsteuern Staats- und Gemeindesteuern 2012) und das Beschwerdeverfahren SR.2022.00028 (Nachsteuern direkte Bundessteuer 2012) betreffen denselben Pflichtigen und dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie mit Präsidialverfügung vom 3. Januar 2023 zu Recht vereinigt wurden. 1.2 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]). 1.3 Dem Verwaltungsgericht kommt als erste gerichtliche Instanz im Rekurs- und Beschwerdeverfahren gegen Nachsteuerentscheide grundsätzlich eine umfassende Überprüfungsbefugnis zu (§ 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). Richtet sich eine Beschwerde jedoch gegen einen Nichteintretensentscheid, so darf das Verwaltungsgericht lediglich prüfen, ob die Beurteilung der Eintretensfrage an beschwerdefähigen Rechtsmängeln leidet. Ein weitergehender materiell-rechtlicher Entscheid ist dem Gericht hingegen verwehrt (BGr, 26. Mail 2004, 2A.495/2003, E. 1.3; BGr, 29. März 2005, 2A.39.2004, E.5.2; VGr, 2. Februar 2022, SB.2021.00135/136, E. 1.4). 1.4 Der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]) enthält als Teilgehalt die Begründungspflicht (BGE 143 III 65 E. 5.2; BGr, 18. Juni 2020, 2C_152/2020, E. 2.1; VGr, 5. Mai 2021, SR.2020.00032 und SR.2020.00033, E. 4.2). Bei Einspracheentscheiden muss aus der Begründung ersichtlich sein, gestützt auf welche tatsächlichen Feststellungen und

aus welchen rechtlichen Erwägungen die Behörde ihren Entscheid getroffen hat. Die Begründung muss aber nur die für den Verfahrensausgang wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Entscheidungsgründe enthalten (Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 142 N. 10 m. w. H.). Bei Einspracheentscheiden hat die Begründung im Entscheid selbst enthalten zu sein (Richner et al., § 142 N. 11; vgl. auch VGr, 5. Mai 2021, SR.2020.00032 und SR.2020.00033, E. 5.6).

E. 2.1

Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet einzig die Frage, ob die Vorinstanz zu Recht nicht auf die Einsprachen des Pflichtigen eingetreten ist.

E. 2.2

Ihr Nichteintreten begründet die Vorinstanz damit, dass im Rahmen des Nachsteuerverfahrens die ursprüngliche Ermessenseinschätzung um die bislang nicht bekannten Vermögenserträge aus Beteiligungen zu ergänzen seien. Mangels Vorliegen der Steuererklärungen betreffend die Steuerperioden 2012–2015 sei es ihr nicht möglich, sich ein Bild über die gesamte Einkommens- und Vermögenssituation des Pflichtigen zu verschaffen, weshalb weiterhin ein Untersuchungsnotstand bestünde. Die Steuerperiode 2012 sei daher im Sinn einer rektifizierten Ermessensbeurteilung neu zu veranlagern. Gegen eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen könne einzig die offensichtliche Unrichtigkeit geltend gemacht werden, welche umfassend zu belegen sei. Vorliegend scheitere dieser Nachweis an der fehlenden Mitwirkungsbereitschaft des Pflichtigen, welcher seine Steuererklärung für das Steuerjahr 2012 nicht eingereicht habe.

E. 2.3

Der Pflichtige lässt hiergegen einwenden, das Nachsteuerverfahren beschränke sich auf die Frage, ob ihm eine steuerbare geldwerte Leistung zugeflossen sei. Seine Mitwirkungspflichten bestünden einzig betreffend das Nachsteuerverfahren begründende neue Tatsachen, nicht hingegen hinsichtlich einer umfassenden Überprüfung der rechtskräftigen Ermessensveranlagung. Er habe in seinen Stellungnahmen erläutert, weshalb keine geldwerte Leistung – und damit keine neue Tatsache – vorliege und seine Mitwirkungspflichten dadurch vollumfänglich erfüllt. Im Übrigen liege gar kein Untersuchungsnotstand vor, welcher eine Ermessensveranlagung rechtfertigen würde, da die fraglichen nachzubesteuernden Einkünfte in Bestand und Höhe genau bezeichnet worden seien. Der Untersuchungsnotstand beziehe sich daher einzig auf die bisherigen Steuerfaktoren. Das kantonale Steueramt habe sich mit diesen Argumenten jedoch nicht einmal ansatzweise auseinandergesetzt.

E. 3.1

Die Rechtsmittelinstanzen haben die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung im angefochtenen Entscheid auch ohne entsprechenden Antrag von Amtes wegen zu prüfen (vgl. Felix Richner et al., § 140 StG N. 65; Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. A., Zürich 2016, Art. 132 N. 55).

E. 3.2

Die Veranlagungsbehörde hat die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen vorzunehmen, wenn die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können (vgl. § 139 Abs. 2 StG; Art. 130 Abs. 2 DBG; Art. 46 Abs. 3 des

Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG]). Das Gesetz scheint damit für die Ermessensveranlagung zwei voneinander verschiedene Voraussetzungen festzulegen, doch liegt im Grunde genommen nur eine einzige Voraussetzung vor. Anlass zu einer solchen Veranlagung bietet nämlich jede nicht zu beseitigende Ungewissheit im Sachverhalt, welche es der Veranlagungsbehörde verunmöglicht, die Steuerfaktoren oder Teile hiervon "einwandfrei" zu ermitteln, d. h. gestützt auf eine beweismässige Abklärung des Sachverhalts. Die vom Gesetz gesondert als Voraussetzung der Ermessensveranlagung erwähnte Nichterfüllung von Verfahrenspflichten seitens der steuerpflichtigen Person erweist sich bloss als Teil des umfassenderen Tatbestands der sachverhaltlichen Ungewissheit. Denn bei Missachtung von Verfahrenspflichten durch die steuerpflichtige Person gerät die Veranlagungsbehörde regelmässig in einen "Untersuchungsnotstand", der den abklärungsbedürftigen Sachverhalt als ungewiss erscheinen lässt. Stellt sich trotz Verfahrenspflichtverletzung jedoch kein behördlicher Untersuchungsnotstand ein und können die tatsächlichen Verhältnisse geklärt werden, verbietet sich hingegen die Vornahme einer Ermessensveranlagung. Zu einer Schätzung wird immer nur dann Zuflucht genommen, wenn das Beweisverfahren genügend Anhaltspunkte für einen steuerbegründenden/-mehrenden oder steueraufhebenden/-mindernden Sachverhalt ergeben hat, ohne dass im Quantitativen eine eindeutige Abklärung möglich war (Unbestimmtheit der Höhe der Steuerfaktoren). Auch eine Nachsteuer kann ermessensweise festgesetzt werden (vgl. Felix Richner et al., § 139 StG N. 42 f.; Martin Zweifel/Silvia Hunziker in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., Basel 2022, Art. 130 DBG N. 30 f. mit weiteren Hinweisen).

E. 3.3.1

Ausschlaggebend für die Eröffnung des Nachsteuerverfahrens waren zwei Meldungen: Gemäss der auf einen (aktenkundigen) Zeitungsartikel gestützten Meldung der Division Dienstleistungen des kantonalen Steueramts soll A als geschäftsführendes Organ der D AG im Jahr 2012 ... Aktien der E AG à je Fr. 10.- in die D AG eingebracht haben. Da es sich bei den Aktien um einen Nonvaleur gehandelt und A diese zuvor für einen symbolischen Preis von bloss Fr. 1.- erhalten habe, sei ihm eine geldwerte Leistung von rund Fr. ... zugeflossen. Die Staatsanwaltschaft III des Kantons Zürich gab der Dienstabteilung Spezialdienste am 29. März 2022 ferner bekannt, A habe Ende 2012 als einziger Verwaltungsrat, einziger Zeichnungsberechtigter und Alleinaktionär der F Ltd. in Liquidation von der Gesellschaft 350'000 Namenaktien der D AG erworben. Die auf diesen bestehenden stillen Reserven in Höhe von Fr. ..., eventualiter von Fr. ... habe er nicht vergütet. Er habe dadurch bei zwei Gelegenheiten eine verdeckte Gewinnausschüttung vorgenommen.

E. 3.3.2

Die Vorinstanz begründet den von ihr im Zusammenhang mit den genannten Nachsteuertatbeständen geltend gemachten Untersuchungsnotstand einzig mit einer (angeblichen) Verfahrenspflichtverletzung des Pflichtigen. Auf die substantiierte Argumentation des Pflichtigen, weshalb dem nicht so sei, geht sie jedoch mit keinem Wort ein. Ferner führt sie in ihrem Entscheid auch nicht näher aus, worin der behördliche Untersuchungsnotstand genau bestehe, obschon dieser durch den Pflichtigen in Bezug auf die fraglichen Nachsteuertatbestände zu Recht infrage gestellt wird. Der vorinstanzliche Entscheid genügt den Begründungsanforderungen an einen Einspracheentscheid folglich

nicht (vgl. E. 1.4). Aufgrund der damit verbundenen Verletzung des rechtlichen Gehörs des Pflichtigen wird die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen sein. Dem Pflichtigen ist jedoch, wie nachfolgend dargelegt wird, zuzustimmen, dass die tatsächlichen Verhältnisse in Bezug auf die beiden Nachsteuertatbestände in der Tat hinreichend klar scheinen, um eine Nachsteuer im ordentlichen Nachsteuerverfahren festsetzen zu können.

E. 3.3.3

Dem Pflichtigen wurde in der Eröffnungsverfügung über das Nachsteuer- und Bussenverfahren vom 5. September 2019 sowie in der Auflage vom 30. März 2021 hinsichtlich des ersten Nachsteuertatbestands die exakte Höhe der allfällig nachzubesteuernden Einkünfte bekanntgegeben, was bereits gegen einen Untersuchungsnotstand spricht. Die betreffenden Angaben stützen sich nebst dem erwähnten Zeitungsartikel auf einen Revisionsbericht des kantonalen Steueramts vom 25. März 2021 und die dazugehörigen Beilagen. Der Pflichtige bestritt in der Stellungnahme vom 31. Mai 2021 in erster Linie die Qualifizierung des Zuflusses als geldwerte Leistung. Ferner wendete er ein, dem fraglichen Zufluss stehe allenfalls eine Ersatzforderung von Fr. ... entgegen. Ein entsprechender Nachweis hierüber obliegt dem Pflichtigen selbst. Die Höhe der allfällig nachzubesteuernden Einkünfte wurde durch ihn jedoch nicht substantiiert bestritten, weshalb das Vorliegen eines Untersuchungsnotstands zumindest fraglich ist und eine Nachsteuererhebung im ordentlichen Nachsteuerverfahren möglich scheint. Das kantonale Steueramt führt einen Untersuchungsnotstand weder näher aus, noch zielte die Auflage vom 30. März 2021 darauf ab, konkrete Informationen hierüber zu erlangen. In der Auflage vom 30. März 2021 forderte das kantonale Steueramt ebenfalls keine spezifischen Auskünfte zum fraglichen Nachsteuersachverhalt ein, sondern verlangte vielmehr generell umfassende Informationen zur gesamten Einkommens- und Vermögenssituation des Pflichtigen in der Steuerperiode 2012. Dem damaligen Untersuchungsnotstand wurde allerdings bereits durch die inzwischen rechtskräftige Ermessensveranlagung Rechnung getragen. Weshalb die damalige Einschätzung nun erneut gänzlich infrage gestellt werden soll, wird im vorinstanzlichen Entscheid nicht näher begründet, was die bereits erwähnte Rückweisung zur Folge hat.

E. 3.3.4

Den zweiten möglichen Nachsteuertatbestand gab die Dienstabteilung Spezialdienste dem Pflichtigen im Rahmen einer zweiten Mahnung betreffend die Erfüllung der Auflage vom 30. März 2021 bekannt. Dem Mahnschreiben beigelegt war das Schreiben der Staatsanwaltschaft vom 29. März 2022, in welchem die Höhe der stillen Reserven, welche der Pflichtige zu Unrecht nicht vergütet haben soll, wiederum exakt aufgeführt wurde. Erneut bestritt der Pflichtige mit Eingabe vom 2. Mai 2022 den Zufluss des steuerbaren Einkommens an sich und machte diesbezüglich eine Rückgabepflicht geltend, welche einen allfälligen Zufluss "neutralisiere". Er bestritt weder die Höhe des fraglichen Zuflusses, noch machte er substantiiert einen anderen Betrag geltend, weshalb ein Untersuchungsnotstand erneut fraglich ist und ein ordentliches Nachsteuerverfahren angezeigt scheint. Da die Vorinstanz das Vorliegen eines Untersuchungsnotstands in ihrem Entscheid wiederum nicht näher darlegte bzw. diesen einzig durch eine (angebliche) Verfahrenspflichtverletzung des Pflichtigen begründete, kann nicht abschliessend beurteilt werden, ob die Voraussetzung eines Untersuchungsnotstands für die Vornahme einer Ermessenseinschätzung im Nachsteuerverfahren erfüllt war oder nicht. Die Beschwerde ist daher teilweise gutzuheissen und die Sache zur Neubegründung und zur Vornahme allfälliger weiterer

Untersuchungen an die Vorinstanz zurückzuweisen.

E. 4.1

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens dem Beschwerdegegner aufzuerlegen und steht dem Pflichtigen eine Parteientschädigung für das Rekurs- und Beschwerdeverfahren zu (§ 162 Abs. 3 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 151 Abs. 1 StG bzw. § 153 Abs. 4 und 152 StG sowie § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]; Art. 153 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 sowie Art. 144 Abs. 1 und Abs. 3 DBG sowie Art. 64 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG]).

E. 4.2

Da sich das verwaltungsgerichtliche Verfahren einzig auf die Frage des unberechtigten Nichteintretens der Vorinstanz beschränken konnte, rechtfertigt sich aufwandsgemäss die Herabsetzung der zu erhebenden Gerichtsgebühr gemäss § 4 Abs. 2 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 3. Juli 2018 (GebV VGr).

E. 4.3

Die steuerrechtliche Praxis des Verwaltungsgerichts trägt einem bestimmten oder bestimmaren Streitwert bei einer anwaltlich vertretenen Partei in der Regel durch Heranziehung der Anwaltsgebührenverordnung vom 8. September 2010 (AnwGebV) Rechnung, wobei die nach § 4 Abs. 1 AnwGebV berechnete Grundgebühr für das Beschwerdeverfahren in der Regel auf einen Drittel herabgesetzt wird (RB 2007 Nr. 5, E. 2.2.1). Vorliegend ist jedoch zu beachten, dass das Verwaltungsgericht zwar als erste gerichtliche Instanz zu entscheiden hat, allerdings lediglich das Nichteintreten der Vorinstanz zu beurteilen war. Es rechtfertigt sich für das Rekurs- und Beschwerdeverfahren daher aufwandsgemäss jeweils eine stark reduzierte Entschädigung.

E. 5

Der vorliegende Rückweisungsentscheid hat die neue Durchführung des Einspracheverfahrens zur Folge und stellt somit einen Zwischenentscheid im Sinn von Art. 93 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG) dar. Zwischenentscheide sind vor Bundesgericht nur direkt anfechtbar, wenn sie einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken können (lit. a) oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (lit. b). Verbleibt der unteren Instanz, an welche die Sache zurückgewiesen wird, kein Entscheidungsspielraum mehr und dient die Rückweisung nur noch der (rechnerischen) Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten, werden Rückweisungsentscheide nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung als Endentscheid behandelt (BGE 134 II 124 E. 1.3).

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