

JAAC 67.84

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts, II.
öffentlichrechtliche Abteilung, vom 6. Februar 1991,
in Sachen X., Beschwerdeführer, gegen den Kanton
Zürich. Bestätigt durch den Unzulässigkeitsentscheid
der Europäischen Menschenrechtskommission [EKMR,
First Chamber] vom 12. Januar 1994 [Application N°
19117/91]

*Estimation dans les procédures en rappel d'impôt et pénale fiscale.
Appréciation des preuves et présomption d'innocence (art. 6 CEDH).*

- La règle selon laquelle il incombe à l'autorité chargée de l'enquête et de l'accusation de prouver que des éléments imposables n'ont pas été déclarés, ne signifie pas pour autant qu'elle doit apporter la preuve de l'absence de faits entraînant une réduction ou une exonération d'impôt. Une telle preuve négative serait non seulement extrêmement difficile à administrer, mais encore avantagerait de manière injustifiée les contrevenants par rapport aux honnêtes contribuables (consid. 3b).

- Il va de soi qu'en l'absence d'autres éléments déterminants, les procédures en rappel et en soustraction d'impôt doivent se baser sur des estimations, lorsqu'il est établi, comme en l'espèce, que l'imposition était insuffisante (consid. 3e).

*Ermessenstaxation im Nach- und Strafsteuerverfahren.
Beweiswürdigung und Unschuldsvermutung (Art. 6 EMRK).*

- Die Regel, dass die Anklagebehörde alle für den Schuldspruch wesentlichen Tatsachen zu beweisen hat, kann nicht bedeuten, dass die Steuerbehörden auch noch zu beweisen hätten, dass kein

steuermindernder oder -aufhebender Tatbestand vorliegt. Ein derartiger negativer Beweis wäre nicht nur äusserst schwierig zu führen, sondern würde den Steuerdelinquenten gegenüber dem ehrlichen Steuerpflichtigen in ungerechtfertigter Weise begünstigen (E. 3b).

- Es liegt in der Natur der Sache, dass mangels anderweitiger Anhaltspunkte auch im Nach- und Strafsteuerverfahren auf Schätzungen abgestellt werden muss, wenn - wie hier - nachgewiesen ist, dass eine ungenügende Besteuerung erfolgt war (E. 3e).

Valutazione in procedure di recupero d'imposta e penali fiscali. Valutazione delle prove e presunzione di non colpevolezza (art. 6 CEDU).

- La regola secondo cui spetta all'autorità incaricata dell'inchiesta e dell'accusa comprovare che alcuni elementi imponibili non sono stati dichiarati non significa tuttavia che l'autorità debba addurre anche la prova dell'assenza di fatti che comporterebbero una riduzione o un esonero d'imposta. Una simile prova negativa non sarebbe soltanto oltremodo difficile da ottenere, ma agevolerebbe addirittura in modo ingiustificato i contravventori rispetto ai contribuenti onesti (consid. 3b).

- Ne consegue che in assenza di altri elementi determinanti, nelle procedure di recupero d'imposta e penali fiscali, una volta appurata l'insufficienza dell'imposizione è necessario fondarsi su valutazioni (consid. 3e).

Zusammenfassung des Sachverhaltes:

A. X. betreibt seit 1965 ein Maler- und Gipsergeschäft, das er zunächst als Einzelfirma und seit 1975 als Aktiengesellschaft führte. Er ist Hauptaktionär und Verwaltungsratspräsident der X. AG. Ausser ihm gehörten dem Verwaltungsrat der Firma in den hier massgeblichen Geschäftsjahren 1978 und 1979 noch seine Ehefrau S.X. sowie der Geschäftsführer und Buchhalter B. an, der am 19. März 1982 aus der Gesellschaft ausschied. Der Pflichtige ist bis zum Steuerjahr 1980 rechtskräftig eingeschätzt.

B. Anlässlich einer am 25. und 26. Mai 1983 bei der X. AG durchgeführten Bücherrevision stiess der Revisor des Kantonalen Steueramtes Zürich auf ein nicht deklariertes Konto bei der Y. Bank, Filiale A. Über dieses auf die Firma X. AG lautende Konto waren in den Jahren 1975 bis 1982 Umsätze in der Höhe von rund 2,5 Millionen Franken gelaufen, die weder in der Buchhaltung noch in den Steuererklärungen erfasst waren.

In der Folge erstattete die X. AG am 13. Oktober 1983 Strafanzeige gegen B. wegen Veruntreuung und Unterdrückung von Urkunden. Die Bezirksanwaltschaft Bülach weitete das Verfahren auf den Straftatbestand

des Steuerbetruges aus und leitete auch gegen X. ein entsprechendes Strafverfahren ein. Beide Verfahren sind zur Zeit bei der Bezirksanwaltschaft Zürich hängig.

Aufgrund einer Meldung des Kantonalen Steueramtes Zürich vom 6. November 1984 erhob die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Warenumsatzsteuer, von der als Grossistin eingetragenen X. AG für die Jahre 1979 bis 1981 Warenumsatz-Nachsteuern von Fr. 76'135.-. Während sie das Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung mit Bezug auf X. einstellte, fällte sie gegenüber B. eine Busse von Fr. 90'000.- aus, die der Einzelrichter in Strafsachen des Bezirks Bülach auf Fr. 40'000.- herabsetzte.

Am 2. Juni 1987 leitete der zuständige Steuerkommissär gegen X. ein Nachsteuerverfahren für die Steuerjahre 1977 bis 1980 ein. Das Kantonale Steueramt Zürich gab dem Pflichtigen Gelegenheit, zu dem in Aussicht genommenen Antrag an die Finanzdirektion auf Erhebung von Strafsteuern Stellung zu nehmen, wovon dieser am 21. März 1989 Gebrauch machte. Anschliessend führte es verschiedene Zeugeneinvernahmen durch und zog auch die Akten der Bezirksanwaltschaft Zürich bei.

C. Mit Verfügung vom 3. Oktober 1989 auferlegte die Finanzdirektion des Kantons Zürich X. staatliche Nachsteuern von Fr. 51'525.60 und staatliche Strafsteuern in gleicher Höhe. Sie stützte sich dabei auf den Revisionsbericht, wonach zweifelsfrei feststehe, dass der X. AG in den Geschäftsjahren 1978 und 1979 Einkünfte in Höhe von Fr. 382'631.- bzw. Fr. 607'183.55 über das erwähnte nicht deklarierte Konto bei der Y. Bank zugeflossen seien. Anerkannt sei, dass der Pflichtige im Jahre 1978 Fr. 32'750.- und 1979 Fr. 15'000.- von jenem Schwarzkonto bezogen und über das gleiche Konto der Gesellschaft Geld für die Bezahlung seiner privaten Steuern erhalten habe. Ferner gebe er zu, die von der X. AG bezahlten Prämien an die Personalfürsorgestiftung für sich und seine Ehefrau nicht als Einkommen deklariert zu haben. Zu Recht habe ihm der Steuerkommissär schliesslich noch weitere von den Organen der Gesellschaft direkt einkassierte Bezüge anteilmässig aufgerechnet. Betreffend deren Umfang lasse sich die vom Steuerkommissär vorgenommene hälftige Aufteilung durchaus vertreten, obwohl B. vom Konto bei der Y. Bank wesentlich höhere Geldbeträge abgehoben habe als der Pflichtige. Ein Drittel der Bezüge sei als Geschäftsaufwand der X. AG («Lohnschwarzzahlungen») für die Steuerjahre 1979 und 1980 nachsteuermindernd zuzulassen und ebenfalls zur Hälfte auf den Pflichtigen zu verlegen. In subjektiver Hinsicht müsse eine vorsätzliche Steuerhinterziehung angenommen werden, und schliesslich wiege das Verschulden des Pflichtigen schwer.

D. Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich befand, die Nach- und Strafsteuerverfügung der Finanzdirektion erweise sich in allen Teilen als rechtsbeständig und hat den dagegen erhobenen Rekurs am 7. Dezember 1989 abgewiesen.

E. Gegen diesen Entscheid hat X. am 29. Januar 1990 staatsrechtliche Beschwerde eingereicht. Er verlangt die Aufhebung des angefochtenen Entscheides mit der Begründung, das Verfahren vor Verwaltungsgericht verletze Art. 6 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK, SR 0.101) und Art. 4 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (BV[17]).

Die Finanzdirektion des Kantons Zürich beantragt in ihrer Vernehmlassung, die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. Nach ihrer Ansicht ist der angefochtene Entscheid insofern nicht letztinstanzlich im Sinne von Art. 87 bzw. Art. 86 Abs. 2 des Bundesrechtspflegegesetzes vom 16. Dezember 1943 (OG, SR 173.110), als bezüglich verschiedener Rügen dem Beschwerdeführer zunächst die Revision an das Verwaltungsgericht (im Sinne von § 108 Abs. 1 Bst. c des zürcherischen Steuergesetzes) offen gestanden wäre.

Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich beantragt, die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei, und verzichtet im Übrigen auf Vernehmlassung.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.-2. (...)

3. Der Beschwerdeführer rügt, das angefochtene Urteil verletze die Unschuldsvermutung gemäss Art. 6 Abs. 2 EMRK, und zwar sowohl in ihrer Bedeutung als Regel der Beweiswürdigung wie in ihrer Bedeutung als Beweislastregel. Die Missachtung der Unschuldsvermutung gelte zugleich als Rechtsverweigerung im Sinne von Art. 4 BV.

a. (...)

b. Der Beschwerdeführer macht im weiteren geltend, die Vorinstanz wende die Beweislastregel des Art. 6 Abs. 2 EMRK falsch an, wenn sie vom Beschwerdeführer den Nachweis verlange, dass er die Bezüge für die Firma verwendet habe.

Da das Verwaltungsgericht diese Rüge implizit zurückgewiesen hat, mithin ein Versehen des Verwaltungsgerichts ausgeschlossen erscheint, wäre nach der Rechtsprechung die Revision vorgängig zur staatsrechtlichen Beschwerde nicht zwingend vorgeschrieben (vgl. [BGE 110 Ia 138](#) E. 2a). Indessen braucht darüber nicht entschieden zu werden, und auch die Frage, ob es sich bei der behaupteten Verletzung der Beweislastregel um ein unzulässiges neues (rechtliches) Vorbringen handelt, kann offen bleiben, da die Rüge materiell offensichtlich unbegründet ist.

Die Steuerbehörde hat im Nach- und Strafsteuerverfahren nachzuweisen, dass bestimmte Einkünfte nicht versteuert worden sind. Demgegenüber hat der Pflichtige allfällige steuermindernde Umstände glaubhaft zu machen. Die Regel, dass die Anklagebehörde alle für den Schuldspruch wesentlichen Tatsachen zu beweisen hat, kann - selbst wenn die Geltung von Art. 6 EMRK für das Nach- und Strafsteuerverfahren unterstellt würde - nicht bedeuten, dass die Steuerbehörden auch noch zu beweisen hätten, dass *kein* steuermindernder oder -aufhebender Tatbestand vorliegt. Ein derartiger negativer Beweis wäre nicht nur äusserst schwierig zu führen, sondern würde den Steuerdelinquenten gegenüber dem ehrlichen Steuerpflichtigen in ungerechtfertigter Weise begünstigen. Die vom Beschwerdeführer beim fraglichen Y-Bank-Konto abgehobenen Beträge sind unzweifelhaft ihm persönlich zugeflossen. Es ist daher an ihm, allfällige steuermindernde Umstände glaubhaft zu machen. Für seine Behauptung, diese Beträge ausnahmslos an B. weitergegeben zu haben, ist er indessen den Nachweis

schuldig geblieben. Unter diesen Umständen verstösst es nicht gegen die Unschuldsvermutung anzunehmen, dass die betreffenden Beträge steuerlich als ihm persönlich zugeflossen gelten.

c.-d. (...)

e. Der Beschwerdeführer rügt ferner die Beweiswürdigung als willkürlich und als Verstoß gegen die Unschuldsvermutung, mit der das Verwaltungsgericht zur Annahme gelangte, dem Pflichtigen sei 1979 und 1980 die Hälfte der ab dem Y-Bank-Konto bezogenen Gelder für private Zwecke zugeflossen.

Da das Verwaltungsgericht implizit die Argumente des Beschwerdeführers bereits zurückgewiesen hat, kann insoweit von einem letztinstanzlichen Entscheid im Sinne von Art. 87 OG gesprochen werden. Hingegen erweist sich die Rüge als materiell unbegründet:

Zwar ist dem Beschwerdeführer zuzustimmen, wenn er geltend macht, es sei kein Nachweis dafür erbracht worden, dass ihm die Hälfte der übriggebliebenen, d. h. nicht für Schwarzzahlungen verwendeten Einnahmen auf dem Y-Bank-Schwarzkonto zugekommen sei. Von einem strikten Nachweis spricht in diesem Zusammenhang indessen auch das Verwaltungsgericht nicht. Es handelt sich vielmehr um eine Schätzung, auf die sich die Steuerbehörden vorliegend stützen mussten, weil über die Verwendung der Schwarzgelder auf dem Y-Bank-Konto keine brauchbaren Unterlagen vorhanden sind. Es liegt in der Natur der Sache, dass mangels anderweitiger Anhaltspunkte auch im Nach- und Strafsteuerverfahren auf Schätzungen abgestellt werden muss, wenn - wie hier - nachgewiesen ist, dass eine ungenügende Besteuerung erfolgt war.

Was der Beschwerdeführer gegen die Schätzung als solche vorbringt, beruht auf einer Verkennung der massgeblichen Beweislastregeln und dringt nicht durch. Dass dem Beschwerdeführer ein Teil der über das Y-Bank-Schwarzkonto eingegangenen Gelder zugeflossen ist, ergibt sich dem angefochtenen Entscheid zufolge durchaus nicht aus der Tatsache, dass gegenüber B. der Beweis der Veruntreuung misslungen ist, sondern aus seiner beherrschenden Stellung innerhalb der X. AG. Die behauptete Veruntreuung durch B. stellt demgegenüber eine steuermindernde Tatsache dar, für die dem beweispflichtigen Beschwerdeführer der Nachweis misslungen ist. Unter diesen Umständen hätte es sich allenfalls sogar gerechtfertigt, die gesamte über das Y-Bank-Konto zugeflossenen Gelder dem Beschwerdeführer persönlich zuzurechnen.

f.-g. (...)

4. Zusammenfassend ergibt sich, dass auf die meisten der erhobenen Rügen nicht eingetreten werden kann. Im Übrigen erweisen sich diese offensichtlich als unbegründet. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind dem Beschwerdeführer die bundesgerichtlichen Kosten aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 OG). Die staatsrechtliche Beschwerde wird abgewiesen, soweit auf sie einzutreten ist.

[17] Zu lesen auf der Internetseite des Bundesamtes für Justiz unter http://www.ofj.admin.ch/etc/medialib/data/staat_buerger/gesetzgebung/bundesverfassung.Par.0006.File.tmp/bv-alt-d.pdf

**JAAC 67.84 - Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts, II. öffentlichrechtliche Abteilung,
vom 6. Februar 1991, in Sachen X., Beschwerdeführer, gegen den Kanton Zürich. Bestätigt
durch den Unzulässigkeitsentscheid der Europäischen Menschenrechtskomm...**

In	Verwaltungspraxis der Bundesbehörden
Dans	Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération
In	Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione
Jahr	2003
Année	
Anno	
Band	67
Volume	
Volume	
Seite	---
Page	
Pagina	
Ref. No	150 006 137

Das Dokument wurde durch das Schweizerische Bundesarchiv und die Bundeskanzlei konvertiert.
Le document a été digitalisé par les Archives Fédérales Suisses et la Chancellerie fédérale.
Il documento è stato convertito dall'Archivio federale svizzero e della Cancelleria federale.