



## Entscheid

8. April 2020

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichter Hans Heinrich Knüsli und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch C AG,

**Beschwerdeführer/  
Rekurrenten,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**
2. **Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,  
Division Bau,  
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerdegegnerin,  
Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2015 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2015**

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend der bzw. die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen) deklarierten in der Steuererklärung 2015 einen Haupterwerb Ehemann von Fr. 300'000.- und einen solchen der Ehefrau von Fr. 59'814.-. Gemäss Aufstellung zur Steuererklärung hatte der Pflichtige am ... 2015 von seiner in (Nord-)Mazedonien lebenden Grossmutter einen Erbvorbezug von Euro 300'000.- bzw. Fr. 320'434.- (Euro umgerechnet zum Kurs von Fr. 1.06811464) erhalten. Mit Auflagen vom 28. Februar 2018 und 9. April 2018 verlangte der Steuerkommissär den "Nachweis des Erhalts der Erbschaft aus Mazedonien anhand des Zahlungsbelegs oder eines anderen aussagekräftigen Dokuments". Nachdem die Pflichtigen dieser Aufforderung nicht nachgekommen waren, erging am 17. Mai 2018 eine gleichlautende Mahnung unter Hinweis auf die gesetzlichen Säumnisfolgen. Daraufhin liess die Vertreterin der Pflichtigen am 5. Juni 2018 folgende Stellungnahme abgeben:

"Gemäss Aussage unseres Mandanten sind keine Zahlungsbelege oder andere aussagekräftigen Dokumente vorhanden, da es in Mazedonien Usanz ist, Schenkungen und Erbschaften bar auf die Hand ohne Belege zu überreichen."

Mit Veranlagungsverfügung direkte Bundessteuer 2015 sowie Einschätzungsentscheid Staats- und Gemeindesteuern 2015 vom 12. Juni 2018 setzte der Steuerkommissär die Einkünfte des Pflichtigen aus unselbstständigem Haupterwerb – entsprechend dem Lohnausweis – auf Fr. 111'256.- und jene der pflichtigen Ehefrau auf Fr. 59'814.- fest. Sodann erfasste er "nach pflichtgemäßem Ermessen" geschätzte weitere Einkünfte von Fr. 300'000.-. Dementsprechend setzte er das steuerbare Einkommen der Pflichtigen auf Fr. 400'600.- (direkte Bundessteuer) bzw. auf Fr. 402'800.- (Staats- und Gemeindesteuern) fest; das steuerbare Vermögen belief sich auf Fr. 174'000.-.

B. Mit Einsprache vom 11. Juli 2018 hielten die Pflichtigen an ihrem Standpunkt fest, dass es sich beim Zufluss von Fr. 300'000.- um einen Erbvorbezug von der Grossmutter aus (Nord-)Mazedonien handle. Weil es dort üblich sei, Schenkungen und Erbschaften "bar auf die Hand ohne Belege zu überreichen", gebe es keine Zahlungsbelege oder andere aussagekräftigen Dokumente. Das kantonale Steueramt wies die

Einsprache am 4. Oktober 2018 ab. Im Verfahren betreffend Staats- und Gemeindesteuern wurden den Pflichtigen Verfahrenskosten von Fr. 420.- auferlegt.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 2./5. November 2018 liessen die Pflichtigen dem Steuerrekursgericht beantragen, dass die "weiteren Einkünfte bei Ziffer 5.4 von Fr. 300'000.- [...] zu streichen" seien. Das steuerbare Einkommen sei daher auf Fr. 100'610.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 102'810.- (Staats- und Gemeindesteuern) festzusetzen.

In seiner Beschwerde-/Rekursantwort vom 26. November 2018 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Rechtsmittel. Mit Replik vom 4. Januar 2019 und Duplik vom 16. Januar 2019 hielten die Parteien an ihren Standpunkten fest.

Auf die Begründung der Einspracheentscheide und die Parteivorbringen wird, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Urteilsgründen Bezug genommen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Der Einkommenssteuer unterliegen gemäss Art. 16 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 16 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte. Damit wird die Besteuerung sämtlicher Einkünfte ohne Rücksicht auf ihre Quelle statuiert (Einkommensgeneralklausel). Davon kann nur abgewichen werden, wenn das Gesetz bestimmte Einkünfte ausdrücklich von der Besteuerung ausnimmt oder einer anderen Besteuerungsordnung (Erbschafts-, Schenkungs-, Grundstückgewinnsteuer) unterwirft (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 16 N 1 ff. DBG und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 16 N 1 ff. StG mit Verweisungen). Laut Art. 24 lit. a DBG und dem gleichlautenden § 24 lit. a StG sind der Vermögensanfall infolge Erbschaft, Vermächtnis, Schenkung oder güterrechtlicher Auseinandersetzung der Einkommenssteuer nicht unterworfen.

2. a) Die Steuerbehörden stellen zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Art. 123 Abs. 1 DBG bzw. § 132 Abs. 1 StG). Der Steuerpflichtige muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Auf Verlangen der Veranlagungsbehörde hat er mündlich oder schriftlich Auskunft zu erteilen, Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorzulegen (Art. 126 Abs. 1 und 2 DBG bzw. § 135 Abs. 1 und 2 StG).

b) Hat ein Steuerpflichtiger trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei geschätzt werden, so nimmt die Steuerbehörde nach Art. 130 Abs. 2 DBG bzw. § 139 Abs. 2 StG die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor. Als Verletzung von Verfahrenspflichten gelten namentlich die Nichterfüllung oder mangelhafte Erfüllung von Auflagen bzw. Anordnungen, die aufgrund von Art. 125 f. DBG bzw. §§ 134 f. StG ergangen sind.

c) Gelingt der Steuerbehörde der Nachweis eines Einkommenszuflusses, begründet dies die natürliche Vermutung, dass dieser Zufluss steuerbares Einkommen darstellt. Dies entspricht dem in Art. 16 Abs. 1 DBG bzw. § 16 Abs. 1 StG verankerten Konzept der Einkommensgeneralklausel.

3. a) Das kantonale Steueramt erwog in den Einspracheentscheiden, die Pflichtigen hätten nicht nachgewiesen, dass der Einkommenszufluss aus der angeblichen Erbschaft stamme. Aufgrund der Einkommensgeneralklausel seien sie für diese Behauptung beweisbelastet. Weil daher weiterhin Unklarheit über die tatsächlichen Verhältnisse bestehe, sei die Ermessensveranlagung zu Recht erfolgt. Damit bleibe nur noch zu prüfen, ob die Höhe der getroffenen Schätzung offensichtlich unrichtig sei, was hier nicht zutreffe.

In der Beschwerde-/Rekursantwort hält das Amt an seinem Standpunkt fest. Angesichts der fehlenden Kontrollmöglichkeiten hätten Erbschaften sowie Erbvorbezüge aus dem Ausland strengen Beweisanforderungen zu genügen. Zumindest hätten die Pflichtigen den Sachverhalt und alle Zahlungsflüsse umfassend darzulegen. Im Veranlagungs- und Einspracheverfahren sei dieser Nachweis in keiner Weise erbracht

worden. Die erst vor Steuerrekursgericht präsentierte, auf Deutsch verfasste Bestätigung einer Person namens D lasse deren Identität ebenso offen wie den Wahrheitsgehalt der Erklärung, gemäss welcher der Pflichtige auf das eigentliche Erbe "Land" verzichtet und dafür Euro 300'000.- in bar als Erbvorbezug erhalten habe. Dass ein so bedeutendes Geschäft ohne schriftlichen Nachweis getätigt worden sei, lasse sich nicht nachvollziehen; denn angesichts der tiefen Preise für einen Quadratmeter Bauland in (Nord-)Mazedonien müsste es sich bei dem in bar abgefolgten Land um ein sehr grosses Grundstück handeln. Falls die Pflichtigen tatsächlich Euro 300'000.- erhalten hätten, gäbe es verschiedene Belege, zunächst anlässlich des Bezugs dieser Summe durch die Grossmutter bei einer mazedonischen Bank, anschliessend beim Umtausch der mazedonischen Währung Denar in Euro und schliesslich beim Transfer des Geldes in die Schweiz. Unter diesen Umständen sei der behauptete Transfer unglaubwürdig. Der Pflichtige sei als Unternehmer in der E tätig. Nachdem zwei seiner Gesellschaften in Konkurs gefallen seien, führe er zurzeit die F GmbH. Anlässlich einer 2018 durchgeführten Revision durch die SUVA für die Jahre 2014-2016 habe das Amt für Wirtschaft und Arbeit einen Verdacht auf Schwarzarbeit gemeldet. Zudem habe der Revisor einen Bargeldverkehr in beträchtlichem Umfang festgestellt. So lägen etwa für 2015 zwei Rechnungen über Fr. 283'000.- vor, die bar bezahlt worden seien; weitere 2014 ausgestellte Rechnungen über insgesamt Fr. 424'000.- seien 2015 bar bezahlt worden. Schliesslich weise das Konto ... für 2015 zahlreiche Barbezüge des Pflichtigen in der Höhe von Fr. 600'000.- auf.

b) Zur Begründung von Beschwerde und Rekurs erneuern die Pflichtigen die Behauptung, dass es sich bei den aufgerechneten Fr. 300'000.- nicht um Einkommen, sondern um einen Erbvorbezug von der Grossmutter in (Nord-)Mazedonien handle. "Da diese Begründung in der Einsprache nicht ausreichend war, hat sich unser Mandant die Mühe genommen und ist nach (Nord-)Mazedonien gereist, um sich von der Grossmutter eine schriftliche Bestätigung geben zu lassen, dass es sich effektiv um einen Erbvorbezug handelt".

In ihrer Replik bestätigen die Pflichtigen, dass es sich bei D tatsächlich um die Grossmutter handle. Die auf Deutsch verfasste Erklärung sei mit ihr besprochen worden. Land sei nicht verkauft worden; vielmehr habe der Pflichtige sich den Verzicht auf das Land durch eine Geldzahlung abgelden lassen. Die Grossmutter habe ihr Geld nicht einer Bank anvertraut, sondern versteckt. "Das Geld wurde 'en Bloc' in die Schweiz transferiert aber nicht von einer Person. Das Geld wird am Abfahrtsort in

(Nord-)Mazedonien an Busreisende welche in die Schweiz kommen übergeben, der Empfänger wartet hier auf die Personen und nimmt das Geld gleich in Empfang. Bei einem Bus mit 60 Sitzplätzen aufgeteilt auf 30 Personen mit je 10'000.00 Euro ist das möglich, auch wenn es 2 oder 3 Fahrten gebraucht hat." Die vom kantonalen Steueramt erwähnten Konkurse hätten mit der Steuerperiode 2015 nichts zu tun. Die Aufrechnung im Anschluss an die Revision durch die SUVA habe die F GmbH nicht akzeptiert; eine hiergegen erhobene Beschwerde sei beim Sozialversicherungsgericht des Kantons Zürich noch hängig. Obwohl die Pflichtigen alles wahrheitsgemäss deklariert hätten, würden sie nun aufgrund von Vermutungen und Annahmen von den Behörden schikaniert. "Sämtliche Beweise, welche ihm zur Verfügung standen, wurden eingereicht. Es kann nicht sein, dass hier die gleichen Verhältnisse wie in Mazedonien herrschen".

4. a) Die Pflichtigen bestreiten nicht, dass sie die vom Steuerkommissär am 17. Mai 2018 erlassene "Mahnung Einforderung Aktenunterlagen", wonach sie den behaupteten Empfang der Erbschaft aus (Nord-)Mazedonien anhand des Zahlungsbelegs oder eines anderen aussagekräftigen Dokuments hätten nachweisen müssen, trotz des Hinweises auf die gesetzlichen Säumnisfolgen nicht erfüllt haben. Die Veranlagung nach pflichtgemäßem (Teil-)Ermessen erging daher zu Recht. Desgleichen stellen sie nicht in Abrede, dass sie dieses Versäumnis auch im Einspracheverfahren nicht behoben haben.

b) Wie die Pflichtigen bereits in der Steuererklärung 2015 zum Ausdruck gebracht haben und sie in Beschwerde und Rekurs wiederholen, ist ihnen ein Betrag von (mindestens) Fr. 300'000.- tatsächlich zugeflossen. Mithin spricht nach dem in E. 2c Gesagten kraft Art. 16 Abs. 1 DBG bzw. § 16 Abs. 1 StG eine natürliche Vermutung dafür, dass es sich bei diesem Zufluss um steuerbares Einkommen handelt.

c) Wie das kantonale Steueramt in den Einspracheentscheiden zutreffend erwogen und in der Beschwerde-/Rekursantwort verdeutlicht hat, erscheint die Sachdarstellung der Pflichtigen im Zusammenhang mit dem behaupteten Erbvorbezug als höchst unglaubwürdig. Zunächst ist schwer nachzuvollziehen, dass der Pflichtige eigens nach (Nord-)Mazedonien gereist sein soll, um von seiner Grossmutter die schriftliche Bestätigung des Erbvorbezugs zu erhalten. Sodann ist ungewiss, ob die genannte Bestätigung tatsächlich von der Grossmutter des Pflichtigen stammt; eine

notarielle Beglaubigung der Unterschrift oder ein gleichwertiger Nachweis ist nicht geleistet worden. Selbst wenn in (Nord-)Mazedonien bescheidenere formelle Anforderungen an Rechtsgeschäfte gestellt werden sollten als hierzulande, erscheint es als geradezu abwegig, dass weder ein Vertrag noch ein Zahlungsnachweis einen Erbvorbezug in einem solchen Umfang belegen kann. An der Bestätigung dieses Vorgangs waren insbesondere die – mutmasslich vorhandenen – weiteren Erben der Grossmutter interessiert. Sodann ist dem kantonalen Steueramt darin beizupflichten, dass für den Bezug dieser Summe durch die Grossmutter, den allfälligen Umtausch in Euros sowie den Transfer des Geldes in die Schweiz Belege vorhanden sein müssten. Wenn die Pflichtigen dem in der Replik entgegenhalten, dass die Grossmutter Bargeld in mindestens sechstelliger Höhe in einem Versteck aufbewahrt habe, erscheint diese Behauptung als abwegig. Sollte sie den Finanzinstituten in (Nord-)Mazedonien misstraut haben, hätte sie ihr Vermögen – wie jeder wirtschaftlich denkende Mensch – an einem sicheren Ort im Ausland angelegt. Als geradezu abenteuerlich erscheint schliesslich der behauptete Bargeldtransport durch eine Vielzahl von Personen im Auftrag des Pflichtigen. Abgesehen davon, dass die Vertrauenswürdigkeit all dieser Überbringer Bedenken weckt, bestünde im Fall einer Zollkontrolle die ernsthafte Gefahr, dass diese Bargeldbeträge wegen des Verdachts auf Geldwäscherei beschlagnahmt werden könnten.

d) Wenn das kantonale Steueramt in seiner Beschwerde-/Rekursantwort festhält, dass der Pflichtige innert weniger Jahre zwei Gesellschaften in Konkurs hat fallen lassen, bei der heutigen F GmbH aufgrund einer Revision der SUVA der Verdacht auf Schwarzarbeit besteht und 2014 wie 2015 Bargeldverkehr in weit unüblich hohem Umfang stattgefunden hat, besteht zwar tatsächlich kein Zusammenhang mit der vorliegend zu beurteilenden Streitfrage. Indessen muss sich der Pflichtige entgegenhalten lassen, dass sein Geschäftsgebaren der Glaubwürdigkeit seiner Vorbringen mit Bezug auf den behaupteten Erbvorbezug keineswegs förderlich ist.

e) Das in der Veranlagungsverfügung direkte Bundessteuer 2015 sowie im Einschätzungsentscheid Staats- und Gemeindesteuern 2015 auf Fr. 111'256.- bemessene Einkommen des Pflichtigen aus unselbstständigem Haupterwerb stimmt mit dem Lohnausweis überein und wird denn auch nicht beanstandet. Die aufgerechneten weiteren Einkünfte wurden auf Fr. 300'000.- festgesetzt und in dieser Höhe in den angefochtenen Einspracheentscheiden bestätigt. Bei diesem Betrag handelt es sich nach dem Gesagten um eine Schätzung. Diese wird durch den Umstand nicht

erschüttert, dass die Pflichtigen behaupten, einen Erbvorbezug im Umfang von Euro 300'000.- und nicht von Fr. 300'000.- erhalten zu haben.

Diese Erwägungen führen zur Abweisung von Beschwerde und Rekurs.

5. a) Bei diesem Prozessausgang sind die Verfahrenskosten den Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG).

b) Die Kostenaufgabe des Einspracheverfahrens betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2015 ist zu bestätigen, da die Pflichtigen zu Recht nach pflichtgemäßem Ermessen eingeschätzt worden sind (§ 142 Abs. 2 Satz 2 StG i.V.m. § 18 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 (VO StG) und sich auch die Kostenhöhe von Fr. 420.- als angemessen erweist (§ 21 Abs. 2 VO StG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]