

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2011.00015 vom 18. April 2012

ZH Verwaltungsgericht, 2012-04-18, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SR.2011.00015](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2011.00015)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2011.00015 du 18 avril 2012

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2011.00015 del 18 aprile 2012

## Regeste

Nachsteuer (Staats- und Gemeindesteuern 2000-2008) | Nachsteuer; neue Tatsache Voraussetzungen der Nachsteuererhebung (E. 1). Das kantonale Steueramt ist im Einschätzungsverfahren nicht verpflichtet, die Steuerakten früherer Steuerperioden beizuziehen, sondern kann sich auf die Überprüfung der aktuellen Steuererklärung beschränken. Tatsachen, die sich aus der aktuellen Steuererklärung nicht ergeben, welche die Steuerbehörden aber bei Konsultation der Vorjahresakten in Erfahrung hätten bringen können, gelten deshalb als neu und berechtigen zur Nachbesteuerung (E. 2.3). Das kantonale Steueramt hat die Nachsteuer korrekt berechnet und zu Recht nicht nur den nicht deklarierten Mietzins nachbesteuert, sondern auch den zu tief deklarierten Eigenmietwert (E. 3). Abweisung.

## Erwägungen

### E. 2

B, beide vertreten durch C, Rekurrierende, gegen Staat Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Rekursgegner, betreffend Nachsteuer (Staats- und Gemeindesteuern 2000–2008), hat sich ergeben: I. Die Eheleute A und B sind Eigentümer eines Einfamilienhauses in D, das in zwei Wohnungen unterteilt ist. Eine Wohnung benutzen sie selber, während sie die Wohnung im Attikageschoss für Fr. ... pro Jahr vermieten. Weil sie in ihren Steuererklärungen lediglich den Eigenmietwert deklariert hatten, auferlegte ihnen das kantonale Steueramt am 25. Mai 2011 eine Nachsteuer (samt Zins) von Fr. ... für die Staats- und Gemeindesteuern 2000–2008. Die hiergegen erhobene Einsprache hiess es am 25. Juli 2011 teilweise gut und reduzierte die Nachsteuer (samt Zins) auf Fr. .... II. Mit Rekurs vom 30. August 2011 liessen die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht beantragen, der Einspracheentscheid sei aufzuheben, eventualiter sei die Nachsteuer zu reduzieren. Das kantonale Steueramt schloss auf Abweisung des Rekurses. Zudem beantragte es eine Parteientschädigung. Im Rahmen eines zweiten Schriftenwechsels hielten die Parteien an ihren Anträgen fest. 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 auf ein Verbrechen oder Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, wird laut § 160 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (Abs. 1). Hat der Steuerpflichtige Einkommen, Vermögen, Reingewinn oder Eigenkapital in seiner Steuererklärung vollständig und genau angegeben und haben die Steuerbehörden die Bewertung anerkannt, kann keine Nachsteuer erhoben werden, selbst wenn die Bewertung ungenügend war (Abs. 2). 1.2 Die Nachsteuererhebung ist, sofern kein Verbrechen oder

Vergehen gegen die Steuerbehörde vorliegt, nur dann zulässig, wenn der Steuerausfall darauf zurückzuführen ist, dass der Steuerpflichtige – schuldhaft oder schuldlos – seine in § 133 ff. StG geregelten Pflichten zu Deklaration und Beweis rechtserheblicher Tatsachen verletzt hat und deswegen von der Steuerbehörde nicht oder ungenügend eingeschätzt worden ist. Ein Irrtum der Steuerbehörde über den rechtserheblichen Sachverhalt oder falsche Rechtsanwendung können nicht zu einer Nachsteuererhebung führen, denn dies verstiesse gegen das in Art. 9 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 verankerte Gebot von Treu und Glauben. Für die Erhebung einer Nachsteuer müssen vielmehr neue Tatsachen oder Beweismittel vorliegen, die das Verhalten des Steuerpflichtigen als objektiv gesetzwidrig erscheinen lassen (vgl. VGr, 21. September 2011, StE 2012 B 97.41 Nr. 24, E. 2.2; VGr, 3. März 2004, StE 2005 B 97.41 Nr. 16, E. 2.1, auch zum Folgenden). 1.3 Massgebend für die Beurteilung der Frage, ob der gesetzwidrige Steuerausfall aufgrund neuer Tatsachen oder Beweismittel entdeckt worden sei, ist der Aktenstand im Zeitpunkt der Einschätzung. Tatsachen, die damals aus den Akten nicht ersichtlich waren, gelten als neu, selbst wenn sie die Steuerbehörde bei besserer Untersuchung hätte erfahren können. Denn diese braucht sich zwar nicht auf die Richtigkeit der Steuererklärung oder anderer Angaben des Steuerpflichtigen zu verlassen, darf es aber in der Regel ohne Verletzung ihrer Untersuchungspflicht tun. Nur wenn die Behörde einen als erheblich erkennbaren, aber offensichtlich noch unklaren oder unvollständigen Sachverhalt nicht weiter geklärt und damit ihre Untersuchungspflicht in grober Weise missachtet hat, sind die betreffenden nachträglich festgestellten Tatsachen nicht neu (RB 1994 Nr. 47 = StE 1994 B 97.41 Nr. 7, mit Hinweisen).

### **E. 2.1**

Die Pflichtigen haben in ihrer Steuererklärung 1999 den Eigenmietwert ihres Einfamilienhauses deklariert, obwohl sie lediglich eine Wohnung selber genutzt und die andere Wohnung für Fr. ... pro Monat vermietet haben. Sie haben indessen darauf hingewiesen, dass das Haus teilweise vermietet sei. Dieses Vorgehen haben sie aufgrund einer offenbar falschen telefonischen Auskunft des Steueramts der Gemeinde D gewählt. In den Steuererklärungen 2000–2002 haben sie wiederum den Eigenmietwert deklariert, aber auf einen Hinweis bezüglich Teilvermietung der Wohnung verzichtet. Sie haben stattdessen die Ziffern 180 und 181 der Steuererklärung (Eigenmietwert und Mietzinsen) mit einer Klammer zusammengefasst. Ab Steuerperiode 2003 haben sie sich nur noch darauf beschränkt, den Eigenmietwert zu deklarieren. Zwischen den Parteien ist unbestritten, dass die Pflichtigen den Mietzins zu Unrecht nicht deklariert haben und sie deshalb in den streitigen Steuerjahren 2000–2008 zu tief besteuert worden sind. Streitig ist dagegen, ob bezüglich des nicht deklarierten Mietzinses eine neue Tatsache vorliegt, die zur Nachbesteuerung berechtigt.

### **E. 2.2**

Vorab ist festzuhalten, dass die meisten der mit zahlreichen Zitaten versehenen Ausführungen der Pflichtigen an der Sache vorbeigehen. Es ist unbestritten, dass die Steuerbehörden in der Steuerperiode 1999 Kenntnis von der Teilvermietung der Liegenschaft hatten, weshalb eine Nachbesteuerung für das Jahr 1999 bereits aus diesem Grund ausser Betracht gefallen wäre. Vorliegend geht es indessen nicht um die Steuerperiode 1999, sondern um die darauf folgenden Perioden. So ist die Frage, ob die Mitarbeiterin des Steueramts D das Telefongespräch hätte protokollieren müssen, unmassgeblich, weil sich das Gespräch bezüglich der Steuerperiode 1999 ereignet hat und

ein entsprechendes Protokoll somit zu den Steuerakten 1999 gelegt worden wäre. In den Steuerakten 1999 findet sich der Hinweis auf die Teilvermietung der Liegenschaft indessen bereits in der Steuererklärung der Pflichtigen. Weiter zitieren die Pflichtigen eine Literaturstelle, wonach keine neue Tatsache bezüglich nicht deklariert Mietzinsen vorliege, wenn die Liegenschaft bei den Steuerbehörden als "vermietet" registriert sei, ohne allerdings auch nur zu behaupten, dass es sich mit ihrer Liegenschaft so verhalten habe. Den Steuerbehörden kann auch nicht vorgeworfen werden, sie hätten bereits deshalb um die Teilvermietung der streitigen Liegenschaft wissen müssen, nur weil die Pflichtigen und der Mieter offenbar bekannte Dorfpersönlichkeiten sind. Zuletzt können sich die Pflichtigen weder bezüglich des Telefongesprächs noch bezüglich des Umstands, dass die Steuerbehörden die fehlerhafte Deklaration im Jahr 1999 akzeptiert haben, mangels nicht wieder rückgängig zu machender Dispositionen auf den Vertrauensschutz berufen. Zu prüfen bleibt damit, ob die Steuerbehörden im Steuerjahr 2000 und den nachfolgenden Jahren verpflichtet gewesen wären, die Steuerakten 1999 – die den Hinweis auf die Teilvermietung der Wohnung enthalten haben – beizuziehen.

#### **E. 2.3.1**

Der Steuerpflichtige ist verpflichtet, für jede Steuerperiode das amtliche Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig auszufüllen, persönlich zu unterzeichnen und samt den vorgeschriebenen Beilagen fristgemäss der zuständigen Behörde einzureichen (§ 133 Abs. 2 in Verbindung mit § 49 Abs. 1 StG). Folglich muss der Steuerpflichtige in jeder Steuerperiode eine vollständige Steuererklärung einreichen, unabhängig davon, ob sich seine Verhältnisse geändert haben oder nicht. Er kann sich nicht darauf beschränken, lediglich die Abweichungen zum Vorjahr zu deklarieren, auch wenn die Steuerbehörden mit den Vorjahresakten imstande wären, die Steuererklärung korrekt zu ergänzen. Deshalb können sich die Steuerbehörden darauf verlassen, dass die Steuererklärung der aktuellen Steuerperiode vollständig ist. Sie sind nicht verpflichtet, in den Akten früherer Steuerperioden nach möglichen relevanten Tatsachen zu forschen, deren Deklaration der Steuerpflichtige in der aktuellen Steuererklärung unterlassen hat. Andernfalls wäre das Einschätzungsverfahren als Massenverfahren nicht innert nützlicher Frist zu bewältigen. Zwar dürfte es dem Regelfall entsprechen, dass bei der Einschätzung die Steuererklärung des Vorjahres herangezogen wird; der Vergleich dürfte sich aber lediglich auf den Vermögensstand zur Ermittlung der Vermögensentwicklung beschränken (vgl. VGr GR, 13. April 2010, A 09 69, E. 1b). Damit können sich die Steuerbehörden auf die Überprüfung der Steuererklärung und Beilagen der aktuellen Steuerperiode beschränken. Aus diesem Grund gelten Tatsachen, die sich aus den Akten der aktuellen Steuerperiode nicht ergeben, die die Steuerbehörden aber bei Konsultation der Akten früherer Perioden in Erfahrung hätten bringen können, als neu (so bereits VGr, 27. Oktober 2010, SR.2010.00011, E. 1.4, nicht auf [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch) publiziert).

#### **E. 2.3.2**

Aufgrund der Verpflichtung, für jede Steuerperiode eine vollständige Steuererklärung einzureichen, hätten die Pflichtigen auch in den Steuererklärungen 2000–2008 auf die teilweise Vermietung der Liegenschaft hinweisen oder zumindest auf die Steuererklärung 1999 verweisen müssen. Die von ihnen gesetzte, kaum sichtbare Klammer in den Steuererklärungen 2000–2002 hat diesen Anforderungen nicht genügt. Zwar hätte das kantonale Steueramt bei der Einschätzung 2000 bei einem detaillierten Vergleich mit der Vorjahresakten bemerken müssen, dass die Liegenschaft teilweise vermietet ist, doch ist es

zu diesem Vergleich nicht verpflichtet gewesen. Die gegenteilige Auffassung in der von den Pflichtigen zitierten Literaturstelle (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, § 160 N. 26 f.) wird damit ausdrücklich verworfen. Etwas anderes könnte nur dann gelten, wenn es sich aufgrund besonderer Hinweise oder Verdachtsmomente aufgedrängt hätte, die Vorjahresakten beizuziehen; das solche im Einschätzungsverfahren 2000 bestanden haben, ist indessen nicht ersichtlich. Unbehelflich ist auch der Verweis auf einen Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 8. Mai 1985 (StE 1986 B 97.41 Nr. 3). Das Verwaltungsgericht hat in diesem Entscheid lediglich erwogen, dass die Steuerbehörden grundsätzlich nicht verpflichtet seien, die Akten weiterer Steuerpflichtiger beizuziehen – namentlich die Steuerakten einer Aktiengesellschaft, die vom Steuerpflichtigen beherrscht wird.

#### **E. 2.4**

Zusammenfassend kann den Steuerbehörden nicht vorgeworfen werden, sie hätten in den Steuerperioden 2000–2008 gewusst oder wissen müssen, dass die Liegenschaft der Pflichtigen teilweise vermietet gewesen ist. Folglich sind die Voraussetzungen für eine Nachbesteuerung gegeben.

#### **E. 3**

Im Eventualantrag wenden sich die Pflichtigen gegen die Berechnung der Nachsteuer, weil das kantonale Steueramt nicht nur den nicht deklarierten Mietzins, sondern überdies den Eigenmietwert des selbstbewohnten Teils der Wohnung neu berechnet und nachbesteuert hat.

#### **E. 3.1**

Gemäss § 21 Abs. 2 StG erlässt der Regierungsrat die für die durchschnittlich gleichmässige Bemessung des Eigenmietwerts selbst bewohnter Liegenschaften oder Liegenschaftsteile notwendigen Dienstanweisungen. Dabei kann eine schematische, formelmässige Bewertung der Eigenmietwerte vorgesehen werden. Mit der Möglichkeit einer formelmässigen Bewertung soll verhindert werden, dass jede selbst bewohnte Liegenschaft für jede Steuerperiode individuell geschätzt werden müsste, was angesichts der grossen Zahl der zu bewertenden Objekte und der beschränkten personellen Ressourcen der Steuerverwaltung im Kanton Zürich von vornherein nicht möglich wäre (vgl. VGr, 31. Oktober 1995, StE 1996 A 21.11 Nr. 39 = ZStP 1995, 305 ff., E. 3b). Kommt der Formelwert auf unter 60 % des Marktmietwerts zu liegen, so ist der Eigenmietwert auf der verfassungsrechtlich zulässigen Untergrenze von 60 % des Marktmietwerts festzusetzen (vgl. VGr, 18. November 2009, SB.2009.00033, E. 2.2, mit Hinweisen).

#### **E. 3.2**

Wären die Pflichtigen ihrer Deklarationspflicht nachgekommen, hätten die Steuerbehörden in den Einschätzungsverfahren 2000–2008 bemerkt, dass der formelmässig festgelegte Eigenmietwert in einem offensichtlichen Missverhältnis zum Marktmietwert gestanden hat. Dementsprechend hätten sie den Eigenmietwert für den selbstbewohnten Teil praxisgemäss auf 60 % des Marktmietwerts angehoben. Das kantonale Steueramt hat demnach zu Recht nicht nur die nicht deklarierten Mietzinsen, sondern auch den zu tief deklarierten Eigenmietwert nachbesteuert.

#### **E. 4**

Zusammenfassend liegt mit der Nichtdeklaration des Mietzinses in den Steuererklärungen 2000–2008 eine neue Tatsache vor, die zur Nachbesteuerung berechtigt, und hat das kantonale Steueramt die Nachsteuer korrekt berechnet. Der Rekurs ist damit vollumfänglich abzuweisen.

#### **E. 5**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Rekurrierenden aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 StG) und steht ihnen keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 162 Abs. 3 StG). Eine solche ist auch dem kantonalen Steueramt nicht zuzusprechen, nachdem nicht ersichtlich ist, inwieweit ihm durch das vorliegende Verfahren besondere Umtriebe entstanden sind.

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