

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2011.00019 vom 9. Mai 2012

ZH Verwaltungsgericht, 2012-05-09, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SR.2011.00019](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2011.00019)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2011.00019 du 9 mai 2012

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2011.00019 del 9 maggio 2012

## Regeste

Nachsteuer (Staats- und Gemeindesteuern 2002-2007) | Nachsteuer; steuerfreier Hausrat  
Abgrenzung des steuerfreien Hausrats vom steuerbaren Vermögen (E. 2.1). Ein Bild im Wert von Fr. 150'000.- gehört ungeachtet der konkreten Umstände zum steuerbaren Vermögen (E. 2.2). Tatsachen, die sich aus der Steuererklärung nicht ergeben, die die Steuerbehörden aber bei Konsultation alter Steuerakten in Erfahrung hätten bringen können, gelten als neu und berechtigen zur Nachbesteuerung (E. 3.3). Bei der Berechnung der Nachsteuer ist das kantonale Steueramt zu Unrecht von einer linearen Wertzunahme des Bildes ausgegangen. Es hätte den Wert des Bildes für jede Steuerperiode schätzen müssen, notfalls mittels eines Sachverständigengutachtens (E. 4). Rückweisung.

## Erwägungen

### E. 2

Die Erhebung der Nachsteuer setzt voraus, dass der Steuerpflichtige nicht oder zu tief besteuert worden ist. Die Pflichtige bestreitet, dass eine Unterbesteuerung vorliegt, weil das Bild als steuerfreier Hausrat zu qualifizieren sei.

### E. 2.1

Der Vermögenssteuer unterliegt nach § 38 StG das gesamte Reinvermögen (Abs. 1). Hausrat und persönliche Gebrauchsgegenstände werden nicht besteuert (Abs. 4). Hausrat ist, was Wohnzwecken dient, sich im Haus befindet und zur üblichen Einrichtung einer Wohnung gehört, also Gebrauchsgegenstände des Alltags wie Möbel, Teppiche, Bilder, Kücheneinrichtung. Zum Hausrat zu rechnen sind auch die persönlichen Effekten des Steuerpflichtigen und seiner Hausangehörigen wie Kleider, Uhren, Schmuck. Gewisse Gegenstände – wie Bilder oder Schmuck – können sowohl steuerfreier Hausrat als auch steuerbare Kapitalanlage sein. Entscheidend ist, ob diese Vermögensgegenstände in erster Linie Wohnzwecken bzw. dem persönlichen Gebrauch dienen oder ob der Kapitalanlagecharakter vorherrscht. Dabei ist auf die Umstände des Einzelfalls abzustellen, insbesondere auf die Zweckbestimmung der Gegenstände, die konkrete Verwendungsart, die finanziellen Verhältnisse des Steuerpflichtigen oder die Ausstattung des Hauses (vgl. RB 1979 Nr. 39). Überschreitet der Verkehrswert des Alternativguts indessen eine gewisse Höhe, gehört er ungeachtet der konkreten Nutzung und der finanziellen Verhältnisse des Steuerpflichtigen nicht mehr zur üblichen Einrichtung einer Wohnung und muss demnach als Vermögen versteuert werden.

### E. 2.2

Die Pflichtige hat das streitige Bild im Jahr 1984 aus dem Nachlass ihres Vaters erhalten. Aktenkundig ist, dass sie es in den Jahren 1993–1996 für Fr. 150'000.- versichern lassen

hat. Es kann davon ausgegangen werden, dass die Versicherungssumme dem damaligen Verkehrswert des Bildes entsprochen hat. Bereits dieser Wert sprengt das allgemein Übliche, das einem Vermögenswert zukommt, der zur normalen Einrichtung einer Wohnung gehört. Dass dies auch der Pflichtigen bewusst gewesen ist, zeigt sich darin, dass sie das Bild nicht im Rahmen ihrer gewöhnlichen Hausratversicherung, sondern separat versichert hat. Hinzu kommt, dass sich Kunstgegenstände gut als Kapitalanlage eignen, indem sie wertbeständig sind bzw. nicht selten im Wert steigen, weshalb der Kapitalanlagecharakter eher vorherrscht als etwa bei Kleidungsstücken, die im Regelfall dem Hausrat zuzurechnen sind (vgl. etwa RB 1979 Nr. 39 betreffend Pelzmänteln). Folglich ist das Bild ungeachtet der konkreten Nutzung durch die Pflichtige – sie will das Bild in ihrer Küche aufgehängt haben – als steuerbares Vermögen zu qualifizieren.

### **E. 3.1**

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). 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. 3.2.1**

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. Die Steuerbehörden können sich deshalb 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 (vgl. VGr, 18. April 2012, SR.2011.00015, E. 2.3.1).

### **E. 3.2.2**

Die Pflichtige hat das Bild in ihren Steuererklärungen für die Steuerperioden 2002–2007 unbestrittenermassen nicht deklariert, obwohl es zum steuerbaren Vermögen gehört hat, und damit ihre Deklarationspflicht verletzt. Ob ihr Eigentum am Bild anlässlich des Erbgangs im Jahr 1984 aktenkundig gewesen ist, spielt keine Rolle, nachdem das kantonale Steueramt bei den Einschätzungen 2002–2007 nicht verpflichtet gewesen ist, die Akten früherer Steuerperioden oder die damaligen Erbschaftssteuerakten beizuziehen. Damit liegt eine neue Tatsache vor, die zur Nachbesteuerung berechtigt.

### **E. 4**

Zuletzt wendet sich die Pflichtige gegen die Berechnung der Nachsteuer. Sie bringt unter Hinweis auf die Entwicklung des Kunstmarktes vor, das Bild habe erst kurz vor dem Verkauf eine Wertsteigerung erfahren. Das kantonale Steueramt hat sich mit diesen Ausführungen nicht auseinandergesetzt, sondern ist ohne weitere Begründung von einer über die streitigen Jahre verteilten regelmässigen Wertsteigerung ausgegangen. Die allgemeine Lebenserfahrung spricht indessen dagegen, dass Kunstgegenstände linear an Wert zunehmen; vielmehr gibt es eigentliche Verkehrswertschübe und -schwankungen, etwa indem einem Künstler der internationale Durchbruch gelingt. Folglich ist das kantonale Steueramt zu Unrecht von einer linearen Wertsteigerung ausgegangen. Es hätte den Wert des Bildes für jede nachbesteuerte Steuerperiode schätzen müssen, notfalls mittels eines Sachverständigengutachtens. Die Sache ist deshalb zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid zurückzuweisen. Dies führt zur teilweisen Guttheissung der Beschwerde.

### **E. 5**

Bei diesem Verfahrensausgang unterliegt die Rekurrentin, soweit sie sich grundsätzlich gegen die Nachbesteuerung wehrt, während das Verfahren bezüglich der Höhe der Nachsteuer offen ist. Es rechtfertigt sich deshalb, die Gerichtskosten der Rekurrentin zu  $\frac{3}{4}$  und dem Rekursgegner zu  $\frac{1}{4}$  aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 StG). Angesichts des überwiegenden Unterliegens hat die Rekurrentin keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung (§ 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 das vorliegende Verfahren besondere Umtriebe verursacht haben könnte.

### **E. 6**

Der vorliegende Rückweisungsentscheid kann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nach Art. 82 ff. des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG) angefochten werden, soweit er einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Guttheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (Art. 93 Abs. 1 BGG).

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