

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2015.00021 vom 11. Mai 2016

ZH Verwaltungsgericht, 2016-05-11, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SR.2015.00021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2015.00021)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2015.00021 du 11 mai 2016

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2015.00021 del 11 maggio 2016

## Regeste

Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2002-2008) | Steuerrechtlicher Wohnsitz im internationalen Verhältnis Das steuerpflichtige Ehepaar war aufgrund der Professur des Ehemanns während über 20 Jahren im Kanton Zürich wohnhaft. Danach meldeten sie sich in die USA ab, unter Beibehaltung ihres Wohneigentums im Kanton. In der Steuerperiode 2009 wurde ein Nachsteuerverfahren eingeleitet, weil dem Ehemann seit seiner Emeritierung von einer Schweizer Pensionskasse eine in der Schweiz nicht deklarierte Rente ohne Quellensteuerabzug in die USA ausbezahlt wurde. Gemäss der im Rahmen des Amtshilfesuchts gegebenen Auskunft der amerikanischen Steuerbehörde haben die Eheleute "residence" in der Schweiz. Vereinigung der Verfahren SR.2015.00021 und SR.2015.00022 (E. 1). Voraussetzungen für die Nachsteuererhebung (E. 2). Bei der Auskunft der amerikanischen Steuerbehörde, wonach das Ehepaar "residence" in der Schweiz habe, handelt es sich um eine neue Tatsache, welche die Prüfung der Wohnsitzfrage im Nachsteuerverfahren rechtfertigt (E. 3.1). Natürliche Personen sind laut Art. 3 Abs. 1 DBG bzw. § 3 Abs. 1 StG aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz bzw. im Kanton haben. Grundsätzlich gilt, dass der einmal begründete Wohnsitz bis zum Erwerb eines neuen bestehen bleibt (Art. 24 Abs. 1 ZGB, sog. "rémanence du domicile") (E. 3.2). Den Pflichtigen gelingt der Nachweis nicht, dass sie ihren Wohnsitz in die USA verlegt haben, wo sie sich jeweils deutlich weniger als ein halbes Jahr aufgehalten haben. Es werden weder Kreditkartenauszüge oder Bankauszüge eingereicht, anhand welcher die gesellschaftlichen Aktivitäten in den USA nachvollzogen werden könnten (E. 3.3.3). Die nicht deklarierten Einkommens- und Vermögenswerte gelten als neu (E. 4.1.2). Die ungenügende Begründung des Einspracheentscheids durch das kantonale Steueramt hat die Rückweisung zur Folge (E. 4.2). Teilweise Gutheissung und Rückweisung ins Einspracheverfahren.

## Erwägungen

### E. 2

Eventualiter sei die Sache an das kantonale Steueramt Zürich zur Neuverurteilung zurückzuweisen.

### E. 2.1

Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Einschätzung bzw. Veranlagung 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 (Art. 151 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG]; § 160 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]).

## **E. 2.2**

Massgebend für die Beurteilung der Frage, ob der gesetzeswidrige Steuerausfall auf grund neuer Tatsachen oder Beweismittel entdeckt worden ist, ist der Aktenstand im Zeitpunkt der Einschätzung bzw. Veranlagung. 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 andere Angaben des Steuerpflichtigen zu verlassen, darf es aber in der Regel ohne Verletzung ihrer Untersuchungspflicht tun. Sie darf vermuten, dass der Steuerpflichtige richtig deklariert und wahrheitsgemäss Auskunft erteilt hat. Die Steuerbehörde kann und muss den Sachverhalt, das Gebot des rechtlichen Gehörs vorbehalten, nicht nach allen Richtungen ausleuchten. Nur wenn sie einen als erheblich erkennbaren, aber noch unklaren oder unvollständigen Sachverhalt nicht weiter geklärt hat, sind die betreffenden nachträglich festgestellten Tatsachen nicht neu. Die Unklarheit oder Unvollständigkeit des als erheblich erkennbaren Sachverhalts muss jedoch offensichtlich sein, d. h. in die Augen springen. Die versäumte Sachverhaltsabklärung bedingt mit anderen Worten eine grobe Missachtung der Untersuchungspflicht durch die Steuerbehörde, die den Kausalzusammenhang zwischen der ungenügenden Deklaration und der ungenügenden Veranlagung unterbricht (vgl. VGr, 23. Juli 2014, SR.2013.00016, E. 1.2, mit Hinweisen; BGr, 10. Juni 2008, 2C\_21/2008, E. 2.3; vgl. auch Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102–222 DBG, Basel 2015, Art. 151 DBG N. 20 ff.; Martin Zweifel/Hugo Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, Zürich etc. 2008, § 26 Rz. 12 ff.; Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 160 StG N. 19 ff.) 3.

## **E. 3**

Subeventualiter sei das Einkommen bzw. Vermögen wie folgt herab zu setzen: [...]

### **E. 3.1**

Es stellt sich primär die Frage, ob es sich bei der im Rahmen des Amtshilfesuchs von der amerikanischen Steuerbehörde gegebenen Auskunft, die Pflichtigen hätten "residence" in der Schweiz um eine neue Tatsache handelt. Was das Steuerjahr 2002 betrifft, so reichten die Pflichtigen zwar eine ordentliche Steuererklärung für natürliche Personen ein; indessen gaben sie dort ihre amerikanische Adresse als Wohnadresse an. In den Folgejahren reichten die Pflichtigen entweder keine Steuererklärung oder das Formular für ausserhalb des Kantons wohnhafte natürliche Personen mit Liegenschaften (ohne Betriebsstätte) im Kanton Zürich ein. In Verbindung mit der auf den jeweiligen Steuererklärungen angegebenen Adresse in den USA und dem Hinweis auf die in den USA eingereichte Steuererklärung, durfte das kantonale Steueramt durchaus davon ausgehen, das pflichtige Ehepaar habe seinen Wohnsitz nicht mehr im Kanton Zürich bzw. in der Schweiz. Eine weitere Untersuchung drängte sich diesbezüglich nicht auf. Die anlässlich im Steuerjahr 2009 in Bezug auf die an den Pflichtigen geleisteten Pensionskassengelder im Rahmen eines Verständigungsverfahrens von der amerikanischen Steuerbehörde gegebene Auskunft, dass die Eheleute A/B vom Januar 1974 bis Januar 2012 "residents of Switzerland" seien, stellt damit eine neue Tatsache dar, welche die Prüfung der Wohnsitzfrage im

Nachsterverfahren rechtfertigt.

### **E. 3.2.1**

Natürliche Personen sind laut Art. 3 DBG bzw. § 3 StG aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz bzw. im Kanton haben (Abs. 1). Einen steuerlichen Wohnsitz in der Schweiz bzw. im Kanton hat eine Person, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist (Abs. 2). Die Steuerpflicht beginnt mit dem Zeitpunkt, in welchem der Steuerpflichtige in der Schweiz bzw. im Kanton steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt nimmt oder im Kanton steuerbare Werte erwirbt (§ 10 Abs 1 StG; Art. 8 Abs. 1 DBG). Die Steuerpflicht endet mit dem Tod oder dem Wegzug des Steuerpflichtigen aus der Schweiz bzw. dem Kanton oder dem Wegfall der in der Schweiz bzw. im Kanton steuerbaren Werte (§ 10 Abs. 2 StG; Art. 8 Abs. 2 DBG). Gemäss ständiger bundesgerichtlicher Praxis genügt es für eine Wohnsitzverlegung ins Ausland nicht, die Verbindung zum bisherigen Wohnsitz zu lösen. Es ist vielmehr entscheidend, dass nach den gesamten Umständen ein neuer Wohnsitz begründet worden ist (BGr, 8. November 2015, 2C\_873/214, mit Hinweisen und auch zum Folgenden). Obschon Art. 3 Abs. 1 und 2 DBG – anders als noch Art. 4 Abs. 1 des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt; BS 6 350; in Kraft bis 31. Dezember 1994) – zur Umschreibung des steuerlichen Wohnsitzes nicht mehr ausdrücklich auf das Zivilgesetzbuch (Art. 23–26 ZGB) verweisen, hat sich der rechtliche Gehalt dieses Begriffs nicht verändert und lehnt sich weitgehend an den Wohnsitzbegriff des ZGB an (BGE 138 II 300 E. 3.3, mit Verweis auf die Botschaft vom 25. Mai 1983 über die Steuerharmonisierung, BBl 1983 III 86 und 155). Damit gilt grundsätzlich, dass niemand an mehreren Orten gleichzeitig Wohnsitz haben kann. Ebenfalls gilt weiterhin, dass der einmal begründete Wohnsitz grundsätzlich bis zum Erwerb eines neuen bestehen bleibt (sog. "rémanence du domicile"; vgl. Art. 24 Abs. 1 ZGB). Nicht entscheidend ist, wann sich der Pflichtige am bisherigen Wohnort abgemeldet oder diesen verlassen hat. Begibt er sich ins Ausland, so hat er die direkte Bundessteuer und Staatssteuer zu entrichten, bis er nachweisbar im Ausland einen neuen Wohnsitz begründet. Eine andere Sichtweise würde eine zu grosse Missbrauchsgefahr nach sich ziehen (BGE 138 II 300 E. 3.3). Gleiches gilt auch für die Staats- und Gemeindesteuern, da die Voraussetzungen der Steuerpflicht analog zur direkten Bundessteuer sind.

### **E. 3.2.2**

Der Steuerwohnsitz ist als steuerbegründende Tatsache grundsätzlich von den Steuerbehörden nachzuweisen. Die steuerpflichtige Person ist insbesondere bei internationalen Sachverhalten aber zur Mitwirkung und zur umfassenden Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet. Dass eine Wohnsitzverlegung stattgefunden hat, ist somit von der steuerpflichtigen Person darzulegen. Dazu gehört nicht nur die endgültige Lösung der Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz, sondern auch die Darstellung der Umstände, welche zur Begründung des neuen Wohnsitzes geführt haben (BGE 138 II 300 E. 3.4). Wird der Nachweis der Wohnsitzverlegung nicht erbracht, besteht nach dem Gesagten das bisherige Domizil fort.

### **E. 3.3.1**

Das Ehepaar A/B lebte seit 1974 in der Schweiz. Während rund 23 Jahren war der Ehemann als Professor an der ... tätig. Während die Steuerjahre 1997–2001 nicht Gegenstand dieses Verfahrens sind, ist nunmehr zu prüfen, ob es den Rekurrenten bzw. den Beschwerdeführenden gelungen ist, nachzuweisen, dass sie für die Folgejahre ihren Lebensmittelpunkt von der Schweiz in die USA verschoben haben.

### **E. 3.3.2**

Unter dem Gesichtspunkt der Steuerhoheit bestimmt sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, die diese Interessen erkennen lassen, und nicht nach den bloss erklärten Wünschen der (allenfalls steuerpflichtigen) Person. Bei Ungewissheit der tatsächlichen Verhältnisse sind Indizien für den Lebensmittelpunkt unter anderem der gewöhnliche Aufenthalt und der Schwerpunkt der persönlichen, familiären und gesellschaftlichen Beziehungen, der Zivilstand und die Familienverhältnisse (Heirat und Konkubinat), die regelmässige Heimkehr, das Alter, die Art der Erwerbstätigkeit (selbständig oder unselbständige berufliche Aktivität), die Nationalität des Arbeitgebers, die Dauer und der Zweck des Aufenthalts (Dauer- oder temporärer Aufenthalt) sowie die Wohnverhältnisse an den jeweiligen Orten, z. B. eigenes Haus, Wohnung, Hotelaufenthalt (Martin Zweifel/Silvia Hunziker in: Martin Zweifel/Michael Beusch/René Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015, Art. 4 Rz. 41). Auf formelle Kriterien wie polizeiliche An- und Abmeldung, Niederlassungsbewilligung, Hinterlegung der Schriften, Ausübung des Stimmrechts oder Eintrag im Handelsregister kommt es nicht an. Solche Elemente können allerdings ebenfalls Indizien für die Absicht dauernden Verbleibens sein, wenn auch das übrige Verhalten der Person dafür spricht (so etwa BGE 132 I 29 E. 4.1 = Pra 96 [2007] Nr. 5; BGr, 17. August 2012, 2C\_92/2012, E. 4.1; 22. Februar 2008, 2P.5/2007, E. 2.2). Hält sich eine Person abwechslungsweise an verschiedenen Orten auf, kommt es darauf an, zu welchem Ort die stärkeren Bindungen bestehen, was jeweils aufgrund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls unter Anwendung der angeführten Indizien zu beurteilen ist (BGE 132 I 29 E. 4.2 mit Hinweisen; BGr, 1. Juli 2013, 2C\_1267/2012, E. 3.2; vgl. VGr, 4. Juli 2012, SB.2011.00132, E. 2.2; VGr, 3. März 2010, SB.2009.00090, E. 2.2). Handelt es sich insbesondere um ein internationales Verhältnis wird ein ausländischer Wohnsitz noch nicht allein dadurch begründet, dass die steuerpflichtige Person nicht regelmässig von ihrem Arbeitsort im Ausland an ihren Familienort in die Schweiz zurückkehrt. Die geschäftlichen Interessen des Steuerpflichtigen können in internationalen Verhältnissen nur dann von Bedeutung sein, wenn sie einen überwiegenden Teil seiner Gesamtinteressen darstellen (vgl. BGr, 7. November 2012, 2C\_452/2012, E. 4.6). Wirtschaftliche Beziehungen bestehen vor allem zu örtlich gebundenen Tätigkeiten, Einnahmequellen und Vermögensgegenständen.

### **E. 3.3.3**

Gemäss der anhand des Verständigungsverfahrens von den amerikanischen Steuerbehörden aufgezeichneten Aufenthaltsdauer der Pflichtigen haben sich diese in den streitbetroffenen Jahren folgende Tage in den USA aufgehalten: Der pflichtige Ehemann: 2002: keine Angabe; 2003: 109 Tage; 2004: keine Angabe; 2005: 110 Tage; 2006: 152 Tage; 2007: 82 Tage und 2008: 67 Tage; die pflichtige Ehefrau: 2002: 100 Tage; 2003: 109 Tage; 2004: 82 Tage; 2005: 96 Tage; 2006: 91 Tage; 2007: 82 Tage und 2008: 67 Tage. Auch wenn die angegebenen Daten nicht vollständig sind, so zeigt sich dennoch, dass sich das Ehepaar jeweils deutlich weniger als ein halbes Jahr in den USA aufgehalten hat. Obwohl die

Pflichtigen mit Auflage des kantonalen Steueramts vom 20. Februar 2012 und Mahnung vom 19. Juli 2012 aufgefordert wurden, eine Aufstellung über die Anzahl Tage pro Jahr, welche sie in der Schweiz bzw. in den USA verbracht haben, unter Beilage aussagekräftiger Beweismittel wie Einreisestempel im Pass, Flugtickets, etc., einzureichen, haben sie bis zum heutigen Verfahren nicht ansatzweise substantiiert dargelegt, noch bewiesen, für wie lange sie sich jeweils in welchem Land aufgehalten haben. Es wird nur generell bestritten, dass sich die Pflichtigen "in der genannten Periode über einen Zeitraum – lediglich durch vorübergehende Auslandsaufenthalte unterbrochen – von 90 oder mehr Tagen in der Schweiz aufhielten." Ferner wird ohne nähere Zeitangaben behauptet, das Ehepaar habe Reisen in Europa vorgenommen. Im Sinn einer antizipierten Beweiswürdigung erübrigt es sich vor diesem Hintergrund, die Tochter der Pflichtigen, G, als Zeugin zu befragen, da diese lediglich substantiiert dargelegte Aussagen bezüglich des Aufenthalts bestätigen könnte. Im Weiteren lassen die Pflichtigen vorbringen, sie hätten am 1. Oktober 1997 ... die Niederlassungsbewilligung in der Schweiz freiwillig aufgegeben, und sich in F abgemeldet, um an ihr "ständiges Steuerdomizil in H, USA" zurückzukehren. Wie bereits oben dargelegt, kommt es bei der Bestimmung des Wohnsitzes nicht auf formelle Kriterien wie polizeiliche An- und Abmeldungen und Niederlassungsbewilligung an, sofern nicht noch andere, gewichtige Kriterien für die Aufgabe des Wohnsitzes in der Schweiz sprechen. Das Gleiche gilt auch für die Wohnsitzbestätigung der Gemeinde in den USA sowie den vom IRS nachgereichten Bestätigungen, welche dem ursprünglichen Bericht widersprechen. Die Pflichtigen machen denn im Weiteren geltend, dass sie seit 1974 Eigentümer einer Liegenschaft in den USA seien. Die Liegenschaft sei in einem erheblich besseren Zustand als diejenige in F (Schweiz). Dem ist entgegenzuhalten, dass sie die genannte Liegenschaft bereits im Zeitpunkt besaßen, als der Pflichtige als Professor tätig war und sie zu jener Zeit unbestritten Wohnsitz in der Schweiz hatten. Im Weiteren wird vorgebracht, die Ehefrau besuche regelmässig die ... Kirche in H (USA). Nähere Angaben, wie beispielsweise wie oft sie die Kirche besucht, werden weder substantiiert dargelegt, noch geht Letzteres aus der Bestätigung der Kirche hervor. Weitere soziale und gesellschaftliche Kontakte sind unbestimmt und vage. Eine Mitgliedschaft wie die bei der amerikanischen Strassenvereinigung ohne weitere Aktivitäten vermag noch keine Verbundenheit zu einem Land zu begründen. Demgegenüber unterstützen die Pflichtigen gemäss ihren Steuererklärungen regelmässig den schweizerischen Verein J. Auch wenn die Pflichtigen eine amerikanische Kreditkarte und Bankkonti besitzen, werden keine Kreditkartenauszüge oder Bankauszüge ins Recht gelegt, anhand welcher die gesellschaftlichen Aktivitäten in den USA nachvollzogen werden könnten. Im Weiteren wird geltend gemacht, sie verfügten ausschliesslich über eine Krankenversicherung in den USA und hätten sich dort auch behandeln lassen. Abgesehen von einer von den Pflichtigen selbst erstellten Auflistung fehlen Arzt- oder Spitalrechnungen, anhand welcher eine Behandlung in den USA nachgewiesen werden könnte. Schliesslich habe der Pflichtige seit seiner Emeritierung keine wirtschaftlichen Beziehungen mehr zur Schweiz. Diese beständen zum grössten Teil in den USA und zu einem wesentlichen Teil auch in verschiedenen europäischen Ländern ausserhalb der Schweiz. Er habe mehrere Ehrendokortitel und Ehrenpreise ausserhalb der Schweiz und insbesondere in den USA erhalten und sei Mitglied verschiedener Institute in den USA und anderen Ländern. Nachdem der Pflichtige während rund 23 Jahren an der ... als Professor lehrte und Leiter des ... war, ist unwahrscheinlich, dass er nach seiner Emeritierung jeglichen wissenschaftlichen Kontakt zur Schweiz abgebrochen haben soll. Abgesehen davon ist es

gerichtsnotorisch, dass namhafte Wissenschaftler international tätig sind. So hat der Pflichtige auch unwidersprochen nicht nur in den USA, sondern auch in anderen Ländern Ehrungen erhalten. Damit können keine Rückschlüsse auf die Begründung eines Wohnsitzes in den USA gewonnen werden. In der Schweiz hat das pflichtige Ehepaar nach wie vor ein grosszügiges Einfamilienhaus, worin die Tochter mit ihrer Familie lebt. Nach eigenen Angaben halten sich die Pflichtigen dort eine Wohngelegenheit zur Verfügung. Auch wenn das pflichtige Ehepaar gemäss den eingereichten Fotos von Sohn und Tochter mit deren Kindern in den USA in ihrem Eigenheim besucht werden, muss dennoch davon ausgegangen werden, dass sie ihren Lebensmittelpunkt nach wie vor im Kanton Zürich haben, wo auch ihre Tochter und die Enkel wohnen. Aufgrund obiger Ausführungen ergibt sich, dass es den Rechtsmittelführenden nicht gelungen ist nachzuweisen, dass sie in den streitbetroffenen Jahren einen neuen Wohnsitz in den USA begründet haben, weshalb sie weiterhin in der Schweiz als ansässig zu betrachten und hier nach innerstaatlichem Recht unbeschränkt steuerpflichtig sind.

#### **E. 3.3.4**

Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen vom 2. Oktober 1996 (SR 0.672.933.61, DBA CH-USA). Da die Pflichtigen sowohl in der Schweiz als auch in den USA über eine ständige Wohnstätte verfügen, gelten sie in dem Staat als ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen (Mittelpunkt der Lebensinteressen) haben (Art. 4 Abs. 1 i. V. m. Abs. 3 lit. a DBA CH-USA). Wie bereits oben ausgeführt, befindet sich die ständige Wohnstätte bzw. der Lebensmittelpunkt des Ehepaars weiterhin in der Schweiz, wo sie zusammen mit ihrer Tochter und den Enkelkindern in ihrem Eigenheim wohnen.

#### **E. 4**

Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Steuerverwaltung. IV. Mit Präsidialverfügung vom 2. September 2015 kautionierte das Verwaltungsgericht die Pflichtigen. Die Kaution wurde fristgerecht geleistet. Mit Präsidialverfügung vom 16. Oktober 2015 wurden die Pflichtigen aufgefordert, zu einer allfälligen reformatio in peius in Bezug auf die Verzugszinsen Stellung zu nehmen. Am 3. November 2015 liessen die Pflichtigen dazu Stellung nehmen. Während sich die Eidgenössische Steuerverwaltung nicht vernehmen liess, schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Rechtsmittel und beantragte ebenfalls die Zusprechung einer Parteientschädigung. Die Kammer erwägt: 1. Das Rekursverfahren SR.2015.00021 (Staats- und Gemeindesteuern 2002–2008) und das Beschwerdeverfahren SR.2015.00022 (direkte Bundessteuer 2002–2008) betreffen dieselben Pflichtigen und dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie zu vereinigen sind. 2.

#### **E. 4.1**

Zu prüfen bleibt im Weiteren, ob neue Tatsachen oder Beweismittel hinsichtlich der nicht deklarierten in- und ausländischen Einkommens- und Vermögenswerte vorhanden sind, welche eine Nachbesteuerung zu rechtfertigen vermögen.

#### **E. 4.1.1**

Was den Eigenmietwert der Liegenschaft in F betrifft, so geht aus den jeweiligen Steuererklärungen lediglich hervor, dass die Liegenschaft fremdvermietet ist und ein Mietzins von Fr. ... deklariert wurde. Ein Hinweis, dass die Liegenschaft auch von dem

pflichtigen Ehepaar bewohnt wird, ist aus den jeweiligen Deklarationen nicht ersichtlich. Damit handelt es sich diesbezüglich für alle streitbetroffenen Steuerjahre um eine neue Tatsache.

#### **E. 4.1.2**

Was die aufgerechneten Einkommens- und Vermögenswerte in den Steuerjahren 2002–2008 betrifft, so wird bezüglich der nicht deklarierten Bankkonti sowie deren Erträge in den USA und in der Schweiz ausdrücklich anerkannt, dass es sich hierbei um neue Tatsachen handelt. Hinsichtlich der übrigen aufgerechneten Erträge und Vermögenswerte ging aus den jeweiligen eingereichten Steuererklärungen weder hervor, dass die Pflichtigen eine AHV-Rente und Pensionskassengelder in der Schweiz noch Social Security-Beiträge in den USA bezogen haben. Da die Pflichtigen in den Steuerjahren 2002–2006 fälschlicherweise das Formular für ausserhalb des Kantons wohnhafte Personen einreichten und darin ein negatives Einkommen deklarierten, war die Steuerbehörde auch nicht gehalten, für das satzbestimmende Einkommen weitere Untersuchungen zu treffen. Für das Steuerjahr 2007 reichten die Pflichtigen erst nach erfolgter Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen im Einspracheverfahren eine Steuererklärung nach, worin die ausländischen Nettoerträge des Schedule C auf dem Formular 1040 in die Steuererklärungen eingetragen wurden. Da keine konkreten Anhaltspunkte ersichtlich waren, die gegen die Angaben in der Steuererklärung sprachen, musste die Steuerbehörde keine weiteren Nachforschungen anstellen. Im Steuerjahr 2008 wurden die Pflichtigen nach pflichtgemäsem Ermessen eingeschätzt, weshalb die nicht deklarierten Einkommens- und Vermögenswerte ohnehin als neu gelten müssen (VGr, 3. März 2010, SR.2009.00006, ZStP 2011, 232). Aufgrund obiger Erwägungen durfte die Steuerbehörde in den Steuerjahren 2002–2008 damit ohne Verletzung ihrer Untersuchungspflicht davon ausgehen, dass die Pflichtigen neben ihren deklarierten Liegenschaften und Liegenschaftserträgen sowie der von ihnen in den Steuererklärungen deklarierten Einkommen in den USA über keine weiteren in- und ausländischen Einkünfte und Vermögenswerte verfügten. Der Umstand, dass für die Satzbestimmung und Besteuerung relevantes Einkommen und Vermögen nicht deklariert wurde, stellt damit eine zur Nachbesteuerung berechtigende neue Tatsache dar, welche der Steuerbehörde weder bekannt war, noch hätte bekannt sein müssen.

#### **E. 4.2.1**

Als Ausfluss des in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) verfassungsmässig garantierten Anspruchs auf rechtliches Gehör sind Einspracheentscheide zu begründen (Art. 135 Abs. 2 i.V.m. Art. 153 Abs. 3 DBG; § 142 i. V. m. § 162 Abs. 3 StG und Art. 18 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Zürich vom 27. Februar 2005 [KV]). Die Begründungsdichte kann hierbei geringer ausfallen, wenn bereits die angefochtene erstinstanzliche Verfügung ausführlich begründet wurde. Die ungenügende Begründung eines Einspracheentscheids kann im Rechtsmittelverfahren in der Regel geheilt werden (Richner et al., § 142 N. 12).

#### **E. 4.2.2**

Die Begründungen der Einspracheentscheide beziehen sich weitgehend auf die Frage der Steuerhoheit und das Vorliegen neuer Tatsachen. Hinsichtlich der nicht deklarierten Einkommens und Vermögenswerte setzt sich das kantonale Steueramt in keiner Art und Weise mit den anzuwendenden Gesetzesbestimmungen und der Subsumtion des Sachverhalts auseinander. Es wird sowohl in der Verfügung als auch im

Einspracheentscheid lediglich auf die Zusammenstellung im Anhang verwiesen. Auch eine kurze diesbezügliche Auseinandersetzung mit den Vorbringen der Pflichtigen im Einspracheverfahren hat nicht stattgefunden. Da das Verwaltungsgericht als erste gerichtliche Instanz urteilt, ist eine Heilung im vorliegenden Verfahren nicht möglich. Damit liegt eine ungenügende Begründung der Einspracheentscheide vor, weshalb die Sache bereits aus diesem Grund an die Vorinstanz ins Einspracheverfahren zurückzuweisen ist. Insbesondere hat das kantonale Steueramt in einem zweiten Rechtsgang die Höhe der aufgerechneten Eigenmietwerte sowie die auf Fr. ... pro Jahr geschätzten weiteren Renten in den USA zu begründen und dabei die vor Verwaltungsgericht im Subeventualantrag von den Pflichtigen aufgeführten Rentenbeträge zu berücksichtigen. Gleiches gilt für den Vermögenswert der Liegenschaft in den USA. Soweit die Einkommens- und Vermögenswerte von den Pflichtigen in ihrem Subeventualantrag anerkannt werden, können diese Werte übernommen werden (Social Security Ehemann und Ehefrau; AHV Ehemann und Ehefrau; Pensionskasse; Wertschriftenenertrag gemäss ihrer Aufstellung sowie das Wertschriften- und Liegenschaftkonto CH gemäss ihrer Aufstellung). Schliesslich hat das kantonale Steueramt im zweiten Rechtsgang die von den Pflichtigen erstmals vor Verwaltungsgericht deklarierten Wertschriften und Wertschriftenenerträge des Bankkontos M sowie die Einkünfte für Honorare und Preise (siehe Übersicht II zum Subeventualantrag) in ihrem Entscheid zu berücksichtigen.

#### **E. 5**

Die bisherige Praxis des Verwaltungsgerichts, wonach Nachsteuerforderungen im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern seit dem 1. Januar 2008 zum Verzugszinssatz von 4,5 % zu verzinsen seien (vgl. VGr, 13. Mai 2015, SR.2015.00007, E. 5) ist aufgrund von BGr, 30. September 2015, 2C\_116/2015 bzw. 2C\_117/2015, E. 5, zu revidieren, weshalb sich eine reformatio in peius hinsichtlich der angewandten Verzinsung verbietet und der vorinstanzliche Entscheid diesbezüglich zu bestätigen ist. Dies führt zur teilweisen Gutheissung der Rechtsmittel. Die Sache ist zur Begründung und zum Neuentscheid an das kantonale Steueramt (Spezialdienste) zurückzuweisen.

#### **E. 6**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Parteien anteilmässig aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 Abs. 3 DBG) und steht diesen keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 162 Abs. 3 StG sowie Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 153 Abs. 3 DBG).

#### **E. 7**

Der vorliegende Rückweisungsentscheid kann nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nach Art. 82 ff. des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG) angefochten werden, soweit er einen nicht wiedergutmachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbei führen 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.