

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2016.00008 vom 25. August 2016

ZH Verwaltungsgericht, 2016-08-25, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SR.2016.00008](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2016.00008)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2016.00008 du 25 août 2016

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2016.00008 del 25 agosto 2016

## Regeste

Nachsteuern (Direkte Bundessteuer 2003 und 2004) | [Nachdem der ganze Eigenmietwert in Abzug gebracht wurde, obwohl die Liegenschaft überwiegend privat genutzt wurde, wurde ein Nachsteuerverfahren eingeleitet.] Die Steuererklärung enthält keine geradezu in die Augen springende Unstimmigkeiten, welche die Veranlagungsbehörde zwingend dazu hätte veranlassen müssen, noch im ordentlichen Verfahren genauere Überprüfungen vorzunehmen (E. 4.1.1). Tatsachen, die sich nicht aus den Akten der aktuellen Steuerperiode ergeben, welche die Steuerbehörden aber bei Konsultation der Akten früherer Perioden in Erfahrung hätten bringen können, gelten als neu (E. 4.1.2). Die Steuerbehörden haben im Nachsteuerverfahren betreffend die Qualifikation der Stockwerkeinheit als Privat- oder als Geschäftsvermögen nicht eine neue unzulässige rechtliche Würdigung vorgenommen. Selbst wenn man davon ausgeht, die Qualifikation stelle eine Rechtsfrage dar, setzt diese Beurteilung dennoch ein Tatsachenfundament voraus, hier konkret die tatsächlichen Nutzungsverhältnisse, welche für die Steuerbehörden weder ersichtlich waren noch hätten abgeklärt werden müssen (E. 4.2). Dass es sich beim deklarierten Raumaufwand um eine Schätzung/Bewertung (50 % der Marktmiete) gehandelt haben sollte, geht aus den Deklarationen nicht hervor. Die Steuerbehörden haben diese Bewertung somit nicht anerkannt, sodass diese im Nachsteuerverfahren nicht mehr korrigiert werden dürfte (E. 4.3). Abweisung der Beschwerde.

## Erwägungen

### E. 2

B, beide vertreten durch RA C, Rekurrierende, gegen Schweizerische Eidgenossenschaft, vertreten durch das kantonale Steueramt, Rekursgegnerin, betreffend Nachsteuern (Direkte Bundessteuer 2003 und 2004), hat sich ergeben: I. A. A war in den streitbetroffenen Steuerperioden (Stockwerk-)Eigentümer einer Wohnung an der D-Strasse. Er deklarierte einerseits einen Eigenmietwert im Umfang von Fr. ... als Liegenschaftenertrag, andererseits machte er im Zusammenhang mit seiner ... in den Jahren 2003 und 2004 einen Abzug für Raumaufwand im Umfang von Fr. ... (voller Mietwert) geltend. A und seine Ehefrau, B, wurden in den Steuerperioden 2003 und 2004 deklarationsgemäss veranlagt. B. Im Rechtsmittelverfahren zur Einschätzung der Steuerperiode 2010, in welchem auch die Frage zu klären war, ob es sich bei dieser Wohnung um eine Geschäfts- oder um eine Privatliegenschaft handelte, stellte das Steuerrkursgericht mit Urteil vom 27. September 2013 fest, dass der deklarierte Raumaufwand offenkundig zu hoch war und den effektiv gelebten Verhältnissen nicht entsprach, da die Wohnung überwiegend privat genutzt worden war. Infolgedessen eröffnete das kantonale Steueramt am 9. Dezember 2013 ein Nachsteuerverfahren für die Steuerperioden 2003–2007. C. Mit Verfügung vom

3. Dezember 2015 setzte das kantonale Steueramt für die Staats- und Gemeindesteuern 2003–2004 eine Nachsteuer (samt Zins) von Fr. ... und für die direkte Bundessteuer 2003–2004 eine Nachsteuer (samt Zins) von Fr. ... fest. Die Nachsteuerverfahren betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2005–2007 sowie die direkte Bundessteuer 2005–2007 stellte es mit der Begründung ein, dass in diesen Steuerperioden nicht der ganze Eigenmietwert zum Abzug gebracht worden sei, es sich somit um eine Bewertungsfrage handle, auf welche im Nachsteuerverfahren nicht zurückgekommen werden könne. D. Dagegen erhoben die Pflichtigen am 17. Februar 2016 Einsprache beim kantonalen Steueramt und beantragten, es sei für die Belange der direkten Bundessteuer die Einsprache als Beschwerde an das Verwaltungsgericht weiterzuleiten. II. A. Am 4. März 2016 leitete das kantonale Steueramt die Sprungbeschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2003–2004 an das Verwaltungsgericht weiter und teilte mit, dass das pendente Einspracheverfahren betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2003–2004 bis zum Abschluss des Beschwerdeverfahrens sistiert werde. Die Pflichtigen beantragen die Aufhebung der Ziff. 1 der Nachsteuerbefugung vom 3. Dezember 2015 betreffend die direkte Bundessteuer. Das Nachsteuerverfahren für die Staats- und Gemeindesteuern 2003–2004 sowie die direkte Bundessteuer 2003–2004 sei einzustellen und von der Erhebung einer Nachsteuer abzusehen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. B. Mit Beschwerdeantwort vom 5. April 2016 beantragte das kantonale Steueramt die Abweisung der Beschwerde, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Die eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. C. Am 13. Mai 2016 reichten die Pflichtigen eine Stellungnahme zur Beschwerdeantwort und weitere Beweismittel ein. Die Einzelrichterin erwägt: 1. 1.1 Richtet sich eine Einsprache gegen eine einlässlich begründete Veranlagungsverfügung, so kann sie mit Zustimmung des Einsprechers und der übrigen Antragsteller als Beschwerde an die "kantonale Steuerrekurskommission" – im Kanton Zürich das Verwaltungsgericht (§ 14 Abs. 2 der Verordnung über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 4. November 1998) – weitergeleitet werden (sog. Sprungbeschwerde; Art. 132 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG]). Die erwähnten Voraussetzungen für eine Sprungbeschwerde sind im vorliegenden Fall erfüllt. Die Beschwerdeführenden beantragten sogar ausdrücklich eine Überweisung ihrer Einsprache als Sprungbeschwerde an das Verwaltungsgericht. Da auch die übrigen Prozessvoraussetzungen erfüllt sind, ist auf die Beschwerde einzutreten. 1.2 Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet einzig die Nachsteuer betreffend die direkte Bundessteuer 2003 und 2004. Auf die Begehren betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2003–2004 ist daher nicht einzugehen.

### **E. 2.1**

Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, so wird laut Art. 151 Abs. 1 DBG die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert. Hat der Steuerpflichtige Einkommen, Vermögen und Reingewinn in seiner Steuererklärung vollständig und genau angegeben und das Eigenkapital zutreffend ausgewiesen und haben die Steuerbehörden die Bewertung anerkannt, so kann keine Nachsteuer erhoben werden, selbst wenn die Bewertung ungenügend war (Abs. 2).

### **E. 2.2**

Die Nachsteuererhebung ist nach dieser Ordnung, 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 Art. 124 ff. DBG geregelten Pflichten zu Deklaration und Beweis rechtserheblicher Tatsachen verletzt hat und deswegen von der Steuerbehörde nicht oder ungenügend veranlagt worden ist. Nach Art. 126 Abs. 1 DBG muss der Steuerpflichtige alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Insbesondere muss er das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen (Art. 124 Abs. 2 DBG). Der Steuerpflichtige trägt dabei die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung. Für die Erhebung einer Nachsteuer müssen neue Tatsachen oder Beweismittel vorliegen, die das Verhalten des Steuerpflichtigen als objektiv gesetzwidrig erscheinen lassen (VGr, 17. Dezember 2014, SR.2013.00009, E. 1.3 m. w. H.). Massgebend für die Beurteilung der Frage, ob der gesetzwidrige Steuerausfall aufgrund neuer Tatsachen oder Beweismittel entdeckt worden sei, ist der Aktenstand im Zeitpunkt der Veranlagung (BGr, 26. März 2015, 2C\_458/2014 + 2C\_459/2014, E. 2.1). 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. Sie ist ohne besonderen Anlass nicht verpflichtet, Quervergleiche mit Akten anderer Steuerpflichtiger vorzunehmen oder selber im Steuerdossier des Betroffenen nach ergänzenden Unterlagen zu suchen. Allerdings darf sie nicht im gleichen Mass unbesehen auf die in der Steuererklärung gemachten Angaben abstellen, wie sie dies bei einer Selbstveranlagungssteuer tun könnte. Die Steuerbehörde muss insbesondere berücksichtigen, dass in die Steuerdeklarationsformulare nicht nur Tatsachen einzutragen sind, sondern sich dabei auch eigentliche Rechtsfragen stellen.

### **E. 2.3**

Eine Pflicht zur Vornahme ergänzender Abklärungen besteht für die Veranlagungsbehörde dann, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind. Nur solche augenfälligen Mängel begründen eine Verletzung der behördlichen Untersuchungspflicht und bewirken, dass keine "neue Tatsachen" i. S. v. Art. 151 Abs. 1 DBG vorliegen, die ein Nachsteuerverfahren rechtfertigen würden. Bloss erkennbare Mängel genügen nicht, um davon auszugehen, bestimmte Tatsachen oder Beweismittel seien den Behörden schon zur Zeit der Veranlagung bekannt gewesen bzw. es müsse diesen ein entsprechendes Wissen angerechnet werden (BGr, 3. Februar 2016, 2C\_230/2015 + 2C\_231/2015, E. 2.3; BGr, 26. März 2015, 2C\_458/2014, E. 2.2). Es braucht also eine in die Augen springende Falschdeklaration seitens der Pflichtigen, welche die Steuerbehörde bei gehöriger Sorgfalt schon im ordentlichen Veranlagungsverfahren zu zusätzlichen Abklärungen hätte veranlassen müssen. Das ist der Fall, wenn die Steuerbehörden in voller Kenntnis von Ungereimtheiten davon abgesehen haben, zusätzliche Abklärungen zu treffen; dann können sie keine Nachsteuer mehr erheben, wenn sie nachträglich bessere Kenntnis von diesem Umstand erhalten. Dagegen wird die behördliche Untersuchungspflicht solange nicht verletzt, als eine Unstimmigkeit aus den Angaben der Beschwerdeführerin in der Steuererklärung nicht ohne Weiteres ersichtlich ist oder wenn die Behörde wohl hätte Verdacht schöpfen können, ohne dass das aber zwingend gewesen wäre (vgl. BGr, 6. Juli 2012, 2C\_494/2011 + 2C\_495/2011, E. 2 mit weiteren Hinweisen).

### **E. 3.1**

Die Pflichtigen machen geltend, es lägen keine "neuen Tatsachen" i. S. v. Art. 151 Abs. 1 DBG vor, weshalb es an einer Voraussetzung für die Einleitung einer Nachsteuerveranlagung fehle. Die Fakten, welche für eine überwiegend private Nutzung gesprochen haben, seien der Steuerbehörde längst bekannt gewesen. Die teilweise private Nutzung hätte aufgrund der ausserordentlich tiefen Umsätze aus der ... (2003 Fr. ... und 2004 Fr. ...), der buchmässigen Behandlung des Stockwerkeigentums (Nichtaufzeichnung in den Bilanzen bzw. Vermögensstandänderungen), den konsequent unterlassenen Abschreibungen auf der Stockwerkeinheit sowie der fehlenden Belastung der Fixkosten der Liegenschaftsverwaltung bzw. der Unterhaltskosten für die Stockwerkeinheit in der ...rechnung direkt den Steuerdeklarationen entnommen werden können. So habe denn auch die Vorinstanz festgehalten, dass einzig die Höhe des geschäftlichen Raumaufwandes für eine überwiegende geschäftliche Nutzung spreche. Die umsatzunabhängigen Fixkosten seien konsequent nicht der ...rechnung belastet worden, sondern unter der Rubrik "Unterhalts- und Verwaltungskosten" deklariert worden. Der Eigenmietwert sei nur deshalb unter der Rubrik "Gewerblich/geschäftlich benutzte Räume" eingesetzt worden, weil als Variante nur der Begriff der Wohnung zur Verfügung gestanden habe. Ferner sei dem Beschwerdegegner die private Teilnutzung auch bekannt gewesen, weil der Pflichtige die Liegenschaft zu unselbständigem Erwerb genutzt habe. Er habe sowohl in der Steuerperiode 2003 und 2004 Einkommen aus ... deklariert. Sodann habe sich der Steuerkommissär kurz vor oder nach dem Bezug des Stockwerkeigentums im Jahr 1999 telefonisch beim Pflichtigen nach den Gründen für den Rückgang des Umsatzes erkundigt, woraufhin der Pflichtige mitgeteilt habe, dass er schrittweise seine ... reduziere und später vollständig aufgeben werde. Die Frage der Zugehörigkeit der Stockwerkeinheit zum Privat- oder Geschäftsvermögen sei auch 2002 Gegenstand eines Briefwechsels gewesen, wobei der Pflichtige unmissverständlich mitgeteilt habe, dass das Stockwerkeigentum seiner Auffassung nach in sein Privatvermögen gehöre. Der Schriftenwechsel sei gemäss abschliessendem Schreiben des Steuerkommissärs zu den Akten gelegt worden. Das Steueramt habe immer von der privaten Teilnutzung gewusst, weshalb es niemals habe korrekt sein können, dass vom Betrag von Fr. ... , welcher nach Auffassung des Beschwerdegegners eine 100 % Berufstätigkeit dokumentiere, beim Raumaufwand gar kein Privatanteil abgezogen worden sei. Dieser Widerspruch hätte eine weitere Untersuchung erforderlich gemacht.

### **E. 3.2**

Die vorliegend zentrale Frage der Qualifikation der Stockwerkeinheit als Privat- oder Geschäftsvermögen sei durch das Steuerrekursgericht abweichend vom Steueramt gewürdigt worden. Die korrekte Subsumtion stelle aber eine Rechts- und keine Tatfrage dar, deren Beantwortung der rechtsanwendenden Behörde und nicht den Steuerpflichtigen obliege. Die zu einem späteren Zeitpunkt abweichende tatsächliche oder rechtliche Würdigung von bereits bekannten Tatsachen schliesse die Anhebung eines Nachsteuerverfahrens aus. Auch aus diesem Grund erweise sich die Eröffnung des Nachsteuerverfahrens als unzulässig.

### **E. 3.3**

Die Erhebung einer Nachsteuer sei zudem nicht zulässig, da sie auf eine ungenügenden Bewertung durch die Steuerbehörden zurückzuführen sei (Art. 151 Abs. 2 DBG). Die Bestimmung der Quote des Mietwerts, welcher als Raumaufwand geltend gemacht werden

könne, erfordere immer eine Schätzung/Bewertung durch die Steuerpflichtigen. Eine solche Schätzung dürfe nicht über den Umweg des Nachsteuerverfahrens infrage gestellt werden, sofern die Grundlagen für die Schätzung bzw. Bewertung immer vollständig und korrekt angegeben worden seien. Die Ansicht des Steueramts, es könne bei vollem Abzug des Eigenmietwerts keine Schätzung des Mietwerts vorliegen, gehe an der Sache vorbei. Die Belastung der Geschäftsrechnung mit einem Raumaufwand von Fr. ... entspreche weniger als der Hälfte des im Rahmen einer (Dritt-)Vermietung erzielbaren Liegenschaftenertrags, wie sich aus einem Vergleich mit einem identischen Büro im 2. Stock des gleichen Gebäudes ergeben habe. Es sei daher plausibel und pragmatisch, den Raumaufwand entsprechend dem Eigenmietwert festzusetzen. Aus seiner Sicht liege der Privatanteil damit über 50 %. Sodann treffe nicht zu, dass in der Geschäftsrechnung vom Raumaufwand kein Privatanteil ausgeschieden worden sei. Das Steueramt gehe davon aus, dass Basis der Bemessung des anteiligen Raumaufwandes nicht der Marktmietwert, sondern der in der Steuererklärung deklarierte und als solcher erheblich niedrigere Eigenmietwert sei. Diese Praxis überzeuge nicht. Der Eigenmietwert und dessen Versteuerung (als fiktiver Ertrag) seien höchst umstritten. Im Fragebogen für selbständig erwerbende ... sei unzweideutig vom "Mietwert der Praxisräume im eigenen Haus" und nicht vom anteiligen "Eigenmietwert" die Rede. Die Berufung auf eine solche Praxis verstosse gegen Treu und Glauben, da die diesbezügliche Berechnungsweise in den Steuerformularen mit keinem Wort erwähnt sei.

#### **E. 4.1**

Die Pflichtigen wurden für die direkte Bundessteuer 2003 und 2004 rechtskräftig veranlagt. Dabei wurde der ganze Eigenmietwert (Fr. ...) der Stockwerkeinheit "D-Strasse" als Raumaufwand (im Zusammenhang mit der selbständigen Erwerbstätigkeit) in Abzug gebracht, obwohl die Liegenschaft überwiegend privat genutzt wurde. Indem den Pflichtigen – statt des ihnen zustehenden Abzugs für den Raumaufwand gemäss den tatsächlichen Nutzungsverhältnissen – der von ihnen deklarierte Raumaufwand als Abzug gewährt wurde, liegt ein Steuerausfall in der Höhe des Differenzbetrages vor (vgl. E. 4.3). Umstritten ist, ob neue Tatsachen vorhanden sind, die eine Nachbesteuerung rechtfertigen, oder ob die Steuerbehörden zum Zeitpunkt der Veranlagung bereits Kenntnis von den tatsächlichen Nutzungsverhältnissen gehabt haben bzw. ob sie aufgrund ins Auge springender fehlerhafter Deklarationen schon im Veranlagungsverfahren zusätzliche Abklärungen hätten vornehmen müssen.

##### **E. 4.1.1**

Die Pflichtigen haben die Stockwerkeinheit an der D-Strasse im Liegenschaftsverzeichnis der Steuererklärungen 2003 und 2004 als "Büro" bezeichnet und den Mietwert vollständig unter der Rubrik "gewerblich/geschäftlich benutzte Räume" deklariert. Der Pflichtige hat in beiden Steuererklärungen einen vollen Verpflegungskostenabzug geltend gemacht. Das Steueramt bringt zu Recht vor, dass der Pflichtige damit zum Ausdruck gebracht hat, er gehe einer Vollzeitbeschäftigung am Arbeitsort an der D-Strasse nach. Die gewählte Deklarationsform sowie der Verpflegungskostenabzug liessen darauf schliessen, dass die Stockwerkeinheit vollumfänglich geschäftlich genutzt wurde, zumal die Pflichtigen am Wohnort (F) über selbstbewohntes Stockwerkeigentum verfügten. Dass die Liegenschaft an der D-Strasse während diesem Zeitraum in erheblichem Masse privat genutzt worden wäre, lässt sich – entgegen der Meinung der Pflichtigen – nicht aus den tiefen Umsatzzahlen der ... entnehmen. Wie das Steueramt in der angefochtenen Verfügung zu Recht festgehalten

hat, wurde die geschäftliche Tätigkeit nicht am Wohnort des Pflichtigen (F) ausgeübt, sondern in einer anderen Liegenschaft, nämlich an der D-Strasse, die im Fragebogen für selbständigerwerbende ... ohne kaufmännische Buchhaltung als "Praxisadresse" angegeben wurde. Es ist daher nicht zu beanstanden, dass die Steuerbehörden von umsatzunabhängigen Fixkosten ausgegangen sind. Dass der Pflichtige zusätzlich Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit auswies, vermag ebenfalls keine private Nutzung zu begründen, zumal diese Einnahmen aus seiner ... stammen und daher nicht anzunehmen war, dass er dieser im "Büro" an der D-Strasse nachging. Ebenso wenig lässt der Umstand, dass keine Abschreibungen vorgenommen worden sind, ohne Weiteres auf eine private Nutzung schliessen, da Abschreibungen nicht zwingend vorgenommen werden müssen. Deshalb bestand für die Steuerbehörden grundsätzlich kein Anlass zur weiteren Abklärung (vgl. Art. 28 Abs. 1 DBG). Auch aufgrund der buchmässigen Behandlung des Stockwerkeigentums drängt sich der Schluss nicht auf, es handle sich um Privatvermögen, da ein Gegenstand auch dann Geschäftsvermögen darstellen kann, wenn er nicht in die Buchhaltung aufgenommen worden ist (vgl. BGE 133 II 420 E. 3.2). Es mag zwar zutreffen, dass die genannten Faktoren insgesamt auch auf eine nicht überwiegend geschäftliche Nutzung hindeuteten. Von einer offensichtlichen, d. h. einer geradezu in die Augen springenden Unstimmigkeit, welche die Veranlagungsbehörde dazu hätte veranlassen müssen, noch im ordentlichen Verfahren genauere Überprüfungen vorzunehmen, kann hier jedoch nach dem Gesagten nicht gesprochen werden. Die Steuerbehörden durften gestützt auf die eingereichten Deklarationen somit von einer vollständigen geschäftlichen Nutzung der Liegenschaft ausgehen.

#### **E. 4.1.2**

Den Steuerbehörden kann entgegen der Meinung der Pflichtigen auch nicht vorgeworfen werden, sie hätten aufgrund eines 1991 geführten Telefonats und des sich in den Akten der Steuerperiode 2002 befindenden Schriftenwechsels von der privaten Teilnutzung der Liegenschaft wissen müssen. Gemäss ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts und des Verwaltungsgerichts gehören zum Aktenstand nur Tatsachen, die aus den Akten der aktuellen Steuerperiode hervorgehen. Aus diesem Grund gelten Tatsachen, die sich nicht aus den Akten der aktuellen Steuerperiode ergeben, welche die Steuerbehörden aber bei Konsultation der Akten früherer Perioden in Erfahrung hätten bringen können, als neu (vgl. BGr, 3. Februar 2016, 2C\_230/2015, E. 3.2; VGr, 9. Mai 2012, SR.2011.00019, E. 3.2.1; VGr, 18. April 2012, SR.2011.00015, E. 2.3.1 ; vgl. auch Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102–222 DBG, Basel 2015, Art. 151 DBG N. 22). Es trifft zwar zu, dass in der Lehre eine abweichende Meinung vertreten wird (vgl. Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 160 StG N. 26). Im vorliegenden Fall sind indes keine Gründe ersichtlich, weshalb von der geltenden Rechtsprechung abzuweichen wäre, zumal die Steuerbehörde aufgrund der eingereichten Deklarationen von einer vollständigen geschäftlichen Nutzung der Liegenschaft ausgehen durfte (vgl. E. 4.1.1) und sich folglich zum damaligen Zeitpunkt (noch) keine Qualifikationsfrage stellte, sodass zum vornherein auf die Konsultation der Akten der vorangehenden Steuerperioden verzichtet werden durfte.

#### **E. 4.2**

Es bleibt zu prüfen, ob die Steuerbehörden im Nachsteuerverfahren eine neue unzulässige rechtliche Würdigung vorgenommen haben. Denn die Pflichtigen vertreten die Auffassung, die Steuerbehörden hätten betreffend die Qualifikation der Stockwerkeinheit als Privat-

oder als Geschäftsvermögen eine neue (unzulässige) rechtliche Beurteilung vorgenommen (E. 3.2). Dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden. Selbst wenn man mit den Pflichtigen davon ausgeht, die Qualifikation als Privat- oder Geschäftsvermögen stelle eine Rechtsfrage dar (vgl. Art. 18 Abs. 2 DBG), setzt diese Beurteilung dennoch ein Tatsachenfundament voraus (vgl. BGr, 17. Oktober 2012, 2C\_319/2012, E. 2.2), hier konkret die tatsächlichen Nutzungsverhältnisse. Wie in E. 4.1.1 und 4.1.2 ausgeführt, war es für die Steuerbehörde aus den vorhandenen Akten der betreffenden Steuerperioden weder ersichtlich, dass die Liegenschaft in E nicht vollumfänglich geschäftlich, sondern (überwiegend) privat genutzt wurde, noch hätte sie sich mangels ins Auge springender Hinweise dazu veranlasst sehen müssen, weitere Abklärungen vorzunehmen (E. 4.1.1). Die Frage nach der Qualifikation der Stockwerkeinheit als Privat- oder als Geschäftsvermögen stellte sich erst bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit in der Steuerperiode 2010, weil dort beurteilt werden musste, ob eine steuerbare Überführung von Geschäfts- zu Privatvermögen stattgefunden hat. Die diesbezüglichen Informationen, die erst in jenem Verfahren beschafft werden mussten, stellen neue Tatsachen im Sinn von Art. 151 Abs. 1 DBG sowie die Grundlagen und Voraussetzungen für die Qualifikation als Privat- oder Geschäftsvermögen dar. Somit hat das kantonale Steueramt keine unzulässige neue Beurteilung vorgenommen.

#### **E. 4.3**

Schliesslich kann auch der Auffassung der Pflichtigen, wonach sie, indem sie als Raumaufwand den vollen Eigenmietwert zum Abzug gebracht haben, einen Privatanteil ausgeschieden hätten, nicht gefolgt werden. Den Pflichtigen ist zwar zuzustimmen, dass eine Schätzung und Bewertung an sich keine neuen Tatsachen schafft (Locher, Art. 151 DBG N 43 f.). Anders sieht es jedoch aus, wenn aufgrund neuer Tatsachen festgestellt werden kann, dass die vom Steuerpflichtigen gelieferten Grundlagen für die Bewertung bzw. Schätzung unrichtig oder unvollständig waren (VGr, 1. April 1993, StE 1994 B 101.2 Nr. 16, E. 1c). Dass es sich beim deklarierten Raumaufwand um eine Schätzung/Bewertung (in der Höhe von 50 % einer Marktmiete) gehandelt haben sollte, geht aus den Deklarationen der Steuerperioden 2003 und 2004 nicht hervor. So kann auch nicht die Rede davon sein, dass die Steuerbehörden diese Bewertung anerkannt hätten, sodass diese kraft Art. 151 Abs. 2 DBG im Nachsteuerverfahren nicht mehr korrigiert werden dürfte. Wie das kantonale Steueramt in seiner Beschwerdeantwort zutreffend ausführt, ist für die Berechnung des zulässigen Raumaufwands vom Eigenmietwert und nicht von der Marktmiete auszugehen. Würden die Pflichtigen eine Marktmiete im Geschäftsaufwand verbuchen, hiesse das, dass sie Kosten bzw. Aufwendungen geltend machen, die gar nicht angefallen sind (im Umfang der Differenz zwischen Marktmiete und Eigenmietwert). Es wäre inkonsequent anzunehmen, dass auf der Abzugsseite (Raumaufwand bei der Geschäftsbuchhaltung) die Marktmiete, auf der Ertragsseite (Liegenschaftenertrag) aber der niedrigere Eigenmietwert massgebend sein soll. Dass in den Steuerformularen lediglich vom "Mietwert" die Rede ist, vermag daran nichts zu ändern. Das kantonale Steueramt ist nach dem Gesagten zu Recht vom Eigenmietwert als Basis zur Berechnung des zulässigen Raumaufwands ausgegangen und hat damit auch nicht gegen Treu und Glauben verstossen. Schliesslich geht auch die grundsätzliche Kritik am Einkommensbestandteil "Eigenmietwert" fehl, zumal dieser explizit gesetzlich vorgesehen ist (vgl. Art. 21 Abs. 1 lit. b und Abs. 2 DBG). Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

#### **E. 5**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 und Art. 153 Abs. 3 DBG) und steht ihnen keine Parteientschädigung zu (Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4, Art. 145 Abs. 2 und Art. 153 Abs. 3 DBG). Eine solche ist auch dem kantonalen Steueramt nicht zuzusprechen, nachdem nicht ersichtlich ist, inwieweit ihm durch das vorliegende Verfahren besondere Umtriebe entstanden sein sollen: Der Aufwand für das Verfassen der Beschwerdeantwort unter Berücksichtigung des von ihm verfassten Einspracheentscheids kann denn auch nicht als über das hinausgehend bezeichnet werden, was von einer Amtsstelle im Rahmen ihrer gewöhnlichen amtlichen Tätigkeit erwartet werden darf (vgl. § 17 Abs. 2 lit. a des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]).

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