

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2019.00006 vom 4. Dezember 2019**

ZH Verwaltungsgericht, 2019-12-04, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SR.2019.00006](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2019.00006)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2019.00006 du 4 décembre 2019

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2019.00006 del 4 dicembre 2019

## **Regeste**

Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2007-2012) | Nachsteuerverfahren wegen nicht deklariertes Landparzelle [Die Pflichtige erbte von ihrer Mutter u.a. 50 % eines Mehrfamilienhauses sowie 50 % an einer benachbarten Landparzelle. Der Anteil am Mehrfamilienhaus war in der Steuererklärung der Pflichtigen und deren Ehemann stets deklariert, der Anteil an der unbebauten Landparzelle war hingegen nicht (separat) deklariert.] Bejahung der neuen Tatsache im vorliegenden Fall (E. 3). Die unvollständige Deklaration hat auch zu einer Unterbesteuerung geführt (E. 4). Dem Argument der Pflichtigen, die Landparzelle sei in der Ertragswertbewertung des Mehrfamilienhauses inbegriffen kann nicht gefolgt werden (E. 4.4). Mangels vollständiger und genauer Deklaration handelt es sich vorliegend nicht um eine blosser Bewertungsfrage, die gemäss § 160 Abs. 2 StG eine Nachsteuererhebung ausschliessen würde (E. 5). Abweisung der Beschwerde.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Gemäss Art. 14 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) und § 39 Abs. 1 StG und ist das Vermögen zum Verkehrswert zu bewerten. Als Verkehrswert gilt der Preis, der hierfür im gewöhnlichen Geschäftsverkehr am fraglichen Bewertungsstichtag mutmasslich zu erzielen gewesen wäre (objektiver Marktwert, vgl. Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 39 StG N. 7). Gemäss § 39 Abs. 3 StG erlässt der Regierungsrat die für eine gleichmässige Bewertung von Grundstücken notwendigen Dienstanweisungen. Am 12. August 2009 hat der Regierungsrat gestützt darauf die Weisung über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte (Weisung 2009) erlassen, welche seit dem 1. Januar 2009 gültig ist.

### **E. 3.1**

Das kantonale Steueramt vertritt die Auffassung, die Landparzelle sei nicht korrekt deklariert worden. Die besagte Liegenschaft sei als separate Parzelle im Grundbuch eingetragen und müsse folglich auch entsprechend separat bewertet und deklariert werden. Mangels entsprechender Hinweise oder Bemerkungen in den Steuererklärungen oder den dazugehörigen Unterlagen, welche darauf hingewiesen hätten, dass die Landparzelle zum Mehrfamilienhaus gehöre, könne der Steuerbehörde keine diesbezügliche Kenntnis unterstellt werden, sodass eine neue Tatsache vorliege.

### **E. 3.2**

Die Pflichtigen machen geltend, dem Steueramt sei die Bewertung der Landparzelle zum Ertragswert von Fr. ... bekannt gewesen. So sei die Landparzelle gemäss dem im Rahmen des Nachlasses von D erstellten Steuerinventars vom ... 1996 mit der Bezeichnung Bauplatz (Gartenland) auf Antrag der Abteilung für Grundsteuern des kantonalen Steueramts mit Fr. ... pro m<sup>2</sup> bewertet worden. Gleiches ergäbe sich auch aus der Steuererklärung von D für das Jahr 1994, gemäss welcher die Landparzelle mit der Bezeichnung F-Strasse im Sinn eines Restgrundstücks mit Fr. ... bewertet, geprüft und veranlagt worden sei. Ferner machen die Pflichtigen geltend, dem Steueramt müsse auch der Kausalzusammenhang zwischen dem Mehrfamilienhaus und der Landparzelle, nämlich, dass Letztere dem Mehrfamilienhaus als Gartenanlage diene, bekannt gewesen sein. Hätte das Steueramt diesen kausalen Zusammenhang nicht anerkannt, so wäre mit Sicherheit eine Neubewertung zu einem früheren Zeitpunkt erfolgt. Als Beweis hierzu reichten die Pflichtigen die Kopie einer Steuererklärung für die Steuerperioden 1995/1996 ein, welche sie aufgrund einer weiteren Erbschaft (von G, verstorben am ... 1996) im Hinblick auf eine Zwischentaxation einzureichen hatten. Ein weiterer Grund, weshalb dem Steueramt die Funktion der Landparzelle als Gartenanlage zum Mehrfamilienhaus bekannt gewesen sein musste, sei im Baubewilligungsverfahren vom 5. April 2004 für die Gartenneugestaltung der Landparzelle zu sehen. Die Lage sei auf diesem Dokument mit "E-Strasse unterhalb 01, F-Strasse neben 05" bezeichnet. Ebenfalls gehe aus dem Dokument hervor, dass es sich dabei um das Grundstück Kat.-Nr. 04 handle. Aufstellungen über die gestützt auf die Baubewilligung getätigten Investitionen befänden sich ebenfalls in den Akten des kantonalen Steueramts.

### **E. 3.3.1**

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 StG). Folglich muss der Steuerpflichtige in jeder Steuerperiode eine vollständige Steuererklärung einreichen, unabhängig davon, ob sich seine Verhältnisse geändert haben oder nicht. Deshalb dürfen 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 (VGr, 17. Dezember 2014, SR.2014.00010, E. 6.1; VGr, 27. März 2013, SR.2012.00016, E. 2.2.1). Zum relevanten Aktenstand gehören nur Tatsachen, die aus den Akten der aktuellen Steuerperiode hervorgehen (BGr, 3. Februar 2016, 2C\_230 und 231/2015, RDAF 2016 II 579 E. 3.2; VGr, 6. April 2018, SR.2017.00023, E. 4.2; VGr, 9. Mai 2012, SR.2011.00019, E. 3.2.; Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102–222 DBG, Basel 2015, Art. 151 DBG N. 22).

### **E. 3.3.2**

Die Steuerbehörde ist ohne besonderen Anlass nicht verpflichtet, Quervergleiche mit Akten anderer Steuerpflichtiger vorzunehmen oder im Steuerdossier nach ergänzenden Unterlagen zu suchen (Zweifel et al., Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. A., H etc. 2018, § 26 N. 27). Eine Pflicht zur Vornahme ergänzender Abklärungen besteht für die Einschätzungs- bzw. 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 "neuen Tatsachen" im Sinn von § 160 Abs. 1 StG 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 Einschätzung bekannt gewesen bzw. es müsse diesen ein entsprechendes Wissen angerechnet werden (BGr, 3. Februar 2016, 2C\_230/2015 und 2C\_231/2015, E. 2.3; BGr, 26. März 2015, 2C\_458/2014 und 2C\_459/2014, E. 2.2.2). Es braucht also eine in die Augen springende Falschdeklaration seitens des Pflichtigen, welche die Steuerbehörde bei gehöriger Sorgfalt schon im ordentlichen Einschätzungs- bzw. Veranlagungsverfahren zu zusätzlichen Abklärungen hätte veranlassen müssen. Bei Gesamthandverhältnissen, wie z.B. der Erbengemeinschaft, besteht keine generelle Pflicht, die Akten anderer Beteiligter betreffend Tatsachen, welche das Gesamthandverhältnis betreffen, abzugleichen (Richner et al., § 160 StG N. 26). Auch der Inhalt weiterer beim kantonalen Steueramt liegenden Akten wird nicht als bekannt vorausgesetzt (Richner et al., § 160 StG N. 28 mit Verweis auf VGr, 8. Mai 1985, StE 1986 B 97.41 Nr. 3, RB 1956 Nr. 81).

#### **E. 3.4**

Es ist unbestritten, dass die Pflichtigen die Landparzelle in den hier interessierenden Steuerperioden 2007 bis 2012 nicht separat deklarierten. Weder ergibt sich ein Hinweis auf die Landparzelle aus den Steuererklärungsformularen 2007 bis 2012, noch aus den Beilagen zu diesen Steuererklärungen. Es wird zwar von den Pflichtigen behauptet, dass sich das Eigentum an der Landparzelle auch aus Unterhaltsabrechnungen ergebe, welche gestützt auf die Baubewilligung vom

#### **E. 5**

April 2004 erfolgt seien. Nachweise wie z. B. Kopien der massgebenden Steuererklärungen inkl. Beilagen reichen sie jedoch nicht ein. Ein expliziter Hinweis auf das Eigentum der Pflichtigen an der Landparzelle in den Akten der Pflichtigen findet sich einzig in der Steuererklärung 1995/1996, welche die Pflichtigen infolge der Erbschaft von G einzureichen hatten: In der Steuererklärung wird auf eine Beilage verwiesen, in welcher die Aktiven und Passiven der verstorbenen G aufgelistet sind. Bei den Aktiven sind unter dem Titel "Anteil an unverteilter Erbschaft - Frau J, H" sowohl das Mehrfamilienhaus ("Liegenschaft (MFH) E-Strasse 01 in H") als auch die Landparzelle explizit ("731.9 m 2 Land F-Strasse, H") und mit separaten Steuerwerten aufgeführt. Aus dem Dokument geht des Weiteren hervor, dass die Pflichtige zu 50 % am Nachlass von G berechtigt war. Den Pflichtigen ist zwar zuzustimmen, dass diese Beilage belegt, dass ihr Eigentum an der Landparzelle der Steuerbehörde – wenn auch nur im Rahmen einer Zwischentaxation – einst offengelegt wurde. Diese Deklaration in einer Steuererklärung, die vor mehr als zehn Jahren vor den hier interessierenden Steuerperioden eingereicht wurde, reicht jedoch nicht, das Vorliegen einer neuen Tatsache zu verneinen. Denn 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; 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.

Richner et al., § 160 StG N. 26). Im vorliegenden Fall ist es jedoch insbesondere deshalb nicht angezeigt, von der zitierten Rechtsprechung abzuweichen, weil das Steuererklärungsformular des Kantons Zürich mit dem Liegenschaftenverzeichnis sowie einem Beiblatt pro Liegenschaft eine separate und jährliche Deklaration der Liegenschaften (mit Angaben zu Ort, Kanton/Land, Strasse, Art und Fläche) vorsieht. Das kantonale Steueramt war somit nicht verpflichtet, in den Akten der Steuerperiode 1995/1996 oder 2004 nach weiteren Informationen zu suchen. Hinzu kommt, dass es sich bei diesen Hinweisen nicht um eine "in die Augen springende Falschdeklaration" handelt, gestützt auf welche das Steueramt weitere Abklärungen hätte vornehmen müssen. Entgegen der Auffassung der Pflichtigen war das kantonale Steueramt auch nicht verpflichtet gewesen, die Akten der Erblasserin D (vorliegend deren Steuererklärung 1994 und das Steuerinventar) sowie Akten anderer Behörden (vorliegend die Baubewilligung vom 5. April 2004) zu konsultieren. Folglich konnte das kantonale Steueramt auch nicht wissen, dass die Landparzelle dem Mehrfamilienhaus als Gartenanlage dient. Das kantonale Steueramt hat die Tatsache, dass die Landparzelle zu 50 % im Eigentum der Pflichtigen stand, zu Recht als neue Tatsache qualifiziert.

4. 4.1 Weiter ist zu prüfen, ob die unvollständige Deklaration zu einer Unterbesteuerung geführt hat. 4.1.1 Das kantonale Steueramt hat in einem ersten Schritt festgestellt, dass die Landparzelle mangels separater Deklaration bislang nicht versteuert wurde. In einem zweiten Schritt hat es im Rahmen der Einschätzung für das Jahr 2013 die Landparzelle gestützt auf die Weisung 2009 neu mit Fr. ... resp. Fr. ... für 50 % bewertet (Fr. ... pro m<sup>2</sup>; Reduktion auf 70 %). Die Höhe der neuen Bewertung ist zwischen den Parteien nicht umstritten. Ausgehend von diesem Betrag hat das Steueramt den verfügbaren Nachsteuerbetrag von Fr. ... berechnet und folglich in dieser Höhe eine Unterbesteuerung festgestellt. 4.1.2 Die Pflichtigen bringen hingegen vor, die Landparzelle sei als integrierender Bestandteil des Mehrfamilienhauses zu sehen, sodass der Wert der Landparzelle in der Bewertung des Mehrfamilienhauses inbegriffen sei. Das Mehrfamilienhaus sei gemäss der Weisung 2009 zum Ertragswert (Kapitalisierung der Bruttomieteinnahmen mit 7,05 %) bewertet worden. Folglich seien die Mietzinse, welche in Abhängigkeit vom Mietobjekt und dem dazugehörigen Angebot festgesetzt würden, für die Bewertung ausschlaggebend. Da die Gartenanlage auf der Landparzelle den Mietern zur Mitbenützung offenstehe, sei deren Wert im Ertragswert des Mehrfamilienhauses inbegriffen. Sinngemäss machen die Pflichtigen mit diesem Vorbringen geltend, aufgrund der Mitberücksichtigung der Landparzelle im Rahmen der Bewertung des Mehrfamilienhauses fehle es an einer Unterbesteuerung.

4.2 Die Erhebung der Nachsteuer setzt voraus, dass eine Einschätzung zu Unrecht unterblieben oder unvollständig ist. Dem Gemeinwesen muss ein Steuerausfall entstanden sein. Ein solcher liegt schon vor, wenn die Einschätzung des Steuerpflichtigen materiell nicht gesetzmässig ausgefallen ist (Zweifel et al., § 26 N. 23).

4.3 Das Mehrfamilienhaus wurde in den Jahren 2007 bis 2012 zum Ertragswert (Kapitalisierung der Mieteinnahmen) bewertet und mit den folgenden Werten deklariert: 2007 Fr. ... 2008 Fr. ... 2009 Fr. ... 2010 Fr. ... 2011 Fr. ... 2012 Fr. ... Durchschnitt Fr. ...

4.4 Dass der Verkehrswert der Landparzelle im Ertragswert des Mehrfamilienhauses inbegriffen gewesen sein soll, kann bereits aufgrund des im Rahmen der Handänderung festgestellten Preises der Landparzelle von Fr. ... resp. Fr. ... für 50 % und des jährlich für den hälftigen Anteil am Mehrfamilienhaus deklarierten Steuerwerts von durchschnittlich Fr. ... ausgeschlossen werden. In Bezug auf die Handänderung ist den Pflichtigen zwar zuzustimmen, dass es sich dabei um eine Zuweisung des Eigentums aus dem Gesamteigentum der Erbengemeinschaft in das Alleineigentum der Pflichtigen

handelte und nicht – wie von der Vorinstanz irrtümlicherweise festgehalten – um einen Verkauf zwischen den Pflichtigen. Für die vorliegend strittigen Fragen ist diese Unterscheidung jedoch irrelevant. Ferner geht weder aus dem Liegenschaftensformular noch aus der Ertragswertberechnung des Mehrfamilienhauses, welche jährlich als Beilage mit der Steuererklärung eingereicht wurde, hervor, dass der errechnete Wert auch die angrenzende Landparzelle miteinschliesst. Hätten die Pflichtigen eine kombinierte Ertragswertberechnung, welche auch die Landparzelle miteinschliesst, vornehmen wollen, hätten sie dies dem kantonalen Steueramt entsprechend offenlegen müssen. Vor diesem Hintergrund ist das Argument der Pflichtigen, es liege aufgrund kombinierter Ertragswertberechnung keine Unterbesteuerung vor, folglich nicht zu hören. Es liegt damit eine Unterbesteuerung in der Höhe des Verkehrswerts der Landparzelle vor.

### **E. 5.1**

Weiter bringen die Pflichtigen vor, die vom Steueramt vorgesehene Bemessungsgrundlage für die Nachsteuer (Fr. ... für die Landparzelle) führe zu einer unzulässigen Überbesteuerung. Das Grundstück sei bis zum Jahr 2012 immer mit Fr. ... zum Ertragswert bewertet worden, ohne dass eine Neubewertung stattgefunden habe. Deshalb hätten sie sich auf die Entscheide und Bewertungen der Steuerbehörden verlassen. Sie hätten keinen Grund gehabt, die beurteilten Bewertungen anzuzweifeln und aktiv zu werden. Die Pflichtigen machen mit diesem Einwand sinngemäss geltend, es handle sich vorliegend lediglich um eine Bewertungsfrage, die eine Nachsteuererhebung ausschliesse.

### **E. 5.2**

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 (§ 160 Abs. 2 StG). Lagen Wertangaben seitens der steuerpflichtigen Person vor (und sei es auch nur ein Wert Null [der aber ausdrücklich mit Null bezeichnet werden muss] oder "p.m." [pro memoria]), kann die Unrichtigkeit dieser Angaben im Nachsteuerverfahren nur dann korrigiert werden, wenn mittels neuer Tatsachen festgestellt wird, dass diese von der steuerpflichtigen Person gelieferte Grundlage für die Bewertung bzw. Schätzung unrichtig oder unvollständig war (Richner et al., § 160 StG N. 34).

### **E. 5.3**

Auf § 160 Abs. 2 StG kann sich nur stützen, wer das Vermögen in der Steuererklärung vollständig und genau angegeben hat. Vorliegend wurde die Landparzelle weder explizit deklariert noch war deren Wert in jenem des Mehrfamilienhauses inbegriffen. Mangels vollständiger Deklaration der Landparzelle scheidet vorliegend eine Berufung auf § 160 Abs. 2 StG. Wäre die Landparzelle hingegen als separate Liegenschaft mit Fr. ... pro m<sup>2</sup>, resp. gesamthaft mit Fr. ..., in der Steuererklärung deklariert gewesen, hätten sich die Pflichtigen auf § 160 Abs. 2 StG berufen können, sodass eine rückwirkende höhere Bewertung im Rahmen eines Nachsteuerverfahrens ausgeschlossen gewesen wäre. Dies führt zur Abweisung des Rekurses.

### **E. 6**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Rekurrierenden aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 StG). Eine Parteientschädigung steht ihnen aufgrund ihres Unterliegens nicht zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 162 Abs. 3 StG).

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