

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2021.00001 vom 21. April 2021

ZH Verwaltungsgericht, 2021-04-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2021.00001

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2021.00001 du 21 avril 2021

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2021.00001 del 21 aprile 2021

Regeste

Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2006 - 2011) | Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2006-2011) Nachsteuerverfahren wegen eines zu tief deklarierten Bildes. Allgemeine Voraussetzungen für eine Nachbesteuerung (E. 1). Abgrenzung steuerfreier Hausrat vom steuerbaren Vermögen (E. 2.2). Ein Bild im Wert von Fr. 2,5 Mio. übersteigt offenkundig das bei Wohnungsmobilien gemeinhin Übliche (E. 2.3). Der Pflichtige hat den betreffenden Sachverhalt in der Steuererklärung so darzulegen, dass der Steuerbehörde die Überprüfung der von ihm getroffenen Würdigung ermöglicht wird (E. 3.2). Die Pro-memoria-Franken-Deklaration wird in der Rechnungslegung dazu verwendet, abgeschriebene bzw. praktisch wertlose Vermögenswerte in der Bilanz aufzuweisen. Da die Steuererklärung weder Hinweise bezüglich des Versicherungswertes des Bildes noch Angaben zum Künstler enthielt, war es der Steuerbehörde aufgrund der Unvollständigkeit der gelieferten Bewertungsgrundlage nicht möglich, die Deklaration zu überprüfen. Mangels anderweitiger Anhaltspunkte durfte sich der Steuerkommissär auf die Deklaration des Pflichtigen verlassen und von einem Nonvaleur ausgehen (E. 3.3). Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SR.2021.00001 Urteil der 2. Kammer vom 21. April 2021 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiberin Ivana Devcic. In Sachen A, vertreten durch B AG, Rekurrent, gegen Staat Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Rekursgegner, betreffend Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2006–2011), hat sich ergeben: I. Im Rahmen einer Erbteilung übernahm A (nachfolgend: der Pflichtige) am 16. März 1999 ein Gemälde des Künstlers C zum Anrechnungswert von Fr. ... Das besagte Gemälde wurde im Februar 1999 von Sotheby's Zürich mit einem Wert von Fr. 1,5 Mio. bis Fr. 2 Mio. geschätzt. Aufgrund der Empfehlung von Sotheby's versicherte der Pflichtige das Gemälde anschliessend für Fr. ... und hängte es in seiner Wohnung auf. Der Versicherungswert wurde bis zum Verkauf im Jahre 2013 beibehalten. In den Steuererklärungen der im Streit stehenden Steuerperioden wurde das Gemälde jeweils bei der Ziffer 30.6 unter der Bezeichnung "Bild/Kunst" mit einem Vermögenswert von Fr. 1.- deklariert. Der Schätzwert des Gemäldes betrug im Juni 2013 gemäss Sotheby's zwischen Fr. 3,8 Mio. und Fr. 4,5 Mio. Schliesslich wurde es bei einer Auktion am 4. Juni 2013 für netto Fr. 7 Mio. verkauft. Aufgrund eines am 9. Mai 2012 ergangenen und die Abgrenzung des steuerfreien Hausrats vom steuerbaren Vermögen betreffenden Urteils des Verwaltungsgerichts (SR.2011.00019) reichte der Pflichtige mit Schreiben vom 23. Januar

2014 bei der Dienstabteilung Spezialdienste des kantonalen Steueramts Zürich eine straflose Selbstanzeige bezüglich des in seiner Steuererklärung bis dahin lediglich mit Fr. 1.- deklarierten Gemäldes ein. Darauf beruhend wurden am 27. November 2014 Nachsteuerverfahren betreffend die Steuerperioden 2004–2012 eröffnet. Mit Verfügung vom 18. August 2020 wurde dem Pflichtigen betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2005–2012 eine Nachsteuer samt Zins von Fr. ... auferlegt. Gleichzeitig wurde das Nachsteuerverfahren betreffend die Steuerperiode 2004 wegen Verjährung eingestellt. II. Die hiergegen erhobene Einsprache hiess das kantonale Steueramt am 30. November 2020 insoweit gut, als es neben der Verjährung der Steuerperiode 2004 auch noch die Verjährung der Steuerperiode 2005 feststellte und das Nachsteuerverfahren auch in Bezug auf das versehentlich für die Steuerperiode 2012 eröffnete Nachsteuerverfahren einstellte. Ansonsten legte es in Bestätigung des vorinstanzlichen Entscheids die Nachsteuer für die Steuerperioden 2006–2011 samt Zins auf Fr. ... fest. III. Mit Rekurs vom 19. Januar 2011 liess der Pflichtige dem Verwaltungsgericht sinngemäss beantragen, es sei der vorinstanzliche Entscheid aufzuheben und die Nachsteuerverfahren für die Steuerperioden 2006–2011 einzustellen. Mit Präsidialverfügung vom 21. Januar 2021 hielt das Verwaltungsgericht fest, dass allein die Nachsteuerverfahren betreffend die Steuerperioden 2006–2011 Verfahrensgegenstand bilden würden. Sodann zog es die Verfahrensakten bei und setzte dem kantonalen Steueramt Frist zur Einreichung einer Rekursantwort an. Mit Rekursantwort vom 5. Februar 2021 beantragte das kantonale Steueramt die Abweisung des Rekurses und die Bestätigung der im Einspracheentscheid vom 30. November 2020 festgesetzten Nachsteuer. Hierauf hielt der Pflichtige in seiner Replik vom 22. Februar 2021 an seinen Anträgen fest. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 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, wird laut § 160 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert. 1.2 Das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, erlischt zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Einschätzung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Einschätzung unvollständig ist (§ 161 Abs. 1 StG). Das Recht, die Nachsteuer festzusetzen, erlischt 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, auf die sie sich bezieht (§ 161 Abs. 2 StG). Bei der fünfzehnjährigen Frist handelt es sich um eine Verwirkungsfrist, die nicht durch Unterbrechungsgründe verlängert werden kann (vgl. Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 161 StG N. 4). 1.3 Der Pflichtige wurde für die Steuerperioden 2006–2011 rechtskräftig eingeschätzt. Mit Schreiben vom 27. November 2014 betreffend Eröffnung des Nachsteuerverfahrens wurden die Nachsteuerverfahren für die betreffenden Steuerjahre rechtzeitig eingeleitet. Sodann ist das Recht zur Festsetzung einer Nachsteuer noch nicht verwirkt. Zu prüfen ist somit, ob es aufgrund der Steuerdeklaration des Pflichtigen zu einer Steuerverkürzung gekommen ist und neue Tatsachen oder Beweismittel vorliegen, die zu einer Nachbesteuerung berechtigen.

E. 2.1

Der Beschwerdeführer macht sinngemäss geltend, dass es sich beim Bild um steuerfreien Hausrat gehandelt habe, da er dieses nach der Übernahme im Jahr 1999 in seiner Wohnung aufgehängt habe. Darüber hinaus habe das Bild auch in Anbetracht seiner finanziellen Verhältnisse mit einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... als Hausrat qualifiziert werden dürfen. Aufgrund eines allfälligen Grenzfalls aus Sicht der damaligen Steuerpraxis habe er

es in den Steuerperioden 2006 bis 2011 in den Steuererklärungen dennoch jeweils bei der Ziffer 30.6. "Übrige Vermögenswerte; nähere Bezeichnung" mit der Angabe "Bild/Kunst" eingetragen und mit einem Erinnerungsfranken deklariert.

E. 2.2

Die Erhebung der Nachsteuer setzt voraus, dass eine Einschätzung zu Unrecht unterblieben oder unvollständig ist. Dem Gemeinwesen muss dabei ein Steuerausfall entstanden sein (Richner et al., § 160 StG N. 12). Der Vermögenssteuer unterliegt nach § 38 StG das gesamte Reinvermögen mit Ausnahme von Hausrat und persönlichen Gebrauchsgegenständen und wird gemäss § 39 StG grundsätzlich zum Verkehrswert bewertet. Unter Verkehrswert ist der objektive Marktwert eines Vermögenswertes zu verstehen. Er entspricht dem Preis, der bei einer Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mutmasslich zu erzielen ist, den also ein unbefangener Käufer unter normalen Umständen zu zahlen bereit wäre (vgl. BGer, 5. Dezember 2013, 2C_450/2013, E. 2.1, mit weiteren Hinweisen). Hinsichtlich der Bewertung von Kunstgegenständen und Sammlungen ist grundsätzlich auf den Versicherungswert abzustellen (vgl. Richner et al., § 39 StG N. 30; Steuer- und Enteignungsgericht BL, 18. Januar 2019, 510 18 69, E. 2.2). Hausrat ist, was Wohnzwecken dient, sich im Haus befindet und zur üblichen Einrichtung einer Wohnung gehört wie Möbel, Teppiche, Bilder, Kücheneinrichtung aber auch persönliche Effekte des Steuerpflichtigen und seiner Hausangehörigen wie Kleider, Uhren und Schmuck. Einzelne Objekte wie Bilder oder Schmuck können darüber hinaus 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 (vgl. RB 1979 Nr. 39). So stellen Bilder, welche in Wohnräumen aufgehängt sind, meist Hausrat dar. In Zweifelsfällen ist hingegen, unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen, jedoch darauf abzustellen, ob sich der Wert des Objekts im Bereich des Üblichen bewegt oder diesen übersteigt. Unabhängig von der Art der Nutzung kann dann kein Hausrat mehr vorliegen, wenn das Objekt geeignet ist, zum Anknüpfungspunkt erheblicher Wertzuwachsgegewinne zu werden (RK ZH, 30. Januar 1996, StE 1997 B 52.1 Nr. 3 E. 3 b) bb); VGr, 9. Mai 2012, SR.2011.00019, E. 2.1; Richner et al., § 38 StG N. 18).

E. 2.3

Aus den Akten geht hervor, dass der Pflichtige das Bild im Rahmen einer Erbteilung übernommen und schliesslich bis zum Verkauf im Jahr 2013 für Fr. ... versichert hatte, was auf einen Verkehrswert im genannten Umfang schliessen lässt. Obwohl der Pflichtige das Bild bei sich in der Wohnung aufgehängt haben will, übersteigt der Wert des Bilds mit Fr. ... offenkundig das bei Wohnungsmobilien gemeinhin Übliche bei Weitem. Auch kann das Bild unter Berücksichtigung der guten wirtschaftlichen Verhältnisse des Pflichtigen mit einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... nicht mehr als normale Wohnungsausstattung gewürdigt werden, zumal der Wert des Bilds ca. 11 % seines Vermögens ausmacht. Sodann kann dem Einwand des Pflichtigen, wonach aus Sicht der damaligen Steuerpraxis ein Grenzfall bei der Beurteilung von Hausrat und steuerbarem Vermögen bestanden haben soll, nicht gefolgt werden. Denn bereits in einem Entscheid der Zürcher Steuerrekurskommission aus dem Jahr 1996 wurden Bilder und Kunstgegenstände im Wert von Fr. 2,2 Mio. trotz der guten wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen als das übliche Mass übersteigend und somit nicht als Hausrat eingestuft (Steuer-Rekurskommission I Zürich vom 30. Januar 1996, StE 1997 B 52.1 Nr. 3; Richner

et al., § 38 StG N. 18). Wie von der Vorinstanz korrekt festgehalten, hält der Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 9. Mai 2012, SR.2011.00019, lediglich neu fest, dass ein Kunstgegenstand mit einem Wert von Fr. 150'000.- keinen Hausrat mehr darstellen kann. Hinzu kommt, dass sich Bilder dazu eignen, zum Anknüpfungspunkt erheblicher Wertzuwachsgevinne zu werden, weshalb der Kapitalanlagecharakter eher vorherrscht, was auch durch den Verkauf des besagten Bilds an der Auktion für netto Fr. 7 Mio. bestätigt wurde. Demzufolge unterlag das Bild des Pflichtigen bereits in den hier relevanten Steuerperioden mindestens im Umfang des damaligen Versicherungswertes der Vermögenssteuer. Indem der Pflichtige das Bild nicht im Rahmen der gewöhnlichen Hausratversicherung, sondern separat versichert hatte, gab er bereits zu erkennen, dass es sich bei diesem um keine normale Wohnungsausstattung handelte. Ebenso legte er durch die Aufnahme des Bilds in die Steuererklärung offen, dass ihm dessen Wert nicht irrelevant erschien und er es durchaus als Steuersubstrat betrachtete. Dadurch, dass der Pflichtige das Bild jeweils mit einem Erinnerungsfranken statt dem Verkehrswert von Fr. ... deklariert hatte, resultierte eine unvollständige Besteuerung, welche vom Pflichtigen zudem nicht substantiiert bestritten wird. Insoweit ist dem Gemeinwesen durch die zu tiefe Besteuerung ein Steuerausfall entstanden und es liegt eine Steuerverkürzung mindestens in der Höhe des Versicherungswertes des Bilds vor.

E. 3.1

Der Pflichtige macht weiter geltend, dem Steueramt sei die Bewertung des Gemäldes mit dem Erinnerungsfranken bekannt gewesen. So habe er das Gemälde, da er es damals als steuerfreien Hausrat eingestuft habe, nicht nur mit dem Erinnerungsfranken deklariert, sondern explizit mit "Bild/Kunst" bezeichnet, weshalb eine rechtskonforme Deklaration seinerseits erfolgt sei. Damit bestreitet er das Vorliegen einer neuen Tatsache, da die genannte Deklaration seiner Ansicht nach dem Steueramt in einem gemischten Veranlagungsverfahren einen expliziten und augenfälligen Anlass hätte geben müssen, weitere Abklärungen zu treffen. Durch das Unterlassen der Vornahme weiterer Abklärungen im ordentlichen Veranlagungsverfahren, habe das Steueramt eine Untersuchungspflichtverletzung begangen, welche nun das Vorliegen neuer Tatsachen ausschliesse.

E. 3.2

Massgebend für die Beurteilung der Frage, ob der gesetzeswidrige Steuerausfall aufgrund neuer Tatsachen oder Beweismittel entdeckt worden sei, ist der Aktenstand im Zeitpunkt der Einschätzung bzw. Veranlagung (BGr, 26. März 2015, 2C_458/2014 und 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 anderen Angaben des Steuerpflichtigen zu verlassen, darf es aber in der Regel ohne Verletzung ihrer Untersuchungspflicht tun. Sie darf nämlich vermuten, dass der Steuerpflichtige richtig deklarierte und wahrheitsgemäss Auskunft erteilte. Die Steuerbehörde kann und muss den Sachverhalt, das Gebot des rechtlichen Gehörs vorbehalten, nicht nach allen Richtungen ausleuchten (Richner et al., § 160 StG N. 31). 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 "neue 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 Veranlagung 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 Unklarheit oder Unvollständigkeit bei der Deklaration seitens des Pflichtigen, welche die Steuerbehörde bei gehöriger Sorgfalt schon im ordentlichen Einschätzungs- bzw. 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. Die versäumte Sachverhaltsabklärung bedingt mit anderen Worten eine grobe Missachtung der Untersuchungspflicht durch den Steuerkommissär, die den Kausalzusammenhang zwischen der ungenügenden Deklaration und der ungenügenden Einschätzung bzw. Veranlagung unterbricht (RB 1994 Nr. 47 = StE 1994 B 97 .41 Nr. 7). Dagegen wird die behördliche Untersuchungspflicht solange nicht verletzt, als eine Unstimmigkeit aus den Angaben der steuerpflichtigen Person 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 und 2C_495/2011, E. 2.1.3, mit Hinweisen). Der Steuerpflichtige muss seinerseits alles tun, um eine vollständige und richtige Einschätzung zu ermöglichen (§ 135 Abs. 1 StG) und hat insbesondere das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig auszufüllen (§ 133 Abs. 2 StG); er trägt die Verantwortung für dessen Richtigkeit und Vollständigkeit. Mit der Steuererklärung zusammen hat er der Einschätzungsbehörde zusätzlich bestimmte Beilagen einzureichen. Darüber hinaus hat er den betreffenden Sachverhalt in der Steuererklärung so darzulegen, dass der Steuerbehörde die Überprüfung der von ihm getroffenen rechtlichen Würdigung ermöglicht wird (BGr, 27. August 1985, ASA 55, 417 = StE 1986 B 101.21 Nr. 4 = NSTP 1986, 102). Ist sich der Steuerpflichtige über die steuerrechtliche Bedeutung einer Tatsache im Unklaren, darf er diese nicht einfach verschweigen, sondern hat auf die Unsicherheit hinzuweisen. Jedenfalls muss er die Tatsache als solche vollständig und zutreffend darlegen (BGr, 4. Juli 2014, 2C_240/2014, E. 3.2.3; BGr, 10. Oktober 2007, 2C_26/2007, E. 3.2.1 = ASA 78 S. 308; BGr, 25. April 2003, 2A.182/2002, E. 3.3.1 = ASA 73 S. 482). Gab der Pflichtige Wertangaben an (sei es zahlenmässig oder auch mittels eines sogenannten Pro-memoria-Frankens), so kann deren Unrichtigkeit im Nachsteuerverfahren nur dann korrigiert werden, wenn mittels neuer Tatsachen festgestellt wird, dass diese vom Pflichtigen gelieferte Bewertungsgrundlage unrichtig oder unvollständig war (Richner et al., § 160 StG N. 34).

E. 3.3

Unbestritten ist, dass der Pflichtige das Gemälde in den hier interessierenden Steuerperioden 2006 bis 2011 in den Steuererklärungen jeweils bei der Ziffer 30.6. "Übrige Vermögenswerte; nähere Bezeichnung" mit der Angabe "Bild/Kunst" eingetragen und mit Fr. 1.- deklariert hatte. Aus den massgebenden Steuerakten war hingegen in keiner Weise ersichtlich, um was für ein Bild es sich handelte, noch von welchem Künstler es stammte. Den Steuerakten war ebenfalls nicht zu entnehmen, dass der Pflichtige das Bild zum Anrechnungswert von Fr. ... übernommen und dieses anschliessend bis zu dessen Verkauf für Fr. ... versichert hatte. Zwar führte der Pflichtige das Bild in der Steuererklärung auf, bewertete es aber trotz des Wissens um den Versicherungswert lediglich mit einem

sogenannten Pro-memoria-Franken. Die Pro-memoria-Franken-Deklaration wird, wie von der Vorinstanz korrekt festgehalten, in der Regel in der Rechnungslegung dazu verwendet, abgeschriebene Vermögenswerte, die kaum noch einen Wert aufweisen, in der Bilanz aufzunehmen, um nicht gegen das Prinzip der Bilanzwahrheit zu verstossen (vgl. Tobias Hüttche in: Dieter Pfaff et al. [Hrsg.], Rechnungslegung nach Obligationenrecht, 2. A., Zürich 2019, Art. 960a N. 74). Einige Kantone geben zudem auch im Rahmen der Besteuerung explizit vor, dass Vermögenswerte, die praktisch keinen Wert aufweisen, mit einem Erinnerungsfranken quantifiziert werden müssen. So hält der Kanton Thurgau in seiner Steuerpraxis fest, dass Fahrzeuge die vor mehr als fünf Jahren gekauft wurden, mit einem Erinnerungsfranken in der Steuererklärung zu deklarieren sind, zumal diese aufgrund der Abschreibung nur noch einen geringen Wert aufweisen (vgl. Thurgauer Steuerpraxis, StP 43 Nr. 1; vgl. dazu auch die Pro-memoria-Deklaration von Mitarbeiterbeteiligungen im Merkblatt des kantonalen Steueramtes Zürich über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen vom 30. September 2013, Zürcher Steuerbuch [ZStB] Nr. 17a.1).

Obwohl der Pflichtige angibt, sich bei der Qualifizierung des Gemäldes als Hausrat unsicher gewesen zu sein, unterliess er es, diese Unsicherheit explizit in der Steuererklärung offenzulegen. Stattdessen gab er durch die Deklaration lediglich bekannt, dass er das Bild grundsätzlich als Steuersubstrat anerkenne (vgl. E. 2.3), wobei er mit dem Erinnerungsfranken über den tatsächlichen Wert hinweggetäuscht hatte. Dabei beinhaltet die Deklarationspflicht, die Steuererklärung samt ihren Bestandteilen und Beilagen vollständig und wahrheitsgetreu auszufüllen. Dies bedeutet in erster Linie, dass der Pflichtige in der Steuererklärung Auskunft über Tatsachen zu geben hat. Er hätte den betreffenden Sachverhalt auch in der Steuererklärung so darlegen müssen, dass der Steuerbehörde die Überprüfung der von ihm getroffenen rechtlichen Würdigung ermöglicht wird. Der Pflichtige ist freilich nicht verantwortlich für seine rechtliche Würdigung, wohl aber für die Bekanntgabe von Tatsachen, welche für die rechtliche Würdigung notwendig sind. Infolgedessen erschien es umso angezeigter, dass der Pflichtige im Rahmen seiner Pflicht, alles zu tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen, die Tatsache auch als solche vollständig und zutreffend darlegt, zumal er dafür auch die Verantwortung trägt. Dadurch, dass die Steuererklärung des Pflichtigen weder Hinweise bezüglich des Versicherungs-/Schätzwerts des Gemäldes noch Angaben zum Künstler enthält, war es der Steuerbehörde aufgrund der Unvollständigkeit der gelieferten Bewertungsgrundlage jedoch nicht möglich, seine Deklaration zu überprüfen. Insoweit kann sich der Pflichtige auch nicht auf § 160 Abs. 2 StG berufen. Ausserdem ist für den die Steuererklärung aufgrund dieser Darstellung prüfenden Steuerkommissär nicht erkennbar gewesen, dass es sich bei der Deklaration des Bilds mit einem Erinnerungsfranken um ein wertvolles Bild handelte. Stattdessen erweckte der Pflichtige mit seiner Deklaration vielmehr den Anschein, dass es sich beim Bild, gemäss den obigen Ausführungen, um einen Nonvaleur handelte. Zwar hätte der Steuerkommissär bei der Deklaration des Bilds als Kunst Verdacht schöpfen können, dass es sich um ein wertvolles Bild handeln könnte, mangels entsprechender Angaben bezüglich des Versicherungswerts und des Künstlers war dies hingegen nicht zwingend. Weiter ist es gerichtsnotorisch, dass Bilder Wertschwankungen unterliegen können, weshalb der Steuerkommissär, ohne des Vorliegens eines konkreten Anhaltspunktes, die steuermässig vernachlässigbare Bewertung nicht hinterfragen musste und sich insoweit auf die Deklaration des Pflichtigen verlassen durfte. Ebenso wenig erweckte die Deklaration des Pflichtigen den Anschein von Unvollständigkeit. Aufgrund des Gesagten handelte es sich bei der Bewertung durch den

Pflichtigen nicht um eine "in die Augen springende Falschdeklaration", gestützt auf welcher der Steuerkommissär weitere Abklärungen hätte treffen müssen. Bei einem Massengeschäft wie die Steuereinschätzung würden derartige Abklärungen die Kapazitäten der Steuerverwaltung auch regelmässig überstrapazieren. Das schweizerische Steuersystem basiert massgeblich auf der Selbstdeklaration der Steuerpflichtigen und dem diesen damit entgegengebrachten Vertrauensvorschuss. Nicht zuletzt im Interesse der (ehrlichen) Steuerzahler dürfen die Steuerbehörden grundsätzlich auf eine vollständige und wahrheitsgemässe Deklaration vertrauen und müssen den Steuerpflichtigen nicht mit stetem Misstrauen begegnen. Als Kehrseite dieses Vertrauensvorschusses sind aber auch die Steuerpflichtigen in der Pflicht, mit ihrer Selbstdeklaration für eine korrekte Besteuerung zu sorgen und allfällige Irrtümer der Steuerbehörde auszuräumen, insbesondere wenn sie diese mit einer unvollständigen Deklaration selbst herbeigeführt haben (vgl. § 135 Abs. 1 StG; VGr, 6. April 2018, SR.2017.00025/26, E. 4.4). Dadurch, dass der Pflichtige die Steuerbehörde auf seine Unsicherheit bei der Deklaration nicht hingewiesen und auch die gegebenen Tatsachen nicht vollständig und zutreffend dargelegt hatte, hat er seine Deklarationspflicht nicht gehörig erfüllt. Sodann geht es nicht an, dem Steueramt eine Verletzung der Untersuchungspflicht vorzuwerfen, wenn der mit den tatsächlichen Gegebenheiten weitaus besser vertraute Pflichtige über den ihm bekannten Versicherungs-/Schätzwert geschwiegen hatte. Vor diesem Hintergrund durfte sich der Steuerkommissär ohne Weiteres auf die Angaben des Pflichtigen verlassen und aufgrund der Deklaration mit einem Erinnerungsfranken von einem Nonvaleur ausgehen. Von einer Verletzung der Untersuchungspflicht durch die Behörde kann daher keine Rede sein, weshalb von einer neuen Tatsache im Sinn von § 160 Abs. 1 StG auszugehen ist. Entsprechend durfte die Vorinstanz eine Nachsteuer erheben und ist diese zu bestätigen, nachdem der Pflichtige gegen deren Berechnung keine substantiierten Einwendungen erhoben hat.

E. 4

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 StG) und es steht ihm keine Parteientschädigung zu (§ 162 Abs. 3 StG in Verbindung mit § 151 Abs. 1 und § 152 StG sowie § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]).

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