

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2021.00015 vom 15. Dezember 2021

ZH Verwaltungsgericht, 2021-12-15, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SR.2021.00015](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2021.00015)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2021.00015 du 15 décembre 2021

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2021.00015 del 15 dicembre 2021

## Regeste

Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2009 - 2013) | Nachsteuerverfahren wegen eines deutlich zu tief deklarierten Eigenmietwerts und Vermögenssteuerwerts für ausländische Liegenschaft. Der Vermögenssteuerwert und der Eigenmietwert einer ausländischen Liegenschaft unterliegen zwar nicht der Besteuerung im Kanton Zürich. Sie sind aber Bestandteil des satzbestimmenden Vermögens bzw. des satzbestimmenden Einkommens und wirken sich somit auf die Allokation der Schulden und Schuldzinsen aus, weshalb eine korrekte Angabe in der Steuererklärung erforderlich ist (E. 2.2.2). Bejahung der neuen Tatsache, da nicht der erst nach der Nachsteuerperiode erfolgte Verkauf an sich die neue Tatsache darstellt, sondern der Umstand, dass die Liegenschaft einen deutlich höheren Verkehrswert hat als der von den Pflichtigen deklarierte Steuerwert (E. 3.5). Die reine Deklaration eines Werts ohne weiterführende Informationen wie beispielsweise eine Berechnung stellt keine Bewertung im Sinn von § 160 Abs. 2 StG dar, welche das Steueramt anerkennen kann, weshalb sich die Pflichtigen nicht auf § 160 Abs. 2 StG berufen können (E. 4.4). Die Einschätzung des Vermögenssteuerwerts im Nachsteuerverfahren zu 70% des Verkaufserlöses stellt eine Ungleichbehandlung der Pflichtigen gegenüber anderen Liegenschaftseigentümern dar, welche bloss den Katasterwert oder den Kaufpreis zu versteuern haben (E. 5). Teilweise Gutheissung des Rekurses und Rückweisung der Sache zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid an die Vorinstanz.

## Erwägungen

### E. 2

Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet die Frage, ob die Voraussetzungen für ein Nachsteuerverfahren gegeben sind (vgl. E. 3 und 4) und falls dies zu bejahen ist, zu welchem Vermögenssteuerwert und Eigenmietwert die Liegenschaft im Nachsteuerverfahren zu berücksichtigen ist (vgl. E. 5).

### E. 2.1

Natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton sind aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie an Grundstücken im Kanton Eigentum, dingliche Rechte oder diesen wirtschaftlich gleichkommende persönliche Nutzungsrechte haben (§ 4 Abs. 1 lit. b StG). Bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt sich die Steuerpflicht auf die Teile des Einkommens und Vermögens, für die gemäss § 4 eine Steuerpflicht im Kanton besteht (§ 5 Abs. 2 StG in der bis 31. Dezember 2020 gültigen Fassung). Steuerpflichtige, die im Kanton nur für einen Teil ihres Einkommens und Vermögens steuerpflichtig sind, entrichten die Steuern für die

im Kanton steuerbaren Werte nach dem Steuersatz, der ihrem gesamten Einkommen und Vermögen entspricht; steuerfreie Beträge werden ihnen anteilmässig gewährt. Vorbehalten bleibt jedoch Abs. 2 (§ 6 Abs. 1 StG in der bis 31. Dezember 2020 gültigen Fassung).

#### **E. 2.2.1**

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 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. Richner et al., § 39 StG N. 7). Das Bundesrecht schreibt den Kantonen keine konkrete Bewertungsmethode vor, sodass sie in der Ermittlung der Verkehrswerte insbesondere von Grundstücken praxisgemäss einigen Gestaltungsspielraum geniessen ( BGE 134 II 207 E. 3.6; BGr, 25. Juni 2021, 2C\_681/2020, E. 4.1; BGr, 27. August 2020, 2C\_866/2019, E. 4.1 = StR 75/2020 S. 861). Gemäss § 39 Abs. 3 StG erlässt der Regierungsrat die für eine gleichmässige Bewertung von Grundstücken notwendigen Dienstanweisungen. Gestützt darauf hat der Regierungsrat die Weisung 2009 erlassen, welche ab Steuerperiode 2009 gültig ist.

#### **E. 2.2.2**

Dass das Vermögen gestützt auf Art. 14 StHG bzw. § 39 StG zum Verkehrswert zu bewerten ist, gilt grundsätzlich auch für im Ausland gelegene Liegenschaften von in der Schweiz nur beschränkt steuerpflichtigen Personen. Der Vermögenssteuerwert und der Eigenmietwert der ausländischen Liegenschaft unterliegen zwar nicht der Besteuerung im Kanton Zürich (vgl. § 5 Abs. 2 StG). Sie sind aber Bestandteil des satzbestimmenden Vermögens bzw. des satzbestimmenden Einkommens (vgl. § 6 Abs. 1 StG) und wirken sich somit auf die Allokation der Schulden und Schuldzinsen aus, weshalb eine korrekte Angabe in der Steuererklärung erforderlich ist.

#### **E. 2.3.1**

Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Einschätzung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Einschätzung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Einschätzung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (§ 160 Abs. 1 StG). 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).

#### **E. 2.3.2**

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). Die Pflichtigen wurden für die Steuerperioden 2009 bis 2013 rechtskräftig eingeschätzt. Mit Schreiben vom 10. Dezember 2019 betreffend Eröffnung des Nachsteuerverfahrens wurde das Nachsteuerverfahren für die Jahre 2009 bis 2013 rechtzeitig eingeleitet und das Recht zur Festsetzung einer Nachsteuer ist noch nicht verwirkt.

### **E. 3**

In Bezug auf die Voraussetzungen des Nachsteuerverfahrens ist vorliegend umstritten, ob eine neue Tatsache im Sinn von § 160 Abs. 1 StG gegeben ist (E. 3) und ob die Anwendung von § 160 Abs. 2 StG ein Nachsteuerverfahren ausschliesst (E. 4).

#### **E. 3.1**

In der Einspracheverfügung erwog das kantonale Steueramt, die einschätzenden Steuerkommissäre hätten sich darauf verlassen dürfen, dass für die Liegenschaft die richtigen Werte deklariert worden seien, da sich aus den Steuererklärungsformularen selbst keine Hinweise ergeben hätten, dass diese Werte nicht korrekt seien. Die Steuerkommissäre seien nicht verpflichtet gewesen, weiterführende Untersuchungen anzustellen. Die Pflichtigen könnten sich auch nicht auf § 160 Abs. 2 StG berufen, da sie den massgeblichen Sachverhalt nicht rechtsgenügend offengelegt hätten. Der von den Pflichtigen deklarierte Wert liege dermassen unter dem tatsächlichen Verkehrswert, dass sie nicht in guten Treuen davon hätten ausgehen können, dass sie die Liegenschaft vollständig und genau deklariert hätten. Zusammenfassend ergebe sich, dass weder eine Untersuchungspflichtverletzung noch eine Bewertungsfrage vorliege und die Durchführung eines Nachsteuerverfahrens somit zulässig sei.

#### **E. 3.2**

Die Pflichtigen begründen ihren Hauptantrag auf Einstellung des Nachsteuerverfahrens mit dem Fehlen einer neuen Tatsache bzw. der Anwendung von § 160 Abs. 2 StG. Eine neue Tatsache im Sinn von § 160 Abs. 1 StG müsse im Zeitpunkt der Einschätzung bereits vorgelegen haben und dürfe nicht erst nachträglich eingetreten sein. Da die Liegenschaft erst im Jahr 2015 verkauft worden sei, sei der Verkauf bzw. der damit erzielte Verkaufserlös für die Frage, ob der Rekursgegner für die Steuerperioden 2009 bis 2013 ein Nachsteuerverfahren eröffnen dürfe, irrelevant. Weiter könne auf den Verkaufserlös auch deshalb nicht abgestellt werden, da es sich bei der Käuferin der Liegenschaft um eine Milliardärin handle, welche die Liegenschaft unter allen Umständen habe erwerben wollen. Der bezahlte Verkaufspreis entspreche nicht dem Verkehrswert, sondern einem Liebhaberpreis. Weiter führen die Pflichtigen aus, sie hätten die Liegenschaft im Jahr 1997 für rund Fr. 195'000.- erworben. Mit der Vermögenssteuerdeklaration von Fr. 250'000.- hätten sie die Liegenschaft gemäss der vom kantonalen Steueramt geforderten Methode, der Deklaration zum Kaufpreis, bewertet bzw. deklariert. Es sei offenkundig und dem kantonalen Steueramt bekannt gewesen, dass es sich bei den von den Pflichtigen deklarierten Werten um Schätzungen ihrerseits gehandelt habe, zumal sowohl die Eigenmietwertbesteuerung als auch die Vermögensbesteuerung schweizerische Eigenarten seien und keine entsprechenden behördlichen Schätzungen vorliegen würden. Eine Prüfung der von den Pflichtigen deklarierten Werte im Rahmen der Einschätzung habe sich geradezu aufgedrängt, umso mehr als nach den Ausführungen des Rekursgegners die Zürcher Steuerbehörden den Katasterwert des Landes G nicht akzeptieren würden bzw. diesen mit einem Faktor multiplizieren würden. Da dieser Faktor aber weder der Wegleitung noch der Weisung 2009 entnommen werden könne, sei es dem Steuerpflichtigen gar nicht möglich, den Wert einer Liegenschaft im Land G auf Basis des Katasterwerts gemäss Praxis des kantonalen Steueramts zu deklarieren. Wenn das kantonale Steueramt die Weisung 2009 auch auf ausländische Liegenschaften anwende, hätte es die für die Liegenschaft deklarierten Werte im Jahr 2009 zwecks Neubewertung der Liegenschaft überprüfen müssen bzw. von ihnen erforderliche Unterlagen einfordern

müssen. Indem das kantonale Steueramt die deklarierten Werte einfach hingenommen und nicht weiter überprüft habe, habe es seine Untersuchungspflicht grob missachtet.

### **E. 3.3.1**

Für die Frage, ob neue Tatsachen oder Beweismittel schon im Zeitpunkt der Veranlagung vorlagen, ist der Aktenstand in diesem Zeitpunkt massgeblich. Grundsätzlich müssen die neuen Tatsachen im Zeitpunkt der Veranlagung bereits vorliegen und dürfen nicht nachträglich eingetreten sein. Ein Verschulden des Steuerpflichtigen ist nicht erforderlich, vielmehr kommt es auf die Würdigung der jeweiligen Pflichten des Steuerpflichtigen und der Steuerbehörde bei der Veranlagung an (BGr, 25. August 2021, 2C\_868/2020, E. 2.1.1 f.).

### **E. 3.3.2**

Im Veranlagungsverfahren muss der Steuerpflichtige alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (§ 133 Abs. 2 StG). Insbesondere muss er das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen (§ 133 Abs. 2 StG). Der Steuerpflichtige trägt dabei die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung (BGr, 22. Oktober 2013, 2C\_304/2013, E. 3; BGr, 8. August 2012, 2C\_123/2012, E. 5.1; BGr, 6. Juli 2012, 2C\_494/2011, E. 2.1.1, in: StE 2012 B 72.25 Nr. 2). Ist er sich über die steuerrechtliche Bedeutung einer Tatsache im Unklaren, darf er diese nicht einfach verschweigen, sondern er hat auf die Unsicherheit hinzuweisen. Jedenfalls muss er die Tatsache als solche vollständig und zutreffend darlegen (BGr, 25. August 2021, 2C\_868/2020, E. 2.1.1). Demgegenüber hat die Veranlagungsbehörde die eingereichte Steuererklärung zu prüfen und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (§ 138 Abs. 1 StG). Dabei darf sie sich grundsätzlich darauf verlassen, dass der Steuerpflichtige die Steuererklärung richtig und vollständig ausgefüllt hat; sie ist ohne besonderen Anlass nicht verpflichtet, Quervergleiche mit Akten anderer Steuerpflichtiger vorzunehmen oder selbst im Steuerdossier des Betroffenen nach ergänzenden Unterlagen zu suchen (BGr, 6. Juli 2012, 2C\_494/2011, E. 2.1.2 und 2.1.3 = StE 2012 B 72.25 Nr. 2). Sie ist zur Vornahme ergänzender Abklärungen verpflichtet, 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" vorliegen (BGr, 3. Juni 2019, 2C\_440/2018, E. 2.2; BGr, 22. Oktober 2013, 2C\_304/2013, E. 3; BGr, 7. Juni 2013, 2C\_1225/2012; E. 3.1; BGr, 6. Juli 2012, 2C\_494/2011, E. 2.1.3 = StE 2012 B 72.25 Nr. 2).

### **E. 3.4**

Die Pflichtigen haben in den streitbetroffenen Steuerperioden 2009 bis 2013 die Liegenschaft jeweils mit dem Ort E, der Bezeichnung Einfamilienhaus, dem Eigenmietwert von Fr. 18'000.- und dem Vermögenssteuerwert von Fr. 250'000.- deklariert. Weitere Informationen wie beispielsweise die im Liegenschaftsformular vorgesehene Angabe zur Fläche haben sie nicht offengelegt. Ferner deklarierten sie auch direkt ihr Eigentum an der Liegenschaft und nicht die Anteile an der F S.L.

### **E. 3.5**

Die Pflichtigen bringen zu Recht vor, dass eine neue Tatsache im Sinn von § 160 Abs. 1 StG im Zeitpunkt der Einschätzung bereits vorgelegen haben muss und nicht erst nachträglich eingetreten sein darf. Nicht zutreffend ist jedoch ihre Schlussfolgerung, dass

der Verkauf der Liegenschaft im Jahr 2015 deshalb irrelevant sei. Nicht der Verkauf an sich bildet vorliegend die neue Tatsache, sondern der Umstand, dass die Liegenschaft einen deutlich höheren Verkehrswert hat als der von den Pflichtigen deklarierte Steuerwert. Die Unterbewertung war bereits im Zeitpunkt der Einschätzung der Fall; der Verkauf hat dies lediglich zutage gebracht. Aus der Deklaration der Pflichtigen konnte das Steueramt nicht erkennen, dass die Wertangaben deutlich zu tief waren. Angaben wie beispielsweise die im Liegenschaftsformular vorgesehene Grösse der Liegenschaft (... m<sup>2</sup>), die zumindest ein Indiz dafür gegeben hätte, dass es sich um eine bedeutende Liegenschaft handelt, haben die Pflichtigen nicht offengelegt. Auch aufgrund der von den Pflichtigen für die Liegenschaft geltend gemachten effektiven Liegenschaftsunterhaltskosten von rund Fr. ... (2013: Fr. ...; 2012: Fr. ...; 2011: Fr. ..., 2010: Fr. ...; 2009: Fr. ...) musste das kantonale Steueramt nicht auf einen deutlich höheren Vermögenssteuerwert und Eigenmietwert schliessen. Wie die Pflichtigen in der Eingabe vom 1. März 2021 ausführen lassen, betrug die tatsächlichen Liegenschaftsunterhaltskosten mindestens das Dreifache der geltend gemachten Kosten. Für das kantonale Steueramt ergab sich aus dem Aktenstand im Zeitpunkt der Einschätzung keine Pflicht, weitergehende Untersuchungshandlungen zu tätigen. Die Argumentation der Pflichtigen, sie hätten die Liegenschaft im Jahr 1997 für rund Fr. 195'000.- erworben und mit der Vermögenssteuerdeklaration von Fr. 250'000.- die Liegenschaft gemäss der vom kantonalen Steueramt geforderten Methode, dem Kaufpreis, deklariert, vermag nicht zu überzeugen. Aus dem vor Verwaltungsgericht erstmals eingereichten Kaufvertrag vom 10. Juli 1997 geht hervor, dass der Kaufgegenstand, das Land sowie ein Haus, in ruinösem Zustand war. Die Kosten für den Umbau bzw. die Neuerstellung der luxuriösen Liegenschaft sind im deklarierten Betrag nicht enthalten. Auch mit dem Vorbringen, dass in Anwendung der Weisung 2009 im Jahr 2009 eine Neubewertung der Liegenschaft hätte erfolgen müssen, vermögen die Pflichtigen nicht durchzudringen. Das kantonale Steueramt hat auf die Weisung 2009 nur insoweit abgestellt, als es den Eigenmietwert auf 3,5 % bzw. 1 % des Verkehrswerts festgelegt hat (vgl. Weisung 2009, Rz. 59 f.). Gemäss Weisung 2009 setzt sich der Vermögenssteuerwert eines Einfamilienhauses aus dem Landwert und dem Zeitbauwert zusammen (Weisung 2009, Rz. 20). Für den Landwert sieht die Weisung für jede Gemeinde des Kantons Zürich eine Preisbandbreite vor (Weisung 2009, Rz. 10 sowie Anhang). Es versteht sich von selbst, dass der Vermögenssteuerwert von ausländischen Liegenschaften mangels Angaben zum Landwert nicht gestützt auf die Weisung 2009 berechnet werden kann. Dass das kantonale Steueramt für die Berechnung des Eigenmietwerts die Formel der Weisung 2009 herangezogen hat, führt nicht dazu, dass es auch den Vermögenssteuerwert der ausländischen Liegenschaft im Jahr 2009 hätte Neubewerten müssen. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das kantonale Steueramt im Veranlagungsverfahren nicht erkennen konnte, dass die Wertangaben der Pflichtigen deutlich zu tief waren, weshalb eine neue Tatsache im Sinn von § 160 Abs. 1 StG zu bejahen ist.

#### **E. 4**

Weiter ist zu prüfen, ob § 160 Abs. 2 StG der Erhebung einer Nachsteuer im vorliegenden Fall entgegensteht.

##### **E. 4.1**

Gemäss § 160 Abs. 2 StG kann keine Nachsteuer erhoben werden, wenn der Steuerpflichtige Einkommen, Vermögen, Reingewinn oder Eigenkapital in seiner Steuererklärung vollständig und genau angegeben hat und die Steuerbehörden die

Bewertung anerkannt haben, selbst wenn die Bewertung ungenügend war. Eine identische Bestimmung findet sich in Art. 151 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG). Für den vorliegenden Fall ist insbesondere fraglich, ob die Deklaration der Liegenschaft als "vollständig und genau" im Sinn von § 160 Abs. 2 StG qualifiziert und ob die blosser Angabe des Eigenmietwerts und des Vermögenssteuerwert eine "Bewertung" im Sinn von § 160 Abs. 2 StG darstellt.

#### **E. 4.2**

Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut der Bestimmung (grammatikalisches Element). Ist der Normtext nicht klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, muss unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente nach seiner wahren Tragweite gesucht werden. Dabei ist namentlich auf die Entstehungsgeschichte (historisches Element), auf den Zweck der Norm (teleologisches Element), auf die ihr zugrunde liegenden Wertungen und auf ihre Bedeutung im Kontext mit anderen Bestimmungen (systematisches Element) abzustellen. Bleiben bei nicht klarem Wortlaut letztlich mehrere Auslegungen möglich, so ist jene zu wählen, die der Verfassung am besten entspricht (BGE 142 I 135 E. 1.1.1; BGr, 23. Mai 2017, 2C\_1139/2016, 2C\_1140/2016, E. 3.4.1). Das Bundesgericht lehnt es ab, die einzelnen Auslegungselemente einer Prioritätsordnung zu unterstellen, und befürwortet einen pragmatischen Methodenpluralismus (vgl. BGE 143 II 685 E. 4, mit Hinweis auf BGE 140 II 80 E. 2.5.3 sowie 139 IV 62 E. 1.5.4). Gefordert sei die sachlich richtige Entscheidung im normativen Gefüge, ausgerichtet auf ein befriedigendes Ergebnis der ratio legis (BGE 143 III 646 E. 3).

##### **E. 4.2.1**

Da der Wortlaut von § 160 Abs. 2 StG bzw. Art. 151 Abs. 2 DBG verschiedene Interpretationen zulässt, sind auch die weiteren Elemente heranzuziehen:

##### **E. 4.2.2**

In der Botschaft zum DBG wird zu Art. 151 Abs. 2 DBG (bzw. damals noch Art. 158 Abs. 2 DBG) lediglich ausgeführt, blosser Bewertungsdifferenzen dürften nicht zu einer Nachsteuer führen, wenn der Steuerpflichtige seinerseits korrekt gehandelt habe (Botschaft zum DBG vom 25. Mai 1983, BBl 1983 III 215).

##### **E. 4.2.3**

Das Bundesgericht hat sich bislang nur in wenigen Entscheiden zu Art. 151 Abs. 2 DBG geäussert. Im Urteil 2A.706/2006 vom 1. März 2007 erachtete es den Tatbestand von Art. 151 Abs. 2 DBG als erfüllt und schloss gestützt darauf eine Nachbesteuerung aus. In diesem Entscheid deklarierten die Steuerpflichtigen 67 (ertragslose) Aktien einer AG zu je Fr. 1.-, was dem letzten vor Einreichen der Steuererklärung behördlich bekannt gegebenen Steuerwert entsprach. Diese Deklaration wurde von der Steuerbehörde unverändert übernommen, obwohl sie während des laufenden Veranlagungsverfahrens von einem höheren Steuerwert der Aktien Kenntnis erhielt. Das Bundesgericht erwog, Art. 151 Abs. 2 DBG schliesse es aus, dass die Steuerbehörde der Veranlagung nachträglich andere Bewertungen bzw. Werte im Erwerbszeitpunkt zugrunde legten und die Differenz einkommenssteuerrechtlich erfassen, da sich die Steuerpflichtigen im Veranlagungsverfahren korrekt verhalten hätten. Weiter führte es aus, wenn sich die in der Steuererklärung deklarierte Bewertung später als unrichtig erweise, könne die Veranlagung nur dann erneut überprüft und korrigiert werden, wenn sich herausstelle, dass der Steuerpflichtige unrichtige oder unvollständige Angaben über die Grundlagen der

Bewertung gemacht habe (BGr, 1. März 2007, 2A.706/2006, E. 5). Im Urteil 2C\_3/2009 hat das Bundesgericht entschieden, dass eine vollständige und genaue Deklaration gemäss Art. 151 Abs. 2 DBG nur bei einer handelsrechtskonformen kaufmännischen Buchhaltung gegeben sei (BGr, 4. August 2009, 2C\_3/2009, E. 3.4).

#### **E. 4.2.4**

Soweit ersichtlich hat sich auch das Verwaltungsgericht erst wenige Male vertieft mit § 160 Abs. 2 StG auseinandergesetzt. Mehrfach hat es aber festgestellt, dass wenn Wertangaben seitens des Steuerpflichtigen vorlagen, die Unrichtigkeit dieser Angaben im Nachsteuerverfahren nur dann korrigiert werden kann, wenn mittels neuer Tatsachen festgestellt wird, dass diese vom Steuerpflichtigen gelieferte Grundlage für die Bewertung bzw. Schätzung unrichtig oder unvollständig war (vgl. VGr, 1. April 1993, StE 1994 B 101.2 Nr. 16 = ZStP 1993, 288; VGr, 19. April 2000, RB 2000 Nr. 134).

#### **E. 4.3**

Die vorstehenden Ausführungen zeigen, dass den Materialien und der Rechtsprechung für den vorliegenden Fall zwar keine konkreten Vorgaben zur Auslegung der Begriffe "vollständig und genaue" Deklaration bzw. "Bewertung" im Sinn von § 160 Abs. 2 StG entnommen werden können. Die Materialien zeigen aber, dass der Gesetzgeber auch bei einer Bewertungsfrage die Nachbesteuerung nur dann ausschliessen wollte, wenn sich der Steuerpflichtige selbst korrekt verhalten hat. Das Bundesgericht hat dies weiter konkretisiert und die Nachbesteuerung auch bei einer Bewertungsfrage für zulässig erachtet, wenn der Steuerpflichtige unrichtige oder unvollständige Angaben über die Grundlagen der Bewertung gemacht hat.

#### **E. 4.4**

Es ist vorliegend offensichtlich, dass die Pflichtigen die Liegenschaft in den streitbetroffenen Steuerjahren massiv unter dem Verkehrswert deklariert haben. Die Pflichtigen haben im Veranlagungsverfahren nicht dargelegt, wie sie auf den Eigenmietwert von Fr. 18'000.- bzw. auf den Vermögenssteuerwert von Fr. 250'000.- gekommen sind. Indem sie lediglich die beiden Werte ohne jegliche Begründung deklariert haben, haben sie dem Steueramt keine Bewertungsgrundlage geliefert. Die reine Deklaration eines Werts ohne weiterführende Informationen wie beispielsweise eine Berechnung stellt keine Bewertung im Sinn von § 160 Abs. 2 StG dar, welche das Steueramt anerkennen kann. Im vorliegenden Fall ist weder von einer vollständigen und genauen Deklaration noch von einer Bewertung im Sinn von § 160 Abs. 2 StG auszugehen. Folglich können sich die Pflichtigen nicht auf § 160 Abs. 2 StG berufen. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Voraussetzungen für eine Nachbesteuerung im vorliegenden Fall gegeben sind. Nachfolgend ist zu prüfen, ob das kantonale Steueramt den Vermögenssteuerwert zu Recht auf 70 % des Verkaufserlöses und den Eigenmietwert gestützt auf die Weisung 2009 festgelegt hat.

#### **E. 5**

Eventualiter machen die Pflichtigen geltend, sie hätten aufgrund des Gleichbehandlungsgrundsatzes Anspruch darauf, gleich wie die übrigen Steuerpflichtigen behandelt zu werden bzw. dass die Liegenschaft auch für die Steuerzwecke 2009 bis 2013 gemäss der im Kanton Zürich geltenden Praxis zum Kaufpreis bzw. zum Katasterwert des Landes G bewertet werde. Der Rekursgegner habe in der Einspracheverfügung ausgeführt, dass das kantonale Steueramt Liegenschaften im Land G jeweils zum Katasterwert des

Landes G oder zum Kaufpreis bewerte. Sollte der Rekursgegner diese Feststellungen nun bestreiten, solle er mittels eines Amtsberichts aufzeigen wie ausländische Liegenschaften, namentlich solche im Land G, für Vermögenssteuerzwecke bewertet würden. Die durch das kantonale Steueramt praktizierte formelmässige Bewertung von Liegenschaften im Land G berücksichtige nämlich die seit dem Erwerb der Liegenschaft eingetretenen Marktentwicklungen nicht. Mit einer individuellen Schätzung aufgrund eines zeitnahen Verkaufs der Liegenschaft werde nur in diesen Fällen die seit dem Erwerb der Liegenschaft eingetretene Marktentwicklung berücksichtigt, in sämtlichen übrigen Fällen bleibe diese (weiterhin) unberücksichtigt.

### **E. 5.1**

Im Bereich der Steuern wird der Grundsatz der Rechtsgleichheit (Art. 8 Abs. 1 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]) durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit konkretisiert (Art. 127 Abs. 2 BV). Nach dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten. Wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen müssen zu entsprechend unterschiedlichen Steuerbelastungen führen (BGE 133 I 206 E. 6.1; BGr, 6. Februar 2018, 2C\_685/2017, E. 4.1; BGr, 8. März 2017, 2C\_550/2016, E. 4.1). Die Steuerbehörden sind verpflichtet, für eine vollständige und richtige Besteuerung zu sorgen. Dabei ist der Grundsatz der Gesetz- oder Rechtmässigkeit (Legalitätsprinzip) von grundlegender Bedeutung, indem die Behörden verpflichtet sind, das materielle Steuerrecht gesetzeskonform und rechtsgleich anzuwenden (Richner et al., VB zu § 119–131 StG N. 9). Der Umstand, dass andere Personen abweichend vom Gesetz behandelt wurden, gibt einer steuerpflichtigen Person grundsätzlich keinen Anspruch darauf, ebenfalls abweichend vom Gesetz behandelt zu werden. Der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung (Legalitätsprinzip), der eine Übereinstimmung der Entscheide mit dem Gesetz verlangt, geht der Rücksichtnahme auf gleichmässige Rechtsanwendung vor (Richner et al., VB zu § 119–131 StG N. 111, mit weiteren Hinweisen). Ausnahmsweise wird ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht erkannt, wenn eine ständige rechtswidrige Praxis einer rechtsanwendenden Behörde vorliegt und die Behörde zu erkennen gibt, dass sie auch in Zukunft nicht von dieser Praxis abzuweichen gedenke (BGE 134 V 34 E. 9; BGr, 25. September 2009, 2C\_49/2008, E. 5.6; vgl. auch Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. A., Zürich/St. Gallen 2020, Rz. 599).

### **E. 5.2**

Zur Einschätzungspraxis von ausländischen Liegenschaften machte das kantonale Steueramt in der Einspracheverfügung widersprüchliche Angaben. Zum einen führte es in E. 2.1.2 aus, Steuerpflichtige mit Liegenschaften im Land G deklarierten diese in der Regel zum Katasterwert oder zum Kaufpreis. In E. 2.2.4 hielt es aber fest, der Katasterwert des Landes G werde vom kantonalen Steueramt sowieso nie akzeptiert, da dieser erfahrungsgemäss nicht den Verkehrswert abbilde. Der Katasterwert werde daher für die Festlegung des Vermögenssteuerwerts einer Liegenschaft im Land G praxisgemäss immer mit einem Faktor multipliziert. Aus der Einspracheverfügung geht damit nicht klar hervor, zu welchem Wert das kantonale Steueramt praxisgemäss Liegenschaften im Land G einschätzt. Aufgrund der Ausführungen in der Einspracheverfügung ist davon auszugehen, dass grundsätzlich auf den bezahlten Kaufpreis oder den Katasterwert, allenfalls ein

Vielfaches des Katasterwerts, abgestellt wird.

### **E. 5.3**

Den Vermögenssteuerwert der Liegenschaft der Pflichtigen setzte das kantonale Steueramt im Nachsteuerverfahren auf 70 % des Verkaufserlöses fest, d. h. EUR 4'690'000.- bzw. Fr. 6'955'974.- (2009), Fr. 5'864'611.- (2010), Fr. 5'693'191.- (2011), Fr. 5'659'892.- (2012) und Fr. 5'747'595.- (2013). Die für den Vermögenssteuerwert in den einzelnen Nachsteuerperioden aufgerechneten Beträge divergieren aufgrund des Wechselkurses. Das kantonale Steueramt erwog dazu in der Einspracheverfügung, der Verkaufspreis der Liegenschaft habe im Jahr 2015 EUR 6'700'000.- betragen, weshalb sich die Aufrechnung des Vermögenssteuerwerts innert dreier Jahre und somit in den Jahren 2014 und 2013 innerhalb der Bandbreite von EUR 6'700'000.- und EUR 4'690'000.- zu bewegen habe. Für die mehr als drei Jahre zurückliegenden Steuerperioden bzw. die Jahre 2009, 2010, 2011 und 2012 könne auf den Immobilienindex des betreffenden Gebiets im Land G verwiesen werden. Danach seien die Immobilienpreise zwischen 2009 und 2015 um rund 20 % eingebrochen, weshalb der Verkehrswert der Liegenschaft im Jahr 2009 rund EUR 8'375'000.- betragen haben müsse. In sämtlichen Nachsteuerperioden sei indes nur EUR 4'690'000.- aufgerechnet worden.

#### **E. 5.4.1**

Die Pflichtigen rügen zu Recht, dass die Einschätzung des Vermögenssteuerwerts im Nachsteuerverfahren zu 70 % des Verkaufserlöses eine Ungleichbehandlung gegenüber anderen Liegenschaftseigentümern, welche bloss den Katasterwert oder den Kaufpreis zu versteuern haben, führt. Sofern das kantonale Steueramt Liegenschaften im Land G praxismässig zum Katasterwert oder zum Kaufpreis einschätzt, nimmt es dabei in aller Regel eine gewisse Unterbesteuerung in Kauf. Dies ist wohl einerseits auf die Schwierigkeit der Bewertung von ausländischen Liegenschaften zurückzuführen und andererseits darauf, dass ausländische Liegenschaften nur satzbestimmend zu berücksichtigen sind. Dass das kantonale Steueramt von dieser Praxis abzuweichen gedenkt, ist nicht ersichtlich. Dies führt dazu, dass die Pflichtigen gestützt auf Art. 8 BV einen Anspruch haben, dass ihre Liegenschaft im Land G gemäss der Praxis des kantonalen Steueramts eingeschätzt wird. Hätten die Pflichtigen die Liegenschaft praxismässig, sei dies zum Katasterwert oder zum Kaufpreis (inklusive Investitionen), deklariert, wäre kein Nachsteuerverfahren eröffnet worden. Es geht nicht an, die Pflichtigen nun im Nachsteuerverfahren derart stärker zu belasten als wenn sie die Liegenschaft im Veranlagungsverfahren korrekt und praxismässig deklariert hätten. Bei diesem Ergebnis erübrigen sich Ausführungen zum Schätzungsgutachten und zum Vorbringen der Pflichtigen, es könne nicht auf den Verkaufserlös abgestellt werden, da dieser nicht den Verkehrswert sondern einen Liebhaberpreis darstelle.

#### **E. 5.4.2**

Da aus der Einspracheverfügung die Praxis des kantonalen Steueramts zur Einschätzung von Liegenschaften im Land G nicht eindeutig hervorgeht und den Akten weder die Katasterwerte noch die gesamthaften Anschaffungskosten entnommen werden können, ist die Sache zur weiteren Untersuchung und zur Neufestsetzung der Nachsteuerfaktoren an die Vorinstanz zurückzuweisen. Dabei hat das kantonale Steueramt den Vermögenssteuerwert der Liegenschaft gemäss seiner Praxis, sei dies zum Kaufpreis oder zum Katasterwert oder allfällig auch zu einem Vielfachen des Katasterwerts, festzusetzen. Soll die Liegenschaft

zum Katasterwert eingeschätzt werden, sind die Pflichtigen aufzufordern, diesen mittels offiziellen Dokumenten für jede Nachsteuerperiode zu belegen. Entgegen der Auffassung der Pflichtigen lässt sich der Katasterwert nicht mit den Steuererklärungen der F.S.L. belegen. Soll die Liegenschaft zum Kaufpreis (inklusive getätigter Investitionen) eingeschätzt werden, sind die Pflichtigen aufzufordern, neben dem bereits eingereichten Kaufvertrag, auch die weiteren Anschaffungskosten nachzuweisen. Dabei kann nicht, wie es die Pflichtigen beantragen, alleine auf den Buchwert der Liegenschaft von EUR ... abgestellt werden. Sollten die Pflichtigen diesen als Grundlage nehmen, haben sie detailliert aufzuzeigen, wie sich dieser zusammensetzt und weshalb er über die gesamte fünfjährige Nachsteuerperiode keine Veränderung erfahren hat. Ausgehend vom neu festgesetzten Vermögenssteuerwert ist auch der Eigenmietwert neu zu berechnen. Dass für die Berechnung des Eigenmietwerts insoweit auf die Weisung 2009 abgestellt wurde, als dieser auf 3,5 % bzw. 1 % des Verkehrswerts (vgl. Weisung 2009, Rz. 59 f.) festgesetzt wurde, ist nicht zu beanstanden. Bei der Berechnung des Eigenmietwerts wurden jedoch die von den Pflichtigen an die F.S.L. geleisteten Mietzinszahlungen zu Unrecht in Abzug gebracht. Der Eigenmietwert lässt sich nicht durch den Abzug von an die eigene Immobiliengesellschaft geleistete Mietzinse reduzieren. Es handelt sich bei diesen Zahlungen nicht um effektive Unterhaltszahlungen, wurden doch solche separat geltend gemacht und in Abzug gebracht. Bei der Neuberechnung des Eigenmietwerts dürfen die an die F.S.L. geleisteten Zahlungen nicht in Abzug gebracht werden. Soweit für das Verwaltungsgericht ersichtlich, hat das kantonale Steueramt nicht geprüft, ob beide Ehegatten in den streitbetroffenen Nachsteuerperioden aufgrund Grundeigentums in der Schweiz bzw. im Kanton Zürich beschränkt steuerpflichtig sind. Dies ist im Rahmen des Neuentscheids nachzuholen. Denn sollten die im Kanton Zürich gelegenen Liegenschaften nur im Eigentum des einen Ehegatten stehen, wäre der andere Ehegatte im Kanton Zürich nicht beschränkt steuerpflichtig und könnte entsprechend nicht in das Nachsterverfahren miteinbezogen werden (vgl. BGr, 18. Juni 2015, 2C\_1205/2013, E. 2.2). Dies führt zur teilweisen Gutheissung des Rechtsmittels. Die angefochtene Einspracheverfügung vom 23. Juli 2021 ist aufzuheben und die Sache zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen.

## **E. 6**

In Bezug auf die Frage, ob die Voraussetzungen für eine Nachbesteuerung gegeben sind, sind die Pflichtigen unterliegend. Hinsichtlich der Rückweisung zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid über die Steuerfaktoren ist das kantonale Steueramt als unterliegend zu betrachten. Bei diesem Verfahrensausgang rechtfertigt es sich, die Gerichtskosten des vorliegenden Verfahrens den Rekurrierenden und dem Rekursgegner je hälftig aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG). Die Höhe der Gerichtskosten bestimmt sich nach kantonalem Recht, einschlägig ist § 150b Abs. 2 StG in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG und der GebV VGr. Der Rekursgegner hat den Rekurrierenden eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 1'500.- (inkl. Mehrwertsteuer) auszurichten (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 162 Abs. 3 StG).

## **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 wiedergutzumachenden

Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (Art. 93 Abs. 1 BGG).

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