

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2023.00001 vom 4. Oktober 2023

ZH Verwaltungsgericht, 2023-10-04, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2023.00001

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2023.00001 du 4 octobre 2023

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2023.00001 del 4 ottobre 2023

Regeste

Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2015-2019) | Vermögensstandvergleich bei unvollständiger Nachdeklaration von Vermögenswerten. [Der Pflichtige deklarierte im Rahmen einer Selbstanzeige Vermögenswerte und -erträge nach, wobei er hohe Bargeldbestände angab. In der Folge stellte das kantonale Steueramt aufgrund eines Vergleichs der Vermögensentwicklung eine nicht nachvollziehbare Vermögenszunahme bzw. ein unerklärliches Einkommensmanko fest, wobei es die nachdeklarierten Bargeldbestände als nicht verlässlich bzw. für den Vermögensvergleich irrelevant erachtete. Sodann wurde der Pflichtige nach pflichtgemässen Ermessen eingeschätzt.] Allgemeine Voraussetzungen für eine Nachbesteuerung (E. 1) und deren Festsetzung nach pflichtgemässen Ermessen (E. 2). Die vorinstanzliche Schätzung der Lebenshaltungskosten bewegt sich im üblichen Rahmen und ist jedenfalls nicht offensichtlich fehlerhaft oder willkürlich hoch (E. 3.3). Sodann erscheinen die Angaben zu den Bargeldbeständen wenig verlässlich, sind ohnehin weitgehend unbelegt geblieben und haben beim Vermögensvergleich deshalb unberücksichtigt zu bleiben (E. 3.4). Der vorinstanzliche Vermögensstandvergleich erweist sich aber in Bezug auf die berücksichtigten Liegenschaftswerte als fehlerhaft (E. 3.5). Sodann erscheinen die Angaben des Pflichtigen zu seinen Einkommens- und Vermögensverhältnissen auch nach dessen Selbstanzeige und der damit verbundenen Nachdeklaration unglaubhaft und unvollständig und besteht der Verdacht, dass der Beschwerdeführer nicht alle Konten (nach)deklariert hat (E. 3.7). Beim Vermögensstandvergleich sind die realen Zu- und Abflüsse entscheidend, während nicht realisierte Wertschwankungen von Vermögenswerten grundsätzlich weder zum Lebensunterhalt des Steuerpflichtigen beitragen können noch auf un versteuerte Einkünfte hindeuten. Ein Vermögensstandvergleich kann aber nur bei einigermaßen verlässlichen Daten zu den Vermögenswerten gemacht werden (E. 3.8). Rückweisung zur weiteren Sachverhaltsabklärung hinsichtlich eines offenbar nichtdeklarierten Bankkontos und allfälligen Neueinschätzung (E. 3.9) und allfällige Wiederaufnahme des bereits eingestellten Steuerhinterziehungsverfahrens (E. 3.10). Da die Rückweisung auch durch das Verhalten des Steuerpflichtigen und dessen mutmasslich weiterhin unvollständige Deklaration provoziert wurde, rechtfertigt es sich, diesem zwei Drittel der Verfahrenskosten aufzuerlegen und ihm keine Parteientschädigung zuzusprechen (E. 4). Rechtsmittelbelehrung (E. 5). Rückweisung.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SR.2023.00001 SR.2023.00002 Urteil der 2. Kammer vom 4. Oktober 2023
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Silvia

Hunziker, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiber Felix Blocher. In Sachen A, vertreten durch B AG, Rekurrent und Beschwerdeführer, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Rekursgegner und Beschwerdegegner, betreffend Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2015–2019 sowie direkte Bundessteuer 2015–2019), hat sich ergeben: I. A (nachfolgend: der Pflichtige) deklarierte am 22. Dezember 2021 im Rahmen einer Selbstanzeige Vermögenswerte und -erträge nach. Ansonsten gab er an, über keine anderen Einkünfte zu verfügen. Hierauf forderte das kantonale Steueramt den Pflichtigen mit Auflage und Auflagenmahnung vom 6. Mai 2022 bzw. 13. Juni 2022 zur Nachreichung weiterer Unterlagen auf, insbesondere auch zur Überprüfung der angegebenen Verkehrswerte für seine griechischen Liegenschaften. In der Folge stellte das kantonale Steueramt aufgrund eines Vergleichs der Vermögensentwicklung eine nicht nachvollziehbare Vermögenszunahme bzw. ein unerklärliches Einkommensmanko fest. Nachdem der Pflichtige trotz Auflagen vom 6. Mai 2022 bzw. 2. August 2023 und Auflagenmahnung vom 13. Juni 2023 bzw. 15. September 2022 die Vermögensentwicklung nicht zu plausibilisieren vermochte und keine sachdienlichen Unterlagen hierzu einreichte, setzte das kantonale Steueramt mit Einschätzungsentscheid bzw. Veranlagungsverfügung vom 18. Oktober 2022 das steuerbare Einkommen für die Staats- und Gemeindesteuer und die direkte Bundessteuer nach pflichtgemäßem Ermessen auf Fr. ... (2016), Fr. ... (2017), Fr. ... (2018) und Fr. ... (2019) fest. Hieraus resultierten Nachsteuern (samt Zinsen) von Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. ... (direkte Bundessteuer). Von einer Strafverfolgung wurde aufgrund der Selbstanzeige abgesehen. Die hiergegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt am 3. März 2023 ab. II. Mit einer als "Einsprache" bezeichneten Rechtsmitteleingabe vom 22. April 2023 beanstandete der Pflichtige die vorinstanzlichen Berechnungen und erklärte den Vermögenszuwachs mit Wechselkursschwankungen, nicht berücksichtigten Bareinzahlungen und einer fehlerhaften Berücksichtigung von Liegenschaftswerten. Mit Präsidialverfügung vom 25. April 2023 vereinigte das Verwaltungsgericht die Verfahren SR.2023.00001 betreffend Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2015–2019) und SR.2023.00002 betreffend Nachsteuern (direkte Bundessteuer 2015–2019). Weiter wurde dem Pflichtigen Frist angesetzt, um eine dem Antragsersfordernis genügende Rechtsmitteleingabe nachzureichen. Weiter wurden die vorinstanzlichen Akten beigezogen und den übrigen Verfahrensbeteiligten Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben. Mit Eingabe vom 6. Mai 2023 präziserte der Pflichtige seine Anträge dahingehend, dass die vorinstanzlichen Entscheide aufzuheben, kein Einkommen nachzubestuern und Nachsteuern lediglich auf folgende Vermögenswerte zu erheben sei: - Steuerperiode 2015: Fr. ... - Steuerperiode 2016: Fr. ... - Steuerperiode 2017: Fr. ... - Steuerperiode 2018: Fr. ... - Steuerperiode 2019: Fr. ... Weiter wurde um eine Parteientschädigung ersucht. Innert antragsgemäss erstreckter Frist beantragte das kantonale Steueramt am 30. Mai 2023 die Beschwerdeabweisung. Das Steueramt der Gemeinde C und die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liessen sich nicht vernehmen. Mit Eingabe vom 27. September 2023 wurde dem Verwaltungsgericht unter Beilage einer entsprechenden Vertretungsvollmacht mitgeteilt, dass der Pflichtige seine Vertretung gewechselt hatte. Weiter wurde um Zustellung der Verfahrensakten ersucht. Mit E-Mail vom 28. September 2023 stellte das Verwaltungsgericht die Rechtsmitteleingaben des früheren Rechtsvertreters der neuen Vertretung wunschgemäß elektronisch zu. Weiter teilte das Verwaltungsgericht dem neuen Rechtsvertreter mit, dass das Akteneinsichtsrecht beim Verwaltungsgericht wahrzunehmen sei und in den nächsten Tagen mit einer

Entscheidung zu rechnen sei. Auf telefonische Rückfrage hin wurde der neue Rechtsvertreter selbentags darüber informiert, dass der Fall auf die Kammersitzung vom 4. Oktober 2023 traktandiert worden war. Am Folgetag nahm der neue Rechtsvertreter Akteneinsicht. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Einschätzung bzw. Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Einschätzung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Einschätzung bzw. Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (§ 160 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [StG]; Art. 151 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG]). 1.2 Vorliegend sind die Voraussetzungen für eine Nachbesteuerung unbestrittenermassen erfüllt, nachdem der Pflichtige für die bereits rechtskräftig eingeschätzten bzw. veranlagten Steuerperioden mit Schreiben vom 22. Dezember 2021 Vermögenswerte und -erträge nachdeklarierte. Sodann sah sich das kantonale Steueramt aufgrund der erfolgten Nachdeklaration dazu veranlasst, die Vermögensentwicklung zu analysieren und kritisch zu hinterfragen. Nachfolgend bleibt zu prüfen, ob das kantonale Steueramt zu Recht von einer unerklärlichen Vermögensentwicklung ausgegangen und zu einer Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung geschritten ist, nachdem der Pflichtige den Vermögenszuwachs nicht plausibel erklären konnte.

E. 2.1

Steuerpflichtige müssen auch im Nachsteuerverfahren alles tun, um eine vollständige und richtige Einschätzung zu ermöglichen (§ 135 Abs. 1 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 StG bzw. Art. 126 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 Abs. 3 DBG). Sie müssen auf Verlangen der Steuerbehörde insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen und Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen (§ 135 Abs. 2 StG bzw. Art. 126 Abs. 2 DBG). Kommen sie ihrer diesbezüglichen Mitwirkungspflicht nicht nach, ist die Auflageerfüllung unter Gewährung einer letztmaligen Nachfrist zu mahnen (§ 139 Abs. 2 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 StG bzw. Art. 130 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 153 Abs. 3 DBG). Werden die Verfahrenspflichten trotz Mahnung nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, setzt das kantonale Steueramt die Nachsteuer nach pflichtgemäsem Ermessen fest (§ 139 Abs. 2 in Verbindung mit 162 Abs. 3 StG bzw. Art. 130 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 153 Abs. 3 DBG). Im Rahmen einer Ermessenseinschätzung ist die Schätzung selbst nicht zu begründen, vielmehr genügt es darzulegen, weshalb eine Schätzung vorgenommen wurde (VGr, 19. Januar 2011, SB.2010.00089, E. 2.3.1; VGr, 2. Februar 2011, SB.2010.00137, E. 2.2).

E. 2.2

Eine Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung kann laut § 140 Abs. 2 Satz 1 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 StG bzw. Art. 132 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 153 Abs. 3 DBG sodann nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen. Praxisgemäss ist es mit Blick auf Sinn und Zweck der Nachsteuer – Ausgleich des Steuerausfalls aufgrund einer Unterbesteuerung – und angesichts des Verbots der Überbesteuerung zulässig und richtig, vom Steuerpflichtigen erstmals im Nachsteuerverfahren zur Abwendung der Nachsteuer geltend gemachte steuermindernde Tatsachen auch dann zu berücksichtigen, wenn sie für

ihn nicht neu sind, und zwar unabhängig davon, ob sie zu den steuerbegründenden Tatsachen, die zum Nachsteuerverfahren geführt haben, konnex sind oder nicht. Vorbehalten bleiben indessen der Grundsatz von Treu und Glauben und damit insbesondere das Verbot widersprüchlichen Verhaltens. Diese Einschränkung soll verhindern, dass im Nachsteuerverfahren noch einmal die ganze Veranlagung infrage gestellt wird (VGr, 9. Mai 2018, SR.2018.00001/2, E. 5.2; VGr, 3. März 2010, SR.2009.00005, E. 2.3; VGr, 22. August 2007, SR.2007.00004, E. 4.3 mit Hinweisen).

E. 3.1

Basierend auf der Nachdeklaration des Pflichtigen vom 22. Dezember 2021 und der hieraus resultierenden Vermögensentwicklung stellte das kantonale Steueramt folgende Einkommensmankos (in CHF) fest: 2015 2016 2017 2018 2019 Vermögen per 31.12.
... .. Liegenschaftenschenkung Sohn (1/2 Wert 2017) Wertschwankung
Liegenschaften bereinigtes Vermögen deklariertes Einkommen
... .. ./ Lebenshaltungskosten (geschätzt)/ bereinigte
Vermögenszunahme Einkommensmanko Vom Pflichtigen
nachdeklarierte Bargeldbestände wurden hierbei als nicht verlässlich bzw. für den
Vermögensvergleich irrelevant erachtet.

E. 3.2

Der Pflichtige erklärt die Vermögensentwicklung mit den unberücksichtigt gebliebenen Bargeldbeständen, Wechselkursbewegungen und grossen Schwankungen bei der Bewertung seiner Liegenschaften in Griechenland (GRC). Zudem sei nicht berücksichtigt worden, dass der Pflichtige 2018 einerseits eine Liegenschaft in Griechenland (GRC) dazugekauft habe, diese aber mit einer Kaufpreisrestanz von EUR ... belastet sei. Andererseits werde bei der vorinstanzlichen Berechnung immer noch eine Immobilie berücksichtigt, die er 2018 zu 50% seinem Sohn vermacht habe. Sein Vermögen habe sich dementsprechend wie folgt entwickelt: 2015 2016 2017 2018 2019 Vermögen (Bank) CHF ... CHF ... CHF ... CHF ... Bargeld CHF ... CHF ... CHF ... CHF ... CHF ... Immobilien GRC CHF ... CHF ... CHF ... CHF ... CHF/ Schulden/Immobilien -CHF ... -CHF ... Total Vermögen CHF ... CHF ... CHF ... CHF ... CHF ... Unter Berücksichtigung seiner Fixkosten von monatlich rund CHF ... und der von seiner Firma übernommenen Kosten sei diese Vermögensentwicklung ohne Weiteres nachvollziehbar. Mit Eingabe vom 6. Mai 2023 reichte er Belege zu seinen Wohn- und Krankenkassenkosten nach.

E. 3.3

Der Pflichtige beanstandet damit zunächst einmal die vorinstanzlich zugrunde gelegten Lebenshaltungskosten von CHF ... pro Jahr als zu hoch, da sich seine monatlichen Fixkosten auf nur ca. CHF ... belaufen würden und er sich beruflich oft in Griechenland befinde, wo Kosten von seiner Firma übernommen würden. Hiergegen ist einzuwenden, dass der Pflichtige selbst von Fixkosten von rund CHF ... (12x CHF ...) im Jahr ausgeht und die verbleibende Differenz ohne Weiteres mit variablen Kosten – z.B. für Kleider und Essen – erklärbar ist. Sodann wären die "von der Firma" übernommenen Kosten allenfalls als Lohnbestandteil zu deklarieren, soweit es sich dabei nicht um reine Spesen (also Gewinnungskosten) handelt. Weiter erscheinen insbesondere die Angaben zu den Wohnkosten unglaublich und hat es der Pflichtige trotz entsprechender Auflage versäumt, seine Lebenshaltungskosten detailliert nachzuweisen (vgl. dazu auch die Rekurs- und

Beschwerdeantwort vom 30. Mai 2023). Die vorinstanzliche Schätzung der Lebenshaltungskosten bewegt sich im üblichen Rahmen und ist eher noch tief veranschlagt, jedenfalls nicht offensichtlich fehlerhaft oder willkürlich hoch.

E. 3.4

Die vor Verwaltungsgericht geltend gemachte Entwicklung der Bargeldbestände weicht sodann wesentlich von der Nachdeklaration vom 22. Dezember 2021 ab, was der Pflichtige vor Verwaltungsgericht und in einer vorangegangenen Stellungnahme vom 11. Oktober 2022 (Postaufgabe: 25. November 2022) einerseits damit zu erklären versucht, dass teilweise fälschlicherweise keine Umrechnung EUR/CHF stattgefunden habe. Andererseits sei 2016 eine Bareinzahlung von EUR ... (Rekurs- und Beschwerdeschrift) bzw. (rund) EUR ... (Stellungnahme vom 11. Oktober 2022, Rechtsmittelverbesserung vom 6. Mai 2023) versehentlich nicht bei den Barbeständen abgezogen worden. Auch mit diesen Erklärungen sind aber die Angaben des Pflichtigen zu den Bargeldbeständen nicht glaubhaft und verbleiben weiterhin Diskrepanzen zwischen den Bargeldbeständen gemäss Nachdeklaration und der vor Verwaltungsgericht behaupteten Entwicklung des Bargeldbestands. Sodann hat die Vorinstanz zu Recht darauf hingewiesen, dass es einerseits kaum glaubhaft ist, dass der Pflichtige bei seiner Selbstanzeige vom 22. Dezember 2021 immer noch exakte Kenntnisse über die an den Stichtagen vorliegenden Bargeldbeträge haben konnte. Andererseits ist notorisch bekannt, dass im Nachsteuerverfahren gemeldete Bargeldbestände dazu dienen, die Vermögensentwicklung im Zeitraum der relevanten Nachsteuerperioden "zu glätten", um so nicht versteuertes Einkommen, insbesondere auch solches aus selbständiger Erwerbstätigkeit, zu verschleiern. In seiner Stellungnahme vom 11. Oktober 2022 räumt der Pflichtige überdies selbst ein, dass die Bargeldbestände nicht auf realer Kenntnis derselben, sondern auf Rückrechnungen von Einzahlungen und Vermögensentwicklungen basieren. Anders lässt sich nicht erklären, weshalb eine fehlerhafte Währungsumrechnung im Jahr 2015 dazu geführt haben soll, dass "die Ausgangslage mit einem falschen Betrag gestartet ist und Auswirkungen hatte für jedes Steuerjahr". Generell erscheint es ungewöhnlich, wenn derart hohe Bargeldbestände über längere Zeit gehalten und nicht auf ein Konto einbezahlt werden. Die Deklaration solch hoher Bargeldbestände kann auf das Vorhandensein nicht deklarerter Konti hinweisen, insbesondere wenn wie im vorliegenden Fall auch noch weitere Indizien auf undeklarierte Vermögenswerte hindeuten (vgl. dazu auch die nachfolgenden Erwägungen). Die entsprechenden Angaben zu den Bargeldbeständen erscheinen damit wenig verlässlich, sind ohnehin weitgehend unbelegt geblieben und haben beim Vermögensvergleich deshalb unberücksichtigt zu bleiben. Ergänzend kann diesbezüglich auf die zutreffenden steueramtlichen Ausführungen in der Rekurs- und Beschwerdeantwort vom 30. Mai 2023 verwiesen werden.

E. 3.5

In Bezug auf die Liegenschaftswerte in Griechenland verweist der Pflichtige auf Bewertungs- und Wechselkursschwankungen und beanstandet, dass sowohl die Schenkung einer Immobilie an seinen Sohn als auch der teilweise fremdfinanzierte Erwerb einer weiteren Immobilie beim Vermögensvergleich fehlerhaft berücksichtigt worden seien. Da er die Hälfte seiner Liegenschaft in Griechenland 2018 an seinen Sohn verschenkt hatte, führte er diese fortan nur noch mit dem halben Verkehrswert in der Steuererklärung auf. Seit dem Erwerb einer Wohnung in Griechenland deklarierte er eine ausstehende Kaufpreisrestanz von EUR ... bzw. umgerechnet und CHF ... (2018) bzw. CHF ... (2019)

im Schuldenverzeichnis. Hieraus resultierte am 22. Dezember 2021 folgende (Nach-)Deklaration der griechischen Liegenschaften: 2015 2016 2017 2018 2019 Whg. ... (ab 2018 zu ½) CHF ... CHF ... CHF ... CHF ... CHF ... Whg. ... CHF ... CHF ... CHF ... CHF ... CHF ... Agrarland ... CHF ... CHF ... CHF ... CHF ... CHF ... Agrarland ... CHF ... CHF ... CHF ... CHF ... Whg. ... CHF ... CHF ... Total deklarierte Verkehrswert CHF ... CHF ... CHF ... CHF ... CHF ... CHF/ Kaufpreisrestanz Whg. ... CHF ... CHF ... Total Liegenschaftswerte (abzgl. Kaufpreisrestanz) CHF ... CHF ... CHF ... CHF ... Diese Verkehrswerte gemäss Nachsteuerdeklaration weichen zumindest in der Steuerperiode 2018 erheblich von dem vor Verwaltungsgericht behaupteten Liegenschaftsvermögen ab. Sodann liegen die hierzu eingereichten Unterlagen der griechischen Steuerbehörde nicht in beglaubigter Übersetzung vor und ist zweifelhaft, dass die dort angeführten Steuerwerte auch den Verkehrswerten entsprechen. So ist der Pflichtige bereits mit Auflage und Auflagemahnung vom 6. Mai 2022 und 13. Juni 2022 auf die geringe Verlässlichkeit der griechischen Einheitswerte zur Verkehrswertbestimmung hingewiesen worden. Allerdings erscheint auch die vorinstanzliche Berücksichtigung der Liegenschaftswerte beim Vermögensstandvergleich nicht ganz nachvollziehbar: Entgegen den Ausführungen in der Rekurs- bzw. Beschwerdeantwort legte das kantonale Steueramt für die Zusammenrechnung der Liegenschaftswerte grundsätzlich nicht die nachdeklarierten Verkehrswerte vom 22. Dezember 2022, sondern eine mit Stellungnahme vom 13. Juli 2022 nachgereichte Zusammenstellung des Pflichtigen ("Berechnung Wert Immobilien") zugrunde, welcher wiederum die effektiv bezahlten Erwerbspreise (in Euro) zugrunde lagen. Von diesen effektiven Erwerbspreisen nahm das kantonale Steueramt nach Umrechnung in Schweizerfranken und der effektiven Beteiligungsquote jeweils lediglich 70% als Vermögens- bzw. Steuerwert, wobei es aber inkonsequenterweise bei der 2018 neu hinzugekauften Liegenschaft in Griechenland allein auf die Nachdeklaration vom 22. Dezember 2021 abstellte, welche wiederum 100% (2018) bzw. 82% (2019) des auf CHF umgerechneten Kaufpreises entspricht. Hieraus resultierte folgendes Ergebnis (die geringfügigen Abweichungen von der steueramtlichen Berechnung basieren offenbar auf Rundungsdifferenzen). Dieses Vorgehen ist inkonsequent und widersprüchlich. Grundsätzlich hätte für den Vermögensstandvergleich (anders als bei der Berechnung der Vermögenssteuerwerte) von den effektiven Verkehrswerten ausgegangen werden müssen, wobei die Vorinstanz hierfür zu Recht auf die relativ zeitnahen effektiven Kaufpreise (in Euro) abstellte. Jedoch ist für den Vermögensstandvergleich kein Abschlag (70%) vorzunehmen und ist grundsätzlich für alle Liegenschaften ein einheitliches Vorgehen zu wählen. Sodann hätten rein wechselkurs- oder bewertungsbedingte Wertschwankungen für den Vermögensstandvergleich unbeachtlich bleiben müssen. Die vorinstanzliche Berechnungsmethode ist damit fehlerhaft.

E. 3.6

Die in der Aufstellung des Pflichtigen als "Vermögen (Bank)" wiedergegebenen Werte beinhalten folgende bewegliche Vermögenswerte, wobei EUR-Beträge jeweils zum Jahresmittelkurs in CHF umgerechnet wurden (geringfügige Abweichungen zu den Angaben in der Beschwerdeschrift sind wiederum auf Rundungsdifferenzen zurückzuführen). In nachfolgender Aufstellung sind zudem zwecks Nachvollzugs der Vermögensentwicklung auch noch die dem Schuldenverzeichnis gemäss Nachdeklaration entnommenen Schulden des Pflichtigen enthalten, während dessen eigene Aufstellung in der Beschwerdeschrift lediglich die bereits erwähnte Kaufpreisrestanz aus dem Kauf der

Wohnung in Griechenland enthält: Die Werte entsprechen hierbei weitgehend den im Wertschriftenverzeichnis der Nachdeklaration vom 22. Dezember 2021 aufgeführten Werten, wobei der Pflichtige mit Schreiben vom 11. Oktober 2022 seine Angaben für 2018 betreffend die Bank D korrigierte. Das kantonale Steueramt verwendete für die Währungsumrechnung grundsätzlich die Jahresendkurse und führte jeweils auch die Aktien der E AG (CHF ... in allen strittigen Steuerperioden) als bewegliche Vermögenswerte auf. Sodann listete es anstelle der in den Wertschriftenverzeichnissen deklarierten Darlehensforderung gegenüber der E AG jeweils ein Kontokorrent-Guthaben von CHF ... (2016), CHF ... (2017), CHF ... (2018) und CH ... (2019) auf, woraus in Bezug auf das bewegliche Vermögen ein etwas abweichender Vermögensstandverlauf (nur bewegliches Vermögen ohne Bargeldbestände) resultierte: Die Berechnung des kantonalen Steueramts erscheint hierbei verlässlicher, da sie nicht bloss auf der Deklaration im Wertschriftenverzeichnis, sondern auch auf den übrigen Akten basiert und die Verwendung von Jahresschlusskursen sachlogischer erscheint, wenn Vermögensstände per Jahresende verglichen werden. Nicht auf den Vermögensstandvergleich wirkte sich hingegen die zusätzliche Berücksichtigung der Aktien der E AG aus, da der entsprechende Wert in allen Steuerperioden gleich blieb. Sodann trifft es zwar zu, dass durch die Währungsumrechnungen der Vermögensstandvergleich des kantonalen Steueramts etwas verfälscht wurde. Jedoch ist dieser Faktor vorliegend vernachlässigbar, zumal ein Vermögensstandvergleich regelmässig eine gewisse Unschärfe enthält und die Wechselkursschwankungen zu unerheblich waren, das Ergebnis massgeblich zu beeinflussen. Zudem ist anzumerken, dass auch der Pflichtige in seiner eigenen Aufstellung Umrechnungen in CHF vornimmt. Der Pflichtige kann hieraus nichts zu seinen Gunsten ableiten.

E. 3.7

Bei näherer Betrachtung der deklarierten Bankguthaben fällt aber auf, dass der Pflichtige auch in der Nachdeklaration seine beweglichen Vermögenswerte nicht vollständig offengelegt hatte: Der Pflichtige (nach)deklarierte im Wertschriftenverzeichnis 2015 ein nicht näher bezeichnetes Bank-F-Konto, in den nachfolgenden Steuerperioden 2016–2019 deklarierte er sein Bank-F-Konto unter der Kontonummer ..., wobei jeweils auch Kontobelege (EUR-Konto, Kontonummern ... und USD-Konto, Kontonummer ..., Kundennummer ...) eingereicht wurden. Da das Bank-F-Konto damit insbesondere für die Steuerperiode 2015 nur unzureichend belegt war, wurde der Pflichtige mit Auflage bzw. Auflagenmahnung vom 6. Mai 2022 bzw. 13. Juni 2022 aufgefordert, Steuerbelege für sein Bank-F-Konto nachzureichen. Hierauf reichte er mit Stellungnahme vom 17. Juli 2022 für die Steuerperiode 2015 einen Bank-F-Kontoauszug nach, welcher unter der bislang unbekanntem Konto-Nummer ... und der Kundennummer ... einen Kontostand per 31. Dezember 2015 von CHF ... ausweist. Die entsprechende Konto-Nummer taucht in keinem der Wertschriftenverzeichnisse 2015–2019 auf und der ausgewiesene Kontostand (CHF ... statt CHF ...) stimmt auch nicht mit der Deklaration im Wertschriftenverzeichnis 2015 überein. Sodann ist auch die Kundennummer abweichend von dem im Wertschriftenverzeichnis deklarierten Bank-F-Konto und ist eine Kontosalidierung oder ein Saldoübertrag nirgends dokumentiert, was den Verdacht nahelegt, dass es sich dabei um ein bislang undeklariertes Konto handelt. Das Vorhandensein nicht (nach)deklariertes Vermögenswerte erscheint vorliegend zudem auch aufgrund der ungewöhnlich hohen Bargeldbestände naheliegend, über welche der Pflichtige angeblich verfügt haben will. Es erscheint wesentlich wahrscheinlicher, dass der Pflichtige entsprechende Vermögenswerte

auf einem oder mehreren undeclareden Konto/Konti hortete und diese nicht nachdeklarierte wollte, da ansonsten die in den Kontobelegen dokumentierten Zahlungseingänge Rückschlüsse auf unbesteuerte Einkünfte zugelassen hätten. Die Angaben des Pflichtigen zu seinen Einkommens- und Vermögensverhältnissen erscheinen damit auch nach seiner Selbstanzeige und der damit verbundenen Nachdeklaration unglaubhaft und unvollständig.

E. 3.8

Die Finanzierung des Lebensunterhalts erfolgt entweder aus den laufenden Einkünften oder durch Vermögensverzehr und Neuverschuldung, weshalb der Vermögensverlauf Aufschluss über undeclareden Einkünfte geben bzw. die Steuerdeklaration plausibilisieren oder widerlegen kann. Entscheidend sind hierbei die realen Zu- und Abflüsse, während nicht realisierte Wertschwankungen von Vermögenswerten grundsätzlich weder zum Lebensunterhalt des Steuerpflichtigen beitragen können noch auf unbesteuerte Einkünfte hindeuten. Entsprechend kann der Liegenschaftsbestand des Pflichtigen (und damit auch die bewertungs- und wechsellkursabhängige Bewertung desselben) für den Vermögensstandvergleich grundsätzlich ausgeblendet werden, soweit sich dieser in den strittigen Steuerperioden gar nicht verändert hat: Der Beschwerdeführer erzielte hieraus keinen realisierten (Kapital-)Gewinn, den er für seinen Lebensunterhalt hätte verwenden können. Auch die 2018 erfolgte Schenkung an den Sohn stellt keinen Vermögensverzehr dar, welcher zur Deckung des Lebensbedarfs (oder Anschaffung neuer Vermögenswerte) hätte genutzt werden können. Damit kann der gesamte Altbestand an Liegenschaften und die Schenkung für den Vermögensstandvergleich (nicht aber für die Vermögensbesteuerung) hier unbeachtet gelassen werden. Relevant ist diesbezüglich allein der Neuerwerb der Wohnung in Griechenland im Jahr 2018, da dieser vom Beschwerdeführer entweder durch Vermögensverzehr, Verschuldung oder laufende Einkünfte finanziert werden musste und ein verbleibendes Manko auf undeclareden Einkünfte hinweist. Vorliegend stellt sich allerdings grundsätzlich die Frage, ob ein Vermögensstandvergleich noch Sinn macht, nachdem aufgrund der Aktenlage davon auszugehen ist, dass der Pflichtige gar nicht alle Vermögenswerte offengelegt und insbesondere das erwähnte Konto bei der Bank F offenbar verschwiegen hat. Ein Vermögensstandvergleich kann nur vorgenommen werden, wenn einigermaßen verlässliche Daten zu den Vermögenswerten des Pflichtigen vorhanden sind. Hieran fehlt es bei undeclareden Vermögenswerten, weshalb gegebenenfalls eine erneute Ermessenseinschätzung bzw. Veranlagung vorzunehmen ist.

E. 3.9

Hieraus erschliesst sich, dass die Sache für weitere Abklärungen hinsichtlich des offenbar nicht korrekt deklarierten Bank-F-Kontos an die Vorinstanz zurückzuweisen ist. Dem Pflichtigen wird hierbei Gelegenheit zu geben sein, zu den diesbezüglichen Ungereimtheiten Stellung zu nehmen. Darüber hinausgehende Auflagen und Auflagemahnungen sind hingegen nicht erforderlich, nachdem der Pflichtige bereits wiederholt zur Einreichung sachdienlicher Unterlagen zur Plausibilisierung der Vermögensentwicklung aufgefordert wurde. Sollte der Pflichtige den Verdacht einer unvollständigen (Nach-)Deklaration nicht ausräumen können, erübrigt sich ein Vermögensstandvergleich und ist stattdessen direkt – oder allenfalls nach Beizug weiterer sachdienlicher Bankauszüge – zu einer Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung zu schreiten. Diesfalls wäre das kantonale Steueramt nicht an die ihm offengelegten

Vermögens- und Einkommensverhältnisse gebunden und dürfte aufgrund weiterhin zu vermutender deklarerter Vermögenswerte in nicht genau bekannter Höhe insbesondere auch eine Höhereinschätzung vorgenommen werden. Sofern ein Vermögensstandvergleich im dargelegten Sinn überhaupt noch Sinn macht, wird bei dessen Erstellung (nicht aber für die Festsetzung des Vermögenssteuersatzes) in Bezug auf die unbeweglichen Vermögenswerte (griechische Liegenschaften) gemäss obenstehenden Überlegungen lediglich die 2018 neu erworbene Liegenschaft in Griechenland zu deren Verkehrswert miteinzubeziehen sein, womit sich die vom Pflichtigen angesprochenen Währungs- und Bewertungsprobleme ebenso erledigen wie der Einbezug der Schenkung an den Sohn in den Vermögensstandvergleich. Auch in Bezug auf die deklarierten Bankguthaben ist grundsätzlich nicht entscheidend, wie sich deren Wert infolge Wechselkursschwankungen verändert hat, sondern welche Werte tatsächlich neu einbezahlt oder abgehoben wurden, also real zu- und abgeflossen sind. Soweit der Lebensunterhalt des Pflichtigen, dessen Wohnungskauf 2018 und die Einzahlungen auf dessen Bankkonti nicht durch deklarierte Einkünfte, realen Vermögensverzehr oder Neuverschuldung plausibilisiert sind, ist von undeklarierten Einkünften auszugehen. Aus bereits dargelegten Gründen können dabei die deklarierten, jedoch wenig verlässlichen und unbelegten Bargeldbestände ignoriert werden.

E. 3.10

Weiter ist festzuhalten, dass allenfalls das bereits eingestellte Steuerhinterziehungsverfahren wiederaufzunehmen ist, sollte sich der Verdacht bestätigen, dass die Nachdeklaration des Pflichtigen unvollständig war. Überdies ist anzumerken, dass die Einstellung des Strafverfahrens in der Verfügung des kantonalen Steueramts vom 18. Oktober 2022 im Widerspruch zur anschliessenden Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung steht, da nicht gleichzeitig von einer straflosen Selbstanzeige und (aufgrund des Einkommensmankos) un versteuerten Einkünften ausgegangen werden kann.

E. 4

Die Gerichtskosten sind grundsätzlich der unterliegenden Partei aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 Abs. 3 DBG). Eine Rückweisung zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid bei offenem Ausgang ist in Bezug auf die Nebenfolgen als Obsiegen der beschwerdeführenden bzw. rekurrierenden Partei zu behandeln (BGr, 28. April 2014, 2C_846/2013, E. 3.2 f. mit Hinweisen; Marco Donatsch in: Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich [VRG], 3. A., Zürich etc. 2014, § 64 N. 5). Aus Billigkeitsgründen und dem in § 13 Abs. 2 Satz 2 VRG statuierten Verursacherprinzip kann von dieser Regelung jedoch ausnahmsweise abgewichen werden. Vorliegend erscheint der vorinstanzliche Vermögensstandvergleich zumindest in Bezug auf die unterschiedliche Berücksichtigung der Liegenschaftswerte fehlerhaft (vgl. dazu vorn, E. 3.5). Die Rückweisung an die Vorinstanz erfolgt aber nicht primär aus diesem Grund, sondern weil sich aus den Akten Hinweise ergeben, dass der Pflichtige sein Vermögen nicht vollständig offenlegte. Es wäre deshalb unbillig, die Verfahrenskosten ganz oder überwiegend dem Rekurs- bzw. Beschwerdegegner aufzuerlegen, nachdem der Pflichtige die Rückweisung massgeblich durch sein eigenes Verhalten bzw. seine mutmasslich weiterhin unvollständige Deklaration provoziert hat. Allerdings ist auch zu berücksichtigen, dass das kantonale Steueramt bei genauerem Aktenstudium bereits von sich aus auf das mutmasslich nicht deklarierte Bank-F-Konto hätte aufmerksam werden müssen. Es rechtfertigt sich deshalb, die Verfahrenskosten zu zwei Dritteln dem Pflichtigen und zu

einem Drittel dem Rekurs- bzw. Beschwerdegegner aufzuerlegen. Eine Parteientschädigung steht dem Pflichtigen bei dieser Sachlage nicht zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 162 Abs. 3 StG bzw. Art. 144 Abs. 4 und Art. 153 Abs. 3 DBG in Verbindung mit Art. 64 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG]).

E. 5

Beim vorliegenden Rückweisungsentscheid handelt es sich um einen Zwischenentscheid gemäss Art. 93 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG). Die Beschwerde an das Bundesgericht kann deshalb nur erhoben werden, wenn der Zwischenentscheid einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit und Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde.

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