

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2023.00005 vom 23. August 2023

ZH Verwaltungsgericht, 2023-08-23, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SR.2023.00005](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2023.00005)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2023.00005 du 23 août 2023

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2023.00005 del 23 agosto 2023

## Regeste

Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2012-2017) | [Der Pflichtige deklarierte in den fraglichen Steuerperioden wiederholt einen zu tiefen Eigenmietwert, weshalb zu Recht Nachsteuern erhoben wurden]. Im Veranlagungsverfahren muss der Steuerpflichtige alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (§ 135 Abs. 1 StG, Art. 126 Abs. 1 DBG). Insbesondere muss er das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen (§ 133 Abs. 2 StG, Art. 124 Abs. 2 DBG). Er trägt dabei die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung (E. 2.2.2). Der Pflichtige machte in der Steuererklärung für die Steuerperiode 2012, in welcher er erstmals einen von der Bewertung des Gemeindesteueramts abweichenden Eigenmietwert deklarierte, weder nähere Ausführungen zu den Umständen einer Unternutzung der Liegenschaft noch wies er eine solche hinreichend substantiiert nach. Mangels entsprechender Angaben war der Steuerbehörde eine Überprüfung der Angemessenheit des Eigenmietwerts nicht möglich. Da der Eigenmietwert in der Regel bis zu einer Neubewertung gleichbleibend für die auf ein Steuerjahr folgende Steuerperiode übernommen werden kann, war die Steuerbehörde im Rahmen ihrer Untersuchungspflicht auch nicht gehalten, die Angaben des Pflichtigen mittels ergänzender Unterlagen zu überprüfen. [...] Eine Verletzung der Untersuchungspflicht ist daher zu verneinen (E. 3.4.2). Einzig eine Deklaration eines Werts ohne weiterführende Informationen und/oder eine diesbezügliche Berechnung stellt keine Bewertung im Sinn von § 160 Abs. 2 StG bzw. Art. 151 Abs. 2 DBG dar, welche das Steueramt anerkennen kann. Folglich ist somit weder von einer vollständigen und genauen Deklaration noch von einer Bewertung im Sinn des Gesetzes auszugehen (E. 3.5.4). Abweisung der Beschwerde.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SR.2023.00005 SR.2023.00006 Urteil der 2. Kammer vom 23. August 2023  
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiberin Lara von Arx. In Sachen A, vertreten durch B AG, Rekurrent und Beschwerdeführer, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Spezialdienste, Rekursgegner und Beschwerdegegner, betreffend Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2012–2017 sowie direkte Bundessteuer 2012–2017), hat sich ergeben: I. A bezog am 1. Juli 2011 eine Liegenschaft an der C-Strasse 01 in D. Mit interner Überweisungsverfügung vom 25. Juli 2022 beantragte der zuständige Steuerkommissär die Eröffnung eines Nachsteuer- und Bussenverfahrens gegen A aufgrund eines um 50 % zu tief deklarierten Eigenmietwerts der selbstbewohnten Liegenschaft in D. In der Folge eröffnete die Dienstabteilung

Spezialdienste des kantonalen Steueramts am 30. August 2022 ein Nachsteuer- und Bussenverfahren gegen A. Am 27. Januar 2023 erliess das kantonale Steueramt eine Verfügung, in welcher Nachsteuern (samt Zins) in Höhe von Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern 2012–2017) und Fr. ... (direkte Bundessteuer 2012–2017) festgesetzt wurden. Überdies auferlegte das kantonale Steueramt A Bussen in Höhe von Fr. ... (Verfahren Staats- und Gemeindesteuern 2012–2017) und von Fr. ... (Verfahren direkte Bundessteuer 2012–2017). II. Das kantonale Steueramt wies die hiergegen erhobenen Einsprachen am 27. März 2023 ab, bestätigte die festgesetzten Nachsteuern und sistierte die Bussenverfahren sowie den Entscheid über die jeweiligen Verfahrenskosten. III. Mit Rekurs und Beschwerde vom 19. Mai 2023 liess der Pflchtige die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids, den Verzicht auf eine Nachsteuer sowie die Zusprache einer Parteientschädigung beantragen. In der Beschwerdeantwort vom 30. Mai 2023 beantragte das kantonale Steueramt die Abweisung der Beschwerde sowie die vollumfängliche Bestätigung der festgesetzten Nachsteuern. Die Eidgenössische Steuerverwaltung sowie die Steuerämter der Gemeinden D und E liessen sich nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Das Rekursverfahren SR.2023.00005 ( Nachsteuern Staats- und Gemeindesteuern 2012–2017) und das Beschwerdeverfahren SR.2023.00006 ( Nachsteuern direkte Bundessteuer 2012–2017) betreffen denselben Pflchtigen und dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie mit Präsidialverfügung vom 22. Mai 2023 zu Recht vereinigt wurden. 1.2 Dem Verwaltungsgericht kommt als erste gerichtliche Instanz im Rekurs- und Beschwerdeverfahren gegen Nachsteuerentscheide grundsätzlich eine umfassende Überprüfungsbefugnis zu (§ 147 Abs. 3 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 Satz 2 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [StG] ; Art. 153 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG]; Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 162 StG N. 40).

### **E. 2.1**

Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht ekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, so wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (§ 160 Abs. 1 StG, Art. 151 Abs. 1 DBG).

#### **E. 2.2.1**

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.; BGr, 11. Februar 2019, 2C\_263/2018, E. 3.2).

#### **E. 2.2.2**

Im Veranlagungsverfahren muss der Steuerpflichtige alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (§ 135 Abs. 1 StG, Art. 126 Abs. 1 DBG). Insbesondere muss er das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen (§ 133 Abs. 2 StG, Art. 124 Abs. 2 DBG). Der Steuerpflichtige trägt

dabei die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung (BGr, 14. Februar 2017, 2C\_800/2016, 2C\_801/2016, E. 2.3; BGr, 22. Oktober 2013, 2C\_304/2013, E. 3.3; BGr, 8. August 2012, 2C\_123/2012, E. 5.1). 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. 2.2.1; BGr, 2. November 2017, 2C\_651/2017, E. 2.2.1). Demgegenüber hat die Veranlagungsbehörde die eingereichte Steuererklärung zu prüfen und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (§ 138 Abs. 1 StG, Art. 130 Abs. 1 DBG). 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 Steuermass des Betroffenen nach ergänzenden Unterlagen zu suchen (BGr, 2. November 2017, 2C\_651/2017, 2C\_652/2017, E.2.2.2; VGr, 25. August 2021, SR.2020.00034, E. 2.2). 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. 3.3; BGr, 7. Juni 2013, 2C\_1225/2012, E. 3.1). Bloss erkennbare Mängel genügen nicht, um davon auszugehen, bestimmte Tatsachen oder Beweismittel seien den Behörden schon zur Zeit der Veranlagung bekannt gewesen bzw. es müsse diesen ein entsprechendes Wissen angerechnet werden (BGr, 3. Februar 2016, 2C\_230/2015, 2C\_231/2015, E. 2.3; BGr, 26. März 2015, 2C\_458/2014, E. 2.2.2). Stattdessen braucht es eine in die Augen springende Falschdeklaration seitens der Pflichtigen, welche die Steuerbehörde bei gehöriger Sorgfalt schon im ordentlichen Veranlagungsverfahren zu zusätzlichen Abklärungen hätte veranlassen müssen. Das ist der Fall, wenn die Steuerbehörden in voller Kenntnis von Ungereimtheiten davon abgesehen haben, zusätzliche Abklärungen zu treffen; dann können sie keine Nachsteuer mehr erheben, wenn sie nachträglich bessere Kenntnis von diesem Umstand erhalten. Dagegen wird die behördliche Untersuchungspflicht so lange nicht verletzt, als eine Unstimmigkeit aus den Angaben der steuerpflichtigen Person in der Steuererklärung nicht ohne Weiteres ersichtlich ist oder die Behörde wohl hätte Verdacht schöpfen können, ohne dass das aber zwingend gewesen wäre (vgl. BGr, 6. Juli 2012, 2C\_494/2011, 2C\_495/2011, E. 2.1.3 mit weiteren Hinweisen; VGr, 25. August 2016, SR.2016.0008, E. 2.3).

### **E. 3.1**

Der Pflichtige wurde sowohl für die direkte Bundessteuer wie auch für die Staats- und Gemeindesteuern in den Steuerperioden 2012–2017 rechtskräftig veranlagt. In den jeweiligen Steuerperioden deklarierte er für seine selbstbewohnte Liegenschaft einen Eigenmietwert von Fr. ..., welcher seinem steuerbaren Einkommen angerechnet wurde. Das Gemeindesteuernamt bewertete den Eigenmietwert der Liegenschaft hingegen mit Fr. ... und daher doppelt so hoch, was ihm mit Schreiben vom 9. Januar 2012 mitgeteilt wurde. Umstritten ist diesbezüglich zunächst, ob neue Tatsachen vorhanden sind, die eine Nachbesteuerung rechtfertigen, oder ob die Steuerbehörden zum Zeitpunkt der jeweiligen Veranlagung der Steuerperioden 2012–2017 bereits zusätzliche Abklärungen hätten vornehmen müssen.

### **E. 3.2**

In der Einspracheverfügung erwog das kantonale Steueramt, Eigenmietwertdeklarationen würden in einem Massenverwaltungsverfahren in der Regel nicht hinterfragt, da diese aufgrund der den Pflichtigen bekannten, von den Steuergemeinden vorgenommenen Liegenschaftsbewertungsblätter in jedem Jahr mit dem gleichen Wert deklariert würden, bis zum Jahr einer Neubewertung. Sei eine Deklaration einmal geprüft und anerkannt worden, gäbe es keinen Grund mehr, diese erneut zu hinterfragen. Ein vom Pflichtigen eigenmächtig um 50 % gekürzter Eigenmietwert sei mit Sicherheit nicht in die Augen springend. Ferner sei eine Kürzung im Sinn eines Unternutzungsabzugs weder glaubhaft gemacht noch rechtsgenügend dargelegt worden.

### **E. 3.3**

Der Pflichtige macht geltend, es fehle eine neue Tatsache, welche für die Erhebung einer Nachsteuer unabdingbar sei. Der zuständige Steuerkommissär habe im Zeitpunkt der Vornahme der Einschätzung bzw. Veranlagung für die Steuerperioden 2012–2017 über alle nötigen Informationen hinsichtlich des selbstbewohnten Wohneigentums des Pflichtigen verfügt, um mittels einer näheren Untersuchung zum korrekten Einschätzungsergebnis zu gelangen. Dieselben Angaben in der Steuererklärung 2018 hätten es ihm erlaubt, den abklärungsbedürftigen Sachverhalt näher zu ergründen. Im Übrigen handle es sich beim Eigenmietwert nach § 21 Abs. 1 lit. b StG bzw. Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG um ein Natureinkommen, das zu bewerten bzw. zu schätzen sei. Das Gemeindesteueramt habe eine Bewertung vorgenommen, welche aber keine verbindliche Festsetzung der genannten Werte sei, diese erfolge gemäss dem Formular der Gemeinde "bei der Prüfung der Steuererklärung". Die steuerpflichtige Person könne wie das Gemeindesteueramt selbst eine aus ihrer Sicht richtige Bewertung des Eigenmietwerts (und Vermögenssteuerwerts) vornehmen. Wenn diese Eigenbewertung akzeptiert und rechtskräftig geworden sei, dürfe keine Nachsteuer erhoben werden. Die Bewertung des Pflichtigen habe darauf beruht, dass seine drei Söhne das Wohneigentum im Jahr 2012 verlassen hätten. Nur noch eines der beiden Stockwerke, nämlich das Obergeschoss, sei in der Folge bewohnt worden, weshalb es für den Pflichtigen nahegelegen habe, den steuerbaren Mietwert auf 50 % des durch die Gemeinde gemeldeten Eigenmietwerts zu schätzen. Diese Bewertung erweise sich aus seiner Sicht durchaus angemessen.

#### **E. 3.4.1**

Ausgangspunkt der vorliegenden Problematik ist, dass der Pflichtige für die Steuerperiode 2011, in welcher er während exakt eines halben Jahres in der durch ihn erworbenen Liegenschaft wohnte, einen Eigenmietwert von Fr. ... deklarierte. Dieser entsprach der Hälfte der ihm durch das Gemeindesteueramt bekanntgegebenen Bewertung, entsprechend der bloss halbjährigen Wohndauer in der Liegenschaft. In der Folgeperiode 2012 deklarierte der Pflichtige hingegen abweichend von der Bewertung des Gemeindesteueramts erneut denselben Eigenmietwert, obschon er seine Liegenschaft nun ganzjährig bewohnte. Die Steuerbehörde übernahm diesen mit der vorangehenden Steuerperiode übereinstimmenden Eigenmietwert, ohne weitere Untersuchungen vorzunehmen. Zu prüfen ist, ob dieses Vorgehen eine Verletzung der behördlichen Untersuchungspflicht begründete.

#### **E. 3.4.2**

Die Steuerbehörden dürfen nicht zuletzt im Interesse der (ehrlichen) Steuerzahler grundsätzlich auf eine vollständige und wahrheitsgemässe Deklaration vertrauen und müssen den Steuerpflichtigen nicht mit stetem Misstrauen begegnen. Als Kehrseite dieses

Vertrauensvorschlusses sind die Steuerpflichtigen in der Pflicht, mit ihrer Selbstdeklaration für eine korrekte Besteuerung zu sorgen (vgl. § 135 Abs. 1 StG bzw. Art. 126 Abs. 1 DBG; VGr, 21. April 2021, SR.2021.0001, E. 3.3; VGr, 6. April 2018, SR.2017.00023, SR.2017.00024, E. 4.4; VGr, 14. Dezember 2016, SR.2016.00022, E. 5.3). Mit der Unterzeichnung der Steuererklärung bestätigt die steuerpflichtige Person deren Vollständigkeit und Richtigkeit und sie ist selbst nach der Einreichung gehalten, die Einschätzungsbehörde über alle einschätzungsrelevanten Tatsachen zu informieren, welche ihre ursprüngliche Selbstdeklaration infrage stellen könnten (VGr, 14. Dezember 2016, SR.2016.00022, E. 6). Auf den vorliegenden Fall übertragen oblag es somit in erster Linie dem Pflichtigen, allfällig veränderte Umstände näher darzulegen, welche einen im Vergleich zum Vorjahr gemessen an der Wohndauer deutlich tieferen Eigenmietwert begründen könnten. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass er eigenmächtig eine seines Erachtens angemessene Neubewertung des Eigenmietwerts vornahm, aufgrund einer (nachträglich) geltend gemachten Unternutzung seiner Liegenschaft. Der Pflichtige machte in der Steuererklärung für die Steuerperiode 2012, in welcher er erstmals einen von der Bewertung des Gemeindesteueramts abweichenden Eigenmietwert deklarierte, weder nähere Ausführungen zu den Umständen einer Unternutzung der Liegenschaft noch wies er eine solche hinreichend substantiiert nach. Mangels entsprechender Angaben war der Steuerbehörde eine Überprüfung der Angemessenheit des Eigenmietwerts nicht möglich. Da der Eigenmietwert in der Regel bis zu einer Neubewertung gleichbleibend für die auf ein Steuerjahr folgende Steuerperiode übernommen werden kann, war die Steuerbehörde im Rahmen ihrer Untersuchungspflicht auch nicht gehalten, die Angaben des Pflichtigen mittels ergänzender Unterlagen zu überprüfen. Bei einem Massengeschäft wie der Steuereinschätzung würden derartige Abgleiche die Kapazitäten der Steuerverwaltung regelmässig überstrapazieren. Das schweizerische Steuersystem basiert massgeblich auf der Selbstdeklaration der Steuerpflichtigen und dem diesen damit entgegengebrachten Vertrauensvorschuss ( VGr, 6. April 2018, SR.2017.00023, SR.2017.00024, E. 4.4; VGr, 14. Dezember 2016, SR.2016.00022, E. 5.3). Die Steuerbehörde durfte folglich auf eine vollständige und wahrheitsgemässe Deklaration des Pflichtigen vertrauen. Aufgrund des mit dem Vorjahr übereinstimmend deklarierten Eigenmietwerts lagen weder eine in die Augen springende Falschdeklaration noch anderweitige Ungereimtheiten vor. Eine Verletzung der Untersuchungspflicht ist daher zu verneinen.

### **E. 3.5.1**

Weiter ist zu prüfen, ob § 160 Abs. 2 StG bzw. Art. 151 Abs. 2 DBG der Erhebung einer Nachsteuer vorliegend entgegensteht. Der Pflichtige macht diesbezüglich geltend, beim durch ihn deklarierten Eigenmietwert habe es sich um eine Eigenbewertung gehandelt, welche als solche akzeptiert und rechtskräftig geworden sei. Es dürfe somit keine Nachsteuer erhoben werden.

### **E. 3.5.2**

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 DBG.

### **E. 3.5.3**

Vorliegend ist fraglich, ob die Deklaration des Eigenmietwerts durch den Pflichtigen als "vollständig und genau" im Sinn von § 160 Abs. 2 StG bzw. Art. 151 Abs. 2 DBG qualifiziert werden kann und ob die bloße Angabe des Eigenmietwerts eine "Bewertung" im Sinn dieser Gesetzesbestimmungen darstellt.

#### **E. 3.5.4**

Der Pflichtige hat trotz unterschiedlicher Wohndauer für mehrere Steuerperioden einen gleichbleibenden Eigenmietwert deklariert ohne dies näher zu begründen. Die durch ihn nachträglich geltend gemachten veränderten Umstände im Zusammenhang mit der behaupteten Unternutzung, hat er im Einschätzungs- bzw. Veranlagungsverfahren nicht offengelegt. Einzig eine Deklaration eines Werts ohne weiterführende Informationen und/oder eine diesbezügliche Berechnung stellt keine Bewertung im Sinn von § 160 Abs. 2 StG bzw. Art. 151 Abs. 2 DBG dar, welche das Steueramt anerkennen kann. Folglich ist somit weder von einer vollständigen und genauen Deklaration noch von einer Bewertung im Sinn des Gesetzes auszugehen. Der Pflichtige kann sich daher nicht auf § 160 Abs. 2 StG und bzw. Art. 151 Abs. 2 DBG berufen (vgl. VGr, 15. Dezember 2021, SR.2021.00015, E. 4.4). Die Beschwerde ist folglich abzuweisen.

#### **E. 4**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 DBG in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2) und es steht ihm keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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