

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2024.00024 vom 28. Mai 2025

ZH Verwaltungsgericht, 2025-05-28, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SR.2024.00024](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2024.00024)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2024.00024 du 28 mai 2025

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2024.00024 del 28 maggio 2025

## Regeste

Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2011-2015) | [Verzicht auf die Erhebung einer Nachsteuer gegenüber den Pflichtigen mangels Vorliegen einer neuen Tatsache und infolge einer Verletzung der behördlichen Prüf- und Untersuchungspflicht.] Für die Frage, ob neue Tatsachen oder Beweismittel schon im Zeitpunkt der Veranlagung vorlagen, ist der Aktenstand in diesem Zeitpunkt massgeblich. Zum Aktenstand im Zeitpunkt der Veranlagung zählen grundsätzlich nur - aber immerhin - jene Dokumente, die vom zuständigen Steuerkommissär bzw. von der zuständigen Steuerkommissärin direkt eingesehen werden können. Grundsätzlich müssen die neuen Tatsachen im Zeitpunkt der Veranlagung bereits vorliegen und dürfen nicht nachträglich eingetreten sein. Neu sind daher nur Tatsachen und Beweismittel, die im Zeitpunkt der ordentlichen Veranlagung nicht in den Akten der Steuerbehörde waren und dieser erst nach Vornahme der ordentlichen Veranlagung zur Kenntnis gelangten (E. 2.2.2). Die Pflichtigen führten im Liegenschaftenverzeichnis der Steuererklärungen für die Steuerperioden 2011–2014 effektive Unterhalts- und Verwaltungskosten auf, welche sie auf dem dazugehörigen Beiblatt einzeilig als "20 % Pauschale" bezeichneten. Bis die Steuerbehörde die falsche Deklaration im Rahmen der Einschätzung der Steuerperiode 2015 bemerkte, wurden keine weiteren Unterlagen oder Beweismittel aktenkundig. Vielmehr war der Aktenstand im Zeitpunkt der Einschätzung bzw. der Veranlagung der streitbetroffenen Steuerperioden vollständig, was das Vorliegen einer neuen Tatsache entfallen lässt, da die Beiblätter und Aufstellungen zur Steuererklärung Bestandteil von dieser bilden (E. 2.5.1). Nach dem Gesagten mangelt es somit am Vorliegen einer neuen Tatsache, was die Erhebung einer Nachsteuer in den streitbetroffenen Steuerperioden verunmöglicht (E. 2.5.3). Gutheissung des Rekurses bzw. der Beschwerde.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SR.2024.00024 SR.2024.00025 Urteil der 2. Kammer vom 28. Mai 2025  
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiberin Lara von Arx. In Sachen 1. A, 2. B, beide vertreten durch RA C, Rekurrierende und Beschwerdeführende, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Rekursgegner und Beschwerdegegner, betreffend Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2011–2014 sowie direkte Bundessteuer 2011–2014), hat sich ergeben: I. Im Rahmen des ordentlichen Einschätzungsverfahrens der Steuerperiode 2015 für das Ehepaar A und B (nachfolgend die Pflichtigen) stellte die zuständige Steuerkommissärin fest, dass der Pflichtige für seine Geschäftsliegenschaft am D-Weg in E unzulässigerweise

einen Pauschalabzug geltend gemacht hat. Gestützt auf die darauffolgende Überweisung der Steuerkommissarin eröffnete die Dienstabteilung Spezialdienst des kantonalen Steueramts am 17. Dezember 2021 (Steuerperioden 2011 – 2014) bzw. am 8. März 2022 (Steuerperiode 2015) ein Nachsteuer- und Bussenverfahren gegen die Pflichtigen, gab ihnen Gelegenheit zur Stellungnahme und verlangte gleichzeitig mittels Auflage einen Nachweis über effektive Unterhaltskosten für die Liegenschaft. Nach erneuter Aufforderung reichte der damalige Vertreter der Pflichtigen dem kantonalen Steueramt die eingeforderten Unterlagen am 4. März 2022 ein. In der Folge liess das kantonale Steueramt den Pflichtigen am 8. März 2022 eine Zusammenstellung der Nachsteuergrundlagen sowie der Nachsteuer-, Bussen- und Zinsberechnung zukommen und gewährte ihnen hierzu das rechtliche Gehör. Nach Eingang einer Stellungnahme der Pflichtigen fand am 29. Juni 2022 eine persönliche Anhörung des Pflichtigen statt. Mit Verfügung vom 8. März 2024 setzte das kantonale Steueramt Nachsteuern (samt Zins) in Höhe von Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern 2011–2014) und Fr. ... (direkte Bundessteuer 2011–2014) gegenüber den Pflichtigen fest. Überdies verfügte das kantonale Steueramt dem Pflichtigen gegenüber Bussen in Höhe von Fr. ... (Verfahren Staats- und Gemeindesteuern 2014–2015) und von Fr. ... (Verfahren direkte Bundessteuer 2014–2015), während es das Bussenverfahren für die Steuerperioden 2011–2013 einstellte. Das Bussenverfahren gegenüber der Pflichtigen stellte das kantonale Steueramt ebenso ein. II. Die hiergegen erhobenen Einsprachen wies das kantonale Steueramt am 12. Juli 2024 ab, wobei es – unter Anpassung der betroffenen Steuerperioden – die Nachsteuern für die Staats- und Gemeindesteuern 2011–2015 unter Berücksichtigung der korrekten Gemeindesteuerausscheidung zwischen E und F neu auf Fr. ... (samt Zins) festsetzte. Die Busse im Steuerhinterziehungsverfahren reduzierte das kantonale Steueramt für die Staats- und Gemeindesteuern 2014 und 2015 auf Fr. ... Für die direkte Bundessteuer bestätigte das kantonale Steueramt sowohl die festgesetzten Nachsteuern wie auch die verfügte Busse für die Steuerperioden 2014 und 2015. III. Mit Rekurs und Beschwerde vom 28. August 2024 liessen die Pflichtigen die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids, die Einstellung der Nachsteuerverfahren und den Freispruch des Pflichtigen vom Vorwurf der vollendeten bzw. der versuchten Steuerhinterziehung beantragen. Ferner ersuchten sie um Zusprache einer Parteientschädigung. Das Verwaltungsgericht vereinigte die Verfahren SR.2024.00024 (Nachsteuern Staats- und Gemeindesteuern 2011–2015) und SR.2024.00025 (Nachsteuern direkte Bundessteuer 2011–2015) mit Präsidialverfügung vom 29. August 2024. Gleichentags vereinigte das Verwaltungsgericht die Steuerhinterziehungsverfahren unter den separaten Verfahrensnummern GB.2024.00014 und GB.2024.00015. Mit Rekurs- und Beschwerdeantwort vom 6. September 2024 beantragte das kantonale Steueramt die Abweisung der Rechtsmittel sowie die vollumfängliche Bestätigung der festgesetzten Nachsteuern. Die Pflichtigen liessen am 8. November 2024 replizieren. Die Eidgenössische Steuerverwaltung und die Steuerämter der Gemeinden F und E liessen sich nicht vernehmen. Mit Verfügung vom 13. Mai 2025 sistierte das Verwaltungsgericht die separat geführten Steuerhinterziehungsverfahren GB.2024.00014 und GB.2024.00015 bis zum Erlass eines rechtskräftigen Entscheids über allfällig geschuldete Nachsteuern. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Dem Verwaltungsgericht kommt als erster gerichtlicher Instanz im Rekurs- und Beschwerdeverfahren gegen Nachsteuerentscheide grundsätzlich eine umfassende Überprüfungsbefugnis zu. Im Nachsteuerverfahren sind die Vorschriften über die Verfahrensgrundsätze, das Einschätzungs- und das Rekursverfahren sinngemäss anwendbar, weshalb auch Noven und neue Beweismittel zulässig sind (§ 147 Abs. 3 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 Satz 2 des

Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [StG]; Art. 140 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 153 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG]; Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 162 StG N. 40; § 52 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] e contrario). 1.2 Während das kantonale Steueramt in der Verfügung vom 8. März 2024 Nachsteuern gegenüber den Pflichtigen für die Steuerperioden 2011–2014 verfügte, wurden im Einspracheentscheid vom 12. Juli 2024 dem Entscheidbetreff zufolge auch für die Steuerperiode 2015 Nachsteuern festgesetzt. Der Begründung des Einspracheentscheids lassen sich keine Ausführungen zur erfolgten Anpassung der streitbetroffenen Steuerperioden entnehmen. In der Rekurs- und Beschwerdeantwort vom 6. September 2024 merkt das kantonale Steueramt im Rahmen der Anträge indes an, für die Steuerperiode 2015 sei den Pflichtigen keine Nachsteuer auferlegt worden, weil lediglich ein Verfahren betreffend versuchte Steuerhinterziehung durchgeführt worden sei. Die Berechnungsbeilagen des Einspracheentscheids bestätigen dies. Da für die Steuerperiode 2015 folglich keine Nachsteuern streitig sind, ist das Rubrum des verwaltungsgerichtlichen Entscheids entsprechend anzupassen.

### **E. 2.1**

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 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 StG; Art. 151 Abs. 1 DBG).

#### **E. 2.2.1**

Die Pflichtigen haben in den streitbetroffenen Steuerperioden im Liegenschaftenverzeichnis unbestritten unzulässigerweise pauschale Unterhalts- und Verwaltungskosten für die überwiegend geschäftlich genutzte Liegenschaft des Pflichtigen geltend gemacht. Die betreffenden Kosten führten sie in den jeweiligen Steuererklärungen als effektive Unterhalts- und Verwaltungskosten auf, bezeichneten sie im Beiblatt "Aufstellung als effektive Unterhalts- und Verwaltungskosten" (nachfolgend Beiblatt zum Liegenschaftenverzeichnis) jedoch als Pauschale. Aus dieser falschen Deklaration resultierte unstreitig eine Unterbesteuerung der Pflichtigen. Uneinig sind sich die Parteien hingegen über das Vorliegen einer neuen Tatsache als Grundvoraussetzung für die Erhebung einer Nachsteuer (vgl. § 160 Abs. 1 StG, Art. 151 Abs. 1 DBG) .

#### **E. 2.2.2**

Für die Frage, ob neue Tatsachen oder Beweismittel schon im Zeitpunkt der Veranlagung vorlagen, ist der Aktenstand in diesem Zeitpunkt massgeblich. Zum Aktenstand im Zeitpunkt der Veranlagung zählen nur – aber immerhin – jene Dokumente, die vom zuständigen Steuerkommissär bzw. von der zuständigen Steuerkommissärin direkt eingesehen werden können. Grundsätzlich müssen die neuen Tatsachen im Zeitpunkt der Veranlagung bereits vorliegen und dürfen nicht nachträglich eingetreten sein. Neu sind daher nur Tatsachen und Beweismittel, die im Zeitpunkt der ordentlichen Veranlagung nicht in den Akten der Steuerbehörde waren und dieser erst nach Vornahme der ordentlichen Veranlagung zur Kenntnis gelangten. Die unterbliebene und unvollständige Veranlagung muss auf den unvollständigen Aktenstand zum Zeitpunkt der ordentlichen

Veranlagung zurückzuführen sein. Ein Verschulden des Steuerpflichtigen ist hingegen nicht erforderlich, vielmehr kommt es auf die Würdigung der jeweiligen Pflichten des Steuerpflichtigen und der Steuerbehörde bei der Veranlagung an (vgl. BGr, 21. Oktober 2024, 9C\_634/2023, E. 5.1.1; BGr, 25. August 2021, 2C\_868/2020, E. 2.1.1 f.; BGr, 11. Februar 2019, 2C\_263/2018, E. 3.2 f.; BGr, 10. Oktober 2007, 2C\_26/2007, E. 4.3; VGr, 23. August 2023, SR.2023.00005, SR.2023.00006, E. 2.2.1; Martin E. Looser in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., Basel 2022, Art. 151 N. 14 und 31c). Allgemein gilt, dass der Steuerpflichtige im Veranlagungsverfahren alles tun muss, 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. 1 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). Die Veranlagungsbehörde hat 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 Steuerdossier des Betroffenen nach ergänzenden Unterlagen zu suchen (BGr, 25. August 2021, 2C\_868/2020, E. 2.2.2; 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. Es braucht also eine in die Augen springende Falschdeklaration seitens des Steuerpflichtigen, welche die Steuerbehörde bei gehöriger Sorgfalt schon im ordentlichen Veranlagungsverfahren zu zusätzlichen Abklärungen hätte veranlassen müssen. Es handelt sich um Fehler, deren Nichtbeachtung eine grobe Missachtung der Untersuchungspflicht durch den Steuerkommissär darstellt, was den Kausalzusammenhang zwischen der fehlerhaften Deklaration und der ungenügenden Veranlagung unterbricht. 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 (BGr, 25. August 2021, 2C\_868/2020, E. 2.2.2; 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 dagegen 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). Die behördliche Untersuchungspflicht wird nicht verletzt, solange eine Unstimmigkeit aus den Angaben des Steuerpflichtigen 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, 25. August 2021, 2C\_868/2020, E. 2.2.2 mit Hinweisen; BGr, 6. Juli 2012, 2C\_494/2011, 2C\_495/2011, E. 2.1.3 mit weiteren Hinweisen; VGr, 25. September 2024, SR.2024.00011, SR.2024.00012, E. 2.3 ; VGr, 25. August 2016, SR.2016.0008, E. 2.3).

### **E. 2.3**

Zum Vorliegen einer neuen Tatsache vertritt die Vorinstanz die Auffassung, der Pflichtige bzw. sein Steuervertreter hätte die Gewerbeliegenschaft in den Steuerperioden 2011 –2014 durchgängig als solche ausgewiesen und hierfür effektive Unterhalts- und Verwaltungskosten geltend gemacht. Unter der Ziffer für Pauschalabzüge hätten die Kosten in der elektronisch ausgefüllten Steuererklärung gar nicht erfasst werden können, da diese Ziffer bei Gewerbeliegenschaften gesperrt sei. Indessen hätten sich die Pflichtigen einer "Umgehungslösung" bedient, indem sie inkorrekt pauschale Unterhaltskosten als effektive Unterhaltskosten erfasst hätten, um diese dann im Beiblatt zum Liegenschaftenverzeichnis als "20 % Pauschal" auszuweisen. Da sich die Steuerbehörde auf die Richtigkeit der eingereichten Steuererklärung verlassen dürfe, habe der zuständige Steuerkommissär nicht sämtliche Hilfsblätter und Beilagen überprüfen müssen. Es sei korrekt, dass er in den Steuerperioden 2011 und 2014 das Liegenschaftenverzeichnis konsultiert und die zahlenmässige Deklaration der Pflichtigen übernommen habe. Doch er habe nicht damit rechnen müssen, dass der als effektive Kosten im Liegenschaftenverzeichnis erfasste Betrag im Beiblatt zum Liegenschaftenverzeichnis als Pauschalabzug unqualifiziert werde. Dies sei weder augenfällig noch erwartbar. Ferner habe für ihn keine Verpflichtung bestanden, diese Aufstellung zu konsultieren, denn er habe sich auf die Richtigkeit der Angaben im Liegenschaftenverzeichnis verlassen dürfen. Da die im Hauptblatt Liegenschaftenverzeichnis aufgeführten Beträge nicht in einem ins Auge springenden Missverhältnis zu den deklarierten Mieteinnahmen standen, habe der Steuerkommissär keinerlei Verpflichtung gehabt das Hilfsblatt mit der Aufstellung der effektiven Liegenschaftsunterhaltskosten zu kontrollieren. In einem Massenverfahren sei nicht realistisch, dass jede eingereichte Seite durchgescrollt und studiert werde. Was die für die Steuerperioden 2012 und 2013 erfassten pauschalen Unterhaltskosten betreffe, so habe es sich um eine fehlerhafte elektronische Übertragung der Steuererklärung ins Einschätzungsprogramm handeln müssen. Im separaten Liegenschaftenblatt des Einschätzungsprogramms fände eine automatische Korrektur auf Fr. ... statt, wenn für Gewerbeliegenschaften pauschale Unterhaltskosten eingegeben würden. Die Pauschale werde auch auf Fr. ... gesetzt, wenn effektive Unterhaltskosten erfasst würden. Unglücklicherweise fehle diese Korrektur in den streitbetroffenen Steuerperioden, weshalb bei der Erfassung von Mietzinseinnahmen unter der Kategorie Gewerbeliegenschaft automatisch pauschale Unterhaltskosten von 20 % berechnet worden seien. Hätte es sich dagegen um eine bewusste, manuelle Korrektur des Steuerkommissärs gehandelt, so wäre diese mittels Stern und einer Begründung ausgewiesen worden. Bei Computerprogrammen könne es naturgemäss zu Programmierungsfehlern kommen, die jeweils mit dem nächsten Release beseitigt würden, womit die Steuerbehörde ihre Sorgfaltspflicht erfüllt habe.

### **E. 2.4**

Hiergegen machen die Pflichtigen geltend, sie seien für die Offenlegung der steuerrelevanten Tatsachen verantwortlich, während die Steuerverwaltung die Verantwortung für die korrekte Anwendung des Steuerrechts trage. Als der Steuerverwaltung bekannte Tatsachen gälten sämtliche Informationen, die in den vom Veranlagungsbeamten direkt einsehbaren Dokumenten, also dem Steuererklärungsformular, den Beiblättern und den Beilagen enthalten seien und in welche er bei pflichtgemässer Sorgfalt habe Einsicht nehmen müssen. Ignoriere er solche Informationen, werde deren Kenntnis fingiert. Sofern die unvollständige Veranlagung nicht auf einen unvollständigen

Aktenstand zurückzuführen sei, sei die Erhebung einer Nachsteuer unzulässig. Vorliegend habe die Steuerverwaltung beurteilen müssen, ob die geltend gemachten Unterhalts- und Verwaltungskosten abzugsfähig seien. Da bei überwiegend geschäftlich genutzten Liegenschaften nur effektive Kosten abzugsfähig seien, habe sie prüfen müssen, ob die aufgeführten Kosten tatsächlich angefallen seien. Die Pflichtigen hätten die überwiegend geschäftliche Nutzung der Liegenschaft des Pflichtigen offengelegt und die in Ziff. 5741 des Liegenschaftenverzeichnisses geltend gemachten effektiven Unterhalts- und Verwaltungskosten im dazugehörigen Beiblatt als Bestandteil der Akten unmissverständlich als Pauschale aufgeführt. Somit hätten sie die für die Rechtsanwendung notwendigen Informationen zur Steuererklärung deklariert. Den jeweiligen Aufstellungen über effektive Unterhaltskosten sei auf den ersten Blick anzusehen gewesen, dass diese gerade keine detaillierte Aufstellung enthielten. Die Kenntnis dieser Information sei den Steuerbehörden daher anzurechnen. Auch in einem Massenverfahren hätten die Veranlagungsbeamten jede Seite der eingereichten Steuerunterlagen zumindest anzuschauen. In den Steuerperioden 2012 und 2013 habe die Steuerverwaltung ausdrücklich pauschale Verwaltungskosten zum Abzug zugelassen, obwohl die Pflichtigen die überwiegend geschäftliche Nutzung der betroffenen Liegenschaft deklariert hätten. Die Ausführungen zu einem angeblichen EDV-Fehler überzeugten nicht, denn die unterbliebene Korrektur setze voraus, dass pauschale Unterhaltskosten eingegeben worden seien. Die Pflichtigen hätten jedoch effektive Unterhaltskosten deklariert, weshalb die Pauschale auf Fr. ... hätte herabgesetzt werden müssen. Da dies nicht geschehen sei, liege eine Mutation der Kosten von effektiv zu pauschal durch den zuständigen Steuerkommissär nahe. Steuerkommissäre seien von Gesetzes wegen aufgefordert, eine fehlerhafte Deklaration zu korrigieren bzw. nicht zu übernehmen. Es liege eine fehlerhafte Rechtsanwendung vor. Ohnehin beschlügen angebliche Programmierungsfehler den Verantwortungsbereich der Steuerverwaltung.

### **E. 2.5.1**

Die Pflichtigen führten im Liegenschaftenverzeichnis der Steuererklärungen für die Steuerperioden 2011–2014 effektive Unterhalts- und Verwaltungskosten auf, welche sie auf dem dazugehörigen Beiblatt einzeilig als "20 % Pauschale" bezeichneten. Bis die Steuerbehörde die falsche Deklaration im Rahmen der Einschätzung der Steuerperiode 2015 bemerkte, wurden keine weiteren Unterlagen oder Beweismittel aktenkundig. Vielmehr war der Aktenstand im Zeitpunkt der Einschätzung bzw. der Veranlagung der streitbetroffenen Steuerperioden vollständig, was das Vorliegen einer neuen Tatsache entfallen lässt, da die Beiblätter und Aufstellungen zur Steuererklärung Bestandteil von dieser bilden. Überdies ist der Steuerbehörde eine Verletzung ihrer behördlichen Prüf- und Untersuchungspflicht vorzuwerfen, denn sie hat für die eingereichte Steuererklärung den für den Einschätzungs- bzw. Veranlagungsentscheid rechtserheblichen Sachverhalt von Amtes wegen abzuklären und ihm nur solche Tatsachen zugrunde zu legen, von deren Vorhandensein sie sich selber überzeugt hat (vgl. Richner et al., § 138 N. 14; Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 4. A., Zürich 2023, Art. 130 N. 3). Im konkreten Fall oblag es den Pflichtigen, effektive Unterhalts- und Verwaltungskosten als steuermindernde Tatsachen in den fraglichen Steuerperioden nicht nur zu behaupten, sondern diese auch zu belegen (vgl. BGE 140 II 248 E. 3.5 mit Hinweisen; BGr, 2. Oktober 2019, 2C\_130/2019, E. 2.3). Demgegenüber war die Steuerbehörde gehalten, die geltend gemachten Unterhalts- und Verwaltungskosten sowohl hinsichtlich ihrer rechtlichen Qualifikation wie auch in Bezug auf ihre Höhe anhand der erforderlichen Belege (Rechnungen, Zahlungsnachweise etc.) zumindest grob auf ihre Richtigkeit zu überprüfen. Dies gilt namentlich vor dem

Hintergrund, dass jährlich Beträge im höheren fünfstelligen Bereich als Abzüge geltend gemacht wurden. Die Vornahme einer entsprechenden Überprüfung wird seitens des kantonalen Steueramts indes weder vorgebracht noch ist eine solche zu vermuten, hätte die Steuerbehörde andernfalls doch auf das Fehlen von Nachweisen über effektive Unterhalts- und Verwaltungskosten sowie auf die Deklaration der Pauschale von 20 % aufmerksam werden müssen. Die Steuerbehörde hat ihre behördliche Prüf- und Untersuchungspflicht folglich verletzt, was zu einer Unterbrechung des Kausalzusammenhangs zwischen der falschen Deklaration der Pflichtigen und ihrer inkorrekten Einschätzung bzw. Veranlagung führt. Die Erhebung einer Nachsteuer ist folglich unzulässig.

#### **E. 2.5.2**

Vor diesem Hintergrund kann offenbleiben, ob in den Steuerperioden 2012 und 2013 allenfalls eine manuelle Korrektur der deklarierten Unterhalts- und Verwaltungskosten durch den zuständigen Steuerkommissär bzw. die zuständige Steuerkommissärin erfolgt ist. Diesbezüglich merken die Pflichtigen allerdings zu Recht an, dass allfällige EDV-Fehler grundsätzlich im Verantwortungsbereich der Verwaltung liegen.

#### **E. 2.5.3**

Nach dem Gesagten mangelt es somit am Vorliegen einer neuen Tatsache, was die Erhebung einer Nachsteuer in den streitbetroffenen Steuerperioden verunmöglicht. Die erhobenen Rechtsmittel sind somit gutzuheissen und das Nachsteuerverfahren gegenüber den Pflichtigen ist einzustellen.

#### **E. 3.1**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Rekurs- und Beschwerdegegner aufzuerlegen (§ 162 Abs. 3 in Verbindung mit § 151 Abs. 1 StG; Art. 153 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG). Dieser hat den Pflichtigen eine Parteientschädigung auszurichten (§ 162 Abs. 3 in Verbindung mit § 152 StG und § 17 Abs. 2 VRG; Art. 153 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG]).

#### **E. 3.2**

Die angemessene Entschädigung ist nach pflichtgemäßem Ermessen festzusetzen (vgl. RB 1998 Nr. 8). Zu beachten ist allerdings § 8 GebV VGr. Gestützt darauf ist die Parteientschädigung nach der Bedeutung der Streitsache, der Schwierigkeit des Falls, dem Zeitaufwand und den Auslagen zu bemessen. Ein unnötiger oder geringfügiger Aufwand wird nicht ersetzt. Einem bestimmten oder bestimmbareren Streitwert trägt die 2. Kammer des Verwaltungsgerichts in langjähriger Praxis bei einer vertretenen Partei durch Heranziehung der Verordnung des Obergerichts über die Anwaltsgebühren vom 8. September 2010 (AnwGebV) Rechnung. Die nach dem dort in § 4 Abs. 1 festgelegten Tarif berechnete Grundgebühr wird für das Beschwerdeverfahren in der Regel auf ein Drittel herabgesetzt (VGr, 12. Januar 2022, SB.2021.00063, E. 7.2 ff.; VGr, 11. November 2020, SB.2020.00088, E. 5.4; VGr, 21. Mai 2003, SB.2002.00103 und SB.2002.00104, E. 5b, veröffentlicht in ZStP 2003, 361), wobei die so ermittelte Entschädigung bei Vorliegen besonderer Umstände um höchstens die Hälfte über- oder unterschritten werden kann. Diese Aufteilung basiert darauf, dass die Vertretung bei einem Instanzenzug, in welchem das Verwaltungsgericht als zweite gerichtliche Instanz tätig ist, in der Regel deutlich weniger aufwendig ist als im ersten gerichtlichen Verfahren. Da das Verwaltungsgericht vorliegend jedoch die erste gerichtliche Instanz ist, erscheint es

gerechtfertigt, die nach § 4 Abs. 1 AnwGebV berechnete Grundgebühr für das Rekurs- und Beschwerdeverfahren auf zwei Drittel herabzusetzen.

### **E. 3.3**

In Anwendung der vorgenannten Grundsätze erscheint eine Entschädigung von Fr. 4'000.- (Mehrwertsteuer inbegriffen) für das Verfahren betreffend Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2011–2014) bzw. von Fr. 2'600.- (Mehrwertsteuer inbegriffen) für das Verfahren betreffend Nachsteuern (direkte Bundessteuer 2011–2014) angemessen.

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