



**9C\_634/2023**

**Urteil vom 21. Oktober 2024**

**III. öffentlich-rechtliche Abteilung**

Besetzung  
Bundesrichter Parrino, Präsident,  
Bundesrichter Beusch, Bundesrichterin Scherrer Reber,  
Gerichtsschreiber Traub.

Verfahrensbeteiligte  
A. \_\_\_\_\_,  
vertreten durch SwissInterTax AG,  
Beschwerdeführer,

*gegen*

Kantonales Steueramt Zürich, Dienstabteilung Spezialdienste,  
Bändliweg 21, 8090 Zürich.

Gegenstand  
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich und direkte Bundessteuer, Steuerperioden 2012 bis 2017,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 23. August 2023  
(SR.2023.00005, SR.2023.00006).

**Sachverhalt:**

**A.**

A. \_\_\_\_\_ bewohnt seit dem 1. Juli 2011 ein Eigenheim in U. \_\_\_\_\_ /ZH. Das Gemeindesteueramt bewertete den Eigenmietwert mit Fr. 49'300.-. Dieser wurde im Steuerjahr 2011 der unterjährigen Nutzungsdauer entsprechend zur Hälfte veranschlagt. Das Kantonale Steueramt wirft A. \_\_\_\_\_ vor, er habe ab dem Steuerjahr 2012 weiterhin einen um 50 Prozent reduzierten Eigenmietwert (von Fr. 24'650.-) deklariert, und eröffnete am 30. August 2022 ein Nachsteuer- und Bussenverfahren. A. \_\_\_\_\_ macht geltend, nach dem Auszug seiner Kinder sei die Liegenschaft zur Hälfte ungenutzt, was eine entsprechende Reduktion des Eigenmietwerts rechtfertige.

Mit Verfügung vom 27. Januar 2023 setzte die Behörde Nachsteuern (samt Zins) von Fr. 30'873.60 (Staats- und Gemeindesteuern 2012 bis 2017) und Fr. 16'767.35 (direkte Bundessteuer 2012 bis 2017) fest. Betreffend die Staats- und Gemeindesteuern belegte sie A. \_\_\_\_\_ zudem mit einer Busse von Fr. 26'880.-, betreffend die direkte Bundessteuer mit einer solchen von Fr. 13'230.- (je für die Steuerjahre 2012 bis 2017).

A. \_\_\_\_\_ erhob Einsprachen. Das Steueramt wies diese ab und bestätigte die verfügten Nachsteuern. Die dazugehörigen Bussenverfahren sistierte es (Entscheidung vom 27. März 2023).

**B.**

Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich wies die gegen den Einspracheentscheid erhobenen Rechtsmittel ab (Urteil vom 23. August 2023).

**C.**

A. \_\_\_\_\_ führt Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Er beantragt, das angefochtene Urteil sei aufzuheben und auf eine Nachsteuer sei zu verzichten.

Das Kantonale Steueramt beantragt, das angefochtene Urteil sei zu bestätigen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (EStV) schliesst (in Bezug auf die direkte Bundessteuer) ebenfalls auf Abweisung der Beschwerde. Der Beschwerdeführer nimmt zur Vernehmlassung der EStV Stellung.

## Erwägungen:

### I. Prozessuales

#### 1.

Strittig ist, ob die Steuerbehörde zutreffend davon ausgegangen ist, der Beschwerdeführer habe den Eigenmietwert ab der Steuerperiode 2012 um die Hälfte zu tief deklariert, und folglich zu Recht für die Staats- und Gemeindesteuern resp. direkte Bundessteuer 2012 bis 2017 Nachsteuern eingefordert hat. Die dazugehörigen Bussenverfahren (wegen Steuerhinterziehung; Art. 175 ff. DBG [SR 642.11], Art. 56 StHG [SR 642.14]) sind auf Stufe Einspracheverfahren sistiert worden; die Bussen sind somit nicht Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens.

#### 2.

**2.1.** Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist zulässig (Art. 82 lit. a, Art. 83 *e contrario*, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 90 BGG). Der Steuerpflichtige ist zur Beschwerde legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG; Art. 146 DBG; Art. 73 Abs. 2 StHG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 42 und 100 Abs. 1 BGG) ist einzutreten.

**2.2.** Die Vorinstanz hat für die direkte Bundessteuer und die Staats- und Gemeindesteuern ein gemeinsames Urteil gefällt, dabei freilich zwischen den beiden Steuerarten unterschieden (vgl. Dispositivziffern 1 und 2 des angefochtenen Urteils). Die in der Beschwerdeschrift enthaltenen Rechtsbegehren differenzieren diesbezüglich nicht. Indessen sind die Vorbringen in der Beschwerdeschrift offenkundig für beide Bereiche einschlägig.

**2.3.** Das Bundesgericht wendet das Bundesrecht von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG) und mit freier Kognition an (Art. 95 lit. a BGG; **BGE 147 II 300** E. 1). Mit Blick auf die Pflicht des Beschwerdeführers, sein Rechtsmittel zu begründen (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), prüft es aber nur die geltend gemachten Rügen, es sei denn, die rechtlichen Mängel seien geradezu offensichtlich (**BGE 146 IV 88** E. 1.3.2). Freie Kognition besteht auch hinsichtlich des harmonisierten Steuerrechts von Kantonen und Gemeinden (**BGE 143 II 459** E. 2.1; Urteil 2C\_630/2021 vom 17. Mai 2022 E. 1.3).

### II. Direkte Bundessteuer

#### 3.

##### 3.1.

**3.1.1.** Nach Art. 151 Abs. 1 DBG wird eine nicht erhobene Steuer samt Zins u.a. dann als Nachsteuer eingefordert, wenn sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, ergibt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. Abs. 2 dieser Bestimmung hält einschränkend fest, dass selbst bei ungenügender Bewertung keine Nachsteuer erhoben werden kann, wenn der Steuerpflichtige u.a. Einkommen, Vermögen und Reingewinn in seiner Steuererklärung vollständig und genau angegeben hat und die Steuerbehörden die Bewertung anerkannt haben, selbst wenn die Bewertung ungenügend war.

Das Nachsteuerverfahren bezweckt eine korrekte Besteuerung des Pflichtigen. Die Nachbesteuerung ist das Gegenstück einer Revision, mit der zugunsten des Steuerpflichtigen auf eine rechtskräftige Veranlagung zurückgekommen werden kann (vgl. Art. 147 DBG). Sie bringt keine umfassende Neuprüfung der Besteuerung mit sich, sondern beschränkt sich auf zuvor nicht bekannte Elemente der Veranlagung (Urteil 2C\_396/2022 vom 7. Dezember 2022 E. 6.1.2). Die Nachbesteuerung hängt nicht von einem schuldhaften Verhalten des Steuerpflichtigen ab. Ihre Zulässigkeit ergibt sich vielmehr aus einer Abwägung der Untersuchungspflicht der Steuerbehörde einerseits und der Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen andererseits (Urteile 2C\_458/2014 vom 26. März 2015 E. 2.1; 2C\_1023/2013 vom 8. Juli 2014 E. 2.1; dazu unten E. 5).

**3.1.2.** Steuerbar sind die Erträge aus unbeweglichem Vermögen, darunter der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen (sog. Eigenmietwert; Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG). Die Festsetzung des Eigenmietwertes erfolgt unter Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse und der tatsächlichen Nutzung der am Wohnsitz selbstbewohnten Liegenschaft (Art. 21 Abs. 2 DBG).

**3.2.** Die Vorinstanz hält fest, das Gemeindesteuernamt habe dem Beschwerdeführer am 9. Januar 2012 mitgeteilt, den Eigenmietwert mit Fr. 49'300.- bewertet zu haben. Für die Steuerperiode 2011, in welcher er während genau einem halben Jahr in der neu erworbenen Liegenschaft wohnte, habe er entsprechend einen Eigenmietwert von Fr. 24'650.- zur Anrechnung an das steuerbare Einkommen deklariert. In den Folgeperioden 2012 bis 2017 habe er wiederum den um die Hälfte reduzierten Wert angegeben, obschon er das Haus nun ganzjährig bewohnte. Die Steuerbehörde habe den mit der vorangegangenen Steuerperiode übereinstimmenden Eigenmietwert jeweils ohne weitere Abklärung übernommen. Die eigene Bewertung des steuerbaren Mietwerts (50 Prozent des von der Gemeinde gemeldeten Eigenmietwerts) habe der Beschwerdeführer nachträglich damit begründet, dass seine drei Söhne im Jahr 2012 ausgezogen seien und danach nur noch eines der beiden Stockwerke bewohnt gewesen sei.

Zur Frage, ob das kantonale Steueramt mit der ungeprüften Übernahme des deklarierten (halben) Eigenmietwerts den Untersuchungsgrundsatz verletzt habe, schickt die Vorinstanz voraus, die Steuerbehörden begegneten den Steuerpflichtigen mit einem Vertrauensvorschuss; dementsprechend dürften sie grundsätzlich auf eine vollständige und wahrheitsgemässe Selbstdeklaration vertrauen, die der Steuerpflichtige jeweils unterschriftlich zusichere. Da der Eigenmietwert bis zur nächsten Neubewertung regelmässig in die jeweils folgende Steuerperiode übernommen werden könne, sei die Behörde im Rahmen ihrer Untersuchungsspflicht auch nicht gehalten gewesen, die Angaben des Steuerpflichtigen zu überprüfen. Eine derartige Verpflichtung würde die Kapazitäten der Verwaltung im Massengeschäft der Steuereinschätzung zu stark beanspruchen. Da der Eigenmietwert jeweils übereinstimmend mit der Veranlagung des Vorjahrs deklariert worden sei, falle die Falschdeklaration nicht auf. Die behördliche Untersuchungspflicht sei nicht verletzt.

Der Beschwerdeführer argumentierte im kantonalen Verfahren, die Verwaltung habe seine Bewertung des Eigenmietwerts rechtskräftig akzeptiert, weshalb nach Art. 151 Abs. 2 DBG keine Nachsteuer erhoben werden dürfe. Dazu führt die Vorinstanz aus, der Beschwerdeführer habe die nachträglich geltend gemachten veränderten Umstände, die aus seiner Sicht eine Halbierung des amtlich geschätzten Eigenmietwerts rechtfertigen sollten, nicht offengelegt. In der Steuererklärung für die Steuerperiode 2012, die erstmals eine von der Bewertung des Gemeindesteuernamts abweichende Bewertung enthalten habe, fehlten substantiierte Angaben zu den Umständen einer Unternutzung. Eine blosser Deklaration ohne nähere Angaben und/oder Berechnung hinsichtlich einer Unternutzung der selbstbewohnten Liegenschaft stelle keine im Sinn von Art. 151 Abs. 2 DBG vollständige und genaue Deklaration dar, deren Bewertung anerkennungsfähig sei. Die Voraussetzungen für eine Nachbesteuerung seien daher gegeben.

**3.3.** Der Beschwerdeführer betont, bei der Bemessung des Eigenmietwerts handle es sich um eine Schätzung. Er hält daran fest, die Bewertung des Gemeindesteuernamts bedeute keine verbindliche Festsetzung. Diese erfolge erst mit der Prüfung der Steuererklärung. Die steuerpflichtige Person selbst könne ihrerseits eine aus ihrer Sicht richtige Bewertung im Sinn von Art. 151 Abs. 2 DBG vornehmen. Wenn die Steuerbehörde diese anerkenne, werde sie rechtskräftig. So verhalte es sich hier, selbst wenn die Bewertung durch ihn, den Beschwerdeführer, ungenügend gewesen sein sollte. Die Verwaltung habe seine Bewertung für die Steuerjahre 2012 bis 2017 anerkannt und erst für die Steuerperiode 2018 von sich aus eine andere Bewertung vorgenommen. Seine Deklaration (des im Vergleich mit der Schätzung des Gemeindesteuernamts halbierten Eigenmietwerts) sei jeweils sowohl vollständig gewesen - da unter den Mieteinnahmen angegeben - wie auch genau, weil diese Reduktion der tatsächlichen Unternutzung entspreche; ab 2012 sei nach dem Auszug der drei Söhne nur mehr eines von zwei gleichwertigen Stockwerken bewohnt gewesen.

Zudem fehle es an einer neuen Tatsache, wie sie für das Rückkommen auf eine rechtskräftige Einschätzung und die Erhebung einer Nachsteuer unabdingbar sei. Bei den Veranlagungen der Jahre 2012 bis 2017 habe die Steuerbehörde der Steuererklärung alle nötigen Informationen hinsichtlich des Wohneigentums entnehmen können, die sie gebraucht habe, um mittels einer näheren Untersuchung zur korrekten Einschätzung zu gelangen. Werde ein als erheblich erkennbarer Sachverhalt, der allenfalls noch unklar oder unvollständig sei, im Veranlagungsverfahren nicht weiter geklärt, handle es sich nicht mehr um eine neue Tatsache; die Untersuchung dürfe nicht im Nachsteuerverfahren nachgeholt werden. Der Steuerkommissär habe bei der Bearbeitung der Steuererklärung 2018 keineswegs über mehr Angaben verfügt wie aufgrund der Steuererklärungen 2012 bis 2017. Trotzdem habe er den Sachverhalt in der Steuerperiode 2018 als abklärungsbedürftig eingestuft und die dem kantonalen Steueramt zugestellte Schätzung des Gemeindesteuernamts konsultiert. Habe er in den vorangegangenen Steuerperioden darauf verzichtet, so könne die unterlassene Untersuchung diesbezüglich nicht mittels eines Nachsteuerverfahrens nachgeholt werden. Massenverwaltung sei kein Grund, um Eigenmietwertdeklarationen ungeprüft zu übernehmen. Ansonsten müsste gar keine Kontrolle mehr stattfinden; ein solches Verständnis wäre mit dem Untersuchungsgrundsatz nicht zu vereinbaren.

**3.4.** Die EStV schliesst sich dem vorinstanzlichen Urteil an und hebt hervor, der Beschwerdeführer habe die angebliche Unternutzung nicht gemeldet, weshalb ein entsprechend reduzierter Eigenmietwert nie ermittelt worden sei. Der einschlägigen kantonalen Weisung sei zu entnehmen, dass selbst eine tatsächliche Unternutzung im geltend gemachten Umfang nicht der Hälfte des Eigenmietwerts entspreche. Zur Frage, ob die für eine Nachbesteuerung voraussetzende neue Tatsache gegeben sei, führt die EStV unter Hinweis auf die vom kantonalen Gericht zitierte Rechtsprechung des Bundesgerichts aus, bei dem zu tief deklarierten Eigenmietwert handle es sich nicht um einen offensichtlichen Fehler, sondern bloss um einen erkennbaren Mangel. Dessen Kenntnis müsse sich das kantonale Steueramt hinsichtlich der

Steuerperioden 2012 bis 2017 nicht anrechnen lassen. Folglich habe die Behörde zu Recht den vollständigen Eigenmietwert nachbesteuert.

**3.5.** Der Beschwerdeführer repliziert, eine vollständige und genaue Angabe der Einkommen im Sinn von Art. 151 Abs. 2 DBG setze keine vollständige Bewertung voraus. Dass er den Eigenmietwert mit der Hälfte des vom Gemeindesteuernamt geschätzten Betrags deklarierte, sei aufgrund der Wohnsituation ohne Weiteres nachvollziehbar. Da der deklarierte Eigenmietwert offensichtlich um 50 Prozent von der bei den Akten liegenden Einschätzung abgewichen sei, hätte die Steuerverwaltung nachfragen müssen. Er habe sich aus seiner Sicht immer korrekt verhalten, nämlich den Eigenmietwert so bewertet, wie er es als angemessen betrachtete.

#### **4.**

Zu klären ist, ob es sich beim Schreiben des Gemeindesteuernamts vom 9. Januar 2012 resp. der darin mitgeteilten Höhe des Eigenmietwerts grundsätzlich um eine neue Tatsache resp. um ein neues Beweismittel im Sinn von Art. 151 Abs. 1 DBG handelt, das der Steuerbehörde nicht bekannt war und daher eine Nachbesteuerung veranlassen kann (nachfolgend E. 5.1). Fraglich ist sodann, wie es sich mit dem Vorbringen des Beschwerdeführers verhält, er habe den Eigenmietwert im Sinn von Art. 151 Abs. 2 DBG vollständig und genau angegeben. Falls die Steuerbehörde dessen Bewertung (stillschweigend) anerkannt hat, kommt es nach dieser Bestimmung nicht mehr auf die Richtigkeit der Bewertung an (E. 5.2). Im Weiteren ist zu beurteilen, ob die Steuerbehörde sich die ursprüngliche Einschätzung des Eigenmietwerts (normativ) als bekannt anrechnen lassen muss (E. 6). Schliesslich bleibt zu prüfen, ob eine Unternutzung der Liegenschaft den Nachbesteuerungsgrund zu neutralisieren vermag (E. 7).

#### **5.**

##### **5.1.**

**5.1.1.** Als im Sinn von Art. 151 Abs. 1 DBG "nicht bekannt" gelten zum Zeitpunkt der (ordentlichen) Veranlagung vorhandene Tatsachen und Beweismittel (**BGE 144 II 359** E. 4.5.1; Urteil 2C\_868/2020 vom 25. August 2021 E. 2.1.1). Das Nachsteuerverfahren setzt damit sogenannte unechte Noven voraus. Neu - und daher nachsteuerrelevant - sind Tatsachen und Beweismittel, die bei der ordentlichen Veranlagung nicht in den Akten der Steuerbehörde waren. Die unterbliebene und unvollständige Veranlagung muss auf den unvollständigen Aktenstand zum Zeitpunkt der ordentlichen Veranlagung zurückzuführen sein (Urteil 2C\_263/2018 vom 11. Februar 2019 E. 3.3 mit Hinweisen; MARTIN E. LOOSER, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, N. 14 und 31c zu Art. 151 DBG).

Der Stand der Akten, nach dem sich die Frage beantwortet, welche Tatsachen oder Beweismittel der Steuerbehörde zum Zeitpunkt der ordentlichen Veranlagung bekannt waren, beschränkt sich rechtsprechungsgemäss auf die Akten der *aktuellen Steuerperiode* (Urteil 2C\_230/2015 vom 3. Februar 2016 E. 3.2 mit Hinweis auf PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, N. 22 zu Art. 151 DBG). Informationen, die andere (frühere oder auch spätere) Steuerperioden betreffen, gelten in diesem Sinn nicht als aktenkundig (vgl. OLIVIER MARGRAF, in: Besprechung des Urteils 2C\_868/2020 vom 25. August 2021, ASA 2021-2022 S. 765). Erst wenn sich in den Unterlagen zur aktuellen Steuerperiode offensichtliche Unstimmigkeiten (dazu unten E. 6) zeigen, entsteht eine periodenübergreifende Abklärungspflicht, die den behördlichen Beizug auch von Akten früherer Steuerperioden beinhaltet. Im Urteil 2C\_868/2020 vom 25. August 2021 merkte das Bundesgericht beiläufig an, aus dem Präjudiz 2C\_230/2015 ergebe sich keine Einschränkung des Aktenstands auf die aktuelle Steuerperiode (E. 4.2.1). In der Literatur wird das Urteil 2C\_868/2020 vom 25. August 2021 mitunter dahin verstanden, das Bundesgericht nehme Abstand von seiner Rechtsprechung, wonach der massgebende Aktenstand auf die betreffende Steuerperiode beschränkt ist. Dies lasse die Frage aufkommen, welche zusätzlichen Akten - neben denjenigen der betroffenen Steuerperiode - die veranlagende Steuerbehörde denn berücksichtigen müsse (CORINNA BIGLER, Das Nachsteuerverfahren vor Gericht: Aktualitäten aus der zürcherischen und bundesgerichtlichen Rechtsprechung, in: StR 2022 S. 202, mit Hinweisen auf divergierende Lehrmeinungen; vgl. auch die Angaben bei LOCHER, a.a.O., N. 22 zu Art. 151 DBG). Es besteht kein Anlass, um von einer Praxisänderung auszugehen: Zum einen hat das Bundesgericht die Frage im Urteil 2C\_868/2020 ausdrücklich offengelassen (vgl. dort E. 4.2.2); zum andern ist nach ständiger Rechtsprechung ein Beizug von Akten früherer Steuerperioden durchaus dann angezeigt, wenn in den Unterlagen zur aktuellen Steuerperiode offensichtliche Unstimmigkeiten aufscheinen.

**5.1.2.** Das Schreiben des Gemeindesteuernamts vom 9. Januar 2012 mit der Bewertung des Eigenmietwerts befand sich zwar im Aktenbestand der Steuerverwaltung - weshalb der Steuerkommissär im Zusammenhang mit der Veranlagung für das Jahr 2018 die Diskrepanz zum deklarierten Wert entdeckte -, nicht jedoch bei den (massgebenden) Akten der jeweiligen streitgegenständlichen Veranlagungen betreffend die Steuerjahre 2012 bis 2017.

Damit liegt grundsätzlich eine neue Tatsache resp. ein neues Beweismittel im Sinn von Art. 151 DBG vor.

**5.2.** Der Beschwerdeführer beruft sich allerdings auf Art. 151 Abs. 2 DBG und bringt vor, er habe den Eigenmietwert im Sinn von Art. 151 Abs. 2 DBG vollständig und genau angegeben. Damit sei eine Nachbesteuerung ausgeschlossen, weil die Steuerbehörde die von ihm deklarierte Bewertung des Eigenmietwerts anerkannt habe.

Art. 151 Abs. 2 DBG sieht vor, dass bei vollständiger und genauer Angabe eines Einkommens in der Steuererklärung, dessen Bewertung die Steuerbehörden anerkannt haben, keine Nachsteuer erhoben werden kann, selbst wenn die Bewertung ungenügend war. Demnach bezieht sich die Unvollständigkeit einer rechtskräftigen Veranlagung (Art. 151 Abs. 1 DBG) nicht nur auf beweisbare Tatsachen, also auf das Steuersubstrat als solches; eine nachsteuerbegründende Unvollständigkeit kann auch in Form einer ungenügenden Bewertung eines vollständig und genau deklarierten Steuersubstrats gegeben sein, solange die Steuerbehörde die Bewertung nicht anerkannt hat.

Im vorliegenden Fall hat sich der Beschwerdeführer der Bewertung durch das Gemeindesteuernamt angeschlossen resp. sich ihr unterzogen, indem er für das Steuerjahr 2011 nutzungsdauerbedingt zutreffend einen halbierten Eigenmietwert deklariert hat und für die Folgejahre 2012 bis 2017 denselben halbierten Eigenmietwert weiterführte mit der nachgeschobenen Begründung, es bestehe eine Unternutzung von 50 Prozent. Somit geht es nicht um eine abweichende Bewertung, sondern um eine Frage des Steuersubstrats, das der Beschwerdeführer im Übrigen nicht "vollständig und genau angegeben" hat. Eine solche Deklaration kann nicht Gegenstand einer (stillschweigenden) Anerkennung seitens der Verwaltung sein.

## 6.

Unter diesen Voraussetzungen stellt sich einzig die Frage, ob die Steuerbehörde sich die Einschätzung des Eigenmietwerts durch das Gemeindesteuernamt als bekannt anrechnen lassen muss, so dass die Möglichkeit einer Nachbesteuerung entfällt.

**6.1.** Im Nachsterverfahren sind die Vorschriften über die Verfahrensgrundsätze sowie das Veranlagungs- und das Beschwerdeverfahren sinngemäss anwendbar (Art. 153 Abs. 3 DBG). Damit gelten auch hier die allgemeinen Grundsätze zur Untersuchungsmaxime, Beweisführungslast und Mitwirkungspflicht (**BGE 121 II 273** E. 3c/aa).

Danach arbeiten Behörden und Steuerpflichtige grundsätzlich gemeinsam auf eine richtige und vollständige Veranlagung hin. Nach Art. 123 Abs. 1 DBG stellen die Veranlagungsbehörden zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest. Die Behörde prüft die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (Art. 130 Abs. 1 DBG). Sie untersucht den gesamten Sachverhalt, einschliesslich Tatsachen, die sich zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken (**BGE 147 II 209** E. 5.1.3).

Der Untersuchungspflicht der Steuerbehörde stehen Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen gegenüber (vgl. Art. 124 ff. DBG; **BGE 148 II 285** E. 3.1.1). Dieser muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG), insbesondere das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen (Art. 124 Abs. 2 DBG). Er trägt die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung. Ist er sich über die steuerrechtliche Bedeutung einer Tatsache im Unklaren, darf er diese nicht einfach verschweigen, sondern hat er auf die Unsicherheit hinzuweisen (Urteile 2C\_868/2020 vom 25. August 2021 E. 2.2.1, 2C\_651/2017 vom 2. November 2017 E. 2.2.1).

## 6.2.

**6.2.1.** Im "gemischten" System der Feststellung der Besteuerungsfaktoren besteht somit eine gesteigerte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen. Die Steuerbehörde darf sich grundsätzlich darauf verlassen, dass die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ist (Urteil 9C\_750/2023 vom 18. Dezember 2023 E. 2.4.8). Sie ist nicht verpflichtet, ohne besonderen Anlass Quervergleiche mit Akten anderer Steuerpflichtiger vorzunehmen oder im Steuerdossier nach weiteren Informationen zu suchen. Eine Pflicht zur ergänzenden Untersuchung im ordentlichen Veranlagungsverfahren besteht nur, wenn die Steuererklärung offensichtliche Fehler enthält. Der Nachsteuertatbestand setzt also eine grobe Nachlässigkeit resp. Missachtung der Untersuchungspflicht voraus, die den Kausalzusammenhang zwischen der fehlerhaften Deklaration und der ungenügenden oder unvollständigen Veranlagung unterbricht. Haben die Steuerbehörden in voller Kenntnis von Ungereimtheiten davon abgesehen, zusätzliche Abklärungen zu treffen, sind keine neuen Tatsachen im Sinn von Art. 151 Abs. 1 DBG gegeben. Dagegen ist die behördliche Untersuchungspflicht nicht verletzt, wenn die Behörde aufgrund einer nicht ohne Weiteres augenfälligen Unstimmigkeit in der Steuererklärung nicht zwingend Verdacht schöpfen musste. War ein Mangel bloss erkennbar - d.h. sind die Angaben des Steuerpflichtigen nicht offenkundig unstimmtig -, so genügt dies nicht, um zu fingieren, die betreffende Tatsache sei der Behörde schon bei der Veranlagung bekannt gewesen resp. es müsse ihr ein entsprechendes Wissen zugerechnet werden (zum Ganzen **BGE 144 II 359** E. 4.5.1; Urteile 9C\_615/2022 vom 15. März 2023 E. 4.3.3, 2C\_396/2022 vom 7. Dezember 2022 E. 6.1.4, 2C\_868/2020 vom 25. August 2021 E. 2.2.2, 2C\_651/2017 vom 2. November 2017 E. 2.2.2, 2C\_1023/2013 vom 8. Juli 2014 E. 2.2, in: StE 2014 B 97.41 Nr. 27).

Zur Beurteilung der Frage, ob eine Nachbesteuerung zulässig ist, sind die Untersuchungspflicht der Steuerbehörde und die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen wie erwähnt (E. 3.1.1 hiervor) gegeneinander abzuwägen. So kann jedenfalls bei einer absichtlichen oder grobfahrlässigen Falschdeklaration nur ausnahmsweise auf eine grobe Nachlässigkeit seitens der Behörde erkannt werden, die den Kausalzusammenhang zwischen der falschen Deklaration und der unvollständigen Veranlagung unterbricht. Ist die ungenügende Veranlagung hingegen Folge einer unzutreffenden rechtlichen Auffassung oder einer vom Pflichten in guten Treuen abgegebenen Bewertung eines Steuerfaktors, so fällt ein behördliches Versäumnis freilich mehr ins Gewicht.

**6.2.2.** Die Nachbesteuerung stellt im Prinzip eine Revision zugunsten des Fiskus dar (LOOSER, a.a.O., N. 1 zu Art. 151 DBG). Mit Blick auf das zur gebotenen Aufmerksamkeit Gesagte fällt auf, dass die Revision einer rechtskräftigen Verfügung *zugunsten* des Steuerpflichtigen (Art. 147 Abs. 1 lit. a und b DBG) nach dem Wortlaut des Gesetzes ausgeschlossen ist, wenn der Gesuchsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (Art. 147 Abs. 2 DBG). Dieses Erfordernis der zumutbaren Sorgfalt fehlt in Art. 151 Abs. 1 DBG. Ein Grund für eine harmonisierende Auslegung der beiden Revisionstatbestände besteht indessen nicht. Die im Vergleich von Art. 147 Abs. 2 und Art. 151 Abs. 1 DBG zum Ausdruck kommende Asymmetrie bezüglich der Sorgfaltspflicht ist systembedingt, folgt sie doch aus dem Umstand, dass das "gemischte" System der Feststellung der Besteuerungsfaktoren dem Steuerpflichtigen ein hohes Mass an Selbstverantwortung auferlegt und sich die Steuerbehörde im Gegenzug grundsätzlich darauf verlassen darf, dass die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ist.

**6.3.** Nachdem der Beschwerdeführer in der Steuererklärung 2011 entsprechend dem erst Anfang Juli erfolgten Bezug der Wohnliegenschaft nur den halben Eigenmietwert zu versteuern hatte, deklarierte er auch in den folgenden Steuerperioden 2012 bis 2017 stets nur die Hälfte des vom Gemeindesteuernamt geschätzten Eigenmietwerts, wobei er keine Angaben über eine mögliche Unternutzung machte (dazu unten E. 7). Das kantonale Steuernamt bemerkte die insoweit zu tiefe Deklaration erst bei der Prüfung der Steuererklärung 2018. Die jeweilige Deklaration des Eigenmietwerts in den Vorperioden war - jedenfalls ohne jegliche Angaben über die nach Auffassung des Steuerpflichtigen angemessene Berücksichtigung einer Unternutzung - falsch. In dieser Situation kann nur ausnahmsweise eine grobe Nachlässigkeit seitens der Behörde angenommen werden (vgl. oben E. 6.2.1). Ein solcher Ausnahmefall ist nicht gegeben. Die Verwaltung hätte angesichts der Diskrepanz zwischen dem Verkehrswert der Wohnliegenschaft (gemäss Liegenschaftsverzeichnis Fr. 1'785'000.-) und dem deklarierten Eigenmietwert zwar Verdacht schöpfen können. Dies bewirkt aber wie erwähnt noch keine Unterbrechung des Kausalzusammenhangs zwischen falscher Deklaration und unvollständiger Veranlagung. Auch der Umstand, dass die Unstimmigkeit anlässlich der Prüfung der Steuererklärung 2018 entdeckt wurde, ohne dass neue oder zusätzliche Informationen aufgetaucht wären, führt nicht zum Schluss, in den Vorjahren habe ein gravierender Untersuchungsmangel vorgelegen.

## 7.

Es bleibt zu prüfen, ob die zu tiefe Angabe des Eigenmietwerts durch steuersenkende neue Tatsachen ganz oder teilweise kompensiert wird.

**7.1.** Unter Vorbehalt des Grundsatzes von Treu und Glauben kann der Steuerpflichtige im Nachsteuerverfahren seinerseits steuersenkende Tatsachen geltend machen. Das bedeutet indessen nicht, dass alle steuerbestimmenden Faktoren bei dieser Gelegenheit überprüft werden dürften. Abgesehen von offensichtlichen Irrtümern kann auf die Veranlagung nur in denjenigen Punkten zurückgekommen werden, die Gegenstand der Nachbesteuerung sind (Urteil 2C\_396/2022 vom 7. Dezember 2022 E. 6.1.2).

**7.2.** Der Beschwerdeführer macht geltend, er habe den in den Steuerjahren 2012 bis 2017 veranschlagten Eigenmietwert *im Ergebnis* vollständig und genau deklariert, weil nach dem Auszug der Söhne eine Unternutzung um just 50 Prozent eingetreten sei. Wenn es sich so verhielt, wie der Beschwerdeführer nachträglich geltend machte - dass nämlich eines von zwei gleichwertigen Stockwerken ab der Steuerperiode 2012 leerstand -, hätte er jedoch in den jeweiligen Steuererklärungen die Umstände benennen müssen, die seiner Meinung nach eine Unternutzung von 50 Prozent rechtfertigten, zumal er nicht davon ausgehen durfte, die Steuerbehörde werde die Unternutzung ohne Weiteres gerade in diesem Umfang anerkennen; eine entsprechende Anpassung des Eigenmietwerts erfolgt im Einzelfall abhängig von der Grösse und Funktion der genutzten und leerstehenden Räume. Im Steuerverfahren ist nicht nur die Steuerbehörde, sondern auch der Steuerpflichtige verpflichtet, sich nach Treu und Glauben zu verhalten (Art. 5 Abs. 3 BV; vgl. **BGE 97 I 125 E. 3**). Ein Verhalten gilt namentlich dann als treuwidrig (vgl. Art. 2 Abs. 2 ZGB), wenn es widersprüchlich ist (*venire contra factum proprium*; Urteil 2C\_442/2018 vom 3. Juni 2019 E. 3.2.3).

**7.3.** Die grundsätzliche Beschränkung auf das Thema des Nachbesteuerungsgrundes einerseits und die Vorgaben von Treu und Glauben andererseits führen einmal zum Schluss, dass steuermindernde Tatsachen nur geltend gemacht werden können, wenn sie mit dem Nachsteuerverfahren zusammenhängen. Zudem müssen sie aus Sicht des Steuerpflichtigen in dem Sinn neu sein, als ihre nachträgliche Geltendmachung durch den Nachbesteuerungsgrund veranlasst wird. Letzteres trifft namentlich dann zu, wenn die Veranlagungsrelevanz der steuermindernden Tatsache erst durch die nachsteuerbegründende Tatsache ersichtlich geworden ist (zu den in beiden Punkten unterschiedlichen Auffassungen in Rechtsprechung und Lehre vgl. LOOSER, a.a.O., N. 29 ff. zu Art. 151 DBG). Es wäre treuwidrig, eine vermeintlich steuermindernde Tatsache, deren rechtliche Umsetzung und allfällige Bewertung ungewiss sind, gleichsam in Reserve zu halten für den Fall, dass eine unvollständige Deklaration aufgedeckt wird. Da vorliegend zwar der sachliche Zusammenhang gegeben ist, eine zuvor nie deklarierte Unternutzung aber keineswegs erst durch das Nachsteuerverfahren relevant geworden ist, kann der Beschwerdeführer diesen Umstand im Nachbesteuerungsverfahren nicht als steuermindernden Faktor geltend machen. Das angefochtene Urteil ist auch unter diesem Aspekt bundesrechtskonform.

### **III. Staats- und Gemeindesteuern**

**8.**

Was die kantonalen Steuern (Staats- und Gemeindesteuern) betrifft, stimmt die hier interessierende Rechtslage - soweit nicht ohnehin bundesrechtlich harmonisiert - mit derjenigen zur direkten Bundessteuer überein (vgl. namentlich zur Untersuchungsmaxime Art. 46 Abs. 1 StHG und § 138 Abs. 1 StG/ZH; zu den Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen Art. 42 Abs. 1 StHG und § 133 Abs. 2 StG/ZH; zur Nachsteuer Art. 53 Abs. 1 StHG und § 160 StG/ZH; zum Eigenmietwert § 21 Abs. 1 lit. b und Abs. 2 StG/ZH). Entsprechend ist das angefochtene Urteil hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern 2012 bis 2017 ebenfalls zu bestätigen.

### **IV. Verfahrensausgang, Kosten und Entschädigung**

**9.**

Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist sowohl für die direkte Bundessteuer als auch für die Staats- und Gemeindesteuern abzuweisen. Diesem Verfahrensausgang entsprechend sind die Gerichtskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Es ist keine Parteientschädigung geschuldet (Art. 68 Abs. 1 und 3 BGG).

### **Demnach erkennt das Bundesgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die Gerichtskosten von Fr. 4'000.- werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

**3.**

Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, dem Kantonalen Steueramt Zürich, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Luzern, 21. Oktober 2024

Im Namen der III. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Parrino

Der Gerichtsschreiber: Traub