

BGer 2C_1120/2014 vom 25. Mai 2016

Bundesgericht, 2016-05-25, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_1120_2014

FR: TF 2C_1120/2014 du 25 mai 2016

IT: TF 2C_1120/2014 del 25 maggio 2016

Erwägungen

E. 1.1

Gegen die angefochtenen Urteile ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig (Art. 82 lit. a BGG i.V.m. Art. 146 DBG [SR 642.11] und Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14], Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG , Art. 90 BGG). Die Beschwerdeführerin ist als Steuerpflichtige zur Erhebung der Rechtsmittel legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG und Art. 73 Abs. 2 StHG). Auf die frist- (Art. 100 Abs. 1 BGG) und formgerecht (Art. 42 BGG) eingereichten Beschwerden ist einzutreten. Der Antrag, das Nachsteuerverfahren einzustellen, ist dahingehend zu verstehen, dass die angefochtenen Urteile aufzuheben seien und auf die Erhebung der Nachsteuer betreffend beide Steuerarten zu verzichten sei.

E. 1.2

Stehen - wie hier - sowohl die direkte Bundessteuer als auch die Kantons- und Gemeindesteuern zur Diskussion, so hat das Verwaltungsgericht grundsätzlich zwei Entscheide zu fällen, wobei beide im gleichen Akt ergehen können (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1 S. 262). Die steuerpflichtige Person hat ihrerseits grundsätzlich zwei Beschwerden an das Bundesgericht einzureichen, welche wiederum in der gleichen Rechtschrift enthalten sein können.

Die Vorinstanz hat zwei getrennte Urteile erlassen, wovon das eine die Staats- und Gemeindesteuern, das andere die direkte Bundessteuer betrifft. Die Beschwerdeführerin hat die Urteile der Vorinstanz korrekt angefochten mit zwei gleichlautenden Beschwerden, welche sowohl die Staats- und Gemeindesteuern als auch die direkte Bundessteuer betreffen. Das Bundesgericht hat dementsprechend zwei Dossiers angelegt. Da beide Steuerarten auf demselben Sachverhalt beruhen und sich dieselben Rechtsfragen stellen, sind die beiden Verfahren zu vereinigen und die Beschwerden in einem einzigen Urteil zu erledigen (Art. 71 BGG in Verbindung mit Art. 24 BZP ; BGE 131 V 59 E. 1 S. 60 f. mit Hinweis, vgl. auch Urteil 2C_182/2014 vom 26. Juli 2014 E. 1).

E. 2.1

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und Art. 96 BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist folglich weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden (BGE 139 II 404 E. 3 S. 415).

E. 2.2

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinn von Art. 95 BGG beruht (Art. 105 Abs. 2 BGG). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet dabei "willkürlich" (BGE 140 III 115 E. 2). Die beschwerdeführende Partei kann die Feststellung des Sachverhalts unter den gleichen Voraussetzungen beanstanden, wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG).

Gestützt auf Art. 105 Abs. 2 BGG ist darauf hinzuweisen, dass die Vorinstanz in Bezug auf die Nachsteuer für die direkte Bundessteuer fälschlicherweise von einem Betrag von Fr. 25'655.50 ausgegangen ist. Dieser Betrag entspricht der erstinstanzlich festgesetzten Nachsteuer für die Staats- und Gemeindesteuern (inkl. Verzugszinsen; diese wurden durch die Vorinstanz aufgrund einer veränderten Berechnung erhöht, was zu einer reformatio in peius führte); für die direkte Bundessteuer wurde eine Nachsteuer von Fr. 12'385.-- (inkl. Verzugszins) auferlegt.

I. Direkte Bundessteuer

E. 3.1

Die Beschwerdeführerin und ihr verstorbener Ehemann hatten unter dem Güterstand der Errungenschaftsbeteiligung gelebt. Dem angefochtenen Urteil ist nichts über die Zuteilung der Vermögenswerte auf die Gütermassen zu entnehmen. Die Vorinstanz erwog im Wesentlichen, bei einer verstorbenen Person, die verheiratet gewesen sei, bestimme sich der Nachlass und dessen Teilung aus dem Saldo der Aktiven und Passiven nach Durchführung der güterrechtlichen Auseinandersetzung. Das Eigengut des Verstorbenen sei im Steuerinventar mit Fr. 698'833.--, das gesamte Inventarvermögen mit Fr. 1'270'749.25 beziffert worden. Der "Nettonachlass" habe somit knapp Fr. 1 Mio. betragen. So seien die Ausgleichszahlungen von je Fr. 275'000.-- an die beiden Töchter des Verstorbenen mit deren Erbquote von einem Viertel zu erklären. Die Steuerpflichtige habe am Vermögen und Ertrag der Einzelfirma des Verstorbenen zur Hälfte aus Güterrecht partizipiert und zu einem weiteren Viertel entsprechend ihrer Erbquote aus Erbrecht. Mit der Deklaration der Hälfte des Ertrags der Einzelfirma sei der tatsächliche Anteil der Steuerpflichtigen am Geschäftsertrag unvollständig, indem der ihr aus Güterrecht vorweg zustehende Anteil am ehelichen Vermögensertrag unberücksichtigt geblieben sei.

E. 3.2

Die Beschwerdeführerin macht geltend, der Erblasser habe die Einzelfirma in die Ehe eingebracht, weshalb diese samt Geschäftsvermögen dessen Eigengut zuzuordnen sei. Das Geschäftsvermögen bilde nicht Errungenschaft und falle daher nicht in die güterrechtliche Auseinandersetzung.

E. 3.3

Das Steueramt räumt in der Beschwerdeantwort ein, es treffe zu, dass die Firma in die Ehe eingebracht worden sei. Der Mehrwert der Firma stehe indessen als Arbeitserwerb der Errungenschaft zu, an der die Beschwerdeführerin zur Hälfte partizipiert habe.

E. 4.1

Steuerbar sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen

Erwerbstätigkeit (Art. 18 Abs. 1 DBG). Das Einkommen von Erbengemeinschaften wird den einzelnen Erben, das Einkommen von einfachen Gesellschaften, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften den einzelnen Teilhabern anteilmässig zugerechnet (Art. 10 Abs. 1 DBG).

E. 4.2

Die Nachsteuer ist in Art. 151 DBG (in der bis zum 31. Dezember 2009 gültig gewesenen Fassung vom 14. Dezember 1990 [AS 1991 1184], wobei die am 1. Januar 2010 in Kraft getretene Änderung vom 20. März 2008 lediglich das Marginale betraf [nunmehr "Ordentliche Nachsteuer"; in der hier massgeblichen Fassung "Voraussetzungen"]) wie folgt geregelt:

" 1 Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt 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.

2 Hat der Steuerpflichtige Einkommen, Vermögen und Reingewinn in seiner Steuererklärung vollständig und genau angegeben und das Eigenkapital zutreffend ausgewiesen und haben die Steuerbehörden die Bewertung anerkannt, so kann keine Nachsteuer erhoben werden, selbst wenn die Bewertung ungenügend war."

E. 4.3

Der Güterstand der Errungenschaftsbeteiligung umfasst die Errungenschaft und das Eigengut jedes Ehegatten (Art. 196 ZGB). Eigengut sind von Gesetzes wegen die Vermögenswerte, die einem Ehegatten zu Beginn des Güterstandes gehören oder ihm später durch Erbgang oder sonstwie unentgeltlich zufallen (Art. 198 Ziff. 2 ZGB). Errungenschaft sind die Vermögenswerte, die ein Ehegatte während der Dauer des Güterstandes entgeltlich erwirbt (Art. 197 Abs. 1 ZGB). Die Errungenschaft eines Ehegatten umfasst insbesondere seinen Arbeitserwerb und die Erträge seines Eigengutes (Art. 197 Abs. 2 Ziff. 1 und 4 ZGB). Der Güterstand wird mit dem Tod eines Ehegatten oder mit der Vereinbarung eines andern Güterstandes aufgelöst (Art. 204 Abs. 1 ZGB). Was vom Gesamtwert der Errungenschaft, einschliesslich der hinzugerechneten Vermögenswerte und der Ersatzforderungen, nach Abzug der auf ihr lastenden Schulden verbleibt, bildet den Vorschlag (Art. 210 Abs. 1 ZGB). Jedem Ehegatten oder seinen Erben steht die Hälfte des Vorschlags des andern zu (Art. 215 Abs. 1 ZGB). Die gegenseitigen Vorschlagsforderungen werden verrechnet, woraus sich die Beteiligungsforderung ergibt (Art. 215 Abs. 2 ZGB und Randtitel zu Art. 215 ZGB ; vgl. auch Art. 218 ZGB). Die Beteiligungsforderung ist rein obligatorischer Natur. Sie ist eine Geldforderung und vom Abschluss der güterrechtlichen Auseinandersetzung an zu verzinsen (Art. 218 Abs. 2 ZGB). Bei der güterrechtlichen Auseinandersetzung infolge Todes eines Ehegatten richtet sich die Beteiligungsforderung gegen die Erben des verstorbenen Ehegatten, wenn dessen Errungenschaft einen grösseren Vorschlag erzielt hat; im umgekehrten Fall richtet sie sich seitens der Erbengemeinschaft gegen den überlebenden Ehegatten. Sie beinhaltet keine dingliche Mitberechtigung eines Ehegatten an den Vermögenswerten, die sich in der Errungenschaft des Ehepartners befinden. Von einzelnen (hier nicht massgeblichen) gesetzlichen Ausnahmen abgesehen, begründet die Beteiligungsforderung auch keinen Anspruch auf Zuteilung bestimmter Vermögenswerte

(vgl. Urteil 2C_1019/2012 vom 7. August 2013 E. 4.1; MADELEINE SIMONEK, Steuerliche Probleme der Geschäftsnachfolge bei Ableben eines Personenunternehmers, 1994, S. 80 f.).

E. 4.4

Der Nachlass eines verstorbenen Ehegatten setzt sich zusammen aus dessen Eigengut und der Hälfte von dessen Vorschlag sowie der Hälfte des Vorschlags des überlebenden Ehegatten (vgl. Art. 215 Abs. 1 ZGB). Überlebende Ehegatten erhalten, wenn sie mit Nachkommen zu teilen haben, die Hälfte der Erbschaft (Art. 462 Ziff. 1 ZGB).

E. 5.1

Vorab ist darauf hinzuweisen, dass bei der direkten Bundessteuer kein Vermögen zu versteuern ist, weshalb Gegenstand der Nachsteuer hier nur das Einkommen sein kann. Zunächst ist zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin ihre Einkünfte aus unverteilter Erbschaft korrekt deklariert hat. Sollte dies nicht der Fall sein, wäre zu prüfen, ob die Vorinstanz die Erhebung der Nachsteuer zu Recht bestätigt hat.

E. 5.2

Es ist aktenkundig, dass die Einzelunternehmung des verstorbenen Ehemannes in die Ehe eingebracht wurde und als solche Eigengut im Sinn von Art. 198 Ziff. 2 ZGB bildete; dies bestätigt auch das Steueramt in seiner Vernehmlassung. Die Vorinstanz äussert sich nicht zur Frage, welcher Gütermasse die Unternehmung zuzuordnen sei. Sie geht davon aus, dass der Beschwerdeführerin drei Viertel der Unternehmung zusteht, und folgert daraus, dass diese drei Viertel des daraus fliessenden Ertrags als Einkommen zu versteuern habe. Zur Begründung führt die Vorinstanz an, der Beschwerdeführerin habe in einem ersten Schritt, d.h. güterrechtlich, ein Zweitel aufgrund der Beteiligung am Vorschlag des Ehemannes zugestanden, und in einem zweiten Schritt, d.h. erbrechtlich, ein Zweitel an dem verbleibenden, in die Erbmasse fallenden Teil des Vorschlags.

E. 5.3

Dass die Zusammensetzung der Errungenschaft bzw. des Vorschlags im angefochtenen Entscheid und in der Vernehmlassung des Steueramts unterschiedlich angegeben wird, ist für die hier zu beurteilende Frage nicht von Belang. Selbst wenn die Einzelunternehmung - was nicht erstellt ist - wertmässig teilweise der Errungenschaft des verstorbenen Ehemannes zuzuordnen gewesen wäre und in diesem Umfang Teil des Vorschlags gebildet hätte, wäre die Auffassung der Vorinstanz und des Steueramts unzutreffend.

Massgeblich ist, ob die Beschwerdeführerin jenen Anteil am Geschäftsertrag deklariert hat, welcher ihrem Anteil an der Unternehmung (im Rahmen des Gesamthandverhältnisses der Erbgemeinschaft) entspricht. Die Vorinstanz scheint anzunehmen, dass dieser Anteil drei Viertel betrage, weil der Beschwerdeführer in in diesem Umfang Eigentum an der Unternehmung zustehe. Dabei übersieht sie, dass im Rahmen der güterrechtlichen Auseinandersetzung kein dinglicher Anspruch auf Vermögenswerte des verstorbenen Ehegatten entsteht, sondern lediglich ein obligatorischer Anspruch gegenüber der Erbmasse (vgl. E. 4.3). Die Beschwerdeführerin hat aus Güterrecht keinen Eigentumsanteil oder dinglichen Anspruch an der Unternehmung ihres verstorbenen Gatten erhalten. Aus der güterrechtlichen Auseinandersetzung resultierte allenfalls eine Geldforderung (Beteiligungsforderung) gegenüber dem Nachlass bzw. den Miterbinnen; dazu lässt sich dem angefochtenen Urteil jedoch nichts entnehmen. Für die Veranlagung der direkten

Bundessteuer wäre die Existenz einer Beteiligungsforderung nur insofern relevant, als die Zinsen daraus als Einkommen zu versteuern wären. Der Beschwerdeführerin wurde indessen seitens der Steuerbehörden nicht vorgeworfen, sie habe eine derartige Forderung bzw. die daraus fliessenden Zinsen nicht deklariert. Weil einzig der Ertrag aus der Unternehmung Gegenstand der hier zu beurteilenden Nachsteuer bildet, erübrigen sich weitere Ausführungen.

Nach dem Ableben ihres Gatten führte die Beschwerdeführerin in die Einzelunternehmung zusammen mit den beiden Miterbinnen weiter. Die in dieser Phase erzielten Einkünfte stellen Einkommen aus einer unverteilter Erbschaft dar, weshalb sie anteilmässig zuzurechnen und zu versteuern sind (vgl. E. 4.1). Nachdem weder eine letztwillige Verfügung noch ein Erbvertrag vorliegt, stand der Beschwerdeführerin gemäss der gesetzlichen Erbquote die Hälfte der Erbschaft und damit die Hälfte der Einzelunternehmung zu (vgl. E. 4.4).

E. 5.4

Indem die Beschwerdeführerin für die Einkommenssteuer, soweit die Einzelunternehmung des verstorbenen Ehegatten betreffend, gemäss ihrem Anteil als Erbin die Hälfte des in der jeweiligen Steuerperiode erzielten Gewinns deklarierte, hat sie absolut korrekt gehandelt. Es bestand somit kein Anlass, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, und es kann offen bleiben, ob die Vorinstanz die entsprechenden Voraussetzungen zu Recht bejaht hat.

E. 6

Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2007 und 2008 gutzuheissen und das angefochtene Urteil aufzuheben ist. Die Beschwerdeführerin schuldet für die direkte Bundessteuer 2007 und 2008 keine Nachsteuer.

II. Staats- und Gemeindesteuern

E. 7.1

Die Voraussetzungen für die Erhebung der Nachsteuer sind die gleichen wie im Bund: § 160 StG /ZH stimmt im Wesentlichen mit Art. 151 DBG überein. In Bezug auf die Einkommenssteuer entspricht § 9 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (StG/ZH; LS 631.1) Art. 10 Abs. 1 DBG (Besteuerung der Erbegemeinschaft), und § 18 Abs. 1 StG /ZH entspricht Art. 18 Abs. 1 DBG (selbständige Erwerbstätigkeit). Hinsichtlich der Vermögenssteuer ist § 38 StG /ZH massgeblich; dieser stimmt mit Art. 13 StHG überein. Gemäss Art. 13 Abs. 1 StHG bzw. § 38 Abs. 1 StG /ZH unterliegt der Vermögenssteuer das gesamte Reinvermögen.

E. 7.2

Hinsichtlich der Einkommenssteuer kann auf die Erwägungen zur direkten Bundessteuer verwiesen werden. Dementsprechend hat die Beschwerdeführerin das Einkommen aus der unverteilter Erbschaft für die Staats- und Gemeindesteuern korrekt deklariert.

E. 7.3

Aus dem angefochtenen Urteil geht nicht eindeutig hervor, ob die Nachsteuer (auch) wegen unvollständig deklarierten Vermögens auferlegt wurde. Zwar erwähnt die Vorinstanz im Zusammenhang mit der - ihrer Auffassung nach - unvollständigen Deklaration der Beschwerdeführerin "Ertrag und Vermögen der Einzelfirma" oder "Einkünfte und Vermögen aus der selbständigen Erwerbstätigkeit des verstorbenen Ehemannes".

Rechtsgrundlagen zur Vermögenssteuer zitiert die Vorinstanz indessen nicht; sie gibt auch nicht an, welches Vermögen die Beschwerdeführerin für die Steuerperiode 2008 deklariert hatte.

Wie die Nachsteuer sich zusammensetzt, kann indessen offen bleiben. Im Vermögen aufzurechnen wäre einzig eine allfällige Beteiligungsforderung gegenüber der Erbmasse (vgl. E. 4.3). Ob eine solche Forderung existiert hat und ob sie bereits erfüllt worden ist, ist nicht bekannt und bildet nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens. Die massgeblichen Beträge des Eigenguts und des Nachlasses des verstorbenen Ehegatten sind im Steuerinventar festgehalten, worauf sich auch die Vorinstanz abstützt. Aus dem angefochtenen Urteil ergeben sich keine Hinweise darauf, dass die Beschwerdeführerin einen güterrechtlichen Forderungsanspruch fälschlicherweise nicht deklariert hat. Indem die Beschwerdeführerin (jedenfalls für das Jahr 2007; vgl. vorstehenden Abschnitt am Ende) entsprechend ihrem Anteil als Erbin die Hälfte des Nachlassvermögens als Anteil aus unverteilter Erbschaft deklarierte, hat sie absolut korrekt gehandelt.

E. 7.4

Bei diesem Ergebnis braucht nicht geprüft zu werden, ob die Vorinstanz die Voraussetzungen für die Erhebung einer Nachsteuer zu Recht bejaht hat. Zudem ist nicht auf die *reformatio in peius* einzugehen, welche die Vorinstanz im Zusammenhang mit der Berechnung der Verzugszinsen vorgenommen hat.

E. 8

Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die Beschwerde betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2007 und 2008 gutzuheissen und das angefochtene Urteil aufzuheben ist. Die Beschwerdeführerin schuldet für die Staats- und Gemeindesteuern 2007 und 2008 keine Nachsteuer.

III. Kosten und Entschädigung

E. 9

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Gerichtskosten von Fr. 3'000.-- dem unterliegenden Kanton Zürich, um dessen Vermögensinteresse es geht, aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 und 4 BGG). Der Kanton Zürich hat die Beschwerdeführerin für das bundesgerichtliche Verfahren angemessen zu entschädigen (Art. 68 Abs. 2 BGG). Die Sache ist zur Neuverlegung der Kosten- und Entschädigungsfolgen im vorangegangenen Verfahren an die Vorinstanz zurückzuweisen (Art. 68 Abs. 5 BGG).

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