

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00127 vom 12. März 2015

ZH Verwaltungsgericht, 2015-03-12, DE

Quelle: https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2014.00127

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00127 du 12 mars 2015

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00127 del 12 marzo 2015

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2004 | Beweislastverteilung für den (Fort-)Bestand steuermindernd geltend gemachter Darlehen und Darlehenszinsen. Die hierfür beweispflichtigen Pflichtigen weisen nicht nach, dass die von ihnen steuermindernd geltend gemachten Darlehensschulden tatsächlich (noch) bestehen und es sich nicht etwa um von einer rückzahlungspflicht befreite Erbvorbezüge handelt. Es ist für die zur Beurteilung stehende Steuerperiode unerheblich, wenn der Bestand eines streitbetroffenen Darlehens in früheren Steuerperioden nicht weiter hinterfragt und in einer Schenkungssteuerveranlagung berücksichtigt wurde. Die vereinbarte Darlehensverzinsung erscheint angesichts der wenig geklärten Darlehenseinräumung, der erst nachträglich vereinbarten Verzinsungspflicht und mangels regelmässiger Zinszahlungen simuliert. Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

OR) ausdrücklich vereinbart werden. Zudem sind in der zürcherischen Vermögenssteuer die privaten Schulden des Steuerpflichtigen voll abzugsfähig (§ 46 StG).

E. 2.1

Mit den Pflichtigen ist festzustellen, dass die Vorinstanz die rechtlichen Grundlagen zutreffend und vollständig dargestellt hat. Demnach werden von den Einkünften gemäss § 31 Abs. 1 lit. a StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG (in der Ende 2004 jeweils geltenden Fassung) die privaten Schuldzinsen im Umfang der nach den §§ 20 und 21 StG bzw. Art. 20 und 21 DBG steuerbaren Vermögenserträge und weiterer Fr. 50'000.- abgezogen. Schuldzinsen sind Vergütungen, die Entgelt des Schuldners an den Gläubiger für das ihm während einer im Voraus bestimmten oder unbestimmten Dauer zur Verfügung gestellte und rückzahlbare Kapital bilden und als Quote desselben regelmässig in Prozenten berechnet werden (RB 1992 Nr. 24). Für das gewöhnliche Darlehen unter Privaten geht Art. 313 Abs. 1 des Obligationenrechts (OR) allerdings von der Unverzinslichkeit aus. Der Kapitalzins muss also in diesen Verhältnissen im Gegensatz zum kaufmännischen Verkehr (Art. 313 Abs.

E. 2.2

Zutreffend hat die Vorinstanz weiter festgestellt, dass Schulden wie Schuldzinsen steuermindernde Tatsachen darstellen: Nach dem allgemeinen Grundsatz von Art. 8 des Zivilgesetzbuchs (ZGB), der auch im öffentlichen Recht gilt (statt vieler BGr, 27. September 2013, 2C_104/2013 und 2C_105/2013, E. 2.4), trägt die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen, wogegen die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen

beweisbelastet ist. Soweit lediglich der Fortbestand einer steuermindernden Schuld umstritten ist, da diese infolge Erlass oder Rückzahlung allenfalls nicht mehr bestehen könnte, ist grundsätzlich die Steuerbehörde hierfür beweispflichtig, da vom Steuerpflichtigen nicht verlangt werden kann, dass er die negative Tatsache einer Nichtrückzahlung oder eines Nichterlasses der eingegangenen Schuld nachweist. Die Beweislast ist jedoch umzukehren und wiederum dem Steuerpflichtigen aufzuerlegen, wenn die vorhandenen Indizien bereits stark darauf hinweisen, dass die steuermindernd geltend gemachte Schuld nicht mehr fortbesteht (vgl. BGr, 15. September 2014, StR 69/2014, S. 893 ff.). Zudem hat der Steuerpflichtige die tatsächliche Zahlung von Schuldzinsen nachzuweisen, will er diese steuermindernd in Abzug bringen.

E. 2.3

Umstritten ist der Bestand eines Darlehens von Fr. ..., welches der Vater des Pflichtigen im Rahmen der Übereignung der Liegenschaft in D-Strasse 01 in E seinem Sohn gewährt haben soll. Obwohl die Darlehenseinräumung aufgrund des öffentlich beurkundeten Abtretungsvertrags vom 30. Juli 1996 erstellt ist und die aufgrund der Abtretung der Liegenschaft erfolgte Schenkungssteuerverfügung des kantonalen Steueramts den Bestand des Darlehens ebenfalls bestätigt, erachtet die Vorinstanz das Darlehen deswegen per 31.12.2004 nicht als erstellt, da es an einem schriftlichen Darlehensvertrag über den Betrag von Fr. ... mangelt und Rückzahlungsmodalitäten nicht vereinbart seien. Zudem fehle es an Sicherheiten – ein unabhängiger Dritter hätte das Darlehen so nicht gewährt.

E. 2.3.1

Erstellt ist, dass die Eltern des Pflichtigen diesem eine ganze Reihe von Darlehen eingeräumt haben, wobei offensichtlich ein lückenloser Nachweis der einzelnen Darlehen mindestens papiermässig nicht möglich ist. Wohl haben die Eltern und der Pflichtige im April 2006 den Gesamtbetrag dieser Darlehen inkl. aufgelaufene Zinsen unterschriftlich per 31. Dezember 2005 auf Fr. ... vereinbart. Tatsächlich ist jedoch nicht erstellt, wie dieser Betrag sich zusammensetzt und inwieweit der Betrag von Fr. ... aus der Übereignung der Liegenschaft in E in diesem Betrag enthalten ist. Ob dieser Betrag per Stichtag 31.12.2004 überhaupt noch offen war, ergibt sich weder aus den Akten noch der zitierten Vereinbarung. Ebenso unklar ist aufgrund der Akten, ob den Pflichtigen hinsichtlich dieser Darlehensschulden per Stichtag überhaupt eine Rückzahlungsverpflichtung trifft, oder ob vielmehr von nicht rückzahlungspflichtigen Erbvorbezügen auszugehen ist. Der per April 2006 abgeschlossene Darlehensvertrag hält diesbezüglich einzig fest, dass der Darlehensnehmer das Recht habe, "das Darlehen jederzeit ganz oder teilweise zu amortisieren". Unter der Marginale "Kündigung" wird festgehalten, dass "dieser Vertrag [...] auf unbestimmte Zeit" abgeschlossen werde.

E. 2.3.2

Die Pflichtigen haben denn auch als weitere Beweismittel hierzu die Befragung der Eltern des Pflichtigen und des Pflichtigen selbst angeboten. Am 22. August 2006 wurde der Vater des Pflichtigen als Zeuge im Beisein des damaligen Rechtsvertreters der Pflichtigen einvernommen. Zu einzelnen Zahlungen hat der Vater des Pflichtigen keine Aussagen machen können, er hat jedoch den Bestand von Darlehen bestätigt wie auch, dass er die Richtigkeit der Zusammenfassung in der Vereinbarung vom April 2006 anerkenne. Diese sei vor allem aus erbrechtlichen Gründen erstellt worden. Grundlagen oder Abmachungen um die Rückzahlung des Darlehens konnte der Zeuge nicht nennen – vielmehr habe man

sich "in mündlicher Absprache" und in "Abhängigkeit des Finanzstatus", entsprechend der "wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit" des Pflichtigen auf Rückzahlungen geeinigt. Weitere Einvernahmen unterblieben. Bei dieser Sachlage war es vertretbar, in antizipierter Beweiswürdigung auf die Einvernahme der Mutter des Pflichtigen und weitere persönliche Befragungen des Pflichtigen zu verzichten: Selbst wenn diese die Sachdarstellung des Vaters des Pflichtigen bestätigt hätten, ist ohne Weiteres einsichtig, dass damit der dem Pflichtigen auferlegte Beweis hinsichtlich der genauen Zusammensetzung und des Bestands des streitbetroffenen Darlehenssteils und insbesondere der Rückzahlungsverpflichtung nicht erbracht wäre. Durch dieses Vorgehen hat die Vorinstanz weder das rechtliche Gehör noch ihre Begründungspflicht oder das Willkürverbot verletzt.

E. 2.3.3

Sodann ist die Veranlagungsbehörde nicht an ihre Beurteilung eines Sachverhalts in einer früheren Steuerperiode gebunden (RB 2002 Nrn. 93 und 109) und hatte vorliegend aufgrund des neu eingereichten Vertrags vom April 2006 allen Grund, den Sachverhalt neu zu untersuchen. Inwiefern dieses Verhalten eine Verletzung des Vertrauensprinzips darstellen sollte, ist nicht ersichtlich. Richtig ist, dass im Jahr 1996 der Bestand des streitbetroffenen Darlehens nicht weiter hinterfragt und in der bereits zitierten Schenkungssteueranmeldung berücksichtigt wurde. Daraus können die Pflichtigen jedoch für die Veranlagung 2004 schon deswegen nichts ableiten, da Entscheide anderer Steuerbehörden für die vorliegend zu beurteilende Veranlagung nicht verbindlich sind.

E. 2.3.4

Wenn die Vorinstanz im Resultat zum Schluss gekommen ist, dass den Pflichtigen der Nachweis des Bestands des Darlehens(-teils) von Fr. ... per 31.12.2004 nicht gelungen sei, ist dies vertretbar und bei der beschränkten Kognition, welche dem Verwaltungsgericht im Beschwerdeverfahren zukommt, nicht zu beanstanden.

E. 2.4

Den Ausführungen der Vorinstanz unter Ziff. 2 lit. c des angefochtenen Entscheids tritt das Verwaltungsgericht ebenfalls bei. Soweit der Beschwerdegegner sinngemäss die Überprüfung dieser Würdigung durch das Verwaltungsgericht in der Beschwerdeantwort verlangt, ist er darauf zu verweisen, dass ein formelles Anschlussbeschwerderecht im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht nicht besteht (RB 2001 Nr. 94).

E. 2.5

Die Pflichtigen lassen sodann den Bestand eines weiteren Darlehens von Fr. ... behaupten, welches vom Pflichtigen zum Aufbau der FAG vor allem zwischen 1999 und 2001 zugeflossen sei. Insgesamt seien dem Pflichtigen unter diesem Titel in acht Tranchen gar Fr. ... zugeflossen. Auch hierzu fehlt es zunächst an schriftlichen Unterlagen, welche eine entsprechende Darlehensverpflichtung des Pflichtigen gegenüber seinen Eltern per Stichtag 31.12.2004 belegen. Zu Recht hat die Vorinstanz sodann festgestellt, dass sich aus einer Schuld des Pflichtigen gegenüber der von ihm beherrschten F AG über Fr. ... kein direkter Schluss auf Bestand und Höhe eines Darlehens des Pflichtigen gegenüber seinen Eltern ziehen lässt. Hinzu kommt auch hier, dass der genaue Bestand des Darlehens per Stichtag wenig substantiiert geblieben ist bzw. die Differenz zwischen den behaupteten Zahlungen der Eltern (Fr. ...) und der Schuld der F AG (Fr. ...) jedenfalls im Rekursverfahren aktenmässig ungeklärt geblieben ist. Letztlich kommt auch bezüglich dieser behaupteten Schuld hinzu, dass es dem Pflichtigen nicht gelingt, die einem Darlehen innewohnende

grundsätzliche Rückzahlungsverpflichtung zu beweisen, wobei auf die vorstehenden Ausführungen verwiesen werden kann (vgl. auch E. 2.3.2 vorstehend).

E. 2.6

Letztlich beantragen die Pflichtigen die einkommensmindernde Berücksichtigung von Schuldzinsen in der Höhe von Fr.

E. 2.6.1

Für die Abzugsfähigkeit der Schuldzinsen ist entscheidend, ob das verzinsliche Darlehensgeschäft dem übereinstimmenden wirklichen Willen der Beteiligten – hier dem Willen der Eltern des Pflichtigen einerseits und dem Pflichtigen andererseits – entsprochen hat und nicht bloss als Scheingeschäft (Simulation) vorgeschützt worden ist. Denn Grundlage jeden gültigen Rechtsgeschäfts ist gemäss Art. 18 Abs. 1 OR der Parteiwille und nicht die nach aussen dargebotene Rechtsgestaltung. So können simulierte Geschäfte zum einen dazu dienen, das Vorhandensein eines Vertragsverhältnisses vorzutäuschen, obwohl zwischen den Parteien überhaupt kein solches entstehen soll; zum anderen kann durch den Abschluss des Scheingeschäfts von den Parteien das Verdecken eines wirklich beabsichtigten Vertragsverhältnisses angestrebt sein, wobei diesfalls nicht nur ein simulierter Vertrag, sondern auch ein dissimuliertes (verdecktes) Geschäft vorhanden ist. Das Scheingeschäft kann auch in einer Teilsimulation bestehen, bei der nur eine oder einzelne Vertragsbestimmungen, z. B. falsche Angaben über die Verzinsung, vorgetäuscht sind (BGE 117 II 382 E. 2a). Die Simulationsabrede bedarf keiner besonderen Form und kann sich auch aus dem konkludenten Verhalten der Beteiligten ergeben (BGE 112 II 337 E. 4). Die zivilrechtliche Rechtsfolge, dass das simulierte Rechtsgeschäft als ungültig, das verdeckte Rechtsgeschäft hingegen (unter Vorbehalt der Einhaltung allfälliger Formerfordernisse) als verbindlich zu würdigen ist (vgl. dazu Wolfgang Wiegand in: Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 5. A., Basel 2011, Art. 18 N. 51 ff.), muss auch für das Steuerrecht gelten. Der Steuerpflichtige soll gestützt auf § 31 Abs. 1 lit. a StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. a Satz 1 DBG von seinen Einkünften nicht fiktive, sondern nur die tatsächlich geschuldeten Schuldzinsen in Abzug bringen können.

E. 2.6.2

Unbestritten auch nach der Darstellung der Pflichtigen ist, dass die behauptete Darlehenshingabe zunächst jedenfalls zinsfrei erfolgt ist. Dies deckt sich mit der gesetzlichen Regel, dass Darlehen unter Privaten ohne anderslautende Abmachung zinsfrei sind (vgl. vorstehend E. 2.1). Die Pflicht zur Verzinsung der Darlehen wurde vorliegend erst mit Abschluss des Darlehensvertrags vom 20./22 April 2006 vertraglich vereinbart und in einem Anhang und einer Beilage zum genannten Darlehensvertrag betraglich errechnet. Grundsätzlich ist es nicht ausgeschlossen, sich erst nachträglich auf die Verzinsung eines privaten Darlehens zu einigen. Hier ist indessen mit der Vorinstanz festzuhalten, dass die Sachdarstellung der Pflichtigen um den Beginn der Zinspflicht unvollständig, sowie teilweise widersprüchlich war und die Verzinsungspflicht an sich für das allein streitbetroffene Steuerjahr 2004 als unsicher erscheint: Angesichts der gesamten Umstände, nämlich der wenig geklärten Darlehenseinräumung, der erst weit nach Ende der Steuerperiode schriftlich festgehaltenen Verzinsungspflicht und des Umstands, dass offenbar bis heute keine regelmässigen Zinszahlungen erfolgen, erscheint die Zinspflicht für das streitbetroffene Steuerjahr simuliert. Die Berücksichtigung der einkommensmindernd geltend gemachten Zinsen würde im Resultat den Abzug fiktiver,

tatsächlich nicht geschuldeter Schuldzinsen erlauben. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

E. 3

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Eine Parteientschädigung steht ihnen aufgrund ihres Unterliegens nicht 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.