

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00086 vom 2. Dezember 2015**

ZH Verwaltungsgericht, 2015-12-02, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2015.00086](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2015.00086)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00086 du 2 décembre 2015

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00086 del 2 dicembre 2015

## **Regeste**

Staats- und Gemeindesteuern 2011 | Liegenschaftenschenkung während einer Steuerperiode  
Das steuerbare Vermögen bemisst sich nach dem Stand am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht. Das Stichtagsprinzip wird einzig dann durchbrochen, wenn ein Steuerpflichtiger während der Steuerperiode Vermögen erbt. Änderungen im Bestand oder der Bewertung des Vermögens während der Steuerpflicht werden nicht berücksichtigt und demzufolge nicht in die Steuerbemessungsgrundlage mit einbezogen (E. 2.2.1). Die Steuerpflicht in einem anderen Kanton als demjenigen des steuerrechtlichen Wohnsitzes besteht für die gesamte Steuerperiode, auch wenn sie im Laufe des Jahres begründet, verändert oder aufgehoben wird. In diesem Fall wird der Wert der Vermögensobjekte jedoch aufgrund von Art. 4b Abs. 2 StHG im Verhältnis zur Dauer dieser Zugehörigkeit vermindert (E. 2.2.2). Im Fall einer Liegenschaftenschenkung während einer Steuerperiode befinden sich die Liegenschaften per Stichtag im Vermögen des Beschenkten, womit sie in einem ersten Schritt durch den Wohnsitzkanton beim Beschenkten zufolge der diesbezüglich keine Ausnahmen zulassenden gesetzlichen Grundlage ganzjährig zur Besteuerung gelangen. Auszuscheiden zugunsten der Liegenschaftskantone ist ab wirtschaftlicher Zugehörigkeit des Beschenkten, das heisst ab dem Schenkungsdatum. Für den Zeitraum ab Beginn der Steuerperiode bis zur Schenkung ist keine gesetzliche Grundlage für eine weitere Ausscheidung oder gar einen Verzicht auf die Besteuerung durch den Wohnsitzkanton vorgesehen (E. 2.2.3). Die Tatsache, dass der Beschenkte nicht während der gesamten Steuerperiode darüber verfügen konnte, verletzt den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht. Diese Unschärfe des Stichtagsprinzips ist offensichtlich vom Gesetzgeber so gewollt und hinzunehmen. Ebenso wenig liegt eine Verletzung des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung vor, da die Liegenschaften bei der Einschätzung am Wohnsitzkanton abAntrittsdatum nur mehr satzbestimmend berücksichtigt werden (E. 2.2.5). Gutheissung der Beschwerde.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Abteilung SB.2015.00086 Urteil der 2. Kammer vom 2. Dezember 2015 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz) , Verwaltungsrichterin Leana Isler, Verwaltungsrichterin Tamara Nüssle, Gerichtsschreiberin Linda Rindlisbacher. In Sachen Staat Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdeführer, gegen A, vertreten durch RA B, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2011, hat sich ergeben: I. A. In der Steuererklärung 2011 deklarierte der ledige und als Bergführer selbständig erwerbstätige A ein steuerbares Einkommen von Fr. ... (satzbestimmend Fr. ...)

bei einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... (satzbestimmend Fr. ...). Hiervon abweichend schätzte ihn der zuständige Steuerkommissär am 11. Juli 2014 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (satzbestimmend Fr. ...) bei einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... (satzbestimmend Fr. ...) ein. Hier noch interessierend errechnete der Steuerkommissär bezüglich verschiedener Liegenschaften, welche der Vater des Pflichtigen dem Pflichtigen im Laufe des Jahres 2011 schenkte, den Anteil am Repartitionswert für den Zeitraum ab 1. Januar 2011 und dem Erwerbsdatum und wies diese Beträge (insgesamt Fr. ...) dem im Kanton Zürich steuerbaren Vermögen zu. B. Eine hiergegen erhobene Einsprache, mit welcher der Pflichtige den Verzicht auf die Aufrechnung beim steuerbaren Vermögen von Fr. ... verfechten liess, wies das Kantonale Steueramt am 21. Oktober 2014 ab. II. Am 30. Juni 2015 hiess das Steuerrekursgericht den Rekurs des Pflichtigen teilweise gut, indem es auf die Aufrechnungen beim steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen für den Zeitraum ab Beginn der Steuerperiode bis zum Erwerbsdatum verzichtete und zudem bei der Bestimmung des Vermögenssteuerwerts ausserkantonaler Liegenschaften die Umrechnung auf der Basis der Repartitionsfaktoren unterliess. Dies führte zu einer Einschätzung mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (satzbestimmend Fr. ...) bei einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... (satzbestimmend Fr. ...). III. Mit Beschwerde vom 5. August 2015 beantragte das Kantonale Steueramt dem Verwaltungsgericht, die Einschätzung des Pflichtigen sei gemäss Einspracheentscheid vorzunehmen, unter Kostenfolge. Mit Eingabe vom 15. Oktober 2015 liess der Pflichtige die Abweisung der Beschwerde beantragen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Beschwerdeführers. Die Kammer erwägt: 1. Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend die Staats- und Gemeindesteuern können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden.

## **E. 2.1**

§ 38 Abs. 1 StG bestimmt im Einklang mit Art. 13 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz; StHG), dass das gesamte Reinvermögen der Vermögenssteuer unterliegt. Steuerbar sind danach alle Aktiven, soweit sie nicht durch besondere gesetzliche Vorgabe von der objektiven Steuerpflicht ausgenommen sind. Es gilt somit ein Vermögensbegriff, der vom Grundsatz der Gesamtvermögenssteuer geprägt ist und dem Gedanken der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entspricht; er umfasst sämtliche, einer Person zivilrechtlich zustehenden und rechtlich realisierbaren geldwerten Rechte an Sachen sowie an Forderungen und Beteiligungen, seien sie dinglicher oder obligatorischer Natur, unabhängig davon, ob es sich um privates oder geschäftliches, bewegliches oder unbewegliches Vermögen handelt (vgl. BGE 136 II 256 E. 3.4 = Pra 100 [2011] Nr. 3).

### **E. 2.2.1**

Das steuerbare Vermögen bemisst sich nach dem Stand am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht (Art. 66 Abs. 1 aStHG, § 51 Abs. 1 StG). Besteht die Steuerpflicht nur während eines Teils der Steuerperiode, wird die diesem Zeitraum entsprechende Steuer erhoben. Gemäss ausdrücklicher gesetzlicher Vorschrift wird dieses Stichtagsprinzip weiter einzig dann durchbrochen, wenn ein Steuerpflichtiger während der Steuerperiode Vermögen erbt (Art. 66 Abs. 3 aStHG, heute Art. 17 Abs. 3 und 4 StHG; § 51 Abs. 3 und 4

StG). Änderungen im Bestand oder der Bewertung des Vermögens während der Steuerpflicht werden damit - mit der vorstehenden Ausnahme des Erbanfalls - nicht berücksichtigt und demzufolge nicht in die Steuerbemessungsgrundlage mit einbezogen. Aufgrund dieser Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes ist es den Kantonen auch untersagt, weitere Ausnahmen vom Stichtagsprinzip vorzusehen. Insbesondere dürfen sie bei Schenkungen, bei welchen beim Beschenkten an sich die gleichen wirtschaftlichen Verhältnisse vorliegen wie beim Erbanfall, keine analogen Bestimmungen vorsehen (Markus Reich, Postnumerandobesteuerung natürlicher Personen, Bern 1993, S. 37/38; Walter Jakob, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht Teil I/Band 1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. A., Basel 2002, Art. 66 StHG N. 6; Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 51 StG N. 15).

### **E. 2.2.2**

Art. 68 Abs. 2 aStHG (bzw. heute Art. 4b Abs. 2 StHG) regelt demgegenüber Fragen um die Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit in einem anderen Kanton als demjenigen des steuerrechtlichen Wohnsitzes: Diese besteht für die gesamte Steuerperiode, auch wenn sie im Laufe des Jahres begründet, verändert oder aufgehoben wird. In diesem Fall wird der Wert der Vermögensobjekte im Verhältnis zur Dauer dieser Zugehörigkeit vermindert.

### **E. 2.2.3**

Im hier interessierenden Fall einer Liegenschaftenschenkung während einer Steuerperiode besteht bei Ende der Steuerperiode beim Schenker in dessen Wohnsitzkanton wie auch in den jeweiligen Liegenschaftskantonen kein steuerlicher Anknüpfungspunkt mehr, da sich die Liegenschaft(en) per Stichtag nicht mehr im Vermögen des Schenkers befinden. Indessen ist im Licht von Art. 68 Abs. aStHG nach der Dauer der wirtschaftlichen Zugehörigkeit (ab Beginn der Steuerperiode bis zur Schenkung) der Steuerwert der Liegenschaft(en) dem Liegenschaftenkanton zuzuweisen und beim Wohnsitzkanton satzbestimmend zu berücksichtigen. Umgekehrt befinden sich die Liegenschaften per Stichtag im Vermögen des Beschenkten, womit sie in einem ersten Schritt durch den Wohnsitzkanton beim Beschenkten zufolge der diesbezüglich keine Ausnahmen zulassenden gesetzlichen Grundlage ganzjährig zur Besteuerung gelangen. Auszuscheiden zugunsten der Liegenschaftskantone ist ab wirtschaftlicher Zugehörigkeit des Beschenkten, das heisst ab dem Schenkungsdatum. Mit Kreisschreiben Nr. 18 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 27. November 2001 (Die interkantonale Ausscheidung bei Änderung der Steuerpflicht während der Steuerperiode im System der einjährigen Postnumerandobesteuerung mit Gegenwartsbemessung [Natürliche Personen]) werden diese gesetzlichen Grundsätze für die Veranlagungspraxis umgesetzt. Für den Zeitraum ab Beginn der Steuerperiode bis zur Schenkung sieht das Kreisschreiben keine gesetzliche Grundlage für eine weitere Ausscheidung oder gar einen Verzicht auf die Besteuerung durch den Wohnsitzkanton (vgl. Beispiel 13 des Kreisschreibens Nr. 18 der Schweizerischen Steuerkonferenz). Soweit ersichtlich halten sich sämtliche Kantone an diese Vorgaben des Kreisschreibens Nr. 18 der Schweizerischen Steuerkonferenz und haben eigene, gleichlautende Weisungen an die Veranlagungsbehörden erlassen, so der Kanton Zürich in Form der Weisung des kantonalen Steueramts vom 8. April 2002 betreffend Änderung der Besteuerungsgrundlagen von natürlichen Personen während der Steuerperiode im interkantonalen Verhältnis (Weisung 2002).

#### **E. 2.2.4**

Bei der vorstehend zitierten Weisung des kantonalen Steueramts handelt es sich um eine Verwaltungsverordnung, die eine einheitliche, gleichmässige und sachrichtige Praxis des Gesetzesvollzugs sicherstellen soll. Als solche sind die Richtlinien für die Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise verfassungs- oder gesetzeswidrig sind (vgl. Michael Beusch, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht Teil I/Band 2b, 2. A., Basel 2008, Art. 102 DBG N. 15 ff.). Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen hingegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen. Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Dies gilt umso mehr, als es nicht ihre Aufgabe ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrundeliegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der politisch verantwortlichen Exekutive zu setzen (Michael Beusch, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, ST 2005, 613 ff. mit weiteren Hinweisen).

#### **E. 2.2.5**

Inwieweit die Weisung 2002 verfassungs- oder gesetzeswidrig sein soll, ist nicht ersichtlich: Bei der gestützt auf diese Weisung vorgenommenen Besteuerung des Schenkers wie des Beschenkten wird zunächst das gesetzlich verankerte Stichtagsprinzip korrekt umgesetzt. Sodann wird die – ebenfalls gesetzlich geforderte – interkantonale Ausscheidung innerhalb einer Steuerperiode zufolge wirtschaftlicher Zugehörigkeit gemäss den gesetzlichen Vorgaben vorgenommen. Der Liegenschaftskanton erhält während der gesamten Steuerperiode, vorerst zulasten des Wohnsitzkantons des Schenkers und hernach, ab Schenkungsdatum, zulasten des Wohnsitzkantons des Beschenkten den Wert der in seinem Kanton gelegenen Liegenschaft zur Besteuerung zugewiesen. Im Wohnsitzkanton des Schenkers erfolgt die Berücksichtigung des ausserkantonalen Liegenschaftswerts bis zum Schenkungszeitpunkt einzig satzbestimmend, was ebenfalls den gesetzlichen Vorgaben entspricht. Beim Beschenkten wird in dessen Wohnsitzkanton ab dem Schenkungsdatum der Liegenschaftswert nur mehr satzbestimmend berücksichtigt, weil zufolge wirtschaftlicher Zugehörigkeit der ausserkantonale Liegenschaftswert dem Belegenheitskanton zuzuweisen ist. Inwieweit die Weisung 2002 sodann den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verletzt, ist nicht ersichtlich: Insbesondere werden beim Vorgehen gemäss Weisung entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers beim Beschenkten nicht "fiktive" Vermögenswerte besteuert. Der Beschenkte verfügt am für die Vermögenssteuer relevanten Stichtag über die bei ihm besteuerten Vermögenswerte. Richtig ist einzig, dass er nicht während der gesamten Steuerperiode darüber verfügen konnte. Diese Unschärfe des Stichtagsprinzips ist indessen offensichtlich vom Gesetzgeber so gewollt und hinzunehmen (Walter Jakob, a. a. O., Art. 66 StHG N. 2). Ebenso wenig liegt beim hier einzig zu beurteilenden Beschenkten eine Verletzung des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung vor, indem die Liegenschaften bei seiner Einschätzung am Wohnsitzkanton Zürich ab Antrittsdatum nur mehr satzbestimmend berücksichtigt werden.

#### **E. 2.3**

Damit ist zunächst festzustellen, dass die dem Pflichtigen im Laufe des Jahres 2011 von seinem Vater geschenkten Liegenschaften in Zug, Steinhausen und Bern sowie der vom Pflichtigen am 23. Dezember 2011 käuflich erworbene Miteigentumsanteil einer Liegenschaft in Bern sich am für die Bemessung der Vermögenssteuer 2011 relevanten Stichtag im Vermögen des Pflichtigen befunden haben und daher gestützt auf § 51 StG bei der Bemessung des steuerbaren Vermögens zu berücksichtigen sind. Weiter ist aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Vorschrift eine Ausscheidung an die Liegenschaftskantone erst ab Schenkungsdatum vorzunehmen.

#### **E. 2.4**

Hinsichtlich der Bewertung der ausserkantonalen Liegenschaften steht ausser Frage, dass einzig eine unter den Kantonen vereinheitlichte Bewertung auch einheitliche Grundlagen für die interkantonale Steuerauscheidung garantiert. Hierzu dienen die von der Schweizerischen Steuerkonferenz ermittelten Repartitionswerte, welche Eigenheiten in den kantonal allenfalls unterschiedlich erfolgenden Liegenschaftsbewertungen ausgleichen. Ein Abweichen von solch einvernehmlich festgelegten Werten würde nicht nur bei der interkantonalen Steuerauscheidung, sondern insbesondere auch bei der interkantonalen Verlegung von Schulden und Schuldzinsen zu Ungleichheiten und erheblichen Schwierigkeiten führen. Damit erscheint die vom kantonalen Steueramt verfochtene Anwendung der Repartitionsfaktoren auch auf die Bewertung des Gesamtvermögens durchaus sinnvoll und stellt ein zwar vereinfachtes, aber durchaus praktikables Vorgehen bei der Bewertung ausserkantonomer Liegenschaften für die Belange der Vermögenssteuer dar (vgl. auch Richner et. al., a. a. O., § 51 N. 18). Dass die Anwendung der Repartitionsfaktoren beim Pflichtigen zu einem der Verfassung oder den gesetzlichen Vorschriften widersprechenden Resultat führe macht der Pflichtige zu Recht nicht geltend. Ebenso wenig hat der Pflichtige Einwendungen gegen die eigentliche Berechnung des steuerbaren Vermögens durch das kantonale Steueramt erhoben.

#### **E. 3**

Dies führt zur vollumfänglichen Gutheissung der Beschwerde und der Pflichtige ist gemäss Einspracheentscheid einzuschätzen. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG), und es steht ihm weder für das Rekurs- noch für das Beschwerdeverfahren eine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

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