

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00036 vom 15. Juli 2020

ZH Verwaltungsgericht, 2020-07-15, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2020.00036

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00036 du 15 juillet 2020

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00036 del 15 luglio 2020

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2017 und 01.01.-29.03.2018 | Beweislast bei steuermindernd geltend gemachter Darlehensschuld. Die Beweislast bezüglich dem (Fort-)Bestand zweier steuermindernd geltend gemachten Darlehen liegt beim Pflichtigen bzw. dessen Rechtsnachfolger, da der Bestand des einen Darlehens mangels schriftlichen Darlehensvertrag und ersichtlichem Darlehensgeber nicht nachgewiesen ist und hinsichtlich dem zweiten Darlehen mangels Zinszahlungen und vereinbarter Laufzeit zumindest der Fortbestand des Darlehens zweifelhaft erscheint (E. 3). Ausgangsgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen. Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Der Antrag auf Beiladung der G AG als Partei wurde bereits mit Präsidialverfügung vom 8. Mai 2020 abgewiesen, weshalb sich weitere Erwägungen diesbezüglich erübrigen.

E. 3.1

Vorliegend ist die Aufrechnung von zwei steuermindernd deklarierten Darlehensschulden in Höhe von insgesamt Fr. ... strittig. Die Beschwerdeführenden rügen diesbezüglich, dass es willkürlich und rechtsmissbräuchlich erscheine sowie Treu und Glauben verletze, den Abzug für die Darlehensforderungen von Fr. ... nicht mehr zuzulassen, nachdem dieser von den Steuerbehörden in den Vorperioden jeweils akzeptiert worden sei. Die Verhältnisse hätten sich lediglich insofern verändert, als dass der Pflichtige inzwischen verstorben sei und entsprechend keine Erklärungen zu den Darlehen mehr abgeben oder neue schriftliche Darlehensverträge beschaffen könne. Entsprechend sei die Steuerbehörde für einen allfälligen Erlass oder eine Rückzahlung der steuermindernd geltend gemachten Darlehen beweisbelastet. Weiter bringen die Beschwerdeführenden vor, dass Darlehensverträge in der Regel nicht dem Schriftformerfordernis unterliegen würden und der Pflichtige bis zu seinem Tod die aufgerechneten Darlehen als Schulden in seiner Steuererklärung aufgeführt habe. Die Vorinstanz sei in ihrer Argumentation fälschlicherweise davon ausgegangen, dass keine Rückforderungen der Darlehensgläubiger mehr erfolgen könnten. Zudem sei die Erbschaft entgegen den vorinstanzlichen Erwägungen auch unter Berücksichtigung der Darlehen nicht überschuldet und habe die Vorinstanz ihren Entscheid auf eine "abenteuerliche, abwegige Zinstheorie" gestützt.

E. 3.2

Schulden (wie auch Schuldzinsen) stellen steuermindernde Tatsachen dar: 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 (bzw. deren Rechtsnachfolger) für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweibelastet 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.; vgl. auch VGr, 23. Mai 2017, SB.2017.00029/30, E. 2.2 [nicht auf www.vgrzh.ch veröffentlicht]). Im Fall der Beweislosigkeit, die sich einstellt, wenn im Untersuchungs- und Beweisverfahren nicht bewiesen werden kann, ob eine steuerbegründende oder -erhöhende bzw. steuermindernde oder -aufhebende Tatsache besteht, ist zuungunsten der beweibelasteten Person zu entscheiden (vgl. BGr, 23. Februar 1993, ASA 62 [1993/94], S. 720 E. 5b; BGE 121 II 257 E. 4c/aa). Zu einer Ermessensveranlagung kommt es erst, wenn ausreichende Anhaltspunkte für eine solche Tatsache bestehen, die aber im Quantitativen der Abklärung bedürfen (BGr, 30. Januar 2014, 2C_554/2013 und 2C_555/2013, E. 2.4).

E. 3.3

Die steuermindernd in Abzug gebrachten Darlehensschulden betreffen zwei Darlehen über Fr. ... bzw. Fr. Beim erstgenannten Darlehen über Fr. ... ist bereits unzureichend belegt geblieben, dass je eine entsprechende Darlehensforderung gegen den inzwischen verstorbenen Pflichtigen bestanden hatte: Die Darlehensschuld ist weder durch einen schriftlichen Darlehensvertrag dokumentiert, noch ist ersichtlich, wer der Darlehensgeber sein soll. Ebenso wenig ist der Empfang der angeblichen Darlehenssumme ausgewiesen oder zumindest ein entsprechender Zufluss belegt. Auch wenn Darlehensverträge obligationenrechtlich in der Regel nicht schriftlich abgefasst werden müssen, ist der Bestand einer entsprechenden Darlehensschuld als steuermindernde Tatsache gleichwohl durch die steuerpflichtige Person nachzuweisen (vgl. auch VGr SG, 27. Oktober 2015, B 2014/92, E. 4.3). Die blosser Aufführung einer entsprechenden Schuld im Schuldenverzeichnis der Steuererklärung ist hierfür nicht geeignet, zumal es sich dabei um eine reine Selbstdeklaration des Steuerpflichtigen handelt. Sodann konnten die Beschwerdeführenden keinerlei Angaben zu den Hintergründen der deklarierten Darlehensschuld machen und erscheint es bereits aufgrund des hohen Schuldbetrags wenig glaubhaft, dass hierzu nie ein schriftlicher Vertrag abgeschlossen worden ist bzw. dieser nicht mehr auffindbar sein soll. Selbst wenn zugunsten der Beschwerdeführenden davon ausgegangen würde, dass der Pflichtige dieses Darlehen gemäss seiner Steuerdeklaration spätestens im Jahr 2004 empfangen hätte, wäre mangels dokumentierter Zinsabrede die Darlehensforderung in den vorliegend zu beurteilenden Steuerperioden bereits verjährt und nicht mehr durchsetzbar gewesen, weshalb die Schuld vermögensseitig ohnehin nicht mehr zum Abzug zuzulassen gewesen wäre (vgl. BGr, 14. April 2016, 5A_715/2015, E. 5.2). Weshalb den diesbezüglichen vorinstanzlichen Ausführungen eine "abenteuerliche, abwegige Zinstheorie" zugrunde liegen soll, wird in der Beschwerdeschrift nicht näher erläutert und ist nicht ersichtlich. Beim zweitgenannten Darlehen über Fr. ... erscheint zumindest der Fortbestand der Darlehensschuld zweifelhaft, nachdem dessen Rückzahlung gemäss Ziff. 4 des Loan Agreements vom 17. Juni 1997 bis zum 16. Juni 2012 fällig und

das Darlehen ansonsten ab dem 16. Juni 2012 mit 8 % zu verzinsen gewesen wäre, derartige Zinszahlungen jedoch weder belegt sind noch in den Steuererklärungen der Darlehensschuld zugeschlagen wurden. Die Vorinstanz hat deshalb zu Recht den Bestand respektive Fortbestand beider Darlehen nicht als erwiesen erachtet und aufgrund der klaren Indizienlage auch in Bezug auf den schriftlich dokumentierten Darlehensvertrag den Beschwerdeführenden (als Rechtsnachfolger des verstorbenen Steuerpflichtigen) die entsprechende Beweislast auferlegt.

E. 3.4

Was die Beschwerdeführenden hiergegen vorbringen, vermag nicht zu überzeugen: Im Allgemeinen ist kein widersprüchliches Verhalten darin zu sehen, dass Steuerbehörden Sachverhalte in späteren Steuerperioden anders beurteilen als in früheren (vgl. Felix Richner et al. [Hrsg.], Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, VB zu §§ 119–131 StG N. 87). Ebenso dürfen die Steuerbehörden grundsätzlich auf eine ordentliche Deklaration der Steuerpflichtigen vertrauen, deren Angaben aber in Nachachtung ihrer Untersuchungspflicht gleichwohl nach Ermessen sowie auch ohne besondere Verdachtsmomente überprüfen (vgl. VGr, 1. Oktober 2014, SB.2014.0093/94, E. 4.2; Richner et al., § 138 StG N. 13 ff.). Aus der früheren Gewährung geltend gemachter Abzüge kann damit grundsätzlich keine Zusicherung für künftige Steuerperioden abgeleitet werden, zumal dem Steuerpflichtigen aus der früheren Abzugsgewährung in der Regel keinerlei Nachteile erwachsen. Sodann ist die Aufrechnung des Darlehens über Fr. ... neuerdings auch aufgrund der dargelegten Verjährungsproblematik gerechtfertigt, was in früheren Steuerperioden noch nicht berücksichtigt werden konnte. Ebenso haben sich die Zweifel am Fortbestand des zweiten Darlehens über Fr. ... in den letzten Jahren weiter verdichtet, nachdem nie entsprechende Zinszahlungen deklariert wurden. Es liegt deshalb weder ein widersprüchliches Verhalten der Steuerbehörde noch ein Verstoss gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes vor, wenn die deklarierten Schulden des Pflichtigen in vorangegangenen Steuerperioden noch akzeptiert wurden. Sodann mag der (Fort-)Bestand der steuermindernd deklarierten Darlehen nach dem Tod des Pflichtigen nicht (mehr) nachweisbar sein. Jedoch musste bereits der verstorbene Pflichtige jederzeit damit rechnen, den entsprechenden Beweis antreten zu müssen. Wie die Beschwerdeführenden bereits vor Vorinstanz einräumen mussten, konnte hinsichtlich dem Darlehen über Fr. ... trotz entsprechender Aufforderung durch die Steuerbehörde bereits zu Lebzeiten des Pflichtigen kein schriftlicher Darlehensvertrag beigebracht werden (vgl. dazu auch die Stellungnahme von H [G AG] vom 6. April 2011). In Bezug auf das zweite Darlehen über Fr. ... sind die vertraglich für den Fall einer Verlängerung der Laufzeit vorgesehenen Zinszahlungen nirgends dokumentiert. Wenn auf eine schriftliche Dokumentation des Schuldverhältnisses oder der Zahlung vertraglich vereinbarter Schuldzinsen verzichtet wurde bzw. entsprechende Belege bereits zu Lebzeiten des Pflichtigen nicht mehr beigebracht werden konnten, wirkt sich die daraus resultierende Beweislosigkeit im Sinn der dargelegten Beweislastverteilung zulasten des Pflichtigen bzw. zulasten seiner beschwerdeführenden Rechtsnachfolger aus. Weiter sind steuermindernde Tatsachen unabhängig von zivilrechtlichen Formvorschriften durch die steuerpflichtige Person (bzw. deren Rechtsnachfolger) nachzuweisen. Die Einhaltung zivilrechtlicher Formerfordernisse oder eine zivilrechtlich fehlende Dokumentationspflicht entbindet die beweisbelastete steuerpflichtige Person nicht von ihrer steuerrechtlichen Nachweispflicht (vgl. hierzu auch die Vorgaben des Kreisschreibens der Finanzdirektion an die Inventarbehörden über die Inventarisierung in Todesfällen vom 24. Oktober 2008, ZStB-Nr. 163.1, Rz. 76). Überdies ist

der Nachweis eines behaupteten Vertragsverhältnisses auch im Zivilrecht unabhängig von den konkreten Formerfordernissen zu erbringen, wenn hieraus Rechte abgeleitet werden (vgl. den bereits zitierten Entscheid des Sankt Galler Verwaltungsgerichts, VGr SG, 27. Oktober 2015, B 2014/92, E. 4.3). Sodann trifft es im Sinn der Vorbringen der Beschwerdeführenden und entgegen den vorinstanzlichen Erwägungen zu, dass der Nachlass des verstorbenen Pflichtigen bei Berücksichtigung der strittigen Darlehen nicht zwangsläufig überschuldet sein müsste, da die deklarierten Steuerwerte nicht mit den jeweiligen Verkehrswerten übereinstimmen müssen. Entsprechend lässt die letztwillige Verfügung des Pflichtigen vom 27. Mai 2015 nur insoweit Rückschlüsse auf den Bestand bzw. Fortbestand der deklarierten Darlehen zu, als das ansonsten sehr detaillierte und öffentlich beurkundete Testament des Pflichtigen die beiden Darlehen in Höhe von insgesamt Fr. ... nirgends auflistet. Jedoch vermögen die beweisbelasteten Beschwerdeführenden aus dem Testament des Pflichtigen auch nichts zu ihren Gunsten ableiten. Da sie bereits aufgrund der einleitend dargelegten Umstände (fehlender Darlehensvertrag bzw. fehlender Nachweis von Zinszahlungen nach fälligem Rückzahlungstermin) beweisbelastet sind, kommt den fehlerhaften vorinstanzlichen Mutmassungen zur Überschuldungssituation der Erbschaft keine entscheidende Bedeutung zu.

E. 3.5

Der Bestand bzw. Fortbestand der steuermindernd deklarierten Schulden ist damit durch die hierfür beweispflichtigen Beschwerdeführenden nicht hinreichend nachgewiesen worden. Es muss im vorliegenden Verfahren nicht weiter geklärt werden, ob die Darlehensverhältnisse darüber hinaus simuliert und in Steuerverkürzungsabsicht deklariert wurden bzw. für die vorangegangenen Steuerperioden aufgrund des nunmehr zweifelhaften Darlehensbestands Nachsteuerverfahren einzuleiten sind.

E. 3.6

Von einer Befragung der offerierten Zeugen und weiteren Sachverhaltsabklärungen kann in antizipierter Beweiswürdigung abgesehen werden: So hatte der Erbenvertreter und Willensvollstrecker der Beschwerdeführenden bereits hinreichend Anlass und Gelegenheit, seinen Standpunkt in das Verfahren einzubringen. Die ebenfalls als Zeugin offerierte Vertreterin der G AG hatte bei früherer Gelegenheit bestätigt, dass hinsichtlich der Darlehensforderung über Fr. ... kein schriftlicher Vertrag (mehr) auffindbar sei (vgl. dazu die bereits erwähnte Stellungnahme vom 6. April 2011). Sodann haben sowohl der Willensvollstrecker bzw. Erbenvertreter als auch die Vertreterin der G AG ein offenkundiges Interesse am Prozessausgang, weshalb auf ihre Angaben nicht ohne Weiteres abgestellt werden könnte. Bei weiteren offerierten Zeugen ist weder ersichtlich noch substantiiert dargelegt, wie deren Angaben den entscheidenden Sachverhalt erhellen könnten. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

E. 4

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG). 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).

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