

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2006.00004 vom 23. August 2006

ZH Verwaltungsgericht, 2006-08-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2006.00004

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2006.00004 du 23 août 2006

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2006.00004 del 23 agosto 2006

Regeste

Erbschaftssteuer | Treuhandverhältnis War es dem Pflichtigen zu Lebzeiten der Erblasserin aufgrund öffentlicher Bestimmungen gleichermassen untersagt, das zivilrechtliche Eigentum oder die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das im Kanton Zürich gelegene Nachlassgrundstück zu erlangen und wäre ein entsprechender Treuhandvertrag nichtig gewesen, muss dem behaupteten Treuhandverhältnis auch im Erbschaftssteuerverfahren die Anerkennung versagt bleiben. Das Grundstück bildet deshalb Bestandteil des Nachlasses (und ging nicht schon zu Lebzeiten der Erblasserin in das Eigentum des Pflichtigen über). Abweisung des Rekurses.

Erwägungen

E. 2

Abteilung/2. Kammer Weiterzug: Dieser Entscheid ist rechtskräftig. Rechtsgebiet: Steuerrecht
Betreff: Erbschaftssteuer Treuhandverhältnis War es dem Pflichtigen zu Lebzeiten der Erblasserin aufgrund öffentlicher Bestimmungen gleichermassen untersagt, das zivilrechtliche Eigentum oder die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das im Kanton Zürich gelegene Nachlassgrundstück zu erlangen und wäre ein entsprechender Treuhandvertrag nichtig gewesen, muss dem behaupteten Treuhandverhältnis auch im Erbschaftssteuerverfahren die Anerkennung versagt bleiben. Das Grundstück bildet deshalb Bestandteil des Nachlasses (und ging nicht schon zu Lebzeiten der Erblasserin in das Eigentum des Pflichtigen über). Abweisung des Rekurses. Stichworte:

EIGENTUMSVERHÄLTNISSE STEUERPFLICHT TREUHANDVERHÄLTNIS
VERFÜGUNGSGEWALT WIRTSCHAFTLICHE BETRACHTUNGSWEISE

Rechtsnormen: Art. 4 Abs. 1 lit. g BewG Art. 5 Abs. 1 lit. a BewG Art. 7 lit. a BewG § 2 Abs. II lit. c ESchG § 6 ESchG
Publikationen: - keine -
Gewichtung: (1 von hoher / 5 von geringer Bedeutung) Gewichtung: 3
I. Am 17. Juni 2001 verstarb die im Ausland wohnhaft gewesene K. Sie hinterliess als gesetzliche Erben ihren halbbürtigen Bruder G und ihre vollbürtige Schwester I. Die Erblasserin war unter anderem Eigentümerin der Liegenschaften Kat.Nrn. 01 und 02 an der N-Strasse 03, 04 und 05 in Y. Diese Liegenschaften waren ihr im Rahmen der Zusatzvereinbarung vom 18. Dezember 1998/5. Januar 1999 zum Erbteilungsvertrag vom 30. Dezember 1994 im Nachlass ihrer Mutter L zum Anrechnungswert von Fr. 5'814'000.- zugeteilt worden, nachdem sich die Übertragung auf G wegen seiner deutschen Staatsangehörigkeit als nicht durchführbar erwiesen hatte. Er erhielt als Ausgleich eine verzinsbare Forderung gegen seine Halbschwester Marianne in Höhe des Anrechnungswerts, welche zum Zeitpunkt ihres Ablebens fällig und durch Vererbung der Liegenschaften an G getilgt werden sollte. K hatte aber auch die Möglichkeit, die Liegenschaften zu Lebzeiten zu veräussern und die

Ausgleichsforderung durch den Verkaufserlös zu tilgen. Mit Verfügung vom 23. Juli 2003 auferlegte die Finanzdirektion der als Alleinerbin eingesetzten A mit Sitz in Übersee sowie den acht Vermächtnisnehmerinnen und Vermächtnisnehmern, darunter auch G und I, Erbschaftssteuern von insgesamt Fr. 1'810'148.-. Sie legte dabei ein Nachlassvermögen von Fr. 34'321'075.- zugrunde und besteuerte davon einen quotalen Anteil von 15,86%, wobei sie unter anderem auch die Liegenschaften N-Strasse 03, 04 und 05 in Y zum Nachlassvermögen rechnete. Mit Einsprache vom 25. August 2003 beantragten die Pflichtigen, diese Liegenschaften von der Besteuerung auszunehmen und auf dieser Grundlage einen quotalen Anteil von 2,07% des Nachlasses im Kanton Zürich zu besteuern. Zur Begründung machten sie im Wesentlichen geltend, die Zusatzvereinbarung vom 18. Dezember 1998/5. Januar 1999 sei als Treuhandvertrag zu betrachten. K habe für ihren Halbbruder die Liegenschaften lediglich treuhänderisch gehalten. Dieser sei "materiell [...] zu jeder Zeit Eigentümer" der Liegenschaft in Y gewesen, weshalb diese nicht als Bestandteil des Nachlasses von K besteuert werden dürften. II. Die Finanzdirektion wies die Einsprache am 3. März 2006 ab. III. Mit Rekurs vom 5. April 2006 an das Verwaltungsgericht wiederholten die Pflichtigen ihren Einspracheantrag und verlangten überdies eine Parteientschädigung. Zudem ersuchten sie im Hinblick auf eine Verständigung zwischen den liechtensteinischen und den zürcherischen Steuerbehörden, das Verfahren bis 31. Mai 2006 zu sistieren und ihnen anschliessend eine kurze Nachfrist zur Ergänzung der Rekurschrift anzusetzen. Die Finanzdirektion schloss am 9. Mai 2006 auf Abweisung des Rechtsmittels, "unter Kosten und Entschädigungsfolge". Die Kammer zieht in Erwägung: 1. Die Sistierung, die vorläufige Einstellung eines Verfahrens, ist im Steuergesetz zwar nicht geregelt, aber auch nicht ausgeschlossen. Sie ist sinnvoll, wenn der Entscheid vom Ausgang eines andern Verfahrens abhängt oder wesentlich beeinflusst wird. Das Sistierungsbegehren der Pflichtigen ist infolge Zeitablaufs gegenstandslos geworden. Nach Ablauf der Rekursfrist bleibt grundsätzlich kein Raum für eine Ergänzung der Rekurschrift. Deshalb ist hierfür auch keine Nachfrist anzusetzen.

E. 2.1

Gegen den Einspracheentscheid der Finanzdirektion kann der Steuerpflichtige kraft § 43 Abs. 1 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes vom 28. September 1986 (ESchG) beim Verwaltungsgericht Rekurs erheben. Nach § 43 Abs. 4 ESchG sind die Bestimmungen des Steuergesetzes über das Rekursverfahren bei Einschätzungen für die Staatssteuer sinngemäss anwendbar (vgl. § 147 ff. des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]).

E. 2.2

Mit Rekurs können laut § 43 Abs. 2 ESchG alle Mängel des angefochtenen Entscheids sowie des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. Dabei sind neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel zulässig (VGr, 22. November 2000, ZStP 2001, S. 148 E. 1a mit Verweisungen). Das Verwaltungsgericht hat damit die gleiche freie und umfassende Prüfungsbefugnis wie die Finanzdirektion im Einspracheverfahren. Immerhin erfolgt im Rahmen des Rekursverfahrens eine Erweiterung der dem Pflichtigen obliegenden Mitwirkungspflicht in dem Sinn, als dieser den von ihm geforderten Nachweis durch eine substantiierte Sachdarstellung und Beschaffung oder Bezeichnung von Beweismitteln für die Richtigkeit seiner Darstellung anzutreten hat. Fehlt es daran, trifft das Verwaltungsgericht keine weitere Untersuchungspflicht; namentlich hat es nichts vorzukehren, um sich fehlende Grundlagen zu beschaffen (RB 1987 Nr. 35).

E. 2.3

Die Steuerpflicht im Kanton Zürich besteht nicht nur, wenn der Erblasser seinen letzten Wohnsitz im Kanton Zürich hatte, sondern auch, wenn im Kanton gelegene Grundstücke oder Rechte an solchen übergehen (§ 2 Abs. 1 lit. c in Verbindung mit § 6 ESchG). Der Erbschaftssteuer unterliegen gemäss § 3 Abs. 1 ESchG alle Vermögensübergänge (Erbanfälle und Zuwendungen) kraft gesetzlichen Erbrechts oder aufgrund einer Verfügung von Todes wegen. Der Anspruch auf die Erbschaftssteuer entsteht mit Eröffnung des Erbgangs (§ 7 lit. a ESchG), also nach Art. 537 Abs. 1 des Zivilgesetzbuches (ZGB) mit dem Tod des Erblassers (RB 1993 Nr. 31). Steuerbar sind alle übergehenden Vermögensrechte, wie die Rechte aus Eigentum, beschränkte dingliche Rechte, Forderungen, Nutzniessungen, Rechte auf Renten und andere periodische Leistungen (§ 6 ESchG). Berechnet wird die Steuer vom Verkehrswert, den das übergegangene Vermögen im Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs aufweist (§ 13 Abs. 1 in Verbindung mit § 7 lit. a ESchG; VGr. 24. November 1999, ZStP 2000 S. 150). Nach diesem Stichtag richtet sich nicht nur die persönliche Steuerpflicht, sondern auch die hier vorab interessierende rechtliche Qualifikation des behaupteten Treuhandverhältnisses hinsichtlich der Nachlassliegenschaften N-Strasse 03, 04 und 05 in Y.

E. 2.4

Verwendet der Gesetzgeber in einer Steuerrechtsnorm zivilrechtliche Begriffe, ist deren zivilrechtliche Bedeutung grundsätzlich auch für das Steuerrecht massgebend. Auch dem Zivilrecht entnommene Begriffe müssen jedoch aus dem steuerrechtlichen Bedeutungszusammenhang heraus verstanden werden (RB 1982 Nr. 64; Felix Richner/Walter Frei, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Zürich 1996, § 1 N. 165 ff., § 23 N. 6). Vor dem Hintergrund des für das Erbschaftssteuerrecht massgeblichen zivilrechtlichen Vermögensübergangs muss daher bei dem in § 6 ESchG verwendeten Eigentumsbegriff an den zivilrechtlichen Eigentumsbegriff angeknüpft werden. Dieser kennt aber kein "wirtschaftliches" Eigentum (vgl. BGE 78 II 445). Grundstücke können infolge des Grundbuchsystems vom Erwerber nur im eigenen Namen und für einen Dritten nur in seinem Namen erworben werden (von Thur/Peter, Allgemeiner Teil des Schweizerischen Obligationenrechts, 1. Band, 1979, S. 388 N. 14). Wer sich als Erwerber im Grundbuch eintragen lässt (Art. 655 f. ZGB), kann nicht geltend machen, er habe das Grundstück nicht im eigenen Namen, sondern für einen Dritten erworben und sei daher nicht steuerpflichtig (RB 1992 Nr. 53).

E. 3

Die Pflichtigen machen geltend, G habe seit dem Tod seiner Stiefmutter L am 21. August 1994 als wirtschaftlich Berechtigter eine eigentümerähnliche Stellung hinsichtlich der Liegenschaften N-Strasse 03, 04 und 05 in Y gehabt. Schon vor Abschluss der Zusatzvereinbarung vom 18. Dezember 1998/5. Januar 1999 (zum Erbteilungsvertrag vom 30. Dezember 1994) mit seiner Halbschwester K habe er diese Liegenschaften allein verwaltet und die mit deren Verwaltung zusammenhängenden Kosten und Abgaben bezahlt. Andererseits habe er auch den Nutzen der Liegenschaften bezogen. Auch wenn diese Zusatzvereinbarung aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen nicht als Treuhandvertrag habe bezeichnet werden können, weil ein solcher aus zivilrechtlicher Sicht unzulässig gewesen wäre, müsse der Kanton Zürich die eigentümerähnliche Stellung von G aus steuerrechtlicher Sicht anerkennen und dürfe er deshalb das Grundeigentum in Y nicht als Bestandteil des Nachlassvermögens von K besteuern.

E. 3.1

Es ist unbestritten, dass K zum Zeitpunkt ihres Todes am 17. Juni 2001 im Grundbuch als Eigentümerin der erwähnten Liegenschaften in Y eingetragen war. Diese sind denn auch am 30. Oktober 2003 an die A als Alleinerbin übergegangen und von dieser gleichentags als Vermächtnis an G übertragen worden. Die streitbetroffenen Liegenschaften wurden bewusst und mit gutem Grund auf K eingetragen, weil G als "Person im Ausland" gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland vom 16. Dezember 1983 (BewG) der Erwerb dieser Liegenschaften untersagt worden war (vgl. Ziff. I 2 des Erbteilungsvertrags vom 30. Dezember 1994 und BGr, 27. August 1997, 2A.590/1996/has) und er daran nur durch auf diesem Weg – als gesetzlicher Erbe seiner Halbschwester und somit über den Erwerbsgrund von Art. 7 lit. a BewG – die Bewilligung zur grundbuchlichen Übertragung der Liegenschaften auf seine Person erlangen konnte.

E. 3.2

Der Bewilligungspflicht unterliegt nicht nur die grundbuchliche Übertragung von Grundeigentum, sondern – nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Betrachtungsweise – jedes Rechtsgeschäft, das einer Person im Ausland die tatsächliche Verfügungsmacht über ein bewilligungspflichtiges Grundstück verschafft. Als Erwerb eines Grundstücks gilt deshalb auch der Erwerb anderer Rechte, die dem Erwerber eine ähnliche Stellung wie dem Eigentümer des Grundstücks verschaffen können (Art. 4 Abs. 1 lit. g BewG). Somit war es G aufgrund öffentlichrechtlicher Bestimmungen gleichermassen untersagt, das zivilrechtliche Eigentum über die Grundstücke in Y oder die wirtschaftliche Verfügungsmacht darüber zu erlangen. (VGr, 10. Januar 2001, SB.2000.00042, StR 2001, 355 = ZStP 2001, 139). Die Argumentation der Pflichtigen, für die Erbschaftssteuer sei der "übereinstimmende wirkliche Wille der Parteien [...] zu beachten und nicht einzelne Klauseln, die von den Parteien in der Absicht gebraucht wurden, die wahre Beschaffenheit des Vertrages zu verbergen und ihn 'genehmigungsfähig' zu machen", verdient nach dem vorstehend Gesagten keinen Schutz. Eine solche Vereinbarung, die der Umgehung des Bundesbeschlusses über den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland bezweckt, wäre denn auch nichtig (Ernst A. Kramer/Bruno Schmidlin, Berner Kommentar Band VI, 1. Abteilung, 1. Teilband, Bern 1986, Art. 18 OR N. 133).

E. 3.3

Abgesehen davon fehlt es an einer wesentlichen Voraussetzung für das behauptete wirtschaftliche Eigentum von G: Wirtschaftliches Eigentum setzt nämlich voraus, dass wesentliche Teile der Verfügungsgewalt über eine Liegenschaft übertragen worden sind, insbesondere das Recht, die Rechtsnachfolge frei zu bestimmen. Entgegen der Auffassung der Pflichtigen verlieh die Zusatzvereinbarung vom 18. Dezember 1998/5. Januar 1999 G nicht das Recht, jederzeit den Verkauf des Grundeigentums zu verlangen, sondern lediglich die Tilgung seiner Forderung. Im Beschluss des Bezirksrats Bülach vom 23. Oktober 1998 ist denn auch von "uneingeschränktem Eigentum" von K die Rede, welche "nicht an Weisungen von G gebunden" sei und insbesondere "die Liegenschaften jederzeit veräussern" könne, "um die Ausgleichsschuld zu liquidieren". Zudem hatte diese gemäss der erwähnten Zusatzvereinbarung den vollen Nutzen aus den Liegenschaften; denn sie konnte ihrer Zinspflicht "durch Abtretung des nach Bezahlung sämtlicher Kosten (inkl. derjenigen für den angemessenen Unterhalt der Liegenschaften) verbleibenden Nettoertrages der Liegenschaften an G nachkommen". Aus all dem Gesagten folgt, dass die

streitbetroffenen Grundstücke Bestandteil des Nachlassvermögens von K bildeten und daher vom Kanton Zürich besteuert werden durften.

E. 3.4

Daran vermögen die von den Pflichtigen ins Feld geführte Gemeinnützigkeit der Alleinerbin und die Gefährdung einzelner gemeinnütziger Projekte durch die hohen Erbschaftssteuern nicht zu ändern. Wie die Finanzdirektion im angefochtenen Entscheid zutreffend dargelegt hat, kann die damit verbundene Steuerbelastung nicht als konfiskatorisch bezeichnet werden und steht sie daher im Einklang mit den rechtsstaatlichen Grundsätzen. Von einer unzulässigen Doppelbesteuerung kann ebenfalls keine Rede sein. Das führt zur Abweisung des Rekurses.

E. 4

Ausgangsgemäss sind die Kosten den Pflichtigen aufzuerlegen und fällt eine Parteientschädigung zu ihren Gunsten ausser Betracht (§ 151 Abs. 1 bzw. § 152 StG und § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG], je in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 162 Abs. 3 StG). Dem Rekursgegner steht ebenfalls keine Parteientschädigung zu, da die Begehren der Rekurrierenden nicht offensichtlich unbegründet waren und ihm kein seine gewöhnlichen amtlichen Aufgaben übersteigender Aufwand erwachsen ist (§ 43 Abs. 4 ESchG in Verbindung mit § 152 StG, § 153 Abs. 4 StG und § 17 Abs. 2 VRG; vgl. RB 1986 Nr. 5). Demgemäss entscheidet die Kammer :

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