

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2007.00004 vom 22. August 2007

ZH Verwaltungsgericht, 2007-08-22, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2007.00004

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2007.00004 du 22 août 2007

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2007.00004 del 22 agosto 2007

Regeste

Erbschaftssteuer (Nachsteuer) | Berücksichtigung steuermindernder Tatsachen im Nachsteuerverfahren Es ist mit Blick auf Sinn und Zweck der Nachsteuer - Ausgleich des Steuerausfalls aufgrund einer Unterbesteuerung - und angesichts des Verbots der Überbesteuerung zulässig und richtig, vom Steuerpflichtigen erstmals im Nachsteuerverfahren zur Abwendung der Nachsteuer geltend gemachte steuermindernde Tatsachen auch dann zu berücksichtigen, wenn sie für ihn nicht neu sind, und zwar unabhängig davon, ob sie zu den steuerbegründenden Tatsachen, die zum Nachsteuerverfahren geführt haben, konnex sind oder nicht. Die Voraussetzungen einer Revision müssen demnach nicht erfüllt sein. Vorbehalten bleibt indessen der Grundsatz von Treu und Glauben und damit insbesondere das Verbot widersprüchlichen Verhaltens. Diese Einschränkung soll verhindern, dass im Nachsteuerverfahren noch einmal die ganze Veranlagung in Frage gestellt wird. Abweisung.

Erwägungen

E. 2

B,

E. 3

C,

E. 4

D, Nrn. 2-4 vertreten durch Nr. 1, diese vertreten durch die E AG, Rekurrentinnen, gegen Staat Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Rekursgegner, betreffend Erbschaftssteuer (Nachsteuer), hat sich ergeben: I. Am 2. Oktober 1997 starb F, geboren 1905, wohnhaft gewesen L-Strasse, Y. Mit Verfügung vom 21. Januar 1999 auferlegte die Finanzdirektion den Erbinnen und Vermächtnisnehmern folgende Erbschaftssteuern: A (Erbin, Tochter) Fr. ...; B (Erbin, Enkelin) Fr. ...; C (Erbin, Enkelin) Fr. ...; D (Erbin, Enkelin) Fr. ...; G (Vermächtnisnehmer) Fr. ...; H (Vermächtnisnehmerin) Fr. ...; I (Vermächtnisnehmerin) Fr. ... Grundlage dieser Erbschaftssteuern bildete ein steuerbares Nachlassvermögen von Fr. ... Die Verfügung erwuchs in Rechtskraft. Mit Schreiben vom 16. Juni 2003 liessen die Steuerpflichtigen dem kantonalen Steueramt mitteilen, dass zum Nachlass von F noch zwei Bankdepots bei der Bank J und bei der Bank K gehörten, welche nun zur Nachveranlagung angemeldet würden. Gestützt darauf eröffnete das kantonale Steueramt ein Nachsteuerverfahren und auferlegte den Erbinnen mit Verfügung vom 11. April 2007, ausgehend von einem neuen steuerbaren Nachlassvermögen von Fr. ..., folgende Nachsteuern (inkl. Zins): A Fr. ...; B Fr. ...; C Fr. ...; D Fr. ... II. Mit Rekurs vom 14. Mai 2007 liessen A, B, C und D dem Verwaltungsgericht beantragen, es seien die den

vier Erbinnen zugewiesenen Erbteile von gesamthaft Fr. ... um Vermächtnisse von insgesamt Fr. ... auf Fr. ... zu kürzen, unter Kostenfolge zulasten der Rekurrentinnen. Das kantonale Steueramt schloss in seiner Rekursantwort auf Abweisung des Rechtsmittels. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. 1.1 Gegen den Einspracheentscheid der Finanzdirektion kann der Steuerpflichtige nach § 43 Abs. 1 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes vom 28. September 1986 (ESchG) beim Verwaltungsgericht Rekurs erheben. Laut § 43 Abs. 4 ESchG sind die Bestimmungen über das Rekursverfahren bei Einschätzungen für die Staatssteuer sinngemäss anwendbar (vgl. §§ 147 ff. des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997). 1.2 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 Hinweisen). 2. Der Erbschaftssteuer unterliegen gemäss § 3 Abs. 1 ESchG alle Vermögensübergänge (Erbanfälle und Zuwendungen) kraft gesetzlichen Erbrechts oder aufgrund einer Verfügung von Todes wegen. Berechnet wird die Steuer vom Verkehrswert, den das übergegangene Vermögen im Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs, mithin bei Eröffnung des Erbgangs, aufweist (§ 13 Abs. 1 in Verbindung mit § 7 lit. a ESchG; RB 1967 Nr. 42, RB 1967 Nr. 37 = ZR 67 Nr. 7). 3. Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, welche der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig oder zu Unrecht unterblieben ist, so wird die zu wenig veranlagte Steuer mit Einschluss des Zinses als Nachsteuer erhoben (§ 52 Abs. 1 ESchG). Die Bestimmungen über das Veranlagungsverfahren gelten dabei sinngemäss (§ 53 ESchG). Zwingend vorausgesetzt ist demnach ein Steuerausfall des Gemeinwesens; ein solcher liegt vor, wenn die Einschätzung des Steuerpflichtigen materiell gesetzwidrig ausgefallen ist. Nicht notwendig ist dagegen ein Verschulden des Steuerpflichtigen; es genügt, dass der Steuerausfall darauf zurückzuführen ist, dass der Steuerpflichtige – schuldhaft oder schuldlos – seine Pflichten zu Deklaration und Beweis rechtserheblicher Tatsachen verletzt hat und deswegen von der Steuerbehörde nicht oder ungenügend eingeschätzt worden ist (vgl. schon August Reimann/Ferdinand Zuppinger/Erwin Schärfer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. III, Bern 1969, § 102 N. 24). Massgebend für die Beurteilung der Frage, ob der gesetzwidrige Steuerausfall aufgrund neuer Tatsachen oder Beweismittel entdeckt worden sei, ist der Aktenstand im Zeitpunkt der Einschätzung. Tatsachen, die damals aus den Akten nicht ersichtlich waren, gelten als neu, selbst wenn sie die Steuerbehörde bei besserer Untersuchung hätte erfahren können. Denn diese braucht sich zwar nicht auf die Richtigkeit der Steuererklärung oder anderer Angaben des Steuerpflichtigen zu verlassen, darf es aber in der Regel ohne Verletzung ihrer Untersuchungspflicht tun. Nur wenn die Behörde einen als erheblich erkennbaren, aber offensichtlich noch unklaren oder unvollständigen Sachverhalt nicht weiter geklärt und damit ihre Untersuchungspflicht in grober Weise missachtet hat, sind die betreffenden nachträglich festgestellten Tatsachen nicht neu (RB 1994 Nr. 47 = StE 1994 B 97.41 Nr. 7, mit Hinweisen).

E. 4.1

Die Rekurrentinnen bestreiten weder das Vorliegen einer neuen Tatsache noch das Vorhandensein einer Unterbesteuerung, wenden sich jedoch indirekt gegen die Höhe der ihnen auferlegten Nachsteuer, indem sie eine Reduktion ihrer Erbteile verlangen: Sie hätten sich erst nach Zustellung der Nachsteuerverfügung daran erinnert, dass aufgrund einer schriftlichen Anweisung der Erblasserin am 3. März 1999 aus dem Konto bei der Bank J noch verschiedene Vermächtnisse im Gesamtumfang von Fr. ... an mehrere steuerbefreite

Institutionen ausbezahlt worden seien, welche nun nachträglich zu anerkennen seien.

E. 4.2

Der Rekursgegner stellt sich in seiner Rekursantwort auf den Standpunkt, die nachträgliche Anerkennung dieser Zuwendungen sei zu verweigern, weil diese den Erbinnen bereits im Zeitpunkt der ordentlichen Veranlagung bekannt gewesen seien und deshalb ein widersprüchliches Verhalten vorliege, und es zudem an einem unmittelbaren Zusammenhang zwischen der steuermindernden Tatsache und der zum Nachsteuerverfahren führenden Tatsache fehle.

E. 4.3

Ob steuermindernde Tatsachen im Nachsteuerverfahren auch dann berücksichtigt werden können, wenn sie für den Steuerpflichtigen bereits vor Eintritt der Rechtskraft der Veranlagungsverfügung bekannt waren oder mit den die Nachsteuern begründenden Tatsachen in keinem Zusammenhang stehen, ist umstritten (vgl. Klaus A. Vallender in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A., Basel etc. 2002, Art. 53 StHG N. 12, mit Hinweisen). Das Bundesgericht hat die Frage in einer jüngeren Entscheidung zwar offen gelassen, jedoch angedeutet, die Anforderungen an einen Zusammenhang mit den das Nachsteuerverfahren rechtfertigenden Elementen müssten auf das Minimum reduziert werden, damit die neue Veranlagung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen gerecht werde (BGr, 27. Februar 2007, 2A.300/2006, E. 3, www.bger.ch). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts Zürich ist es mit Blick auf Sinn und Zweck der Nachsteuer – Ausgleich des Steuerausfalls aufgrund einer Unterbesteuerung – und angesichts des Verbots der Überbesteuerung zulässig und richtig, vom Steuerpflichtigen erstmals im Nachsteuerverfahren zur Abwendung der Nachsteuer geltend gemachte steuermindernde Tatsachen auch dann zu berücksichtigen, wenn sie für ihn nicht neu sind, und zwar unabhängig davon, ob sie zu den steuerbegründenden Tatsachen, die zum Nachsteuerverfahren geführt haben, konnex sind oder nicht. Die Voraussetzungen einer Revision müssen demnach nicht erfüllt sein. Vorbehalten bleibt indessen der Grundsatz von Treu und Glauben und damit insbesondere das Verbot widersprüchlichen Verhaltens. Diese Einschränkung soll verhindern, dass im Nachsteuerverfahren noch einmal die ganze Veranlagung in Frage gestellt wird (VGr, 27. Januar 1987, StE B 97.43 Nr. 5, E. 2 = RB 1987 Nr. 41; VGr, 10. Juli 1990, SR 90/0028, E. 1).

E. 5.1

Die Vorinstanz anerkennt, dass die betreffenden Zuwendungen die einzelnen Erbteile schmälern und sich demzufolge bei der Erbschaftssteuer steuermindernd auswirken. Sind nun aber solche steuermindernden Tatsachen im Nachsteuerverfahren grundsätzlich zu berücksichtigen (vgl. vorn E. 4.3), führt dies zu einer entsprechenden Reduktion der erhobenen Nachsteuer gestützt auf die neu zu ermittelnden Erbteile und die damit verbundene Neuberechnung der Erbschaftssteuer. Auch wenn die Erbinnen die Zuwendungen erst im Nachsteuerverfahren vor Verwaltungsgericht geltend machen, obwohl sie ihnen bereits im Zeitpunkt der ordentlichen Veranlagung der Erbschaftssteuer bekannt waren, lässt dies ihr Verhalten noch nicht als widersprüchlich erscheinen, denn eine nachträgliche Berücksichtigung im Nachsteuerverfahren erfordert gerade nicht, dass es sich dabei um neue Tatsachen handelt. Ebenso wenig sind die Voraussetzungen der Revision im Sinn von § 45 ESchG zu erfüllen (vgl. vorn E. 4.3). Damit den Rekurrentinnen der Vorwurf einer Verletzung des Vertrauensgrundsatzes gemacht werden könnte, müssten vielmehr

weitere Umstände hinzutreten. Solche sind jedoch weder vom Rekursgegner substantiiert geltend gemacht worden noch aus den Akten ersichtlich. So begründet etwa die Vornahme der entsprechenden Auszahlungen durch die Bank nur wenige Tage nach Rechtskraft der Erbschaftssteuerverfügung kein widersprüchliches Verhalten, sondern bekräftigt lediglich die Annahme, dass diesbezüglich für die Erbinnen keine neue Tatsache vorliegt. Ein direkter Zusammenhang zwischen der steuermindernd geltend gemachten Tatsache und der zur Nachsteuererhebung führenden Tatsache ist schliesslich nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts nicht notwendig (vgl. vorn E. 4.3); zumindest ein indirekter Zusammenhang könnte aber hier ohne weiteres bejaht werden, da die nachträglich zu berücksichtigenden Zahlungen aus dem zur Nachveranlagung angemeldeten Depot bei der Bank J erfolgten.

E. 5.2

Somit ist der Rekurs gutzuheissen. Nachdem die steuermindernden Tatsachen erstmals im Rekursverfahren vor Verwaltungsgericht geltend gemacht worden sind, rechtfertigt sich zwecks Wahrung des Instanzenzugs die Rückweisung an die Vorinstanz zur Neuberechnung der Nachsteuer im Sinn der Erwägungen.

E. 6

Weil die Rekurrentinnen die steuermindernden Tatsachen erst vor Verwaltungsgericht und damit schuldhaft verspätet vorgebracht haben, sind ihnen trotz ihres Obsiegens und entsprechend ihrem eigenen Antrag die Kosten aufzuerlegen (§ 44 Abs. 2 ESchG). Demgemäss entscheidet die Kammer :

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