

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2013.00009 vom 17. Dezember 2014

ZH Verwaltungsgericht, 2014-12-17, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2013.00009

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2013.00009 du 17 décembre 2014

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2013.00009 del 17 dicembre 2014

Regeste

Nachsteuern (Direkte Bundessteuer 2000-2007) | Vereinfachte Nachbesteuerung von Erben (Art. 153a DBG) Nach dem Tod seiner Ehefrau deklarierte der (inzwischen ebenfalls verstorbene) Ehemann unversteuerte Vermögenswerte und Erträge daraus und ersuchte für den hälftigen Anteil der Verstorbenen um vereinfachte Nachbesteuerung gemäss Art. 53a StHG. Für seinen hälftigen Anteil reichte er straflose Selbstanzeige nach Art. 56 Abs. 1bis StHG ein. Zur Begründung führte er an, die vereinfachte Nachbesteuerung von Erben verlange ein Abstellen auf den Nachlass. Zur Ermittlung desselben sei eine vorangehende güterrechtliche Auseinandersetzung vorausgesetzt. Unerheblich sei, welcher Ehegatte an den nicht deklarierten Werten zivilrechtlich berechtigt sei. Entgegen dieser Auffassung steht die vereinfachte Nachbesteuerung im Erbfall nur offen, wenn bis anhin nicht deklarierte Vermögenswerte und die sich daraus ergebenden Erträge derjenigen Person aufgedeckt werden, die aufgrund ihres Versterbens keine Deklaration mehr vornehmen kann. Für den überlebenden Ehegatten sieht das Gesetz in Art. 175 Abs. 3 DBG die straflose Selbstanzeige vor. Vorliegend sind die nicht deklarierten Vermögenswerte und die Erträge daraus in zivil- als auch in steuerrechtlicher Hinsicht eindeutig dem Ehemann zuzuordnen. Die unvollständige Veranlagung ist demnach auf den überlebenden Ehegatten zurückzuführen, weshalb die ordentliche Nachbesteuerung zum Zug kommt. Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Im Schweizer Steuerrecht kommt dem Legalitätsprinzip herausragende Bedeutung zu. Bereits auf Verfassungsebene ist festgehalten, dass die Ausgestaltung der Steuern, namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regeln sind (Art. 127 Abs. 1 BV), wobei unter dem Terminus "Gesetz" das sogenannte Gesetz im formellen Sinn zu verstehen ist (vgl. [statt vieler] BGE 128 II 112 E. 5). Wenngleich das Gesetz genügend bestimmt sein muss, damit die den Rechtsunterworfenen treffenden (Steuer-)Pflichten hinreichend voraussehbar sind, ist es unmöglich, Gesetze zu erlassen, aus denen die Lösung für jede denkbare Konstellation logisch zwingend abgeleitet werden könnte. Die Konkretisierung einer Norm im Hinblick auf einzelne Lebenssachverhalte als Teil der Gesetzesanwendung geschieht alsdann durch Auslegung. Deren Ziel ist die Ermittlung des Sinngehalts der Bestimmung. Ausgangspunkt jeder Auslegung ist dabei der Wortlaut, doch kann dieser nicht allein massgebend sein. Vom Wortlaut kann abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben. Das

Bundesgericht hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen (vgl. [statt vieler] BGE 131 II 13 E. 7.1 mit Hinweisen). Sind mehrere Lösungen denkbar, ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht. Allerdings findet die verfassungskonforme Auslegung – selbst bei festgestellter Verfassungswidrigkeit – im klaren Wortlaut und Sinn einer Gesetzesbestimmung ihre Schranke (Art. 190 BV; BGE 131 II 710 E. 4.1).

E. 3.1

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die nicht deklarierten Vermögenswerte, nämlich Konten bei verschiedenen Banken, allesamt nur auf den Namen von A lauteten. Umstritten unter den Parteien ist dagegen, welche rechtlichen Konsequenzen dieser Umstand zeitigt, und damit die Auslegung der Passage in Art. 153a Abs. 1 DBG, wonach die Erben unabhängig voneinander Anspruch auf eine vereinfachte Nachbesteuerung " der vom Erblasser hinterzogenen Bestandteile von Vermögen und Einkommen " hätten.

E. 3.2

Die Beschwerdeführer halten zur Beantwortung der Frage im Wesentlichen dafür, gesetzgeberischer Hintergrund, systematische Einordnung sowie Sinn und Zweck der vereinfachten Nachbesteuerung von Erben verlangten ein Abstellen auf den Nachlass. Der Fokus liege auf den Erben und es werde nirgends verlangt, dass die Vermögenswerte auf den Namen des Erblassers hätten lauten müssen. Zur Ermittlung des Nachlasses sei eine vorangehende güterrechtliche Auseinandersetzung vorausgesetzt. Formale Kriterien wie die sachen- bzw. obligationenrechtliche Berechtigung könnten nicht entscheidend sein, da die Anwendung der Bestimmungen zur vereinfachten Nachbesteuerung ansonsten von der Zufälligkeit des Vorversterbens abhängig wäre.

E. 3.3

Demgegenüber führt das kantonale Steueramt in seinem Einspracheentscheid aus, dass jeder Ehegatte ein eigenes Steuerrechtsverhältnis begründe. Die Deklarationspflicht bestehe folglich zu Lebzeiten für jeden Ehegatten nur für die eigenen Faktoren. Demnach unterlägen auch nur die Vermögenswerte der/des Verstorbenen, die auf diese/n lauteten, der vereinfachten Nachbesteuerung in Erbfällen.

E. 3.4.1

Ausgangspunkt für die Auslegung bildet der Wortlaut der auszulegenden Bestimmung (E. 2), hier also von " der vom Erblasser hinterzogenen Bestandteile von Vermögen und Einkommen ". Ehe mit der eigentlichen Auslegung der ganzen Passage begonnen werden kann, ist allerdings vorab das Adjektiv "hinterzogen" zu werten. Diesbezüglich ist nämlich – wie dies beide Parteien zu Recht vorbringen – zu präzisieren, dass "hinterzogen" als "zu Unrecht nicht deklariert" zu lesen ist, geht es doch ausschliesslich um die objektive Seite der Steuerverkürzung, wie sie in Art. 151 Abs. 1 DBG beschrieben ist. Was nun die dergestalt abgeänderte, massgebende Passage " der vom Erblasser zu Unrecht nicht deklarierten Bestandteile von Vermögen und Einkommen " betrifft, so erweist sich der Wortlaut für sich allein zwar als noch nicht abschliessend klar. Aus ihm ergibt sich aber zumindest zwanglos, dass es sich um die Bestandteile von Vermögen und Einkommen handeln muss, welche der spätere Erblasser zu Lebzeiten hätte deklarieren müssen.

E. 3.4.2

Dies führt – systematisch – zu den Verfahrenspflichten von Ehegatten zu Lebzeiten: Die Ehegatten stehen trotz Faktorenaddition (Art. 9 Abs. 1 DBG) je einzeln in einem Steuerrechtsverhältnis zum steuererhebenden Gemeinwesen. Sie sind nur für ihre eigenen Steuerfaktoren mitwirkungs- und deklarationspflichtig, da sie auch nur für die entsprechende Hinterziehung gebüsst werden können (Martin Zweifel/Hugo Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, Zürich 2008, § 17 N. 13; Martin Zweifel in: derselbe/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, 2. A., Basel 2008, Art. 113 DBG N. 5, 25 f., auch zum Folgenden). Daraus folgt die Frage, wann von "eigenen Faktoren" gesprochen werden kann. Dies beurteilt sich unter der hier einzig massgebenden verfahrensrechtlichen Betrachtungsweise anhand formaler Kriterien. So ist etwa für Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit ("Lohn") deklarationspflichtig, wer beim diesen zahlenden Arbeitgeber angestellt ist, für Vermögenserträge derjenige, auf den das Konto lautet etc. Dies ergibt sich bereits daraus, dass nur und ausschliesslich diese entsprechend "formal Berechtigten" (zivilrechtlich) die massgebenden Informationen verlangen dürfen, eine (öffentlich-rechtliche) einschlägige Bescheinigungspflicht der Leistenden, der Auslöser des einkommenssteuerpflichtigen Zuflusses, einzig gegenüber diesen "formal Berechtigten" besteht (Art. 127 DBG) und damit nur diese über die relevanten Informationen verfügen, um ihren Deklarationspflichten genügend nachzukommen. Keine Rolle spielt, ob und gegebenenfalls inwieweit bei Ehepaaren der andere Ehegatte von diesen Vermögenswerten bzw. Einkünften gewusst hat. Nichts daran ändert auch die ehegüterrechtliche Einordnung und der damit verbundene Umstand, dass je nach gewähltem Güterstand während der Ehedauer erzielt es Einkommen güterrechtlich beiden Ehegatten zur Hälfte zustehen kann, wie dies etwa bei der Errungenschaftsbeteiligung für Erwerbseinkommen ebenso zutrifft wie für (aus entsprechend generiertem Vermögen stammende) Wertschriftenerträge (Art. 197 Abs. 2 des Zivilgesetzbuchs [ZGB]).

E. 3.4.3

Keine zusätzlichen Erkenntnisse ergeben sich aus der Heranziehung des historischen und des teleologischen Auslegungselements. Diese bestätigen lediglich, dass es bei der vereinfachten Nachbesteuerung von Erben um die Deklaration von bisher (vom dazu Verpflichteten) nicht deklarierten Steuerfaktoren geht und dafür entsprechende Anreize geschaffen werden sollen (vgl. etwa BBl 2006 8795, 8808: "Ziel der Vorlage ist es, Steuerpflichtige zu motivieren, bisher un versteuertes Vermögen der Legalität zuzuführen." Sowie BBl 2006 8795, 8809: "Bisher gab es für die Nachbesteuerung im Falle einer Steuerhinterziehung des Erblassers keine spezielle Regelung."). Was die Beschwerdeführer vor diesem Hintergrund und in diesem Kontext aus der früheren Praxis der Tessiner Behörden zum seinerzeit geltenden kantonalen Recht zu ihren Gunsten abzuleiten bestreben, erschliesst sich deshalb dem Verwaltungsgericht nicht. Abgesehen davon, dass über eine Rechtsfrage wie die Auslegung einer Gesetzesbestimmung ohnehin nicht Beweis zu führen ist, könnte auf die angebehrte Einholung eines Amtsberichts der Steuerverwaltung des Kantons Tessin auch mangels Relevanz in antizipierter Beweiswürdigung (vgl. BGE 131 I 153 E. 3) verzichtet werden.

E. 3.4.4

Damit ergibt die Auslegung der fraglichen Bestimmung, dass ausschliesslich die vom Erblasser zu Unrecht nicht deklarierten Steuerfaktoren der vereinfachten Nachbesteuerung in Erbfällen zugänglich sind. Beruht die unvollständige Veranlagung auf Einkünften des

überlebenden Ehegatten, so kommt die ordentliche Nachbesteuerung zum Zug (vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., Zürich 2009, Art. 153a DBG N. 11) . Da im vorliegenden Fall die nicht deklarierten Vermögenswerte, nämlich Konten bei verschiedenen Banken, allesamt nur auf den Namen von A lauteten (E. 3.1), sind sie nicht den Steuerfaktoren der verstorbenen F zuzuordnen und können nicht im Verfahren der vereinfachten Nachbesteuerung in Erbfällen offengelegt werden.

E. 3.4.5

An diesem Ergebnis ändern auch die weiteren Vorbringen der Beschwerdeführer nichts. Zwar ist es etwa durchaus zutreffend, dass das Verfahren der vereinfachten Nachbesteuerung in Erbfällen nicht davon abhängig ist, ob dem Erblasser ein strafbares Verhalten vorgeworfen werden kann (vgl. auch E. 3.4.1). Entscheidend ist vielmehr, dass bis anhin nicht deklarierte Vermögenswerte aufgedeckt werden, und zwar solche derjenigen Person, welche dies wegen Versterbens nun nicht mehr selber machen kann. Für den überlebenden Ehegatten sieht das Gesetz die Möglichkeit der einmaligen straflosen Selbstanzeige vor (Art. 175 Abs. 3 DBG). In diesem Sinn kommt dem sogenannten Vorversterben bei Ehegatten tatsächlich "eine enorme Bedeutung zu". Wie allerdings deshalb und durch das Abstellen auf die "formale Berechtigung" die beabsichtigte Vereinfachung des Nachsteuerverfahrens vereitelt werden oder Wertungswidersprüche bestehen sollten, vermag das Verwaltungsgericht nicht zu erkennen.

E. 3.5

Damit bleibt der guten Ordnung halber noch auf das Eventualbegehren einzugehen, wonach die nicht deklarierten Vermögenswerte F zuzuordnen seien, da auch sie volle Kenntnis der unversteuerten Vermögenswert gehabt habe. Wie aufgezeigt (E. 3.4.2), kommt es auf den Umstand des Mitwissens nicht an. Damit hat es bei der vollständigen Abweisung der Beschwerde sein Bewenden.

E. 4

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 und Art. 153 Abs. 3 DBG) und steht ihnen keine Parteientschädigung zu (Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4, Art. 145 Abs. 2 und Art. 153 Abs. 3 DBG). Eine solche ist auch dem kantonalen Steueramt nicht zuzusprechen, nachdem weder geltend gemacht noch ersichtlich ist, inwieweit ihm durch das vorliegende Verfahren besondere Umtriebe entstanden sein sollen: Der Aufwand für das Verfassen der Beschwerdeantwort unter Berücksichtigung des von ihm verfassten Einspracheentscheids kann denn auch nicht als über das hinausgehend bezeichnet werden, was von einer Amtsstelle im Rahmen ihrer gewöhnlichen amtlichen Tätigkeit erwartet werden darf (vgl. § 17 Abs. 2 lit. a des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]).

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