

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2014.00017 vom 26. August 2015

ZH Verwaltungsgericht, 2015-08-26, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2014.00017

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2014.00017 du 26 août 2015

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2014.00017 del 26 agosto 2015

Regeste

Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2005-2009) | Nichtdeklaration eines Darlehens. Die Nachsteuer ist eine vom schuldhaften Verhalten des Steuerpflichtigen unabhängige gesetzliche Sanktion mit dem einzigen Zweck, einen Steuerausfall des Gemeinwesens auszugleichen (E. 1.2). Entsprechend ist es vorliegend unerheblich, ob die Pflichtige im Deklarationszeitpunkt um den Bestand des Darlehens wusste oder fälschlicherweise davon ausging, dass die Rückzahlung bereits vollständig erfolgt sei. Entscheidend ist allein, ob der Pflichtige in der jeweiligen Steuerperiode ein Vermögen objektiv zustand (E. 1.5). Eine im Vergleich zum Nominalwert tiefere Bewertung eines Darlehens ist ausnahmsweise im Hinblick auf die Verlustwahrscheinlichkeit möglich. Der Verkehrswert ist von der mutmasslichen Einbringlichkeit der Forderung abhängig, die von den Einkommens- und Vermögensverhältnissen des Schuldners abhängt (E. 2.1). Teilweise Gutheissung.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SR.2014.00017 Urteil der 2. Kammer vom 26. August 2015 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Tamara Nüssle, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiber Dirk Andres. In Sachen Erben der A, vertreten durch I, Rekurrierende, gegen Staat Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Rekursgegner, betreffend Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2005–2009). hat sich ergeben: I. A. A, geboren 1924, ist in jungen Jahren nach B ausgewandert und hat dort während ihres ganzen Berufslebens als Ärztin praktiziert. Das von A in der Schweiz zurückgelassene Vermögen wurde von ihrem Bruder C verwaltet. Er hat ihre Vermögenswerte in sein eigenes Vermögen überführt und im Gegenzug seiner Schwester ein zu 4 % p.a. verzinsliches Darlehen bestellt. C bezifferte die Darlehensschuld in seinem Schuldenverzeichnis 2001 gegenüber den Steuerbehörden mit Fr. Im Frühling 2004 ist A in die Schweiz zurückgekehrt. Noch vor ihrer Rückkehr hat ihr Bruder die Darlehensschuld in den Jahren 2001–2003 mit Zahlungen auf ein Schweizer Bankkonto lautend auf A im Umfang von insgesamt Fr. ... getilgt. B. Am 19. November 2004 ist C gestorben. Am 21. Dezember 2010 schloss A mit den Erben von C vor dem Bezirksgericht D einen Vergleich über pauschal Fr. ... betreffend die offene Darlehensforderung ab. C. In den Jahren 2005 bis 2009 war A in E wohnhaft und unbeschränkt steuerbar. Danach ist sie in den Kanton F gezogen, wo sie am 1. Februar 2014 gestorben ist. In den Steuererklärungen 2005–2009 hat A das Darlehen an ihren Bruder nicht deklariert. Nachdem die Pflichtige für die betreffenden Steuerperioden bereits rechtskräftig eingeschätzt worden war, eröffnete die Dienstabteilung Spezialdienste des kantonalen Steueramts am 17. Juni 2014 ein Nachsteuerverfahren gegenüber ihren Erben infolge

Nichtdeklaration eines Guthabens. D. Mit Verfügung vom 13. August 2014 auferlegte das kantonale Steueramt den Erben der Pflichtigen für die Staats- und Gemeindesteuern 2005–2009 eine Nachsteuer (samt Zins) von Fr. E. Eine gegen die Nachsteuerverfügung erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt mit Verfügung vom 4. November 2014 ab. II. Mit Rekurs vom 9. Dezember 2014 liess die Erbengemeinschaft der Pflichtigen dem Verwaltungsgericht beantragen, die Nachsteuerauflage sei unter Kosten- und Entschädigungsfolge aufzuheben; eventuell sei die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Spezialdienste, schloss auf Abweisung des Rekurses und verlangte die Zusprechung einer Parteientschädigung. Die Rekurrierenden reichten ihre Stellungnahme hierzu am 13. März 2015 ein. Mit Verfügung vom 18. Mai 2015 wurden die Rekurrierenden darüber informiert, dass das kantonale Steueramt bei der Berechnung der Verzugszinsen ab 1. Januar 2008 statt eines Zinssatzes von 4,5 % einen solchen von 2 % bzw. 1,5 % zur Anwendung gebracht habe und die Zinsberechnung daher von Amtes wegen zu berichtigen sei, womit eine Verböserung einhergehe. Die Rekurrierenden liessen sich nicht vernehmen. Die Kammer erwägt:

1. 1.1 Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Einschätzung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Einschätzung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Einschätzung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, wird laut § 160 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (Abs. 1). Hat der Steuerpflichtige Einkommen, Vermögen, Reingewinn oder Eigenkapital in seiner Steuererklärung vollständig und genau angegeben und haben die Steuerbehörden die Bewertung anerkannt, kann keine Nachsteuer erhoben werden, selbst wenn die Bewertung ungenügend war (Abs. 2).
- 1.2 Liegt kein Verbrechen oder Vergehen gegen die Steuerbehörde vor, so ist die Nachsteuererhebung nur dann zulässig, wenn der Steuerausfall darauf zurückzuführen ist, dass der Steuerpflichtige – schuldhaft oder schuldlos – seine in § 133 ff. StG geregelten Pflichten zu Deklaration und Beweis rechtserheblicher Tatsachen verletzt hat und deswegen von der Steuerbehörde nicht oder ungenügend eingeschätzt worden ist. Ein Irrtum der Steuerbehörde über den rechtserheblichen Sachverhalt oder falsche Rechtsanwendung können nicht zu einer Nachsteuererhebung führen (RB 2000 Nr. 134; vgl. Klaus A. Vallender/Martin E. Looser in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2. A., Basel 2008, Art. 151 DBG N. 16). Für die Erhebung einer Nachsteuer müssen vielmehr neue Tatsachen oder Beweismittel vorliegen, die das Verhalten des Steuerpflichtigen als objektiv gesetzwidrig erscheinen lassen. Ein Verschulden der steuerpflichtigen Person wird dementsprechend nicht vorausgesetzt, womit sich die Nachsteuer von der hinterzogenen Steuer unterscheidet. Die Nachsteuer besitzt keinen Strafcharakter. Die Nachsteuer ist eine vom schuldhaften Verhalten des Steuerpflichtigen unabhängige gesetzliche Sanktion mit dem einzigen Zweck, einen Steuerausfall des Gemeinwesens auszugleichen. Strafrechtliche Rechtfertigungsgründe sind deshalb ausgeschlossen (RB 1978 Nr. 63).
- 1.3 O b der gesetzwidrige Steuerausfall aufgrund neuer Tatsachen oder Beweismittel ent deckt worden ist, muss aufgrund des Aktenstands im Zeitpunkt der Einschätzung beurteilt werden. Tatsachen, die damals aus den Akten nicht ersichtlich waren, gelten als neu, selbst wenn sie die Steuerbehörde bei besserer Untersuchung hätte erfahren können. 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 Unter

suchungspflicht tun. Sie darf vermuten, dass der Steuerpflichtige richtig deklariere und wahrheitsgemäss Auskunft erteile (Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 24 ff.) . 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. Die Unklarheit oder Unvollständigkeit des als erheblich erkennbaren Sachverhalts muss dabei offensichtlich sein, d. h. in die Augen springen (RB 1994 Nr. 47 = StE 1994 B 97.41 Nr. 7, mit Hinweisen). Bloss erkennbare Mängel genügen nicht, um davon auszugehen, bestimmte Tatsachen oder Beweismittel seien den Behörden schon zur Zeit der Einschätzung bekannt gewesen bzw. es müsse diesen ein entsprechendes Wissen angerechnet werden (vgl. BGr, 21. Dezember 2007, 2C_557/2007, E. 2).

1.4 Die Rekurrierenden bringen vor, dass das Darlehen ab dem Jahr 2003 nicht mehr honoriert worden sei. Die Pflichtige habe dies als erledigt betrachtet. Sie habe gar nicht gewusst, dass noch ein Betrag offen gewesen sei . Deshalb habe sie es auch nicht deklariert. Erst im Jahr 2007 habe sie erfahren, dass noch eine Restforderung aus dem Darlehen best ehen würde und habe diese gegenüber den Erben ihres Bruders geltend gemacht . Die Verstorbene habe vor der Einschaltung eines Anwaltes auch keine Kenntnis von den Steuerunterlagen ihres Bruders oder seines Testaments gehabt.

1.5 Vorliegend hat die Pflichtige ihr Guthaben gegenüber ihrem Bruder in den Steuererklärungen 2005 – 2009 unbestritten nicht angegeben. Entgegen den Ausführungen der Rekurrierenden ist es – wie oben ausgeführt – unerheblich, ob die Pflichtige im Deklarationszeitpunkt um den Bestand des Darlehens wusste oder fälschlicherweise davon ausging, dass die Rückzahlung bereits vollständig erfolgt sei. Entscheidend ist allein, ob der Pflichtige n in der jeweiligen Steuerperiode ein höheres Vermögen objektiv zustand. Dass ein Guthaben bestand, ergibt sich aus den Steuerunterlagen des Bruders der Pflichtigen sowie aus seinem Testament. Sodann liegt eine neue Tatsache vor. Der Steuerbehörde war es im Zeitpunkt der Einschätzung nicht möglich, um die bestehende Forderung zu wissen. Sie war – da die Pflichtige das Darlehen auch nicht mit p. m. angegeben hatte – nicht verpflichtet, weitere Untersuchungen zu tätigen oder das Dossier ihres Bruders hinzuzuziehen .

E. 2.1

Gemäss § 38 Abs. 1 StG unterliegt das gesamte Reinvermögen der Vermögenssteuer. Dabei sind auch Forderungen unter Verwandten zum Nominalwert zu versteuern. Eine tiefere Bewertung als der Nominalwert ist ausnahmsweise im Hinblick auf die Verlustwahrscheinlichkeit möglich. Der Verkehrswert ist von der mutmasslichen Einbringlichkeit der Forderung abhängig, die von den Einkommens- und Vermögensverhältnissen des Schuldners abhängt (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 39 N. 19).

E. 2.2

Aus den Akten ergibt sich ein Nominalwert des Darlehens von Fr. In der Forderungsklage der Pflichtigen vom 5. November 2008 an das Bezirksgericht D wird diese Höhe im Detail nachgewiesen. Die Rekurrierenden haben diesen Betrag in ihren Eingaben vor den Vorinstanzen anerkannt. Auch vor Verwaltungsgericht bestreiten die Rekurrierenden nicht den Nominalwert des Darlehens, sondern lediglich die Höhe der Forderung "im Hinblick auf den nicht gesicherten Bestand". Sie machen geltend , dass d er Bestand des Darlehens von den Erben des Bruders bestritten worden sei. D ie Forderung sei

deshalb äusserst gefährdet gewesen. Sie könne darum nicht zum Nominalwert besteuert werden. Das Darlehen sei bis zum Vergleich vor Bezirksgericht D im Dezember 2010 über die Rückzahlung nicht werthaltig gewesen. Wenn der Forderung ein Wert zuzumessen sei, dürfe dieser nicht höher als derjenige der Vergleichsforderung sein. Ansonsten müsste im Umfang des Verzichts eine Schenkung an die Erben des Bruders der Pflichtigen angenommen werden.

E. 2.3

Die Forderung wurde vom Bruder der Pflichtigen nicht bestritten und war in seinen Unterlagen ausgewiesen. In den Jahren 2001 – 2003 hat t e er namhafte Rückzahlungen vorgenommen. Die Bonität des Bruders war unbestritten. Die Verlustwahrscheinlichkeit ist für den damaligen Zeitpunkt als sehr klein einzustufen . Nach dem Tod des Schuldners im Jahr 2004 änderte sich zunächst nichts an d ieser Situation , da der Bruder die Forderung auch in seinem Testament erwähnt hatte und seine Erben gemäss der Teilungsvereinbarung vom 4. September 2007 ebenso von deren Bestand ausgingen. Die Erben des Bruders beabsichtigten zwar , auf Zeit zu spielen und hofften, dass die Pflichtige ihr Guthaben nicht vor der Verjährung im Jahr 2014 einfordern würde. Die Erbengemeinschaft bildete denn auch bis zum Eintritt der Verjährung eine entsprechende Rück stellung. Es ergibt sich somit auch für diese Zeitspanne keine Gefährdung der Forderung. Am 6. September 2007 unterschrieb die Pflichtige vor zwei Zeugen eine als " Rück zahlungsbestätigung " betitelte Erklärung, wonach ihr verstorbener Bruder ihre " Anleihe " vollständig zurückbezahlt und sie keinerlei " Erbansprüche " habe. Gemäss dem Schreiben des Willensvollstreckers vom 13. Juni 2008 an die Erbengemeinschaft des Bruders der Pflichtigen wurde diese " Rückzahlungsbestätigung " anlässlich eines Besuchs der Erbin G aus dem Land H von der Pflichtigen abge ge ben. Es lässt sich aus dem genannten Schreiben des Willensvollstreckers auch erschliessen, dass die im Land H lebenden Erben des Bruders eigenmächtig vorgeprescht sind und sich nicht an die " Empfehlung " gehalten haben. Gemeint scheint die Empfehlung, die Verjährung stillschweigend abzuwarten. Dass die " Rückzahlungsbestätigung " vom 6. September 2007 im Zusammenhang mit der Darlehens forderung der Pflichtigen abgegeben wurde, ergibt sich sodann auch daraus, dass die Pflichtige diese " Rückzahlungsbestätigung " im August 2008 gegenüber sämtlichen Erben ihres Bruders widerrief. Die Erben des Bruders stützten sich zur Abwendung der For derungsklage der Pflichtigen in der Folge insbesondere auf diese " Rückzahlungs bestätigung " . Diese Einschätzung der Verhältnisse ergibt sich auch aus der Klageschrift der Pflichtigen vom

E. 5

. November 2008 an das Bezirksgericht D , welche sich aus führlich mit der " Rückzahlungsbestätigung " vom 6. September 2007 befasst e . Schliesslich hat sich die Pflichtige mit den Erben des Bruders auf eine Rückzahlung von Fr. ... pauschal geeinigt. Grundsätzlich sind Vergleiche für die Steuerbehörden nicht verbindlich (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a. a. O., Vorbemerkungen zu §§ 119–131, N. 100). Allerdings lässt der Vergleich Rückschlüsse auf das Prozessrisiko zu. Anzeichen für Querschenkungen bestehen keine. Ebenso wenig lässt sich ein freiwilliger Teilverzicht der Pflichtigen in den Akten erkennen. Es ist deshalb entgegen der Argumentation des Rekursgegners davon auszugehen, dass die zivilrechtliche Durchsetzbarkeit der Forderung wegen der Erklärung vom 6. September 2007 mit grossen Risiken behaftet war. Durch die "Rückzahlungsbestätigung" hat der Wert der Forderung abgenommen. Die Einbringlichkeit

der Forderung war ab dem 6. September 2007 gefährdet und begründet deshalb einen Einschlag vom Nominalwert. Es rechtfertigt sich aus diesem Grund bei der Bewertung der Forderung für die Steuerperioden 2007–2009 auf den Vergleichsbetrag abzustellen. Für die Steuerperioden 2005 und 2006 ist auf den Nominalwert der Forderung abzustellen, da sie in dieser Zeitspanne nicht gefährdet war. 3. 3.1 In verfahrensrechtlicher Hinsicht machen die Rekurrierenden geltend, dass die Vorinstanz auf ihre Einwände nicht eingegangen sei und deshalb ihr Recht auf Anhörung verletzt habe. Es liege eine Verletzung der Begründungspflicht vor. In der Tat begründet der Einspracheentscheid den Wert der Forderung vor allem mit der Bonität der Schuldner, ohne auf die in der Einsprache thematisierten Schwierigkeiten der zivilrechtlichen Durchsetzbarkeit der Forderung bzw. die zu ziehenden Rückschlüsse aus dem Vergleich einzugehen. Auch erweist sich die Rechtsmittelbelehrung als falsch. Eine Rückweisung ins Einspracheverfahren würde jedoch vorliegend einem prozessualen Leerlauf gleichkommen, sodass diese zwischenzeitlich geheilten Verfahrensmängel nur bei den Kosten- und Entschädigungsfolgen zugunsten der Rekurrierenden zu berücksichtigen sind. 4. Das führt zur teilweisen Gutheissung des Rekurses. Die Sache ist zur Neuberechnung des Nachsteuerbetrages samt Zins von 4,5 % (VGr, 13. Mai 2015, SR.2015.7) an den Rekursgegner zurückzuweisen.

E. 5.1

Die Rekurrierenden sind mit ihren Anträgen zu einem Drittel durchgedrungen. Unter Berücksichtigung der teilweise ungenügenden Begründung des Einspracheentscheids sind den Rekurrierenden die Gerichtskosten zu 1/2 aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 StG) und es steht ihnen eine Parteientschädigung im Umfang von 1/2 zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 162 Abs. 3 StG).

E. 5.2

Eine Parteientschädigung ist dem kantonalen Steueramt nicht zuzusprechen, nachdem weder geltend gemacht noch ersichtlich ist, inwieweit diesem durch das vorliegende Verfahren besondere Umtriebe entstanden sind. Der Aufwand für das Verfassen der Rekursantwort scheint zwar gross gewesen zu sein, geht aber nicht über das hinaus, was von einer Amtsstelle im Rahmen ihrer gewöhnlichen amtlichen Tätigkeit zu erwarten ist. Zu bedenken ist zudem, dass der Aufwand der Rekursantwort deshalb gross war, weil teilweise die Begründung des Einspracheentscheids nachgeholt werden musste.

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