

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2023.00022 vom 19. März 2024

ZH Verwaltungsgericht, 2024-03-19, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2023.00022

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2023.00022 du 19 mars 2024

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2023.00022 del 19 marzo 2024

Regeste

Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2019 und 2020) | [Bestätigung, dass für die Nachbesteuerung einer Darlehensforderung der Zeitpunkt massgebend ist, in welchem die Forderung tatsächlich entstanden ist, wohingegen ihre Fälligkeit nicht vorausgesetzt ist.] Der Vermögenssteuer unterliegt das gesamte Reinvermögen (§ 38 Abs. 1 StG). Vermögen ist dabei die Gesamtheit der einer Person zustehenden geldwerten Rechte. Das steuerbare Vermögen bemisst sich nach dem Stand am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht (§ 51 Abs. 1 StG). Teil des steuerbaren Vermögens bilden auch private Darlehen. Hinsichtlich der Frage, wann ein Vermögenswert als zugeflossen zu betrachten ist, ist der Mittelzufluss als faktischer Vorgang abgeschlossen, wenn die steuerpflichtige Person die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die zugeflossenen Vermögenswerte innehat. Für die Besteuerung von Privatdarlehen genügt, dass die Schuld tatsächlich entstanden ist, wohingegen ihre Fälligkeit nicht vorausgesetzt ist (E. 2.4.2). Entgegen der Auffassung der Rekurrentinnen war das Darlehen, welches die Erblasserin dem früheren Lebenspartner ihres Vaters gewährt hat, nicht aufschiebend bedingt. Der Erbteilungsvertrag vom 9. September 2019 sah keine aufschiebende Bedingung vor, weshalb die Erblasserin die betreffende Darlehensforderung im Zeitpunkt des Abschlusses des Erbteilungsvertrags, am 9. September 2019, erwarb. Die Erblasserin wäre daher gehalten gewesen, die Forderung in ihrem Wertschriftenverzeichnis in den Steuerjahren 2019 und 2020 zu deklarieren. Da sie dies nicht tat, erfolgte die in Frage stehende Nachbesteuerung zu Recht (E. 2.4.3). Abweisung des Rekurses.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SR.2023.00022 Urteil des Einzelrichters vom 19. März 2024 Mitwirkend: Verwaltungsrichter Andreas Frei, Gerichtsschreiberin Lara von Arx. In Sachen Erben A, gestorben im Jahr 2021, nämlich: 1. B, 2. C, beide vertreten durch RA Dr. D, Rekurrentinnen, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Rekursgegner, betreffend Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2019 und 2020), hat sich ergeben: I. Die im Jahre 2021 verstorbene A (nachfolgend die Erblasserin) setzte als Erbin testamentarisch ihre Mutter B sowie ihre Schwester C (die Erbin; nachfolgend die Rekurrentinnen) ein. Als Willensvollstrecker wurde Rechtsanwalt E ernannt. Der Willensvollstrecker reichte dem Steueramt der Stadt F mit Schreiben vom 26. April 2022 den Inventarfragebogen, das Tresoröffnungsprotokoll sowie die Steuererklärung und die Vermögensaufstellung per Todestag der Erblasserin ein. In seiner Eingabe führte er aus, der Vater der Erblasserin sei 2016 verstorben. Aus seinem Nachlass habe die Erblasserin nach vergleichsweiser Einigung in einem mehrjährigen Erbteilungsprozess Bargeld in Höhe von

Fr. ... sowie ein hypothekarisches gesichertes unverzinsliches Darlehen von Fr. ... erhalten. Letzteres habe sie nicht deklariert, wobei zu prüfen sei, inwiefern dieses überhaupt steuerpflichtiges Vermögen bilde. Mit Verfügung vom 24. Januar 2023 eröffnete die Dienstabteilung Inventarkontrolle/Erbschaftssteuer des kantonalen Steueramts ein Nachsteuerverfahren betreffend die Staats- und Gemeindesteuern der Steuerperioden 2019 und 2020 gegen die Rekurrentinnen. Als Grund nannte das kantonale Steueramt eine Unterbesteuerung der Erblasserin infolge Nichtdeklaration von Vermögenswerten. Nach Einholung einer Stellungnahme seitens der Rekurrentinnen setzte das kantonale Steueramt mit Verfügung vom 19. April 2023 Nachsteuern (samt Zins) in Höhe von Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern 2019 und 2020) gegenüber den Rekurrentinnen fest. II. Die hiergegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt mit Einspracheentscheid vom 27. Juli 2023 ab. III. Mit Rekurs vom 12. September 2023 liessen die Rekurrentinnen die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids sowie die Einstellung des Nachsteuerverfahrens beantragen, sofern der vorinstanzliche Entscheid nicht ohnehin nichtig sei. Überdies sei ihnen eine Parteientschädigung auszurichten. In der Rekursantwort vom 14. November 2023 beantragte das kantonale Steueramt die Abweisung des Rekurses sowie die vollumfängliche Bestätigung des Einspracheentscheids. Die Rekurrentinnen liessen hierzu am 1. Dezember 2023 replizieren. Der Einzelrichter erwägt: 1. 1.1 Dem Verwaltungsgericht kommt als erster gerichtlicher Instanz im Rekursverfahren gegen Nachsteuerentscheide grundsätzlich eine umfassende Überprüfungsbefugnis zu. Im Nachsteuerverfahren sind die Vorschriften über die Verfahrensgrundsätze, das Einschätzungs- und das Rekursverfahren sinngemäss anwendbar, weshalb auch Noven und neue Beweismittel zulässig sind (§ 147 Abs. 3 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 Satz 2 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [StG]; Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 162 StG N. 40; § 52 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] e contrario). 1.2 Vorweg zu prüfen sind die formellen Rügen der Rekurrentinnen, welche die Nichtigkeit des vorinstanzlichen Entscheids geltend machen. Sie führen hierzu aus, die angefochtene Einspracheverfügung richte sich an "die Erben A", ohne nähere Bezeichnung, wer diese Erben im Einzelnen seien. Folglich richte sich die Einspracheverfügung an Personen, die nicht Steuersubjekt sein könnten. Eine derartige Verfügung sei nichtig, wobei der betreffende Mangel im Rechtsmittelverfahren nicht geheilt werden könne. 1.3 1.3.1 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 bzw. Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (§ 160 Abs. 1 StG). 1.3.2 Die Erbengemeinschaft im Sinn von Art. 602 des Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB) entsteht durch den Erbgang. Sie ist eine Gemeinschaft vorübergehenden Charakters, die alle zur Erbschaft berufenen Personen umfasst und nach aussen als Einheit, als "Liquidationsgemeinschaft" auftritt. Rechte und Pflichten an der noch unverteilten Erbschaft stehen aber nach Massgabe der Erbquote dem einzelnen Erben zu (Felix Richner et al. [Hrsg.], Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 9 N. 2). Stirbt der Steuerpflichtige, treten seine Erben in seine Rechte und Pflichten ein. Sie haften solidarisch für die vom Erblasser geschuldeten Steuern bis zur Höhe ihrer Erbteile, einschliesslich der Vorempfänge (§ 11 Abs. 1 StG). Erbengemeinschaften sind als solche nicht steuerpflichtig; ihr Einkommen und Vermögen

wird den einzelnen Erben oder Bedachten zugerechnet. Ist die Erbfolge ungewiss, wird die Erbengemeinschaft als Ganzes nach den für natürliche Personen geltenden Bestimmungen besteuert (§ 9 Abs. 1 und 2 StG). 1.3.3 Das kantonale Steueramt ist bei einer (allfälligen) Unterbesteuerung der Erblasserin gehalten, Vermögenswerte nachzubesteuern, die vorgängig zu Unrecht nicht besteuert worden sind. Die Rekurrentinnen traten vorliegend umfassend in die Rechte und Pflichten der Erblasserin ein, nach Massgabe ihrer jeweiligen Erbquoten. In diesem Umfang haften sie solidarisch für zu Lasten des Nachlasses der Erblasserin anfallende (Nach-)Steuern. Das kantonale Steueramt führte die Beschwerdeführerinnen in der Eröffnungsverfügung vom 24. Januar 2023 ausdrücklich je einzeln als Partei im Nachsteuerverfahren auf und stellte die Verfügung dem damals zuständigen Willensvollstrecker als ihrem gemeinsamen Vertreter zu. Die Beschwerdeführerinnen selbst übernahmen die betreffenden Angaben in der Folge, so etwa in ihrer Eingabe an das kantonale Steueramt vom 5. Juni 2023 sowie in der Rekursschrift. Es bestanden somit zu keinem Zeitpunkt Zweifel, wer Partei im vorliegenden Nachsteuerverfahren ist. Vor diesem Hintergrund erscheinen die Ausführungen der Beschwerdeführerinnen hinsichtlich der fehlerhaften Parteibezeichnung sowie einer hieraus resultierenden Nichtigkeit überspitzt formalistisch. Die Nichtigkeit der Einspracheverfügung ist folglich zu verneinen.

E. 2.1

In materieller Hinsicht ist folgende Ausgangslage zu beurteilen: 2016 verstarb der Vater der Erblasserin. Sein Nachlass setzte sich zusammen aus beweglichem Vermögen in Höhe von Fr. ... sowie einer Liegenschaft mit einem Verkehrswert von Fr. ... Die Erblasserin, ihre Schwester sowie der Lebenspartner des Vaters (nachfolgend der Lebenspartner) erbten je einen Viertel des Nachlasses. Den verbleibenden Viertel erbten die Erblasserin und ihre Schwester je zur Hälfte, jedoch unter Vorbehalt eines lebenslänglichen, unentgeltlichen Nutzniessungsrechts des Lebenspartners. Die Erbansprüche des Lebenspartners sollten sich auf die Liegenschaft beziehen, um ihm einen weiteren Verbleib darin zu ermöglichen. Da der Lebenspartner jedoch nicht in der Lage war, die Erblasserin und ihre Schwester auszuzahlen, wurde in einem Erbteilungsvertrag vom 9. September 2019 ein "Guthaben" der Erblasserin bzw. eine Schuld des Lebenspartners ihr gegenüber in Höhe von Fr. ... vereinbart. Abgesichert war das "Guthaben" durch einen Namen-Registerschuldbrief im 1. Rang auf der Liegenschaft. Die Fälligkeit der Forderung wurde auf den Zeitpunkt des Verkaufs der Liegenschaft oder auf den Zeitpunkt des Versterbens des Lebenspartners festgesetzt. Die Erblasserin verzichtete im Erbteilungsvertrag vom 9. September 2019 auf ihre Erbenstellung, welche ihr gemäss einem am 11. April 1990 geschlossenen Erbvertrag zwischen ihrem Vater und dessen Lebenspartner zukam.

E. 2.2

Streitig ist vorliegend, ob für die Forderung der Erblasserin gegenüber dem Lebenspartner ihres Vaters in Höhe von Fr. ..., welche sie zu Lebzeiten in den Steuererklärungen 2019 und 2020 nicht deklariert hat, eine Nachsteuer erhoben werden kann.

E. 2.3

Die Parteien sind sich dahingehend einig, dass es sich bei der Forderung der Erblasserin um ein Darlehen handelt. Dieses wurde unbestritten erst nach dem Tod ihres Vaters begründet, weshalb das Darlehen selbst nicht Teil von dessen Nachlass sein konnte. Stattdessen entstammt das Darlehen unmittelbar nach der Erbteilung aus dem Vermögen des

Lebenspartners. Die Fälligkeit der Darlehensforderung ist (ebenfalls unbestritten) der Zeitpunkt des Verkaufs der Liegenschaft oder der Zeitpunkt des Todes des Lebenspartners. Umstritten ist hingegen, wann die Darlehensforderung der Erblasserin mit der Vermögenssteuer nachzubesteuern ist. Die Rekurrentinnen vertreten diesbezüglich die Auffassung, die streitbetroffene Darlehensforderung sei bis zum Fälligkeitszeitpunkt aufschiebend bedingt. Die (Nach-)Besteuerung habe erst bei Eintritt der Bedingung (Verkauf Liegenschaft bzw. Tod Lebenspartner) zu erfolgen, weshalb keine Unterbesteuerung vorliege. Demgegenüber ist das kantonale Steueramt der Ansicht, das Darlehen sei nicht aufschiebend bedingt, sondern die Forderung sei mit dem Inkrafttreten des Erbteilungsvertrags vom 9. September 2019 entstanden.

E. 2.4.1

Die zwischen der Erblasserin und dem früheren Lebenspartner ihres Vaters abgeschlossene Vereinbarung ist von den Parteien zu Recht als Darlehen qualifiziert worden.

E. 2.4.2

Der Vermögenssteuer unterliegt das gesamte Reinvermögen (§ 38 Abs. 1 StG). Vermögen ist dabei die Gesamtheit der einer Person zustehenden geldwerten Rechte. Das steuerbare Vermögen bemisst sich nach dem Stand am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht (§ 51 Abs. 1 StG). Teil des steuerbaren Vermögens bilden auch private Darlehen (VGr, 14. Mai 2014, SB.2014.00020, E. 4; EStV, Steuerinformationen, Bern 2021, Die Vermögenssteuer natürlicher Personen, S. 4). Hinsichtlich der Frage, wann ein Vermögenswert als zugeflossen zu betrachten ist, ist der Mittelzufluss als faktischer Vorgang abgeschlossen, wenn die steuerpflichtige Person die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die zugeflossenen Vermögenswerte innehat (vgl. Urteil des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich, 29. Januar 2019, 2 ST.2018.36, E. 1a). Für die Besteuerung von Privatdarlehen genügt, dass die Schuld tatsächlich entstanden ist, wohingegen ihre Fälligkeit nicht vorausgesetzt ist.

E. 2.4.3

Entgegen der Auffassung der Rekurrentinnen war das Darlehen, welches die Erblasserin dem früheren Lebenspartner ihres Vaters gewährt hat, nicht aufschiebend bedingt. Der Erbteilungsvertrag vom 9. September 2019 sah keine aufschiebende Bedingung vor, weshalb die Erblasserin die betreffende Darlehensforderung im Zeitpunkt des Abschlusses des Erbteilungsvertrags, am 9. September 2019, erwarb. Die Erblasserin wäre daher gehalten gewesen, die Forderung in ihrem Wertschriftenverzeichnis in den Steuerjahren 2019 und 2020 zu deklarieren. Da sie dies nicht tat, erfolgte die in Frage stehende Nachbesteuerung zu Recht.

E. 2.4.4

Die Höhe sowie die Berechnung der verfügbaren Nachsteuer werden von den Rekurrentinnen nicht in Frage gestellt und erweisen sich als korrekt. Der Rekurs ist somit abzuweisen.

E. 3

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten den Rekurrentinnen aufzuerlegen, unter solidarischer Haftung für die gesamten Kosten (§ 162 Abs. 3 in Verbindung mit § 151 Abs. 1 StG) und es steht ihnen keine Parteientschädigung zu (§ 162 Abs. 3 in Verbindung mit § 152 und § 17 Abs. 2 VRG).

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