



9C_268/2024

Urteil vom 16. Dezember 2024

III. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Parrino, Präsident,
Bundesrichterin Moser-Szeless, Bundesrichter Beusch,
Gerichtsschreiberin Nünlist.

Verfahrensbeteiligte
Erbin der A. _____ sel.,
gestorben 2021, nämlich:
B. _____,
vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Mirko Ros,
Beschwerdeführerin,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich, Dienstabteilung Spezialdienste,
Bändliweg 21, 8090 Zürich,
Beschwerdegegner.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich, Steuerperioden 2019 und 2020,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 19. März 2024
(SR.2023.00022).

Sachverhalt:

A.
2021 verstarb A. _____ (nachfolgend Erblasserin). Als Erbinnen hatte sie testamentarisch ihre Mutter C. _____ sowie ihre Schwester B. _____ eingesetzt. Als Willensvollstrecker wurde Rechtsanwalt D. _____ ernannt.
Der Willensvollstrecker reichte dem Steueramt der Stadt Zürich 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 mit Erbteilungsvertrag vom 9. September 2019 Bargeld in der Höhe von Fr. 700'000.- sowie ein hypothekarisch gesichertes unverzinsliches Darlehen von Fr. 500'000.- 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 Erbinnen. Als Grund nannte das kantonale Steueramt eine Unterbesteuerung der Erblasserin infolge Nichtdeklaration von Vermögenswerten. Nach Einholung einer Stellungnahme seitens der Erbinnen setzte das kantonale Steueramt mit Verfügung vom 19. April 2023 eine Nachsteuer (samt Zins) in der Höhe von Fr. 2'697.10 (Staats- und Gemeindesteuern 2019 und 2020)

gegenüber den Erben fest. Die hiergegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt mit Einspracheentscheid vom 27. Juli 2023 ab.

B.

Den gegen den Einspracheentscheid erhobenen Rekurs wies das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich mit Urteil des Einzelrichters vom 19. März 2024 ab.

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten lässt B. _____ folgende Anträge stellen:

"1. Das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich sei mit Bezug auf die Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2019 und 2020) aufzuheben und das Nachsteuerverfahren sei gegenüber der Beschwerdeführerin einzustellen.
2. Allfällige Beschwerdeantworten seien der Beschwerdeführerin zur Stellungnahme, jedenfalls aber zur Kenntnisnahme zuzustellen."

Erwägungen:

1.

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist zulässig (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 90 BGG). Die Steuerpflichtige ist zur Beschwerde legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG; Art. 73 Abs. 2 StHG [SR 642.14]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 42 und Art. 100 Abs. 1 BGG) ist einzutreten.

2.

2.1. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG) nur die vorgebrachten Argumente, falls weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind. Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition. Ebenfalls mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (vgl. **BGE 150 II 409** E. 3.2 mit Hinweisen).

2.2. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich". Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantizieren (Art. 106 Abs. 2 BGG; **BGE 150 II 409** E. 3.1 mit Hinweisen).

3.

3.1. Streitig und zu prüfen ist, ob das mit Erbteilungsvertrag vom 9. September 2019 vereinbarte, hypothekarisch gesicherte "Guthaben" der Erblasserin gegenüber dem Lebenspartner des (vorverstorbenen) Vaters in der Höhe von Fr. 500'000.-, für dessen Fälligkeit der Verkauf der Liegenschaft respektive der Tod des Lebenspartners bestimmt wurde, in den Steuerjahren 2019 und 2020 zu deklarierendes Vermögen der Erblasserin darstellte, weshalb darauf eine Nachsteuer geschuldet ist. Die Beschwerdeführerin bestreitet - im Wesentlichen unter Verweis auf die vereinbarte Fälligkeit - den Zeitpunkt des Vermögensanfalls und damit der (Nach-) Besteuerung.

3.2.

3.2.1. Der Vermögenssteuer unterliegt das gesamte Reinvermögen (Art. 13 Abs. 1 StHG und § 38 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 des Kantons Zürich [StG/ZH; LS 631.1]), wobei sich das steuerbare Vermögen nach dem Stand am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht bemisst (Art. 17 Abs. 1 StHG und § 51 Abs. 1 StG/ZH). Nutzniessungsvermögen wird dem Nutzniesser zugerechnet (Art. 13 Abs. 2 StHG und § 38 Abs. 2 StG/ZH).

Steuerbar sind alle Aktiven, soweit sie nicht durch besondere gesetzliche Vorgabe von der objektiven Steuerpflicht ausgenommen sind. Es gilt somit ein Vermögensbegriff, der vom Grundsatz der Gesamtvermögenssteuer geprägt ist und dem Gedanken der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entspricht; er umfasst sämtliche einer Person zivilrechtlich zustehenden und rechtlich realisierbaren geldwerten Rechte an Sachen sowie an Forderungen und Beteiligungen, seien sie dinglicher oder obligatorischer Natur, unabhängig davon, ob es sich um privates oder geschäftliches, bewegliches

oder unbewegliches Vermögen handelt (**BGE 138 II 311** E. 3.1.1 mit Hinweisen; Urteil 2C_511/2017 vom 16. September 2019 E. 5.1).

Keine steuerbaren geldwerten Rechte sind blossе Anwartschaften, das heisst ungewisse Aussichten auf einen künftigen Rechtserwerb, z. B. solche auf künftige Vorsorgeleistungen oder auf künftige Erbschaft, auf eine Nacherbschaft oder andere aufschiebend bedingte Rechte (**BGE 138 II 311** E. 3.1.3 mit Hinweisen).

3.2.2. Gemäss § 46 StG/ZH sind Schulden, für die der Steuerpflichtige allein haftet, voll (vom Bruttovermögen) abziehbar; andere Schulden, wie Solidar- und Bürgschaftsschulden, nur insoweit, als sie vom Steuerpflichtigen getragen werden müssen.

Diese Bestimmung steht im Einklang mit § 38 Abs. 1 StG/ZH und Art. 13 Abs. 1 StHG, wonach der Vermögenssteuer das gesamte Reinvermögen, das heisst der Überschuss der Aktiven über die Passiven, unterworfen ist (vgl. E. 3.2.1 hiervor). Der Pflichtige kann somit von den Aktiven seine Schulden und die Schulden aller anderen Personen abziehen, deren Vermögen er zu versteuern hat (**BGE 138 II 311** E. 3.3.1 mit Hinweisen; Urteil 2C_66/2020 vom 8. Juni 2020 E. 3.1).

4.

4.1. Die Vorinstanz hat erwogen, es sei folgende Ausgangslage zu beurteilen: 2016 sei der Vater der Erblasserin verstorben. Sein Nachlass habe sich aus beweglichem Vermögen in der Höhe von Fr. 1'437'067.- sowie einer Liegenschaft mit einem Verkehrswert von Fr. 1'789'000.- zusammengesetzt. Die Erblasserin, ihre Schwester sowie der Lebenspartner des Vaters hätten je einen Viertel des Nachlasses geerbt. Den verbleibenden Viertel hätten die Erblasserin und ihre Schwester je zur Hälfte geerbt, 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 gewesen sei, die Erblasserin und ihre Schwester auszuzahlen, sei in einem Erbteilungsvertrag vom 9. September 2019 ein "Guthaben" der Erblasserin bzw. eine Schuld des Lebenspartners ihr gegenüber in der Höhe von Fr. 500'000.- vereinbart worden. Abgesichert sei das "Guthaben" durch einen Namen-Registerschuldbrief im 1. Rang auf der Liegenschaft gewesen. Die Fälligkeit der Forderung sei auf den Zeitpunkt des Verkaufs der Liegenschaft oder auf den Zeitpunkt des Versterbens des Lebenspartners festgesetzt worden.

Die Erblasserin habe im Erbteilungsvertrag vom 9. September 2019 auf ihre Erbenstellung im Nachlass des Lebenspartners, welche ihr gemäss einem am 11. April 1990 geschlossenen Erbvertrag zwischen ihrem Vater und dessen Lebenspartner zugekommen sei, verzichtet.

Das Verwaltungsgericht hat weiter die Qualifizierung der strittigen Forderung als Darlehen bestätigt und erwogen, dieses sei nicht Teil des Nachlasses des Vaters gewesen, sondern entstamme unmittelbar nach der Erbteilung aus dem Vermögen des Lebenspartners. Es hat weiter festgehalten, Teil des steuerbaren Vermögens bildeten auch private Darlehen. Entgegen der Ansicht der Erben sei das Darlehen nicht aufschiebend bedingt gewesen. Der Erbteilungsvertrag vom 9. September 2019 habe keine aufschiebende Bedingung vorgesehen, weshalb die Erblasserin die betreffende Darlehensforderung im Zeitpunkt des Abschlusses des Erbteilungsvertrags, am 9. September 2019, erworben habe. Die Erblasserin wäre daher gehalten gewesen, die Forderung in ihrem Wertschriftenverzeichnis in den Steuerjahren 2019 und 2020 zu deklarieren. Da sie dies nicht getan habe, sei die in Frage stehende Nachbesteuerung zu Recht erfolgt.

4.2. Was die Beschwerdeführerin gegen die Nachbesteuerung hinsichtlich der Steuerperioden 2019 und 2020 vorbringt, hält - wie nachfolgend aufzuzeigen ist - nicht stand.

4.2.1. Gemäss den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (E. 4.1 hiervor) erbte die Erblasserin mit dem Tod ihres Vaters 2016 drei Achtel des Nachlasses, wobei ein Achtel unter dem Vorbehalt eines lebenslänglichen, unentgeltlichen Nutznießungsrechts des Lebenspartners des Vaters stand. Die Erbansprüche des Lebenspartners (ein Viertel des Nachlasses) sollten sich auf die Liegenschaft beziehen, um ihm einen weiteren Verbleib darin zu ermöglichen. Da er jedoch nicht in der Lage war, die Erblasserin auszuzahlen, wurde mit Erbteilungsvertrag vom 9. September 2019 ein "Guthaben" der Erblasserin bzw. eine Schuld des Lebenspartners ihr gegenüber in der Höhe von Fr. 500'000.- vereinbart.

4.2.2. Dass es sich bei dem mit Erbteilungsvertrag vereinbarten "Guthaben" der Erblasserin gegenüber dem Lebenspartner um eine Darlehensforderung handelt, die grundsätzlich der Vermögenssteuer untersteht, ist nicht strittig.

Relevant ist vorliegend jedoch ein anderer Umstand und zwar, dass die Erblasserin bereits mit dem Tod des Vaters im Jahre 2016 einen rechtlich realisierbaren Anspruch auf insgesamt drei Achtel des Nachlasses und damit Vermögen im Sinne von Art. 13 Abs. 1 StHG und § 38 Abs. 1 StG/ZH erworben hatte (vgl. E. 3.2.1 hiervor). Dabei handelte es sich keineswegs um eine blossе Anwartschaft. Dass sie in der Folge durch die Gewährung eines Darlehens an den Lebenspartner auf die Durchsetzung eines Teils ihres Erbanspruchs verzichtete, führte sodann nicht zu einem Vermögensabgang.

Mit Blick darauf, dass die Erblasserin somit bereits mit dem Erbanfall steuerbares Vermögen erworben hatte, kann es für ihre Steuerschuld nicht auf die Ausgestaltung der 2019 vereinbarten Darlehensforderung ankommen. Die Beschwerdeführerin kann daher vorliegend weder aus dem unter dem Titel der "Einheit der Rechtsordnung" erfolgten Verweis auf das Zivilrecht noch aus dem Hinweis auf den Zeitpunkt der Abtretbarkeit respektive des steuerlichen Zuflusses der Forderung etwas zu ihren Gunsten ableiten.

Dass die konkrete Erfüllung der Forderung in den vorliegend massgeblichen Jahren 2019 und 2020 unsicher erschien, wird nicht substantiiert dargetan.

Soweit die Beschwerdeführerin schliesslich vorbringt, der Lebenspartner hätte das Darlehen vor Eintritt der Fälligkeit nicht in Abzug bringen können, ist darauf hinzuweisen, dass ein Nutzniesser den vollen Wert des Vermögensobjekts zu versteuern hat, darauf lastende Schulden jedoch in Abzug bringen kann (HANNES TEUSCHER/FRANK LOBSIGER, in: Bundesrecht über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2021, N. 21 und 24 f. zu Art. 13 StHG; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. 2021, N. 8 zu § 38 und N. 7 zu § 46). Weiterungen erübrigen sich.

4.3. Zusammenfassend ist somit nicht ersichtlich, inwiefern die Vorinstanz Recht verletzt haben soll, indem sie darauf geschlossen hat, dass die Erblasserin die Fr. 500'000.- in ihrem Wertschriftenverzeichnis in den Steuerjahren 2019 und 2020 hätte deklarieren müssen, weshalb die Nachbesteuerung zu Recht erfolgt sei. Die Beschwerde ist unbegründet.

5.

Nach dem Unterliegerprinzip sind die Gerichtskosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Beschwerdeführerin zu überbinden (Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG). Dem Kanton Zürich, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, steht keine Parteientschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Parteien und dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, schriftlich mitgeteilt.

Luzern, 16. Dezember 2024

Im Namen der III. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Parrino

Die Gerichtsschreiberin: Nünlist