

BGE 151 II 435

Bundesgericht (BGE), 2025-01-01, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_BGE_151_II_435

FR: ATF 151 II 435

IT: DTF 151 II 435

Regeste

Regeste Art. 153a DBG; Voraussetzung für die vereinfachte Nachbesteuerung von Erben. Die Auslegung der Norm ergibt, dass von einem Anreiz für Erben, unversteuerte Vermögens- und Einkommenswerte zu melden, nur auszugehen ist, wenn die Steuerbehörde hiervon noch keine Kenntnis hat. Massgebend ist der Kenntnisstand der Steuerbehörden im Zeitpunkt, in welchem eine allfällige Meldung des Alleinerben erfolgt: Was den Steuerbehörden in diesem Moment bereits bekannt ist, kann nicht erst durch Meldung des Alleinerben aufgedeckt werden (E. 4.2.3).

Regeste Art. 153a LIFD; condition pour le rappel d'impôt simplifié pour les héritiers. Il résulte de l'interprétation de la disposition qu'une incitation pour les héritiers à déclarer des biens et des revenus non déclarés ne peut être envisagée que si l'autorité fiscale n'en a pas encore connaissance. Est déterminant l'état des connaissances des autorités fiscales au moment de la déclaration éventuelle de l'héritier unique: ce qui est déjà connu des autorités fiscales à ce moment-là ne peut pas être révélé par la simple déclaration de l'héritier unique (consid. 4.2.3).

Regesto Art. 153a LIFD; presupposto per la procedura semplificata di recupero d'imposta per gli eredi. L'interpretazione della disposizione indica che un incentivo per gli eredi a dichiarare elementi della sostanza e del reddito sottratti al fisco può essere ritenuto solo se l'autorità fiscale non ne è ancora a conoscenza. È determinante lo stato di conoscenza delle autorità fiscali al momento in cui l'erede unico effettua la dichiarazione: ciò che è già noto alle autorità fiscali in quel momento non può essere considerato come scoperto successivamente con la dichiarazione dell'erede unico (consid. 4.2.3).

Erwägungen

E. 4.1

Ausgangspunkt jeder Auslegung bildet der Wortlaut der massgeblichen Norm. Ist der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Auslegungen möglich, so muss das Gericht unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente nach der wahren Tragweite der Norm suchen. Dabei hat es insbesondere den Willen des Gesetzgebers zu berücksichtigen, wie er sich namentlich aus den Gesetzesmaterialien ergibt (historische Auslegung). Weiter hat das Gericht nach dem BGE 151 II 435 S. 437 Zweck, dem Sinn und den dem Text zugrunde liegenden Wertungen zu forschen, namentlich nach dem durch die Norm geschützten Interesse (teleologische Auslegung). Wichtig ist auch der Sinn, der einer Norm im Kontext zukommt, und das Verhältnis, in welchem sie zu anderen Gesetzesvorschriften steht (systematische Auslegung). Das Bundesgericht befolgt bei der Auslegung von Gesetzenormen einen pragmatischen Methodenpluralismus und lehnt es ab, die einzelnen Auslegungselemente einer Prioritätsordnung zu unterstellen (BGE 150 V 120 E. 4.2; BGE

149 V 21 E. 4.3; Urteil 9C_705/2023 vom 4. Juni 2024 E. 3.2.1; vgl. auch BGE 150 II 390 E. 5.2.1). Vom Wortlaut darf abgewichen werden, wenn triftige Gründe dafür bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Regelung wiedergibt. Sind mehrere Auslegungen möglich, ist jene zu wählen, die der Verfassung am besten entspricht. Allerdings findet auch eine verfassungskonforme Auslegung ihre Grenzen im klaren Wortlaut und Sinn einer Gesetzesbestimmung (BGE 150 V 120 E. 4.2; BGE 148 V 385 E. 5.1; BGE 141 V 221 E. 5.2.1).

E. 4.1.1

Aus dem Wortlaut der Bestimmung der vereinfachten Nachbesteuerung von Erben (Art. 153a Abs. 1 DBG [SR 642.11]) geht weder eine aktive Anzeigepflicht (respektive Meldepflicht) der steuerpflichtigen Person, noch der relevante Zeitpunkt für die "Kenntnis der Hinterziehung durch die Steuerbehörde" hervor. Gemäss Art. 153a Abs. 1 DBG haben alle Erben unabhängig voneinander Anspruch auf eine vereinfachte Nachbesteuerung der vom Erblasser hinterzogenen Bestandteile von Vermögen und Einkommen, wenn (lit. a) die Hinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt ist; (lit. b) sie die Verwaltung bei der Feststellung der hinterzogenen Vermögens- und Einkommenselemente vorbehaltlos unterstützen; und (lit. c) sie sich ersichtlich um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuern bemühen. Auch der französischen Fassung, wonach "chacun des héritiers a droit, indépendamment des autres, au rappel d'impôt simplifié sur les éléments de la fortune et du revenu soustraits par le défunt, à condition: qu'aucune autorité fiscale n'ait connaissance de la soustraction d'impôt [...]", und der italienischen Fassung, wonach "ogni erede ha diritto, indipendentemente dagli altri eredi, al ricupero semplificato d'imposta sugli elementi della sostanza e del reddito sottratti dal defunto, a condizione che: la sottrazione d'imposta non sia nota ad alcuna autorità fiscale [...]", lässt sich nichts weiteres weder zu einer aktiven Anzeigepflicht durch den Erben, noch zum Zeitpunkt der Kenntnis entnehmen. BGE 151 II 435 S. 438 In allen drei Fassungen ist von einer Hinterziehung ("soustraction d'impôt"; "sottrazione d'imposta") die Rede.

E. 4.1.2

In systematischer Hinsicht ist die vereinfachte Nachbesteuerung von Erben (Art. 153a DBG) eine *lex specialis* zur ordentlichen Nachbesteuerung (Art. 151 DBG) im Kapitel zu den Nachsteuern. Für die ordentliche Nachbesteuerung bestimmt Art. 151 Abs. 1 DBG Folgendes: Wenn sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln ergibt, 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. Systematisch ist sodann in Erinnerung zu rufen, dass das Nachsteuerverfahren - in Abgrenzung zum Steuerstrafverfahren - keinen Strafcharakter hat. So setzt die Nachsteuer deswegen zunächst einmal voraus, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist und damit das Gemeinwesen einen Steuerverlust erlitten hat. Massgeblich ist der objektive Tatbestand einer Unterbesteuerung im Sinne eines Steuerausfalls (vgl. BGE 144 II 359 E. 4.5.1; Urteil 2C_826/2019 vom 17. März 2020 E. 2.2.1, in: RDAF 2021 II S. 349). So ist ein Verschulden der steuerpflichtigen Person für die Einleitung des Nachsteuerverfahrens nicht erforderlich. Bei der ordentlichen Nachbesteuerung ist klar, dass es keiner subjektiven Tatbestandsvoraussetzung, wie einer Anzeige durch den Steuerpflichtigen, bedarf (vgl.

Urteil 2C_263/2018 vom 11. Februar 2019 E. 3.2). Zur Frage der Einleitung eines vereinfachten Nachsteuerverfahrens führt hierzu die Vorinstanz aus, dass Kriterien wie Vorsatz oder Vorwerfbarkeit und ein dadurch begründetes Verschulden für die Einleitung daher keine Relevanz hätten. Nicht von Relevanz sei folglich, ob ein Erbe bzw. eine Erbin um die nicht deklarierten Vermögens- oder Einkommenswerte gewusst hat oder nicht (vgl. auch MARTIN E. LOOSER, in: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG] [nachfolgend: Kommentar DBG], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022, N. 7 zu Art. 153a DBG). Zur Frage des Zeitpunkts des Kenntnisstands der Steuerbehörde wurde durch die bundesrichterliche Rechtsprechung geklärt, dass der Aktenstand zum Zeitpunkt der Veranlagung massgebend ist (vgl. BGE 151 II 435 S. 439 BGE 144 II 359 E. 4.5.1 m.w.H.; Urteil 2C_41/2020 vom 24. Juni 2020 E. 8.1; LOOSER, Kommentar DBG, a.a.O., N. 14 zu Art. 151 DBG). Ob bei der Erbennachbesteuerung der Kenntnisstand der Steuerbehörde zum Zeitpunkt des Todes massgebend ist, wird sodann in der Literatur diskutiert (vgl. nachfolgend E. 4.2).

E. 4.1.3

Historisch zeigt sich, dass die Norm für eine vereinfachte Nachbesteuerung von Erbinnen und Erben zeitgleich, d.h. zusammen, mit dem Gesetzesentwurf für die individuelle Amnestie (straflose Selbstanzeige) für natürliche und juristische Personen eingeführt wurde (vgl. Botschaft vom 18. Oktober 2006 zum Bundesgesetz über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige, BBl 2006 8796). Die Erbennachbesteuerung ist strukturell sehr ähnlich aufgebaut wie die straflose Selbstanzeige. Der einschlägige Art. 175 Abs. 3 DBG lautet wie folgt: Zeigt die steuerpflichtige Person erstmals eine Steuerhinterziehung selbst an, so wird von einer Strafverfolgung abgesehen, wenn (lit. a) die Hinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt ist; (lit. b) sie die Verwaltung bei der Festsetzung der Nachsteuer vorbehaltlos unterstützt; und (lit. c) sie sich ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuer bemüht. Im Gegensatz zur Erbennachbesteuerung ist eine Anzeige bei der straflosen Selbstanzeige durch die steuerpflichtige Person bereits im Gesetzeswortlaut vorausgesetzt ("zeigt die steuerpflichtige Person [...] an"; "lorsque le contribuable dénonce"; "se il contribuente denuncia"; vgl. SIEBER/MALLA, Kommentar DBG, a.a.O., N. 49 ff. zu Art. 175 DBG). Die weiteren Voraussetzungen in lit. a-c sind teils gänzlich wortgleich. Aufgrund der gemeinsamen Einführung und der Ähnlichkeit der beiden Bestimmungen bleibt aber weiterhin nicht klar, ob der Gesetzgeber auch bei der Erbennachbesteuerung eine Anzeigepflicht vorsehen wollte. Während der Steuerpflichtige bei der straflosen Selbstanzeige im Regelfall von seiner eigenen Steuerhinterziehung weiss, dürfte ein entsprechendes Wissen bei den Erben im Hinblick auf eine vom Erblasser begangene Steuerhinterziehung auch nicht selbstverständlich sein (vgl. MARTINA SUNDE, Die vereinfachte Nachbesteuerung in Erbfällen, StR 66/2011 S. 830, 833). Klar ist aber, dass der Gesetzgeber mit der Norm für Erbinnen und Erben einen Anreiz schaffen wollte, das vom Erblasser oder der Erblasserin hinterzogene Vermögen und die daraus fliessenden BGE 151 II 435 S. 440 Erträge der Legalität zuzuführen (Steigerung der Motivation der Erben zur Offenlegung; BBl 2006 8796, 8808 Ziff. 1.5). Die vereinfachte Nachbesteuerung wird nur bei Deklaration von Vermögens- und Einkommenswerten gewährt, von deren Existenz die Steuerbehörden bisher noch keine Kenntnis hatten. Melden die Erben Elemente, die einer eidgenössischen, kantonalen oder kommunalen Steuerbehörde bereits bekannt sind, so werden diese Elemente der ordentlichen Nachbesteuerung (zehn Jahre) unterzogen (explizit mit Bezug auf lit. a [BBl 2006 8816]).

E. 4.1.4

Weiter hat das Gericht nach dem Zweck, dem Sinn und den dem Text zugrunde liegenden Wertungen zu forschen, namentlich nach dem durch die Norm geschützten Interesse (teleologische Auslegung). Übereinstimmend mit der historischen Auslegung liegt der Sinngehalt der Norm vorwiegend darin, die Durchsetzung einer ordentlichen Besteuerung zu gewährleisten. Vornehmlich soll die Weiterführung von unzulässigen Steuervermeidungen nach dem Erbgang eingedämmt werden.

E. 4.2

Die Lehrmeinungen zur einschlägigen Frage sind sodann gespalten.

E. 4.2.1

Ein Teil der Lehre vertritt die Ansicht, Erben könnten die vereinfachte Nachbesteuerung auch beanspruchen, wenn die Steuerverwaltung die Unterbesteuerung aufdeckt. So sei nicht ausgeschlossen, dass auch eine Steuerbehörde ein Verfahren nach Art. 153a DBG von Amtes wegen in Gang bringen könne, nachdem sie eine Steuerhinterziehung des Erblassers entdeckt habe. Nach richtigem Verständnis bedürfe es, zumal das Gesetz keine Voraussetzung nennt, keiner aktiven Anzeigepflicht (Gesuchspflicht) durch einen Erben. Ferner müsse aufgrund der Zwecksetzung der Gesetzesnorm (Anreiz der Erben zur Offenlegung) die Voraussetzung grosszügig zugunsten der Erben ausgelegt werden (vgl. FELIX RICHNER UND ANDERE, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. 2023, N. 6 zu Art. 153a DBG ; so auch SUNDE, a.a.O., S. 832, 833). Massgebend sei der Kenntnisstand bzw. der Aktenstand der Steuerbehörde im Zeitpunkt des Todes des Erblassers. Eine aktive Meldung oder Anzeige der Erben - wie bei einer straflosen Selbstanzeige - könne nicht verlangt werden. Es müsse genügen, dass ein vollständiges Nachlassinventar eingereicht respektive aufgenommen werde und die Erben dabei ihre Mitwirkungspflichten erfüllen würden. Art. 153a DBG müsse auch dann greifen, wenn die BGE 151 II 435 S. 441 Steuerbehörde aufgrund eigener Ermittlungen eine allfällige Unterbesteuerung aufdecke, soweit dies erst nach dem Tod des Erblassers erfolge und die übrigen Voraussetzungen erfüllt seien. Sobald eine Steuerbehörde hingegen bereits vorher von der vom Erblasser verursachten Unterbesteuerung gewusst habe, sei die vereinfachte Nachbesteuerung ausgeschlossen und komme die ordentliche Nachbesteuerung gemäss Art. 151 DBG zur Anwendung. Dabei reiche bereits hinreichende Kenntnis über nicht versteuerte Einkommens- und Vermögenswerte aus, wobei ein blosser Verdacht nicht genüge. Eine vereinfachte Nachbesteuerung sei sodann ausgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige noch vor seinem Tod eine (straflose) Selbstanzeige eingereicht habe. Das Gleiche gelte für Konstellationen, in denen bereits vor dem Tod ein Nachsteuerverfahren eingeleitet oder gar rechtskräftig abgeschlossen worden sei (vgl. LOOSER, Kommentar DBG, a.a.O., N. 7 und 10 zu Art. 153a DBG m.w.H.).

E. 4.2.2

Gegenteilige Lehrmeinungen vertreten die Auffassung, die Einleitung eines Verfahrens nach Art. 153a DBG von Amtes wegen durch die Steuerbehörde sei ausgeschlossen, nachdem sie eine Steuerhinterziehung des Erblassers aufgrund eigener Ermittlungen aufgedeckt habe. Die vereinfachte Nachbesteuerung werde auf Gesuch eines Anspruchsberechtigten durchgeführt, sofern die erforderlichen Voraussetzungen erfüllt seien. Wohl gehe das Gesuchserfordernis nicht direkt aus Art. 153a Abs. 1 DBG hervor. Aus lit. a der Bestimmungen, wonach eine der Voraussetzungen für die vereinfachte

Nachbesteuerung in Erbfällen die Unkenntnis der "Steuerhinterziehung" auf Seiten der Steuerbehörde sei, lasse sich aber das Erfordernis eines Gesuchs bzw. einer Meldepflicht seitens der Erben ableiten (vgl. PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2015, N. 7 zu Art. 153a DBG ; CLAUDE-EMMANUEL DUBEY, in: Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2. Aufl. 2017, N. 13 zu Art. 153a DBG).

E. 4.2.3

Dieser zweitgenannten Lehrmeinung ist aufgrund der vorstehend dargelegten Auslegungsaspekte zu folgen: Insbesondere mit Blick auf die ratio legis der Norm ist von einem Anreiz für die Erben, unversteuerte Vermögens- und Einkommenswerte zu melden, nur auszugehen, wenn die Steuerbehörde hiervon noch keine Kenntnis hat (vgl. vorne E. 4.1.4). Gleichzeitig folgt daraus, dass der Kenntnisstand der Steuerbehörden im Zeitpunkt, in welchem eine allfällige Meldung des Alleinerben/der Alleinerbin erfolgt, massgebend ist: Was den Steuerbehörden in diesem Moment bereits bekannt ist, BGE 151 II 435 S. 442 kann nicht erst durch die Meldung des Alleinerben/der Alleinerbin aufgedeckt werden. Vorliegend ist festgestellt, dass die Steuerbehörde durch eigene Abklärungen auf die unversteuerten Zuflüsse gestossen ist. Diese Feststellung vermag die Erbin nicht umzustossen, indem sie mutmasst, dass womöglich die Erbschaftsverwalterin des Nachlasses von D. eine Meldung an das Steueramt gemacht habe.

E. 4.2.4

Im Lichte des Dargelegten ist das Ergebnis der Vorinstanz zu bestätigen. Die Zuflüsse in den Steuerjahren 2012 und 2015 sind über die ordentliche Nachbesteuerung (Art. 151 Abs. 1 DBG) bei der Erbin zu besteuern.

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