

BGer 9C_750/2023 vom 18. Dezember 2023

Bundesgericht, 2023-12-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_750_2023

FR: TF 9C_750/2023 du 18 décembre 2023

IT: TF 9C_750/2023 del 18 dicembre 2023

Erwägungen

E. 1.1

Die allgemeinen Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen vor (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] und Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]).

E. 1.2

Die Erbsinnen sind zur vorstehenden Beschwerde berechtigt: Aufgrund der erbrechtlichen Universalsukzession (Art. 560 Abs. 1 ZGB) gehen sämtliche Aktiven und Verbindlichkeiten, aber auch die Rechte und Pflichten der verstorbenen Person

uno actu auf den oder die Erben über (BGE 136 III 461 E. 4; 133 III 664 E. 2.5), soweit diese Rechte nicht höchstpersönlicher Natur und damit unvererblich sind. Abgaberechtliche Forderungen oder Schulden sind vermögensrechtlicher Natur und infolgedessen vererblich. Aus der zivilrechtlichen Universalsukzession fliesst die abgaberechtliche Steuernachfolge (Art. 12 Abs. 1 DBG ; § 11 Abs. 1 des Steuergesetzes [des Kantons Zürich] vom 8. Juni 1997 [StG/ZH; LS 631.1]; BGE 144 II 352 E. 5.1; 142 II 232 E. 6.3). Die drei Erbsinnen sind mithin parteifähig und zur vorliegenden Beschwerde legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG ; näher zum Ganzen: Urteil 9C_611/2022 vom 14. März 2023 E. 1.3 mit Hinweisen). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

E. 1.3

Das Bundesgericht wendet das Bundesgesetzesrecht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG) und prüft es mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG ; BGE 149 I 109 E. 2.1). Die freie Kognition erfasst im hier interessierenden Umfang auch das harmonisierte Steuerrecht von Kantonen und Gemeinden (Art. 129 BV ; Urteile 2C_340/2022 vom 20. März 2023 E. 2, nicht publ. in: BGE 149 I 125 ; 2C_259/2022 vom 7. Dezember 2022 E. 2.1, nicht publ. in: BGE 148 II 556).

E. 1.4

Anders als im Fall des Bundesgesetzesrechts geht das Bundesgericht der Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (einschliesslich der Grundrechte) nur nach, falls und soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet wird (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 149 I 109 E. 2.1; 149 III 81 E. 1.3). Die beschwerdeführende Person hat daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, dass und inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen (BGE 149 I

248 E. 3.1; 149 III 81 E. 1.3).

E. 1.5

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG ; BGE 149 I 207 E. 5.5; 149 II 43 E. 3.5; 149 IV 57 E. 2.2; 149 V 108 E. 4). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn zudem die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 148 II 392 E. 1.4.1; 148 V 427 E. 3.2). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (BGE 149 III 379 E. 7.3.2; 149 IV 57 E. 2.2). Tatfrage ist auch die Beweiswürdigung (BGE 148 V 70 E. 5.1.1). Eine Beweiswürdigung ist willkürlich, wenn sie schlechterdings unhaltbar ist, wenn die Behörde mithin in ihrem Entscheid von Tatsachen ausgeht, die mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch stehen oder auf einem offenkundigen Fehler beruhen (BGE 148 IV 356 E. 2.1). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (BGE 149 II 43 E. 3.6.4; 149 V 156 E. 6.2; vorne E. 1.4). Auf bloss allgemein gehaltene, appellatorische Kritik an einem vorinstanzlichen Entscheid geht das Bundesgericht nicht ein (auch dazu BGE 147 IV 73 E. 4.1.2; 146 IV 114 E. 2.1).

E. 2.1

Streitig und zu prüfen ist die im Nachsteuerverfahren vorgenommene Aufrechnung des Betrags von Fr. 1'729'728.-, dies aufgrund einer geldwerten Leistung (durch geschäftsmässig nicht begründete Überweisungen und Barbezüge) seitens der Gesellschaft an den ehemaligen Alleinaktionär. Die Erbinnen erheben Sachverhalts- und Gehörsrügen, um unter den rechtlichen Rügen das Fundament zur Vornahme einer Nachbesteuerung zu bestreiten.

E. 2.2.1

Formelle Rügen - wie namentlich Gehörsrügen oder die Rüge der Befangenheit - und Sachverhaltsrügen können ungeachtet der materiellen Begründetheit des Rechtsmittels zur Gutheissung der Beschwerde und zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids führen, weshalb sie vorab zu behandeln sind (Urteile 9C_233/2023 vom 3. Oktober 2023 E. 2.1; 2C_876/2020 vom 13. September 2022 E. 2.1 mit Hinweisen, nicht publ. in: BGE 149 II 147).

E. 2.2.2

Die Erbinnen erklären, dass ihre Eltern, beides ausländische Staatsangehörige, im Kanton Zürich nach dem Zuzug aus dem Ausland in den Steuerperioden 2006 und 2007 nach dem Aufwand besteuert worden seien, nicht mehr aber in der hier streitbetroffenen Steuerperiode 2008. Die Gründe für den Übergang ins ordentliche Verfahren liessen sich den damaligen Veranlagungsakten nicht entnehmen. Die Dokumente seien "wild und in loser Form, nicht aber chronologisch, ordentlich geschweige denn vollständig abgelegt" worden. Das Dossier sei auch insofern unvollständig, als das Steueramt im Einspracheverfahren die Akten des die Gesellschaft betreffenden bundesgerichtlichen Verfahrens (Urteil 2C_688/2021 vom 27. Januar 2022) nicht beigezogen und dem Beweisantrag auf Einvernahme von Herrn H. _____ als Auskunftsperson nicht stattgegeben habe. Welches Geschäftsmodell ("Marge" oder "Kommission") tatsächlich verfolgt worden sei, habe das Steueramt nunmehr als unerheblich erachtet. Das

Verwaltungsgericht habe dies bestätigt und den Sachverhalt mithin offenkundig unvollständig bzw. unrichtig erhoben. Darin erblicken sie insbesondere Verstösse gegen ihren Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV).

E. 2.2.3

Den Erbinnen ist zuzustimmen, soweit sie sich auf die Aktenführungspflicht der Veranlagungsbehörde berufen, das dem Akteneinsichtsrecht der rechtsunterworfenen Person gegenübersteht (BGE 142 I 86 E. 2.2; 138 V 218 E. 8.1.2; 124 V 372 E. 3b; 124 V 389 E. 3a). Die Aktenführungspflicht bildet eine Grundvoraussetzung für die Ausübung des Akteneinsichtsrechts (Martin Zweifel/Silvia Hunziker, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar DBG, 4. Aufl. 2022, N. 14 zu Art. 114;

dies ., in: Komm. StHG, a.a.O., N. 3g zu Art. 41; Lydia Masméjean-Fey/Antoine Berthoud, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin [Hrsg.] Commentaire romand, LIFD, 2. Aufl. 2017, N. 17a zu Art. 114) und für die Entscheidungsfindung. Aufgrund der Aktenführungspflicht haben die Behörden alles im Dossier festzuhalten, was zur Sache gehört und entscheidungswesentlich sein kann (BGE 138 V 218 E. 8.1.2; 124 V 372 E. 3b; 124 V 389 E. 3a; zu den Grenzen der Aktenführungspflicht im abgaberechtlichen Bereich insbesondere Urteil 2C_629/2021 vom 19. Oktober 2021 E. 2.2.4). Bis dahin ist den Erbinnen, wie gesagt, beizupflichten. Anders verhält es sich mit den Schlüssen, die sie daraus ziehen wollen. So lassen sie es mit appellatorischer Kritik an der angeblich ungenügenden Aktenführung bewenden, ohne aufzuzeigen, welche konkreten Rechtsnachteile sie dadurch erlitten haben sollen und vor allem ohne detailliert darzutun, dass die Veranlagungsbehörde mit ihrer angeblich ungenügend erfüllten Aktenführungspflicht gegen den Gehörsanspruch verstossen habe.

E. 2.2.4

Was den Vorwurf angeht, das von der Veranlagungsbehörde im Einspracheverfahren angelegte Dossier sei unvollständig, indem die Akten zum bundesgerichtlichen Verfahren 2C_688/2021 fehlten, ist den Erbinnen entgegenzuhalten, dass alles Wesentliche aus dem Urteil vom 27. Januar 2022 hervorgeht, auf das online zugegriffen werden kann. Abgesehen davon vermögen die Erbinnen auch unter diesem Titel nicht aufzuzeigen, inwiefern der Einspracheentscheid durch das Fehlen der Akten des bundesgerichtlichen Verfahrens beeinflusst worden sein könnte und wie sich das auf das voliegend angefochtene kantonale Urteil ausgewirkt haben soll.

E. 2.2.5

Schliesslich erkennen die Erbinnen eine Gehörsverletzung darin, dass die kantonalen Behörden auf ihre Argumentationslinie (erstens: fehlende Ankündigung der Veranlagung nach Ermessen; zweitens: bei Beharren auf dem Modell "Marge" wären die erforderlichen Abklärungen schon im Veranlagungsverfahren vorzunehmen gewesen) nicht eingegangen seien. Ob dies tatsächlich zutrifft, kann offenbleiben, nachdem im vorinstanzlichen Verfahren zu klären war, ob es zur Aufrechnung von Fr. 1'729'728.- zu kommen habe. Dabei war vorfrageweise zu untersuchen, ob die auf Ebene der Gesellschaft vorgenommene Aufrechnung auch auf Ebene des seinerzeitigen Alleinaktionärs angebracht sei. Mit anderen Worten liess sich die Fragestellung nicht beantworten, ohne den von den Erbinnen aufgeworfenen Einwänden nachzugehen. Dass die Vorinstanz dies unterlassen hätte, wie die Erbinnen erklären, liegt jedenfalls nicht auf der Hand, zumal in Erinnerung zu rufen ist, dass eine Gerichtsbehörde zwar alle Anträge zu behandeln, nicht aber auf sämtliche Rügen

einzugehen hat (BGE 148 III 30 E. 3.1; 146 II 335 E. 5.1).

E. 2.2.6

Im Ergebnis finden die Sachverhalts- und Gehörsrügen im angefochtenen Entscheid keine Grundlage. Es hat mithin beim Sachverhalt zu bleiben, wie ihn die Vorinstanz festgestellt hat. Dieser ist für das Bundesgericht verbindlich (Art. 105 Abs. 1 BGG ; vorne E. 1.5).

E. 2.3.1

Rechtsverletzungen sollen nach Ansicht der Erbinnen namentlich darin liegen, dass das Nachsteuerverfahren keine gesetzliche Grundlage finde (weil bereits im seinerzeitigen Veranlagungsverfahren zu klären gewesen wäre, ob die Steuererklärung vollständig sei), dass zwar keine "Vollschätzung", aber eine "partielle Ermessenseinschätzung" vorliege (weshalb eine entsprechende Androhung bzw. Mahnung auszusprechen gewesen wäre, was aber unterblieben sei) und dass das Verwaltungsgericht vom Modell "Marge" ausgehe, obwohl im Nachsteuerverfahren schlüssig vorgetragen worden sei, dass die Gesellschaft dem Modell "Kommission" gefolgt sei.

E. 2.3.2

Die Erbinnen scheinen davon auszugehen, dass die Erkenntnisse des Urteils 2C_688/2021 vom 27. Januar 2022 im vorliegenden Verfahren mehr oder minder zur vollständigen Disposition stünden und der Fall damit insgesamt "neu aufgerollt" werden könne. Dem ist nicht so: Ausgangspunkt bildet, dass das Bundesgericht im damaligen Urteil erwogen hat, dass die nicht deklarierten Bankkonti auf den Namen der Gesellschaft lauteten, dass kein schriftlicher Vertrag über das angebliche Treuhandverhältnis bestanden habe, dass das Kommissionsmodell zwar "nicht unplausibel" erscheine, die Gesellschaft aber nichts vorbringe, das die Feststellungen des Verwaltungsgerichts als offensichtlich unrichtig erscheinen lasse, dass die Buchhaltung für diesen Fall selbst in den Augen der Gesellschaft als ordnungswidrig und unvollständig erscheine, dass die Veranlagungsbehörde die Nachsteuerfaktoren auf Ebene der Gesellschaft mithin teilweise nach pflichtgemäßem Ermessen habe festsetzen dürfen und dass die Gesellschaft daher auf den Unrichtigkeitsnachweis verwiesen gewesen sei, diesen aber nicht erbracht habe (Sachverhalt, lit. A.c). Mit seiner Ausfällung ist das Urteil 2C_688/2021 rechtskräftig geworden (Art. 61 BGG).

E. 2.3.3

Nach der Rechtsprechung bedeutet der Begriff der materiellen Rechtskraft (

chose jugée), dass ein formell rechtskräftiges Urteil in jedem späteren Verfahren

mit denselben Parteien verbindlich ist (BGE 145 III 143 E. 5.1; 142 III 210 E. 2 Ingress und 2.1; 140 III 278 E. 3.3; 139 III 126 E. 3.1). Auch das urteilende Gericht selbst ist zu keiner Abänderung einer bereits abgeurteilten Sache (

res iudicata) befugt (BGE 144 I 11 E. 4.2; 125 III 241 E. 1; zum Ganzen: Urteile

9C_682/2023 vom 7. Dezember 2023 E. 3.3.4; 9C_340/2023 vom 4. Oktober 2023 E. 5.3.1, zur Publ. vorgesehen). Indem das Bundesgericht festgestellt hat, die Gesellschaft habe nicht darzutun vermocht, dass der Sachverhalt vom Verwaltungsgericht offensichtlich unrichtig (d.h. in willkürlicher Weise; vorne E. 1.5) erhoben worden sei, hat das Bundesgericht eine Weichenstellung getroffen, die im vorliegenden Verfahren nicht ohne Weiteres übersteuert werden kann. Das heutige Verfahren wickelt sich zwar nicht unter denselben Parteien ab, es

liegt aber aufgrund dessen, dass der Erbe der Alleinaktionär (und einzige Verwaltungsrat) der Gesellschaft war, eine enge Korrelation ("zweidimensionaler Sachverhalt") vor.

E. 2.3.4

Anders, als die Erbinnen dies zu vertreten scheinen, bleibt das Urteil 2C_688/2021, trotz Fehlens einer eigentlichen Rechtskrafterstreckung (dazu jüngst Urteil 9C_682/2023 vom 7. Dezember 2023 E. 3.3), beachtlich. So gilt gemäss ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung zu den zweidimensionalen Sachverhalten zwar, dass auf Ebene des Anteilsinhabers kein eigentlicher Aufrechnungsautomatismus besteht. Insbesondere folgen Bestand, Qualifikation und Höhe einer Aufrechnung auf der Ebene der Gesellschaft einerseits und der Ebene des Anteilinhabers andererseits einer jeweils eigenen Logik. Eine erneute rechtliche Beurteilung auf der Ebene des Anteilinhabers ist unerlässlich, zumal es sich bei der Gesellschaft und der an ihr beteiligten Person - trotz gesellschaftsrechtlicher Verbundenheit - um zwei voneinander vollständig unabhängige Rechts- und Steuersubjekte handelt. In Abweichung von den üblichen Regeln über die Beweisführungs- und die Beweislast hat aber ein Gesellschafter, der gleichzeitig Organ und/oder beherrschender Anteilsinhaber der Gesellschaft ist, Bestand und Höhe einer von der Veranlagungsbehörde behaupteten geldwerten Leistung

detailliert zu bestreiten. Unterlässt er dies oder beschränkt er sich auf pauschale Ausführungen, darf die Veranlagungsbehörde grundsätzlich annehmen, die auf Ebene der Gesellschaft rechtskräftig veranlagte Aufrechnung sei dem Anteilinhaber gegenüber ebenso berechtigt wie gegenüber der Gesellschaft (Urteile 9C_624/2022 vom 15. März 2023 E. 5.2.5; 2C_630/2021 / 2C_631/2021 vom 17. Mai 2022 E. 2.2.2; 2C_719/2021 vom 7. Dezember 2021 E. 3.2.2).

E. 2.3.5

Diesen Anforderungen werden die von den Erbinnen erhobenen Einwände offenkundig nicht gerecht, soweit sie vorbringen, das Verwaltungsgericht habe rechtsfehlerhaft am Modell "Marge" festgehalten. Hierzu liegen eingehende höchstrichterliche Erwägungen vor, die zwar nur in Bezug auf die Gesellschaft rechtskräftig sind, die aufgrund des Vorliegens eines zweidimensionalen Sachverhalts aber nicht unbeachtlich zu bleiben haben. Ausgangspunkt bildet dabei, dass die Weichenstellung, ob das Modell "Marge" (wie die Vorinstanz annimmt) oder doch das Modell "Kommission" (was der Ansicht der Erbinnen entspricht) vorliege, auf einer tatsächlichen Fragestellung beruht. Die Erbinnen betonen im vorliegenden Verfahren, dass sie gegenüber der Veranlagungsbehörde und dem Verwaltungsgericht "fundiert aufgezeigt" hätten, "welche der vorgelegten Beweise im vorangehenden Verfahren betreffend die Gesellschaft (wegen der eingeschränkten Kognition) nur unzureichend gewürdigt werden konnten". Sie hätten "alle vorhandenen, neuen und seit je bestehenden Beweismittel ins Recht gelegt und die Situation ausführlich mit Blick auf die tatsächlichen Lebensverhältnisse von [Alleinaktionär] aufgearbeitet". Beide Instanzen hätten jedoch "schlicht darauf [geschlossen], dass die Vorbringen der [Erbinnen] zu wenig substantiiert seien". Sie hätten kurzerhand darauf verzichtet, "anerbundene Beweismittel (wie die Zeugeneinvernahme) abzunehmen".

E. 2.3.6

Praxismässig ist eine Beweiswürdigung lediglich dann willkürlich, wenn sie schlechterdings unhaltbar ist, wenn die Behörde mithin in ihrem Entscheid von Tatsachen ausgeht, die mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch stehen oder auf einem

offenkundigen Fehler beruhen (vorne E. 1.5). Die Erbinnen werfen der Vorinstanz zwar vor, eine unzutreffende (teils antizipierte) Beweiswürdigung vorgenommen zu haben, sie lassen es aber - wie im seinerzeitigen Verfahren 2C_688/2021 - mit Argumenten bewenden, die als rein appellatorisch bezeichnet werden müssen. Unter den einzig interessierenden verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten behaupten sie zwar Verstösse gegen den Gehörsanspruch und die Regeln betreffend die Beweiswürdigung, ohne - verglichen mit dem seinerzeitigen Verfahren - wesentlich Neues vorzutragen und insbesondere ohne eine eingehende verfassungsrechtliche Würdigung anzustellen. Bestand und Höhe der von der Veranlagungsbehörde behaupteten geldwerten Leistung wären detailliert zu bestreiten gewesen (vorne E. 2.3.4), was mit Blick auf die verhältnismässig knappen, den früheren Standpunkt wiederholenden Ausführungen unterblieben ist. Der Vorinstanz ist zwar entgegenzuhalten, dass es zu kurz greift, die Frage des Geschäftsmodells als "ausserhalb des Streitgegenstandes" liegend zu taxieren, zumindest im bundesgerichtlichen Verfahren bleibt die Kritik der Erbinnen aber an der Oberfläche. Darauf ist nicht weiter einzugehen. Es hat mithin dabei zu bleiben, dass die Gesellschaft als dem Modell "Marge" folgend zu gelten hat.

E. 2.4.1

Eine andere Frage ist, ob die Vorinstanz einen blossen Ermessenszuschlag (was diese für sich beansprucht) oder vielmehr eine "partielle Ermessensveranlagung" vorgenommen habe, wie dies die Erbinnen einschätzen (vorne E. 2.3.1).

E. 2.4.2

Gemäss Art. 132 Abs. 3 Satz 1 DBG bzw. Art. 48 Abs. 2 StHG kann die steuerpflichtige Person eine Veranlagungsverfügung, die aufgrund gegebener Voraussetzungen zu Recht vollständig (Ermessensveranlagung i.e.S.) oder teilweise (Ermessenszuschlag) nach pflichtgemässen Ermessens ergangen ist, einzig mit der Begründung anfechten, die Veranlagung sei offensichtlich unrichtig. Der Unrichtigkeitsnachweis ist umfassend anzutreten. Die steuerpflichtige Person kann hierzu entweder weitere Beweismittel nachreichen, wodurch die Untersuchungspflicht der kantonalen Behörden wiederauflebt, oder aber aufzeigen, dass die angefochtene Veranlagungsverfügung offensichtlich übersetzt ist (Urteile 2C_383/2022 vom 24. Juni 2022 E. 3.3.1; 2C_61/2021 vom 22. Dezember 2021 E. 4.1.1 und 4.1.2; 2C_741/2021 vom 11. Oktober 2021 E. 3.3.1; 2C_153/2021 vom 25. August 2021 E. 4.1). Vor allem aber verlangt das Gesetz im Fall einer Veranlagung nach Ermessen, dass eine solche angedroht wird ("trotz Mahnung"; Art. 130 Abs. 2 DBG bzw. Art. 46 Abs. 3 StHG).

E. 2.4.3

Die Erbinnen beanstanden, dass die Veranlagungsbehörde keine Mahnung (mit der Androhung der Veranlagung nach Ermessen) ausgesprochen habe, weswegen die "partielle Ermessensveranlagung" bundesrechtswidrig erfolgt sei. Dabei handelt es sich um eine Frage des Bundesgesetzesrechtes, welcher das Bundesgericht im Bereich der direkten Bundessteuer und der harmonisierten Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich übereinstimmend mit voller Kognition nachgehen kann (Art. 106 Abs. 1 BGG ; vorne E. 1.3); einzig die Frage, ob eine Mahnung ausgesprochen worden sei, ist eine Tatfrage. Diese kann hier offenbleiben, nachdem die Rechtsfrage zu einem eindeutigen Ergebnis führt, wie zu zeigen ist. Auszugehen ist dabei von der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, wonach ein Ermessenszuschlag nicht ausnahmslos als (teilweise) Veranlagung nach

pflichtgemäßem Ermessen (Art. 130 Abs. 2 DBG bzw. Art. 46 Abs. 3 StHG) zu betrachten ist. Ebenso in einem zweidimensionalen Umfeld hat das Bundesgericht erkannt:

"Selbst im Fall einer herkömmlichen Aufrechnung, die nicht unter den Sondertatbestand von Art. 130 Abs. 3 [recte Abs. 2] DBG bzw. Art. 46 Abs. 3 StHG fällt, kann die Veranlagungsbehörde einen Ermessenszuschlag vornehmen. Dies ergibt sich ohne Weiteres aus der behördlichen Untersuchungspflicht (Art. 130 Abs. 1 DBG ; Art. 46 Abs. 1 StHG) und bedarf im Gesetz keiner weiteren Erwähnung. Zu verlangen ist, dass die Veranlagungsbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte vom Vorliegen eines rechtserheblichen Sachumstandes überzeugt ist ("Regelbeweismass"). Die erforderliche Überzeugung kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis. Der steuerpflichtigen Person obliegt diesfalls kein Unrichtigkeitsnachweis, wie er gemäss Art. 132 Abs. 3 Satz 1 DBG bzw. Art. 48 Abs. 2 StHG herrscht. Will sie die Aufrechnung anfechten, kann sie den Gegenbeweis antreten, ohne grobe methodische oder rechnerische Fehler der Ermessensbetätigung nachweisen zu müssen, was regelmässig auf den Nachweis der Willkür hinausläuft. Bestand und Höhe der Aufrechnung hat sie aber detailliert zu bestreiten"

(so das Urteil 2C_745/2020 vom 29. Oktober 2020 E. 2.3.3; mit dieser Kernaussage zuvor schon die Urteile 2C_316/2020 vom 20. Oktober 2020 E. 2.1; 2C_461/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.1; 2C_1067/2017 vom 11. November 2019 E. 3.1; 2C_736/2018 vom 15. Februar 2019 E. 2.2.3; 2C_57/2019 vom 1. Februar 2019 E. 2.3.3).

E. 2.4.4

Die Veranlagungsbehörde hat im vorliegenden Zusammenhang an sich nichts Anderes getan, als auf Ebene des Alleinaktionärs dieselbe Aufrechnung vorzunehmen, die sie bereits (rechtskräftig) auf Ebene der Gesellschaft getätigt hatte. Konkret hat sie Fr. 1'729'728.- aufgerechnet (Sachverhalt, lit. B.a). Die Erbinnen anerkennen im bundesgerichtlichen Verfahren, dass die Veranlagungsbehörde zu keiner "Vollschätzung" geschritten sei, sie halten indes eine "partielle Ermessenseinschätzung" für gegeben. Dabei ist davon auszugehen, dass das Bundesgericht den Ermessenszuschlag zwar unter Umständen mit einer "teilweisen Ermessensveranlagung" gleichsetzt (vorne E. 2.4.2), nicht aber ohne zu differenzieren (vorne E. 2.4.3). Dies ist zu vertiefen.

E. 2.4.5

Unter den unbestimmten Rechtsbegriff des Ermessenszuschlags fallen zwei Erscheinungsformen. Von einer herkömmlichen

Aufrechnung ist zu sprechen, wenn die Veranlagungsbehörde im Rahmen der sie treffenden Untersuchungspflicht, ohne eingehendere Abklärungen anstellen zu müssen, eine betragsmässig weitgehend problemlos zu bestimmende Hinzurechnung zu den deklarierten Elementen vornehmen konnte. Zu denken ist im Fall von natürlichen Personen etwa an einen Lohnausweis, der in der Steuererklärung keinen Niederschlag gefunden hatte. Eine

teilweise Veranlagung nach Ermessen liegt demgegenüber vor, wenn die Veranlagungsbehörde den erkannten Fehlbetrag in annäherungsweise Ermittlung, beispielsweise aufgrund von "Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand" (so Art. 130 Abs. 2 Satzteil 2 DBG) oder anderer vertiefender betriebswirtschaftlicher Methoden, herzuleiten hat, um die als unvollständig erkannte Deklaration zu ergänzen. Nur im zweiten Fall besteht eine "Veranlagung nach Ermessen",

die nach einer Mahnung ruft, wenn die steuerpflichtige Person ihre Verfahrenspflichten bis dahin nicht erfüllt hat oder die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden konnten (Art. 130 Abs. 2 Satzteil 1 DBG; Art. 46 Abs. 3 StHG). Auch nur in diesem zweiten Fall unterliegt die steuerpflichtige Person dem Unrichtigkeitsnachweis (Art. 132 Abs. 3 DBG ; Art. 48 Abs. 2 StHG ; vorne E. 2.4.2).

E. 2.4.6

Ob es sich im Verfahren betreffend die Gesellschaft um einen Ermessenszuschlag zufolge teilweiser Ermessensveranlagung oder um eine blosser Aufrechnung gehandelt hat, ist heute von keiner ausschlaggebender Bedeutung. Massgebend ist einzig, dass die Veranlagungsbehörde im Verfahren betreffend den Alleinaktionär den auf Ebene der Gesellschaft rechtskräftig festgesetzten Betrag von Fr. 1'729'728.- übernehmen konnte, nachdem sie keinerlei Anzeichen dafür festgestellt hatte, dass dieser Betrag zu vermindern oder zu erhöhen wäre. Zumindest auf Ebene des Alleinaktionärs ist mithin von einer herkömmlichen Aufrechnung auszugehen, weswegen eine Mahnung - sollte diese unterblieben sein, was mit Blick auf die Würdigung als herkömmliche Aufrechnung nicht näher zu untersuchen ist - kein unerlässliches Tatbestandselement darstellt. Auch diese Rüge ist unbegründet. Dass mithin ein solcher - nach Diktion der Vorinstanz - Ermessenszuschlag vorgenommen wurde, ist daher nicht zu beanstanden.

E. 2.4.7

Die Steuerpflichtigen deuten für diesen Fall an, die Nachsteuer - hier in der Form der vereinfachten Nachbesteuerung von Erben gemäss Art. 153a DBG bzw. Art. 53a StHG - habe daran zu scheitern, dass die Veranlagungsbehörde bei Veranlagung der Steuerperiode 2008 die nötige Sorgfalt unterlassen habe. Die Veranlagungsbehörde habe zwar die Frage aufgeworfen, ob der Alleinaktionär "tatsächlich keiner Erwerbstätigkeit in der Schweiz nachgegangen" sei, wobei aus den Akten nicht hervorgehe, in welcher Weise die Frage schliesslich beantwortet worden sei. Jedenfalls sei, so die Erbinnen, "aus aktueller Sicht" festzuhalten, dass die kantonalen Behörden hätten erkennen müssen, "dass im Steuerdossier des Alleinaktionärs erhebliche Lücken und Unklarheiten bestanden".

E. 2.4.8

Dazu ist Folgendes zu sagen: Im Rahmen der gemischten Veranlagung (Art. 126 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 130 Abs. 1 DBG) hat die Veranlagungsbehörde die Steuererklärung zu prüfen und die erforderlichen Untersuchungen vorzunehmen. Die Veranlagungsbehörde darf sich grundsätzlich darauf verlassen, dass die Steuererklärung richtig und vollständig sei. Insbesondere ist sie nicht verpflichtet, ohne besonderen Anlass Quervergleiche mit Akten anderer steuerpflichtiger Personen vorzunehmen oder im Steuerdossier nach ergänzenden Unterlagen zu suchen. Die Veranlagungsbehörde darf freilich auch nicht unbesehen auf die Steuererklärung abstellen, als ob es sich um eine Selbstveranlagung handeln würde. Sie muss insbesondere berücksichtigen, dass in den Steuererklärungen nicht nur Tatsachen einzutragen sind, sondern sich dabei auch eigentliche Rechtsfragen stellen. Eine Pflicht zu ergänzender Untersuchung besteht für die Veranlagungsbehörden aber nur, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die

klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind. Bloss erkennbare Mängel genügen nicht, um davon auszugehen, bestimmte Tatsachen oder Beweismittel seien den Behörden schon zur Zeit der Veranlagung bekannt gewesen bzw. es müsse diesen ein entsprechendes Wissen angerechnet werden (Urteile 9C_615/2022 vom 15. März 2023 E. 4.3.3; 2C_127/2021 vom

29. November 2021 E. 2.2.2; 2C_868/2020 vom 25. August 2021 E. 2.2.2).

E. 2.4.9

Die Erbinnen machen das angebliche Fehlverhalten der Veranlagungsbehörde bei Veranlagung der Steuerperiode 2008 daran fest, dass aus ungeklärten Gründen von der Besteuerung nach dem Aufwand (Art. 14 DBG ; Art. 6 StHG) zur ordentlichen Veranlagung übergegangen und dabei der Sachverhalt unvollständig abgeklärt worden sei. Die Einwände bleiben indes vage und lassen auf keine Steuererklärung schliessen, deren Fehler "klar ersichtlich bzw. offensichtlich" wären (vorne E. 2.4.8). Ohnehin ist in Erinnerung zu rufen, dass es die Erbinnen waren, die das Verfahren auf vereinfachte Nachbesteuerung veranlasst haben. Sie vertraten dabei - jedenfalls damals - die Ansicht, dass die Steuererklärung zur Steuerperiode 2008 und mithin auch die Veranlagungsverfügung unvollständig geblieben seien. Soweit sie heute antönen, dass dies auf ein unzutreffendes Verständnis der seinerzeitigen Organe zurückzuführen sei, ändert dies nichts, zumal der (Gegen-) Beweis der Vollständigkeit der Steuererklärung misslungen ist.

E. 2.5

Zusammenfassend zeigt sich, dass der angefochtene Entscheid bundesrechtlich nicht zu beanstanden ist. In Abweisung der Beschwerde ist er in allen Teilen zu bestätigen. Damit hat die Veranlagungsbehörde zu Recht auf Ebene des Alleinaktionärs bzw. nunmehr der Erbinnen eine Aufrechnung von Fr. 1'729'728.- vorgenommen. Der Umstand, dass auf Ebene der Gesellschaft die Steuerabgrenzung im entsprechenden Umfang zu erhöhen war, musste auf Ebene des Alleinaktionärs bzw. der Erbinnen nicht berücksichtigt werden.

E. 3

Nach dem Unterliegerprinzip sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den Erbinnen aufzuerlegen (Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG), wofür diese zu gleichen Teilen und solidarisch haften (Art. 66 Abs. 5 BGG). Dem Kanton Zürich, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

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