

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2020.156 vom 15. Juni 2021

ZH Steuerrekursgericht, 2021-06-15, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2020.156

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2020.156 du 15 juin 2021

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2020.156 del 15 giugno 2021

Regeste

Eine Abwägung zwischen privaten und öffentlichen Interessen führt im Ergebnis dazu, dass die Vorinstanz das Gesuch der Beschwerdeführerin/Rekurrentin um Einsicht in die Steuerakten des Erblassers mit Verweis auf das laufende Inventarisationsverfahren zu Recht verweigert hat. Die Behauptungen der Beschwerdeführerin/Rekurrentin wonach sie keinerlei Kenntnisse über die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Erblassers hat wurden nicht substantiiert und glaubhaft dargelegt. Abweisung.

Erwägungen

E. 1

Schweizerische Eidgenossenschaft, Beschwerdegegnerin,

E. 2

a) Als Ausfluss des Anspruchs auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 BV besitzt die steuerpflichtige Person ein Akteneinsichtsrecht. Sowohl das Bundesge- 1 DB.2020.156 1 ST.2020.183

- 4 - setz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) als auch das kantonale Steuergesetz vom 8. Juni 1997 (StG) sehen daher in Art. 114 bzw. § 124 einen entsprechenden Anspruch des Steuerpflichtigen vor (je Abs. 1 Satz 1). Allerdings ist die Einsicht auf die vom Steuerpflichtigen selber eingereichten oder von ihm unterzeichneten Akten beschränkt. Die übrigen Akten stehen dem Steuerpflichtigen zur Einsicht offen, sofern die Ermittlung des Sachverhalts abgeschlossen ist und soweit nicht öffentliche oder private Interessen entgegenstehen (je Abs. 2). Verweigert die Behörde einem Steuerpflichtigen die Akteneinsicht, hat sie dies auf dessen Ersuchen in einer Verfügung festzuhalten, wobei die Verfügung durch Beschwerde angefochten werden kann (Art. 114 Abs. 4 DBG). Diese Vorschrift beschlägt zwar nur die direkte Bundessteuer, da eine entsprechende Bestimmung im StG fehlt. Weil jedoch die Akten bei beiden Steuern in der Regel dieselben sind – insbesondere ist nur eine Steuererklärung samt Beilagen einzureichen –, entfaltet Art. 114 Abs. 4 DBG auch Wirkung für die Staats- und Gemeindesteuern. Mithin ist die Verfügung über die Verweigerung des Akteneinsichtsrechts naheliegenderweise auch für diese Steuer zu erlassen und kann diese in der Folge auch gleichermassen angefochten werden. b) Art. 114 Abs. 4 DBG sieht als Rechtsmittel gegen die Verfügung über die Ablehnung der Akteneinsicht die Beschwerde vor. Damit besteht keine Einsprachemöglichkeit, sodass kein entsprechendes Verfahren durchzuführen und kein diesbezüglicher Entscheid zu erlassen ist. Stattdessen ist in der Ablehnungsverfügung nur das Rechtsmittel der Beschwerde (direkte Bundessteuer) bzw. des Rekurses (Staats- und Gemeindesteuern, vgl. hierzu nachstehende Erwägung)

vorzusehen und vom Steuerpflichtigen zu ergreifen. Zur Behandlung von Beschwerden betreffend die direkte Bundessteuer ist erstinstanzlich das Steuerrekursgericht zuständig (§ 13 Abs. 1 der Verordnung des Regierungsrats über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 4. November 1998/1. Januar 2021, VO DBG). Zweite Beschwerdeinstanz ist das Verwaltungsgericht (§ 14 Abs. 1 VO DBG). Damit fällt die Behandlung von Beschwerden gegen die Verweigerung der Akteneinsicht bezüglich der direkten Bundessteuer erstinstanzlich in die Zuständigkeit des Steuerrekursgerichts. Hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern ist es naheliegend, als Rechtsmittel gegen die Ablehnungsverfügung den Rekurs zuzulassen und für dessen Behandlung erstinstanzlich ebenfalls das Steuerrekursgericht als zuständig zu erklären (vgl. § 147 Abs. 1 StG). 1 DB.2020.156 1 ST.2020.183

- 5 - Denn diese Gleichschaltung des Rechtsmittelwegs mit demjenigen bei der direkten Bundessteuer drängt sich sowohl von der Sache her als auch aus Gründen der vertikalen Steuerharmonisierung auf (vgl. Art. 50 StHG).

E. 3

a) Berechtigt zur Akteneinsicht sind die steuerpflichtige Person und ihr vertraglicher oder gesetzlicher Vertreter. Auch Erben besitzen ein grundsätzlich gleiches Akteneinsichtsrecht wie die steuerpflichtige Person (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 114 N 27 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 124 N 25 StG). Dies stellt die Folge davon dar, dass die Erben als Universalsukzessoren in die Rechtsstellung des Erblassers vollständig und ohne weiteres Zutun eintreten (Art. 560 ZGB sowie Ivo Schwander, in: Basler Kommentar, 6. A., 2019, Art. 560 N 1 ff.). Anknüpfend an diese zivilrechtliche Regelung halten auch Art. 12 Abs. 1 DBG und § 11 Abs. 1 StG fest, dass beim Versterben des Steuerpflichtigen die Erben in seine Rechte und Pflichten eintreten. Als Erben gelten diejenigen Personen, die von Gesetzes wegen, durch letztwillige Verfügung oder kraft Erbvertrag zur Erbschaft berufen sind. Sind mehrere Erben vorhanden, steht jedem Einzelnen das Akteneinsichtsrecht zu (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 114 N 27 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 124 N 25 StG, auch zum Folgenden). Wer als Erbe Akteneinsicht verlangt, hat seine Erbberechtigung (z.B. mit einer Erbbescheinigung) nachzuweisen. Stirbt ein Steuerpflichtiger, so sind als Folge der erwähnten Universal-/Steuersukzession an dessen Stelle seine Erben berechtigt, das Akteneinsichtsrecht auszuüben. b) Gemäss Art. 114 Abs. 2 DBG ist das Akteneinsichtsrecht allerdings ausgeschlossen, wenn ihm schützenswerte öffentliche oder private Interessen entgegenstehen. Erforderlich ist somit eine Interessenabwägung. Abzuwägen sind die öffentlichen oder privaten Interessen an der Geheimhaltung gegenüber den Interessen des Steuerpflichtigen um umfassenden Einblick in die verfahrenserheblichen Akten. Massgebend ist dabei der Verhältnismässigkeitsgrundsatz. Nach diesem Grundsatz entscheidet sich auch, ob die Einsicht aufgeschoben, eingeschränkt oder gänzlich ausgeschlossen 1 DB.2020.156 1 ST.2020.183

- 6 - werden soll (Zweifel/Hunziker in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 114 N 26 DBG, m.w.H.). Das Recht des Steuerpflichtigen, in die von ihm selber eingereichten Akten Einsicht zu nehmen, ist indessen nach dem Gesetzeswortlaut grundsätzlich an keine weiteren Voraussetzungen geknüpft. Insbesondere hat in diesem Fall keine Interessenabwägung stattzufinden. Da die Erben des Steuerpflichtigen auch im Steuerrecht als Gesamtnachfolger in dessen Rechte

und Pflichten eintreten (Art. 12 Abs. 1 DBG, § 11 Abs. 1 StG), steht ihnen dieses voraussetzungslose Einsichtsrecht grundsätzlich ebenfalls zu, auch wenn sie die betreffenden Aktenstücke nicht selber eingereicht bzw. unterzeichnet haben. Das Bundesgericht hat indessen entschieden, dass das Akteneinsichtsrecht der Erben als Rechtsnachfolger nicht uneingeschränkt gilt und weniger weit geht (BGr, 10. Februar 1999 = StE 2000 B 92.52. Nr. 3, auch zum Folgenden). So ist einerseits der Geheimnissphäre des Erblassers Rechnung zu tragen. Andererseits könnte der Kontrollzweck des amtlichen Inventars während der Dauer eines Inventarisationsverfahrens durch eine vorzeitige Gewährung der Akteneinsicht vereitelt werden (Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 114 N 27). Das Steuerinventar bezweckt, das am Todestag vorhandene Vermögen möglichst rasch festzustellen, zu sichten und zu bewerten. Die Inventarisierung bedeutet deshalb in erster Linie eine Bestandaufnahme und Bewertung der dem Verstorbenen am Todestag zustehenden Aktiven und Passiven. Das Steuerinventar dient dabei hauptsächlich als Grundlage für die Feststellung allfälliger Steuerhinterziehungen durch den Erblasser (Kontrollmittel) und als Grundlage für eine sachgerechte Veranlagung des Erblassers für die noch offenen Veranlagungen. Die Mitwirkungspflichten, welche den Erben im Rahmen des Inventarisationsverfahrens zukommen, werden in Art. 157 DBG bzw. § 166 StG geregelt. Demnach sind die Erben dazu verpflichtet über alle Verhältnisse, die für die Feststellung der Steuerfaktoren des Erblassers von Bedeutung sein können, wahrheitsgemäss Auskunft zu erteilen, die Bücher, Urkunden, Ausweise und Aufzeichnungen, die über den Nachlass Aufschluss verschaffen können, vorzuweisen und alle Räumlichkeiten und Behältnisse zu öffnen, die dem Erblasser zur Verfügung gestanden haben. 1 DB.2020.156 1 ST.2020.183

- 7 -

E. 4

Die Streitfrage im vorliegenden Verfahren beschränkt sich einzig und allein darauf, ob die Vorinstanz die Akteneinsicht zu Recht mit Verweis auf das laufende Inventarisationsverfahren verweigert hat. a) Die Beschwerdeführerin lässt dazu ausführen, dass es angesichts der Haftung der Erben für Steuerschulden nicht angehe, dass den steuerpflichtigen Erben die Einsicht in die Steuerunterlagen verweigert und es ihnen damit verunmöglicht werde, sich rasch einen Überblick über die finanzielle Situation des Erblassers sowie allfällige Steuerforderungen zu verschaffen. Gerade für Erben, die kein enges Verhältnis zum Erblasser hätten, oder bei sehr komplexen Verhältnissen sei es wichtig, möglichst rasch Informationen zur finanziellen Situation des Erblassers zu erhalten (vgl. Daniel Leu, Auskunftsrechte von Erben wirtschaftlich Berechtigter de lege lata und de lege ferenda, successio, 2017, S. 270 ff., S. 275.; Marc'Antonio Iten, Die Willensvollstreckung in fünf Phasen, 2019, Rz. 315). Mit Verweis auf einen Entscheid der Steuerrekurskommission Basel Stadt lässt die Beschwerdeführerin sodann ausführen, dass der Kontrollzweck der Inventarisierung aufgrund der zwischenzeitlichen Einführung der straflosen Selbstanzeige von Erben mittlerweile erheblich an Bedeutung verloren habe (BJM 2019, S. 261 ff., E. 3c). Ausserdem würden ■ wenn die Erben unversteuerte Vermögenswerte anzeigen ■ heute nur noch drei anstatt früher zehn Steuerperioden nachbesteuert. Die rechtliche Ausgangslage sei somit eine andere als im Zeitpunkt als der einschlägige BGr, 10. Februar 1999, 2A.276/1998 (StE 2000 B 92.52 Nr. 3) entschieden wurde. Ein weiterer Unterschied zum besagten Bundesgerichtsentscheid bestehe sodann darin, dass die Erben den Erblasser im vom Bundesgericht zu beurteilenden Sachverhalt

gekannt hätten. Dies treffe vorliegend jedoch gerade nicht zu. Da die Erben den Erblasser nicht gekannt hätten, sei das Verweigern der Akteneinsicht zudem ohnehin nicht geeignet um eine allfällige Steuerhinterziehung zu verhindern. Es habe kein Naheverhältnis zum Erblasser bestanden, weshalb sie keine Angaben zu dessen detaillierten Vermögensverhältnissen machen können. b) Die Inventaraufnahme dient – wie bereits ausgeführt – mitunter als Kontrollmittel. Geprüft werden soll, ob der Erblasser seinen Steuerpflichten nachgekommen ist (Wetzel/Malla in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., 2017, Art. 54 N 4, mit weiteren Hinweisen, auch zum Folgenden). Das amtliche Inven- 1 DB.2020.156 1 ST.2020.183

- 8 - tar ist ein bewährtes und wirksames Mittel, um Steuerhinterziehungen festzustellen, vermag es doch wertvolle Anhaltspunkte über das Einkommen des Erblassers zu vermitteln. Im Kanton Zürich werden denn auch rund 30% der Steuerhinterziehungen bei der Inventaraufnahme entdeckt. Der Umstand dass eine Nachsteuer über allfällig hinterzogene Bestandteile von Vermögen und Einkommen nur noch mit Bezug auf die letzten drei vor dem Todesjahr abgelaufenen Steuerperioden erhoben wird (Art. 153a Abs. 2 DBG), mag möglicherweise dazu führen, dass ein geringerer Anreiz besteht, dem Steueramt bislang unbekanntes Vermögen und Einkommensbestandteile zu verschweigen. Es ändert jedoch nichts daran, dass die Inventarisierung nach wie vor primär dazu dient und geeignet ist, allfällige Steuerhinterziehungen aufzudecken. Ob Anhaltspunkte für eine allfällige Steuerhinterziehung durch den Erblasser bestehen, ist derweil unerheblich. Nicht einzusehen ist sodann, inwiefern die Einführung der straflosen Selbstanzeige den Kontrollzweck der Inventarisierung mindern würde, hat doch die Steuerbehörde keinerlei Einfluss darauf, ob ein Steuerpflichtiger davon Gebrauch macht oder nicht. Nach dem Gesagten besteht somit unverändert ein öffentliches Interesse, welches eine Verweigerung der Akteneinsicht für die Dauer des Inventarisierungsverfahrens rechtfertigt. Damit die Akteneinsicht dennoch bereits vor Abschluss des Inventarisierungsverfahrens zu gewähren wäre, müsste ein gegenüber dem öffentlichen Interesse höher zu gewichtendes privates Interesse der Beschwerdeführerin vorliegen. Vorab ist darauf hinzuweisen, dass die Beschwerdeführerin das Erbe angenommen bzw. nicht ausgeschlagen hat (vgl. Art. 566 und 567 ZGB). Soweit sie somit geltend macht, dass die Akteneinsicht vor Abschluss des Inventarisierungsverfahrens gewährt werden müsse, damit sie in der Lage ist, sich ein Bild über allfällig bestehende Steuerschulden zu machen, ist sie nicht zu hören. Die Ausschlagungsfrist und die damit verbundene Möglichkeit, sich von allfälligen Schulden des Nachlasses zu befreien, ist bereits unlängst abgelaufen. Damit ist eine zeitliche Dringlichkeit mit Bezug auf die Gewährung der Akteneinsicht in dieser Hinsicht von vornherein nicht ersichtlich. Im Wesentlichen argumentiert die Beschwerdeführerin damit, dass sie dem Erblasser nicht nahe gestanden sei und ihr sowie den übrigen Erben demzufolge keine Details zu dessen Einkommens- und Vermögensverhältnisse bekannt seien. Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, ist das persönliche Verhältnis zum Erblasser in dieser Hinsicht von untergeordneter Bedeutung. Selbst wenn man sich sehr nahe steht, weiss man über die konkreten Einkommens- und Vermögensverhältnisse – sowie insbeson- 1 DB.2020.156 1 ST.2020.183

- 9 - dere wie das Vermögen angelegt wurde – des Erblassers üblicherweise wenig bis gar nichts. Mit dem Ableben des Erblassers erhält man jedoch Zugang zu dessen Unterlagen und Hinterlassenschaften und erlangt somit das für das Inventarisierungsverfahren

erforderliche Wissen über den Nachlass. Wie aus den Ausführungen der Beschwerdeführerin sowie der von ihr in diesem Verfahren eingereichten Steuererklärung 2019 hervorgeht, war ihr bekannt, dass der Erblasser zuletzt im Pflegezentrum H an der ...strasse .. in B wohnhaft war. Die Beschwerdeführerin behauptet diesbezüglich, dass der gesamte Inhalt des vom Erblasser bewohnten Zimmers inkl. Mobiliar "covidge- recht" entsorgt worden sei, noch bevor die Erben erstmals von der Erbberechtigung ansatzweise erfuhren. Der Beschwerdeführerin war nach eigenen Angaben auch be- kannt, dass der Erblasser zuletzt verbeiständet war. Angeblich scheiterte der Versuch, mit dem Beistand in Kontakt zu treten bzw. erhielt die Beschwerdeführerin von diesem keine Antwort. Auch die KESB verweigere die Auskunft mit Verweis auf das Amtsge- heimnis. Hinsichtlich dieser Bemühungen beschränkt sich die Beschwerdeführerin al- lerdings auf unsubstanzierte Behauptungen und bringt keine entsprechenden Belege bei. Dass das Pflegeheim sämtliches Hab und Gut des Erblassers nicht bloss aus dem Zimmer entfernt, sondern gleich umgehend entsorgt hat, noch bevor feststand, ob überhaupt Erben vorhanden sind, welche möglicherweise ein Interesse an den Hinter- lassenschaften geltend machen, erscheint lebensfremd und nicht glaubhaft. Der Erb- schein bescheinigt die Erbenstellung der Beschwerdeführerin. Hiermit sollte sie bei der KESB bzw. dem zuständigen Beistand ohne Weiteres Auskunft über die finanziellen Verhältnisse des Erblassers erhalten. Aus dem Wesen der Universalsukzession im Sinn von Art. 560 ZGB folgt schliesslich, dass nicht nur sämtliche Vermögensrechte, sondern insbesondere auch die Auskunftsansprüche auf die Erben übergehen, soweit sie nicht höchstpersönliche Rechte des Erblassers betreffen (BGE 133 III 664 S. 667, E. 2.5). Gemäss Art. 425 ZGB hat der Beistand überdies bei Beendigung des Mandats zu Händen der KESB einen Schlussbericht zu verfassen, welcher den Erben zugestellt wird (Abs. 3). Entsprechende Belege, wonach die KESB die Herausgabe dieses Be- richts verweigert und insbesondere keine Informationen über die Finanzen des Erblas- sers erteilt hätte – welche klar nicht in den höchstpersönlichen Bereich fallen –, legt die Beschwerdeführerin denn auch keine vor. Insofern erscheint das Vorbringen der Be- schwerdeführerin, wonach sie über keinerlei Informationen zum Nachlass des Erblas- sers verfügt bzw. diese nicht erhältlich sind, als nicht nachvollziehbar. Es muss viel- mehr davon ausgegangen werden, dass die Beschwerdeführerin sehr wohl über die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Erblassers Bescheid weiss oder sie 1 DB.2020.156 1 ST.2020.183

- 10 - zumindest über die Möglichkeiten verfügt, sich die entsprechenden Unterlagen zu be- schaffen. Zusammenfassend ist nach dem Gesagten festzustellen, dass der Beschwer- deführerin der Nachweis eines rechtsgenügenden privaten Interesses für die Gewäh- rung der Akteneinsicht somit misslingt. Es besteht unter Berücksichtigung des öffentli- chen Interesses, welches gegen eine Gewährung der Akteneinsicht während einem laufenden Inventarisationsverfahren spricht, kein Grund, der Beschwerdeführerin vor- zeitig Akteneinsicht zu gewähren. Der Beschwerdeführerin wurde die Akteneinsicht durch die Vorinstanz somit einstweilen zu Recht verweigert. c) Abschliessend bringt die Beschwerdeführerin vor, dass die Beschwerde- gegnerin die Akteneinsicht in einem weiteren Fall zumindest teilweise gewährt habe. Die Beschwerdeführerin macht damit sinngemäss einen Verstoss gegen den Grund- satz der Rechtsgleichheit geltend. Der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwal- tung geht dem Rechtsgleichheitsprinzip im Konfliktfall in der Regel vor. Wenn eine Be- hörde in einem Fall eine vom Gesetz abweichende Entscheidung getroffen hat, gibt das den Privaten, die sich in der gleichen Lage befinden, grundsätzlich keinen An- spruch darauf, ebenfalls abweichend von dieser

Norm behandelt zu werden (BGE 136 V 390, 392). Dies gilt allerdings nur dann, wenn die abweichende Behandlung nur in einem einzigen oder in einigen wenigen Fällen erfolgt ist. Besteht hingegen eine eigentliche gesetzeswidrige Praxis und lehnt es die Behörde ab, diese aufzugeben, so können Private verlangen, dass die widerrechtliche Begünstigung, die Dritten zuteil wurde, auch ihnen gewährt werde (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. A., 2020, Rz 599, m.w.H.). Die Beschwerdeführerin spricht selbst von einem Einzelfall, in welchem das Gesuch um Akteneinsicht offenbar anders gehandhabt worden sei. Damit fehlt es bereits an der Voraussetzung einer eigentlichen gesetzeswidrigen Praxis. Zudem liegt dem Entscheid eine Interessenabwägung zugrunde, die je nach den Umständen anders ausfallen kann. Gestützt darauf kann im Sinne einer antizipierten Beweiswürdigung auf eine weitere Untersuchung verzichtet werden, da diese am Ergebnis so oder anders nichts zu ändern vermögen würde.

E. 5

Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Rechtsmittel. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG). Die Zusprechung einer Parteientschädigung entfällt (1 DB.2020.156 1 ST.2020.183

- 11 - fällt (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968; § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

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