

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2019.00001 vom 21. August 2019

ZH Verwaltungsgericht, 2019-08-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2019.00001

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2019.00001 du 21 août 2019

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2019.00001 del 21 agosto 2019

Regeste

Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2004-2009) | [Nachsteuerverfahren: Umstritten ist, ob die hinterzogenen Werte dem Verstorbenen oder seiner Ehefrau zuzurechnen sind, was eine Nachsteuerperiode von drei bzw. zehn Jahren umfassen würde.] Die streitbetroffenen Vermögenswerte sind einer transparent zu behandelnden Familienstiftung zugeteilt und werden grundsätzlich der die Stiftung kontrollierenden Person, in der Regel dem Stifter, steuerlich zugerechnet (E. 4.6.1). Gründer und Stifter der Stiftung ist der verstorbene Ehemann. Im Widerspruch dazu stehen Unterlagen zweier Banken, welche die Ehefrau als wirtschaftliche Berechtigte an diesen Werten nennen. Die Ehefrau hat sich indes nie persönlich gegenüber den Banken als Berechtigte erklärt oder ausgewiesen (E. 4.6.2). Im Lichte dieser letztlich wenigen und gegenläufigen Indizien kann nicht mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden, dass die zu Unrecht nicht deklarierten Werte der Ehefrau zuzurechnen sind. Das Steueramt hat die steuerbegründenden Tatsachen nachzuweisen und die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (E.E. 4.6.3). Gutheissung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt, Rekursgegner und Beschwerdegegnerin, betreffend Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2004–2009) (Direkte Bundessteuer 2004–2009), hat sich ergeben: I. A. 2012 verstarb der mit A verheiratete D. Er hinterliess als gesetzliche Erben seine Ehefrau und seine fünf Töchter, wobei die Ehefrau erbvertraglich auf die Beteiligung am Nachlass ihres Ehemannes verzichtet hatte. Mit Einreichung des Inventarfragebogens im Nachlass des Verstorbenen legte der Willensvollstrecker am 19. Dezember 2012 unversteuerte Vermögenswerte und -erträge offen und ergänzte seine Sachdarstellung am 8. Januar 2013 mit weiteren Unterlagen. Am 28. November 2013 eröffnete die Dienstabteilung Inventarkontrolle/Erbschaftssteuer gegenüber A ein Nachsteuerverfahren für die Staats- und Gemeindesteuern 2003 bis 2009 bzw. die direkte Bundessteuer 2003 bis 2009. Dabei ging die Dienstabteilung Inventarkontrolle/Erbschaftssteuer von einer straflosen Selbstanzeige aus und überwies die Sache am 7. Mai 2014 zur Festsetzung der Nachsteuer 2003 bis 2009 an die Dienstabteilung Spezialdienste des kantonalen Steueramts. Ebenfalls am 28. November 2013 eröffnete die Dienstabteilung Inventarkontrolle/Erbschaftssteuer ein weiteres Nachsteuerverfahren gegenüber den Erben von D ("Vereinfachte Nachbesteuerung in Erbfällen"), wobei A als Erbin in dieses Verfahren einbezogen wurde. B. Mit Verfügung vom 5. Dezember 2016 auferlegte die Dienstabteilung Spezialdienste des kantonalen Steueramts A für die Staats- und Gemeindesteuern 2003 bis 2009 eine Nachsteuer samt

Zins von Fr. In derselben Verfügung wurde A für die direkte Bundessteuern 2003 bis 2009 eine Nachsteuer von Fr. ... auferlegt. Von einer Strafverfolgung wurde zufolge Selbstanzeige abgesehen. Dabei ging das kantonale Steueramt davon aus, dass die hinterzogenen Werte nicht dem Verstorbenen zuzurechnen seien, sondern seiner Ehefrau, weswegen die Nachsteuerperiode zehn Jahre und nicht nur drei Jahre umfasse. C. Eine hiergegen erhobene Einsprache hiess das kantonale Steueramt am 31. Januar 2019 teilweise gut, stellte die Nachsterverfahren für die Staats- und Gemeindesteuern 2003 und die direkte Bundessteuer 2003 zufolge Zeitablaufs ein und setzte die Nachsteuer für die Staats- und Gemeindesteuern samt Zins auf Fr. ... bzw. für die direkte Bundessteuer auf Fr. ... fest. II. Am 19. März 2019 liess A beim Verwaltungsgericht Rekurs bzw. Beschwerde erheben und beantragte sinngemäss, es seien die eröffneten Nachsterverfahren für die Steuerperioden 2004 bis und mit 2009 einzustellen, eventuell sei von der Erhebung von Nachsteuern gänzlich abzusehen, subeventuell seien die Nachsteuern 2009 auf der Grundlage eines Steuerwerts der Bankdepots per 31. Dezember 2009 von Fr. ... statt von Fr. ... festzusetzen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Am 10. Mai 2019 beantragte das kantonale Steueramt die teilweise Gutheissung der Rechtsmittel und die Nachsteuer sei neu auf Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. ... (direkte Bundessteuer) festzusetzen. Die eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. Das Rekursverfahren SR.2019.00001 (Nachsteuern, Staats- und Gemeindesteuern 2004 bis 2009) und das Beschwerdeverfahren SR.2017.00005 (Nachsteuern, direkte Bundessteuer 2004 und 2009) betreffen dieselbe Rekurrentin bzw. Beschwerdeführerin (nachfolgend nur noch als Rekurrentin bezeichnet) und dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie zu vereinigen sind.

E. 2.1

Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, wird laut Art. 151 DBG bzw. § 160 StG die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (Abs. 1). Hat der Steuerpflichtige Einkommen, Vermögen, Reingewinn oder Eigenkapital in seiner Steuererklärung vollständig und genau angegeben und haben die Steuerbehörden die Bewertung anerkannt, kann keine Nachsteuer erhoben werden, selbst wenn die Bewertung ungenügend war (Abs. 2).

E. 2.2

Eine die allgemeine Regelung von § 160 StG ergänzende und dieser (bei gegebenen Voraussetzungen) vorgehende Regelung enthält der seit dem 1. Januar 2012 formell – bzw. kraft Art. 53a StHG bereits ab 1. Januar 2010 materiell – in Kraft stehende § 162a StG, welcher die vereinfachte Nachbesteuerung von Erben zum Gegenstand hat. Anspruch auf eine solche vereinfachte Nachbesteuerung besteht nach Abs. 1 der genannten Bestimmung unter gewissen – in Litera a–c näher bezeichneten – Voraussetzungen für die Erben betreffend die "vom Erblasser hinterzogenen Bestandteile von Vermögen und Einkommen". Eine gleichlautende Regelung enthält auch Art. 153a Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG).

E. 3.1

Vorweg ist die Einleitung des Nachsteuerverfahrens gegenüber der Rekurrentin nicht zu beanstanden: Mit der Meldung des Willensvollstreckers gegenüber dem kantonalen Steueramt, es seien bei der Regelung des Nachlass des verstorbenen Ehemanns der Rekurrentin nicht deklarierte Werte erkannt worden, und insbesondere mit den vom Steueramt über den Willensvollstrecker eingeforderten Bestätigungen der E-Bank vom 14. November 2013 bzw. der F-Bank gleichen Datums haben jedenfalls hinreichende und ausreichend gewichtige Indizien vorgelegen, die auf eine unvollständige Deklaration durch die Rekurrentin selbst hinwiesen. Ob bei der gegebenen Sachlage zu Recht oder zu Unrecht von einer straflosen Selbstanzeige auszugehen ist, kann offenbleiben und ist im vorliegenden (Nachsteuer-)Verfahren gegen die Rekurrentin nicht zu beurteilen: Tatsächlich ist die Meldung nicht durch die Rekurrentin, sondern durch den Willensvollstrecker im Nachlass des verstorbenen Ehemanns erfolgt, was letztlich zur Eröffnung des Nachsteuerverfahrens gegen die Rekurrentin geführt hat. Nachdem indessen das entsprechende Strafverfahren ohnehin eingestellt worden ist, ist nicht ersichtlich, inwieweit die Rekurrentin durch dieses Vorgehen allenfalls noch beschwert sein könnte. Wohl hätten weiter im Sinn der Ausführungen des Vertreters der Rekurrentin die Dispositive der angefochtenen steueramtlichen Verfügungen präziser formuliert werden können. Indessen ist auch aus diesen Umständen und jedenfalls im Bereich der verfügbaren Nachsteuer kein rechtlich relevanter Nachteil für die Rekurrentin ersichtlich. Bei der gegebenen Sachlage ist weiter nicht zu beanstanden, dass einerseits das Steuerjahr 2009 in die Nachsteuerperiode miteinbezogen wurde, da die Rekurrentin (auch) für 2009 Steuersubjekt des Nachsteuerverfahrens ist. Andererseits erfolgte zu Recht die Mitteilung der Verfahrenseröffnung an die Rekurrentin persönlich, da sie jedenfalls in den Jahren 2003 bis 2008 nicht durch den Willensvollstrecker vertreten wurde. Angemerkt sei, dass die Eröffnung des zweiten Nachsteuerverfahrens betreffend vereinfachte Nachbesteuerung in Erbfällen dem Willensvollstrecker mitgeteilt wurde.

E. 3.2

Die Rekurrentin lässt weiter bestreiten, dass die erst im Verlauf dieses Verfahrens eingeholten Bestätigungen der involvierten Banken neue Tatsachen darstellen könnten.

E. 3.2.1

Massgebend für die Beurteilung der Frage, ob der gesetzwidrige Steuerausfall aufgrund neuer Tatsachen oder Beweismittel entdeckt worden sei, ist der Aktenstand im Zeitpunkt der Veranlagung. Tatsachen, die damals aus den Akten nicht ersichtlich waren, gelten als neu, selbst wenn sie die Steuerbehörde bei besserer Untersuchung hätte erfahren können. Denn diese braucht sich zwar nicht auf die Richtigkeit der Steuererklärung oder anderer Angaben des Steuerpflichtigen zu verlassen, darf es aber in der Regel ohne Verletzung ihrer Untersuchungspflicht tun. Nur wenn die Behörde einen als erheblich erkennbaren, aber offensichtlich noch unklaren oder unvollständigen Sachverhalt nicht weiter geklärt und damit ihre Untersuchungspflicht in grober Weise missachtet hat, sind die betreffenden nachträglich festgestellten Tatsachen nicht neu (RB 1994 Nr. 47 = StE 1994 B 97.41 Nr. 7, mit Hinweisen).

E. 3.2.2

Anlässlich der Einschätzungen der Eheleute A/D waren die streitbetroffenen Bankdepots den Steuerbehörden unbestrittenermassen nicht bekannt. Naturgemäss waren den Steuerbehörden damit auch die näheren Umstände der wirtschaftlichen Berechtigung an

diesen Depots nicht bekannt. Erst mit der Selbstanzeige des Willensvollstreckers im Nachlass des Verstorbenen erhielt das Steueramt überhaupt Kenntnis von diesen Werten und hat mit Auflage vom 31. Oktober 2013 Unterlagen betreffend die wirtschaftliche Berechtigung an diesen Bankdepots beim Willensvollstrecker einverlangt. Diese stellte der Willensvollstrecker am 20. November 2013 dem kantonalen Steueramt zu. Das kantonale Steueramt hat den Unterlagen entnommen, dass aus Sicht der beiden Banken der Rekurrentin die wirtschaftliche Berechtigung an den Depots zustehe und nicht – wie der Willensvollstrecker und die Rekurrentin heute geltend machen – dem Verstorbenen. Hierauf hat das kantonale Steueramt am 28. November 2013 ein Nachsteuerverfahren gegenüber der Rekurrentin selbst eröffnet. Inwieweit im vorliegenden Verfahren diese Erkenntnisse – nicht versteuerte Werte bei der E-Bank bzw. der F-Bank sowie Korrespondenz um die wirtschaftliche Berechtigung an diesen Werten – "a priori keine neuen Tatsachen bilden" könnten, ist nicht ersichtlich. Im Gegenteil: All dies war wie ausgeführt anlässlich der Einschätzungen nicht bekannt und ergab sich erst mit der Eingabe des Willensvollstreckers bzw. im Nachgang dazu. Das Eröffnungsschreiben benennt den auch korrekt die neue Tatsache hinreichend zutreffend und hinreichend klar: "Mit Schreiben vom 19. Dezember 2012 von Fürsprech G wurden bislang nicht deklarierte Vermögenswerte offengelegt. Zwecks Korrektur der durch die Nichtdeklaration verursachte Unterbesteuerung leiten wir hiermit ein Nachsteuerverfahren ein". Das Vorliegen neuer Tatsachen ist dem Grundsatz nach zu bejahen.

E. 4.1

Beide Ehegatten sind ins Nachsteuerverfahren betreffend Steuerperioden, für welche sie gemeinsam rechtskräftig veranlagt worden sind oder gemeinsam hätten veranlagt werden müssen, einzubeziehen, weil die Nachsteuer für solche Perioden beiden Ehegatten unter solidarischer Haftung auferlegt wird (Art. 153 Abs. 3 i. V. m. Art. 9 und 113 DBG; VGr, 6. Oktober 2010, SR.2010.00017, E. 1 und 2.3; VGr, 2. Februar 2011, SR.2010.00017, E. 2.3). Jeder Ehegatte ist im Steuereinschätzungsverfahren nur für seine eigenen Steuerfaktoren mitwirkungspflichtig (VGr, 17. Dezember 2014, SR.2013.00008, E. 3.4.2). Die Pflichten des einzelnen Ehegatten beschränken sich darauf, seine Faktoren in der gemeinsamen Steuererklärung zu deklarieren und mit Unterschrift als vollständig und korrekt zu bestätigen. Die Ehegatten sind berechtigt, aber nicht verpflichtet, sich an der Ermittlung der Faktoren des anderen Ehegatten zu beteiligen (BGr, 3. Mai 2016, 2C_790/2015, E. 2.4.3).

E. 4.2

Gemäss Art. 153 Abs. 2 DBG ist das (Nachsteuer-)Verfahren, das beim Tod des Steuerpflichtigen noch nicht eingeleitet oder noch nicht abgeschlossen war, gegenüber den Erben einzuleiten oder fortzusetzen.

E. 4.3

Der vereinfachten Nachbesteuerung unterliegen Vermögenswerte und Einkünfte, die der Erblasser hinterzogen hat (Art. 153a Abs. 1 DBG). Dabei ist hinterzogen als "zu Unrecht nicht deklariert" zu verstehen, beschreiben die fraglichen Gesetzesartikel doch die objektive Seite der Steuerverkürzung. Dem Gesetzestext kann hingegen kein Hinweis entnommen werden, dass der Gesetzgeber beabsichtigte, den Nachlass der vereinfachten Nachbesteuerung zu unterstellen. Mit der Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und der Einführung der straflosen Selbstanzeige wollte der Gesetzgeber Anreize schaffen,

dass Erben das vom Erblasser hinterzogene Vermögen und dessen Erträge der Legalität zuführen (Botschaft vom 18. Oktober 2006 zum Bundesgesetz über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige, BBl 2006 8796 und 8808 Ziff. 1.5; BGr, 3. Mai 2016, 2C_790/2015, E. 2.4.1).

E. 4.4

Bei der Steuerhinterziehung handelt es sich um ein Sonderdelikt, d. h. nur die steuerpflichtige Person kann Täter sein (Roman Sieber in: Martin Zweifel/Michael Beusch, [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., Basel 2017 [Kommentar-StHG], Art. 56 N. 4, J. Sieber/Jasmin Malla: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Basel 2017 [Kommentar zum DBG], Art. 175 N. 4). Weder die Nachkommen noch der überlebende Ehegatte, dessen Steuerfaktoren nicht betroffen sind, können Mittäter sein. Die gemeinsame Unterzeichnung der Steuererklärung durch die Ehegatten ändert daran nichts (§ 240 StG, Art. 180 DBG). Beging der überlebende Ehegatte ebenfalls eine Steuerhinterziehung, so können dabei nur seine eigenen Steuerfaktoren betroffen sein, nicht aber diejenigen des Erblassers. Der überlebende Ehegatte kann in einem solchen Fall für die von ihm hinterzogenen Faktoren eine straflose Selbstanzeige stellen (Streuli/Grossmann, Vereinfachte Nachbesteuerung in Erbfällen und straflose Selbstanzeige, Der Schweizer Treuhänder, 2008 S. 713), muss aber danach im ordentlichen Verfahren für zehn Jahre Nachsteuern bezahlen (vgl. § 161 Abs. 1 StG bzw. Art. 152 Abs. 1 DBG). In Bezug auf die nicht deklarierten Faktoren des verstorbenen Ehegatten kommt er aber wie alle anderen in den Genuss der vereinfachten Nachbesteuerung, weil er an dieser Hinterziehung nicht mitgewirkt hat. Dies gilt nicht nur für das ererbte, sondern auch für das güterrechtlich zugefallene Vermögen (Streuli/Grossmann, a. a. O., S. 713; vgl. zum Ganzen: BGr, 30. September 2015, 2C_116/2015, 2C_117/2015, E. 2.3.2).

E. 4.5.1

Das Verwaltungsgericht hat die gesammelten rechtserheblichen Tatsachen einer freien Beweiswürdigung zu unterziehen. Auch wenn grundsätzlich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass") herrscht, bedarf es im direktsteuerlichen Veranlagungsverfahren keiner absoluten Gewissheit. Es genügt, dass die Veranlagungsbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit "an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit" vom Vorliegen eines rechtserheblichen Sachumstands überzeugt ist (Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, N. 28 der Einführung zu Art. 122 ff. DBG). Die erforderliche Überzeugung kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis (BGr., 30. Oktober 2018, 2C_543/2018 E. 2.1; BGr., 8. Dezember 2016, 2C_669/2016 / 2C_670/2016 E. 2.3 mit Hinweisen).

E. 4.5.2

Für den Fall, dass rechtserhebliche Tatsachen auch nach erfolgter Beweiswürdigung als unerwiesen zu gelten haben, stellt sich die Rechtsfrage nach der Beweislast (BGE 130 III 321 E. 5 S. 327). Im Steuerrecht ist bei Beweislosigkeit gemäss der Normentheorie zu verfahren: Ihr zufolge trägt die Veranlagungsbehörde grundsätzlich die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden, die steuerpflichtige Person jene für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen (BGE 140 II 248 E. 3.5 S. 252).

E. 4.6

Bei der gegebenen Sachlage ist damit zu prüfen, welchem der beiden Ehegatten die nachzubesteuernden Vermögenswerte steuerlich zuzuweisen sind:

E. 4.6.1

Die streitbetroffenen Vermögenswerte lauten bei den beiden betroffenen Banken auf den Namen der am 2. Oktober 1974 gegründeten "H-Stiftung". Diese ist als jederzeit widerrufbare Familienstiftung nach liechtensteinischem Recht ausgestaltet, weswegen ihr die steuerliche Anerkennung – was unter den Parteien unbestritten ist – zu versagen und sie transparent zu behandeln ist (Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 54 N. 40; Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. A., Zürich 2016, Art. 49 DBG N. 42, auch zum Folgenden). Ist eine Stiftung transparent zu behandeln, werden deren Einkünfte und Vermögen grundsätzlich der die Stiftung kontrollierenden Person, in der Regel dem Stifter, steuerlich zugerechnet.

E. 4.6.2

Als Gründer und Stifter der H-Stiftung ist der verstorbene Ehemann der Pflichtigen aufgetreten. Ebenso hält das in den Akten liegende Beistatut fest, dass der verstorbene Ehemann "zeitlebens alleiniger Erstbegünstigter" der Stiftung sei. Er beherrschte damit in den hier interessierenden Steuerperioden die H-Stiftung. Damit sind die auf die Stiftung lautenden Werte steuerrechtlich grundsätzlich dem verstorbenen Ehemann der Rekurrentin zuzurechnen. Damit im Widerspruch stehen Unterlagen, welche im Zusammenhang mit der Abklärung der wirtschaftlichen Berechtigung an den nicht deklarierten Vermögenswerten einverlangt wurden: Am 14. November 2013 haben auf entsprechende Anfrage des Willensvollstreckers sowohl die E-Bank wie auch die F-Bank als wirtschaftlich Berechtigte an diesen Werten die Rekurrentin und Ehefrau des Verstorbenen genannt. Die entsprechenden Formulare waren zwar nicht durch die Rekurrentin persönlich unterzeichnet worden, sondern durch den nachmaligen Willensvollstrecker. Zu einem späteren Zeitpunkt haben beide Banken (E-Bank am 6. November 2014, F-Bank am 18. Januar 2017) weiter bestätigt, dass die Rekurrentin soweit ersichtlich keinerlei Verfügungshandlungen betreffend diese Werte vorgenommen habe. Dazu war sie deswegen auch gar nicht berechtigt, da sie gegenüber den beiden Banken offenbar persönlich nie in Erscheinung getreten ist: Weder ist damit aus Sicht der beteiligten Banken die Identifizierung als wirtschaftlich Berechtigte an diesen Werten in dem Sinn abgeschlossen worden, als dass sie sich den Banken gegenüber persönlich erklärt und ausgewiesen hätte noch bestand auch nur eine Vollmacht zugunsten der Rekurrentin. Diesen offensichtlichen Widerspruch zwischen der stiftungsrechtlichen Situation und den Erklärungen betreffend die wirtschaftliche Berechtigung konnte der Willensvollstrecker nicht schlüssig auflösen: In seiner Eingabe vom 20. November 2013 an das kantonale Steueramt hat er ausgeführt, dass diese Angaben insofern "überholt" seien, "als bei der Teilung bzw. der güterrechtlichen Auseinandersetzung davon auszugehen ist, dass die beiden Depots zum Nachlass des Erblassers gehören". Weitere Erkenntnisse über die Herkunft der Mittel liegen nicht vor. Ebenso wenig haben die Rekurrentin oder der Willensvollstrecker nähere Angaben über die güterrechtliche Auseinandersetzung oder die Umstände des Erbverzichts der Rekurrentin im Nachlass des verstorbenen Ehemanns getätigt bzw. entsprechenden Verträge oder Berechnungen vorgelegt.

E. 4.6.3

Damit sprechen für eine Zurechnung der hinterzogenen Werte an die Rekurrentin einzig die seitens des Willensvollstreckers gemachten Angaben gegenüber den beteiligten Banken. Die Identifikation gegenüber den Banken als wirtschaftlich Berechtigte an den streitbetroffenen Werten ist indessen in dem Sinn unvollständig geblieben, als die Rekurrentin selbst solche Erklärungen nie abgegeben oder sonst in irgendeiner Form bestätigt hat. Demgegenüber bilden die stiftungsrechtlichen Verhältnisse Indizien dafür, dass die hinterzogenen Vermögenswerte dem Verstorbenen zuzurechnen sind: Die Stiftungsurkunde nennt den verstorbenen Ehemann als Stifter. Damit im Einklang steht das Beistatut der Stiftung, welches den Verstorbenen als alleinigen Erstbegünstigten bezeichnet. Die Aktiven der Stiftung sind im Lichte dieser Umstände steuerrechtlich grundsätzlich dem verstorbenen Ehemann zuzurechnen. Selbst wenn diese Vermögenswerte der Stiftung ursprünglich von Dritten, nämlich seitens der Rekurrentin, zugeflossen wären, ändert dies an der steuerrechtlichen Zuordnung nichts: Die Stiftung darf gemäss § 4 der Stiftungsurkunde solche Mittel entgegennehmen und sie werden zu Aktiven der Stiftung. Auch bezüglich dieser ihr allenfalls von Dritten, konkret seitens der Rekurrentin, überlassenen Werte wird die Stiftung grundsätzlich alleine und ohne weitere Einschränkungen im Rahmen der Stiftungsurkunde verfügungsberechtigt. Etwas anderes – etwa eine zivilrechtliche Vereinbarung zwischen der Stiftung und der Rekurrentin, welche zu einem anderen Schluss führen würde – ist aus den Akten nicht ersichtlich und wird auch nicht seitens des Steueramts behauptet. Im Lichte dieser letztlich wenigen und gegenläufigen Indizien kann nicht mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden, dass die zu Unrecht nicht deklarierten Werte der Rekurrentin zuzurechnen sind. Vielmehr erscheint es mindestens gleich wahrscheinlich, dass die Werte jedenfalls in den streitbetroffenen Steuerperioden unbeschwert der H-Stiftung gehört haben. In diesem Fall wären sie steuerlich dem verstorbenen Ehemann der Rekurrentin als deren Stifter zuzurechnen. Bleibt wie vorliegend die Zuordnung der Werte an die Rekurrentin als steuerbegründende Tatsache jedoch unbewiesen, hat das Steueramt die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (E. 4.2.2.). Dies führt zur Gutheissung der Beschwerde und zur Aufhebung der angefochtenen Nachsteuerverfügung. Angemerkt sei noch, dass das kantonale Steueramt zu Recht auch ein Nachsteuerverfahren gegen die Erben eingeleitet hat, das nach Abschluss dieses Verfahrens fortzusetzen sein wird und in welchem der Umstand, dass die zu Unrecht nicht deklarierten Werte dem verstorbenen Ehemann zuzurechnen sind, zum Tragen kommen wird. Konstruktionen, bei denen ein gesetzlicher Erbe auf sein Erbe vorerst verzichtet, dieses Erbe jedoch auf anderem Weg (z. B. als Schenkung) dennoch erhält, sind alsdann unter dem Aspekt der Steuerumgehung zu würdigen (BGr, 17. Mai 2017, 2D_40/2016). Ferner kann gegen eine rechtskräftige Nachsteuerverfügung beim Auftauchen neuer, nicht berücksichtigter Tatsachen oder Beweismittel ein neuerliches Nachsteuerverfahren eingeleitet werden (Martin E. Looser in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Basel 2017, Art. 151 N. 3).

E. 5

Ausgangsgemäss sind die Gerichtskosten dem Rekursgegner bzw. der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 162 Abs. 3 StG; Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 Abs. 3 DBG), und es steht ihm bzw. ihr keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 162 Abs. 3 StG; Art. 64 Abs. 1–3 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG] in Verbindung mit Art. 144

Abs. 4 und Art. 153 Abs. 3 DBG). Vielmehr ist das kantonale Steueramt zu verpflichten, der Rekurrentin bzw. Beschwerdeführerin antragsgemäss eine Parteientschädigung zu bezahlen.

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