

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2023.00020 vom 6. Dezember 2023

ZH Verwaltungsgericht, 2023-12-06, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2023.00020

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2023.00020 du 6 décembre 2023

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2023.00020 del 6 dicembre 2023

Regeste

Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2012 und 2015) | [Bestätigung, dass für die vereinfachte Nachbesteuerung von Erben eine Anzeige oder Meldung der Erben über vom Erblasser hinterzogenes Vermögen- oder Einkommen erforderlich ist.] Wenn eine gesetzliche Anzeige- bzw. Meldepflicht der Erben für die Anwendbarkeit von § 162a StG bzw. Art. 153a DBG verneint würde, hätte dies zur Folge, dass die gesetzlich vorgesehene Privilegierung ihren Sinn und Zweck verfehlt, denn Erben könnten diesfalls trotz Kenntnis über nicht deklariertes Einkommen und Vermögen zuwarten, ob die Steuerbehörde die Unterbesteuerung ohne ihr Mitwirken bemerkt oder nicht. Ihr Anspruch auf die Durchführung eines Verfahrens gemäss § 162a StG bzw. Art. 153a DBG würde hierdurch nicht tangiert, was nach dem Gesagten nicht dem Willen des Gesetzgebers entspricht. Hierauf lassen auch die Ausführungen in der Botschaft schliessen, gemäss welchen die vereinfachte Nachbesteuerung der Erben nur bei der Deklaration von Vermögens- und Einkommenswerten gewährt wird, von deren Existenz die Steuerbehörden bisher noch keine Kenntnis hatten (E. 2.4.8.1). Unter Berücksichtigung der vorstehenden Erwägungen ist der Vorinstanz bzw. dem Rekurs- und Beschwerdegegner daher zuzustimmen, dass wenn Erben der Steuerbehörde nicht bis dahin unbekannte bzw. zu Unrecht nicht deklarierte Vermögens- oder Einkommenswerte des Erblassers melden oder diese anzeigen, kein Grund für eine privilegierte Nachbesteuerung im Sinn von § 162a StG und Art. 153a DBG mehr gegeben ist (2.4.8.4). Abweisung der Beschwerde und Bestätigung der festgesetzten Nachsteuer.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SR.2023.00020 SR.2023.00021 Urteil der 2. Kammer vom 6. Dezember 2023
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiberin Lara von Arx. In Sachen Erbin der A, verstorben 2020, nämlich: B, vertreten durch RA C, Rekurrentin und Beschwerdeführerin, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Rekursgegner und Beschwerdegegner, betreffend Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2012 und 2015 sowie direkte Bundessteuer 2012 und 2015), hat sich ergeben: I. B (nachfolgend die Pflichtige) ist die einzige Erbin des Nachlasses ihrer 2020 verstorbenen Schwester A (nachfolgend die Erblasserin). Die Erblasserin konnte gestützt auf eine Vollmacht zu Lebzeiten über ein in der Schweiz nicht deklariertes Konto bei der Bank D verfügen, welches auf E lautete. E verstarb 2012. Während des Inventar- und Erbschaftssteuerverfahrens betreffend den Nachlass der Erblasserin stellte der zuständige Sachbearbeiter fest, dass am 21. Dezember 2012 und am 13. April 2015 je Fr. ... von dem

auf E lautenden Konto auf ein Konto der Erblasserin flossen. Mit Verfügung vom 5. November 2021 eröffnete die Dienstabteilung Inventarkontrolle/Erbschaftssteuer des kantonalen Steueramts daraufhin ein Nachsteuerverfahren betreffend die Steuerperioden 2012 und 2015 gegen B, die Alleinerbin der Erblasserin. Als Grund nannte das kantonale Steueramt eine Unterbesteuerung infolge Nichtdeklaration von steuerbaren Einkünften aus zwei Bankgutschriften. Das kantonale Steueramt überwies das Verfahren am 25. April 2022 intern an die Dienstabteilung Spezialdienste des kantonalen Steueramts. Mit Verfügung vom 8. März 2023 setzte das kantonale Steueramt Nachsteuern (samt Zins) in Höhe von Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern 2012 und 2015) und Fr. ... (direkte Bundessteuer 2012 und 2015) gegenüber B fest. II. Die hiergegen erhobenen Einsprachen wies das kantonale Steueramt am 17. Juli 2023 ab und bestätigte die festgesetzten Nachsteuern. III. Mit Rekurs und Beschwerde vom 11. September 2023 liess B die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids, die Einstellung des Nachsteuerverfahrens sowie die Ausrichtung einer Parteientschädigung beantragen. Mit Präsidialverfügung vom 13. September 2023 wurden die Verfahren SR.2023.00020 betreffend Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2012 und 2015) und SR.2023.00021 betreffend Nachsteuern (direkte Bundessteuer 2012 und 2015) vereinigt. In der Rekurs- und Beschwerdeantwort vom 10. Oktober 2023 beantragte das kantonale Steueramt die Abweisung der erhobenen Rechtsmittel sowie die vollumfängliche Bestätigung der festgesetzten Nachsteuern. B liess am 23. Oktober 2023 replizieren. Die Eidgenössische Steuerverwaltung und das Steueramt der Stadt F liessen sich nicht vernehmen. Am 31. Oktober 2023 forderte das Verwaltungsgericht mit Präsidialverfügung zusätzliche Unterlagen beim kantonalen Steueramt an. Diese gingen am 3. November 2023 beim Verwaltungsgericht ein. Der Einzelrichter überwies die Sache an die Kammer zur Entscheidung. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Das Rekursverfahren SR.2023.00020 (Nachsteuern Staats- und Gemeindesteuern 2012 und 2015) und das Beschwerdeverfahren SR.2023.00021 (Nachsteuern direkte Bundessteuer 2012 und 2015) betreffen dieselbe Pflichtige und dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie mit Präsidialverfügung vom 13. September 2023 zu Recht vereinigt wurden. 1.2 Dem Verwaltungsgericht kommt als erster gerichtlicher Instanz im Rekurs- und Beschwerdeverfahren gegen Nachsteuerentscheide grundsätzlich eine umfassende Überprüfungsbefugnis zu. Im Nachsteuerverfahren sind die Vorschriften über die Verfahrensgrundsätze, das Einschätzungs- und das Rekursverfahren sinngemäss anwendbar, weshalb auch Noven und neue Beweismittel zulässig sind (§ 147 Abs. 3 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 Satz 2 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [StG]; Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 162 StG N. 40; Art. 153 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG]; § 52 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] e contrario). 1.3 Der Streitwert in den vereinigten Verfahren SR.2023.00020 und SR.2023.00021 beträgt jeweils weniger als Fr. ..., weshalb in der Sache grundsätzlich in einzelrichterlicher Kompetenz entschieden werden könnte (vgl. § 114 Abs. 2 lit. b StG). Da sich ■ wie nachfolgend aufzuzeigen ist ■ jedoch eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt, wird über die Angelegenheit in Dreierbesetzung entschieden (vgl. § 114 Abs. 3 StG).

E. 2.1

Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, 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 (§ 160 Abs. 1 StG, Art. 151 Abs. 1 DBG). Für die Frage, ob neue Tatsachen oder Beweismittel schon im Zeitpunkt der Veranlagung vorlagen, ist der Aktenstand in diesem Zeitpunkt massgeblich. Grundsätzlich müssen die neuen Tatsachen im Zeitpunkt der Veranlagung bereits vorliegen und dürfen nicht nachträglich eingetreten sein. Ein Verschulden des Steuerpflichtigen ist nicht erforderlich, vielmehr kommt es auf die Würdigung der jeweiligen Pflichten des Steuerpflichtigen und der Steuerbehörde bei der Veranlagung an (BGr, 25. August 2021, 2C_868/2020, E. 2.1.1 f.; BGr, 11. Februar 2019, 2C_263/2018, E. 3.2; VGr, 23. August 2023, SR.2023.00005, SR.2023.00006, E. 2.2.1). Allgemein gilt, dass der Steuerpflichtige im Veranlagungsverfahren alles tun muss, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (§ 135 Abs. 1 StG, Art. 126 Abs. 1 DBG). Insbesondere muss er das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen (§ 133 Abs. 2 StG, Art. 124 Abs. 2 DBG). Der Steuerpflichtige trägt dabei die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung (BGr, 14. Februar 2017, 2C_800/2016, 2C_801/2016, E. 2.3; BGr, 22. Oktober 2013, 2C_304/2013, E. 3.3; BGr, 8. August 2012, 2C_123/2012, E. 5.1). Die Veranlagungsbehörde hat die eingereichte Steuererklärung zu prüfen und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (§ 138 Abs. 1 StG, Art. 130 Abs. 1 DBG). Dabei darf sie sich grundsätzlich darauf verlassen, dass der Steuerpflichtige die Steuererklärung richtig und vollständig ausgefüllt hat; sie ist ohne besonderen Anlass nicht verpflichtet, Quervergleiche mit Akten anderer Steuerpflichtiger vorzunehmen oder selbst im Steuereossier des Betroffenen nach ergänzenden Unterlagen zu suchen (BGr, 25. August 2021, 2C_868/2020, E. 2.2.2; BGr, 2. November 2017, 2C_651/2017, 2C_652/2017, E.2.2.2; VGr, 25. August 2021, SR.2020.00034, E. 2.2). Sie ist zur Vornahme ergänzender Abklärungen verpflichtet, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind. Nur solche augenfälligen Mängel begründen eine Verletzung der behördlichen Untersuchungspflicht und bewirken, dass keine neuen Tatsachen vorliegen. Es braucht also eine in die Augen springende Falschdeklaration seitens des Steuerpflichtigen, welche die Steuerbehörde bei gehöriger Sorgfalt schon im ordentlichen Veranlagungsverfahren zu zusätzlichen Abklärungen hätte veranlassen müssen. Es handelt sich um Fehler, deren Nichtbeachtung eine grobe Missachtung der Untersuchungspflicht durch den Steuerkommissär darstellt, was den Kausalzusammenhang zwischen der fehlerhaften Deklaration und der ungenügenden Veranlagung unterbricht. Das ist der Fall, wenn die Steuerbehörden in voller Kenntnis von Ungereimtheiten davon abgesehen haben, zusätzliche Abklärungen zu treffen; dann können sie keine Nachsteuer mehr erheben, wenn sie nachträglich bessere Kenntnis von diesem Umstand erhalten (BGr, 25. August 2021, 2C_868/2020, E. 2.2.2; BGr, 3. Juni 2019, 2C_440/2018, E. 2.2; BGr, 22. Oktober 2013, 2C_304/2013, E. 3.3; BGr, 7. Juni 2013, 2C_1225/2012, E. 3.1). Dagegen wird die behördliche Untersuchungspflicht so lange nicht verletzt, als eine Unstimmigkeit aus den Angaben des Steuerpflichtigen in der Steuererklärung nicht ohne Weiteres ersichtlich ist oder wenn die Behörde wohl hätte Verdacht schöpfen können, ohne dass das aber zwingend gewesen wäre. Daran ändere – entgegen anderen Auffassungen in der Literatur – auch die Möglichkeit der Bearbeitung der Steuererklärungen und -akten in elektronischer Form nichts (vgl. BGr, 25. August 2021, 2C_868/2020, E. 2.2.2 mit Hinweisen; BGr, 6. Juli 2012, 2C_494/2011, 2C_495/2011, E. 2.1.3 mit weiteren Hinweisen; VGr, 25. August 2016, SR.2016.0008, E. 2.3).

E. 2.2

Stirbt der Steuerpflichtige, treten seine Erben in seine Rechte und Pflichten ein. Sie haften solidarisch für die vom Erblasser geschuldeten Steuern bis zur Höhe ihrer Erbteile, einschliesslich der Vorempfänge (§ 11 Abs. 1 StG, Art. 12 Abs. 1 DBG). Alle Erben haben unabhängig voneinander Anspruch auf eine vereinfachte Nachbesteuerung der vom Erblasser hinterzogenen Bestandteile von Vermögen und Einkommen, wenn: die Hinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt ist (§ 162a Abs. 1 lit. a StG, Art. 153a Abs. 1 lit. a DBG), sie die Behörden bei der Feststellung der hinterzogenen Vermögens- und Einkommenselemente vorbehaltlos unterstützen (§ 162a Abs. 1 lit. b StG, Art. 153a Abs. 1 lit. b DBG) und sie sich ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuer bemühen (§ 162a Abs. 1 lit. c StG, Art. 153a Abs. 1 lit. c DBG). Die Nachsteuer wird für die letzten drei vor dem Todesjahr abgelaufenen Steuerperioden nach den Vorschriften über die ordentliche Veranlagung berechnet und samt Zins nachgefordert (§ 162a Abs. 2 StG, Art. 153a Abs. 2 DBG).

E. 2.3.1

Zu überprüfen ist zunächst das Vorliegen einer neuen Tatsache in den fraglichen Steuerperioden als Grundvoraussetzung für jede Nachbesteuerung.

E. 2.3.2

Die Vorinstanz führte dazu in ihrer Verfügung vom 8. März 2023 aus, der Erblasserin seien in den Jahren 2012 und 2015 je Fr. ... zugeflossen, was sie in den entsprechenden Steuererklärungen nicht deklariert habe. Aus den Steuerakten hätte sich auch sonst nirgends ein Hinweis auf diese Zuflüsse ergeben, weshalb neue Tatsachen vorlägen. Die Beschwerde hält fest, dass es nicht einzusehen gewesen sei, wie die Steuerbehörde vorliegend durch eigene Ermittlungen auf die fraglichen Zahlungen hätte stossen können. Denn diese seien offensichtlich durch Barabhebungen ab einem der Schweizer Steuerbehörden bis zum Tod der Erblasserin nicht bekannten Konto im Land D erfolgt.

E. 2.3.3

Zu beurteilen ist zunächst die Steuerperiode 2012. Obschon die Erblasserin im Steuerjahr 2012 Fr. ... vom Konto von E bezog, finden sich in ihrer Steuererklärung für die Steuerperiode 2012 keine Hinweise auf diesen Bezug. Bei einem deklarierten steuerbaren Einkommen von Fr. ... verringerte sich das deklarierte Vermögen um Fr. ..., wie sich aus einem Vergleich mit der dem Verwaltungsgericht vorliegenden Steuererklärung 2011 ergibt. Deshalb hatte das kantonale Steueramt in dieser Zeitspanne überhaupt keine Anhaltspunkte, auf den Geldbezug von Fr. ... aufmerksam zu werden. Folglich stellen das nachträgliche Bekanntwerden des Zuflusses von Fr. ... in der Steuerperiode 2012 sowie die damit zusammenhängenden Umstände neue Tatsachen dar, gestützt auf welche zu Recht ein Nachsteuerverfahren eröffnet worden ist.

E. 2.3.4

Zu prüfen bleibt das Vorhandensein einer neuen Tatsache in der Steuerperiode 2015. Die Erblasserin deklarierte im Steuerjahr 2015 Einnahmen von brutto Fr. ... und ein steuerbares Vermögen von Fr. ... Wie sich aus einem Vergleich mit der dem Verwaltungsgericht vorliegenden Steuererklärung 2014 ergibt, betrug ihr Vermögenszuwachs in der Zeit vom 31. Dezember 2014 bis zum 31. Dezember 2015 Fr. ... Da sie mit ihren Einkünften wohl noch ihren Lebensunterhalt während eines Jahres bestreiten musste, stellt sich die Frage, ob

die Vorinstanz gehalten gewesen wäre, den betreffenden Kontostand mit demjenigen der Vorperiode abzugleichen, um solche Unstimmigkeiten allenfalls entdecken zu können. Dies ist mit Blick auf die herrschende Rechtsprechung zu verneinen (vgl. E. 2.1). Die Steuererklärung der Erblasserin für die Steuerperiode 2015 enthielt keine klar ersichtlichen oder offensichtlichen Fehler. Mangels einer in die Augen springenden Falschdeklaration war die Steuerbehörde nicht zur Vornahme zusätzlicher Abklärungen verpflichtet. Unter solchen Umständen braucht sich die Steuerbehörde zwar nicht auf die Richtigkeit der Steuererklärung zu verlassen, darf es aber ohne Verletzung ihrer Untersuchungspflicht tun (BGr, 25. August 2021, 2C_868/2020, E. 4.1). Sie muss ohne besondere Veranlassung nicht im Steuereossier nach ergänzenden Unterlagen suchen und war somit insbesondere nicht gehalten, die vorjährige Steuererklärung der Pflichtigen beizuziehen und darin nach Unstimmigkeiten zu suchen. Da die Steuerbehörde in der Folge erst nachträglich Kenntnis über den Zufluss von Fr. ... im Steuerjahr 2015 sowie die Hintergründe hierfür erhielt, ist das Vorliegen einer neuen Tatsache für die Steuerperiode 2015 ebenfalls zu bestätigen.

E. 2.3.5

Sowohl für die Steuerperiode 2012 wie auch für die Steuerperiode 2015 liegen somit neue Tatsachen vor, weshalb sich die Eröffnung eines Nachsteuerverfahrens als korrekt erweist. Die erfolgte Nachbesteuerung ist nachfolgend weiter zu prüfen.

E. 2.4.1

Strittig ist zwischen den Parteien, ob für die Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts das Verfahren für die vereinfachte Nachbesteuerung von Erben oder das ordentliche Nachsteuerverfahren zur Anwendung kommt.

E. 2.4.2

Die Vorinstanz führte hierzu aus, das Verfahren für die vereinfachte Nachbesteuerung von Erben, mittels welchem einzig die letzten drei Steuerperioden vor dem Todesjahr der Erblasserin besteuert werden könnten, finde vorliegend keine Anwendung. Stattdessen seien die Bestimmungen über das ordentliche Nachsteuerverfahren anwendbar. Sie begründet diese Ansicht damit, dass der Grund für die Einführung der vereinfachten Nachbesteuerung der Erben gewesen sei, diese zu motivieren, bisher un versteuertes Einkommen und Vermögen der Legalität zuzuführen. Wenn die Erben durch Passivität keine un versteuerten Werte der Legalität zuführten oder eine solche Motivation der Erben gar nicht nötig sei, weil die Steuerbehörde bereits Kenntnis von der unvollständigen Besteuerung habe, gäbe es keinen Grund für eine Privilegierung. Aus dem Sinn und Zweck von § 162a Abs. 1 StG bzw. Art. 153a Abs. 1 DBG sei klar, dass die Erben auf un versteuerte Werte hinweisen müssten. Dies gehe auch aus der Botschaft des Gesetzes hervor. Es sei kaum die Absicht des Gesetzgebers gewesen, immer dann, wenn die drei Steuerperioden vor dem Ableben eines Steuerpflichtigen korrekt veranlagt worden seien, automatisch eine Beschränkung der Nachsteuerperioden auf drei Jahre vorzunehmen. Eine solche Absicht sei weder dem Gesetzestext noch den Materialien zu entnehmen und es gäbe auch keinen Grund unter solchen Umständen eine Beschränkung der Nachsteuerperioden von zehn auf drei Jahre vorzunehmen. Das Unwissen der Pflichtigen spiele keine Rolle, da das Nachsteuerverfahren als reines Steuerverfahren eine Unterbesteuerung zu korrigieren bezwecke, unabhängig von einem allfälligen Verschulden. Somit sei die vereinfachte Nachbesteuerung ausgeschlossen, wenn die Steuerbehörden zu irgendeinem Zeitpunkt ohne Zutun der Erben erfahren würden, dass ein verstorbener Steuerpflichtiger Einkommen und

Vermögen nicht korrekt deklariert habe. Da die Erbin und Pflichtige vorliegend keine nicht deklarierten Einkünfte und Vermögenswerte der Erblasserin offengelegt habe, sei die vereinfachte Nachbesteuerung ausgeschlossen. Mangels Hinweisen auf einen Darlehensvertrag, ein Treuhandverhältnis, eine Schenkung oder ein Testament, könne es sich bei den der Erblasserin zugeflossenen Fr. ... nur um Einkünfte im Sinn der Generalklausel von § 16 Abs. 1 StG bzw. Art. 16 Abs. 1 DBG handeln.

E. 2.4.3

Die Erbin und Pflichtige ist demgegenüber der Auffassung, die ihr seitens der Steuerbehörde unterstellte Pflicht zu einer aktiven Anzeige finde im Gesetzeswortlaut keine Basis. Eine Anzeigepflicht der Erben würde im Ergebnis dazu führen, dass diese sowie auch die zuständigen Willensvollstrecker in sämtlichen Nachlässen die letzten zehn Steuerperioden auf mögliche Unterbesteuerungen zu untersuchen hätten. Die Reduktion der Nachsteuerperiode bei der vereinfachten Nachbesteuerung von Erben diene nicht primär als Anreiz an die Erben, sondern berücksichtige vielmehr, dass die Rekonstruktion einer Steuerhinterziehung über zehn Jahre hinweg schwierig sei. Vorliegend habe die Steuerbehörde unbestritten erst nach dem Ableben der Erblasserin Kenntnis über den Sachverhalt erhalten. Es sei im Übrigen nicht einzusehen, wie die Steuerbehörde durch eigene Ermittlungen auf die fraglichen Zahlungen hätte stossen können, denn diese seien offensichtlich durch Barabhebungen ab einem der Schweizer Steuerbehörde bis zum Tod der Erblasserin nicht bekannten Konto im Land D erfolgt. Es sei anzunehmen, dass die Steuerbehörde erst aufgrund einer Meldung des Erbschaftsverwalters im Nachlass E auf die Bezüge aufmerksam geworden sei. Dieser habe jedoch wiederum erst gestützt auf eine Meldung der Erbin und Pflichtigen an die Bank D Kenntnis über die Sachlage erlangt. Aufgrund des strengen Legalitätsprinzips sei überdies Zurückhaltung geboten, wenn ein steuerlicher Tatbestand zulasten des Steuerpflichtigen um Voraussetzungen angereichert werden soll, die im Gesetzeswortlaut keinen Niederschlag gefunden hätten. Selbst wenn jedoch eine Melde- bzw. eine Gesuchspflicht unterstellt werden sollte, genüge, dass die Erbin und Pflichtige im Inventar sämtliche Nachlasswerte korrekt deklariert habe, einschliesslich der Vermögenswerte aus den beiden Geldbezügen in den Jahren 2012 und 2015. Sie habe sämtliche ihr möglichen Abklärungen getroffen und mit ihrer Meldung an die Bank aktiv zur Ermittlung des Nachsteuersachverhalts beigetragen. Da sie gleichzeitig wie die Steuerbehörde Kenntnis von den fraglichen Zahlungen erhalten habe, wäre es ihr sodann gar nicht möglich gewesen, den Sachverhalt von sich aus der Steuerbehörde zu melden. Bei dieser Konstellation sei nicht einzusehen, weshalb sie nicht in den Genuss der verkürzten Verjährungsfrist gelangen sollte.

E. 2.4.4

Gemäss der Botschaft vom 18. Oktober 2006 zum Bundesgesetz über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige (BBl 2006) wird die vereinfachte Nachbesteuerung nur bei der Deklaration von Vermögens- und Einkommenswerten gewährt, von deren Existenz die Steuerbehörden bisher noch keine Kenntnis hatten. Wenn die Erben hingegen Elemente melden, die einer eidgenössischen, kantonalen oder kommunalen Steuerbehörde bereits bekannt sind, so werden diese Elemente der ordentlichen Nachbesteuerung (zehn Jahre) unterzogen (BBl 2006 8816 Ziff. 2.1.1).

E. 2.4.5

Die bundesgerichtliche Rechtsprechung bestätigt die Ausführungen in der Botschaft, gemäss welchen der Gesetzgeber mit der Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen Anreize schaffen wollte, dass Erben das vom Erblasser hinterzogene Vermögen und dessen Erträge der Legalität zuführen (BGr, 3. Mai 2016, 2C_790/2015, E. 2.4.1. mit Hinweis auf BBl 2006 8796 und 8808 Ziff. 1.5). Zum Wortlaut der in Frage stehenden Norm hielt das Bundesgericht fest: "Mit der gewählten klaren Formulierung ergibt sich eine sinnvolle Lösung, mit welcher die verfolgten Ziele erreicht werden können. Es müssen folglich triftige Gründe für die Annahme vorhanden sein, dass der Wortlaut der Norm am "wahren Sinn" der Regelung vorbei zielt " (BGr, 3. Mai 2016, 2C_790/2015, E. 2.4.1; BGr, 30. September 2015, 2C_116/2015, 2C_117/2015, E. 2.2). Mit der Frage einer Melde- oder Anzeigepflicht der Erben als Voraussetzung für die Anwendbarkeit des vereinfachten Nachsteuerverfahrens für Erben befasste sich das Bundesgericht bisher noch nicht.

E. 2.4.6

In der Lehre finden sich dazu unterschiedliche Auffassungen. So vertritt ein Teil der Lehre die Ansicht, Erben könnten die vereinfachte Nachbesteuerung in Erbfällen auch beanspruchen, wenn – bei Vorliegen der übrigen gesetzlichen Voraussetzungen – die Steuerverwaltung die "Steuerhinterziehung" [richtigerweise die "Unterbesteuerung"] des Erblassers von Amtes wegen aufdeckt. Dafür spreche einerseits der Gesetzeswortlaut und andererseits bestünden schon im ordentlichen Nachsteuerverfahren keine Deklarationspflichten, weshalb dies auch im Verfahren der vereinfachten Nachbesteuerung von Erben gelten müsse. Im Gegensatz zu den Selbstanzeigefällen könne den Erben ein Wissen um die "Steuerhinterziehung" des Erblassers nicht einfach unterstellt werden und ihnen daher auch keine Quasi-Anzeigepflicht aufgebürdet werden. Es müsse daher genügen, wenn die Erben die Steuerbehörde bei der Feststellung der hinterzogenen Vermögens- und Einkommenselemente vorbehaltlos unterstützen. Das Gesetz kenne kein ausdrückliches Antragserfordernis; ein solches sei jedenfalls weder form- noch fristgebunden (vgl. Richner et al., § 162a StG N. 9; Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 4. A., Zürich 2023, Art. 153a DBG N. 6; Martina Sunde, Die vereinfachte Nachbesteuerung in Erbfällen, StR 66/2011 S. 830 ff.). Ferner wird von Vertretern dieser Lehrmeinung ausgeführt, bereits aufgrund der Zwecksetzung von § 162a StG bzw. Art. 153a DBG (Steigerung der Motivation der Erben zur Offenlegung) sollten die Voraussetzungen grosszügig zugunsten der Erben gehandhabt werden. 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. § 162a StG bzw. Art. 153a DBG müsse auch dann greifen, wenn die 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 § 160 StG bzw. 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. Martin E. Looser in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., Basel 2022, Art. 153 DBG N. 7, N. 10).

E. 2.4.7

Gegenteilige Lehrmeinungen vertreten die Auffassung, die Einleitung eines Verfahrens nach § 162a StG bzw. 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 § 162a Abs. 1 StG bzw. Art. 153a Abs. 1 DBG hervor. Aus Buchstabe 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, DBG, Teil III, Basel 2015, Art. 153a N. 7). Die Verkürzung der Nachsteuerperiode von zehn auf drei Jahre und der damit verbundene Verzicht auf die Nachbesteuerung von sieben Steuerperioden soll nur dann gerechtfertigt sein, wenn die Erben Steuerfaktoren bekannt geben, die ohne ihre Initiative weiterhin unversteuert blieben. Es sei sachgerecht, die Verkürzung der Nachsteuerperiode dann nicht zu gewähren, wenn die für die Veranlagung des Erblassers zuständige Steuerbehörde die vom Erblasser geschuldete Nachsteuer auch hätte erheben können, ohne von den Erben auf die bisher unversteuerten Steuerfaktoren hingewiesen worden zu sein. Eine vereinfachte Nachbesteuerung sei daher ausgeschlossen, wenn die von den Erben in ihrer Nacherklärung offengelegten Tatsachen über die vom Erblasser nicht versteuerten Elemente von Einkommen und Vermögen der für die Nachbesteuerung zuständigen Steuerbehörde im Zeitpunkt der Festsetzung der Nachsteuer nicht (mehr) neu seien. Dies sei der Fall, wenn die für die Nachbesteuerung zuständige Behörde diese Informationen aufgrund eigener Ermittlungen vor Eingang des Antrages der Erben festgestellt habe oder wenn ihr diese im Laufe des Verfahrens von einer anderen Steuerbehörde auf dem Wege der Amtshilfe nach Art. 111 DBG bzw. Art. 39 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG] gemeldet worden sei (Daniel Holenstein, Die straflose Rückkehr in die Steuerehrlichkeit nach Einführung des Automatischen Informationsaustausches, Zürich - Basel - Genf, 2023, S. 183 ff.)

E. 2.4.8.1

Ausgangspunkt für die vorliegende Problematik bildet § 162a StG bzw. Art. 153a DBG. Diese Norm stellt eine Spezialbestimmung zu den allgemeinen Bestimmungen des Nachsteuerverfahrens gemäss § 160 ff. StG bzw. Art. 151 ff. DBG dar. Zweck der Einführung dieser auf Erben anwendbaren Spezialbestimmung war primär, Anreize zu schaffen, damit Erben vom Erblasser hinterzogenes Vermögen und/oder dessen Erträge oder nicht versteuerte Einkünfte der Legalität zuführen (BGr, 3. Mai 2016, 2C_790/2015, E. 2.4.1.; BBl 2006 8796). Es sollte erreicht werden, dass die Erben, nachdem sie Kenntnis über den geerbten Nachlass erhalten haben, der Steuerbehörde allfällig nachzubesteuernde Einkommens- und/oder Vermögenswerte melden. Der geerbte Nachlass wird hierdurch jedoch zwangsläufig geschmälert. Infolgedessen besteht das Risiko, dass die Erben schon vor der Inventaraufnahme die voraussichtlich zu bezahlenden Nachsteuern und

Verzugszinsen einigermaßen abschätzen und je nach geschätztem Betrag vielleicht versucht sind, die vom Erblasser begangene Hinterziehung weiterzuführen. Gelingt ihnen dies, entgehen dem Fiskus weiterhin Steuern (BBl 2006 8804 Ziff. 1.2.5). Um diesem Risiko entgegenzuwirken, wurde die im Verfahren der vereinfachten Nachbesteuerung der Erben zu erhebende Nachsteuer auf die letzten drei vor dem Todesjahr abgelaufenen Steuerperioden beschränkt. Im ordentlichen Nachsteuerverfahren erlischt das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten dagegen erst zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (§ 161 Abs. 1 StG, Art. 152 Abs. 1 DBG). Das Recht, die Nachsteuer festzusetzen, erlischt sogar erst 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, auf die sie sich bezieht (§ 161 Abs. 2 StG, Art. 152 Abs. 3 DBG). Wenn eine gesetzliche Anzeige- bzw. Meldepflicht der Erben für die Anwendbarkeit von § 162a StG bzw. Art. 153a DBG verneint würde, hätte dies zur Folge, dass die gesetzlich vorgesehene Privilegierung ihren Sinn und Zweck verfehlt, denn Erben könnten diesfalls trotz Kenntnis über nicht deklariertes Einkommen und Vermögen zuwarten, ob die Steuerbehörde die Unterbesteuerung ohne ihr Mitwirken bemerkt oder nicht. Ihr Anspruch auf die Durchführung eines Verfahrens gemäss § 162a StG bzw. Art. 153a DBG würde hierdurch nicht tangiert, was nach dem Gesagten nicht dem Willen des Gesetzgebers entspricht. Hierauf lassen auch die Ausführungen in der Botschaft schliessen, gemäss welchen die vereinfachte Nachbesteuerung der Erben nur bei der Deklaration von Vermögens- und Einkommenswerten gewährt wird, von deren Existenz die Steuerbehörden bisher noch keine Kenntnis hatten (E. 2.4.4).

E. 2.4.8.2

Der Wortlaut von § 162a StG bzw. Art. 153a DBG orientiert sich am Wortlaut von § 235 Abs. 3 StG bzw. Art. 175 Abs. 3 DBG, welche die straflose Selbstanzeige regeln. Die gesetzlichen Bestimmungen sind teils wortgleich, doch sind sie jeweils in ihrem unterschiedlichen systematischen Kontext zu würdigen. Während § 235 Abs. 3 StG bzw. Art. 175 Abs. 3 DBG Bestimmungen des Steuerstrafrechts sind, sind § 162a StG bzw. Art. 153a DBG einzig Regelungen des Steuerverfahrensrechts. Demzufolge spielen Kriterien wie Vorsatz oder Vorwerfbarkeit und ein dadurch begründetes Verschulden von vornherein keine Rolle für die Anwendbarkeit der § 162a StG bzw. Art. 153a DBG (vgl. Sunde, S. 832). Für die Beurteilung einer Anzeige- oder Meldepflicht im Verfahren über die vereinfachte Nachbesteuerung von Erben kann somit ebenso wenig von Bedeutung sein, ob ein Erbe bzw. eine Erbin um die nicht deklarierten Vermögens- oder Einkommenswerte gewusst hat oder nicht, denn dieser Umstand würde wiederum an ein allfälliges Verschulden anknüpfen. Im Steuerverfahrensrecht spielt ein solches jedoch grundsätzlich keine Rolle. Die Folge einer durch die Erben unterlassenen Anzeige bzw. Meldung nicht versteuerter Vermögens- oder Einkommenswerte des Erblassers ■ sei dies, weil sie hierüber selbst (noch) keine Kenntnis hatten oder weil sie gehofft haben, dass die Steuerbehörde die nachzubesteuernden Elemente ohne ihre Mitwirkung nicht entdeckt ■ ist denn auch keine Bestrafung der Erben, sondern einzig die Vornahme einer gesetzmässigen Nachbesteuerung des betreffenden Steuersubstrats, welches vorgängig zu Unrecht nicht besteuert worden ist.

E. 2.4.8.3

Indessen ist der Wortlaut von § 162a StG bzw. Art. 153a DBG mit Blick auf das vorliegende Verfahren sowie die unterschiedlichen Lehrmeinungen zu diesen

Gesetzesbestimmungen nicht "klar" (vgl. E. 2.4.5). So kann die Formulierung in § 162a StG und Art. 153a DBG, wonach " die Steuerhinterziehung " ■ bzw. richtigerweise die Unterbesteuerung ■ noch keiner Steuerbehörde bekannt sein darf, auch dahingehend verstanden werden, dass eine Meldung bzw. eine Anzeige der Erben unabdingbar ist für die Inanspruchnahme der vereinfachten Nachbesteuerung. Die in der Lehre diesbezüglich zum Teil vertretene Argumentation, dass bereits im ordentlichen Nachsteuerverfahren keine Deklarationspflichten bestünden und folglich auch keine solche Pflichten für die Erben bestehen könnten, überzeugt nicht. Der Grund, weshalb in den gesetzlichen Bestimmungen zum ordentlichen Nachsteuerverfahren keine Anzeigepflicht für Steuerpflichtige genannt wird, ist, dass jede steuerpflichtige Person bereits im Veranlagungsverfahren und daher auch im Nachsteuerverfahren alles tun muss, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (§ 135 Abs. 1 StG, Art. 126 Abs. 1 DBG). Sie muss der Behörde bereits in diesem Zeitpunkt sämtliche Vermögens- und Einkommenssteuerwerte melden bzw. ihr diese anzeigen (vgl. E. 2.1, § 133 Abs. 2 StG, Art. 124 Abs. 2 DBG).

E. 2.4.8.4

Unter Berücksichtigung der vorstehenden Erwägungen ist der Vorinstanz bzw. dem Rekurs- und Beschwerdegegner daher zuzustimmen, dass wenn Erben der Steuerbehörde nicht bis dahin unbekannt bzw. zu Unrecht nicht deklarierte Vermögens- oder Einkommenswerte des Erblassers melden oder diese anzeigen, kein Grund für eine privilegierte Nachbesteuerung im Sinn von § 162a StG und Art. 153a DBG mehr gegeben ist. Eine Anzeige- respektive eine Meldepflicht der Erben für hinterzogene Bestandteile von Vermögen und Einkommen der Erblasser ist daher als Voraussetzung für die vereinfachte Nachbesteuerung zu bejahen. Andernfalls wäre die Motivation der Erben, eine entsprechende Meldung zu machen, deutlich geringer, was wie dargelegt nicht dem Sinn und Zweck dieser Gesetzesbestimmungen entsprechen würde. Für eine entsprechende Präzisierung bzw. Auslegung des Gesetzeswortlauts liegen somit triftige Gründe vor (vgl. E. 2.4.5).

E. 2.4.9

Im konkreten Fall hat dies zur Folge, dass das Verfahren über die vereinfachte Nachbesteuerung von Erben nicht anwendbar ist, denn vorliegend wurde das kantonale Steueramt nicht durch eine Meldung bzw. eine Anzeige der Erbin und Pflichtigen über die unversteuerten Zuflüsse in Höhe von insgesamt Fr. ... informiert, sondern die Steuerbehörde stiess durch eigene Abklärungen auf diesen. Die Tatsache, dass die Erbin und Pflichtige vorgängig eine Meldung an die Bank D gemacht hat, welche das bzw. die vorliegende(n) Nachsteuerverfahren möglicherweise begründet haben, ändert hieran nichts, zumal auch nicht bekannt ist, was sie gegenüber der Bank genau kundgetan hat. Auch die korrekte Deklaration der Nachlasswerte im Inventar einschliesslich der in Frage stehenden Zuflüsse durch die Erbin und Pflichtige ändert nichts an der Tatsache, dass die zuständige Steuerbehörde ohne Meldung oder Anzeige ihrerseits Kenntnis über die nicht versteuerten Zuflüsse in Höhe von insgesamt Fr. ... erhielt. Die Nachbesteuerung dieser Zuflüsse in den Steuerjahren 2012 und 2015 ist somit gemäss den Bestimmungen des ordentlichen Nachsteuerverfahrens nach wie vor möglich.

E. 2.4.10

Der Erblasserin sind in den Steuerperioden 2012 und 2015 unbestritten je Fr. ... zugeflossen, welche von ihr nicht deklariert und in der Folge auch nicht besteuert worden

sind. Die Ausführungen der Vorinstanz bzw. des Rekurs- und Beschwerdegegners, dass es sich dabei mangels Hinweisen auf einen Darlehensvertrag, ein Treuhandverhältnis, eine Schenkung oder ein Testament, nur um Einkünfte im Sinn der Generalklausel von § 16 Abs. 1 StG bzw. Art. 16 Abs. 1 DBG handeln könne, werden ebenfalls nicht bestritten und sind nicht zu beanstanden. Die anwaltlich vertretene Pflichtige reichte vor dem Verwaltungsgericht keine Unterlagen ein, welche auf eines der besagten Rechtsverhältnisse schliessen liessen. Gegen die Höhe der festgesetzten Nachsteuer sowie die dazugehörigen vorinstanzlichen Berechnungen werden ebenfalls keine Einwände seitens der Erbin und Pflichtigen vorgebracht und diese erweisen sich als korrekt. Die festgesetzten Nachsteuern (inkl. Zins) können folglich bestätigt werden. Die Beschwerde ist somit abzuweisen.

E. 3

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und ihr steht keine Parteientschädigung zu. Dem kantonalen Steueramt steht trotz Obsiegen ebenfalls keine Parteientschädigung zu, gehört doch die Erhebung und Beantwortung von Rechtsmitteln zu dessen angestammter bzw. üblicher Amtstätigkeit. Der angefallene Aufwand rechtfertigt deshalb keine Entschädigung (vgl. Kaspar Plüss in: Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich [VRG], 3. A., Zürich etc. 2014, § 17 N. 51).

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