

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2023.00023 vom 20. Dezember 2023

ZH Verwaltungsgericht, 2023-12-20, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2023.00023

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2023.00023 du 20 décembre 2023

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2023.00023 del 20 dicembre 2023

Regeste

Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2012-2019) | Bestätigung, dass für die vereinfachte Nachbesteuerung von Erben eine Anzeige oder Meldung der Erben über vom Erblasser hinterzogenes Vermögen- oder Einkommen erforderlich ist. Eine Anzeige- respektive eine Meldepflicht der Erben für hinterzogene Bestandteile von Vermögen und Einkommen der Erblasser ist daher eine Voraussetzung für die vereinfachte Nachbesteuerung. 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 (E. 2.4.5.4). Für eine vereinfachte Nachbesteuerung der Pflichtigen und Erbin mangelt es an der Voraussetzung einer Anzeige des nicht deklarierten Vermögens durch sie selbst oder durch den Erbschaftsverwalter (E. 2.5.1). Die der Pflichtigen und dem Erbschaftsverwalter gegenüber verweigerte Akteneinsicht durch die Vorinstanz erweist sich vorliegend als rechtmässig, da das Inventarisationsverfahren zum betreffenden Zeitpunkt noch nicht abgeschlossen war (E. 2.5.3.3). Abweisung der Beschwerde und Bestätigung der festgesetzten Nachsteuern.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SR.2023.00023 SR.2023.00024 Urteil der 2. Kammer vom 20. Dezember 2023
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Ersatzrichter Marco Greter, Gerichtsschreiberin Lara von Arx. In Sachen Erbin der A, gestorben am ... 2021, nämlich: Stiftung B, diese vertreten durch C AG, Rekurrentin und Beschwerdeführerin, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Spezialdienste, Rekursgegner und Beschwerdegegner, betreffend Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2012–2019 sowie direkte Bundessteuer 2012–2019), hat sich ergeben: I. Die am 22. Februar 2021 verstorbene A (nachfolgend die Erblasserin) setzte die Stiftung B als einzige Erbin ihres Nachlasses ein. Mit Verfügung vom 11. Juni 2021 ordnete das Bezirksgericht Zürich eine Erbschaftsverwaltung an. Das Bezirksgericht erwog überdies, dass die Erblasserin in der Steuererklärung 2019 ein Vermögen von Fr. ... deklariert hatte. Der Erbschaftsverwalter reichte dem zuständigen Steueramt am 10. August 2021 den Inventarfragebogen ein, wobei er die Frage nach un versteuertem Einkommen bzw. Vermögen mit "Nein" beantwortete. Per 1. September 2021 liess er dem Steueramt ein Inventar mit einem Aktivenüberschuss von Fr. ... zukommen. In den am 22. September 2021 eingereichten Steuererklärungen der Erblasserin für die Steuerperioden 2020 und 2021 deklarierte er dasselbe Vermögen erneut. Mit Verfügung vom 23. Mai 2022 eröffnete die Dienstabteilung

Inventarkontrolle/Erbschaftssteuer des kantonalen Steueramts ein Nachsteuerverfahren betreffend die Steuerperioden 2012 bis 2019 gegen die Stiftung B, die Alleinerbin der Erblasserin. Als Grund nannte das kantonale Steueramt eine Unterbesteuerung infolge Nichtdeklaration von Vermögenswerten und daraus fliessenden Erträgen . Das kantonale Steueramt überwies das Verfahren am 27. Januar 2023 intern an die Dienstabteilung Spezialdienste. Mit Verfügung vom 17. Februar 2023 setzte das kantonale Steueramt Nachsteuern (samt Zins) in Höhe von Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern 2012 bis 2019) und Fr. ... (direkte Bundessteuer 2012 bis 2019) gegenüber der Stiftung B fest. II. Die hiergegen erhobenen Einsprachen wies das kantonale Steueramt am 25. Juli 2023 ab und bestätigte die festgesetzten Nachsteuern . III. Mit Rekurs und Beschwerde vom 13. September 2023 liess die Stiftung B die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids beantragen. Es seien lediglich für die letzten drei Jahre vor dem Tod der Erblasserin Nachsteuern zu erheben. Überdies sei ihr eine Parteientschädigung auszurichten. Mit Präsidialverfügung vom 14. September 2023 wurden die Verfahren SR.2023.00023 betreffend Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2012 bis 2019) und SR.2023.00024 betreffend Nachsteuern (direkte Bundessteuer 2012 bis 2019) vereinigt. In der Rekurs- und Beschwerdeantwort vom 25. Oktober 2023 beantragte das kantonale Steueramt innert erstreckter Frist die Abweisung der erhobenen Rechtsmittel sowie die vollumfängliche Bestätigung der festgesetzten Nachsteuern. Die Eidgenössische Steuerverwaltung und das Steueramt der Stadt D liessen sich nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Das Rekursverfahren SR.2023.00023 (Nachsteuern Staats- und Gemeindesteuern 2012 bis 2019) und das Beschwerdeverfahren SR.2023.00024 (Nachsteuern direkte Bundessteuer 2012 bis 2019) 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).

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).

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). Auch der Willensvollstrecker oder der Erbschaftsverwalter kann um eine vereinfachte Nachbesteuerung ersuchen (§ 162a Abs. 4 StG, Art. 153a Abs. 4 DBG).

E. 2.3.1

Die Tatsache, dass die Erblasserin in den Jahren vor ihrem Ableben ihr Vermögen und die daraus fliessenden Erträge nicht vollständig deklariert hat, ist unstrittig und ergibt sich zweifellos aus den Akten. Es liegen neue Tatsachen vor, gestützt auf welche zu Recht ein Nachsteuerverfahren eröffnet worden ist. Uneinig sind sich die Parteien hingegen, ob für die Beurteilung des Sachverhalts das Verfahren für die vereinfachte Nachbesteuerung von Erben oder das ordentliche Nachsteuerverfahren zur Anwendung kommt.

E. 2.3.2

Die Vorinstanz erwog diesbezüglich, eine Meldung der Erben (oder des zuständigen Willensvollstreckers oder Erbschaftsverwalters) über bisher nicht versteuerte Einkünfte oder Vermögenswerte werde zwingend vorausgesetzt, um in den Genuss der dreijährigen statt der zehnjährigen Nachsteuerperiode zu kommen. Die Erben treffe eine Pflicht zur Deklaration bisher nicht versteuerter Werte. Sie müssten klar und deutlich darauf hinweisen, dass in der Vergangenheit Einkünfte und/oder Vermögenswerte nicht vollständig deklariert worden seien. Weder das Inventar noch die Steuererklärungen für die Steuerperioden 2020 und 2021 seien als (spontane) Offenlegung von bisher nicht versteuerten Vermögenswerten anzusehen, da darin ein entsprechender Hinweis fehle. Das zuständige Steueramt habe nicht von der Erbin, sondern von Dritten Kenntnis von den nicht deklarierten Vermögenswerten der Erblasserin erhalten. Fehlendes Wissen der Erbin spiele diesbezüglich keine Rolle. Beim Inventarfragebogen sei zudem das Feld für nicht deklarierte Vermögenswerte und Erträge fälschlicherweise mit "Nein" angekreuzt worden. Ferner sei die gerügte Einschränkung des Akteneinsichtsrechts der Erbin bzw. des Erbschaftsverwalters während des Inventarisationsverfahrens zulässig gewesen. Letzterem sei es auch ohne Akteneinsicht gelungen, ein Inventar zu erstellen und die offenen Steuererklärungen einzureichen. Um die vereinfachte Nachbesteuerung für die Pflichtige als Erbin verlangen zu können, sei er nicht auf Einsicht in die bisherigen Steuererklärungen der Erblasserin angewiesen gewesen. Die kommentarlose Einreichung von Inventar und Steuererklärungen sei nicht als impliziter Antrag auf eine vereinfachte Nachbesteuerung aufzufassen. Andernfalls müsste jedes Inventar und jede Steuererklärung als impliziter Antrag aufgefasst werden. Die vereinfachte Nachbesteuerung würde diesfalls in Erbfällen immer von Amtes wegen greifen, was nicht der Wille des Gesetzgebers gewesen sei. Vorliegend mangle es deswegen auch an einem Antrag der Erbin bzw. des Erbschaftsverwalters auf Durchführung einer vereinfachten Nachbesteuerung der Pflichtigen.

E. 2.3.3

Die Erbin und Pflichtige wendet hiergegen ein, die gesetzlichen Voraussetzungen für eine vereinfachte Nachbesteuerung in Erbfällen seien vorliegend eindeutig gegeben. Der Erbschaftsverwalter habe als ihr Vertreter das vollständige Inventar eingereicht. Eine eigentliche Denunziation der Erblasserin, wie sie die Vorinstanz von ihr verlange, bedinge vorgängige Nachforschungen über das Deklarationsverhalten der Erblasserin. Der Gesetzgeber erwarte dies jedoch nicht von den Erben. Gemäss Auffassung der Vorinstanz würden gutgläubige Erben, welche ohne Kenntnis um eine allfällige Hinterziehung der verstorbenen Person eine korrekte Deklaration aller ihnen bekannten Vermögenswerte und Einkommensquellen abgeben, nicht in den Genuss der vereinfachten Nachbesteuerung kommen, weil das Anzeigeelement fehle. Dies stelle einen Verstoss gegen das Legalitätsprinzip und das Willkürverbot dar. Ferner sei der Vorwurf der Vorinstanz betreffend die Ankreuzung eines falschen Feldes im Inventarfragebogen überspitzt formalistisch, zumal dem Erbschaftsverwalter keine Einsicht in die Steuerakten der Erblasserin gewährt worden sei. Es sei nicht ersichtlich, inwiefern die Sachverhalts-ermittlung eine Akteneinsicht verboten hätte. Das Ankreuzen eines falschen Feldes im Inventarfragebogen könne nicht dazu führen, dass die Erbin das Recht auf eine Nachbesteuerung im vereinfachten Nachsteuerverfahren für Erben verwirkt habe.

E. 2.4.1

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. 2.4.2

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. 2.4.3

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. 2.4.4

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. 2.4.5.1

Das Verwaltungsgericht entschied kürzlich über die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des Verfahrens der vereinfachten Nachbesteuerung von Erben und erwog dabei Folgendes: § 162a StG bzw. Art. 153a DBG 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 (vgl. E. 2.4.1; VGr, 6. Dezember 2023, SR.2023.00020, SR.2023.00021, E. 2.4.8.1).

E. 2.4.5.2

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 nachzubestuernden 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 (VGr, 6. Dezember 2023, SR.2023.00020, SR.2023.00021, E. 2.4.8.2) .

E. 2.4.5.3

Indessen ist der Wortlaut von § 162a StG bzw. Art. 153a DBG mit Blick auf die unterschiedlichen Lehrmeinungen zu diesen Gesetzesbestimmungen nicht "klar" (vgl. E. 2.4.2). 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. § 133 Abs. 2 StG, Art. 124 Abs. 2 DBG; VGr, 6. Dezember 2023, SR.2023.00020, SR.2023.00021, E. 2.4.8.3).

E. 2.4.5.4

Unter Berücksichtigung der vorstehenden Erwägungen kam das Verwaltungsgericht schliesslich zum Schluss, dass eine privilegierte Nachbesteuerung im Sinn von § 162a StG und Art. 153a DBG ausgeschlossen sei, wenn Erben der Steuerbehörde ihr bis dahin unbekannte bzw. zu Unrecht nicht deklarierte Vermögens- oder Einkommenswerte des Erblassers nicht melden oder diese anzeigen. Diesfalls sei kein Grund für eine privilegierte Nachbesteuerung im Sinn von § 162a StG und Art. 153a DBG mehr gegeben. Eine Anzeige- respektive eine Meldepflicht der Erben für hinterzogene Bestandteile von Vermögen und Einkommen der Erblasser ist daher eine Voraussetzung für die vereinfachte Nachbesteuerung. 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. VGr, 6. Dezember 2023, SR.2023.00020, SR.2023.00021, E. 2.4.8.4).

E. 2.5.1

Im konkreten Fall erfolgte keine Anzeige der nicht versteuerten Vermögenswerte und der daraus fliessenden Erträge durch die Pflichtige als Erbin oder durch den zuständigen Erbschaftsverwalter. Die Pflichtige selbst machte unbestritten zu keinem Zeitpunkt eine entsprechende Meldung an die Steuerbehörde. Demgegenüber reichte der Erbschaftsverwalter dem Steueramt sowohl das Inventar der Erblasserin wie auch ihre Steuererklärungen für die Steuerperioden 2020 und 2021 ein, in welchen er sämtliche Vermögenswerte der Erblasserin aufführte. Allerdings wies er zu keinem Zeitpunkt konkret darauf hin, dass der Grossteil dieses Vermögens bis dahin nicht deklariert und entsprechend nicht besteuert wurde. Stattdessen beantwortete er die im Inventarfragebogen aufgeführte Frage nach nicht deklariertem Vermögen der Erblasserin unmissverständlich mit "Nein". Er liess die Frage weder offen noch machte er geltend, dass diesbezüglich noch Abklärungen laufend oder erforderlich seien. Die zuständige Steuerbehörde stellte die Unterbesteuerung in der Folge von sich aus fest. Für eine vereinfachte Nachbesteuerung der Pflichtigen und Erbin mangelt es somit an der Voraussetzung einer Anzeige des nicht deklarierten Vermögens durch sie selbst oder durch den Erbschaftsverwalter. Die diesbezüglich korrekte Auffassung der Vorinstanz begründet nach dem Gesagten weder einen Verstoss gegen das Legalitätsprinzip noch ist darin Willkür ersichtlich (vgl. E. 2.4.5.1 ff.).

E. 2.5.2

Den übrigen Einwendungen der Pflichtigen kann ebenfalls nicht gefolgt werden. Zunächst ist der Vorinstanz kein überspitzter Formalismus vorzuwerfen, wenn sie gegenüber dem Erbschaftsverwalter einwendet, er habe die Frage zu nicht deklariertem Vermögen der Erblasserin im Inventarfragebogen fälschlicherweise verneint. Einerseits dient diese Frage gerade dazu, die Steuerbehörde auf bis anhin nicht deklariertes Vermögen oder Einkommen aufmerksam zu machen, andererseits wären sowohl der Pflichtigen wie auch dem Erbschaftsverwalter noch weitere Möglichkeiten zur Vornahme einer entsprechenden Meldung bzw. Anzeige an die Steuerbehörde offengestanden, so etwa mittels eines regulären Schreibens oder auf elektronischem Weg. Sie haben hiervon jedoch keinen (rechtzeitigen) Gebrauch gemacht.

E. 2.5.3.1

Die Pflichtige macht weiter geltend ihr bzw. dem zuständigen Erbschaftsverwalter sei die Einsicht in die früheren Steuererklärungen der Erblasserin verweigert worden, weshalb sie gar keine Kenntnis über die nicht deklarierten Vermögenswerte habe erlangen können. Somit sei ihr auch keine Anzeige gegenüber der Steuerbehörde möglich gewesen.

E. 2.5.3.2

Gemäss § 124 Abs. 1 und Abs. 2 StG sowie Art. 114 Abs. 1 und 2 DBG kann die steuerpflichtige Person die Akten einsehen, die sie eingereicht oder unterzeichnet hat. Die übrigen Akten stehen ihr nach Ermittlung des Sachverhaltes offen, soweit nicht öffentliche oder private Interessen entgegenstehen. Die betreffenden Bestimmungen sind im Sinne einer Minimalgarantie zwingend, da sie sich aus dem Grundsatz des rechtlichen Gehörs ergeben. Erben sind grundsätzlich ebenfalls berechtigt in die von ihnen oder vom Erblasser eingereichten oder von diesen unterzeichneten Akten Einsicht zu nehmen. Den Erben kann während der Dauer eines Inventarisationsverfahrens die Einsicht in vom Erblasser eingereichte Akten jedoch verweigert werden (vgl. Richner et al., § 124 StG N. 15 und N. 29 mit Hinweisen). Diese Beschränkung des Akteneinsichtsrechts der Erben während des Inventarisationsverfahrens begründet sich dadurch, dass andernfalls der Kontrollzweck des amtlichen Inventars vereitelt werden könnte (vgl. Zweifel / Hunziker in: Zweifel / Beusch, Art. 114 DBG N. 31; Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, DBG, Teil III, Basel 2015, Art. 114 N. 27).

E. 2.5.3.3

Die der Pflichtigen und dem Erbschaftsverwalter gegenüber verweigerte Akteneinsicht durch die Vorinstanz erweist sich vorliegend als rechtmässig, da das Inventarisationsverfahren zum betreffenden Zeitpunkt noch nicht abgeschlossen war. Es ist folglich nicht korrekt, dass der Pflichtigen durch die verweigerte Akteneinsicht "ein böser Glaube unterstellt" oder ihr "guter Glaube" zu Unrecht nicht vermutet werden sollte. Überdies war die Akteneinsicht für die Erbin und Pflichtige bzw. für den Erbschaftsverwalter im konkreten Fall von untergeordneter Bedeutung, da sie auch ohne Einsicht in frühere Steuererklärungen der Erblasserin Kenntnis über die von ihr nicht deklarierten Vermögenswerte erlangen konnten. Denn die Verfügung des Bezirksgerichts Zürich vom 11. Juni 2021, mittels welcher der Erbschaftsverwalter eingesetzt wurde, hielt in den Erwägungen ausdrücklich fest, dass die Erblasserin gemäss ihrer Steuererklärung 2019 ein Vermögen von (bloss) Fr. ... deklarierte. Aufgrund dieser Erwägung des Bezirksgerichts musste der Erbschaftsverwalter, welcher im Inventar der Erblasserin sowie in ihren Steuererklärungen für die Steuerperioden 2020 und 2021 einen Aktivenüberschuss von Fr. ... deklarierte, somit Kenntnis über das von ihr nicht deklarierte Vermögen gehabt haben, ohne diesbezüglich Abgleiche mit Vorperioden oder konkrete Berechnungen vornehmen zu müssen. Aus den früheren Steuererklärungen der Erblasserin hätten sich für ihn somit keine weiteren wesentlichen Erkenntnisse ergeben. Selbst wenn die Pflichtige als Erbin jedoch – wie von ihr geltend gemacht – effektiv keine Möglichkeit gehabt hätte, vor der Steuerbehörde Kenntnis über das nicht deklarierte Vermögen der Erblasserin zu erhalten, stellt die in der Folge resultierende ordentliche Nachbesteuerung des Nachlasses keine Strafsanktion ihr gegenüber dar. Vielmehr ist die Konsequenz einer ordentlichen anstelle einer vereinfachten Nachbesteuerung der Erbin vorliegend die Besteuerung von Vermögenswerten der Erblasserin in einem Umfang, welcher ohnehin der Besteuerung unterlegen wäre. Mit anderen Worten hätte der auf die Nachsteuern entfallende Teil des Vermögens (abgesehen von den Zinsen) gar nicht erst zum Nachlass gehören dürfen.

E. 2.5.4

Der Vollständigkeit halber bleibt zu erwähnen, dass aufgrund der vorstehenden Erwägungen offengelassen werden kann, ob seitens des Erbschaftsverwalters überhaupt ein rechtsgenügender Antrag für eine vereinfachte Nachbesteuerung der Pflichtigen als Erbin gestellt worden ist bzw. ob die kommentarlose Einreichung von Inventar und Steuererklärungen als impliziter Antrag hierfür aufzufassen gewesen wäre. Da es bereits an der Voraussetzung der Meldung bzw. der Anzeige der nicht deklarierten Vermögenswerte durch die Pflichtige und/oder den Erbschaftsverwalter an die Steuerbehörde mangelt, fällt eine vereinfachte Nachbesteuerung der Pflichtigen gemäss § 162a StG bzw. Art. 153a DBG ausser Betracht. 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.