



9C_42/2024

Urteil vom 5. Dezember 2024

III. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung

Bundesrichter Parrino, Präsident,
Bundesrichter Stadelmann,
Bundesrichterin Moser-Szeless, Bundesrichter Beusch,
Bundesrichterin Scherrer Reber,
Gerichtsschreiberin Rupf.

Verfahrensbeteiligte

Erbin der A._____ **sel.**, gestorben 2020, nämlich:
B._____, vertreten durch
Rechtsanwälte David Zollinger und/oder Hans Feldmann,
Beschwerdeführerin,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich,
Dienstabteilung Spezialdienste,
Bändliweg 21, 8090 Zürich,
Beschwerdegegner.

Gegenstand

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich und
direkte Bundessteuer, Steuerperioden 2012 und 2015,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts
des Kantons Zürich vom 6. Dezember 2023
(SR.2023.00020, SR.2023.00021).

Sachverhalt:

A.

B._____ (nachfolgend: die Erbin) 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 C._____ verfügen, welches auf D._____ lautete. D._____ 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. 50'000.- von dem auf D._____ lautenden Konto auf ein Konto der Erblasserin geflossen waren.

Mit Verfügung vom 5. November 2021 eröffnete die Dienstabteilung Inventarkontrolle/Erbschaftssteuer des kantonalen Steueramts daraufhin ein Nachsteuerverfahren betreffend die Steuerperioden 2012 und 2015 gegen die Erbin. 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. 19'901.65 (Staats- und Gemeindesteuern 2012 und 2015) und Fr. 5'669.35 (direkte Bundessteuer 2012 und 2015) gegenüber der Erbin fest.

B.

Von der Erbin dagegen erhobene Rechtsmittel blieben erfolglos (Einspracheentscheid des kantonalen Steueramts vom 17. Juli 2023; Abweisung von Rekurs und Beschwerde durch das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 6. Dezember 2023).

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 22. Januar 2024 beantragt die Erbin die Aufhebung des Urteils des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 6. Dezember 2023 und die Einstellung des Nachsteuerverfahrens für 2012 und 2015 (jeweils für die Staats- und Gemeindesteuern und die direkte Bundessteuer). Eventualiter beantragt die Erbin die Einstellung des Nachsteuerverfahrens für 2015 (jeweils für die Staats- und Gemeindesteuern und die

direkte Bundessteuer) und die Rückweisung des Verfahrens zur Neuberechnung der Nachsteuern für 2012.

Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich und das kantonale Steueramt schliessen auf Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung schliesst auf Abweisung der Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer, hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern verzichtet sie praxisgemäss auf das Stellen eines Antrags.

Erwägungen:

I. Prozessuales

1.

1.1 Die allgemeinen Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen vor (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 146 DBG [SR 642.11] und Art. 73 StHG [SR 642.14]).

1.2 Die Erbin ist zur vorstehenden Beschwerde berechtigt: Aufgrund der erbrechtlichen Universalsukzession (Art. 560 Abs. 1 ZGB) gehen sämtliche Aktiven und Verbindlichkeiten, aber auch die Rechte und Pflichten der verstorbenen Person uno actu auf den oder die Erben über (BGE 136 III 461 E. 4; 133 III 664 E. 2.5), soweit diese Rechte nicht höchstpersönlicher Natur und damit unvererblich sind. Abgaberechtliche Forderungen oder Schulden sind vermögensrechtlicher Natur und infolgedessen vererblich. Aus der zivilrechtlichen Universalsukzession fliesst die abgaberechtliche Steuernachfolge (Art. 12 Abs. 1 DBG; § 11 Abs. 1 des Steuergesetzes [des Kantons Zürich] vom 8. Juni 1997 [StG/ZH; LS 631.1]; BGE 144 II 352 E. 5.1; 142 II 232 E. 6.3). Die Erbin ist mithin parteifähig und zur vorliegenden Beschwerde legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG; näher zum Ganzen: Urteile 9C_611/2022 vom 14. März 2023 E. 1.3 mit Hinweisen; 9C_750/2023 vom 18. Dezember 2023 E. 1.2).

1.3 Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2.

2.1 Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG) nur die vorgebrachten Argumente, falls weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 142 I 135 E. 1.5). Es ist weder an die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; BGE 141 V 234 E. 1; Urteil 2C_691/2022 vom 7. September 2023 E. 2). Das Bundesgericht prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2). Mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteil 2C_1081/2015 vom 12. Dezember 2016 E. 1.4, nicht publ. in: BGE 143 II 33). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (BGE 147 I 73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2; 139 I 229 E. 2.2; 138 I 274 E. 1.6).

2.2 Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; BGE 149 I 207 E. 5.5; 149 V 108 E. 4). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn zudem die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 148 II 392 E. 1.4.1; 148 V 427 E. 3.2). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (BGE 149 IV 57 E. 2.2). Tatfrage ist auch die Beweiswürdigung (BGE 148 V 70 E. 5.1.1). Willkürlich ist die Beweiswürdigung, wenn sie schlechterdings unhaltbar ist, wenn die Behörde mithin in ihrem Entscheid von Tatsachen ausgeht, die mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch stehen oder auf einem offenkundigen Fehler beruhen (BGE 148 IV 356 E. 2.1). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Be-

gründungsobliegenheit (BGE 149 II 43 E. 3.6.4; 149 V 156 E. 6.2; vorne E. 2.1). Auf bloss allgemein gehaltene, appellatorische Kritik am vorinstanzlichen Entscheid geht das Bundesgericht nicht ein (auch dazu BGE 147 IV 73 E. 4.1.2; 146 IV 114 E. 2.1).

II. Direkte Bundessteuer

3.

Strittig und zu prüfen sind die Voraussetzungen für eine vereinfachte Nachbesteuerung von Erben (Art. 153a DBG).

Im Fokus des Streits steht, ob für die Anwendung der vereinfachten Nachbesteuerung von Erben es einer aktiven Anzeige (respektive Meldung) durch die steuerpflichtige Person (hier der Erbin) bedarf oder ob die vereinfachte Nachbesteuerung auch zum Zug kommt, wenn die Steuerbehörde aus eigenem Antrieb Kenntnis von der Unterbesteuerung erlangt. Bei einer vereinfachten Nachbesteuerung von Erben werden einzig die letzten drei vor dem Todesjahr abgelaufenen Steuerperioden nachbesteuert (vgl. Art. 153a Abs. 2 DBG). 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 (Art. 152 Abs. 1 DBG).

Vorliegend ist unbestritten, dass der Erblasserin in den Steuerperioden 2012 und 2015 je Fr. 50'000.- zugeflossen sind, welche von ihr nicht deklariert und in der Folge auch nicht besteuert wurden. Ferner ist unbestritten, dass es sich bei diesen Zuflüssen um steuerbares Einkommen handelte. Die Erblasserin verstarb im Jahr 2020. Entsprechend ist es für die Erbin relevant, ob auf die Drei- oder die Zehnjahresfrist abzustellen ist. Bei Anwendung der Dreijahresfrist nach der vereinfachten Nachbesteuerung von Erben (nach Art. 153a DBG) würden bloss die Steuerperioden 2017, 2018 und 2019 nachbesteuert und die Jahre 2012 und 2015 wären nicht mehr tangiert.

3.1 Die Vorinstanz ist, in Übereinstimmung mit den Ausführungen des kantonalen Steueramtes, der Auffassung, dass nicht die vereinfachte Nachbesteuerung für Erben (Art. 153a DBG), sondern das ordentliche Nachsteuerverfahren (Art. 151 DBG) anwendbar sei.

Wenn die Erben durch Passivität keine unversteuerten Werte der Legalität zuführten oder eine solche Motivation der Erben gar nicht nötig sei, weil die Steuerbehörde bereits Kenntnis von der unvollständigen

Besteuerung habe, gebe es keinen Grund für eine Privilegierung. Die Erben müssten aktiv auf unversteuerte Werte hinweisen. Das ginge klar aus dem Sinn und Zweck der Bestimmung 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. Ein solcher Automatismus sei weder dem Gesetzestext noch den Materialien zu entnehmen und es gebe 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. 100'000.- nur um Einkünfte im Sinn der Generalklausel (Art. 16 Abs. 1 DBG) handeln.

3.2 Die Erbin ist der Auffassung, es bedürfe keiner aktiven Anzeige (respektive Meldung) durch die steuerpflichtige Person.

Es sei fraglich, wie das Steueramt überhaupt Kenntnis von den fraglichen Zahlungen (Zufluss durch zwei Bankgutschriften von je Fr. 50'000.- am 21. Dezember 2012 und am 13. April 2015) erhalten habe. Es sei davon auszugehen, dass die Erbschaftsverwalterin des Nachlasses von D._____ die Bezüge der Erblasserin dem Steueramt gemeldet habe. Unabhängig davon, wer die Meldung an das Steueramt vorgenommen habe, sei unbestritten, dass das Steueramt erst nach dem Ableben der Erblasserin Kenntnis vom Sachverhalt erhalten habe, worauf es hier einzig ankäme.

Im Abgaberecht gelte das strenge Legalitätsprinzip (Art. 127 Abs. 1 BV) und aus dem Gesetzeswortlaut der Bestimmung gebe es keine Pflicht seitens der Erbin zu einer aktiven Anzeige.

Die Erbin habe zu Lebzeiten der Erblasserin keinerlei Kenntnis weder des Kontos, noch von der Vollmacht oder den umstrittenen Bezügen

von der LLB gehabt. Mit anderen Worten sei es ihr gar nicht möglich gewesen, den Sachverhalt von sich aus der Steuerbehörde zu melden.

4.

4.1 Ausgangspunkt jeder Auslegung bildet der Wortlaut der massgeblichen Norm. Ist der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Auslegungen möglich, so muss das Gericht unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente nach der wahren Tragweite der Norm suchen. Dabei hat es insbesondere den Willen des Gesetzgebers zu berücksichtigen, wie er sich namentlich aus den Gesetzesmaterialien ergibt (historische Auslegung). Weiter hat das Gericht nach dem Zweck, dem Sinn und den dem Text zugrunde liegenden Wertungen zu forschen, namentlich nach dem durch die Norm geschützten Interesse (teleologische Auslegung). Wichtig ist auch der Sinn, der einer Norm im Kontext zukommt, und das Verhältnis, in welchem sie zu anderen Gesetzesvorschriften steht (systematische Auslegung). Das Bundesgericht befolgt bei der Auslegung von Gesetzesnormen einen pragmatischen Methodenpluralismus und lehnt es ab, die einzelnen Auslegungselemente einer Prioritätsordnung zu unterstellen (BGE 150 V 120 E. 4.2; 149 V 21 E. 4.3; Urteil 9C_705/2023 vom 4. Juni 2024 E. 3.2.1; vgl. auch Urteil 2C_58/2023 vom 22. März 2024 E. 5.2.1, zur Publikation vorgesehen). Vom Wortlaut darf abgewichen werden, wenn triftige Gründe dafür bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Regelung wiedergibt. Sind mehrere Auslegungen möglich, ist jene zu wählen, die der Verfassung am besten entspricht. Allerdings findet auch eine verfassungskonforme Auslegung ihre Grenzen im klaren Wortlaut und Sinn einer Gesetzesbestimmung (BGE 150 V 120 E. 4.2; 148 V 385 E. 5.1; 141 V 221 E. 5.2.1).

4.1.1 Aus dem Wortlaut der Bestimmung der vereinfachten Nachbesteuerung von Erben (Art. 153a Abs. 1 DBG) geht weder eine aktive Anzeigepflicht (respektive Meldepflicht) der steuerpflichtigen Person, noch der relevante Zeitpunkt für die "Kenntnis der Hinterziehung durch die Steuerbehörde" hervor.

Gemäss Art. 153a Abs. 1 DBG haben alle Erben unabhängig voneinander Anspruch auf eine vereinfachte Nachbesteuerung der vom Erblasser hinterzogenen Bestandteile von Vermögen und Einkommen, wenn (lit. a) die Hinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt ist; (lit. b) sie die Verwaltung bei der Feststellung der hinterzogenen Vermögens- und Einkommenselemente vorbehaltlos unterstützen; und (lit. c) sie sich ersichtlich um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuern

bemühen. Auch der französischen Fassung, wonach "chacun des héritiers a droit, indépendamment des autres, au rappel d'impôt simplifié sur les éléments de la fortune et du revenu soustraits par le défunt, à condition: qu'aucune autorité fiscale n'ait connaissance de la soustraction d'impôt [...]", und der italienischen Fassung, wonach "ogni erede ha diritto, indipendentemente dagli altri eredi, al recupero semplificato d'imposta sugli elementi della sostanza e del reddito sottratti dal defunto, a condizione che: la sottrazione d'imposta non sia nota ad alcuna autorità fiscale [...]", lässt sich nichts weiteres weder zu einer aktiven Anzeigepflicht durch den Erben, noch zum Zeitpunkt der Kenntnis entnehmen.

In allen drei Fassungen ist von einer Hinterziehung ("soustraction d'impôt"; "sottrazione d'imposta") die Rede.

4.1.2 In systematischer Hinsicht ist die vereinfachte Nachbesteuerung von Erben (Art. 153a DBG) eine *lex specialis* zur ordentlichen Nachbesteuerung (Art. 151 DBG) im Kapitel zu den Nachsteuern.

Für die ordentliche Nachbesteuerung bestimmt Art. 151 Abs. 1 DBG Folgendes: Wenn sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln ergibt, 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.

Systematisch ist sodann in Erinnerung zu rufen, dass das Nachsteuerverfahren – in Abgrenzung zum Steuerstrafverfahren – keinen Strafcharakter hat. So setzt die Nachsteuer deswegen zunächst einmal voraus, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist und damit das Gemeinwesen einen Steuerverlust erlitten hat. Massgeblich ist der objektive Tatbestand einer Unterbesteuerung im Sinne eines Steuerausfalls (vgl. BGE 144 II 359 E. 4.5.1, in: RDAF 2018 II 511; Urteil 2C_826/2019 vom 17. März 2020 E. 2.2.1, in: RDAF 2021 II 349). So ist ein Verschulden der steuerpflichtigen Person für die Einleitung des Nachsteuerverfahrens nicht erforderlich. Bei der ordentlichen Nachbesteuerung ist klar, dass es keiner subjektiven Tatbestandsvoraussetzung, wie einer Anzeige durch den Steuerpflichtigen, bedarf (vgl. Urteil 2C_263/2018 vom 11. Februar 2019 E. 3.2).

Zur Frage der Einleitung eines vereinfachten Nachsteuerverfahrens führt hierzu die Vorinstanz aus, dass Kriterien wie Vorsatz oder Vorwerfbarkeit und ein dadurch begründetes Verschulden für die Einleitung daher keine Relevanz hätten. Nicht von Relevanz sei folglich, ob ein Erbe bzw. eine Erbin um die nicht deklarierten Vermögens- oder Einkommenswerte gewusst hat oder nicht (vgl. auch MARTIN E. LOOSER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [Kommentar DBG], 4. Auflage 2022, N. 7 zu Art. 153a DBG).

Zur Frage des Zeitpunkts des Kenntnisstands der Steuerbehörde wurde durch die bundesrichterliche Rechtsprechung geklärt, dass der Aktenstand zum Zeitpunkt der Veranlagung massgebend ist (vgl. BGE 144 II 359 E. 4.5.1 m.w.H.; Urteil 2C_41/2020 vom 24. Juni 2020 E. 8.1; LOOSER, in: Kommentar DBG, N. 14 zu Art. 151 DBG). Ob bei der Erbennachbesteuerung der Kenntnisstand der Steuerbehörde zum Zeitpunkt des Todes massgebend ist, wird sodann in der Literatur diskutiert (vgl. nachfolgend E. 4.2).

4.1.3 Historisch zeigt sich, dass die Norm für eine vereinfachte Nachbesteuerung von Erbinnen und Erben zeitgleich, d.h. zusammen, mit dem Gesetzesentwurf für die individuelle Amnestie (straflose Selbstanzeige) für natürliche und juristische Personen eingeführt wurde (vgl. Botschaft vom 18. Oktober 2006 zum Bundesgesetz über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige [BBl 2006 8796]).

Die Erbennachbesteuerung ist strukturell sehr ähnlich aufgebaut wie die straflose Selbstanzeige. Der einschlägige Art. 175 Abs. 3 DBG lautet wie folgt: Zeigt die steuerpflichtige Person erstmals eine Steuerhinterziehung selbst an, so wird von einer Strafverfolgung abgesehen, wenn (lit. a) die Hinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt ist; (lit. b) sie die Verwaltung bei der Festsetzung der Nachsteuer vorbehaltlos unterstützt; und (lit. c) sie sich ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuer bemüht.

Im Gegensatz zur Erbennachbesteuerung ist eine Anzeige bei der straflosen Selbstanzeige durch die steuerpflichtige Person bereits im Gesetzeswortlaut vorausgesetzt ("zeigt die steuerpflichtige Person [...] an"; "lorsque le contribuable dénonce"; "se il contribuente denuncia" vgl. ROMAN SIEBER/JASMIN MALLA, in: Kommentar DBG, N. 49 ff. zu Art. 175). Die weiteren Voraussetzungen in lit. a – c sind teils gänzlich wortgleich.

Aufgrund der gemeinsamen Einführung und der Ähnlichkeit der beiden Bestimmungen bleibt aber weiterhin nicht klar, ob der Gesetzgeber auch bei der Erbenachbesteuerung eine Anzeigepflicht vorsehen wollte. Während der Steuerpflichtige bei der straflosen Selbstanzeige im Regelfall von seiner eigenen Steuerhinterziehung weiss, dürfte ein entsprechendes Wissen bei den Erben im Hinblick auf eine vom Erblasser begangene Steuerhinterziehung auch nicht selbstverständlich sein (vgl. MARTINA SUNDE, Die vereinfachte Nachbesteuerung in Erbfällen, StR 66/2011 S. 830, 833).

Klar ist aber, dass der Gesetzgeber mit der Norm für Erben einen Anreiz schaffen wollte, das vom Erblasser oder der Erblasserin hinterzogene Vermögen und die daraus fliessenden Erträge der Legalität zuzuführen (Steigerung der Motivation der Erben zur Offenlegung; BBl 2006 8796, 8808 Ziff. 1.5). Die vereinfachte Nachbesteuerung wird nur bei Deklaration von Vermögens- und Einkommenswerten gewährt, von deren Existenz die Steuerbehörden bisher noch keine Kenntnis hatten. Melden die Erben Elemente, die einer eidgenössischen, kantonalen oder kommunalen Steuerbehörde bereits bekannt sind, so werden diese Elemente der ordentlichen Besteuerung (zehn Jahre) unterzogen (explizit mit Bezug auf lit. a [BBl 2006 8816]).

4.1.4 Weiter hat das Gericht nach dem Zweck, dem Sinn und den dem Text zugrunde liegenden Wertungen zu forschen, namentlich nach dem durch die Norm geschützten Interesse (teleologische Auslegung). Übereinstimmend mit der historischen Auslegung liegt der Sinngehalt der Norm vorwiegend darin, die Durchsetzung einer ordentlichen Besteuerung zu gewährleisten. Vornehmlich soll die Weiterführung von unzulässigen Steuervermeidungen nach dem Erbgang eingedämmt werden.

4.2 Die Lehrmeinungen zur einschlägigen Frage sind sodann gespalten.

4.2.1 Ein Teil der Lehre vertritt die Ansicht, Erben könnten die vereinfachte Nachbesteuerung auch beanspruchen, wenn die Steuerverwaltung die Unterbesteuerung aufdeckt. So sei nicht ausgeschlossen, dass auch eine Steuerbehörde ein Verfahren nach Art. 153a DBG von Amtes wegen in Gang bringen könne, nachdem sie eine Steuerhinterziehung des Erblassers entdeckt habe. Nach richtigem Verständnis bedürfe es, zumal das Gesetz keine Voraussetzung nennt, keiner aktiven Anzeigepflicht (Gesuchspflicht) durch einen Erben. Ferner

müsse aufgrund der Zwecksetzung der Gesetzesnorm (Anreiz der Erben zur Offenlegung) die Voraussetzung grosszügig zugunsten der Erben ausgelegt werden (vgl. FELIX RICHNER et al., Handkommentar zum DBG, 4. Auflage 2023, N. 6 zu Art. 153a DBG; so auch MARTINA SUNDE, a.a.O., S. 832, 833).

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. 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 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 Nachsteuerungsverfahren eingeleitet oder gar rechtskräftig abgeschlossen worden sei (vgl. LOOSER, a.a.O., N. 7 und 10 zu Art. 153 DBG m.w.H.).

4.2.2 Gegenteilige Lehrmeinungen vertreten die Auffassung, die Einleitung eines Verfahrens nach 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 Art. 153a Abs. 1 DBG hervor. Aus lit. 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, N. 7 zu Art. 153a; CLAUDE-EMMANUEL DUBEY, in:

Yves Noël/Florence Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire romand Impôt fédéral direct, LIFD, N. 13 zu Art. 153a LIFD).

4.2.3 Dieser zweitgenannten Lehrmeinung ist aufgrund der vorstehend dargelegten Auslegungsaspekte zu folgen: Insbesondere mit Blick auf die ratio legis der Norm ist von einem Anreiz für die Erben, unversteuerte Vermögens- und Einkommenswerte zu melden, nur auszugehen, wenn die Steuerbehörde hiervon noch keine Kenntnis hat (vgl. vorne E. 4.1.4). Gleichzeitig folgt daraus, dass der Kenntnisstand der Steuerbehörden im Zeitpunkt, in welchem eine allfällige Meldung des Alleinerben/der Alleinerbin erfolgt, massgebend ist: Was den Steuerbehörden in diesem Moment bereits bekannt ist, kann nicht erst durch die Meldung des Alleinerben/der Alleinerbin aufgedeckt werden.

Vorliegend ist festgestellt, dass die Steuerbehörde durch eigene Abklärungen auf die unversteuerten Zuflüsse gestossen ist. Diese Feststellung vermag die Erbin nicht umzustossen, indem sie mutmasst, dass womöglich die Erbschaftsverwalterin des Nachlasses von D._____ eine Meldung an das Steueramt gemacht habe.

4.2.4 Im Lichte des Dargelegten ist das Ergebnis der Vorinstanz zu bestätigen. Die Zuflüsse in den Steuerjahren 2012 und 2015 sind über die ordentliche Nachbesteuerung (Art. 151 Abs. 1 DBG) bei der Erbin zu besteuern.

5.

Ferner strittig ist, ob für die Steuerperiode 2015 die Voraussetzungen für eine ordentliche Nachsteuer gegeben sind. Strittig ist der Neuigkeitsgehalt der Steuerfaktoren.

5.1

5.1.1 Die Erbin rügt, aus der eingereichten Deklaration der Erblasserin sei eine nicht plausible Vermögensvermehrung offensichtlich. Sie wirft der Steuerbehörde vor, sie hätte bei pflichtgemässer Sorgfalt im Rahmen der Veranlagung erkennen können, dass die Steuerfaktoren nicht plausibel seien. Die Steuerfaktoren seien deshalb nicht mehr neu und ein Nachsteuerverfahren sei ausgeschlossen.

5.1.2 Die Vorinstanz führt hierzu aus, dass der Vermögenszuwachs (vom Steuerjahr 2014 ins Steuerjahr 2015) Fr. 47'674.- betrage. Bei deklarierten Einnahmen für das Steuerjahr 2015 von Fr. 51'192.- seien Unstimmigkeiten in Bezug auf die Finanzierung des Lebensunterhalts

zu erkennen. Mit Verweis auf die Rechtsprechung handle es sich hierbei aber nicht um klar ersichtliche oder offensichtliche Fehler. Die Steuerbehörde sei nicht zur Vornahme zusätzlicher Abklärungen verpflichtet gewesen. Es handle sich somit beim nachträglich bekannt gewordenen Zufluss am 13. April 2015 von Fr. 50'000.- um eine neue Tatsache.

5.1.3 Ergänzend führt das vorinstanzliche Urteil als abweichende Meinung der Kammerminderheit und der Gerichtsschreiberin auf, dass es sich bei der routinemässigen Plausibilisierung der Vermögensentwicklung um den "courant normal" handle. Vorliegend wäre die Steuerbehörde offensichtlich auf Unstimmigkeiten aufmerksam geworden, hätte sie einen Vermögensstandsvergleich vorgenommen, insbesondere bei den sich hier äusserst simpel präsentierenden Vermögens- und Einkommensverhältnissen. In den Steuerperioden 2011 bis 2015 seien jeweils Einkünfte von rund Fr. 50'000.- deklariert worden und im Vermögen gerundet Fr. 500'000.- im Jahr 2011, Fr. 500'000.- im Jahr 2012, Fr. 490'000.- im Jahr 2013, Fr. 500'000.- im Jahr 2014 und Fr. 550'000.- im Jahr 2015. Der nicht deklarierte Zufluss von Fr. 50'000.- im Jahr 2015 könne nicht mehr als neu eingestuft werden und die Voraussetzung für eine Nachbesteuerung sei nicht mehr gegeben.

5.2 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 (vgl. Urteile 2C_868/2020 vom 25. August 2021 E. 2.1.1 ff.; 2C_263/2018 vom 11. Februar 2019 E. 3.2 und E. 6; 2C_458/2014 vom 26. März 2015 E. 2.1).

5.2.1 Gemäss Art. 153 Abs. 3 DBG sind im Nachsteuerverfahren die Vorschriften über die Verfahrensgrundsätze sowie das Veranlagungs- und das Beschwerdeverfahren sinngemäss anwendbar. Damit gelten auch im Nachsteuerverfahren die allgemeinen Grundsätze zur Beweislast und Mitwirkungspflicht im System der gemischten Veranlagung (vgl. Art. 123 ff. DBG; BGE 121 II 273 E. 3c/aa).

5.2.2 Nach Art. 123 Abs. 1 DBG stellen die Veranlagungsbehörden zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Ver-

hältnisse fest. Behörden und Steuerpflichtiger arbeiten grundsätzlich gemeinsam auf eine richtige und vollständige Veranlagung hin. Der Steuerpflichtige muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG). Insbesondere muss er das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen (Art. 124 Abs. 2 DBG); dazu hat er bestimmte Beilagen einzureichen, und er trägt die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung. Ist er sich über die steuerrechtliche Bedeutung einer Tatsache im Unklaren, darf er diese nicht einfach verschweigen, sondern hat er auf die Unsicherheit hinzuweisen. Jedenfalls muss er die Tatsache als solche vollständig und zutreffend darlegen (Urteile 9C_5/2023 vom 14. März 2024 E. 4.2.1; 2C_127/2021 vom 29. November 2021 E. 2.2.1; 2C_686/2020 vom 25. August 2021 E. 2.2.1; 2C_651/2017 vom 2. November 2017 E. 2.2.1 m.w.H.).

5.2.3 Demgegenüber prüft die Veranlagungsbehörde die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (Art. 130 Abs. 1 DBG). Die Steuerbehörde darf sich jedoch grundsätzlich darauf verlassen, dass die Steuererklärung richtig und vollständig ist. Sie ist nicht verpflichtet, ohne besonderen Anlass Quervergleiche mit Akten anderer Steuerpflichtiger vorzunehmen oder im Steuereossier nach ergänzenden Unterlagen zu suchen. Die Steuerbehörde darf freilich auch nicht unbesehen in der Art auf die Steuererklärung abstellen, als wenn es sich um eine Selbstveranlagung handeln würde. Sie muss insbesondere berücksichtigen, dass in den Steuerklärungsformularen nicht nur Tatsachen einzutragen sind, sondern sich dabei auch eigentliche Rechtsfragen stellen.

Eine Pflicht zu ergänzender Untersuchung besteht für die Steuerbehörden nur dann, 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" im Sinne von Art. 151 Abs. 1 DBG vorliegen, die ein Nachsteuerverfahren rechtfertigen würden. Es braucht also eine in die Augen springende Falschdeklaration seitens der Pflichtigen, 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 die Steuerbehörde 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 (vgl. Urteile 9C_5/2023 vom 14. März 2024 E. 4.2.2; 9C_750/2023 vom 18. Dezember 2023 E. 2.4.8; 2C_868/2020 vom 25. August 2021 E. 2.2.2; vgl. MARTIN E. LOOSER, in: Kommentar DBG, N. 15c zu Art. 151 DBG).

Dagegen wird die behördliche Untersuchungspflicht solange nicht verletzt, als eine Unstimmigkeit aus den Angaben des Pflichtigen 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 ändert auch die Möglichkeit der Bearbeitung der Steuererklärungen und -akten in elektronischer Form nichts (vgl. Urteile 9C_5/2023 vom 14. März 2024 E. 4.2.2; 2C_868/2020 vom 15. August 2021 E. 2.2.2 m.H.).

5.3 Übereinstimmend mit den Ausführungen der Vorinstanz ist festzuhalten, dass die Steuererklärung der Erblasserin für die Steuerperiode 2015 keine klar ersichtlichen oder offensichtlichen Fehler enthielt. Die Steuerbehörde war nicht zur Vornahme zusätzlicher Abklärungen verpflichtet und sie durfte sich auf die Richtigkeit der Steuererklärung verlassen. Beim Zufluss von Fr. 50'000.- im Jahr 2015 handelt es sich um eine neue Tatsache und eine ordentliche Nachbesteuerung im Sinne von Art. 151 Abs. 1 ff. DBG ist zu Recht erfolgt.

5.4 Im Eventualbegehren ist die Beschwerde ebenfalls abzuweisen.

III. Staats- und Gemeindesteuern

6.

Die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen Steuergesetzes stimmen mit der bundesstaatlichen Regelung in den hier relevanten Fragen überein und sind durch das Bundesrecht voll harmonisiert (vgl. § 160 Abs. 1, § 162a Abs. 1 und 2, § 235 Abs. 2 StG/ZH, Art. 53a und Art. 56 Abs. 1^{bis} StHG; LOOSER, a.a.O., N. 4a zu Art. 153a DBG; BBI 2006 8817; § 133 Abs. 2, § 135 Abs. 1 und § 138 Abs. 1 StG/ZH).

Für die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich muss dies somit zum selben Ergebnis führen wie für die direkte Bundessteuer. Entsprechend ist die Beschwerde ebenfalls abzuweisen.

IV. Verfahrensausgang, Kosten und Entschädigung

7.

7.1 Im Ergebnis erweist sich die Beschwerde im Hauptbegehren als unbegründet, da die Voraussetzungen für eine vereinfachte Nachbesteuerung von Erben nicht vorliegen. Im Eventualbegehren erweist sich die Beschwerde ebenfalls als unbegründet, da die Voraussetzungen für eine ordentliche Nachbesteuerung für das Jahr 2015 gegeben sind. Die Vorinstanz ist zu Recht zum Schluss gekommen, dass die Steuerperioden 2012 und 2015 ordentlich nachzubesteuern sind. Die Beschwerde ist vollumfänglich abzuweisen.

7.2 Die unterliegende Beschwerdeführerin trägt die Gerichtskosten (Art. 66 Abs. 1 BGG). Dem obsiegenden Kanton Zürich ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird betreffend die direkte Bundessteuer für die Steuerperioden 2012 und 2015 abgewiesen.

2.

Die Beschwerde wird betreffend die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich für die Steuerperioden 2012 und 2015 abgewiesen.

3.

Die Gerichtskosten von Fr. 3'000.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

4.

Dieses Urteil wird den Parteien, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Luzern, 5. Dezember 2024

Im Namen der III. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Parrino

Rupf