

Nach- und Strafsteuer

Strafmass bei Nichtdeklaration einer unverteiltten Erbschaft

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 25. September 2020

Wer in seiner Steuererklärung die Frage «Sind Sie an einer unverteiltten Erbschaft beteiligt?» mit «Nein» beantwortet, obschon er um eine angefallene Erbschaft weiss und bereits eine amtliche Erbescheinigung verlangt hat, macht sich einer – zumindest fahrlässig begangenen – Inkaufnahme einer Nichtdeklaration schuldig.

Sachverhalt:

A. Am 1. Januar 20XX verstarb A. B. (sel.), die Mutter der Pflichtigen. In der Steuererklärung 2016 deklarierte die Pflichtige den Erhalt von Vermögen aus der Erbschaft ihrer Mutter in Höhe von 1'265'606.25 Franken.

Am 29. Juni 2018 leitete die Steuerverwaltung ein Nach- und Strafsteuerverfahren gegen die Pflichtige betreffend Staats-, Gemeinde- und direkte Bundessteuer 20XX ein, weil diese in der Steuererklärung 20XX die Beteiligung an der Erbgemeinschaft A. B. nicht deklariert habe.

Am 2. Juli 2018 reichte die Pflichtige die Erbescheinigung vom 10. November 2016 ein und merkte an, dass sie die Erbschaft in der Steuererklärung 20XX deklariert habe.

Mit Schreiben vom 12. Dezember 2019 verfügte die Steuerverwaltung für die Staats- und Gemeindesteuer 20XX Nach- und Strafsteuern in Höhe von 15'735.40 Franken, wobei sie die Steuerbusse auf 33 1/3 Prozent der Nachsteuer festlegte.

B. Dagegen erhob die Pflichtige mit Schreiben vom 13. Dezember 2019 Einsprache und begehrte sinngemäss, es sei auf die Erhebung einer Steuerbusse zu verzichten. Zur Begründung führte sie aus, sie habe mit ihrer Mutter keinen Kontakt mehr gehabt und erst im Jahr 20XX über das Erbschaftsamt G. von der Erbschaft ihrer verstorbenen Mutter erfahren, woraufhin sie die Erbschaft in der Steuererklärung 20XX angegeben habe. Das Erbschaftsamt G. habe die ganze Angelegenheit verzögert und ihr erst auf ihr Intervenieren am 10. November 2016 eine Erbescheinigung ausgestellt, welche sie umgehend der Steuerbehörde geschickt habe.

Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Entscheid vom 26. Februar 2020 ab. Die Höhe der Nachsteuern sei korrekt ermittelt worden und werde von der Pflichtigen nicht bestritten. Aus dem Steuerformular und der dazugehörenden Wegleitung gehe unmissverständlich hervor, dass sämtliche Einkommens- und Vermögensbestandteile anzugeben seien. Unter anderem gelte es, in der Steuererklärung auch die Beteiligung an einer Erbgemeinschaft zu deklarieren, auch bevor diese überhaupt verteilt bzw. ausbezahlt werde. Die Pflichtige habe die Frage «Sind Sie an einer unverteiltten Erbschaft beteiligt?» im Steuerformular 20XX mit «Nein» beantwortet und die entsprechende Steuererklärung am 26. April 2016 eingereicht. Die von der Pflichtigen eingereichte Erbescheinigung datiere vom 10. November 2016 und die definitive Veranlagung der Staatssteuer 20XX vom 20. Oktober 2016. Damit habe die Pflichtige es unterlassen, innerhalb der 30-tägigen Rechtsmittelfrist die Beteiligung am Nachlass von A. B. (sel.) nachzumelden. Die Pflichtige hätte bei pflichtgemässer Sorgfalt erkennen können und müssen, dass sie die Beteiligung am Nachlass in der Steuererklärung 20XX hätte deklarieren oder zumindest nach Kenntnisnahme noch innerhalb der Rechtsmittelfrist nachmelden müssen. Somit sei von einem fahrlässigen Verschulden an der Unterbesteuerung auszugehen. Die Steuerbusse sei mit 33 1/3 Prozent der Nachsteuer auf das Minimum festgelegt worden.

C. Mit Schreiben vom 27. März 2020 erhob der Vertreter der Rekurrentin Rekurs und beantragte, (1) die Einsprache sei gutzuheissen, (2) die Nachsteuern für die Staats- und Gemeindesteuern seien gemäss Verfügung vom 12. Dezember 2019 zu bestätigen, (3) Ziffer 2 der Verfügung vom 12. Dezember 2019 sei aufzuheben und auf die Erhebung einer Steuerbusse von 33 1/3 Prozent der Nachsteuer

sei zu verzichten, (4) unter o/e Kostenfolge. Zur Begründung macht er im Wesentlichen geltend, die Rekurrentin habe im für sie frühestmöglichen Zeitpunkt, nämlich beim Ausfüllen der Steuererklärung für das Jahr 20XX im April 20XX angegeben, dass sie mit Erbbescheinigung des Bezirksgerichts G. vom 10. November 2016 nach Durchführung eines öffentlichen Inventars im Jahr 20XX mit Wirkung ab Todestag der Erblasserin eine Erbschaft erhalten habe. Entgegen der Aussage im Einspracheentscheid habe die Rekurrentin die Frage im Steuerformular 20XX, ob sie an einer unverteilter Erbschaft beteiligt sei, weder bejaht noch verneint. Zu diesem Zeitpunkt habe die Rekurrentin noch nicht über die Erbschaft verfügt und es sei ungewiss gewesen, ob sie die Erbschaft überhaupt annehmen werde, da die Arbeiten zur Erstellung eines öffentlichen Inventars noch im Gange waren. Der Rekurrentin sei nicht bewusst gewesen, dass sie in der Steuererklärung 20XX eine Beteiligung an einer Erbschaft hätte angeben sollen, die noch Gegenstand eines behördlichen Verfahrens war. Für die Rekurrentin seien sowohl die Berufung als Erbin von A. B. (sel.) als auch die Einleitung eines Nach- und Strafsteuerverfahrens (erst am 29. Juni 2018) völlig unerwartet erfolgt. Die Rekurrentin habe ihre aktuellen Einkommens- und Vermögensverhältnisse jeweils vollständig und offen deklariert. Sie wehre sich nicht gegen die nachträgliche Besteuerung der ihr aufgrund des Nachlasses neu zugekommenen Mittel, sondern einzig gegen die Steuerbusse und den Vorwurf, eine Steuerhinterziehung begangen zu haben.

Die Steuerverwaltung beantragt mit Vernehmlassung vom 10. Juni 2020 die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung verweist sie grundsätzlich auf die Ausführungen im Einspracheentscheid und merkt ergänzend an, die Erben von A. B. (sel.) seien vom Bezirksgericht G. mit Verfügung vom 12. März 2015 über die Erbschaft informiert worden, welche die Rekurrentin im April 20XX nachweislich in Empfang genommen habe. Die Steuererklärung für das Steuerjahr 20XX habe die Rekurrentin rund ein Jahr später, nämlich am 22. April 2016 ausgefüllt und unterzeichnet. Dabei habe die Rekurrentin bei der Frage «Sind Sie an einer unverteilter Erbschaft beteiligt?» das Feld «Nein» angekreuzt, obwohl sie zu diesem Zeitpunkt bereits seit einem Jahr gewusst habe, dass sie erbberechtigt sei und zudem die Ausschlagungsfrist von drei Monaten längst verstrichen sei. Als die Rekurrentin am 4. November 2016 beim Bezirksgericht G. ein Gesuch um Bestellung einer Erbenbescheinigung eingereicht habe, sei die definitive Veranlagungsverfügung für das Steuerjahr 20XX noch nicht in Rechtskraft erwachsen. Die Rekurrentin hätte jederzeit selbst für eine richtige Veranlagung besorgt sein können bzw. müssen. Die Deklaration der unverteilter Erbschaft sei zu Unrecht unterblieben, weswegen die Festsetzung der Busse auf das gesetzliche Minimum von 33 1/3 Prozent der Nachsteuer nicht zu beanstanden sei.

An der heutigen Parteiverhandlung halten die Parteien an ihren Anträgen und Vorbringen fest.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 2 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall 10'000.– Franken pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten und zwei Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2.

2.1. Die von der Steuerverwaltung mit der angefochtenen Verfügung vom 12. Dezember 2019 erhobene Nachsteuer zur Staats- und Gemeindesteuer 20XX ist unbestritten. Damit bleibt vorliegend einzig zu prüfen, ob die Steuerverwaltung der Rekurrentin zu Recht eine Strafsteuer resp. Busse in Höhe von 33 1/3 Prozent der Nachsteuer auferlegt hat.

2.2. Gemäss § 151 StG wird, wer als Steuerpflichtiger vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, mit einer Busse entsprechend seinem Verschulden bestraft, die einen Drittel bis das Dreifache, in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer beträgt; bei Selbstanzeige kann die Busse bis auf ein Fünftel der hinterzogenen Steuer ermässigt werden.

Der Tatbestand der sog. Steuerverkürzung erfordert in objektiver Hinsicht, dass der Steuerpflichtige einen ungerechtfertigten Steuervorteil erlangt hat, weil die Veranlagungsbehörde für Bestand und Umfang der Steuerpflicht wesentliche Tatsachen nicht gekannt hat und die Veranlagung aus diesem Grund zu Unrecht unterblieben oder ungenügend ausgefallen und in Rechtskraft erwachsen ist (vgl. StGE vom 24. Januar 2014, 510 13 29 E. 8, m.w.H.). Vorausgesetzt wird zunächst, dass dem Gemeinwesen gegenüber dem hinterziehenden, unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtigen Täter eine Steuerforderung zusteht. Auf Grund der Tatsache, dass die Veranlagung des betreffenden Steuerpflichtigen unvollständig ausgefallen ist oder zu Unrecht unterblieben ist, hat das Gemeinwesen jedoch einen Steuerausfall erlitten. Dieser Verlust (bzw. die ihm zugrundeliegende unvollständige/unterbliebene Veranlagung) ist die Folge einer unzutreffenden Sachverhaltsfeststellung. Eine unvollständige Veranlagung ist möglich, weil der Veranlagungsbehörde falsche oder unvollständige Angaben (z.B. hinsichtlich Einkünfte oder Vermögenswerte des Steuerpflichtigen) vorliegen, auf welche sie sich bei der Veranlagung abstützt (vgl. Filli/Pfenninger-Hirschi in: Nefzger/Simonek/Wenk, [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 151 N 6 f.). Die Steuerhinterziehung wird zumeist als sog. echtes Unterlassungsdelikt dadurch begangen, dass der Steuerpflichtige gesetzlich umschriebene Mitwirkungspflichten verletzt. Eine richtige Einschätzung ist im ordentlichen («offenen» Veranlagungs- bzw. im Steuerjustiz-)Verfahren nicht mehr möglich, weil die entsprechenden Steuerperioden bereits rechtskräftig veranlagt sind.

2.3. Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen gebietet ihm, alles zu tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Im Interesse der Praktikabilität und Rechtssicherheit wird diese Pflicht in verschiedenen gesetzlichen Verfahrenspflichten konkretisiert. Diese halten den Steuerpflichtigen an, seine tatsächlichen Verhältnisse darzustellen, Beweismittel für die Richtigkeit seiner Darstellung zu beschaffen oder Beweiserhebungen zu dulden (Zweifel in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3. Aufl. 2017 Basel, Art. 42 StHG N 3). Die umfassenden Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen machen ihn insofern zum Garanten des geschützten Rechtsguts, als er gehalten ist, den Eintritt der Rechtskraft einer wegen unzutreffender Sachverhaltsfeststellung ungenügenden Veranlagung durch Anfechtung zu verhindern (Zweifel, a.a.O., Art. 56 N 7a).

Die Verletzung der Mitwirkungspflicht zeigt sich im vorliegenden Fall darin, dass die Pflichtige ein Nachsteuerverfahren hätte vermeiden können, wenn sie bereits im Rahmen des Veranlagungsverfahrens die Veranlagungsbehörde über ihre gesamten finanziellen Verhältnisse in Kenntnis gesetzt, d.h. auch ihre Beteiligung an einer unverteilter Erbschaft angegeben hätte. Im hier zu beurteilenden Fall blieben die ordentlichen Veranlagungen für das Jahr 20XX mangels Deklaration der unverteilter Erbschaft unvollständig, weshalb das Gemeinwesen einen Steuerausfall erlitten hat. Der Vertreter stellt sich in seiner Eingabe an das Steuergericht wie auch an der heutigen Verhandlung zwar auf den Standpunkt, dass die Rekurrentin das Feld «Sind Sie an einer unverteilter Erbschaft beteiligt?» weder mit ja noch mit nein beantwortet habe. Der Beizug der fraglichen Steuererklärung erhält jedoch, dass dies lediglich für das Hauptformular zutrifft. Im Wertschriftenverzeichnis hat die Pflichtige demgegenüber bei der identischen Frage explizit das Feld «Nein» angekreuzt (vgl. E.2.4. hiernach). Demzufolge ist vorliegend der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung erstellt.

2.4. In subjektiver Hinsicht ist zu prüfen, ob dem Steuerpflichtigen Vorsatz oder Fahrlässigkeit anzulasten ist. Vorsätzlich begeht eine Steuerhinterziehung, wer die Tat mit Wissen und Willen ausführt (vgl. Art. 18 Abs. 2 des Schweizerischen Strafgesetzbuchs vom 21. Dezember 1937 [Strafgesetzbuch, StGB; SR 311.0]). Der Nachweis des Vorsatzes gilt als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass sich der Beschuldigte der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Ist dieses Wissen erwiesen, so muss angenommen werden, dass er auch mit Willen handelte, d.h. eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt (direkter Vorsatz) oder zumindest in Kauf genommen hat (Eventualvorsatz). Diese Vermutung lässt sich nicht leicht entkräften, weil in der Regel ein anderer Beweggrund für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben nur schwer vorstellbar ist (BGer 2C_1157/2016, 2C_1158/2016 vom 2. November 2017 E. 6.2, m.w.H.). Fahrlässig handelt, wer die Folge seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedenkt oder darauf nicht Rücksicht nimmt. Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit, wenn der Täter die Vorsicht nicht beobachtet, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist. Je nachdem, ob der Täter die mögliche

Bedeutung seines Verhaltens bedacht hat, liegt bewusste oder unbewusste Fahrlässigkeit vor. An das Mass der im Steuerrecht geforderten Sorgfalt werden generell hohe Anforderungen gestellt. Im Einzelfall bestimmt sich die gebotene Sorgfalt danach, wie komplex der zu beurteilende steuerrechtliche Sachverhalt ist und wie detailliert und klar die Steuerbehörde die Mitwirkung der dazu verpflichteten Person verlangt. Neben diesen Umständen (objektive Sorgfaltspflicht) sind jedoch auch die persönlichen Verhältnisse des Täters (subjektive Sorgfaltspflicht) zu beachten (StGE vom 24. Januar 2014, 510 13 29, E. 9b, m.w.H.).

Hinsichtlich des subjektiven Tatbestandes hat die Steuerverwaltung zu Recht erkannt, dass die Erben von Frau A. B. sel. mit Entscheid des Bezirksgerichts G. vom 12. März 2015 über die Eröffnung des von der Verstorbenen unterzeichneten Ehe- und Erbvertrags vom 21. Dezember 1973 informiert worden sind. Die Rekurrentin hat den ihr zugestellten Entscheid selbst am 24. April 2015 in Empfang genommen. Es kann deshalb als erstellt gelten, dass die Rekurrentin mit Empfang desselben Kenntnis vom Tod Ihrer Mutter und der daraus resultierenden Erbenstellung erhalten hat. Die Steuererklärung 20XX dagegen wurde von ihr erst per 22. April 2016 erstellt und unterzeichnet. Zudem hat die Rekurrentin wie bereits ausgeführt im Wertschriftenverzeichnis, Seite 1, bei der Frage «Sind Sie an einer unverteilter Erbschaft beteiligt?» das Feld «Nein» angekreuzt. Diese Deklaration ist erfolgt, obwohl die Rekurrentin bereits zu diesem Zeitpunkt gewusst haben muss, dass sie erbberechtigt ist. Durch die fehlende resp. falsche Angabe im Wertschriftenverzeichnis der Steuererklärung 20XX hat sie gegen die in § 101 StG statuierte Deklarationspflicht verstossen. Das Vorbringen des Vertreters, die Steuererklärung für das streitbetroffene Steuerjahr 20XX sei bereits im April 20XX eingereicht worden während der Antritt der Erbschaft jedoch erst mit der Erbenbescheinigung des Bezirksgerichts G. vom 10. November 2016 erfolgt sei, zu einem Zeitpunkt also, als die definitive Veranlagung vom 20. Oktober 2016 für das Steuerjahr 20XX bereits vorgelegen habe, geht somit ins Leere. Es gilt in diesem Zusammenhang noch zu betonen, dass die Rekurrentin am 4. November 2016 ein Gesuch um Bestellung einer Erbenbescheinigung beim Bezirksgerichts G. eingereicht hat. In jenem Zeitpunkt war die definitive Veranlagungsverfügung für das Steuerjahr 20XX noch nicht in Rechtskraft erwachsen. Im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht im Veranlagungsverfahren hätte die Rekurrentin selbst für eine vollständige und korrekte Deklaration und eine daraus folgende korrekte Veranlagung besorgt sein können resp. müssen. Unter Würdigung der gesamten Umstände kommt das Gericht zum Schluss, dass die Rekurrentin die eingetretenen Folgen zumindest fahrlässig in Kauf genommen hat.

2.5. Innerhalb des Strafrahmens legt das Gericht die Strafe nach Massgabe des Verschuldens (Art. 47 StGB) fest. Der Strafrahmen darf im Grundsatz weder über- noch unterschritten werden, es sei denn, es lägen gesetzlich geregelte Strafmilderungs- oder Strafschärfungsgründe im Sinne von Art. 48 StGB vor (vgl. BGer 2C_1157/2016, 2C_1158/2016 vom 2. November 2017 E. 6.2, m.w.H.).

Das Steuergesetz präzisiert in § 155 StG, dass sich die Strafzumessung nach der Schwere des Verschuldens, nach dem eingetretenen oder beabsichtigten Erfolg und nach den persönlichen Verhältnissen des Angeschuldigten richtet. Zu den persönlichen Verhältnissen zählen etwa Familienstand und Beruf, Alter, geringe Lebenserwartung, Gesundheit, soziale Herkunft, Lebenserfahrung, Bildungsstand sowie mehr oder weniger günstige Lebensverhältnisse (vgl. Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 24. Januar 2014, 510 13 29 E. 10, m.w.H.). Unter Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse der Rekurrentin, der kurzen Dauer der Hinterziehung, des geringen Taterfolgs sowie der Dauer des Verfahrens erscheint die Busse von 33 1/3 Prozent der Nachsteuer, was der gesetzlichen Mindestbusse entspricht, als sachgerecht und angemessen.

3. Der Rekurs erweist sich aufgrund dieser Erwägungen als unbegründet und ist abzuweisen.

Ausgangsgemäss hat die Rekurrentin die Verfahrenskosten in Höhe von 1'500.– Franken zu bezahlen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271]). Eine Parteientschädigung wird nicht entrichtet (§ 21 Abs. 3 VPO).

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. ...
3. ...
4. ...