



VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS ZUG

ABGABERECHTLICHE KAMMER

Mitwirkende Richter: Dr. iur. Diana Oswald, Vorsitz
Dr. iur. Matthias Suter und lic. iur. Ivo Klingler
Gerichtsschreiberin: MLaw Jeannine Suter

U R T E I L vom 16. September 2024 *[rechtskräftig]*
gemäss § 29 der Geschäftsordnung

in Sachen

A. _____

Rekurrentin

vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Roman Giger, Kaiser Odermatt &
Partner AG, Baarerstrasse 12, 6300 Zug

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Zug, Bahnhofstrasse 26, Postfach, 6301 Zug

Rekursgegnerin

betreffend

Kantons- und Gemeindesteuern / direkte Bundessteuer 2008–2016
(Nachsteuer)

A 2023 21

A. A. _____ ist die Tochter und – zusammen mit ihrer in den USA lebenden Schwester – Erbin des am 12. März 2016 verstorbenen B. _____ sel. (vgl. Rek-act. 1, sowie die im Parallelverfahren A 2023 22 eingereichte Erbenbescheinigung [A 2023 22-Rek-act. 1]). Bis zum Tod von B. _____ sel. lebte A. _____ zusammen mit ihrem Vater an derselben Adresse in C. _____/ZG. Am 18. Dezember 2018 ging bei der Steuerverwaltung des Kantons Zug eine spontane amtliche Meldung der Luzerner Polizei ein, in welcher diese den Verdacht auf unversteuerte Vermögenswerte gemäss Art. 112 DBG bzw. Art. 39 StHG meldete. In einem aufgebrochenen, im Wald aufgefundenen Tresor hätte sich u.a. eine Aktenmappe mit der Aufschrift "unversteuert" befunden. Darin seien Bankunterlagen, die auf A. _____ lauteten, gewesen (StV-act. A1, A2.1–A2.13). Die Steuerverwaltung eröffnete daraufhin gegenüber A. _____ mit Schreiben vom 20. Dezember 2018 ein Nachsteuerverfahren für die Steuerperioden 2008–2016 und forderte verschiedene Unterlagen ein (StV-act. B1). Nach wiederholten Fristverlängerungen (StV-act. B2–B5) reichte der Vertreter der Steuerpflichtigen eine Stellungnahme sowie eine Aufstellung der unversteuerten Vermögenswerte und einen Aktenordner mit Bankunterlagen ein (StV-act. B6; die von der Steuerpflichtigen eingereichten Unterlagen finden sich in StV-act. C–XZ).

Am 11. August 2023 eröffnete die Steuerverwaltung die Nachsteuerveranlagungen (StV-act. B7). Die auf die Steuerpflichtige lautenden Bankkonti wurden dabei ausschliesslich ihr zugeordnet, die (auf sie und ihren verstorbenen Vater lautenden) und/oder-Konti wurden ihr hälftig zugerechnet. Auf die Zurechnung von Bargeld an die Steuerpflichtige wurde verzichtet. Dagegen erhob A. _____ am 1. September 2023 Einsprache (StV-act. B8), welche die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 9. Oktober 2023 abwies (StV-act. B9).

B. Am 9. November 2023 gelangte die anwaltlich vertretene A. _____ ans Verwaltungsgericht des Kantons Zug und beantragte die Aufhebung des Einspracheentscheids im Nachsteuerverfahren vom 9. Oktober 2023 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2008–2016 und die direkte Bundessteuer 2008–2016. Es seien die Einkommens- und Vermögenswerte aller bisher nicht deklarierten Bankkonti bei der Berechnung der Nachsteuern bis zum Todestag [ihres Vaters], dem 12. März 2016, nicht und ab Todestag zu einem Bruchteil von 5/8 zu berücksichtigen und die steuerbaren Einkommen kantonal und bundessteuerlich sowie die steuerbaren Vermögen kantonal entsprechend neu festzusetzen (act. 1).

C. Mit spontaner Eingabe vom 12. März 2024 liess die Rekurrentin dem Gericht die Kopie eines "partiellen Erbteilungsvertrages" vom 11./19. Februar 2024 mit Anhang zukommen. Diesem und insbesondere dem angehängten Inventar per Todestag sei zu entnehmen, dass alle nicht deklarierten Bankkonti, die auf den Namen der Rekurrentin allein oder auf beide Namen (B. _____ und/oder A. _____) lauteten, in den Nachlass von B. _____ sel. fallen würden, d.h. es sei entgegen der Behauptung der Rekursgegnerin an diesen Bankkonti allein B. _____ wirtschaftlich berechtigt gewesen. Andernfalls müsste die Rekurrentin diese Werte nicht mit ihrer Schwester erbrechtlich teilen (act. 4; Rek-act. 1).

D. Die Steuerverwaltung beantragte mit Vernehmlassung vom 2. Mai 2024, es sei der Rekurs vom 9. November 2023 (infolge zwischenzeitlichen Eintritts der Verjährung hinsichtlich der Steuerperiode 2008) teilweise gutzuheissen, soweit darauf einzutreten sei. An den Nachsteuerveranlagungen 2009–2016 sei festzuhalten und der Rekurs diesbezüglich abzuweisen (act. 6).

E. Das Gericht liess der Rekurrentin mit Schreiben vom 7. Mai 2024 ein Doppel der Vernehmlassung zukommen und forderte sie gleichzeitig dazu auf, bis zum 7. Juni 2024 die einschlägigen Formulare A (Feststellung des wirtschaftlich Berechtigten) einzureichen (act. 7).

F. Am 28. Mai 2024 gelangte die Rekurrentin direkt ans Gericht und beantragte eine Fristverlängerung für die Einreichung der Formulare A. Da sie umziehe und an den Arbeitsorten der Schuljahresabschluss (mit Abschlussprüfungen) anstehe, habe sie noch nicht alle Banken kontaktieren können (act. 8). Das Gericht leitete eine Kopie dieser Eingabe an den Rechtsanwalt der Rekurrentin weiter (act. 9), woraufhin dieser am 4. Juni 2024 seinerseits aufgrund seiner eigenen Ferienabwesenheit und da seine Klientin die Formulare noch nicht habe beschaffen können um eine Fristerstreckung ersuchte (act. 10). Innert (letztmals) erstreckter Frist äusserte sich die Rekurrentin daraufhin mit Eingabe vom 4. Juli 2024 zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung und liess eine Bankvollmacht, Unterschriftenkarten, eine Unterschriftenregelung sowie Buchungsbelege von Zahlungen an ihre Schwester einreichen. Die Formulare A hätten innert nützlicher Frist nicht beigebracht werden können (act. 11; Rek-act. 2–7).

G. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich während des Verfahrens nicht vernehmen.

Das Verwaltungsgericht erwägt:

1.

1.1 Im Nachsteuerverfahren sind die Vorschriften über die Verfahrensgrundsätze, das Veranlagungs- und das Beschwerdeverfahren sinngemäss anwendbar (Art. 153 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]; § 146 Abs. 3 des kantonalen Steuergesetzes [StG; BGS 632.1]). Gemäss Art. 140 Abs. 1 DBG kann die Steuerpflichtige gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde für die direkte Bundessteuer innert 30 Tagen nach der Zustellung bei einer von der Steuerbehörde unabhängigen Rekurskommission schriftlich Beschwerde erheben. Nach § 75 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes (VRG; BGS 162.1) ist das Verwaltungsgericht die kantonale Rekursbehörde im Sinne der Vorschriften über die direkte Bundessteuer. Die Beschwerden werden, unter Vorbehalt abweichender und ergänzender Vorschriften des Bundesrechts, wie kantonale Steuerstreitigkeiten behandelt (§ 75 Abs. 2 VRG). Gemäss § 136 Abs. 1 StG kann die steuerpflichtige Person gegen den Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung innert 30 Tagen schriftlich Rekurs beim Verwaltungsgericht erheben. Der Rekurs muss einen Antrag und eine Begründung enthalten. Die notwendigen Beweisunterlagen sind beizulegen oder zu bezeichnen (§ 136 Abs. 3 StG; ähnlich Art. 140 Abs. 2 DBG).

Die vorliegende Beschwerde (bezüglich der direkten Bundessteuer) und der vorliegende Rekurs (bezüglich der kantonalen Steuern) werden der einfacheren Lesbarkeit halber im Folgenden – mit Ausnahme des Rechtsspruchs im Dispositiv – als "Rekurs" bezeichnet, womit beide Rechtsmittel gemeint sind.

1.2 Der Rekurs gegen den Einspracheentscheid vom 9. Oktober 2023 (frühestens zugestellt am Folgetag) wurde am 9. November 2023 der schweizerischen Post übergeben und damit rechtzeitig eingereicht. Die Rekurschrift entspricht sodann den übrigen formellen Voraussetzungen. Auf den Rekurs ist folglich einzutreten. Die Beurteilung erfolgt auf dem Zirkulationsweg gemäss § 29 der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichtes (GO VG; BGS 162.11).

2. Das Verwaltungsgericht kann Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung sowohl bezüglich kantonalen Steuern (§ 63 Abs. 3 und 74 Abs. 2 VRG; § 121 und 136 Abs. 2 StG) als auch bezüglich der direkten Bundessteuer (Art. 140 Abs. 3 DBG) in vollem

Umfang überprüfen. Es stellt den Sachverhalt von Amtes wegen fest (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 und 137 Abs. 1 StG sowie Art. 142 Abs. 4 und 130 Abs. 1 DBG). Es gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 und 137 Abs. 2 StG sowie Art. 143 Abs. 1 DBG).

3. Streitig und zu prüfen ist, ob bzw. in welchem Umfang die unbestrittenermassen nicht deklarierten Bankkonti im Rahmen der Nachbesteuerung der Rekurrentin zuzurechnen sind. Das Nachsteuerverfahren als solches ist nicht umstritten.

4.

4.1 Die Rekurrentin führt aus, die auf ihren Namen allein oder auf beide Namen (B. _____ und/oder A. _____) lautenden Bankkonti seien bis zum Todestag (12. März 2016) nur dem Verstorbenen wirtschaftlich und mithin auch steuerlich zuzuordnen. Der Verstorbene habe über diese Konti verfügt, wie wenn es seine eigenen gewesen wären, was sie wirtschaftlich auch gewesen seien. Die Rekurrentin sei heute daran nur mit ihrem Erbteil von 5/8 beteiligt, dies habe sie entsprechend in der Steuererklärung 2017 so deklariert. Darin sei kein Widerspruch zum Begleitschreiben der Rekurrentin zur Steuererklärung 2015 vom 28. Dezember 2016 zu erblicken, wonach der Verstorbene und die Rekurrentin wie in den Vorjahren sämtliche Einkommen und Vermögen zusammengelegt hätten, um den Lebensunterhalt zu bestreiten. Diese Erklärung im Begleitschreiben beziehe sich selbstredend nur auf das deklarierte Einkommen und Vermögen. Vorliegend gehe es aber um das nicht deklarierte Einkommen und Vermögen. Es sei lebensfremd, wenn die Rekursgegnerin davon ausgehe, dass die Rekurrentin im Begleitschreiben auch die nicht deklarierten Einkommen und Vermögen gemeint habe. Abgesehen davon, werde im Begleitschreiben ohnehin nicht gesagt, wem die Vermögenswerte wirtschaftlich und zivilrechtlich zustehen würden. Dass ihre Schwester testamentarisch auf den Pflichtteil gesetzt worden sei, sei unbestritten. Mit der Deklaration der Vermögenswerte in den Steuererklärungen ab 2017 zu 5/8 sei der Beweis erbracht, dass die Rekurrentin an den in Frage stehenden Bankkonti in der Zeit bis zum Todestag ihres Vaters nicht wirtschaftlich berechtigt gewesen sei (act. 1). Dem partiellen Erbteilungsvertrag vom 11./19. Februar 2024 und dem angehängten Inventar sei zudem zu entnehmen, dass die streitgegenständlichen Bankkonti in den Nachlass von B. _____ sel. fielen (act. 4).

Die Formulare A würden lediglich ein Indiz in Bezug auf die Frage des wirtschaftlich Berechtigten darstellen. Wenn sich die Deklarationen in den Formularen A nicht mit den Vorbringen der Rekurrentin decken würden, entsprächen die Formulare nicht den Tatsachen

und seien offenbar falsch ausgefüllt worden. Eine solche Falschdeklaration sei bei Laien nicht unüblich, da dieser Deklaration vonseiten des Bankkunden keine grosse Beachtung geschenkt werde. Oft werde im Zuge der Kontoeröffnung und einem vorgängigen oft oberflächlichen Gespräch mit dem Bankpersonal von der Bank mit Bleistift vorgegeben, was, wo und wie auszufüllen sei. Eine solche Falschdeklaration mit dem Formular A geschehe in der Regel nicht bewusst, sondern fahrlässig. Subjektiv ergebe die Deklaration im Formular A für den Bankkunden, wenn es sich um einen Laien handle, keinen Sinn. Er möchte nur möglichst unkompliziert ein Bankkonto eröffnen. Selbst wenn auf den Formularen A in Bezug auf die in Frage stehenden Konti nicht B. _____ allein als wirtschaftlich Berechtigter aufgeführt worden wäre, was sich aber nicht mehr feststellen lasse, erwiesen sich solche Deklarationen als falsch. Abgesehen davon wäre es nicht möglich gewesen, dass die Rekurrentin mit ihrem Einkommen ein Vermögen in dieser Höhe hätte ansparen können. Dafür, dass der Vater der Rekurrentin dieses Vermögen geschenkt habe, gebe es keine Anhaltspunkte. Transaktionen seien immer nur nach Absprache mit dem Vater der Rekurrentin erfolgt. Gegen die Annahme der Rekursgegnerin spreche auch der mit Schreiben vom 12. März 2024 eingereichte Erbteilungsvertrag und die getätigten Überweisungen an die Schwester der Rekurrentin (vgl. Zahlungsaufträge vom 22. und 29. Februar 2024 mit den entsprechenden Buchungsdetails [Rek-act. 6, 7]). Zwischen der Rekurrentin und ihrer Schwester habe seit dem Tod des Vaters eine stille Vereinbarung bestanden, dass es sich auch bei diesen Konti und dem Bargeld im Tresor um Gelder des Erblassers handeln würde und ihre Schwester auch daran einen Pflichtteilsanspruch habe. Komme hinzu, dass der Vater der Rekurrentin zu jener Zeit bereits schwer krank gewesen sei und deshalb die in Frage stehenden Konti auf den Namen der Rekurrentin und nicht auf den Namen des Vaters eröffnet worden seien. Es sei im Übrigen auch heute noch nicht möglich, die Schwester der Rekurrentin als wirtschaftlich Berechtigte oder Kontoinhaberin einzutragen, weil sich die Banken weigern würden, eine Kontobeziehung mit Personen mit Wohnsitz in den USA aufzunehmen (act. 11).

4.2 Die Steuerverwaltung erklärt vernehmlassend, dass das Nachsteuerverfahren fristgerecht eingeleitet worden sei. Auch die Nachsteuerveranlagungen und der Einspracheentscheid seien fristgerecht eröffnet worden. Nach Rekurserhebung sei jedoch hinsichtlich die Steuerperiode 2008 am 31. Dezember 2023 die Verjährung eingetreten, welche von Amtes wegen zu berücksichtigen sei. Insofern sei der Rekurs hinsichtlich der Steuerperiode 2008 gutzuheissen, auch wenn die veranlagten Nachsteuerfaktoren materiell nicht zu beanstanden seien. Der Steuerverwaltung liege nur ein Formular A vor. Es handle sich um dasjenige der Bank D. _____ für den Kundenstamm _____. Als wirt-

schaftlich Berechtigte werde dort nur die Rekurrentin erwähnt. Als Quelle der Einkünfte werde "Muttergut und Erbschaft" vermerkt (Kontoeröffnungsblatt). B. _____ sel. sei lediglich eine Vollmacht eingeräumt worden (StV-act. A2.1). Die betreffende Bankverbindung laute auf die Rekurrentin, gleichwohl werde im Widerspruch zur Deklaration auf dem Formular A eine vollumfängliche Nichtzurechnung an sie verlangt. Es stehe der Rekurrentin selbstverständlich frei, Kopien weiterer Formulare A ins Recht zu legen. Im Rekurs würden im Wesentlichen nochmals die Vorbringen aus dem Nachsteuer- und Einspracheverfahren, mit denen bereits eine einlässliche Auseinandersetzung stattgefunden habe, wiedergegeben. Es werde deshalb nur noch auf einzelne Punkte nochmals eingegangen. Dem unveränderten Vorbringen, wonach nur B. _____ sel. sowohl an den ausschliesslich auf die Rekurrentin lautenden Bankbeziehungen als auch an den auf die Rekurrentin und ihn lautenden Bankbeziehungen wirtschaftlich berechtigt gewesen sei, sei entgegengehalten, dass die im Nachsteuerverfahren eingereichten Unterlagen aufzeigen würden, dass er einerseits auch über auf ihn allein lautende Bankbeziehungen verfüge habe (vgl. etwa einzelne Konti in StV-act. M, PQ, R). Die Rekurrentin lege andererseits unverändert keinerlei schlüssige Vorbringen für ihre Position vor. Vielmehr wirke es doch in privaten Verhältnissen sehr unüblich, für ausschliesslich fremde Vermögenswerte eine Vielzahl an auf den eigenen Namen oder auch als "compte-joint" lautende Bankverbindungen zu eröffnen, gerade auch dann, wenn der vorgebrachte wirtschaftliche Berechtigte über weitere eigene Bankbeziehungen verfüge habe, die er hätte verwenden können. Zudem habe die Rekurrentin durchaus auch über die Bankbeziehungen disponiert, indem sie etwa Gut- und Lastschriften sowie Barbezüge vorgenommen habe. So habe sie gemäss StV-act. A2 in eigenem Namen mit den Banken korrespondiert und diesen wiederholt Aufträge erteilt und Betragskündigungen etc. vorgenommen. StV-act. A2.12 zeige denn auch eine cockpitartige Aufstellung von Bankverbindungen, wovon die meisten mit "SCK" betitelt seien, was den Initialen der Rekurrentin entsprechen dürfte. Die Werte seien weiter in "SAFE", "Black" und "versteuert" unterteilt. Eine Kundenbeziehung zu einer Bank deute zudem prinzipiell auch auf eine wirtschaftliche Berechtigung an den hinterlegten Vermögenswerten hin. In casu würden jedenfalls keine Hinweise auf etwas anderes (z.B. Treuhandverhältnis o.ä.) vorliegen. Durch die auf sie bzw. und/oder lautenden Bankbeziehungen sei die Rekurrentin Kundin der betroffenen Banken. Die Rekurrentin leite sodann aus der Deklaration in ihrer Steuererklärung 2017 und dem Inventar (Schreiben vom 12. März 2024 an das Verwaltungsgericht) ihre Nichtberechtigung an den Vermögenswerten vor dem Tod von B. _____ sel. ab. Dazu sei lediglich angemerkt, dass die Steuererklärung 2017 noch nicht geprüft und veranlagt worden sei. Die Rekurrentin habe entsprechend keinerlei Gewissheit, dass ihre Deklaration akzeptiert werde.

5.

5.1 Die subjektive Zuordnung von Einkommen und Vermögen natürlicher Personen ist ein ungeschriebenes Element des Steuertatbestandes. Sie bildet ebenso Voraussetzung wie Schranke einer allgemeinen, auf Generalklauseln beruhenden Besteuerung des Reinvermögenszugangs (Art. 16 Abs. 1 DBG, Art. 7 Abs. 1 des Steuerharmonisierungsgesetzes [StHG; SR 642.14]) bzw. der Besteuerung des Reinvermögens (Art. 13 Abs. 1 StHG). Allgemein gilt, dass die subjektive Zuordnung im Steuerrecht mit der zivilrechtlichen Sichtweise übereinstimmt, es sei denn, das Gesetz sehe eine eigenständige steuerrechtliche Zurechnungsregel vor oder verfolge eine wirtschaftliche Betrachtungsweise (BGer 2C_941/2012, 2C_942/2012 vom 9. November 2013 E. 2.1; 2C_770/2016, 2C_771/2016 vom 26. September 2016 E. 2.2, je mit Hinweisen). Gelder auf einem auf den Namen eines Klienten eröffneten Bankkonto stehen im Eigentum der Bank, der Klient hat nur eine Forderung gegenüber der Bank (vgl. BGE 132 III 480 E. 4.2; weiter etwa BGer 5A_199/2022 vom 14. Juni 2023 E. 4.4.2 und 4A_438/2007 vom 29. Januar 2008 E. 5.1, mit Hinweisen). Entsprechend sind vorliegend die gegenüber den Banken bestehenden Forderungen zu beurteilen.

5.2 Auch im Nachsteuerverfahren gelten die allgemeinen Grundsätze zur Beweislast und Mitwirkungspflicht im System der gemischten Veranlagung (vgl. Art. 153 Abs. 3 DBG; § 146 Abs. 3 StG). Auch wenn im harmonisierten Steuerrecht an sich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass") herrscht, bedarf es keiner absoluten Gewissheit. Es genügt, dass die Veranlagungsbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vom Vorliegen eines rechtserheblichen Sachumstandes überzeugt ist (BGer 2C_480/2019 vom 12. Februar 2020 E. 2.3.1). Es ist zulässig und oft notwendig, dass sich die Behörden in ihrer Beweiswürdigung auch auf Indizien stützen und daraus Schlüsse auf relevante Tatsachen ziehen (sog. natürliche Vermutungen). Wenn die Steuerbehörde eine relevante Tatsache nicht mit verhältnismässigem Aufwand direkt feststellen kann, aber ein oder mehrere Indizien ihre Verwirklichung mit hinreichender Gewissheit vermuten lassen, steht es der Steuerpflichtigen frei, diese natürliche Vermutung zu entkräften, indem sie die Indizien (Vermutungsbasis), die relevante Tatsache (Vermutungsfolge) oder allenfalls auch den Erfahrungssatz, der Vermutungsbasis und Vermutungsfolge verbindet, widerlegt (sog. Gegenbeweis). Verletzt die Steuerpflichtige ihre Mitwirkungspflichten, kann dieses Verhalten ein Indiz für oder gegen die Verwirklichung einer steuerrelevanten Tatsache bilden (BGE 148 II 285 E. 3.1.2 mit Hinweisen). Gelangt die Behörde zu keiner derart gewichtigen Überzeugung, kommen die Beweislastregeln von Art. 8 ZGB zur Anwendung. Im

Abgaberecht gilt demnach, dass die Veranlagungsbehörde die Beweislast für die abgabebegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die abgabepflichtige Person für die abgabebefreienden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (sog. Normentheorie; BGE 143 II 661 E. 7.2).

6.

6.1 Die Steuerverwaltung hat sich bereits im Einspracheentscheid vom 9. Oktober 2023 mit der Aktenlage und den (im Wesentlichen mit den vorliegenden identischen) Vorbringen der Rekurrentin auseinandergesetzt. Namentlich führt die Steuerverwaltung die Bezeichnung der Kontoinhaber als gewichtiges Indiz an. Bezüglich der und/oder-Konti verweist sie auf die Vorschriften des Obligationenrechts zur einfachen Gesellschaft (Art. 530 ff.), zumal die Steuerpflichtige und ihr Vater gemäss ihrer Aussage die Mittel in der Vergangenheit zusammengelegt hätten (vgl. StV-act. B10). Infolge Geringfügigkeit verzichtete die Steuerverwaltung bezüglich der Gemeinschaftskonti für das Jahr 2016 auf eine Korrektur zulasten der Steuerpflichtigen im Umfang der ihr zustehenden Quote von 5/8, anstelle der veranlagten 50 % (StV-act. B9). Gestützt auf die Fakten- und Indizienlage kam die Steuerverwaltung zum Schluss, dass die vorgenommene Nachsteuerveranlagung mit der Zurechnung der auf die Steuerpflichtige lautenden Einzelkonti zu 100 % und die Gemeinschaftskonti zu 50 % zu bestätigen sei. Diesen Feststellungen sowie den überzeugenden Ausführungen in der Vernehmlassung vom 2. Mai 2024 (vgl. vorstehende E. 4.2) kann gefolgt werden, darauf ist an dieser Stelle zu verweisen.

6.2 Demgegenüber gelingt es der Rekurrentin nicht, die Schlussfolgerungen der Steuerverwaltung bzw. die natürliche Vermutung, dass der Rekurrentin die auf sie lautenden Konti zu 100 % und die und/oder-Konti zu 50 % (bzw. die jeweiligen Forderungen daraus) zuzuordnen sind, zu widerlegen oder auch nur zu erschüttern (sog. Gegenbeweis; vgl. vorstehende E. 5.2). Ihre Vorbringen erschöpfen sich im Wesentlichen in unsubstantiierten Parteibehauptungen.

6.2.1 So überzeugt nicht, dass die Deklaration in der Steuererklärung 2017 – welche in Kenntnis des vorliegenden Nachsteuerverfahrens abgegeben wurde (vgl. StV-act. B4) – irgendeinen beweiskräftigen Rückschluss auf die (bisherigen) tatsächlichen, wirtschaftlichen Verhältnisse der bis anhin nicht deklarierten Vermögenswerte zulassen sollte. Die von der Steuerpflichtigen erstellte Steuererklärung selbst stellt keine Urkunde dar, sie ist im vorliegenden Verfahren als reine Parteibehauptung zu werten.

6.2.2 Ebenso erschüttern der partielle Erbteilungsvertrag vom 11./19. Februar 2024 und das angehängte Inventar sowie die getätigten Überweisungen an die Schwester der Rekurrentin (Rek-act. 1, 6, 7) die Schlussfolgerungen der Steuerverwaltung nicht. Der Erbteilungsvertrag und das Inventar wurden von der Rekurrentin (und ihrer Schwester) offensichtlich in Kenntnis des vorliegenden Nachsteuerverfahrens (und eines drohenden Steuerstrafverfahrens) aufgesetzt. Gegen eine Vergrösserung der Erbmasse dürfte die Schwester der Rekurrentin nichts einzuwenden gehabt haben. Bei Einigkeit können die Erben ferner frei vereinbaren wie die Erbschaft zu teilen ist (vgl. Art. 607 Abs. 1 ZGB). Aus beweisrechtlicher Sicht kann die Rekurrentin daraus für das vorliegende Verfahren jedenfalls nichts für sich ableiten.

6.2.3 Das von der Steuerverwaltung ins Recht gelegte Formular A (in StV-act. A2.1), welches sich im aufgefundenen Tresor in der Mappe "unversteuert" befand, untermauert die Schlussfolgerungen der Steuerverwaltung (vgl. hierzu auch die vorstehenden Ausführungen der Steuerverwaltung in E. 4.2). Dass dieses Formular "fahrlässig" falsch ausgefüllt worden sei, ist demgegenüber als reine Schutzbehauptung zu werten. Vielmehr musste sich die Rekurrentin der Wichtigkeit ihrer Angaben bewusst sein, wird im entsprechenden Formular doch unter Verweis auf die (nicht unerheblichen) Straffolgen ausdrücklich (fett markiert) darauf hingewiesen, dass das vorsätzlich falsche Ausfüllen des Formulars strafbar sei. Im Übrigen ist nicht ersichtlich und auch nicht substantiiert dargetan, weshalb die Feststellung des wirtschaftlich Berechtigten nicht mehr möglich sein soll bzw. weshalb es der Rekurrentin als Kontoinhaberin und Erbin oder ihrem Rechtsanwalt (mit einer entsprechenden Vollmacht) nicht möglich war – entsprechend der Aufforderung des Gerichts – die übrigen Formulare A einzureichen. Mit Blick auf die stetig fortschreitende 15-jährige Verwirkungsfrist [vgl. auch nachfolgende E. 6.3]) ist denn auch die Frage aufzuwerfen, ob das diesbezügliche Fristerstreckungsgesuch allenfalls eine Hinauszögerung des vorliegenden Verfahrens bewirken wollte, was vor dem Hintergrund des Verbots des Rechtsmissbrauchs selbstredend nicht angehen kann. Die stattdessen eingereichten Vollmachten und Unterschriftenkarten (Rek-act. 2–5) belegen ebenso wenig eine wirtschaftliche Berechtigung des Vaters der Rekurrentin. Vielmehr weisen (auch) diese die Rekurrentin explizit als Kontoinhaberin aus. Aktenkundig ist sodann auch, dass die Rekurrentin teilweise explizit Gelder auf die entsprechenden Konten überwies mit dem Hinweis "eigenes Konto" (vgl. etwa StV-act. A2.1 betreffend das Konto bei der D. _____-Bank). Es ist sodann (insbesondere bei alleinstehenden Personen) nicht ungewöhnlich, dass einer nahestehenden Person (mit welcher die Rekurrentin nota bene an derselben Adresse lebte und gemäss ihrer eigenen Aussage gegenüber den Behörden den Lebensunterhalt

gemeinsam bestritt) eine Kontovollmacht eingeräumt wird. Aus diesem Umstand lässt sich jedoch keine zivilrechtliche oder wirtschaftliche Berechtigung der bevollmächtigten Person am entsprechenden Bankkonto ableiten. Der Vollmacht bei der D. _____-Bank (Rek-act. 2) lässt sich etwa entnehmen, dass dem Vater der Rekurrentin kein Recht eingeräumt wurde, Untervollmachten zu erteilen, was ferner nicht auf eine das übliche Mass überschreitende Vollmacht oder gar auf eine wirtschaftliche Berechtigung schliessen lässt.

6.2.4 Sodann vermag auch das Argument, wonach es der Rekurrentin mit ihrem Einkommen gar nicht möglich gewesen wäre, ein Vermögen in dieser Höhe anzusparen und keine Anhaltspunkte für eine Schenkung des Vaters vorliegen würden, nicht zu überzeugen. So zeigt etwa die Angabe "Quelle der Einkünfte: Muttergut und Erbschaft" auf dem aktenkundigen Kontoeröffnungsblatt vom November 2014 der Bank D. _____ (in StV-act. A2.1) exemplarisch und in aller Deutlichkeit auf, dass neben dem Erwerbseinkommen der Rekurrentin offensichtlich auch andere (bisher am Fiskus vorbeigesteuerte) Einkunfts- und Vermögensquellen hierfür in Frage kommen.

6.2.5 Schliesslich erschöpft sich auch das Vorbringen, wonach der Vater der Rekurrentin "zu jener Zeit" bereits schwer krank gewesen sei, weshalb die in Frage stehenden Konti auf den Namen der Rekurrentin eröffnet worden seien, in einer unsubstantiierten Parteibehauptung. Ebenso bleibt unklar, was die Rekurrentin vorliegend daraus ableiten will, dass ihre Schwester mit Wohnsitz in den USA nicht als wirtschaftlich berechtigte Kontoinhaberin eingetragen werden könne, steht und stand doch deren wirtschaftliche Berechtigung an den nicht deklarierten – auf die Rekurrentin und ihren Vater lautenden – Konti jedenfalls bis zum 12. März 2016 gar nie zur Debatte.

6.3 Mit der Steuerverwaltung ist indessen festzuhalten, dass bezüglich der Steuerperiode 2008 zwischenzeitlich (i.c. am 31. Dezember 2023) die Verwirkung gemäss Art. 152 Abs. 3 DBG und § 145 Abs. 3 StG eingetreten ist. Nach den genannten Bestimmungen erlischt das Recht, eine Nachsteuer festzusetzen, 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, auf die sie sich bezieht. Das Nachsteuerverfahren muss entsprechend 15 Jahre nach der entsprechenden Steuerperiode rechtskräftig abgeschlossen sein. Die Frist von Art. 152 Abs. 3 DBG und § 145 Abs. 3 StG läuft damit im Regelfall am 31. Dezember ab. Ein Nachsteuerverfahren ist nur rechtskräftig abgeschlossen, wenn der letztinstanzliche Entscheid über eine eröffnete Nachsteuerfügung innerhalb der Verwirkungsfrist in Rechtskraft erwachsen ist. Diese Rechtskraft kann unter Umständen erst mit dem bundesgerichtlichen Urteil eintreten (vgl. Martin E. Looser, in: Kommentar zum Schweizeri-

schen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl. 2022, Art. 152 N 1b, mit Hinweisen). Die Verwirkungsfristen des Nachsteueranspruchs sind von Amtes wegen zu berücksichtigen (BGE 138 II 169 E. 3.2 ff.).

7. Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Nachsteuerveranlagungen betreffend die Steuerperioden 2008–2016 materiell nicht zu beanstanden sind. Die Rekurrentin vermag mit ihren Anträgen nicht durchzudringen. Infolge Verwirkung des Nachsteueranspruchs betreffend die Steuerperiode 2008 muss auf die Nachsteuererhebung der entsprechenden Steuerperiode jedoch verzichtet werden. Der Rekurs ist insofern – entsprechend dem Antrag der Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung – teilweise gutzuheissen. Im Übrigen ist der Rekurs abzuweisen.

8.

8.1 Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht werden der unterliegenden Partei ganz bzw. bei teilweiser Gutheissung im Verhältnis des Unterliegens auferlegt (§ 120 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 DBG). Die Kosten werden aufgrund des Zeit- und Arbeitsaufwands, der Wichtigkeit und Schwierigkeit der Sache sowie des Streitwerts (§ 1 Abs. 2 Verordnung über die Kosten im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht [KoV VG; BGS 162.12]) auf Fr. 4'000.– festgesetzt. Vorliegend unterliegt die Rekurrentin weitgehend. Sie dringt mit keinem ihrer Anträge durch. Die teilweise Gutheissung erfolgt einzig aufgrund der von Amtes wegen zu berücksichtigenden Verwirkung des Nachsteueranspruchs betreffend die Steuerperiode 2008, welche durch Zeitablauf erst während der Hängigkeit des vorliegenden Verfahrens eingetreten ist und deren Beachtung ferner nicht von der Rekurrentin, sondern von der Steuerverwaltung beantragt wurde. Die Frage der Verwirkung hat denn auch den Verfahrensaufwand nicht massgeblich beeinflusst. Im Übrigen hat die Rekurrentin das vorliegende Nachsteuerverfahren durch die Nichterfüllung ihrer Pflicht zur wahrheitsgetreuen Deklaration veranlasst (zum sog. Verursacherprinzip: Art. 153 Abs. 3 DBG i.V.m. Art. 144 Abs. 2 DBG; § 146 Abs. 3 i.V.m. § 120 Abs. 2 StG; vgl. auch Martin E. Looser, a.a.O., Art. 153 N 6). Folglich rechtfertigt es sich, der Rekurrentin die Verfahrenskosten vollumfänglich aufzuerlegen. Sie werden mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss in nämlicher Höhe verrechnet.

8.2 In Nachachtung der vorstehenden Überlegungen zu den Gerichtskosten ist der weitgehend unterliegenden Rekurrentin keine Parteienschädigung zuzusprechen (§ 120 Abs. 3 StG e contrario; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] e contrario). Der Rekursgegnerin

kann keine Entschädigung zugesprochen werden, da sie keine steuerpflichtige Person ist (§ 120 Abs. 3 StG).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde und der Rekurs werden insoweit gutgeheissen, als die Nachsteueranlagen betreffend die Steuerperiode 2008 zufolge Eintritts der Festsetzungsverwirkung aufgehoben werden. Im Übrigen werden der Rekurs und die Beschwerde abgewiesen.
2. Es wird eine Spruchgebühr von Fr. 4'000.– erhoben, die vollumfänglich der Rekurrentin auferlegt und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss verrechnet wird.
3. Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.
4. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Luzern Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht werden.
5. Mitteilung an den Rechtsvertreter der Rekurrentin (im Doppel), an die Steuerverwaltung des Kantons Zug, an die Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern sowie (im Dispositiv, zum Vollzug von dessen Ziff. 2) an die Finanzverwaltung des Kantons Zug.

Zug, 16. September 2024

Im Namen der
ABGABERECHTLICHEN KAMMER
Die Vorsitzende

Die Gerichtsschreiberin

versandt am