



## 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. \_\_\_\_\_ als Erbin von B. \_\_\_\_\_ sel.**

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 22

A. A. \_\_\_\_\_ ist die Tochter und – zusammen mit ihrer in den USA lebenden Schwester – Erbin des am 12. März 2016 verstorbenen B. \_\_\_\_\_ sel. (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 un versteuerte Vermögenswerte gemäss Art. 112 DBG bzw. Art. 39 StHG meldete (vgl. A 2023 21-StV-act. A1, A2.1–A2.13). Die Steuerverwaltung eröffnete daraufhin gegenüber A. \_\_\_\_\_ als Steuersukzessorin von B. \_\_\_\_\_ sel. mit Schreiben vom 20. Dezember 2018 ein Nachsteuerverfahren für die Steuerperioden 2008–2016 und forderte verschiedene Unterlagen ein (StV-act. 1). Am 19. Juli 2019 reichte der Vertreter der Steuerpflichtigen eine Stellungnahme inkl. Beilagen ein (StV-act. 2).

Am 11. August 2023 eröffnete die Steuerverwaltung die Nachsteuerveranlagungen (StV-act. 3). Dagegen erhob A. \_\_\_\_\_ am 1. September 2023 Einsprache (StV-act. 4). Mit Einspracheentscheid vom 9. Oktober 2023 trat die Steuerverwaltung auf die Einsprache hinsichtlich der beantragten Höherveranlagung des Erblassers nicht ein und wies den Antrag auf eine limitierte Veranlagung und Fakturierung gegenüber A. \_\_\_\_\_ ab bzw. verwies diesen ins Haftungsverfahren (StV-act. 5).

B. Am 9. November 2023 gelangte die anwaltlich vertretene A. \_\_\_\_\_ als Erbin von B. \_\_\_\_\_ sel. an das 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. Zusammengefasst seien sämtliche auf die Rekurrentin bzw. auf die Rekurrentin und/oder B. \_\_\_\_\_ sel. lautenden (bisher nicht deklarierten) Bankbeziehungen ausschliesslich B. \_\_\_\_\_ sel. zuzurechnen. Es sei zudem festzustellen, dass das Nachsteuerverfahren nur gegenüber der Erbin A. \_\_\_\_\_ für die Steuerjahre 2008 bis 2016 rechtsgültig eingeleitet worden sei und davon nur ihr Erbteil von 5/8 betroffen sei, sodass ihr gegenüber nur 5/8 der Nachsteuern zu verfügen und in Rechnung zu stellen seien (act. 1).

C. Das Gericht ersuchte die Rekurrentin mit Schreiben vom 13. November 2023 um Bekanntgabe sämtlicher Erben von B. \_\_\_\_\_ sel. und deren Adressen (act. 2). Innert erstreckter Frist liess die Rekurrentin eine Kopie der Erbenbescheinigung vom 13. Juli 2016 einreichen und die Adresse der in den USA lebenden Schwester der Rekurrentin, D. \_\_\_\_\_, bekanntgeben (act. 5; Rek-act. 1). In der Folge ersuchte das Gericht D. \_\_\_\_\_ bis am 15. März 2024 mitzuteilen, ob sie sich als Partei dem Rekurs ansch-

liessen oder allenfalls andere Anträge stellen wolle. In beiden Fällen (bei Konstituierung als Partei oder bei Verzicht auf eine aktive Teilnahme am Verfahren) werde sie gebeten, ein schweizerisches Zustelldomizil zu bezeichnen (act. 8). D. \_\_\_\_\_ liess sich daraufhin nicht vernehmen und bezeichnete auch kein Zustelldomizil in der Schweiz.

D. 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. 9).

E. Die Steuerverwaltung beantragte mit Vernehmlassung vom 6. 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 (act. 11).

F. 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. 12).

G. 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. 13). Das Gericht leitete eine Kopie dieser Eingabe an den Rechtsanwalt der Rekurrentin weiter (act. 14), woraufhin dieser am 4. Juni 2024 seinerseits um Fristerstreckung ersuchte (act. 15). 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. 16, Rek-act. 3–8).

H. 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.

1.3 In abgaberechtlichen Verfahren kommt – anders etwa als in zivilrechtlichen Verfahren, wo für eine Erbengemeinschaft eine notwendige Streitgenossenschaft besteht – jedem Mitglied einer Gesamthandschaft eine individuelle Parteistellung zu, soweit belastende oder pflichtbegründende Anordnungen in Frage stehen (BGer 9C\_611/2022 vom 14. März 2023 E. 1.3.4 mit Hinweisen). Der Rekurrentin als Erbin von B. \_\_\_\_\_ sel. kommt demnach, auch bei alleinigem Auftreten vor Verwaltungsgericht, Parteistellung zu. Die Schwester der Rekurrentin, welche durch ihr Stillschweigen konkludent ihr Desinteresse am vorliegenden Verfahren erklärte, wird vorliegend nicht mehr als weitere Verfahrensbeteiligte geführt, womit auch eine Urteilszustellung an sie entfällt, zumal – mit Blick auf den Ausgang des vorliegenden Verfahrens – nicht ersichtlich ist, inwiefern ihr hieraus ein Nachteil entstehen würde.

Auf den Rekurs ist nach dem Gesagten grundsätzlich einzutreten. Anfechtungsobjekt bildet vorliegend allerdings im Wesentlichen ein Nichteintretensentscheid der Steuerverwaltung. Bei einer diesbezüglichen Gutheissung könnte das Verwaltungsgericht die Sache einzig an die Steuerverwaltung zurückweisen mit der Anweisung, auf die Einsprache einzutreten und materiell zu entscheiden. Die materielle Prüfung der Rechtmässigkeit der Nachsteuerveranlagungen ist demnach nicht Streitgegenstand und vom Verwaltungsgericht folglich nicht zu beurteilen (vgl. BGer 2C\_454/2019 vom 21. Juni 2019 E. 2; VGer ZG A 2022 26/A 2022 27 vom 21. Februar 2023 E. 1.3, mit Hinweisen). Dementsprechend ist auf das Rechtsbegehren, die streitgegenständlichen Bankkonti seien beim Erblasser neu zu 100 % zu berücksichtigen (act. 1, Rechtsbegehren 1a), von vornherein nicht einzutreten. Zumindest sinngemäss wird jedoch auch das Eintreten auf die Einsprache verlangt, insofern ist auf den Rekurs einzutreten (zum Feststellungsbegehren [act. 1, Rechtsbegehren 1b] vgl. nachfolgende E. 6.2). 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 kantonaler 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 vorliegend im Wesentlichen, ob die Steuerverwaltung hinsichtlich der verlangten Höherveranlagung des Erblassers mangels Rechtsschutzinteresses zu Recht nicht auf die Einsprache der Rekurrentin eingetreten ist. Im Weiteren ist umstritten, ob gegenüber der Rekurrentin nur 5/8 der Nachsteuern zu verfügen und in Rechnung zu stellen sind bzw. ob hierüber im vorliegenden Verfahren eine Feststellung zu treffen ist. Das Nachsteuerverfahren als solches ist nicht umstritten.

4.

4.1 Die Rekurrentin bringt zusammengefasst vor, der Erblasser sei an den streitgegenständlichen, nicht deklarierten (teilweise nur auf die Rekurrentin, teilweise auf sie "und/oder" den Erblasser lautenden) Konti allein wirtschaftlich berechtigt gewesen, weshalb ihm diese vollumfänglich zuzurechnen seien (vgl. act. 9, 16). Die Rekursgegnerin begründe ihren (teilweisen) Nichteintretensentscheid mit dem fehlenden Rechtsschutzinteresse, insbesondere damit, dass das Interesse am Vermeiden eines weiteren Nachsteuerverfahrens bei einer anderen Person als dem Erblasser liegen dürfte. Die Rekursgegnerin zitiere in diesem Zusammenhang BGer 9C\_611/2022 vom 14. März 2023 E. 2.3. Diesem Urteil lasse sich aber nicht entnehmen, dass das Interesse an der Vermeidung eines weiteren Nachsteuerverfahrens nicht bei einer anderen Person als dem Steuerpflichtigen liegen müsse. Vielmehr erachte es das Bundesgericht sogar als denkbar, "dass das Rechtsmittel zwar ohne abgaberechtliche Wirkung bleibt, es aber insofern bedeutsam ist, als andere Rechtsgebiete auf die abgaberechtliche Beurteilung abstellen" (E. 2.3.2.2 a.E.). Weiter führe das Bundesgericht aus, dass ausnahmsweise "das Rechtsschutzinteresse selbst bei beantragter Höherveranlagung zu bejahen" sei, "nämlich dann, wenn dadurch in einer Folgeperiode niedrigere Steuern anfallen oder beispielsweise ein ansonsten drohendes Nachsteuer- oder Steuerhinterziehungsverfahren abgewendet werden kann" (E. 2.3.2.3). Davon, dass es sich dabei um den gleichen Steuerpflichtigen handeln müsse, sei indes keine Rede. Im zitierten Bundesgerichtsurteil ginge es den Beschwerdeführern um die Verbesserung ihrer Chancen bei der Durchsetzung von zivilrechtlichen, d.h. erbrechtlichen Ansprüchen, was gemäss Bundesgericht auf eine Zweckentfremdung des Steuerverfahrens hinauslaufe und keinen Schutz verdiene. In casu gehe es demgegenüber allein darum, dass die Rekurrentin kein Vermögen und Einkommen versteuern müsse, das ihr nicht zuzurechnen sei, und dabei Gefahr laufe, dass gegen sie in Bezug auf diese Steuerfaktoren ein Steuerstrafverfahren eröffnet werde. Das Rechtsschutzinteresse sei daher gegeben und die Rekursgegnerin sei zu Unrecht nicht auf die Einsprache (teilweise) eingetreten. Schliesslich weise die Rekursgegnerin das Begehren ab, gegenüber der Rekurrentin nur 5/8 der Nachsteuern zu verfügen und in Rechnung zu stellen, und verweise

auf das Bezugsverfahren (Haftungsverfügung). Sie begründe dies damit, dass wegen der Unteilbarkeit des Steuerobjekts die Behörde den ganzen Steueranspruch geltend machen müsse. Die Rekursgegnerin verhalte sich widersprüchlich, indem sie A. \_\_\_\_\_ nicht nur 5/8, sondern entgegen ihrer Rechtsüberzeugung den ganzen Steuerbetrag in Rechnung gestellt habe. Dies sei auch mit dem Einspracheentscheid nicht korrigiert worden, obwohl (schon) mit der Einsprache der entsprechende Antrag gestellt worden sei. Die Rekursgegnerin habe diesen Antrag zu Unrecht abgewiesen (act. 1).

4.2 Die Steuerverwaltung erklärt vernehmlassend, dass das Nachsteuerverfahren fristgerecht eingeleitet worden sei. Auch die Nachsteuerveranlagungen und der Einspracheentscheid seien fristgerecht eröffnet worden. Nach Rekurerhebung sei jedoch hinsichtlich die Steuerperiode 2008 am 31. Dezember 2023 die Verjährung (recte: Verwirkung) eingetreten, welche von Amtes wegen zu berücksichtigen sei. Insofern sei der Rekurs hinsichtlich der Steuerperiode 2008 gutzuheissen. 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. Wie bereits im Einspracheentscheid festgehalten sei, werde zur Ergreifung eines Rechtsmittels ein hinreichendes Rechtsschutzinteresse vorausgesetzt. Diese Frage stelle sich steuerrechtlich etwa im Zusammenhang mit sog. Nullveranlagungen. Ergebe sich eine solche, fehle es der steuerpflichtigen Person regelmässig an einem Feststellungs- oder einem andersartigen Rechtsschutzinteresse, das sie zur Anfechtung des Entscheids berechtigen könnte. Anders könne es sich verhalten, wenn die Nullveranlagung unmittelbare Rechtswirkungen entfalte, deren Klärung keinen Aufschub erdulden würden. Ausnahmsweise sei das Rechtsschutzinteresse selbst bei beantragter Höherveranlagung zu bejahen, nämlich dann, wenn dadurch in einer Folgeperiode niedrigere Steuern anfallen oder beispielsweise ein ansonsten drohendes Nachsteuer- oder Steuerhinterziehungsverfahren abgewendet werden könne (BGer 9C\_611/2022 vom 14. März 2023 E. 2.3). Gemäss dem nämlichen Entscheid bestehe auch kein Anspruch auf Höherveranlagung, wenn diese ausschliesslich mit dem Erbrecht begründet werde. Das Bundesgericht verweise auf ältere Rechtsprechung, etwa, dass kein Risiko bestünde, in ein weiteres Nachsteuer- und Hinterziehungsverfahren verwickelt zu werden. Wie aus der Rekurschrift unmissverständlich hervorgehe, sei der vorliegende Rekurs im Wesentlichen, wenn nicht sogar ausschliesslich, darin begründet, ein Steuerstrafverfahren gegen die Rekurrentin zu verhindern. Ein Anspruch auf Höherveranlagung sei gleichwohl zu verneinen, denn streitbetroffen seien nur Bankbeziehungen, die ausschliesslich auf die Rekurrentin bzw. die Rekurrentin und/oder

B. \_\_\_\_\_ sel. lauteten. Sei die Rekurrentin aber infolge des sie selbst betreffenden Streitgegenstandes ohnehin involviert, habe sie ihre eigenen Vorbringen in einem eigenen Veranlagungs- bzw. Rechtsmittelverfahren geltend zu machen. Hinzu komme, dass der vorliegende Rekurs auch erbrechtsgetrieben sei, denn der partielle Erbteilungsvertrag halte fest, dass die vollständige Erbteilung erst erfolge, wenn über alle Steuern des Nachlasses und deren Folgen definitiv abgerechnet worden sei. Ein solcher erbrechtlicher Hintergrund schliesse gemäss dem vorstehend ausgeführten einen Anspruch auf Höherveranlagung ebenfalls aus. Auch wenn sich die Steuerbehörde zur Durchsetzung des Steueranspruchs nur an eine Steuersukzessorin halte, müsse sie wegen der Unteilbarkeit des Steuerobjekts den ganzen Steueranspruch geltend machen. Mit ihren Ansprüchen auf Verrechnungsbeschränkung sei die Rekurrentin ins Haftungsverfahren zu verweisen. Folglich sei bezüglich der Steuerperioden 2009–2016 am Nichteintretensentscheid festzuhalten und der Rekurs abzuweisen (act. 11).

5.

5.1 Obwohl nicht explizit im DBG und im StG erwähnt, setzt die Zulässigkeit eines Rechtsmittels generell das Vorliegen einer materiellen Beschwerde der beschwerde- bzw. rekursführenden Partei voraus. Dies ist in § 62 Abs. 1 lit. b und c VRG als subsidiär anwendbarem Verfahrensgesetz (§ 121 Abs. 1 und § 105 Abs. 2 StG i.V.m. § 74 Abs. 2 und § 75 Abs. 2 VRG) denn auch entsprechend festgehalten. Materiell beschwert ist diejenige Person, die durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung des Entscheids hat. Mit anderen Worten ist ein Rechtsschutzinteresse erforderlich. Gleiche Regelungen zum Beschwerderecht finden sich ferner in Art. 89 Abs. 1 lit. b und c des Bundesgesetzes über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110), welche aufgrund der Beschwerdemöglichkeit ans Bundesgericht gemäss Art. 146 DBG und § 138 StG ebenfalls relevant sind. Das Rechtsschutzinteresse besteht im Umstand, dass mit dem Rekurs ein materieller oder ideeller Nachteil vermieden werden kann, den der angefochtene Entscheid mit sich bringen würde (siehe generell zur materiellen Beschwerde und zum Rechtsschutzinteresse: Kiener/Rütsche/Kuhn, Öffentliches Verfahrensrecht, 3. Aufl. 2021, Rz. 1430 ff. mit Hinweisen; sowie speziell im Steuerrecht: Hunziker/Bigler, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl. 2022, Art. 140 N 22 ff.). Das schutzwürdige Interesse muss nicht nur bei der Rekurs- bzw. Beschwerdeeinreichung, sondern auch noch im Zeitpunkt der Urteilsfällung aktueller und praktischer Natur sein. Fällt es im Verlaufe des Verfahrens dahin, wird die Sache als erledigt erklärt; fehlte es schon bei Rekurs- und Beschwerdeein-

reichung, ist auf die Eingabe nicht einzutreten (vgl. BGE 142 I 135 E. 1.3.1; 139 I 206 E. 1.1).

5.2 Von einem hinreichenden schutzwürdigen Interesse darf allgemein ausgegangen werden, falls durch die Gutheissung des Rechtsmittels ein ansonsten drohender praktischer materieller oder ideeller Nachteil abgewendet werden kann (BGE 147 I 478 E. 2.2; 145 II 259 E. 2.3; 141 II 50 E. 2.1). Zu verlangen ist folglich, dass die Situation der rekurs- bzw. beschwerdeführenden Person durch den Ausgang des Verfahrens überhaupt in rechtserheblicher Weise verbessert werden kann (vgl. BGE 139 II 499 E. 2.2). Wenn selbst die Gutheissung des Rechtsmittels zu keinem anderen Ergebnis führen würde, kann kein rechtserhebliches Rechtsschutzinteresse vorliegen. Gleiches gilt, falls Rechtsfragen aufgeworfen werden, die im betreffenden Fall von keinerlei Bedeutung sind (BGer 2C\_1000/2021 vom 29. Dezember 2022 E. 2.2; 2C\_392/2020 vom 1. Juli 2020 E. 2.3.2; 2C\_514/2017 vom 13. Dezember 2017 E. 2.2.2), oder wenn der rekurs- bzw. beschwerdeführenden Person lediglich die Begründung einer Verfügung bzw. eines Entscheids missfällt. Der formellen und materiellen Rechtskraft einer Verfügung zugänglich ist zwar die Entscheidformel (das Dispositiv), nicht aber die Sachverhaltsfeststellungen oder die Erwägungen zur Rechtslage (die Motive). Aus diesem Grund kann nur das Dispositiv Bindungswirkung entfalten, sodass auch nur dieses anfechtbar ist (BGE 140 I 114 E. 2.4.2; siehe auch BGE 147 II 227 E. 5.4.8.2; 144 V 418 E. 4.2).

5.3 Die Frage nach dem hinreichenden schutzwürdigen Interesse tatsächlicher oder rechtlicher, aktueller und praktischer Natur weist auch eine spezifisch abgaberechtliche Dimension auf. Die Frage kam in der jüngeren Vergangenheit insbesondere im Zusammenhang mit den sog. Nullveranlagungen auf. Ergibt sich eine solche, fehlt es der steuerpflichtigen Person regelmässig an einem Feststellungs- oder einem andersartigen Rechtsschutzinteresse, das sie zur Anfechtung des Entscheids berechtigen könnte (BGE 140 I 114 E. 2.4.1; 140 I 114 E. 2.4.4). Anders könnte es sich verhalten, wenn die Nullveranlagung – trotz Fehlens einer in der streitbetroffenen Steuerperiode zu bezahlenden Steuer – unmittelbare Rechtswirkungen entfaltet, deren Klärung keinen Aufschub erduldet (BGer 2C\_452/2022 vom 3. Juni 2022 E. 2.3; 2C\_1055/2020 vom 3. März 2021 E. 1.2.2.3; 2C\_514/2017 vom 13. Dezember 2017 E. 2.3.2). Von einem schutzwürdigen Interesse an der Aufhebung oder Änderung einer Veranlagungsverfügung ist regelmässig zu sprechen, wenn – sofern nicht ohnehin eine Nullveranlagung besteht – hinsichtlich der streitbetroffenen Steuerperiode um tiefere Steuerfaktoren bzw. insgesamt eine niedrigere Steuerbelastung nachgesucht wird (BGer 2C\_233/2017 vom 13. April 2018 E. 2.2; 2C\_253/2014,

2C\_254/2014 vom 11. Dezember 2014 E. 3.2). Dabei kann es sich unter Umständen auch erst um eine künftige Steuerperiode handeln. Denkbar ist ferner, dass das Rechtsmittel zwar ohne abgaberechtliche Wirkung bleibt, es aber insofern bedeutsam ist, als andere Rechtsgebiete auf die abgaberechtliche Beurteilung abstellen. Dies kann ein hinreichendes schutzwürdiges Interesse begründen. Ausnahmsweise ist das Rechtsschutzinteresse selbst bei beantragter Höherveranlagung zu bejahen, nämlich dann, wenn dadurch in einer Folgeperiode niedrigere Steuern anfallen oder beispielsweise ein ansonsten drohendes Nachsteuer- oder Steuerhinterziehungsverfahren abgewendet werden kann (BGer 2C\_1000/2021 vom 29. Dezember 2022 E. 2.2; 2C\_392/2020 vom 1. Juli 2020 E. 2.4.3; zum Ganzen: BGer 9C\_611/2022 vom 14. März 2023 E. 2.3.2.1 ff., mit weiteren Hinweisen).

## 6.

6.1 Bezüglich dem fehlenden Rechtsschutzinteresse an der beantragten Höherveranlagung des Erblassers ist der Steuerverwaltung zuzustimmen, wobei auf deren Ausführungen im angefochtenen Einspracheentscheid verwiesen werden kann. Die Argumentation der Rekurrentin läuft dabei insofern ins Leere, als sie betreffend die auf sie persönlich lautende Nachsteuerveranlagung selbstredend das Recht hat, entsprechende Rechtsmittel zu erheben, was sie denn auch getan hat (vgl. hierzu das Parallelverfahren A 2023 21). Damit steht ihr die Möglichkeit offen, sich im dafür vorgesehenen Verfahren gegen das sie betreffende – gleichzeitig eingeleitete – Nachsteuerverfahren zur Wehr zu setzen und so auch einem allfällig drohenden Steuerstrafverfahren entsprechend zu begegnen. Die Vermeidung eines Nachsteuerverfahrens an sich steht vorliegend ohnehin nicht (mehr) zur Diskussion, weder betreffend den Erblasser noch betreffend die Rekurrentin persönlich. Geht es hier doch nicht um eine Höherveranlagung im ordentlichen Veranlagungsverfahren, sondern sind die entsprechenden Nachsteuern bereits verfügt und eben hier bzw. im Parallelverfahren A 2023 21 angefochtenen. Es ist nicht ersichtlich, was die Rekurrentin darüber hinaus im vorliegenden Verfahren, in welchem sie zwar in eigenem Namen, aber als Steuersukzessorin des Erblassers auftritt, mit der beantragten Höherveranlagung des Erblassers als drohenden praktischen materiellen oder ideellen Nachteil abgewendet haben will. Daran ändern schliesslich auch ihre Verweise auf BGer 9C\_611/2022 vom 14. März 2023 nichts. Die Steuerverwaltung ist nach dem Gesagten diesbezüglich zu Recht nicht auf die Einsprache der Rekurrentin eingetreten.

6.2 Zum Feststellungsantrag der Beschwerdeführerin ist festzuhalten, dass sowohl die definitiven Nachsteuerrechnungen als auch die Nachsteuerveranlagungen vom 11. August

2023 (StV-act. 3) auf den Erblasser ("B. \_\_\_\_\_ selig" mit entsprechender Personen-ID) lauten und keine Feststellungen über den Umfang der Nachbesteuerung, welcher durch die Rekurrentin zu tragen sein wird, getroffen wurden. Mithin war der (künftige) Anteil der Nachbesteuerung, welcher von der Rekurrentin als Erbin des von der Nachsteuer betroffenen Erblassers zu tragen sein wird, nicht vom Streitgegenstand der angefochtenen Veranlagungsverfügungen umfasst (vgl. in diesem Sinne auch vorstehende E. 5.2; vgl. ferner BGE 136 II 165 E. 5, wonach Vorbringen nur im Rahmen des Streitgegenstandes zulässig sind und sich dieser im Laufe des Instanzenzuges grundsätzlich nur verengen, nicht aber erweitern kann). Auch im hier angefochtenen Einspracheentscheid finden sich – sowohl in der Begründung als auch namentlich im Dispositiv – keine Feststellungen über den entsprechenden Haftungsumfang der Rekurrentin als Erbin. Abgesehen davon fehlte bzw. fehlt es der Rekurrentin – sowohl im Einsprache- als auch im vorliegenden Rekursverfahren – an einem schutzwürdigen Feststellungsinteresse, hat sie doch die Möglichkeit, im Rahmen des Steuerbezugsverfahrens die Frage ihrer Haftung klären zu lassen bzw. diese dort im Sinne eines Leistungs- bzw. Gestaltungsbegehrens geltend zu machen (vgl. zur Subsidiarität von Feststellungsbegehren: BGE 126 II 300 E. 2c; BGer 2C\_240/2020 vom 21. August 2020 E. 1.3 mit weiteren Hinweisen; vgl. in diesem Zusammenhang ferner auch § 12 Abs. 1 StG; Art. 12 Abs. 1 DBG; Peter Locher, in: Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Bd. I, 2. Aufl. 2019, Art. 12 N 7). Folglich hätte die Steuerverwaltung auch diesbezüglich auf Nichteintreten (anstelle einer "Abweisung") schliessen können, was sie mit dem Verweis der Frage ins Haftungsverfahren faktisch auch getan hat. Im Ergebnis ist der Einspracheentscheid vom 9. Oktober 2023 somit nicht zu beanstanden. Mangels schutzwürdigem Feststellungsinteresse ist auf das entsprechende Rechtsbegehren der Rekurrentin (act. 1, Rechtsbegehren 1b) im vorliegenden Rekursverfahren ebenfalls nicht einzutreten.

6.3 Mit der Steuerverwaltung ist indessen festzustellen, 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 Nachsteuerbefugung innerhalb der Verwirkungsfrist in Rechtskraft erwachsen ist. Diese Rechtskraft kann unter Umständen erst mit dem bundesgericht-

lichen Urteil eintreten (vgl. Martin E. Looser, in: Kommentar zum Schweizerischen 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.). Auf eine diesbezügliche Rückweisung an die Steuerverwaltung kann entsprechend verzichtet werden.

7. Zusammenfassend muss infolge Verwirkung des Nachsteueranspruchs betreffend die Steuerperiode 2008 auf die Nachsteuererhebung der entsprechenden Steuerperiode verzichtet werden. Der Rekurs ist insofern – entsprechend dem Antrag der Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung – teilweise gutzuheissen. Im Übrigen ist der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung im Ergebnis nicht zu beanstanden, weshalb der vorliegende Rekurs abzuweisen ist, soweit darauf eingetreten wird.

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. 2'000.– 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 der Erblasser B. \_\_\_\_\_ sel., als dessen Steuersukzessorin die Rekurrentin hier auftritt, das vorliegende Nachsteuerverfahren durch die Nichterfüllung seiner 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 Parteientschädigung 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 Nachsteueranlagungen betreffend die Steuerperiode 2008 zufolge Eintritts der Festsetzungsverwirkung aufgehoben werden. Im Übrigen werden die Beschwerde und der Rekurs abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2. Es wird eine Spruchgebühr von Fr. 2'000.– 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