

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal



2C\_117/2017

## Urteil vom 13. Februar 2018

### II. öffentlich-rechtliche Abteilung

#### Besetzung

Bundesrichter Seiler, Präsident,  
Bundesrichter Zünd,  
Bundesrichter Stadelmann,  
Gerichtsschreiberin Genner.

#### Verfahrensbeteiligte

1. A.D. \_\_\_\_\_,

2. B.D. \_\_\_\_\_,

Beschwerdeführer,

beide vertreten durch Dr. Daniel Hunkeler und/oder Zeno Schönmann, Rechtsanwälte,

#### *gegen*

Gemeinde U. \_\_\_\_\_, vertreten durch das Steueramt,  
vertreten durch Rechtsanwalt Walter Frei,

Kantonales Steueramt Zürich,  
Gruppe Bezugsdienste, Bändliweg 21, 8090 Zürich.

#### Gegenstand

Steuerbezug (Erbenhaftung),

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, vom 14. Dezember 2016 (SB.2016.00038).

### Sachverhalt:

#### A.

C.D. \_\_\_\_\_ (geb. am 9. Februar 1927), wohnhaft im Kanton Zürich, verstarb am 30. Juni 2014 und hinterliess als einzige gesetzliche Erben ihre beiden Kinder A.D. \_\_\_\_\_ (geb. am 2. Mai 1952) und B.D. \_\_\_\_\_ (geb. am 24. März 1953). Am 28. Oktober 2014 erklärten A.D. \_\_\_\_\_ und B.D. \_\_\_\_\_ die Ausschlagung der Erbschaft im Nachlass ihrer Mutter, wovon das Bezirksgericht Dielsdorf am 3. November 2014 Vormerk nahm.

#### B.

Am 14. Januar 2015 verfügte die Gemeinde U. \_\_\_\_\_, A.D. \_\_\_\_\_ und B.D. \_\_\_\_\_ würden für die offenen Staats- und Gemeindesteuerforderungen für die Jahre 2009 und 2010 im Betrag von Fr. 218'309.40 (exkl. Zins) gegenüber ihrer verstorbenen Mutter haften. Dabei wies die Gemeinde auf Liegenschaften hin, welche C.D. \_\_\_\_\_ am 29. Dezember 2011 im Rahmen von gemischten Schenkungen an ihre Kinder

übertragen hatte. An der Verfügung betreffend Erbenhaftung hielt sie mit Einspracheentscheid vom 17. März 2015 fest.

Den von A.D. \_\_\_\_\_ und B.D. \_\_\_\_\_ dagegen erhobenen Rekurs wies das Kantonale Steueramt Zürich am 4. März 2016 ab, soweit es darauf eintrat. Gegen diesen Entscheid erhoben A.D. \_\_\_\_\_ und B.D. \_\_\_\_\_ Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Zürich und beantragten, die Haftungsverfügung sei aufzuheben und die Vorinstanzen hätten den Nachweis zu erbringen, dass für die verfügte Steuerschuld von Fr. 218'309.40 ein rechtskräftiger Bezugstitel vorliege und insbesondere, dass die Veranlagungsverfügung für die Jahre 2009 und 2010 der Verstorbenen ordnungsgemäss eröffnet worden sei. Mit Urteil vom 14. Dezember 2016 wies das Verwaltungsgericht die Beschwerde ab, soweit es darauf eintrat.

**C.**  
A.D. \_\_\_\_\_ und B.D. \_\_\_\_\_ erheben am 1. Februar 2017 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht mit den Anträgen, das angefochtene Urteil aufzuheben und festzustellen, dass sie für allfällige Steuerschulden des Nachlasses von C.D. \_\_\_\_\_ sel. nicht haften würden; eventualiter sei die Sache zur Neuurteilung im Sinn der Erwägungen an das Verwaltungsgericht zurückzuweisen, subeventualiter an das Kantonale Steueramt und subsubeventualiter an die Gemeinde U. \_\_\_\_\_.  
Die Verfahrensanhänge sind mit Präsidialverfügung vom 7. April 2017 als gegenstandslos erklärt worden. Das Verwaltungsgericht verzichtet auf Vernehmlassung. Das Kantonale Steueramt beantragt die Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei; die Gemeinde U. \_\_\_\_\_ schliesst auf Abweisung. A.D. \_\_\_\_\_ und B.D. \_\_\_\_\_ haben am 26. April 2017 repliziert.

## Erwägungen:

### 1.

**1.1.** Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gegen einen kantonal letztinstanzlichen Gerichtsentscheid betreffend die Haftung für offene Steuerforderungen ist grundsätzlich zulässig (Art. 82 lit. a BGG i.V.m. Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14], Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG, Art. 90 BGG).

**1.2.** Die Beschwerdeführer sind als potentielle Steuerschuldner zur Erhebung des Rechtsmittels legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG und Art. 73 Abs. 2 StHG). Auf die frist- (Art. 100 Abs. 1 BGG) und formgerecht (Art. 42 BGG) eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

### 2.

**2.1.** Das Dispositiv des streitigen Einspracheentscheids der Gemeinde U. \_\_\_\_\_ vom 17. März 2015 lautet wie folgt:

1. Die Einsprachen vom 04.02.2015 resp. 17.02.2015 gegen unsere \_\_\_\_\_ Haftungsverfügungen datiert vom 14. Januar 2015 werden abgewiesen.
2. Die offenen definitiven Steuerforderungen 2009 + 2010 (CHF 218'309.40 exkl. Zins) sind innert 30 Tagen ab Zustellung dieses Schreibens zu \_\_\_\_\_ überweisen.
3. [Rechtsmittelbelehrung].

Ziff. 1 des Dispositivs bestätigt die Feststellungsverfügung, wonach die Beschwerdeführer grundsätzlich für die offenen Steuerschulden ihrer verstorbenen Mutter haften. Ziff. 2 des Dispositivs ist eine Gestaltungsverfügung, welche die Beschwerdeführer zur Bezahlung der genannten Summe verpflichtet (Steuerbezug). Der Sachverhalt ist gestützt auf Art. 105 Abs. 2 BGG dahingehend zu ergänzen, dass die Gemeinde U. \_\_\_\_\_ bereits in den Verfügungen vom 14. Januar 2015 (welche den Beschwerdeführern getrennt zugestellt worden waren) sowohl die Haftung der Beschwerdeführer festgestellt als auch den Bezug der Steuer innert 30 Tagen angeordnet hatte. Mit der Forderung konfrontiert, hatten die Beschwerdeführer - unter Bezugnahme auf die Verfügung vom 14. Januar 2015 - am 4. Februar 2015 bzw. am 17. Februar 2015 zunächst Einsprache gegen die Steuerveranlagungen 2009 und 2010 von C.D. \_\_\_\_\_ sel. erhoben. Das Kantonale Steueramt teilte ihnen am 6. März 2015 mit, die Zuständigkeit für Einsprachen gegen Einschätzungsentscheide liege beim ihm, dem Kantonalen Steueramt, während die Gemeinde U. \_\_\_\_\_ zuständig sei für die Einsprachen gegen den Haftungsentscheid. Aus verfahrensökonomischen Gründen werde vorerst auf die Eröffnung des Einspracheverfahrens betreffend die Einschätzungsentscheide verzichtet. Die daraufhin erhobene "Einsprache" der Beschwerdeführer gegen die

"Haftungsverfügung" vom 17. März 2015 nahm das Kantonale Steueramt als Rekurs gegen den Einspracheentscheid entgegen und vereinigte die Verfahren am 7. Mai 2015. Die kantonalen Beschwerdeinstanzen traten auf die Rechtsmittel der Beschwerdeführer jeweils nicht ein, soweit sich diese auf die Einschätzungsentscheide 2009 und 2010 der Erblasserin bezogen.

**2.2.** Aus der Prozessgeschichte ergibt sich, dass die Vorinstanzen lediglich die Haftung als solche, nicht aber deren Umfang (also die Höhe der Steuerschuld der Erblasserin) behandeln wollten. Der Steuerbezug basierte auf der mutmasslich geschuldeten (Haftungs-) Summe, nicht auf der rechtskräftig festgelegten Steuer. Nachdem das Kantonale Steueramt die Einsprachen gegen die Einschätzungsentscheide 2009 und 2010 am 6. März 2015 sinngemäss sistiert hat, ist die Frage der Rechtskraft der Einschätzungsentscheide nach wie vor offen. Im vorliegenden Beschwerdeverfahren geht es einzig um die Rechtmässigkeit der Feststellungsverfügung, in der die Haftung der Beschwerdeführer für allfällige Steuerschulden von C.D. \_\_\_\_\_ sel. bejaht worden ist. Der Umfang der Haftung ist vom Streitgegenstand nicht erfasst. Dies deckt sich mit dem Hauptantrag der Beschwerdeführer; der Nichteintretensentscheid der Vorinstanz betreffend die Einschätzungsentscheide 2009 und 2010 der Erblasserin wird nicht angefochten.

**3.** Streitig ist, ob die Beschwerdeführer für allfällige Steuerschulden ihrer Mutter trotz Ausschlagung der Erbschaft haften.

### 3.1.

**3.1.1.** Die gesetzlichen und die eingesetzten Erben haben die Befugnis, die Erbschaft, die ihnen zugefallen ist, auszuschlagen (Art. 566 Abs. 1 ZGB). Ist die Zahlungsunfähigkeit des Erblassers im Zeitpunkt seines Todes amtlich festgestellt oder offenkundig, so wird die Ausschlagung vermutet (Art. 566 Abs. 2 ZGB). Schlagen die Erben eines zahlungsunfähigen Erblassers die Erbschaft aus, so haften sie dessen Gläubigern gleichwohl insoweit, als sie vom Erblasser innerhalb der letzten fünf Jahre vor seinem Tode Vermögenswerte empfangen haben, die bei der Erteilung der Ausgleichung unterworfen sein würden (Art. 579 Abs. 1 ZGB). Gutgläubige Erben haften nur, soweit sie noch bereichert sind (Art. 579 Abs. 3 ZGB).

**3.1.2.** Stirbt der Steuerpflichtige, treten seine Erben in seine Rechte und Pflichten ein. Sie haften solidarisch für die vom Erblasser geschuldeten Steuern bis zur Höhe ihrer Erbteile, einschliesslich der Vorempfänge (§ 11 Abs. 1 StG/ZH). Diese steuerliche Rechtsnachfolge wird als Steuersukzession bezeichnet (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, N. 1 zu § 11 StG/ZH). Für die direkte Bundessteuer ist die Steuersukzession in Art. 12 Abs. 1 DBG (SR 642.11) niedergelegt. Die Steuersukzession knüpft an die zivilrechtliche Erbenstellung an. In der Lehre werden § 11 Abs. 1 StG/ZH und Art. 12 Abs. 1 DBG dahingehend gelesen, dass für die Erben, welche die Erbschaft ausschlagen, die Steuersukzession dahinfällt (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 4 zu § 11 StG/ZH; HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, N. 1 zu Art. 12 DGB).

**3.2.** Jedermann hat in der Ausübung seiner Rechte und in der Erfüllung seiner Pflichten nach Treu und Glauben zu handeln (Art. 2 Abs. 1 ZGB). Der offenbare Missbrauch eines Rechts findet keinen Rechtsschutz (Art. 2 Abs. 2 ZGB). Das Rechtsmissbrauchsverbot gemäss Art. 2 Abs. 2 ZGB hat als Rechtsprinzip in der gesamten Rechtsordnung Gültigkeit. Die Lehre hat verschiedene Fallgruppen des Rechtsmissbrauchs erarbeitet, welche nicht abschliessend sind und Berührungspunkte sowohl untereinander als auch im Verhältnis zum Gebot von Treu und Glauben aufweisen.

**3.2.1.** Bei der zweckwidrigen Rechtsausübung wird der Rechtsmissbrauch darin erblickt, dass die zweckwidrige Verwendung eines Rechts gegen das Prinzip von Treu und Glauben verstösst (DE BIASIO/FOGLIA, Introduzione ai codici di diritto privato svizzero, 1999, S. 62; PIO CARONI, Einleitungstitel des Zivilgesetzbuches, 1996, S. 202). In dieser Konstellation wird ein Rechtsinstitut zum Nachteil anderer Personen zu Zwecken verwendet, welche dessen Grundidee offensichtlich widersprechen (sogenannter Institutsmissbrauch, vgl. **BGE 138 III 497** E. 4.1 S. 504; **138 III 401** E. 2.4.1 S. 405; HÜRLIMANN-KAUP/SCHMID, Einleitungsartikel des ZGB und Personenrecht, 3. Aufl. 2016, Rz. 296a). Die zulässigen Zwecke dürfen nicht zu eng verstanden werden, weil dadurch die Gestaltungsmöglichkeiten des Rechtssubjekts zu stark eingeschränkt würden (vgl. HÜRLIMANN-KAUP/SCHMID, a.a.O., Rz. 297; HAUSHEER/AEBI-MÜLLER, in: Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Band I, Einleitung und Personenrecht, 2012, N. 198 zu Art. 2 ZGB; THOMAS GÄCHTER, Rechtsmissbrauch im öffentlichen Recht, 2005, S. 59; CARONI, a.a.O., S. 203).

**3.2.2.** Als Variante des Rechtsmissbrauchs kann auch die Gesetzesumgehung betrachtet werden. Sie tritt in zwei Spielarten auf: Die erste besteht im Versuch, die Nachteile einer Norm (Verbot, Verpflichtung) dadurch

zu vermeiden, dass "künstlich" eine Sachlage geschaffen wird, welche die Subsumtion unter die Norm verhindert (Beispiel: Steuerumgehung). Bei der zweiten Spielart wird die Sachverhaltsgestaltung im Hinblick auf eine Umgehungsnorm ausgerichtet, um dem belastenden Tatbestand (Verbot, Verpflichtung) auszuweichen. In dieser zweiten Konstellation geht es wieder um die zweckwidrige Berufung auf eine Norm (vgl. E. 3.2.1), wobei eine andere Norm umgangen wird. Der Umgehungsversuch wird in der Regel dadurch unterbunden, dass die umgangene Norm extensiv und/oder die Umgehungsnorm restriktiv angewendet wird oder dass die umgangene Norm auf die Umgehungsituation analog angewendet wird (GÄCHTER, a.a.O., S. 65, mit Literaturhinweisen).

**3.2.3.** Dem Begriff des Rechtsmissbrauchs ist in allen Ausprägungen eine Absicht zur Erlangung des ungerechtfertigten Vorteils inhärent. Nur wenn diese Absicht besteht, kann der betroffenen Person rechtsmissbräuchliches Verhalten vorgeworfen werden (vgl. im Zusammenhang mit der Steuerumgehung **BGE 142 II 399** E. 4.2; **138 II 239** E. 4.1). Daran ändert die Tatsache nichts, dass das subjektive Element schwierig nachzuweisen bzw. als innere Tatsache nur dem Indizienbeweis zugänglich ist (vgl. dazu CLAUDIO NOSETTI, Die Steuerumgehung, 2014, S. 238 ff.). In der Konstellation der Gesetzesumgehung, bei der ein Rechtsinstitut in Anspruch genommen wird mit der Folge, dass der Tatbestand einer belastenden Norm nicht erfüllt ist (vgl. E. 3.2.2), ist die Missbrauchsabsicht zentral, denn die Geltendmachung eines Rechts ist grundsätzlich zulässig. Es bedarf daher ernsthafter Gründe, der angerufenen Norm die Geltung zu versagen (vgl. E. 3.2.1).

#### 4.

**4.1.** Die Vorinstanz begründet die Haftung der Beschwerdeführer in Bezug auf die offenen Steuerschulden von C.D. \_\_\_\_\_ sel. wie folgt: Gemäss Art. 579 Abs. 1 ZGB würden die Erben eines zahlungsunfähigen Erblassers, welche die Erbschaft ausschlugen, dessen Gläubigern zivilrechtlich gleichwohl insoweit haften, als sie vom Erblasser innerhalb der letzten fünf Jahre vor seinem Tod Vermögenswerte empfangen hätten, die bei der Erbteilung der Ausgleichung unterworfen seien. Gutgläubige Erben würden gemäss Art. 579 Abs. 3 ZGB nur insoweit haften, als sie noch bereichert seien. Der kantonale Steuergesetzgeber sei nicht an Art. 579 ZGB gebunden, da die Kantone gemäss Art. 6 Abs. 1 ZGB in öffentlich-rechtlichen Befugnissen durch das Bundeszivilrecht nicht beschränkt würden. Das Zürcher Steuergesetz kenne denn auch keine derartige Ausdehnung der Haftung, wenn die Erbschaft ausgeschlagen worden sei. Ein Vorbehalt bestehe in jenen Fällen, in denen die Vermögensverschiebung als Erbvorbezug ausgestaltet gewesen sei und die Erben hernach die Ausschlagung erklären würden, um dem Fiskus Steuersubstrat zu entziehen, was angesichts der zeitlich nahe liegenden Überschuldung des Erblassers rechtsmissbräuchlich erscheine. C.D. \_\_\_\_\_ sel. habe am 29. Dezember 2011 verschiedene Liegenschaften an die Beschwerdeführer übertragen. Im Mai 2013 sei sie in die geschlossene Abteilung für Demenzzranke eines Altersheims eingewiesen worden, und am 14. Juni 2014 sei sie verstorben. Die Beschwerdeführer hätten somit rund zweieinhalb Jahre vor dem Tod ihrer Mutter deren Liegenschaften übernommen. Gemäss Handänderungsanzeige habe es sich um eine gemischte Schenkung gehandelt; ein Vermächtnis im Sinn von Art. 484 ZGB liege nicht vor. Die Zuwendung stelle einen Vorempfang im Sinn von § 11 StG/ZH dar. Sie sei weit innerhalb der Fünfjahresfrist im Sinn von Art. 579 Abs. 1 ZGB erfolgt. Die übertragenen Liegenschaften seien von grossem Wert, während der Nachlass der Verstorbenen heute überschuldet sei. Die Vorempfänger liessen sich nur damit erklären, dass die Beschwerdeführer wesentliche Aktiven des Vermögens ihrer Mutter übernehmen wollten, ohne für deren Verbindlichkeiten eintreten zu müssen. Die Vermögensverschiebung liege zeitlich nahe bei der Überschuldung des Nachlasses und werde von den Beschwerdeführern nicht weiter begründet. Damit erscheine die Vermögensverschiebung im Verbund mit der Ausschlagung krass rechtsmissbräuchlich im Sinn der Praxis. Es sei gestützt auf § 11 Abs. 1 StG/ZH und in analoger Anwendung von Art. 579 Abs. 1 ZGB die Haftung der Beschwerdeführer für die offenen Steuerforderungen ihrer verstorbenen Mutter zu bejahen.

#### 4.2.

**4.2.1.** Die Beschwerdeführer rügen in verfahrensrechtlicher Hinsicht eine Verletzung des rechtlichen Gehörs (Begründungspflicht) sowie der Regeln der Beweislastverteilung.

**4.2.2.** Sodann machen sie geltend, der Sachverhalt sei offensichtlich unrichtig festgestellt worden. Die Übertragung der Liegenschaften Ende 2011 sei als Abgeltung des Erbanspruchs aus dem Nachlass des Vaters der Beschwerdeführer erfolgt, welcher im Jahr 2001 verstorben sei. Entgegen der Feststellung der Gemeinde U. \_\_\_\_\_ habe am 30. April 2003, als die Liegenschaften ins Eigentum von C.D. \_\_\_\_\_ sel. übertragen worden seien, keine vollständige, sondern lediglich eine partielle Erbteilung stattgefunden. Sie - die Beschwerdeführer - hätten damals ihre Erbteile aus dem Nachlass des Vaters der Mutter überlassen, wobei unklar gewesen sei, wie diese das Vermögen verwaltet habe. Im Jahr 2011 habe dann die Beschwerdeführerin 2 darauf bestanden, dass ihr der Erbteil des Vaters zugewendet werde.

Die Aufrechnung des Einkommens von C.D. \_\_\_\_\_ sel. sei in den Jahren 2013 oder 2014 aufgrund einer Ermessenseinschätzung erfolgt. Im Jahr 2008 sei sie noch mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 121'500.-- veranlagt worden. Trotz eines massiven Verlusts der Einzelfirma von C.D. \_\_\_\_\_ sel. hätte das steuerbare Einkommen im Jahr 2009 plötzlich Fr. 393'000.-- und im Jahr 2010 Fr. 417'800.-- betragen sollen. Im Zeitpunkt dieser Aufrechnungen sei C.D. \_\_\_\_\_ sel. bereits prozessunfähig gewesen; seit Mai 2013 habe sie in der geschlossenen Abteilung für Demenzzranke eines Altersheims gelebt. Die Aufrechnungen seien wohl darauf zurückzuführen, dass sie den Aktenergänzungsgesuchen der Steuerrevisorin nicht habe nachkommen können. Im Jahr 2011 hätten sie - die Beschwerdeführer - nicht wissen können, dass der Nachlass dereinst überschuldet sein würde. Dies sei auch deswegen nicht zu erwarten gewesen, weil C.D. \_\_\_\_\_ sel. ihre Steuerforderungen zeitlebens immer bezahlt habe, so auch die provisorischen Steuerrechnungen der Jahre 2009 und 2010 in der Höhe von Fr. 30'156.70 und Fr. 30'266.50. All dies hätten sie - die Beschwerdeführer - schon im Verfahren vor der Vorinstanz vorgebracht und - mit Ausnahme der Behauptung, der Erbspruch sei erst im Jahr 2011 abgegolten worden - auch bewiesen.

Bei der Übernahme der Liegenschaften am 29. Dezember 2011 sei es darum gegangen, die finanziellen Verhältnisse von Frau D. \_\_\_\_\_ sel. zu regeln. Dabei habe auch die mögliche Annahme der Erbschaftssteuerinitiative eine Rolle gespielt. Dieses Vorbringen sei ein zulässiges Novum im Sinn von Art. 99 Abs. 1 BGG. Die Haftung für die Steuerschulden sei nämlich erstmals im Verfahren vor der Vorinstanz in der Beschwerdevernehmlassung des Kantonalen Steueramts vom 6. Mai 2016 mit einem Rechtsmissbrauch begründet worden. Die Gemeinde U. \_\_\_\_\_ als behauptungs- und beweisbelastete Gegenpartei habe in ihrer Beschwerdeantwort vom 3. Juni 2016 den Rechtsmissbrauch nicht thematisiert. Sie - die Beschwerdeführer - hätten darauf in ihrer Stellungnahme vom 5. September 2016 hingewiesen und ausgeführt, es lägen keine Indizien für einen Rechtsmissbrauch vor. Sie hätten dies damit begründet, dass C.D. \_\_\_\_\_ sel. zeitlebens immer alle Steuerrechnungen bezahlt habe, bevor es zu der für sie - die Beschwerdeführer - nicht nachvollziehbaren Aufrechnung gekommen sei. Sie hätten von diesen Steuern erst nach dem Ableben ihrer Mutter erfahren und zuvor keinen Grund gehabt anzunehmen, dass sich unbezahlte Steuerrechnungen im Nachlass befinden könnten. Vor diesem Hintergrund hätten sie keine Veranlassung gehabt, über ihre bisherigen, unbestritten gebliebenen Erläuterungen hinaus zu begründen, weshalb sie die Übertragung der Liegenschaften im Jahr 2011 vorgenommen hätten. Dennoch habe die Vorinstanz ohne weitere Abklärungen auf die neue Begründung des Rechtsmissbrauchs abgestellt. Deswegen seien allfällige neue Vorbringen als durch das Urteil der Vorinstanz veranlasst zu qualifizieren. Die vor Bundesgericht erstmals vorgebrachte Tatsache, dass die mögliche Annahme der Erbschaftssteuerinitiative ein weiterer Grund für die Übertragung der Liegenschaften gewesen sei, sei somit zulässig. Der Zeitpunkt der Liegenschaftsübertragung werde damit zusätzlich plausibilisiert und der Vorwurf des Rechtsmissbrauchs entkräftet.

**4.2.3.** In rechtlicher Hinsicht monieren die Beschwerdeführer, die Vorinstanz habe das Legalitätsprinzip verletzt und sei von einem falschen Begriff des Rechtsmissbrauchs ausgegangen. Sie habe die Elemente des Rechtsmissbrauchs, insbesondere das subjektive Element der (bestrittenen) Bösgläubigkeit, nicht geprüft. Sie - die Beschwerdeführer - hätten 2011 nicht wissen können, dass der Nachlass überschuldet sein würde. Deswegen sei es nicht missbräuchlich, dass sie die Erbschaft ausgeschlagen hätten. Schliesslich machen die Beschwerdeführer geltend, ein Rechtsmissbrauch hätte separat für jeden von ihnen geprüft werden müssen. Die gegen ihren Willen am 7. Mai 2015 vorgenommene Vereinigung der Verfahren durch das Kantonale Steueramt ändere nichts daran, dass subjektive Merkmale bei beiden potenziell Haftpflichtigen festzustellen wären.

**4.3.** Das kantonale Steueramt ist der Auffassung, die Beschwerdeführer würden die Steuerveranlagung mit der Frage der Haftung vermischen. Diese beiden Verfahren seien strikt zu trennen; die Steuerveranlagung von C.D. \_\_\_\_\_ sel. sei hier nicht zu behandeln. Die Ausführungen der Beschwerdeführer zur Steuereinschätzung seien im vorliegenden Verfahren überflüssig.

**4.4.** Die gleiche Meinung äussert die Gemeinde U. \_\_\_\_\_. Es sei nur die Frage zu prüfen, ob die Beschwerdeführer für die Steuer der Erblasserin haften. Werde diese Frage bejaht, sei über den Bestand und den Umfang der Steuer zu befinden. Dieser Entscheid obliege dem Kantonalen Steueramt, welches zudem darüber zu befinden habe, wie die entsprechende Eingabe der Beschwerdeführer zu behandeln sei, und ob eventuell sinngemäss ein Fristwiederherstellungsgesuch vorliege, da die Erblasserin aufgrund der konkreten Situation unter Umständen ohne Verschulden nicht in der Lage gewesen sein könnte, gegen den Einschätzungsentscheid Rechtsmittel einzulegen. Das Kantonale Steueramt habe diesen Entscheid noch nicht gefällt, sondern erst über die grundsätzliche Frage der Haftung entschieden. § 11 Abs. 1 StG/ZH unterstelle die Erben - anders als das Zivilrecht - keiner unbeschränkten Haftung. Die Haftung umfasse nur, was den Erben zufalle bzw. in der Vergangenheit zugefallen sei. Der Gesetzgeber habe die Erben nicht dahingehend doppelt begünstigen wollen, dass sie ohne Ausschlagung lediglich bis zu ihrem Erbteil haften und mit Ausschlagung der Haftung ganz entgehen würden.

Rechtsmissbrauch liege vor, wenn eine Vermögensverschiebung wie ein Erbvorbezug zu behandeln sei, eine Überschuldung beim Tod des Steuerpflichtigen bestehe und die Ausschlagung letztlich nur vorgenommen werde, um dem Fiskus Steuersubstrat zu entziehen. Diese Kriterien seien erfüllt. Die Beschwerdeführer würden zu Unrecht monieren, die Vorinstanz habe keine subjektiven Tatbestandselemente geprüft und fälschlicherweise den Rechtsmissbrauch für beide Beschwerdeführer gemeinsam beurteilt. Die Beschwerdeführer hätten keine subjektiven Beweggründe für die Übertragung der Liegenschaften genannt; erst vor Bundesgericht hätten sie vorgetragen, dass sie die finanziellen Verhältnisse ihrer Mutter hätten regeln wollen und in diesem Zusammenhang auch die Erbschaftssteuerinitiative eine Rolle gespielt habe. Diese Vorbringen seien jedoch als unzulässige Noven nicht zu hören. Dementsprechend habe die Vorinstanz auch nicht auf subjektive Tatbestandselemente eingehen können. Die Beschwerdeführer würden zudem nicht begründen, warum ein Rechtsmissbrauch für jeden von ihnen separat geprüft werden müsste. Eine Pflicht hierzu bestehe jedenfalls nicht. Die Beschwerdeführer hätten gewusst, dass mit der Übertragung der Liegenschaften die "Hauptaktiva" - so die Gemeinde U. \_\_\_\_\_ - aus dem Vermögen der Erblasserin an sie verschoben worden seien. Somit hätten sie auch gewusst, dass für die Zeit vor und nach der Liegenschaftsübertragung (Steuer-) schulden zu begleichen waren, ohne dass diesen Forderungen grössere Aktiven gegenübergestanden hätten. Die Beschwerdeführer hätten daher ohne Rücksicht auf allfällige "Nachveranlagungen" damit rechnen müssen, dass die Erblasserin nach der Übertragung der Liegenschaften früher oder später überschuldet gewesen sei. Dies umso mehr, als im Zeitpunkt der Übertragung nicht klar gewesen sei, dass die Erblasserin nur kurze Zeit später versterben würde. Wenn die Beschwerdeführer mit der Übertragung der Liegenschaften die finanziellen Verhältnisse der Erblasserin hätten regeln wollen - wie sie unzulässigerweise vorbrächten - hätten sie sich auch um allfällige Steuerschulden kümmern müssen. Dass sie dies nicht getan hätten, zeige bereits, dass sie bei der Übertragung der Liegenschaften nur auf ihren eigenen Vorteil bedacht gewesen seien. Die Vorinstanz habe daher darauf schliessen dürfen, dass die Übertragung allein zu dem Zweck vorgenommen wurde, dem Fiskus Steuersubstrat zu entziehen.

## 5.

**5.1.** Die rechtsfehlerhafte Auslegung von kantonalem Gesetzes- und Verordnungsrecht bildet - von den hier nicht gegebenen Fällen gemäss Art. 95 lit. d und e BGG abgesehen - keinen eigenständigen Rügegrund; sie wird nur daraufhin geprüft, ob sie vor der Verfassung und dem Völkerrecht standhält. Dabei steht die willkürliche Anwendung des kantonalen Rechts (Art. 9 BV) im Vordergrund (**BGE 142 V 577** E. 3.1 S. 579; **140 I 320** E. 3.1 S. 321; **136 I 241** E. 2.4 S. 249).

**5.2.** Die Vorinstanz erblickt in § 11 StG/ZH keine lex specialis zu Art. 579 ZGB, sondern eine eigene Haftungsnorm. In Auslegung dieser Bestimmung kommt sie zum Ergebnis, das zürcherische Steuerrecht enthalte keine Grundlage, um Personen, welche die Erbschaft ausgeschlagen haben, für Steuerschulden des Erblassers haftbar zu machen; eine Grenze bilde einzig das Rechtsmissbrauchsverbot. Diese Interpretation ist nicht willkürlich und damit für das Bundesgericht massgeblich. Die Vorinstanz stützt sich auf das Institut des Rechtsmissbrauchs, um die Haftung zu begründen. Die Rüge der Verletzung des Legalitätsprinzips geht somit in der Rüge auf, wonach die Vorinstanz ein rechtsmissbräuchliches Verhalten der Beschwerdeführer zu Unrecht bejaht habe. Erweist sich diese Rüge als unbegründet, kann die Haftung auf § 11 Abs. 1 StG/ZH gestützt werden, indem die Beschwerdeführer so behandelt werden, als ob sie die Erbschaft nicht ausgeschlagen hätten.

**5.3.** In Bezug auf die Beweislast gilt Folgendes: Der Nachweis für steuerbegründende oder steuererhöhende Tatsachen obliegt der Steuerbehörde, der Nachweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen der steuerpflichtigen Person; diese hat die entsprechenden Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (**BGE 140 II 248** E. 3.5 S. 252 mit Hinweisen; Urteil 2C\_966/2015 vom 18. Juli 2016 E. 2.3, nicht publiziert in: **BGE 142 II 399**).

**5.4.** Da die Vorinstanz die Haftung der Beschwerdeführer mit einem rechtsmissbräuchlichen Verhalten begründet, hat sie jene Tatsachen zu beweisen, welche den Schluss zulassen, es liege Rechtsmissbrauch vor. Den Beschwerdeführern muss einzeln nachgewiesen werden, dass sie den Vorempfang und die Ausschlagung mit der Absicht kombiniert haben, dem Fiskus Steuersubstrat zu entziehen. Weder der Eigentumserwerb noch die Erbausschlagung ist für sich genommen rechtsmissbräuchlich; die Ausschlagung der Erbschaft wird überdies vermutet, wenn der Nachlass überschuldet ist (vgl. E. 3.1.1). Wer gutgläubig einen Erbvorbezug erhält und später vom Recht der Ausschlagung Gebrauch macht, handelt nicht rechtsmissbräuchlich. Wenn aber ein künftiger Erbe im Wissen darum, dass der Nachlass dereinst überschuldet sein würde, Vorempfänge entgegennimmt und hernach die Erbschaft ausschlägt, kann dies rechtsmissbräuchlich sein.

**5.5.** In der Lehre wird die Anwendung des Rechtsmissbrauchsverbots auf die Erbenhaftung im Steuerrecht vereinzelt abgelehnt bzw. für nicht notwendig erachtet (so RAJOWER/WEBER RAJOWER, Ehegatten- und Erbenhaftung im Recht der direkten Steuern, IFF Forum für Steuerrecht 2009, S. 168 ff.). Diese Autoren räumen zwar ein, dass Personen, welche die Erbschaft nicht antreten können oder wollen, grundsätzlich als Steuernachfolger ausser Betracht fallen (RAJOWER/WEBER RAJOWER, a.a.O., S. 183). Indessen halten sie dafür, die wortgetreue Interpretation des Gesetzes (also die Anknüpfung an die Erbenstellung) sei stossend, weil diese Personen selbst dann nicht für Steuerschulden des Erblassers einstehen müssten, wenn sie von diesem zuvor bedeutende Zuwendungen erhalten hätten. Richtigerweise sei deshalb davon auszugehen, dass gesetzliche Erben mit ihren Vorempfängern, die zum Erbeil gehörten und die sowohl im Bund als auch in praktisch allen Kantonen explizit zum Haftungssubstrat gezählt würden, für die Steuerschulden des Erblassers einzustehen hätten, selbst wenn sie nicht in die Erbenstellung eingetreten seien (a.a.O., S. 184).

Es kann offenbleiben, ob dieser Auffassung beizupflichten ist. Nachdem das zürcherische Recht, wie in E. 5.2 dargelegt, willkürfrei so ausgelegt werden kann, dass es eine Haftung des ausschlagenden Erben für Steuerschulden des Erblassers nur bei rechtsmissbräuchlichem Verhalten vorsieht, ist die Frage des Rechtsmissbrauchs zu prüfen.

**5.6.** Die von der Vorinstanz angeführten objektiven Elemente (zeitliche Nähe zwischen Vorempfang und Erbgang, grosser Wert, Überschuldung des Nachlasses) lassen nicht auf eine rechtsmissbräuchliche Absicht schliessen. Was die Überschuldung betrifft, ist sie ohnehin Voraussetzung für die Haftung und folglich hier dem Rechtsmissbrauch nicht inhärent. Die zeitliche Nähe sowie die Höhe der Vermögenswerte sind Grössen, welche die Beschwerdeführer nicht beeinflussen konnten. Die Begründung der Vorinstanz hält somit einer näheren Überprüfung nicht stand.

**5.7.** Massgeblich ist, ob die Beschwerdeführer im Zeitpunkt der Übernahme der Liegenschaften gewusst haben bzw. hätten wissen müssen, dass der Nachlass ihrer Mutter ohne diese Vermögenswerte überschuldet sein würde. Nur dieses Wissen vermöchte die Annahme zu rechtfertigen, die Beschwerdeführer hätten durch die Übernahme der Liegenschaften verhindern wollen, dass sie nach dem Ableben ihrer Mutter für deren Steuerschulden in die Pflicht genommen würden. Der zeitliche Ablauf präsentiert sich aufgrund der Akten, welche gemäss Art. 105 Abs. 2 BGG heranzuziehen sind, wie folgt:

29. Dezember 2011: Übertragung der Liegenschaften aus dem Eigentum von C.D. \_\_\_\_\_ sel. zu jeweiligem Alleineigentum der Beschwerdeführer;

Mitte Mai 2013: Übersiedlung von C.D. \_\_\_\_\_ sel. in die geschützte Wohngruppe eines Altersheims (geschlossene Abteilung für Demenzerkrankte);

24. Mai 2013: Auflage des Kantonalen Steueramts mit der Aufforderung, innert Frist Unterlagen nachzureichen;

9. August 2013: Auflagemahnung des Kantonalen Steueramts;

4. November 2013: Mitteilung der (heutigen) Beschwerdeführerin 2 an das Steueramt der Gemeinde U. \_\_\_\_\_, wonach ihre Mutter infolge Demenzerkrankung seit Mai 2013 in der geschützten Wohngruppe lebe (Ort und Name der Institution wurden angegeben) und dass sie - die Beschwerdeführerin 2 - nun deren Steuererklärung unterzeichnet habe;

4. Dezember 2013: Einschätzungsvorschlag des Kantonalen Steueramts für die Staats- und Gemeindesteuern 2010, adressiert an C.D. \_\_\_\_\_. Anstelle des deklarierten Einkommens von Fr. 132'473.-- wurde ein Einkommen von Fr. 418'900.-- veranlagt mit der Begründung, die Einschätzung erfolge nach pflichtgemäsem Ermessen, nachdem die Steuerpflichtige der Auflage vom 24. Mai 2013 und der Auflagemahnung vom 9. August 2013 nicht nachgekommen sei;

11. Februar 2014: Einschätzungsentscheid des Kantonalen Steueramts für die Staats- und Gemeindesteuern 2010 (Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen gemäss Einschätzungsvorschlag vom 4. Dezember 2013);

20. Februar 2014: Schlussrechnung der Gemeinde U. \_\_\_\_\_ betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2009 und 2010, adressiert an C.D. \_\_\_\_\_;

30. Juni 2014: Tod von C.D. \_\_\_\_\_ sel.;

28. Oktober 2014: Ausschlagung der Erbschaft durch die Beschwerdeführer.

Die Art und Reihenfolge dieser Ereignisse lässt nicht den Schluss zu, die Beschwerdeführer hätten mit der Übernahme der Liegenschaften Steuern vermeiden wollen. Bei dieser Sachlage konnten und mussten sie im Zeitpunkt der Handänderung nicht damit rechnen, dass die Steuerbehörde Aufrechnungen im genannten Umfang vornehmen würde. Die Auflagen des Kantonalen Steueramtes datieren vom 24. Mai 2013 und vom 9. August 2013. Die Beschwerdeführer in 2 teilte der Gemeinde U. \_\_\_\_\_ erst am 4. November 2013 mit, dass ihre Mutter nicht mehr in der Lage sei, die Steuererklärung zu unterzeichnen. Es kann jedoch offenbleiben, ob sich die Beschwerdeführer entgegenhalten lassen müssen, dass die Aufforderungen des Kantonalen Steueramts unbeantwortet blieben. Entscheidend ist, dass nach den Umständen, wie sie von der Vorinstanz dargelegt wurden und aus den Akten hervorgehen, keine Hinweise bestehen, wonach die

Beschwerdeführer die Liegenschaften am 29. Dezember 2011 in der Absicht übernommen hätten, der Haftung für spätere Steuerschulden ihrer Mutter zu entgehen. Andere Schulden hatte C.D. \_\_\_\_\_ sel. - soweit ersichtlich - nicht. Nach den verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (vgl. Art. 105 Abs. 1 BGG) ist somit die Überschuldung der Erbschaft ausschliesslich auf die Steuerforderungen zurückzuführen. Die Überschuldung war nicht voraussehbar, weil die Aufrechnungen seitens der Steuerbehörde nicht voraussehbar waren. Es fragt sich höchstens, ob die Beschwerdeführer die Ermessenseinschätzung hätten abwenden können, indem sie den Steuerbehörden rechtzeitig ein Zustellungsdomizil angegeben hätten. Dass sie dies verpassten, kann aber nicht als rechtsmissbräuchlich gelten, zumal sie kein Interesse daran hatten, dass ihre Mutter nach pflichtgemäsem Ermessen veranlagt und besteuert würde. Die Tatsache, dass die Beschwerdeführer die (infolge Ermessenseinschätzung) ausserordentlich hohen Steuerschulden allenfalls mitverursacht haben könnten, beschlägt die Frage des Rechtsmissbrauchs nicht. Zwischen der Übernahme der Liegenschaften und der Ausschlagung der Erbschaft lässt sich aufgrund des vorliegenden Sachverhalts kein Zusammenhang herstellen. Der Beweis, wonach die Beschwerdeführer im Zeitpunkt der Liegenschaftsübertragung gewusst haben sollen, dass der Nachlass dereinst überschuldet sein würde, ist nicht erbracht.

**5.8.** Zusammenfassend ist ein rechtsmissbräuchliches Verhalten der Beschwerdeführer zu verneinen. Bei diesem Ergebnis erübrigt sich eine Behandlung der formellen Rügen sowie der Sachverhaltsrügen. Es kann auch offenbleiben, ob das Vorbringen, die Liegenschaften seien mit Blick auf die mögliche Annahme der Erbschaftssteuerinitiative übertragen worden, ein zulässiges Novum im Sinn von Art. 99 Abs. 1 BGG darstellt.

**6.** Die Beschwerde erweist sich als begründet und ist gutzuheissen. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben mit der Folge, dass die Beschwerdeführer für allfällige Steuerschulden von C.D. \_\_\_\_\_ sel. nicht haften.

**6.1.** Die Gerichtskosten sind dem unterliegenden Kanton Zürich, welcher im eigenen Vermögensinteresse gehandelt hat, aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 und 4 BGG).

**6.2.** Der Kanton Zürich hat die Beschwerdeführer für das Verfahren vor dem Bundesgericht angemessen zu entschädigen. Die Sache ist zur Neuregelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen im vorangegangenen Verfahren an die Vorinstanz zurückzuweisen (Art. 68 BGG).

### **Demnach erkennt das Bundesgericht:**

- 1.** Die Beschwerde wird gutgeheissen. Das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 14. Dezember 2016 wird aufgehoben.
- 2.** Die Gerichtskosten von Fr. 6'000.-- werden dem Kanton Zürich auferlegt.
- 3.** Der Kanton Zürich hat den Beschwerdeführern für das Verfahren vor dem Bundesgericht eine Entschädigung von Fr. 3'000.-- zu bezahlen.
- 4.** Die Sache geht zur Neuregelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen im vorangegangenen Verfahren an die Vorinstanz.
- 5.** Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 13. Februar 2018

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

Der Präsident: Seiler

Die Gerichtsschreiberin: Genner