

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

{T 0/2}

2C\_116/2015, 2C\_117/2015

Urteil vom 30. September 2015

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung  
Bundesrichter Zünd, Präsident,  
Bundesrichter Seiler,  
Bundesrichterin Aubry Girardin,  
Bundesrichter Stadelmann,  
Bundesrichter Haag,  
Gerichtsschreiber Mösching.

Verfahrensbeteiligte

1. Erben des A.A. \_\_\_\_\_ sel.,  
2. C.A. \_\_\_\_\_,  
3. D.A. \_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführer,  
beide vertreten durch Herren Rechtsanwälte  
Peter Riedweg und Stefan Oesterhelt,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich.

Gegenstand

2C\_116/2015  
Nachsteuern; Staats- und Gemeindesteuern 2000 - 2007,

2C\_117/2015

Nachsteuern; Direkte Bundessteuer 2000 - 2007,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungs-  
gerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung,  
vom 17. Dezember 2014.

Sachverhalt:

A.

Am 19. Februar 2010 verstarb B.A. \_\_\_\_\_. Sie hinterliess als gesetzliche Erben ihren Ehegatten, A.A. \_\_\_\_\_, sowie ihre beiden Söhne C.A. \_\_\_\_\_ und D.A. \_\_\_\_\_. Mit Schreiben vom 8. April 2010 gelangten die Erben an das kantonale Steueramt. Sie wiesen darauf hin, dass die Eheleute im Miteigentum Vermögenswerte besessen hätten, welche sie in ihrer gemeinsamen Steuererklärung ebenso wenig deklariert hätten wie die daraus fliessenden Erträge. Sie ersuchten für den hälftigen Anteil der Verstorbenen an den nicht deklarierten Vermögenswerten und Erträgen daraus um eine vereinfachte Nachbesteuerung im Erbfall nach Art. 53a des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) i.V.m. § 162a des Steuergesetzes (des Kantons Zürich) vom 8. Juni 1997 (StG/ZH; LS 631.1) sowie Art. 153a des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11); gleichzeitig ersuchte A.A. \_\_\_\_\_ für seinen Anteil um Nachbesteuerung infolge strafloser Selbstanzeige nach Art. 56 Abs. 1 bis StHG sowie Art. 175 Abs. 3 DBG. Am 29. Oktober 2010 eröffnete das kantonale Steueramt gegen A.A. \_\_\_\_\_ ein Nachsteuerverfahren für die

bereits rechtskräftig eingeschätzten Staats- und Gemeindesteuern 2000-2006 sowie für die direkte Bundessteuer 2000-2006, welches am 10. Januar 2011 auf die Staats- und Gemeindesteuern 2007 sowie auf die direkte Bundessteuer 2007 ausgedehnt wurde. Mit Verfügung vom 4. Januar 2011 setzte das kantonale Steueramt eine Nachsteuer (inkl. Zins) für die Staats- und Gemeindesteuern 2000-2007 von insgesamt Fr. 1'092'467.55 und für die direkte Bundessteuer 2000-2007 eine solche von Fr. 265'450.55 fest. Es gelangte zum Schluss, dass A.A.\_\_\_\_\_ entgegen seinem Antrag nicht nur die Hälfte der Vermögenswerte und ihrer Erträge, sondern sämtliche nicht deklarierten Einkommens- und Vermögensfaktoren zuzurechnen seien, da sich diese sowohl zivil- als auch steuerrechtlich zweifelsfrei ihm zuordnen liessen.

B.

Gegen diese Verfügung erhob A.A.\_\_\_\_\_ Einsprache, welche das kantonale Steueramt am 5. April 2013 abwies. Am 24. April 2013 verstarb A.A.\_\_\_\_\_. Seine beiden Söhne als einzige Erben gelangten in der Folge an das Verwaltungsgericht und beantragten eine Neufestsetzung der im Nachsteuerverfahren aufzurechnenden Beträge. Dieses wies den Rekurs am 17. Dezember 2014 ab. Die Vorinstanz brachte zudem für die Staats- und Gemeindesteuern einen Zinssatz von 4.5% statt einen solchen von 2% zur Anwendung, wodurch sich diese Nachsteuerschuld samt Zins auf Fr. 1'259'993.50 erhöhte.

C.

Die Erben des A.A.\_\_\_\_\_ legen mit Eingabe vom 2. Februar 2015 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht ein. Sie beantragen, die Urteile des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich seien aufzuheben und die Nachsteuern für die Staats- und Gemeindesteuern 2000-2007 samt Zins auf Fr. 527.556.42 bzw. auf Fr. 133'034.29 samt Zins für die direkte Bundessteuer 2000-2007 festzusetzen. Eventualiter seien die Urteile aufzuheben und die Verfahren zur Neuberechnung der Nachsteuer für die Staats- und Gemeindesteuern 2000-2007 sowie die direkte Bundessteuer 2000-2007 an die Vorinstanz zurückzuweisen. Zudem seien die beiden Verfahren zu vereinigen.

Das Steueramt des Kantons Zürich beantragt in seiner Vernehmlassung, die Beschwerde sei betreffend die Nachsteuern für die direkte Bundessteuer 2000-2007 abzuweisen. In Bezug auf die materielle Beurteilung des infrage stehenden Sachverhalts (Nachsteuerschuld) für die Staats- und Gemeindesteuern 2000-2007 (ohne Zins) sei die Beschwerde ebenfalls abzuweisen. Hingegen sei die Beschwerde betreffend die Beurteilung der Zinspflicht auf die Nachsteuerschuld gutzuheissen und das Urteil bezüglich Zins auf den Nachsteuern Staats- und Gemeindesteuern aufzuheben und zur Festsetzung des Zinses auf den Nachsteuern Staats- und Gemeindesteuern 2000-2007 an die Vorinstanz zurückzuweisen. Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich stellt den Antrag, die Beschwerde sei abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtet auf die Stellung eines Antrages. Die Erben des A.A.\_\_\_\_\_ nehmen zum Vernehmlassungsergebnis abschliessend Stellung und halten an ihren Rechtsbegehren in der Beschwerdeschrift fest.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Beschwerdeführer haben die beiden Urteile der Vorinstanz betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2000-2007 sowie die direkte Bundessteuer 2000-2007 angefochten. Das Bundesgericht hat hier für die Staats- und Gemeindesteuer (2C\_116/2015) und die direkte Bundessteuer (2C\_117/2015) getrennte Dossiers angelegt. Da beide Verfahren auf demselben Sachverhalt beruhen und sich zumindest betreffend die vereinfachte Nachbesteuerung von Erben (E. 3) dieselben Rechtsfragen stellen, sind die Verfahren zu vereinigen und die Beschwerde ist in einem einzigen Urteil zu erledigen (vgl. Art. 71 BGG in Verbindung mit Art. 24 BZP [SR 279]; BGE 131 V 59 E. 1 S. 60 f. mit Hinweis).

1.2. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist gemäss Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 146 DBG sowie Art. 73 StHG zulässig. Die Beschwerdeführer sind gestützt auf Art. 89 Abs. 1 BGG zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten legitimiert. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten (Art. 42 und 100 BGG).

## 1.3.

1.3.1. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und 96 BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 138 I 274 E. 1.6 S. 280 f. mit Hinweis). Die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem und interkantonalem Recht untersucht es in jedem Fall nur insoweit, als eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG). Das Bundesgericht prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts durch die kantonalen Instanzen an sich mit freier Kognition, ebenso, wie es dies im Fall von Bundesrecht täte. In den Bereichen, in welchen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt, beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts indessen im Wesentlichen auf Willkür, und gelten die erhöhten Rügeanforderungen des Art. 106 Abs. 2 BGG (BGE 134 II 207 E. 2 S. 209 f.; 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.; Urteil 2C\_705/2011 vom 26. April 2012 E. 1.5.2 mit Hinweisen).

1.3.2. Willkür in der Rechtsanwendung liegt vor, wenn der angefochtene Entscheid offensichtlich unhaltbar ist, mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft. Das Bundesgericht hebt einen Entscheid jedoch nur auf, wenn nicht bloss die Begründung, sondern auch das Ergebnis unhaltbar ist. Dass eine andere Lösung ebenfalls als vertretbar oder gar zutreffender erscheint, genügt nicht (BGE 138 I 49 E. 7.1 S. 51; 137 I 1 E. 2.4 S. 5; 136 I 316 E. 2.2.2 S. 318 f.).

1.3.3. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Die vorinstanzlichen Feststellungen können nur berichtigt werden, sofern sie entweder offensichtlich unrichtig, d.h. willkürlich ermittelt worden sind (Art. 9 BV; BGE 137 II 353 E. 5.1 S. 356) oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG). Zudem hat die beschwerdeführende Partei aufzuzeigen, dass die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 137 III 226 E. 4.2 S. 234).

## I. Direkte Bundessteuer

## 2.

Die Beschwerdeführer rügen in Bezug auf die direkte Bundessteuer 2000-2007 die Verletzung von Art. 153a DBG. Es ist unbestritten, dass die nicht deklarierten Vermögenswerte, Konten bei verschiedenen Banken, alle auf den Namen von A.A. \_\_\_\_\_ lauteten. Strittig ist hingegen, welche rechtliche Konsequenzen aus dieser Konstellation folgen, weil die Parteien Art. 153a Abs. 1 DBG unterschiedlich auslegen. Die Uneinigkeit bei der Auslegung besteht darin, wie die Formulierung: "...der vom Erblasser hinterzogenen Bestandteile von Vermögen und Einkommen" zu verstehen ist. Die Vorinstanz vertritt die Auffassung, dass jeder Ehegatte ein eigenes Steuerrechtsverhältnis begründe. Zu Lebzeiten bestünde deshalb für jeden Ehegatten nur für die eigenen Faktoren eine Deklarationspflicht und als Folge würden nur die Vermögenswerte der Verstorbenen, die auf diese lauteten, der vereinfachten Nachbesteuerung in Erbfällen unterliegen. Demgegenüber sind die Beschwerdeführer der Ansicht, dass die vereinfachte Nachbesteuerung nicht auf die "vom Erblasser hinterzogenen Vermögenswerte" anzuwenden sei, sondern auf den Teil des Nachlasses, welcher auf nicht an der Steuerhinterziehung beteiligte Erben übergehe. Der Teil des Nachlasses, welcher gütlich oder erbrechtlich an einen an der Hinterziehung mitwirkenden Ehegatten übergehe, sei von diesem im ordentlichen Verfahren nachzuersteuern. Nur so könne sichergestellt werden, dass in sämtlichen Erbfällen auch tatsächlich der beabsichtigte Anreiz zur Nachdeklaration durch steuererliche Erben geschaffen werde.

2.1. Ausgangspunkt der Gesetzesauslegung ist der Wortlaut der Bestimmung (grammatikalisches Element). Ist er klar, d.h. eindeutig und unmissverständlich, darf vom Wortlaut nur abgewichen werden, wenn ein triftiger Grund für die Annahme besteht, der Wortlaut zielt am "wahren Sinn" der Regelung vorbei. Anlass für eine solche Annahme können die Entstehungsgeschichte der Bestimmung (historisch), ihr Zweck (teleologisch) oder der Zusammenhang mit andern Vorschriften

(systematisch) geben, so namentlich, wenn die grammatikalische Auslegung zu einem Ergebnis führt, das der Gesetzgeber nicht gewollt haben kann (BGE 140 II 80 E. 2.5.3 S. 87; 139 IV 62 E. 1.5.4 S. 74; 139 V 66 E. 2.2 S. 68, 139 V 148 E. 5.1 S. 153; 138 III 558 E. 4.1 S. 562; 138 IV 232 E. 3 S. 234 f.; 138 V 86 E. 5.1 S. 94; 137 V 167 E. 3.1 S. 169 f.; 136 III 373 E. 2.3 S. 376; 135 II 78 E. 2.2 S. 81; 135 V 215 E. 7.1 S. 229).

2.2. Der vereinfachten Nachbesteuerung unterliegen Vermögenswerte und Einkünfte, die der Erblasser hinterzogen hat (Art. 153a Abs. 1 DBG). Wie die Vorinstanz richtig festgehalten hat, ist hinterzogen als "zu Unrecht nicht deklariert" zu verstehen, beschreiben die fraglichen Gesetzesartikel doch die objektive Seite der Steuerverkürzung. Dem Gesetzestext kann hingegen kein Hinweis entnommen werden, dass der Gesetzgeber beabsichtigte, den Nachlass der vereinfachten Nachbesteuerung zu unterstellen. Mit der Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und der Einführung der straflosen Selbstanzeige wollte der Gesetzgeber Anreize schaffen, dass Erben das vom Erblasser hinterzogene Vermögen und dessen Erträge der Legalität zuführen (Botschaft vom 18. Oktober 2006 zum Bundesgesetz über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige BBl 2006 8796 und 8808 Ziff. 1.5). Mit der gewählten klaren Formulierung ergibt sich eine sinnvolle Lösung, mit welcher die verfolgten Ziele erreicht werden können. Es müssen folglich triftige Gründe für die Annahme vorhanden sein, dass der Wortlaut der Norm am "wahren Sinn" der Regelung vorbei zielt.

2.3. Die Beschwerdeführer sind der Ansicht, dass eine teleologische Auslegung der Norm zu einem anderen Ergebnis führe.

2.3.1. Der soeben genannte Zweck von Art. 153a DBG verlange, dass möglichst alle an einer Steuerhinterziehung nicht beteiligten Erben profitieren sollten und Erben, welche an der Steuerhinterziehung selbst mitgewirkt haben (gemäss Beschwerdeschrift "steuerhinterziehende überlebende Ehegatten"), vom Privileg der vereinfachten Nachbesteuerung auszuschliessen seien. Die fragliche Wendung müsse deshalb als "Vermögenswerte aus einer Steuerhinterziehung, an der der Erbe nicht mitgewirkt hat" gelesen werden. Nur mit dieser Auslegung werde der Steuergerechtigkeit Genüge getan. Die Interpretation der Vorinstanz würde es hingegen bei einer gemeinsam begangenen Steuerhinterziehung auch dem überlebenden Ehegatten gestatten, die vereinfachte Nachbesteuerung zu beantragen. Dies erscheine als ungerecht.

2.3.2. Bei der Steuerhinterziehung handelt es sich um ein Sonderdelikt, d.h. nur die steuerpflichtige Person kann Täter sein (PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, N 24 zu Art. 175 DBG). Weder die Nachkommen noch der überlebende Ehegatte, dessen Steuerfaktoren nicht betroffen sind, können Mittäter sein. Die gemeinsame Unterzeichnung der Steuererklärung durch die Ehegatten ändert daran nichts (Art. 180 DBG). Beging der überlebende Ehegatte ebenfalls eine Steuerhinterziehung, so können dabei nur seine eigenen Steuerfaktoren betroffen sein, nicht aber diejenigen des Erblassers. Der überlebende Ehegatte kann in einem solchen Fall für die von ihm hinterzogenen Faktoren eine straflose Selbstanzeige stellen (STREULI/GROSSMANN, Vereinfachte Nachbesteuerung in Erbfällen und straflose Selbstanzeige, Der Schweizer Treuhänder, 2008 S. 713), wie es vorliegend auch geschehen ist, muss aber danach im ordentlichen Verfahren für zehn Jahre Nachsteuern bezahlen (vgl. Art. 152 Abs. 1 DBG). In Bezug auf die nicht deklarierten Faktoren des verstorbenen Ehegatten kommt er aber wie alle anderen in den Genuss der vereinfachten Nachbesteuerung, weil er an dieser Hinterziehung nicht mitgewirkt hat. Dies gilt nicht nur für das ererbte, sondern auch für das güterrechtlich zugefallene Vermögen (STREULI/GROSSMANN, a.a.O., S. 713). Dieses Ergebnis in Anwendung der Norm nach ihrem klaren Wortlaut kann nicht als ungerecht bezeichnet werden. Es erfüllt zudem den Zweck der Norm und führt das vom Erblasser hinterzogene Vermögen der Legalität zu.

2.3.3. Gemäss Beschwerdeführer führe die Auslegung der Vorinstanz darüber hinaus zum absurden Ergebnis, dass die Frage des Vorversterbens für die Anwendung der Bestimmung auf an der Steuerhinterziehung nicht beteiligte Erben eine Rolle spiele. Sterbe der nicht hinterziehende Ehegatte zuerst, müssten die Erben zehn Jahre zurück Nachsteuern bezahlen. Sterbe der hinterziehende Ehegatte zuerst, würden Nachsteuern bloss für die letzten drei Jahre verlangt, selbst wenn die Steuerhinterziehung gemeinsam begangen worden sei. Diese Unterscheidung sei absolut sachfremd. Für die Erben könne die Reihenfolge des Vorversterbens keine Rolle spielen. Im Sinne einer teleologischen Reduktion sei daher die vereinfachte Nachbesteuerung nicht bloss auf die "vom Erblasser hinterzogenen Vermögenswerte" anzuwenden, sondern auf den Teil des Nachlasses, welcher auf nicht an der Steuerhinterziehung beteiligte Erben übertragen werde. Der Teil des

Nachlasses, welcher güter- oder erbrechtlich an einen an der Hinterziehung mitwirkenden oder davon direkt profitierenden Ehegatten übergehe, sei von diesem zu seinen Lebzeiten im ordentlichen Verfahren nachzuversteuern.

2.3.4. Die von den Beschwerdeführern beschriebene Situation trifft so nicht zu. Stirbt der nicht hinterziehende Ehegatte zuerst, müssen die Erben gar keine Nachsteuer bezahlen. Nur der hinterziehende Ehegatte muss seine Vermögenswerte ordentlich nachversteuern und gelangt dabei in den Genuss der Straflosigkeit, wenn er sich selbst angezeigt hat. Die Erben sind hingegen höchstens indirekt betroffen, als sich das Vermögen des überlebenden Ehegatten verkleinert. Im Bereich des Erbrechts ist es aber durchaus nicht ungewöhnlich, dass das (zufällige) Vorversterben einer Person massgeblichen Einfluss auf den Umfang des Erbes einer anderen Person hat. Aus der Sicht sämtlicher Erben ist es allgemein profitabler, wenn sich der Erblasser nicht bereits zu seinen Lebzeiten selbst angezeigt hat. Die angesprochene Problematik stellt sich somit nicht nur bei den Erben verheirateter Erblassern. Die vorliegende Auslegung der Beschwerdeführer würde den Anwendungsbereich der Norm ausdehnen und einseitig die Erben von hinterziehenden, verheirateten Erblassern privilegieren, indem sie diesen die vereinfachte Nachbesteuerung ungeachtet der Reihenfolge des Vorversterbens zugestehen würde. Für eine solche Bevorzugung findet sich jedoch weder im

Gesetzestext noch in den Materialien irgendeine Grundlage. Der Zweck der Norm wird mit der grammatikalischen Auslegung mindestens so gut erreicht, wie bei der durch die Beschwerdeführer vorgeschlagenen Variante. Insgesamt bestehen keine triftigen Gründe, um vom klaren Wortlaut der Norm abzuweichen (BGE 141 III 84 E. 2 S. 87; 136 II 149 E. 3 S. 154; 131 III 314 E. 2.2 S. 315 f.).

2.4. Die Beschwerdeführer bringen weiter vor, auch die historische Auslegung gebiete eine Anwendung der fraglichen Normen entgegen ihrem klaren Wortlaut. Die vereinfachte Nachbesteuerung gehe nämlich auf eine Standesinitiative des Kantons Tessin vom 9. Oktober 2001 (Geschäftsnummer 02.308) zurück, welche die bis am 1. Januar 2001 geltende Regelung zur vereinfachten Nachbesteuerung im Kanton Tessin auf Bundesebene habe überführen wollen. Nach der alten Tessiner Praxis seien sämtliche in den Nachlass fallenden Vermögenswerte in die vereinfachte Nachbesteuerung einbezogen worden. Ein anderer Sinn der fraglichen Normen ergibt sich aus dem Verweis auf ihre Entstehungsgeschichte aber nicht. Zwar wurde der Standesinitiative des Kantons Tessin Folge gegeben (BBI 2006 8800), hingegen beruhte keine der daraufhin im Vernehmlassungsverfahren vorgeschlagenen Varianten auf der Regelung des Kantons Tessin und keine sah vor, dass der Nachlass der vereinfachten Nachbesteuerung unterliegt. Hinzu kommt, dass die Norm des Kantons Tessin mit dem StHG nicht vereinbar war und bereits im Jahre 2000 aufgehoben wurde (vgl. zum Ganzen BBI 2006 8805 f. Ziff. 1.3.3). Aus der historischen Auslegung ergeben sich somit keine neue Erkenntnisse.

2.5. Die Beschwerdeführer sind der Auffassung, dass sie auch bei der korrekten Anwendung der rein grammatikalisch ausgelegten Norm Anspruch auf eine vereinfachte Nachbesteuerung im Umfang des der Erblasserin güterrechtlich zustehenden Anteils der Vermögenswerte hätten.

2.5.1. Der Erblasserin sei eine güterrechtliche Beteiligungsforderung gegenüber ihrem Ehemann zugestanden. Bei dieser handle es sich um einen obligatorischen Anspruch, welcher sich mit der Auflösung des Güterstandes aktualisiere, und nicht um eine Anwartschaft. Es bestehe kein Zweifel daran, dass bei einer Individualbesteuerung die Beteiligungsforderung als Vermögenswert jeweils von den Ehegatten separat deklariert werden müsste. Unterlasse es ein Ehegatte, sämtliche Vermögenswerte seiner Errungenschaft zu deklarieren, führe die Nichtdeklaration der Beteiligungsforderung beim anderen Ehegatten zu einer unrechtmässigen Steuerverkürzung und dadurch erfülle sich der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung. Im vorliegenden Fall sei diese Situation eingetreten.

2.5.2. Die Ausführungen der Beschwerdeführer stehen in Widerspruch zur bundesgerichtlichen Rechtsprechung. BGE 127 V 248 E. 4c. S. 250 hält Folgendes fest:

[...] die Vorschlagsberechnung findet erst bei der güterrechtlichen Auseinandersetzung statt, nachdem ein Auflösungsgrund (z.B. Tod, Scheidung oder Vereinbarung eines andern Güterstandes) eingetreten ist. Vor diesem Zeitpunkt hat kein Gatte Anspruch auf eine Beteiligung am Vorschlag des andern. Von einer Vorschlagsbeteiligung kann nur im Sinne einer Anwartschaft in Form einer ungewissen Aussicht auf einen künftigen Rechtserwerb gesprochen werden. Aufgrund der gegenseitigen Beteiligung am Vorschlag mit gesetzlicher Verrechnung (Art. 215 Abs. 2 ZGB) steht nicht einmal fest, welchem Ehegatten letztlich eine Beteiligungsforderung zustehen wird.

Ebenfalls ungewiss ist, ob im Zeitpunkt der Auflösung des Güterstandes überhaupt ein Vorschlag bestehen wird. Unbehelflich ist im weiteren der Verweis der Beschwerdeführer auf BGE 102 II 313 E. 4a S. 322 f., wonach unter dem altrechtlichen Güterstand der Güterverbindung die Vorschlagsbeteiligung zum Vermögen des künftigen Inhabers zu zählen sei. Diese Feststellung betraf die spezifische Situation bei einer erbrechtlichen Herabsetzung und auch damals ging das Bundesgericht von einer blossen Anwartschaft auf die Vorschlagsbeteiligung aus. Diese Ansicht wurde in BGE 128 III 314 E. 3 S. 316 bestätigt. Anwartschaften sind grundsätzlich nicht steuerbar (BGE 138 II 311 E. 3.1.2 f. S. 316) und für die fraglichen Steuerperioden 2000-2007 bestand somit keine Beteiligungsforderung, welche die Erblasserin hätte deklarieren müssen. Die Nichtdeklaration der Vermögenswerte durch den Ehemann ändert daran nichts. Jeder Ehegatte ist im Steuereinschätzungsverfahren nur für seine eigenen Steuerfaktoren mitwirkungspflichtig. Die Pflichten des einzelnen Ehegatten beschränken sich darauf, seine Faktoren in der gemeinsamen Steuererklärung zu deklarieren und mit Unterschrift als vollständig und korrekt zu bestätigen. Die Ehegatten sind berechtigt, aber nicht verpflichtet, sich an der Ermittlung der Faktoren des anderen Ehegatten zu beteiligen. Dies wirkt sich auf die Steuerhinterziehung aus, wo in den einschlägigen Bestimmungen ausdrücklich festgehalten ist, dass jeder Ehegatte nur für die Hinterziehung seiner eigenen Steuerfaktoren gebüsst werden kann (Art. 180 DBG). Da sämtliche nicht deklarierte Vermögenswerte unbestrittenermassen dem Ehemann der Erblasserin zuzuordnen sind, hat diese ihre Deklarationspflicht nicht verletzt. Der überlebende Ehegatte kann für seine nicht deklarierten Vermögenswerte hingegen nicht die vereinfachte Nachbesteuerung verlangen, ist er doch für seine Steuerfaktoren selbst steuerpflichtig (LOCHER, a.a.O, N 10 zu 153a DBG). Die Anwendung der Norm nach ihrem klaren Wortlaut führt somit ebenfalls nicht zu einer vereinfachten Nachbesteuerung für einen Teil des Nachlasses.

2.5.3. Es liegt dementsprechend keine Verletzung von Bundesrecht vor.

## II. Staats- und Gemeindesteuern

### 3.

Bezüglich der Staats- und Gemeindesteuern 2000-2007 rügen die Beschwerdeführer die Verletzung von Art. 53a StHG in Verbindung mit § 162a StG/ZH und in Zusammenhang mit dem Zins auf der Nachsteuerschuld die willkürliche Anwendung des kantonalen Rechts, eine Verletzung des Gleichbehandlungsgebots (Art. 8 Abs. 1 BV) sowie des Willkürverbots (Art. 9 BV) und die unrichtige Feststellung des Sachverhalts (Art. 97 BGG). Das kantonale Steueramt sieht zudem Art. 29 BV und Art. 127 BV verletzt.

### 4.

Die massgebende kantonale Bestimmung (§ 162a StG/ZH gestützt auf Art. 53a StHG) stimmt im Wesentlichen mit derjenigen bei der direkten Bundessteuer (Art. 153a DBG) überein. Es ergibt sich bei den Staats- und Gemeindesteuern in Bezug auf den Umfang der geschuldeten Nachsteuer kein anderes Ergebnis und es kann diesbezüglich auf die Erwägungen über die direkte Bundessteuer verwiesen werden. Anders präsentiert sich die Situation betreffend die Verzinsung der Nachsteuerschuld.

### 5.

Die Beschwerdeführer und das kantonale Steueramt beanstanden, dass die Vorinstanz auf die geschuldeten Staats- und Gemeindesteuern ab 1. Januar 2008 den Verzugszins in Höhe von 4.5% und nicht den Ausgleichszins in Höhe von 2% bzw. 1.5% ab 1. Januar 2012 zur Anwendung bringt. Art. 53 Abs. 1 StHG gewähre den Kantonen bei der Festlegung des Zinssatzes einen Spielraum. Indem sich die Vorinstanz in der Frage des anwendbaren Zinssatzes an die Vorgaben des StHG gebunden gesehen habe, habe sie den kantonalen Spielraum eingeschränkt und Art. 53 Abs. 1 StHG verletzt.

5.1. Als Ausgangslage kann festgehalten werden, dass die nicht erhobenen Staats- und Gemeindesteuern samt Zins als Nachsteuer eingefordert wird, wobei die ordentliche Nachsteuer (Art. 53 Abs. 1 StHG und § 160 Abs. 1 StG/ZH) und nicht die vereinfachte Nachbesteuerung von Erben zur Anwendung gelangt (Art. 53a StHG und § 162a Abs. 2 StG/ZH). Für die Höhe des anwendbaren Zinssatzes spielt es allerdings keine Rolle, ob die Nachsteuer im ordentlichen oder im vereinfachten

Nachsteuerverfahren von Erben erhoben wird. Die Nachsteuer ist ab dem Verfalltag (im Kanton Zürich der 30. September, § 49 der Verordnung [des Kantons Zürich] vom 1. April 1998 [VO StG/ZH; LS 631.11]) der jeweiligen Steuerperiode zu verzinsen (§ 52 VO StG/ZH) und der Regierungsrat legt den massgeblichen Zinssatz fest (§ 176 StG/ZH).

5.2. Von dieser Kompetenz machte der Regierungsrat in der Folge Gebrauch. 1998 bestimmte er, dass der Zins für Steuernachforderungen, Nachsteuern und Steuerrückerstattungen auf 2% festgesetzt wird. Der Verzugszins für verspätet entrichtete Steuern wurde auf 2% festgesetzt (Beschluss des Regierungsrates [des Kantons Zürich] über die Festsetzung des Skontos und die Berechnung von Zinsen für Staats- und Gemeindesteuern vom 14. Oktober 1998 [LS 631.61]). Bis zum 31. Dezember 2007 galt somit für den Ausgleichs- und den Verzugszins derselbe Zinssatz. Erst auf den 1. Januar 2008 legte der Regierungsrat den Verzugszins neu auf 4.5% fest, während der Ausgleichszins weiterhin bei 2% verblieb und per 1. Januar 2012 auf 1.5% gesenkt wurde (Beschluss des Regierungsrates [des Kantons Zürich] über die Festsetzung und Berechnung von Zinsen ab 1. Januar 2008/1. Januar 2012/1. Januar 2015 für die Staats- und Gemeindesteuern vom 11. Juli 2007/9. November 2011/1. Oktober 2014 [LS 631.611]).

5.3. Die Vorinstanz geht davon aus, dass die Nachsteuer im Sinne von § 160 Abs. 1 StG/ZH sowohl die nicht erhobene Steuer als auch die Verzugszinsen bis zur Fälligkeit der Nachsteuerverfügung enthält. Dabei verlange das StHG, dass nicht der Ausgleichszins, sondern der Verzugszins zur Anwendung gelangt.

5.3.1. Zur Begründung führt die Vorinstanz unter Verweis auf RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 2013, N. 13 zu § 174 StG/ZH aus, dass im offenen, ordentlichen Verfahren ab dem Verfalltag bis zum Datum der (definitiven) Schlussrechnung Vergütungs- oder Ausgleichszinssätze zur Anwendung gelangen. Verzugszinsen seien erst geschuldet, wenn die in der definitiven Schlussrechnung festgesetzten Beträge verspätet geleistet werden. Demzufolge sind Verzugszinsen erst nach Abschluss des ordentlichen Verfahrens gestützt auf eine rechtskräftige Einschätzung geschuldet. Das Nachsteuerverfahren sei wiederum dem ordentlichen Verfahren nachgelagert und setze die Rechtskraft der Einschätzung voraus. Die Rechtskraft bewirke, dass die Korrektur des Steuerbetrags nach oben oder unten nicht mehr im ordentlichen Einschätzungsverfahren vorgenommen werden könne (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 14 zu § 160 StG/ZH). Mit der rechtskräftigen Nachsteuerverfügung werde die Rechtskraft der ursprünglichen Einschätzung rückwirkend beseitigt (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 11 zu § 160 StG/ZH). Indem die Nachsteuerverfügung an die Stelle der Schlussrechnung trete, müsse auch derjenige Zinssatz zur Anwendung gelangen, welcher geschuldet wäre, wenn der Steuerbetrag bereits in der Schlussrechnung korrekt festgesetzt worden wäre. Dies sei aber nicht der Ausgleichszinssatz, sondern der Verzugszinssatz.

5.3.2. Die Vorinstanz ist der Ansicht, dass ihre Rechtsprechung in Einklang mit den bundesrechtlichen Vorgaben stehe. Sie setze damit das durch die Verfassung vorgegebene Ziel, alle Steuerpflichtigen rechtsgleich und gesetzmässig zu besteuern (Art. 127 Abs. 1 und 2 BV), um. Mit Art. 53 Abs. 1 StHG sei zudem die Nachsteuer für alle Kantone verbindlich mit der Verzugszinspflicht verknüpft worden (KLAUS A. VALLENDER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 2. Aufl. 2002, N. 3a zu Art. 53 StHG). Bei der vereinfachten Nachbesteuerung von Erben ergebe sich die Verzugszinspflicht ausdrücklich aus dem Wortlaut von Art. 53a Abs. 2 StHG. Daher würden mit der Nachsteuerverfügung die Nachsteuern und die seit der ursprünglichen Fälligkeit aufgelaufenen Verzugszinsen berechnet und eingefordert. Der so berechnete Gesamtbetrag - Nachsteuern und aufgelaufene Verzugszinsen - würde mit der Zustellung der Nachsteuerverfügung fällig. Bezahlt der Steuerpflichtige diese Nachsteuern nicht innert 30 Tagen ab Zustellung der Verfügung, so hat er auf dem Gesamtbetrag, und damit auch auf dem in Rechnung gestellten Zins, Verzugszinsen zu entrichten (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 42 ff. zu § 160 StG/ZH; vgl. auch HANS FREY, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. 1/26, 2. Aufl. 2008, N 7 zu Art. 164 DBG).

5.4. Das Steuerharmonisierungsgesetz bedarf als Rahmen- oder Grundsatzgesetz in der Regel der Transformation in das kantonale Recht. Das Ausmass der kantonalen Konkretisierungsmöglichkeiten und der bundesrechtlichen Verpflichtungen ist für jede Harmonisierungsnorm bzw. jeden Steuerbereich nach den allgemeinen Auslegungsgrundsätzen (dazu bereits E. 3.1) zu ermitteln (Urteil 2A.224/2004 vom 26. Oktober 2004 E. 5.1 mit Hinweisen). Bei näherer Betrachtung der

einschlägigen Normen ist ersichtlich, dass nur Art. 53a Abs. 2 StHG den Begriff "Verzugszins" verwendet. Diese Bestimmung behandelt aber die vereinfachte Nachbesteuerung von Erben und kann deshalb für das vorliegende Verfahren zur ordentlichen Nachsteuer nur eine beschränkte Aussagekraft entfalten. Art. 53 Abs. 1 StHG welcher die ordentliche Nachsteuer regelt, fordert die Steuer bloss samt "Zins" ein. Das kantonale Gesetz schliesst sich dieser Formulierung an und verlangt sowohl bei der ordentlichen Nachbesteuerung (§ 160 Abs. 1 StG/ZH) als auch bei der vereinfachten Nachbesteuerung von Erben (§ 162a Abs. 2 StG/ZH) die Steuer samt "Zins" ein. Aus den Gesetzestexten lässt sich insgesamt kein klarer Wortlaut erkennen, der für den Kanton Zürich die Anwendung des höheren Verzugszinses anstelle des Ausgleichszinses gebieten würde.

5.4.1. Auch aus den Materialien ergibt sich kein einheitliches Bild, was unter den Begriffen "Zins" resp. "Verzugszins" zu verstehen ist. Die Botschaft vom 25. Mai 1983 über die Steuerharmonisierung (BBl 1983 III 1) schweigt sich über die Verzinsungspflicht aus. Die Botschaft zum Bundesgesetz über die vereinfachte Nachbesteuerung in Erbfällen beschreibt die bis dahin gültige Rechtslage ohne zwischen den beiden Begriffen ein einheitliches Unterscheidungskriterium zu verwenden (BBl 2006 8801 Ziff. 1.2.1 resp. 8809 Ziff. 1.5.1). In Bezug auf den neuen Art. 53a StHG wird auf die Ausführungen zum parallelen Art. 153a DBG verwiesen. Diese begnügen sich aber wiederum mit der blossen Wiederholung des Gesetzestextes und erläutern den Begriff "Verzugszins" ebenfalls nicht näher (BBl 2006 8816 Ziff. 2.1.1).

5.4.2. In der Literatur wird wiederum davon ausgegangen, dass mit Aufnahme des Nachsteuerverfahrens in das (damals) neue StHG und DBG als "echte Neuerung die Verzinsungspflicht" der Nachsteuer zu betrachten sei. Diese habe die dogmatisch unhaltbare Rechtsprechung des Bundesgerichts beendet, wonach die fehlende Verzinsung im Hinterziehungsverfahren bei der Bussenbemessung kompensiert werden konnte (HUGO CASANOVA, Änderungen rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide, ASA 61 S. 455). Gegenstand der Nachbesteuerung bilden die Steuern, welche zu Unrecht nicht erhoben worden sind, sowie allenfalls Zinsen. Die anwendbaren Bestimmungen können unter Umständen auch die Zahlung von Verzugs- oder Ausgleichszinsen vorsehen. Der Zins beginnt mit dem ursprünglichen Fälligkeitstermin der Steuer zu laufen. Sein Satz wird allgemein auf dem Verordnungsweg festgesetzt (HUGO CASANOVA, Die Nachsteuer, ASA 68 S. 9). Eine Unterscheidung zwischen Verzugs- und Ausgleichszins besteht jedoch nicht und es darf angenommen werden, dass der Autor davon ausging, dass sowohl ein Ausgleichs- als auch ein Verzugszins den Anforderungen an die Verzinsungspflicht genügen würde. VALLENDER, a.a.O., N. 3a zu Art. 53 StHG, hält wiederum fest, dass mit der Einführung des

StHG die Nachsteuer verbindlich mit der Verzugszinspflicht verbunden ist. Als Beleg verweist er dabei auf die beiden soeben zitierten Aufsätze von CASANOVA. Wie gesehen, geht dieser aber nur von einer Verzinsungspflicht aus. Somit liefert auch die Literatur keine zwingenden Hinweise darauf, dass das StHG bei der Verzinsung der Nachsteuer unbedingt den höheren Verzugszins anstelle des Ausgleichszins verlangt.

5.4.3. In ihren Leitentscheiden, auf die die Vorinstanz bei ihrer Begründung verweist, nimmt sie auch Bezug auf die Literatur zum Verzugszins gemäss DBG. Gemäss dieser werden mit der Nachsteuerbefreiung die Nachsteuern und die seit der ursprünglichen Fälligkeit aufgelaufenen Verzugszinsen berechnet und eingefordert. Der so berechnete Gesamtbetrag - Nachsteuern und aufgelaufene Verzugszinsen - werden mit der Zustellung der Nachsteuerbefreiung fällig. Bezahlt der Steuerpflichtige diese Nachsteuern nicht innert 30 Tagen ab Zustellung der Befreiung, so hat er auf dem Gesamtbetrag, und damit auch auf dem in Rechnung gestellten Zins, Verzugszinsen zu entrichten (Urteil [des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich] vom 23. Juli 2014 [SR.2013.00016] E. 3.2). Der Verzugszins, welcher bei der direkten Bundessteuer zur Anwendung gelangt, ist aber nicht identisch mit jenem gemäss dem Steuerrecht des Kantons Zürichs (sogleich E. 5.5.1). Der Verweis auf das DBG rechtfertigt somit die Anwendung des höheren Verzugszinses auf die Staats- und Gemeindesteuern nicht.

5.4.4. Mit dem StHG wird nicht eine durchgehende Rechtsvereinheitlichung, sondern eine Rechtsangleichung auf der Grundlage des Subsidiaritätsprinzips angestrebt (BGE 128 II 64 E. 6a). Im StHG nicht klarerweise bundesrechtlich vorgezeichnete Fragen sind deshalb nach kantonalem Recht zu beantworten (MARKUS REICH, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 2. Aufl. 2002, N. 34 zu Art. 1 StHG). Die Auslegung der einschlägigen Normen hat ergeben, dass das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen nur vorschreibt, auf Nachsteuerforderungen zwingend

einen Zins zu erheben. Die konkrete Ausgestaltung dieses Zinses insb. dessen Höhe und Bezeichnung verbleibt hingegen in der Kompetenz der Kantone. Diese Ansicht stimmt auch mit der Vorgabe von Art. 1 Abs. 3 StHG überein.

5.5. Bleibt noch zu prüfen, ob sich die Anwendung des höheren Verzugszinses aufgrund des kantonalen Rechts gebietet. Wie bereits erwähnt (E. 1.3.1), beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts in den Bereichen, in welchen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt, im Wesentlichen auf Willkür. Dasselbe gilt vorliegend ebenfalls für die behauptete Verletzung des Prinzips der Gewaltenteilung. Diesen Grundsatz anerkennt das Bundesgericht als in Art. 51 Abs. 1 BV vorausgesetztes und im Übrigen durch sämtliche Kantonsverfassungen explizit oder implizit garantiertes verfassungsmässiges Recht (BGE 134 I 322 E. 2.2 und 2.3 S. 326; 130 I 1 E. 3.1 S. 5; je mit Hinweisen). Die Beschwerdeführer können sich demnach auf das Gewaltenteilungsprinzip berufen, ohne dass näher zu untersuchen wäre, wie dieses genau im zürcherischen Verfassungsrecht gewährleistet wird. Im Zusammenhang mit der Gewaltenteilungsrüge prüft das Bundesgericht die Auslegung der einschlägigen Verfassungsbestimmungen frei, jene des kantonalen Gesetzesrechts dagegen lediglich unter dem Gesichtswinkel der Willkür (BGE 130 I 1 E. 3.1 S. 5 mit Hinweisen). Vorliegend ist zu prüfen, ob sich die Vorinstanz gestützt auf die §§ 160 und

162a StG/ZH zurecht über den Beschluss des Regierungsrats über die Festsetzung und Berechnung von Zinsen hinweggesetzt hat und damit in die Kompetenz des Regierungsrates (§ 176 StG/ZH) eingegriffen hat. In Frage steht die Auslegung von einfachem kantonalen Gesetzesrecht und die Argumentation, das Gewaltenteilungsprinzip sei verletzt, deckt sich demnach im vorliegenden Fall inhaltlich mit der von den Beschwerdeführern ebenfalls erhobenen Rüge, der angefochtene Entscheid sei willkürlich (vgl. Urteil 2C\_212/2007 vom 11. Dezember 2007 E. 3.4).

5.5.1. Wie das StHG unterscheidet auch das Steuergesetz des Kantons Zürich nicht zwischen Ausgleichszins und Verzugszins (vgl. §§ 160 und 162a StG/ZH, wo jeweils nur von "Zins" die Rede ist) und überträgt dem Regierungsrat die Kompetenz zur Festlegung des Zinssatzes (§ 176 StG/ZH). Es wäre dem Regierungsrat folglich einerseits frei gestanden, analog zur bundesrechtlichen Regelung (vgl. Art. 3 ff. der Verordnung vom 10. Dezember 1992 über Fälligkeit und Verzinsung der direkten Bundessteuer [SR 642.124]) auf die Unterscheidung zwischen Ausgleichszinsen und Verzugszinsen zu verzichten. Andererseits ist er im Rahmen seiner Kompetenz aber auch frei, den Anwendungsbereich des Ausgleichszinses bzw. des Verzugszinses näher zu definieren. Von dieser Befugnis hat der Regierungsrat Gebrauch gemacht (E. 5.2). Sein Vorgehen hat er in RRB Nr. 1058 vom 1. Oktober 2014 folgendermassen begründet:

Der Ausgleichszins soll mit Blick auf das Gebot der Gleichbehandlung gewährleisten, dass Steuerpflichtige, die ihre Steuern nach deren Fälligkeit bezahlen, keinen Zinsvorteil erlangen. Mit dem heute geltenden massvollen Zinssatz von 1.5% wird insbesondere der Tatsache Rechnung getragen, dass der Ausgleichszins auch bei Verzögerungen erhoben wird, die nicht auf Fehler der Steuerpflichtigen zurückzuführen sind. Die Bearbeitungsdauer von Nachsteuerverfügungen liegt nicht in der Macht der Steuerpflichtigen. Es ist deshalb sachgerecht, dass bis zum Abschluss des Nachsteuerverfahrens nur der Ausgleichszins verlangt wird und nicht der höhere Verzugszins. In diesem Zusammenhang kann darauf hingewiesen werden, dass eine steuerpflichtige Person, die schuldhaft eine Unterbesteuerung bewirkt, eine Busse bezahlen muss. Es ist somit nicht erforderlich, über den Verzugszins eine zusätzliche Sanktionierung vorzusehen. [...] Der Zweck des Verzugszinses besteht nicht darin, für Nachsteuern einen im Vergleich zum Ausgleichszins höheren Zinssatz festzusetzen, sondern nur in Fällen, in denen die gemäss definitiver Schlussrechnung geschuldeter Beträge nicht innert 30 Tagen bezahlt werden, einen im Vergleich zum moderaten Ausgleichszins höheren Zins festzulegen.

Diese Ansicht zum Zweck des Verzugszinses teilen auch RICHNER/ FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 13 und 25 zu § 174 StG/ZH. Ausschlaggebend für dessen Anwendung ist das Kriterium der verspäteten Zahlung. Die Argumentation der Vorinstanz verkennt diesen Ansatz gänzlich. Auch wenn die Nachsteuerverfügung an die Stelle der ordentlichen Einschätzung tritt, ist der Steuerpflichtige mit der Leistung des neuen Steuerbetrags noch nicht in Verzug. Das ist er erst, wenn er die Nachsteuerverfügung nicht innerhalb von 30 Tagen begleicht. Bis zu diesem Zeitpunkt ist nur der Ausgleichszins geschuldet.

5.5.2. Zum selben Schluss gelangt man auch, wenn man mit der Vorinstanz davon ausgeht, dass mit der rechtskräftigen Nachsteuerverfügung die Rechtskraft der ursprünglichen Einschätzung

rückwirkend beseitigt werde und die Nachsteuerverfügung an die Stelle der Schlussrechnung trete. Bis zur Ausstellung der Nachsteuerverfügung ist das Verfahren wieder offen und der Steuerpflichtige kann einstweilen nicht in Verzug geraten. Somit fehlt aber die grundlegende Voraussetzung zur Erhebung eines Verzugszinses. Bis zur Beendigung des Nachsteuerverfahrens ist folglich derjenige Zinssatz geschuldet, welcher bis zur Schlussrechnung bezahlt werden müsste, nämlich der Ausgleichszinssatz. Die gegenteiligen Folgerungen der Vorinstanz überzeugen nicht. Inwiefern der Verweis auf die Rechtsnatur des Nachsteuerverfahrens die Anwendung des höheren Verzugszinssatzes ab dem Zeitpunkt der Schlussrechnung im ordentlichen Verfahren rechtfertigen soll, ist nicht nachvollziehbar. Eine rechtliche Grundlage besteht dafür soweit ersichtlich nicht. Auch § 52 Vo StG/ZH sieht bloss vor, dass die Nachsteuern ab dem Verfalltag der jeweiligen Steuerperiode zu verzinsen sind. Über den anwendbaren Zinssatz schweigt er sich aber aus. Hinzu kommt, dass die Nachsteuer zum

Zeitpunkt des ordentlichen Verfahrens noch gar nicht bekannt war und diesbezüglich keine Schlussrechnung gestellt werden konnte. Eine verspätete Zahlung (nicht innerhalb von 30 Tagen gemäss § 51 Abs. 3 Vo StG/ZH) als Voraussetzung zur Erhebung eines Verzugszinses war somit noch gar nicht möglich. Andernfalls würde die Situation bestehen, dass der Steuerpflichtige eine Nachsteuer gar nie fristgerecht bezahlen könnte.

5.5.3. Der angefochtene Entscheid steht in krassem Widerspruch zu § 176 StG/ZH welcher die Festlegung des Zinssatzes in die Kompetenz des Regierungsrates stellt. Der Regierungsrat hat in Übereinstimmung mit den bundesrechtlichen Vorgaben ausdrücklich festgehalten, wie er sich die Verzinsung der Steuerforderungen vorstellt. Über diese Vorgaben setzte sich die Vorinstanz willkürlich hinweg und verletzt dadurch den Grundsatz der Gewaltenteilung.

5.6. Unabhängig davon, ob die Anwendung des Verzugszinses anstatt des Ausgleichszins auf die Nachsteuerschuld eine willkürliche Auslegung des kantonalen Rechts darstellt oder nicht, sehen die Beschwerdeführer auch das Gleichbehandlungsgebot (Art. 8 Abs. 1 BV) verletzt. Da soeben die willkürliche Anwendung kantonalen Rechts festgestellt wurde, ist eine Behandlung dieser Rüge nicht mehr notwendig. Dasselbe gilt für die Beanstandungen des Steueramtes betreffend Art. 29 und 127 BV.

### III. Anzahlungen

#### 6.

Die Beschwerdeführer sind weiter der Ansicht, dass eine offensichtlich unrichtige Sachverhaltsfeststellung (Art. 97 Abs. 1 BGG) vorliege. Sie hätten bereits mehrere Anzahlungen geleistet, um die Nachsteuerschuld und insbesondere die Zinslast zu verkleinern. Im Anschluss an die Nachsteuerverfügung des kantonalen Steueramtes zu Beginn des Jahres 2011 sei am 27. Februar 2011 eine Summe von Fr. 500'000.-- für die Staats- und Gemeindesteuern 2000-2007 überwiesen worden. Am 29. August 2013 erfolgte eine weitere Zahlungen in der Höhe von Fr. 150'000.--. Für die direkte Bundessteuer seien am 16. März 2011 Fr. 100'000.-- und am 29. August 2013 Fr. 50'000.- - bezahlt worden. Das kantonale Steueramt bestätigt sämtliche Überweisungen (wobei die erste Zahlung für die Staats- und Gemeindesteuern nicht am 27. Februar 2011 sondern ebenfalls am 16. März 2011 erfolgt sei). Die Vorinstanz hat diese Abschlagszahlungen unbestritten nicht berücksichtigt. Sie führt aus, dass ihr die Zahlungen weder aus den Akten noch aus den Parteivorbringen bekannt gewesen seien, weshalb sie die Verzugszinsen auf der Grundlage des Anhangs der Verfügung des kantonalen Steueramtes vom 4. Januar 2011 berechnet habe.

6.1. In Bezug auf die direkte Bundessteuer haben die bereits getätigten Zahlungen keine weitere Bedeutung. Die Vorinstanz hat den Entscheid des kantonalen Steueramtes betreffend die direkte Bundessteuer bestätigt und keine eigenen Berechnungen zur geschuldeten Nachsteuer samt Zins vorgenommen. Das kantonale Steueramt wiederum hat die geleisteten Zahlungen der Beschwerdeführer ordentlich verbucht. Bezüglich der Anzahlungen für die Staats- und Gemeindesteuern, welche die Beschwerdeführer geltend machen, stellt sich zuerst die Frage, ob es sich dabei um neue Tatsachen handelt. Aufgrund von Art. 99 Abs. 1 BGG dürften solche im Verfahren vor Bundesgericht nur so weit vorgebracht werden, als der angefochtene Entscheid hierzu Anlass gibt.

6.1.1. Aufgrund von Art. 110 BGG muss mindestens eine gerichtliche Instanz im Kanton den Sachverhalt frei prüfen. Dasselbe gilt im Übrigen auch aufgrund des kantonalen Rechts. Im Rechtsmittelverfahren nach § 162 Abs. 3 StG/ZH können sämtliche Mängel des angefochtenen

Entscheides geltend gemacht werden und die Vorinstanz ist verpflichtet, den Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ( RICHNER/ FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Rz. 35 und 42 zu § 162 StG/ZH). Die ersten beiden Zahlungen vom 16. März 2011, die schon lange vor Einreichung der Beschwerde beim Steueramt eingegangen waren, hätte die Vorinstanz zweifellos berücksichtigen müssen. Wie der Buchungsauszug des kantonalen Steueramtes belegt, ist die Zahlung ordentlich verbucht worden und befand sich schon vor Erlass der Einspracheverfügung am 5. April 2013 bei den Akten des Steueramtes. Der Steuerpflichtige darf davon ausgehen, dass seine ordentlichen Anzahlungen in einem anschliessenden Rechtsmittelverfahren, in welchem die Untersuchungsmaxime gilt, Berücksichtigung finden. Ein nochmaliges Vorbringen ist nicht notwendig und aus welchen Gründen die Vorinstanz keine Kenntnis von den Anzahlungen erlangte, bleibt unerheblich. Die Anzahlungen vom 16. März 2011 stellen dementsprechend keine neuen Tatsachen dar und sind grundsätzlich zu berücksichtigen.

6.1.2. Die Zahlung vom 29. August 2013 wurde während des hängigen Rechtsmittelverfahrens an das kantonale Steueramt getätigt und ist der Vorinstanz durch die Beschwerdeführer nicht ausdrücklich zur Kenntnis gebracht worden, obschon die Beschwerdeführer eine Beweislastpflicht für die steuermindernden Tatsachen trifft. Wird die Einschätzung in einem Rechtsmittelverfahren geändert, erfolgt eine neue Schlussrechnung, wobei auch die Zinsen neu zu berechnen sind (§ 51 Abs. 2 VO StG/ZH). In dieser werden alle Zinsen zugunsten wie auch alle Zinsen zulasten der steuerpflichtigen Person zusammengefasst; nur der Saldo der Zinsrechnung wird zur Zahlung fällig ( RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Rz. 16 f zu § 174 StG/ZH). Die Verantwortung zur Ermittlung des massgebenden Sachverhalts trägt die Vorinstanz. Sie hätte die Berechnungsgrundlage, auf welcher der Zins zu erheben ist, abklären und den Beschwerdeführern Gelegenheit geben müssen, sich dazu zu äussern. Angesichts des bereits lang andauernden Verfahrens hätte sich zudem eine entsprechende Nachfrage der Vorinstanz bei der Veranlagungsbehörde vor Erlass des Entscheides aufgedrängt, welche ihr ohnehin zur Auskunft verpflichtet ist (Art. 39 StHG). Der Vorinstanz wäre es problemlos

möglich gewesen, die korrekte Anzahlung der Beschwerdeführer an das Steueramt in Erfahrung zu bringen. Es kann den Beschwerdeführern deshalb nicht vorgeworfen werden, dass sie diesen Vorgang gegenüber der Vorinstanz nicht ausdrücklich erwähnten. Bei den Zahlungen vom 29. August 2013 handelt es sich somit ebenfalls nicht um neue Tatsachen; sie hätten der Vorinstanz bereits bekannt sein müssen. Sie sind deshalb ebenfalls zu berücksichtigen, ungeachtet davon, ob der Entscheid der Vorinstanz Anlass zur Einreichung neuer Beweismittel gegeben hat.

6.2. Die Sachverhaltsfeststellung bzw. Beweiswürdigung erweist sich als willkürlich (Art. 9 BV), wenn das Gericht Sinn und Tragweite eines Beweismittels offensichtlich verkannt hat, wenn es ohne sachlichen Grund ein wichtiges und entscheidungswesentliches Beweismittel unberücksichtigt gelassen oder wenn es auf der Grundlage der festgestellten Tatsachen unhaltbare Schlussfolgerungen gezogen hat (BGE 140 III 264 E. 2.3 S. 266; 137 III 226 E. 4.2 S. 234; 136 III 552 E. 4.2 S. 560). Die Vorinstanz liess die Anzahlungen der Beschwerdeführer unberücksichtigt, obschon diese bei den Akten waren bzw. bei der ordentlichen Ermittlung des Sachverhalts hätten dort sein müssen. Der Sachverhalt wurde deshalb durch die Vorinstanz offensichtlich unvollständig festgestellt. Wie von Art. 97 Abs. 1 BGG verlangt, kann die Behebung des Mangels für den Ausgang des vorliegenden Verfahrens entscheidend sein, verringert sich doch die Steuerschuld der Beschwerdeführer bei Berücksichtigung der geleisteten Anzahlungen erheblich. Die Sache ist zur neuen Berechnung der Nachsteuerschuld an die Vorinstanz zurückzuweisen. Sie muss dabei neben dem reduzierten Zinssatz auch die Anzahlungen der Beschwerdeführer miteinbeziehen.

7.

7.1. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist somit teilweise gutzuheissen und die Sache an das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich zur Fortführung des Verfahrens im Sinne der Erwägungen zurückzuweisen.

7.2. Die teilweise obsiegenden Beschwerdeführer tragen anteilmässig die Kosten des Verfahrens (Art. 66 Abs. 1 BGG). Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens teilweise dem Kanton Zürich aufzuerlegen, der in seiner Eigenschaft als Abgabegläubiger Vermögensinteressen im Sinne von Art. 66 Abs. 4 BGG verfolgt (Art. 66 Abs. 4 BGG). Dieser hat ausserdem den Beschwerdeführern eine anteilmässige Parteientschädigung auszurichten (Art. 68 Abs. 1 und 2 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verfahren 2C\_116/2015 und 2C\_117/2015 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten betreffend die Staats- und Gemeindesteuern wird teilweise gutgeheissen. Das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 17. Dezember 2014 (SR.2013.00008) wird in Bezug auf die Berechnung der Nachsteuerschuld aufgehoben; die Sache wird zur Fortführung des Verfahrens im Sinne der Erwägungen an das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich zurückgewiesen. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

3.

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten betreffend die direkte Bundessteuer wird abgewiesen.

4.

Die Gerichtskosten von Fr. 12'000.-- werden zu Fr. 9'000.-- den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftbarkeit und zu Fr. 3'000.--dem Kanton Zürich auferlegt.

5.

Der Kanton Zürich hat die Beschwerdeführer für das bundesgerichtliche Verfahren mit Fr. 2'000.-- zu entschädigen.

6.

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

Lausanne, 30. September 2015

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

Der Präsident: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Mösching