

BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2023 25 vom 20. März 2024

BE Verwaltungsgericht, 2024-03-20, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2023_25

FR: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2023 25 du 20 mars 2024

IT: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2023 25 del 20 marzo 2024

Erwägungen

E. 1.1

Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerden als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 145 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die StRK ist auf die Rechtsmittel des Beschwerdeführers nicht eingetreten, weshalb sich dessen Beschwerdebefugnis für die verwaltungsgerichtlichen Verfahren unmittelbar

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.03.2024, Nrn. 100.2023.25/26U, Seite 4 aus den negativen Prozessentscheiden ergibt (vgl. BVR 2017 S. 418 E. 1.1, 2017 S. 459 E. 1.2, 2015 S. 301 [VGE 2014/130/131 vom 8.1.2015] nicht publ. E. 1.1). Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 DBG). Auf die Beschwerden ist einzutreten.

E. 1.2

Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2, 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Weil vorliegend die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern (zum Ganzen auch BGE 9C_732/2022 vom 18.12.2023 E. 2.3).

E. 1.3

Die Beurteilung von Beschwerden gegen Nichteintretensentscheide fällt in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 57 Abs. 2 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

E. 1.4

Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b VRPG).

E. 2

Streitgegenstand der verwaltungsgerichtlichen Verfahren bildet einzig die Frage, ob die StRK zu Recht nicht auf den Rekurs und die Beschwerde eingetreten ist. Nicht einzugehen ist damit auf Vorbringen des Beschwerdeführers, die diesen Rahmen sprengen – wie dies grösstenteils bei der Sachverhaltsdarstellung und den im Zusammenhang damit gerügten Rechtsverletzungen der Fall ist (Beschwerden Ziff. II/1 S. 5-9; weitestgehend Stellungnahmen vom 28.4.2023 Ziff. I/1 und 1.1, II/1-2.3, 3.3 f., 4 und 5). Zu prüfen ist damit, ob der Beschwerdeführer in den Verfahren betreffend vereinfachte

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.03.2024, Nrn. 100.2023.25/26U, Seite 5 Nachbesteuerung der Erben entgegen der Auffassung der StRK prozessführungsbefugt ist (angefochtene Entscheide E. 1.2 f., 2 a.A.).

E. 2.1

In tatsächlicher Hinsicht steht fest und ist unbestritten, dass der Erblasser mit letztwilliger Verfügung einen Willensvollstrecker bestimmt und dieser das Mandat angenommen hat (Beschwerden Ziff. II/1 [S. 4], 2.3; angefochtene Entscheide Bst. A und E. 1.3; Vorakten StRK [act. 4A] pag. 159). Die StRK ist zum Schluss gelangt, die Prozessführung sei in Bezug auf die Nachsteuern dem Willensvollstrecker vorbehalten und der Beschwerdeführer deshalb nicht befugt, Rechtsmittel einzulegen (angefochtene Entscheide E. 1.1-1.3; vorne Bst. B). Der Beschwerdeführer hält demgegenüber dafür, prozessführungsbefugt zu sein.

E. 2.2

Die Mitglieder einer Erbengemeinschaft werden Gesamteigentümer der Erbschaftsgegenstände und verfügen unter Vorbehalt der vertraglichen oder gesetzlichen Vertretungs- und Verwaltungsbefugnisse über die Rechte der Erbschaft gemeinsam (Art. 602 Abs. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [ZGB; SR 210]). Deshalb können einzelne Erben für den Nachlass grundsätzlich nicht handeln. Dies ist in der Regel nur allen Erben gemeinsam (Einstimmigkeitsprinzip) oder an deren Stelle einem Erbenvertreter (Art. 602 Abs. 3 ZGB), einem Willensvollstrecker (Art. 518 ZGB) oder einem Erbschaftsverwalter (Art. 554 ZGB) möglich. In zivilrechtlichen Verfahren wird hiervon bloss in dringlichen Fällen eine Ausnahme gemacht (BGE 144 III 277 E. 3.2, 142 III 782 E. 3.1.2, 125 III 219 E. 1a f., 1d). Ein Willensvollstrecker hat aufgrund seiner gesetzlichen Stellung (Art. 518 i.V.m. Art. 596 Abs. 1 ZGB) Erbschaftswerte im Streit in eigenem Namen zu wahren: Er führt Prozesse an Stelle der materiell Berechtigten oder Verpflichteten in eigenem Namen und als Partei, wobei er auf seine gesetzliche Ermächtigung hinzuweisen hat. Es handelt sich dabei um eine Prozessstandschaft oder Befugnis der Prozessführung als Partei, welche dem Willensvollstrecker kraft Bundesprivatrechts zusteht. Umgekehrt sind die Erben nicht zur Prozessführung befugt, soweit dieses Recht dem Willensvollstrecker zukommt (BGE 147 III 537 E. 3.2, 146 III 106 E. 3.2.2, 129 V 113 E. 4.2; BGer 2C_687/2015 vom 17.11.2016 E. 1.2 f.).

E. 2.3

Im Unterschied zu zivilrechtlichen Verfahren wird in verwaltungsrechtlichen Streitigkeiten praxisgemäss jedem Mitglied einer Gesamthand-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.03.2024, Nrn. 100.2023.25/26U, Seite 6 schaft wie einer Erbengemeinschaft ein individuelles Beschwerderecht zuerkannt, wenn belastende oder pflichtbegründende Anordnungen in Frage stehen; insoweit besteht

keine notwendige Streitgenossenschaft (statt vieler BGer 9C_611/2023 vom 14.3.2023, in StE 2023 B 92.7 Nr. 13 E. 1.3.4 mit Hinweisen). Zu prüfen ist, ob und wie sich die Beauftragung eines Willensvollstreckers auf dieses individuelle Beschwerderecht der Mitglieder einer Erbengemeinschaft auswirkt:

E. 2.3.1

Der Beschwerdeführer beruft sich sinngemäss auf die geschilderte Praxis und bringt vor, Mitgliedern einer Erbengemeinschaft stehe in verwaltungsrechtlichen Verfahren ein individuelles Beschwerderecht zu. Die Einsetzung eines Willensvollstreckers führe gemäss Lehre und Rechtsprechung nicht dazu, dass die Erben im Nachsteuerverfahren keinerlei Verfahrensrechte mehr besässen; da sie auch solidarisch für die entsprechenden Steuerschulden hafteten, müssten sie zwingend ihre eigenen Verfahrensrechte ausüben können. Die Vorinstanz stütze sich in den angefochtenen Entscheidungen denn auch auf eine Reihe von Urteilen und Literaturstellen aus dem Privatrecht und nicht aus dem Steuerrecht (Beschwerden Ziff. II/2.4, III).

E. 2.3.2

Eine (gefestigte) Rechtsprechung, die von der zivilrechtlichen Lehre und Praxis (vorne E. 2.2) abweicht, sodass der Beschwerdeführer neben dem Willensvollstrecker als prozessführungsbefugt anzusehen ist, wird vom Beschwerdeführer nicht belegt und ist jedenfalls im Bereich der Einkommens- und Vermögenssteuer bzw. diesbezüglicher Nachsteuerverfahren auch nicht ersichtlich (vgl. immerhin BGer 2C_629/2008 vom 30.3.2009 E. 1.3 zur Erbschaftssteuer [Erbanfallsteuer] gemäss Steuergesetz der Gemeinde Churwalden [GR], worin das Bundesgericht zum Schluss kam, der Erbe sei aufgrund «der den einzelnen Miterben obliegenden Steuerpflicht» prozessführungsbefugt und in Bezug auf den Willensvollstrecker sei keine Prozessstandschaft gegeben). Entgegen dem Beschwerdeführer liegen damit keine «wichtigen gegenteiligen Gerichtsentscheide» vor (Beschwerden Ziff. II/2.4, III), aus welchen sich ergibt, dass er in den Nachsteuerverfahren ebenfalls prozessführungsbefugt ist.

E. 2.3.3

Aufschlussreich ist demgegenüber die steuerrechtliche Literatur: Die herrschende Lehre geht davon aus, dass die Prozessführungsbefugnis – wie

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.03.2024, Nrn. 100.2023.25/26U, Seite 7 im Zivilprozess – ausschliesslich dem Willensvollstrecker zusteht, womit die Erben nicht befugt sind, selber Rechtsmittel zu ergreifen (Zweifel/Hunziker, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, Art. 124 N. 17c; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2. Aufl. 2018, § 6 N. 34; Hugues Salomé, in Noël/Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct [LIFD], 2. Aufl. 2017, Art. 12 N. 6; Künzle/Lyk, Die Stellung des Willensvollstreckers im Steuerverfahren, in StR 2/2010 S. 123 ff., 126; vgl. ferner Berdoz/Bugnon, La procédure mixte en matière d'impôts directs, in Ordre Romand des Experts Fiscaux Diplômés [OREF; Hrsg.], 4. Aufl. 2021, S. 501 ff., 537). Diese Auffassung wird damit begründet, dass die Steuerschulden des Erblassers als Nachlassschulden der Verfügung durch die Erben entzogen seien, wenn ein Willensvollstrecker beauftragt wurde. Dieser habe anstelle der Erben und mit Wirkung für diese im Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren zu handeln. Er sei insbesondere befugt, die den Erben zustehenden Verfahrensrechte wahrzunehmen und in eigenem Namen gegen die Steuerveranlagung

Rechtsmittel zu erheben, und es träfen ihn die den Erben obliegenden steuerlichen Verfahrenspflichten. Weiter ist zu bedenken, dass mit der Einsetzung eines Willensvollstreckers regelmässig beabsichtigt wird, Streitigkeiten und Uneinigkeiten unter den Erben zu vermeiden. Im Rahmen seines Mandats ist der Willensvollstrecker verpflichtet, den Nachlass im Interesse des Erblassers zu verwalten und effektiv einer Teilung zuzuführen. Würde jedem Erben neben dem Willensvollstrecker die Parteistellung zuerkannt, führte diese Diversifizierung der Interessen unter den Prozessführenden (auf derselben Parteiseite) zu einer Verschleppung der Verfahren und mithin auch der Teilung, was dem Sinn und Zweck des Instituts des Willensvollstreckers entgegenstände (Jasmin Malla, Willensvollstrecker und Erben im Steuerrecht, Diss. Zürich 2016, N. 453 ff., insb. 455-57; Hunziker/Mayer-Knobel, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, Art. 12 N. 14).

E. 2.3.4

Von der herrschenden Lehre abweichende Meinungen sind keine ersichtlich. Bei der vom Beschwerdeführer angerufenen «sehr gewichtigen Lehrmeinung aus dem Steuerrecht», welche die vorinstanzliche Rechtsauffassung «in keiner Weise» stütze (vgl. Beschwerden Ziff. II/2.4), dürfte es

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.03.2024, Nrn. 100.2023.25/26U, Seite 8 sich um Martin E. Looser (in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, Art. 153a N. 5, sowie in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, 4. Aufl. 2022, Art. 53a N. 6) handeln, der ausführt, die Einsetzung eines Willensvollstreckers bedeute nicht, dass die Erben im Nachsteuerverfahren keinerlei Verfahrensrechte mehr besässen (zumal sie solidarisch für die Steuerschulden haften würden). Er stützt sich insoweit jedoch einzig auf ein Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, dem ein gänzlich anderer Sachverhalt zugrunde lag, als er hier zu beurteilen ist: Zu klären war primär, ob die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnisse der Erbinnen überhaupt je beschränkt worden waren, da die rechtsgültige Annahme des Willensvollstreckermandats während der streitbetroffenen Nachsteuerverfahren von Anfang an umstritten war (VGer ZH SR.2017.00009 vom 4.7.2018 Ziff. I/B, E. 1.2, 4.2, auch zum Folgenden). Das Verwaltungsgericht kam deshalb zum Schluss, die Erbinnen hätten stärker in das Verfahren einbezogen werden müssen. Vor diesem Hintergrund ist Martin E. Looser jedenfalls nicht so zu verstehen, dass seiner Auffassung nach die Erben neben einem Willensvollstrecker in jedem Fall ebenfalls prozessführungsbefugt sind (zum zitierten Zürcher Urteil vgl. auch Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 12 DBG N. 14). Nicht klar positioniert hat sich bislang Peter Locher, wiewohl ihm zuweilen eine abweichende Auffassung in dem Sinn zugeschrieben wird, dass die Erben trotz Bestellung eines Willensvollstreckers prozessführungsbefugt bleiben sollen (Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 124 DBG N. 17c; ferner die angefochtenen Entscheide E. 1.2 sowie Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 6 Fn. 274, wo jeweils auf Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001 bzw. 2. Aufl. 2019, Art. 13 N. 41 verwiesen wird; vgl. aber auch Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Einführung zu Art. 109 ff. N. 61-63). Nicht festgelegt haben sich schliesslich auch Kästli/Teuscher (in Leuch/ Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Bd I, Art. 1-125, Art. 14 N. 14).

E. 2.4

Die Steuerverwaltung hat gestützt auf die Selbstanzeige der Ehefrau (Beschwerdebeilage [BB] 2, 4) die streitbetroffenen Nachsteuerverfahren eröffnet (vorne Bst. A). Die erhobenen Nachsteuern stellen Erbschaftsschulden dar (BGer 2C_1035/2020 vom 12.11.2021 E. 4.2; Martin E. Looser,

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.03.2024, Nrn. 100.2023.25/26U, Seite 9 a.a.O., Art. 153 DBG N. 1; Hugo Casanova, Die Nachsteuer, in ASA 68 S. 1 ff., 16), die der Willensvollstrecker zu bezahlen hat (Art. 518 Abs. 2 ZGB; vorne E. 2.2, 2.3.3, auch zum Folgenden). Aus den von der herrschenden Lehre genannten Gründen, die ohne Weiteres überzeugen, ist mit der StRK davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer in diesen Verfahren nicht prozessführungsbefugt ist. Es wäre dem Willensvollstrecker vorbehalten gewesen, gegen die Nachsteuerbefehle vom 1. Dezember 2017 vorzugehen. Dass er nicht Einsprache erhoben hat, stellt für sich allein kein Grund dar, den Beschwerdeführer neben dem Willensvollstrecker als prozessführungsbefugt anzusehen (anders wohl Beschwerden Ziff. II/2.2).

E. 2.5

An diesem Ergebnis ändern die weiteren Vorbringen des Beschwerdeführers, soweit darauf überhaupt einzugehen ist, nichts: Ob neben den ermittelten Nachsteuern auch die un versteuerten Vermögenswerte in den Nachlass gefallen sind, brauchte die Vorinstanz nicht zu erörtern (anders Beschwerden Ziff. II/2.2, III; Stellungnahmen vom 28.4.2023 Ziff. II/3). Sie hatte allein die Frage zu beurteilen, ob der Beschwerdeführer hinsichtlich der Nachsteuern zu Rekurs und Beschwerde legitimiert ist, was sie, wie dargelegt, zu Recht verneint hat. Aus den Entscheiden der StRK vom 4. Oktober 2018 (BB 7) in der gleichen Sache kann der Beschwerdeführer nichts zu seinen Gunsten ableiten, war in jenen Rechtsmittelverfahren doch lediglich zu prüfen, ob die Steuerverwaltung dem Beschwerdeführer in den Nachsteuerverfahren zu Recht die Einsicht in die Steuerakten des Erblassers (und seiner Ehefrau) verweigert hatte; diese Frage stellte sich unabhängig davon, ob der Beschwerdeführer in Bezug auf die Nachsteuern neben dem Willensvollstrecker auch prozessführungsbefugt ist. Der vom Beschwerdeführer behauptete Widerspruch zwischen jenen und den angefochtenen Entscheiden (Beschwerden Ziff. II/2.5, III; Stellungnahmen vom 28.4.2023 Ziff. III/2.4) besteht demnach nicht. Ferner ist eine falsche Rechtsauffassung von Mitarbeitenden der Steuerverwaltung über die Parteistellung des Beschwerdeführers im Nachsteuerverfahren unerheblich (anders Beschwerden Ziff. II/2.6; Stellungnahmen vom 28.4.2023 Ziff. III/2, auch zum Folgenden). Die Vorinstanz war daran nicht gebunden, weshalb sich weder in den angefochtenen Entscheiden noch in den weiteren, vom Beschwerdeführer vorgebrachten Umständen ein treuwidriges Verhalten manifestieren konnte. Entgegen seiner (sinngemässen) Auffassung (vgl. insb. Stellungnahmen vom

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.03.2024, Nrn. 100.2023.25/26U, Seite 10 28.4.2023 Ziff. III/1-3) sind schliesslich auch keine Verfahrensmängel ersichtlich, die – je für sich allein oder gesamthaft – eine materielle Behandlung von Rekurs und Beschwerde als angezeigt erscheinen liessen.

E. 3

Zusammenfassend ist die StRK zu Recht zum Schluss gelangt, dass der Beschwerdeführer in den vorliegenden Nachsteuerverfahren nicht prozessführungsbefugt ist, weshalb auf Rekurs und Beschwerde nicht einzutreten sei. Gestützt darauf hat sie weiter zutreffend

erkannt, dass bereits die Steuerverwaltung nicht hätte auf die Einsprachen des Beschwerdeführers eingetreten dürfen, dieser Mangel jedoch nicht die Nichtigkeit der Einspracheentscheide zu bewirken vermöge (angefochtene Entscheide E. 2; Michel Daum, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 20a N. 44, mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Angesichts der fehlenden Prozessführungsbefugnis und damit Sachurteilsvoraussetzung hätte die StRK die Einspracheentscheide jedoch kassieren müssen (vgl. Art. 40 VRPG). Dass sie dies versäumt hat, muss freilich im Ergebnis folgenlos bleiben: Im Bereich der Gemeinde- und Kantonssteuern gilt das darum, weil das Verwaltungsgericht und im Fall einer Rückweisung an sie auch die StRK an das Verschlechterungsverbot gebunden sind (Art. 151 StG i.V.m. Art. 84 Abs. 2 VRPG; statt vieler BVR 2024 S. 7 E. 5.3). Insoweit lässt sich also der zum Vorteil des Beschwerdeführers ergangene Einspracheentscheid (vorne Bst. A, auch zum Folgenden) nicht mehr korrigieren. Im Bereich der direkten Bundessteuer bestätigte die Steuerverwaltung mit dem Einspracheentscheid die Nachsteuerverfügung, sodass sich diesbezüglich kassatorische Anordnungen von vornherein erübrigen.

E. 4

Es werden keine Parteikosten gesprochen.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15.03.2024, Nrn. 100.2023.25/26U, Seite 12

E. 5

Zu eröffnen: - Beschwerdeführer - Beschwerdegegnerin - Steuerrekurskommission des Kantons Bern - Eidgenössische Steuerverwaltung und mitzuteilen: - Willensvollstrecker
Der Einzelrichter: Die Gerichtsschreiberin: Rechtsmittelbelehrung Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.