

## **BGE 151 II 409**

Bundesgericht (BGE), 2025-01-01, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge\\_BGE\\_151\\_II\\_409](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_BGE_151_II_409)

FR: ATF 151 II 409

IT: DTF 151 II 409

### **Regeste**

Regeste Art. 518, Art. 596 Abs. 1, Art. 602 ZGB; Art. 12 Abs. 1 DBG; Art. 14 Abs. 1 und 4 StG/BE; Willensvollstrecker. Wurde bezüglich eines Nachlasses ein Willensvollstrecker als Nachlassverwalter ernannt, kommt die Prozessführungsbefugnis in einem allfälligen Nachsteuerverfahren - wie im Zivilprozess - einzig diesem zu; den Erben ist es verwehrt, selber Rechtsmittel einzulegen (E. 5).

Regeste Art. 518, art. 596 al. 1, art. 602 CC; art. 12 al. 1 LIFD; art. 14 al. 1 et 4 LI/BE; exécuteur testamentaire. Si dans le cadre d'une succession un exécuteur testamentaire a été désigné comme administrateur de la succession, il est seul habilité à ester en justice dans une éventuelle procédure de rappel d'impôt, comme dans une procédure civile; les héritiers ne sont pas habilités à former eux-mêmes un recours (consid. 5).

Regesto Art. 518, art. 596 cpv. 1, art. 602 CC; art. 12 cpv. 1 LIFD; art. 14 cpv. 1 e 4 LT/BE; esecutore testamentario. Se per una successione è stato nominato un esecutore testamentario in qualità di amministratore dell'eredità, la capacità processuale in un'eventuale procedura di ricupero d'imposta spetta esclusivamente a quest'ultimo, come nel processo civile; agli eredi è preclusa la possibilità di presentare loro stessi un ricorso (consid. 5).

### **Erwägungen**

#### **E. 3**

Vertiefter Betrachtung bedarf die Frage, ob der Beschwerdeführer im streitbetroffenen Verfahren der vereinfachten Nachbesteuerung über Prozessführungsbefugnis verfügt. Während die Vorinstanzen dies unter Hinweis auf die Stellung des - hier unstrittig in der Person von B. bestellten - Willensvollstreckers im steuerrechtlichen Prozess verneinen, beruft sich der Beschwerdeführer auf den Umstand der in den verwaltungsgerichtlichen Verfahren hinsichtlich einer Erbengemeinschaft nicht bestehenden notwendigen Streitgenossenschaft und das sich seines Erachtens daraus ergebende individuelle Beschwerderecht.

#### **E. 4.1**

Einzugehen ist zunächst auf die prozessuale Rechtsstellung des Willensvollstreckers. Das Gesetz regelt diese nur indirekt durch die Verweisung in Art. 518 Abs. 1 ZGB auf die für den amtlichen Erbschaftsverwalter geltenden Rechte und Pflichten. Nach Art. 596 Abs. 1 ZGB obliegt Letzterem unter anderem, im Rahmen der ordentlichen Liquidation die Rechte und Pflichten des Erblassers, soweit nötig, gerichtlich festzustellen. Die Prozesslegitimation des Willensvollstreckers für Aktiv- und Passivprozesse ergibt sich auch aus seiner Aufgabe und selbstständigen Stellung und wird unabhängig von den verschiedenen Theorien über seine Rechtsstellung allgemein anerkannt ( BGE 129 V 113 E. 4.2 mit diversen Hinweisen). Nach der Rechtsprechung ist der Willensvollstrecker in Prozessen um Aktiven und Passiven

der Erbschaft Partei, soweit ihm gemäss Art. 518 ZGB die Verwaltung der betreffenden Erbschaftswerte BGE 151 II 409 S. 412 zusteht. Abgesehen von den Fällen, in welchen der Willensvollstrecker in eigener Sache als Partei auftritt ( BGE 90 II 376 E. 2), geht es im Streit um Erbschaftswerte nicht um seine eigene materielle Berechtigung. Auf Grund seiner gesetzlichen Stellung (Art. 518 i.V.m. Art. 596 Abs. 1 ZGB ) hat er in eigenem Namen die Nachlassrechte zu wahren. Er führt den Prozess an Stelle der materiell berechtigten oder verpflichteten Person 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 ( BGE 129 V 113 E. 4.2; BGE 94 II 141 E. 1; je mit Hinweisen). Da der Willensvollstrecker die ihm zustehenden Befugnisse nicht in eigener Sache, um seiner selbst willen, auszuüben, sondern in fremder Sache zu handeln und den Erbgang ordnungsgemäss (nach den Anordnungen des Erblassers und den daneben, ergänzend oder jenen Anordnungen vorgehend, anwendbaren gesetzlichen Regeln) durchzuführen hat, ist er der Aufsicht der zuständigen Behörde zu unterstellen ( BGE 90 II 376 E. 3). Der vom Willensvollstrecker für den Nachlass geführte Prozess wirkt formell nur für oder gegen ihn persönlich. Weil er den Prozess aber für fremde Rechnung geführt hat, gehen Nutzen und Schaden zu Gunsten oder zu Lasten des Nachlasses ( BGE 129 V 113 E. 4.2 mit Hinweis).

#### **E. 4.2.1**

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Rechtslage aus zivilrechtlicher Optik wie folgt dar: 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 ZGB ). 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 abgewichen ( BGE 144 III 277 E. 3.2; BGE 142 III 782 E. 3.1.2; BGE 125 III 219 E. 1a f., 1d). Ein Willensvollstrecker hat auf Grund seiner gesetzlichen Stellung (Art. 518 i.V.m. Art. 596 Abs. 1 ZGB ), wie hiervor aufgezeigt, Erbschaftswerte im Streit in eigenem Namen zu wahren. Daraus resultiert eine Prozessstandschaft resp. BGE 151 II 409 S. 413 die Befugnis der Prozessführung als Partei. Umgekehrt sind die Erben nicht zur Prozessführung befugt, soweit dieses Recht dem Willensvollstrecker zukommt ( BGE 147 III 537 E. 3.2; BGE 146 III 106 E. 3.2.2; BGE 129 V 113 E. 4.2; vgl. auch Urteile 9C\_611/2022 vom 14. März 2023 E. 1.3.1 mit Hinweisen, in: StE 2023 B 92.7 Nr. 13; 2C\_687/2015 vom 17. November 2016 E. 1.2 f.). Unterbleibt die Bestellung eines Erbenvertreters oder Willensvollstreckers, hat es - zivilrechtlich - beim Einstimmigkeitsprinzip sein Bewenden.

#### **E. 4.2.2**

Was den abgaberechtlichen Kontext anbelangt, gilt das Folgende: Aus der zivilrechtlichen Universalsukzession fliesst die abgaberechtliche Steuernachfolge (Verfahrenssukzession; Art. 12 Abs. 1 DBG [SR 642.11]; Art. 14 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Bern vom 21. Mai 2000 [StG/BE; BSG 661.11]; BGE 144 II 352 E. 5.1; BGE 142 II 232 E. 6.3). Auf Grund der Steuernachfolge treten die Erben in die steuerrechtliche Rechtsposition des Erblassers ein (Urteile 2C\_377/2017 vom 4. Oktober 2017 E. 1.3; 2C\_342/2016 vom 23. Dezember 2016 E. 1.2.1; 2C\_140/2012 vom 2. August 2012 E. 3.2). Dies hat jedenfalls zu

gelten, soweit es sich nicht um höchstpersönliche Rechte handelt. Solche sind unvererblich (Urteil 2C\_1055/2019 vom 26. Juni 2020 E. 2.2.2). Führen die erblasserischen Steuern zu einem Verfahren vor Bundesgericht, müssen die Erben folglich im selben Umfang parteifähig sein, wie der Erblasser dies gewesen wäre (Urteile 9C\_611/2022 vom 14. März 2023 E. 1.3.2, in: StE 2023 B 92.7 Nr. 13; 2C\_140/2012 vom 2. August 2012 E. 3.2). Anders als in den zivilrechtlichen Prozessen können die einzelnen Erben in abgaberechtlichen Verfahren jedoch Beschwerde führen, ohne dass sich die anderen Erben zwingend am Verfahren beteiligen müssten. Denn wie das Bundesgericht (bzw. das Eidgenössische Versicherungsgericht [heute: III. und IV. öffentlich-rechtliche Abteilung des Bundesgerichts]) zunächst im Bereich des Sozialversicherungsrechts und später auch betreffend andere verwaltungsrechtliche Streitigkeiten entschieden hat, wird jedem Mitglied einer Gesamthandschaft wie etwa einer Erbengemeinschaft ein individuelles Beschwerderecht zuerkannt, soweit belastende oder pflichtbegründende Anordnungen in Frage stehen (vgl. zum Sozialversicherungsrecht BGE 136 V 7 E. 2.1.2; BGE 99 V 58 E. 1a; vgl. zum Steuerrecht Urteile 9C\_673/2023 vom 19. August 2024 E. 1.2.2; 9C\_611/2022 vom 14. März 2023 E. 1.3.4, in: StE 2023 B 92.7 Nr. 13; 2C\_259/2021 vom 30. November 2021 E. 1.3; je mit Hinweisen). Insoweit besteht keine notwendige Streitgenossenschaft BGE 151 II 409 S. 414 (Urteil 9C\_611/2022 vom 14. März 2023 E. 1.3.4 mit Hinweisen, in: StE 2023 B 92.7 Nr. 13).

### **E. 5.1**

Fraglich und nachstehend näher zu beleuchten ist, ob einem Erben in Anbetracht der rechtlichen Ausgangssituation in verwaltungsrechtlichen Prozessen neben dem Willensvollstrecker ein eigenständiges individuelles Beschwerderecht zukommt.

### **E. 5.2**

Eine gefestigte Rechtsprechung, die auf eine derartige, sich klar von der zivilrechtlichen Lehre und Praxis unterscheidende Rechtsauffassung schliessen lässt, ist, worauf bereits im angefochtenen Urteil hingewiesen wurde, jedenfalls im Bereich der Einkommens- und Vermögenssteuer bzw. diesbezüglicher Nachsteuerverfahren nicht zu erkennen.

#### **E. 5.2.1**

Vielmehr wurde etwa im Urteil 2C\_687/2015 vom 17. November 2016 (betreffend Einkommens- und Vermögenssteuern des Kanton Aargau und der Gemeinde U. AG) bezogen auf einen Erbenvertreter erwogen, dieser sei im Rahmen seines Auftrags gesetzlicher Vertreter der Erbengemeinschaft, die er ohne ihre Zustimmung oder nachträgliche Genehmigung berechtigen und verpflichten könne. Er schliesse in dem ihm übertragenen Tätigkeitsbereich eigenes Handeln der Erben für den Nachlass aus, da die Erben nur "unter Vorbehalt der vertraglichen oder gesetzlichen Vertretungs- und Verwaltungsbefugnisse über die Rechte der Erbschaft gemeinsam verfügen" könnten ( Art. 602 Abs. 2 ZGB ; E. 1.2). Prozesse führe der Erbenvertreter - so das Bundesgericht im Weiteren (E. 1.2.1) - in eigenem Namen anstelle der materiell Berechtigten als Partei. Nach heutiger Begrifflichkeit handle es sich dabei im technischen Sinne nicht um die Zuerkennung der Aktiv- und Passivlegitimation (so noch BGE 53 II 202 E. 4), sondern um einen Fall von Prozessstandschaft (Urteile 5A\_416/2013 vom 26. Juli 2013 E. 3.1; 5C.172/1997 vom 18. November 1997 E. 2). Umgekehrt seien die Erben nicht zur Prozessführung berechtigt, soweit dieses Recht dem Willensvollstrecker oder Erbenvertreter zustehe (vgl. BGE 129 V 113 E. 4.2).

### **E. 5.2.2**

Einzig im von der Vorinstanz erwähnten, zur Erbschaftssteuer (Erbanfallsteuer) gemäss Steuergesetz der Gemeinde Churwalden (GR) ergangenen Urteil 2C\_629/2008 vom 30. März 2009 hatte das Bundesgericht ausgeführt (E. 1.3), "[d]ass die genannte Verfügung (ausschliesslich) der Willensvollstreckerin zugestellt wurde, hängt - BGE 151 II 409 S. 415 nebst allfälligen dieser obliegenden Verfahrenspflichten im erbschaftssteuerrechtlichen Veranlagungsverfahren - hauptsächlich damit zusammen, dass sie aufgrund ihrer Funktion als Verwalterin der Erbschaftswerte (Art. 518 i.V.m. Art. 596 Abs. 1 ZGB ) als primär Verfügungsberechtigte am für die Steuererhebung herangezogenen Substrat - dem unverteilter Nachlass - erscheint. Dass damit ausschliesslich sie selber (in Prozessstandschaft) befugt wäre, Rechtsmittel gegen eine erbschaftssteuerrechtliche Veranlagung einzulegen, trifft angesichts der den einzelnen Miterben obliegenden Steuerpflicht aber nicht zu. Insofern erscheint der Beschwerdeführer als allein beschwerdeführender steuerpflichtiger Miterbe als im Sinne von Art. 89 Abs. 1 BGG zur Ergreifung des vorliegenden Rechtsmittels legitimiert. Ein Fall von notwendiger Streitgenossenschaft (Erbengemeinschaft) oder Prozessstandschaft (Willensvollstrecker) liegt nicht vor". Aus diesem Urteil, das vom Beschwerdeführer vor dem Bundesgericht denn auch zu Recht nicht mehr aufgegriffen wird, lässt sich nicht unmittelbar herleiten, dass er in den hier zu beurteilenden Nachsteuerverfahren ebenfalls prozessführungsbefugt ist.

### **E. 5.3**

Ein Augenmerk ist ferner auf die steuerrechtliche Literatur zu richten.

#### **E. 5.3.1**

Die herrschende Lehre geht davon aus, dass die Prozessführungsbefugnis diesfalls - wie im Zivilprozess - ausschliesslich dem Willensvollstrecker zusteht, womit die Erben nicht befugt sind, ihrerseits Rechtsmittel zu ergreifen (HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, in: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht [nachfolgend: Komm. DBG], 4. Aufl. 2022, N. 14 zu Art. 12 DBG ; ZWEIFEL/HUNZIKER, Komm. DBG, a.a.O., N. 17c zu Art. 124 DBG ; ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 3. Aufl. 2024, § 7 Rz. 34; HUGUES SALOMÉ, in: Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2. Aufl. 2017, N. 6 zu Art. 12 DBG ; JASMIN MALLA, Willensvollstrecker und Erben im Steuerrecht, 2016, Rz. 453 ff., insb. 455 ff.; HANS RAINER KÜNZLE, Berner Kommentar, Die Willensvollstrecker, 2011, N. 248 zu Art. 517-518 ZGB ; KÜNZLE/LYK, Die Stellung des Willensvollstreckers im Steuerverfahren - Teil 1, StR 65/2010 S. 123 ff., 126; MARTIN ZWEIFEL, Die steuerrechtliche Stellung des Willensvollstreckers, in: Willensvollstreckung - Aktuelle Rechtsprobleme [2], Referate der Weiterbildungsseminare an der Universität St. Gallen vom 7. September 2004 und 1. September 2005, 2006, S. 177 ff., BGE 151 II 409 S. 416 insb. 185; ferner BERDOZ/BUGNON, La procédure mixte en matière d'impôts directs, in: Les procédures en droit fiscal, Ordre romand des experts fiscaux diplômés OREF [Hrsg.], 4. Aufl. 2021, S. 501 ff., 537). Diese Auffassung wird im Wesentlichen damit begründet, dass die Steuerschulden des Erblassers als Nachlassschulden der Verfügung durch die Erben entzogen seien, wenn ein Willensvollstrecker beauftragt worden sei. 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 sei zu bedenken, dass mit der Einsetzung eines Willensvollstreckers regelmässig (auch) beabsichtigt werde, Streitigkeiten und Uneinigkeiten unter den Erben zu vermeiden. Im Rahmen seines Mandats sei der Willensvollstrecker verpflichtet, den Nachlass im Interesse des Erblassers zu verwalten und effektiv einer Teilung zuzuführen. Würde jedem Erben neben dem Willensvollstrecker gesondert die Parteistellung zuerkannt, könnte diese Diversifizierung der Interessen unter den Prozessführenden (auf derselben Parteiseite) zu einer Verschleppung der Verfahren und mithin auch der Teilung führen, was Sinn und Zweck des Instituts des Willensvollstreckers entgegenstünde (im Detail MALLA, a.a.O., Rz. 455 ff.; HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, Komm. DBG, a.a.O., N. 14 zu Art. 12 DBG ).

### **E. 5.3.2**

Davon klar abweichende Betrachtungsweisen sind nicht ersichtlich:

#### **E. 5.3.2.1**

So vermag etwa die Lehrmeinung von MARTIN E. LOOSER (Komm. DBG, a.a.O., N. 5 am Ende zu Art. 153a DBG ; derselbe , in: Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022, N. 6 am Ende zu Art. 53a StHG ), wonach die Einsetzung eines Willensvollstreckers nicht bedeute, dass die Erben im Nachsteuerverfahren keinerlei Verfahrensrechte mehr besässen, zumal sie solidarisch für die Steuerschulden hafteten, mit der Vorinstanz zu keinem anderen Ergebnis zu führen. Der Autor nimmt zur Begründung seines Standpunkts einzig auf das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich SR.2017.00009 vom 4. Juli 2018 Bezug, dem indes ein gänzlich anders gelagerter Sachverhalt zugrunde lag: Zu klären war primär, ob die BGE 151 II 409 S. 417 Verwaltungs- und Verfügungsbefugnisse der Erben hinsichtlich des Nachlasses überhaupt je beschränkt worden waren, da die rechtsgültige Annahme des Willensvollstreckermandats während der Nachsteuerverfahren von Anfang an umstritten war. Das Verwaltungsgericht war deshalb zum Schluss gekommen, die Erben hätten stärker in das Verfahren einbezogen werden müssen. Vor diesem Hintergrund kann MARTIN E. LOOSER jedenfalls nicht so verstanden werden, dass er den Erben in jedem Fall neben einem Willensvollstrecker eine Prozessführungsbefugnis zuerkennen will (zum zitierten Zürcher Urteil vgl. auch HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, Komm. DBG, a.a.O., N. 14 zu Art. 12 DBG ). Entsprechendes macht der Beschwerdeführer denn auch zu Recht nicht geltend. Inwieweit gestützt darauf bezüglich der ihn betreffenden Prozessführungsbefugnis eine "individuelle Einzelfallbetrachtung" greifen sollte, erschliesst sich daraus indessen ebenso wenig.

#### **E. 5.3.2.2**

Nicht klar positioniert hat sich sodann bislang PETER LOCHER, obgleich ihm zuweilen eine abweichende Auffassung in dem Sinne zugeschrieben wird, dass die Erben trotz Bestellung eines Willensvollstreckers prozessführungsbefugt bleiben sollten (ZWEIFEL/HUNZIKER, Komm. DBG, a.a.O., N. 17c zu Art. 124 DBG ; ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, a.a.O., § 7 Rz. 33 i.V.m. Fn. 284; KÜNZLE, a.a.O., N. 248 zu Art. 517-518 ZGB ; KÄSTLI/TEUSCHER, in: Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Bd. I, 2014, N. 14 zu Art. 14 StG /BE, wobei die Autoren jeweils auf PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2001 bzw. 2. Aufl. 2019, N. 41 f. zu Art. 13 DBG verweisen; vgl. aber auch PETER LOCHER,

Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2015, N. 61 ff. zur Einführung zu Art. 109 ff. DBG ).

### **E. 5.3.2.3**

Ebenfalls nicht abschliessend festgelegt haben sich schliesslich, wie der Beschwerdeführer selber festhält, KÄSTLI/TEUSCHER (a.a.O., N. 14 zu Art. 14 StG /BE).

### **E. 5.3.3**

Aus den einlässlich dargelegten Gründen, die ohne Weiteres überzeugen, drängt es sich auf, die Prozessführungsbefugnis auch in den vorliegend zu beurteilenden Nachsteuerverfahren - in Übereinstimmung mit der zivilrechtlichen Lesart - ausschliesslich dem Willensvollstrecker zuzugestehen; den Erben ist es somit verwehrt, selber Rechtsmittel einzulegen. Der namentlich von HUNZIKER/MAYER-KNOBEL (Komm. DBG, a.a.O., N. 14 zu Art. 12 DBG ), MALLA (a.a.O., Rz. 460 am Ende und 465), ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER (a.a.O., BGE 151 II 409 S. 418 § 7 Rz. 33 am Ende f.), ZWEIFEL (a.a.O., S. 185 unten) und wohl auch KÜNZLE (a.a.O., N. 248 zu Art. 517-518 ZGB ) vertretenen Betrachtungsweise folgend gilt es indessen herauszustreichen, dass den Erben angesichts ihrer solidarischen Haftbarkeit für die Steuerschulden des Erblassers (vgl. Art. 12 Abs. 1 DBG ; Art. 14 Abs. 1 und 4 StG /BE; vgl. E. 4.2.2 hiervor) diejenigen Verfahrensrechte einzuräumen sind, die zur Wahrung ihrer Interessen als solidarisch haftende Steuerschuldner - auch gegenüber dem Willensvollstrecker in aufsichts- und zivilrechtlicher Hinsicht - unerlässlich sind. Insbesondere ist ihnen Einsicht in die Akten, einschliesslich der Verfügungen und Entscheide des Veranlagungs- und des Rechtsmittelverfahrens, zu gewähren, sofern die Ermittlung des Sachverhalts abgeschlossen ist und soweit nicht öffentliche oder private Interessen der Einsicht entgegenstehen (vgl. Art. 114 DBG ; Art. 157 Abs. 2 StG /BE).

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