

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2005.00021 vom 25. Mai 2005

ZH Verwaltungsgericht, 2005-05-25, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2005.00021

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2005.00021 du 25 mai 2005

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2005.00021 del 25 maggio 2005

Regeste

Einschätzung 1997 und 1998 | Verfahrenssukzession der Erben Verhältnis zum Willensvollstrecker Akteneinsicht In die Rechte und Pflichten eines verstorbenen Steuerpflichtigen treten dessen Erben ein. Hat der Erblasser in seiner letztwilligen Verfügung einen Willensvollstrecker eingesetzt, so ist den Erben im Umfang der entsprechenden zivilrechtlichen Vorgaben die Verfügungsmacht über die Erbschaft entzogen und steht dem Willensvollstrecker anstelle der materiell berechtigten Erben die aktive und passive Prozessführungsbefugnis in eigenem Namen und als Partei zu. In der Lehre ist allerdings umstritten, inwieweit die Einsetzung eines Willensvollstreckers die steuerverfahrensrechtliche Stellung der Erben zu beschränken vermag. Diese Frage kann auch vorliegend offen bleiben: Da die Erben nämlich solidarisch mit ihrem ganzen Vermögen, wenn auch beschränkt bis zur Höhe ihrer Erbteile, für die Steuerschulden des Erblasser haften, müssen ihnen jedenfalls diejenigen Verfahrensrechte zugestanden werden, die für die Wahrung ihrer Interessen als solidarisch haftende Steuerschuldner - auch gegenüber dem Willensvollstrecker in aufsichts- und zivilrechtlicher Hinsicht - unentbehrlich sind. Dazu gehört - grundsätzlich - auch das Akteneinsichtsrecht, und eine entsprechende Verweigerung muss auf dem Rechtsmittelweg angefochten werden können. Da vorliegend die Akteneinsicht ohne Begründung nicht gewährt worden ist, sind sämtliche vorinstanzlichen Entscheide aufzuheben.

Erwägungen

E. 2

Abteilung/2. Kammer Weiterzug: Dieser Entscheid ist rechtskräftig. Rechtsgebiet: Steuerrecht
Betreff: Einschätzung 1997 und 1998 Verfahrenssukzession der Erben Verhältnis zum Willensvollstrecker Akteneinsicht In die Rechte und Pflichten eines verstorbenen Steuerpflichtigen treten dessen Erben ein. Hat der Erblasser in seiner letztwilligen Verfügung einen Willensvollstrecker eingesetzt, so ist den Erben im Umfang der entsprechenden zivilrechtlichen Vorgaben die Verfügungsmacht über die Erbschaft entzogen und steht dem Willensvollstrecker anstelle der materiell berechtigten Erben die aktive und passive Prozessführungsbefugnis in eigenem Namen und als Partei zu. In der Lehre ist allerdings umstritten, inwieweit die Einsetzung eines Willensvollstreckers die steuerverfahrensrechtliche Stellung der Erben zu beschränken vermag. Diese Frage kann auch vorliegend offen bleiben: Da die Erben nämlich solidarisch mit ihrem ganzen Vermögen, wenn auch beschränkt bis zur Höhe ihrer Erbteile, für die Steuerschulden des Erblasser haften, müssen ihnen jedenfalls diejenigen Verfahrensrechte zugestanden werden, die für die Wahrung ihrer Interessen als solidarisch haftende Steuerschuldner - auch gegenüber dem Willensvollstrecker in aufsichts- und zivilrechtlicher Hinsicht -

unentbehrlich sind. Dazu gehört - grundsätzlich - auch das Akteneinsichtsrecht, und eine entsprechende Verweigerung muss auf dem Rechtsmittelweg angefochten werden können. Da vorliegend die Akteneinsicht ohne Begründung nicht gewährt worden ist, sind sämtliche vorinstanzlichen Entscheide aufzuheben. Stichworte: NACHLASSSCHULDEN

PROZESSFÜHRUNGSBEFUGNIS STEUERNACHFOLGE

VERFAHRENS(GRUND)RECHTE VERFAHRENSGRUNDSÄTZE

VERFAHRENSNACHFOLGE WILLENSVOLLSTRECKER ZAHLUNGSNACHFOLGE

Rechtsnormen: § 14 aStG § 15 Abs. IV aStG Art. 114 Abs. IV DBG § 124 Abs. II StG § 147 Abs. IV StG § 148 StG Art. 518 ZGB Publikationen: RB 2005 Nr. 90 S. 203 STE 2006

Nr. 7 Gewichtung: (1 von hoher / 5 von geringer Bedeutung) Gewichtung: 2 I. A. A und B heirateten 1998. Die Eheleute wurden bis zum 31. Dezember 1998 getrennt besteuert. Am 3. Februar 1999 verstarb der Ehemann und hinterliess als gesetzliche Erben A sowie C, D und E, die Kinder aus erster Ehe. In seinem Testament vom 12. Dezember 1998 hatte B die F AG als Willensvollstreckerin eingesetzt, welche das Mandat annahm und auch ausübte. Die im Zeitpunkt des Todes noch hängigen Verfahren betreffend die Einschätzungen von B für die Steuerjahre 1997 und 1998 schloss das kantonale Steueramt mit Einschätzungsentscheiden vom 17. September 2002 ab. Die Eröffnung der Einschätzungen erfolgten einzig an die F AG als Willensvollstreckerin im Nachlass des verstorbenen Pflichtigen. B. Das kantonale Steueramt eröffnete der Witwe A am 28. April 2004 auf deren Verlangen als "Einschätzungsentscheide" von B bezeichnete Verfügungen für die Steuerjahre 1997 und 1998, ohne jedoch die Steuerfaktoren und deren Zusammensetzung anzugeben und mit dem Hinweis versehen, die Einschätzungen seien rechtskräftig geworden. Zur Begründung führte es an, für die Steuerveranlagung sei nur der Willensvollstrecker zuständig und nicht die Erben. An diesem Standpunkt hielt das kantonale Steueramt mit Einspracheentscheid vom 22. November 2004 fest. II. Der Einzelrichter der Steuerrekurskommission II trat auf den Rekurs von A am 10. Januar 2005 nicht ein. Er erwog, diese sei angesichts der Bestellung eines Willensvollstreckers im Nachlass ihres verstorbenen Ehegatten als Erbin nicht rechtsmittelbefugt und daher bezüglich dessen Einschätzungen 1997 und 1998 weder zur Einsprache noch zum Rekurs legitimiert. III. Mit Beschwerde vom 14. Februar 2005 beantragte A dem Verwaltungsgericht im Wesentlichen, es sei die vorinstanzliche Verfügung aufzuheben und "das Verfahren zur Neubeurteilung an die unteren Instanzen zurückzuweisen". Ausserdem verlangte sie die Zusprechung einer Parteientschädigung. Die Steuerrekurskommission II und das kantonale Steueramt schlossen auf Abweisung der Beschwerde. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. Das Steuergesetz vom 8. Juni 1997 (StG) ist am 1. Januar 1999 in Kraft getreten. Gemäss § 269 Abs. 1 Satz 2 StG werden jedoch Einschätzungen bis und mit Steuerjahr 1998 noch nach dem kraft § 268 StG auf 31. Dezember 1998 aufgehobenen früheren Steuergesetz vom 8. Juli 1951 (aStG) vorgenommen. Daraus folgt, dass für die streitbetroffenen Einschätzungen des verstorbenen B für die Steuerjahre 1997 und 1998 materiellrechtlich das alte Recht massgebend ist. Demgegenüber ist in verfahrensrechtlicher Hinsicht das neue Recht anzuwenden.

E. 2.1

Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 StG alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Das Verwaltungsgericht hat sich infolgedessen auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken; dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den

rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das von der Rekurskommission in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen der Rekurskommission zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d.h. auf Ermessensüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch (RB 1999 Nr. 147).

E. 2.2

Im Beschwerdeverfahren gilt das Novenverbot. Für das Verwaltungsgericht ist somit die gleiche Aktenlage massgebend wie für die Rekurskommission. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im Rekursverfahren behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden (RB 1999 Nrn. 149 und 150; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, § 153 N. 43, auch zum Folgenden). Vom Novenverbot ausgenommen sind dagegen echte Noven, namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund (§ 155 beziehungsweise § 160 StG) beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen. Neue, erstmals vor Verwaltungsgericht gestellte Rechtsbegehren sind schliesslich allgemein zulässig, sofern sie sich nicht auf Tatsachen und Beweismittel stützen, welche unter das Novenverbot fallen (RB 1999 Nr. 149). Diese Rechtslage im Steuerbeschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht ist vergleichbar mit derjenigen im Verwaltungsgerichtsbeschwerdeverfahren vor Bundesgericht, wo gemäss Art. 105 Abs. 2 des Bundesrechtspflegegesetzes vom 16. Dezember 1943 (OG) die Sachverhaltsfeststellung das Bundesgericht bindet, wenn eine richterliche Behörde als Vorinstanz den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat, woraus sich in solchen Fällen die Unzulässigkeit neuer Tatsachen und Beweismittel ergibt (BGE 130 II 149 E. 1.2 mit weiteren Hinweisen; BGr, 2. Mai 2000, 2A.499/1999 E. 1b, www.bger.ch; Alfred Kölz/Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2.A., Zürich 1998, N. 940 ff.). Damit befindet sich das vor dem Zürcher Verwaltungsgericht bei Steuerbeschwerden geltende Novenverbot auch in Übereinstimmung mit Art. 98a Abs. 3 OG.

E. 2.3

Die Rekurskommission hat der Beschwerdeführerin, die keinen begründeten Rekursantrag gestellt hat, zu Unrecht keine Nachfrist zur Verbesserung ihrer Rekurschrift angesetzt (§ 147 Abs. 4 StG). Aus diesem Grund sind die von der Beschwerdeführerin in der Beschwerde vorgebrachten Noven zuzulassen, soweit sie rechtserheblich sind.

E. 3

Dem Beschwerdeführer wird auf Verlangen gemäss § 148 Abs. 1 Satz 2 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG ein Doppel der Beschwerdeantwort zugestellt. Ausnahmsweise kann nach § 148 Abs. 2 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG ein weiterer Schriftenwechsel oder eine mündliche Verhandlung angeordnet werden. Die Parteien haben darauf indessen keinen Anspruch (RB 2000 Nr. 131). Vorliegend besteht kein Anlass, der Beschwerdeführerin, der das verlangte Doppel der Beschwerdeantwort zugestellt wurde, die von ihr beantragte Äusserung zu dieser Rechtsschrift zu gewähren.

E. 4.1

In die Rechte und Pflichten eines verstorbenen Steuerpflichtigen treten gemäss § 14 aStG dessen Erben ein. Sie haften nach § 15 Abs. 4 aStG solidarisch für die Steuerschuld des Verstorbenen bis zur Höhe ihrer Erbteile.

E. 4.2

Die Steuernachfolge der Erben bewirkt einerseits eine Zahlungsnachfolge hinsichtlich der Steuerschuld des Erblassers und andererseits eine Verfahrensnachfolge bezüglich dessen hängigen und abgeschlossenen Steuerverfahren (Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6.A. Zürich 2002, S. 75). Die Erben treten in ein hängiges Verfahren des verstorbenen Steuerpflichtigen in jenem Verfahrensstadium und in jener verfahrensrechtlichen Lage ein, in welchem sich das Verfahren bei dessen Tod befunden hat. Sie nehmen die dem Steuerpflichtigen zustehenden Verfahrensrechte (§ 64 ff. StG) wahr und haben die dem Steuerpflichtigen obliegenden Verfahrenspflichten (§ 133 ff. StG) zu erfüllen (vgl. Martin Zweifel, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2.A. Basel etc. 2002, Art. 42 StHG N. 12).

E. 4.3

Hat der Erblasser in seiner letztwilligen Verfügung einen Willensvollstrecker eingesetzt, so steht dieser nach Art. 518 Abs. 1 ZGB in den Rechten und Pflichten eines Erbschaftsverwalters, soweit der Erblasser nichts anderes verfügt. Er hat nach Art. 518 Abs. 2 ZGB insbesondere die Erbschaft zu verwalten, die Schulden des Erblassers, einschliesslich der Steuerschulden, zu bezahlen, die Vermächtnisse auszurichten und die Teilung nach den Anordnungen des Erblassers und gemäss gesetzlicher Vorschrift vorzunehmen. Insoweit ist die Verfügungsmacht über die Erbschaft den Erben entzogen und steht dem Willensvollstrecker anstelle der materiell berechtigten Erben die aktive und passive Prozessführungsbefugnis in eigenem Namen und als Partei zu (BGE 116 II 131 E. 2 f.). Die Einsetzung eines Willensvollstreckers zieht in materiellrechtlicher Hinsicht keine Änderung der durch die Steuernachfolge bewirkten Stellung der Erben als Schuldner der Einkommens- und Vermögenssteuern des Erblassers nach sich (vgl. Ernst Känzig/Urs R. Behnisch, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2.A. Basel 1992, Art. 84 N. 3). Weil die Steuerschulden des Erblassers aber Nachlassschulden sind, die der Verfügung durch die Erben entzogen sind, hat der Willensvollstrecker an Stelle der Erben und mit Wirkung für diese im Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren zu handeln. Er ist insbesondere befugt, die den Erben zustehenden Verfahrensrechte wahrzunehmen und in eigenem Namen gegen die Steuerveranlagung Rechtsmittel zu erheben, und es treffen ihn die den Erben obliegenden steuerlichen Verfahrenspflichten (vgl. Bernhard Greminger, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Basel etc. 2000, Art. 12 DBG N. 14; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, § 11 N. 11 und § 140 N. 27; Madeleine Simonek, in: Peter B. Nefzger/Madeleine Simonek/Thomas P. Wenk (Hrsg.), Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel etc. 2004, § 12 N. 8; Martin Zweifel, Die verfahrens- und steuerstrafrechtliche Stellung der Erben bei den Einkommens- und Vermögenssteuern, ASA 64 [1995/96] S. 358). In der Lehre ist allerdings umstritten, inwieweit die Einsetzung eines Willensvollstreckers die verfahrensrechtliche Stellung der Erben zu beschränken vermag. Es wird sowohl die Auffassung vertreten, dass den Erben bloss noch die Stellung von Dritten zukomme (so

etwa Markus Bill, Auskunftspflicht Dritter im Steuerveranlagungs- und Einspracheverfahren, Bern/Stuttgart 1991, S. 65), als auch der Standpunkt verfochten, dass die verfahrensrechtliche Stellung der Erben keine Änderung erfahre und die Erben nach wie vor die Verfahrenspflichten, wie die Deklarationspflicht, zu erfüllen hätten (in diesem Sinn beispielsweise Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2001, Art. 13 N. 40), was folgerichtig auch einschliesse, dass sie weiterhin die Verfahrensrechte, wie Akteneinsicht, das Stellen von Beweisanträgen und die Erhebung von Rechtsmitteln, ausüben könnten. Diese Streitfrage braucht vorliegend nicht abschliessend beantwortet zu werden: Angesichts dessen, dass die Erben kraft § 15 Abs. 4 aStG solidarisch mit ihrem ganzen Vermögen, wenn auch beschränkt bis zur Höhe ihrer Erbteile, für die Steuerschulden des Erblassers haften, müssen ihnen jedenfalls diejenigen Verfahrensrechte zugestanden werden, die für die Wahrung ihrer Interessen als solidarisch haftende Steuerschuldner – auch gegenüber dem Willensvollstrecker in aufsichts- und zivilrechtlicher Hinsicht – unentbehrlich sind. Insbesondere ist ihnen Einsicht in die Akten, einschliesslich der Verfügungen und Entscheide des Einschätzungs- und Rechtsmittelverfahrens, zu gewähren, sofern die Ermittlung des Sachverhalts abgeschlossen ist und soweit nicht öffentliche oder private Interessen der Einsicht entgegenstehen (§ 124 Abs. 2 StG). Insoweit ihnen mit Blick auf ihre solidarische Haftung für Steuern des Erblassers Akteneinsichtsrechte einzuräumen sind, muss die Verweigerung der Akteneinsicht – analog zur Regelung von Art. 114 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer – auf dem Rechtsmittelweg angefochten werden können. Das gebietet angesichts der in dieser Hinsicht lückenhaften kantonalen Regelung der in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) garantierte Grundsatz des rechtlichen Gehörs. Für Einschätzungen ab 2001 leitet sich ein derartiger Rechtsschutz zusätzlich aus Art. 129 BV ab, welcher die Steuerharmonisierung auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht vorschreibt und von den Kantonen verlangt, für Rechtsmittel betreffend die direkte Bundessteuer und die harmonisierten kantonalen Steuern einen einheitlichen Instanzenzug vorzusehen (BGE 130 II 65 E. 5.1 und 5.2 = StR 2004, 314).

E. 4.4

Das kantonale Steueramt hat die Beschwerdeführerin keine Einsicht in die der Willensvollstreckerin zugestellten Entscheide vom 17. September 2002 betreffend die Einschätzung des verstorbenen B für die Steuerjahre 1997 und 1998 und deren Grundlagen nehmen lassen, sondern ihr am 28. April 2004 lediglich als "Einschätzungsentscheide" bezeichnete Verfügungen zugestellt, die keinerlei Angaben über die Steuerfaktoren und deren Zusammensetzung enthielten. Damit hat das kantonale Steueramt der Beschwerdeführerin die Akteneinsicht zu Unrecht verweigert und deren Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt. Auf den gegen diese Verfügungen gerichteten Rekurs hätte die Rekurskommission nach den vorstehenden Erwägungen eintreten und das kantonale Steueramt zur Gewährung der Akteneinsicht anhalten sollen. Einen weitergehenden Anspruch auf Anfechtung der Einschätzungen kommt der Beschwerdeführerin indessen nicht zu. Insoweit ist deshalb auf ihre Vorbringen nicht einzugehen. Das führt zur teilweisen Gutheissung der Beschwerde; die angefochtenen vorinstanzlichen Entscheide sind allesamt aufzuheben.

E. 5

Bei diesem Ausgang des Verfahrens rechtfertigt es sich, die Kosten dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG). Dieser hat der

Beschwerdeführerin eine angemessene Parteientschädigung auszurichten (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG). Demgemäss entscheidet die Kammer:

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