

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00038 vom 14. Dezember 2016

ZH Verwaltungsgericht, 2016-12-14, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2016.00038](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2016.00038)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00038 du 14 décembre 2016

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00038 del 14 dicembre 2016

## Regeste

Steuerbezug (Erbenhaftung) | Erbenhaftung Die Erblasserin hinterliess als einzige gesetzliche Erben ihre beiden Kinder, welche die Ausschlagung der Erbschaft erklärten. Zweieinhalb Jahre vor ihrem Tod hatte sie den Kindern im Rahmen von gemischten Schenkungen Liegenschaften übertragen. Für die offenen Staats- und Gemeindesteuern erliess das Gemeindesteueramt gegenüber den Kindern eine Haftungsverfügung. Stirbt der Steuerpflichtige, treten seine Erben in seine Rechte und Pflichten ein. Sie haften solidarisch für die vom Erblasser geschuldeten Steuern bis zur Höhe ihrer Erbteile, einschliesslich der Vorempfänge (§ 11 Abs. 1 StG). Schlagen die Erben die Erbschaft aus, fällt für sie die Steuersukzession grundsätzlich dahin. Fraglich ist, ob die gesetzlichen Erben trotz Ausschlagung der Erbschaft mit allfälligen Vorempfängen für die Steuerschulden des Erblassers haften. Das Verwaltungsgericht hatte sich bereits einmal zu dieser Frage geäussert. Unter Hinweis auf Art. 579 Abs. 1 ZGB führte es aus, dass die Erben eines zahlungsunfähigen Erblassers, welche die Erbschaft ausschlagen, dessen Gläubigern zivilrechtlich gleichwohl insoweit haften, als sie vom Erblasser innerhalb der letzten fünf Jahre vor seinem Tod Vermögenswerte empfangen haben, die bei der Erbteilung der Ausgleichung unterworfen sein würden. Das Zürcher Steuergesetz kenne keine solche Ausdehnung der Haftung bei erfolgter Ausschlagung der Erbschaft. Vorbehalten blieben jedoch Fälle, in denen die Vermögensverschiebung wie ein Erbvorbezug und die anschliessende Ausschlagung durch die Erben angesichts der zeitlich nahe liegenden Überschuldung des Erblassers rechtsmissbräuchlich vorgenommen werde, um dem Fiskus Steuersubstrat zu entziehen. Vorliegend haben die Erben zeitlich weit innerhalb der 5-Jahresfrist einen Vorempfang erhalten. Die übertragenen Liegenschaften waren von grossem Wert, während der Nachlass der Verstorbenen überschuldet ist. Die lebzeitige Vermögensverschiebung im Verbund mit der Ausschlagung erscheint daher als krassrechtsmissbräuchlich. Abweisung.

## Erwägungen

### E. 2

Die Beschwerdeführenden bestreiten die Rechtskraft der Steuereinschätzungen 2009 und 2010 der Verstorbenen, da diese nicht korrekt eröffnet worden seien, allenfalls lägen weitere Verfahrensmängel bei der Einschätzung der Verstorbenen vor.

#### E. 2.1

Prozessthema kann nur sein, was auch Gegenstand der vorinstanzlichen Verfügung war beziehungsweise nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen. Auf Begehren, über welche die Vorinstanz weder entschieden hat noch hätte entscheiden sollen, ist nicht

einzutreten (VGr, 12. September 2012, VB.2012.00394, E. 1.2; RB 1983 Nr. 5; vgl. Martin Bertschi in: Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich [VRG], 3. A., Zürich etc. 2014, Vorbem. zu §§ 19–28a N. 44 ff.).

### **E. 2.2**

Im vorliegenden Verfahren ist einzig die Frage der Steuerhaftung der Beschwerdeführenden für die offenen Steuerforderungen der verstorbenen F Prozessthema. Ob ihre Einschätzungen formell richtig eröffnet worden sind und ob in den Einschätzungsverfahren Verfahrensvorschriften verletzt wurden, war weder vor Vorinstanz noch im Einspracheverfahren vor der Gemeinde D Prozessthema und musste es auch nicht sein. Die Beschwerdeführenden sind bereits mit Schreiben des kantonalen Steueramts vom 6. März 2015 zutreffend darauf aufmerksam gemacht worden, dass im vorliegenden Verfahren einzig die Einsprache gegen den Haftungsanspruch durch die Gemeinde D zu beurteilen sei, die Einsprache gegen die Einschätzungsentscheide werde nach rechtskräftigem Entscheid über den Haftungsanspruch durch das kantonale Steueramt entschieden. Damit ist auf die Anträge und Ausführungen der Beschwerdeführenden insoweit nicht einzutreten, als sie sich materiell auf die Einschätzungen 2009 und 2010 beziehen. Ebenso ist im vorliegenden Verfahren aus denselben Gründen auf die Einsichtsbegehren hinsichtlich der Einschätzungsakten der Verstorbenen nicht einzutreten, soweit diesen Begehren nicht bereits durch die am Verwaltungsgericht erfolgte Akteneinsicht des Vertreters der Beschwerdeführenden entsprochen wurde.

### **E. 3.1**

Stirbt der Steuerpflichtige, treten seine Erben in seine Rechte und Pflichten ein. Sie haften solidarisch für vom Erblasser geschuldete Steuern bis zur Höhe ihrer Erbteile, einschliesslich der Vorempfänge (§ 11 Abs. 1 StG und § 9 Abs. 1 und 2 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes vom 28. September 1986 [ESchG]). Diese Haftung schliesst sämtliche Steuern mit ein, die der Erblasser bis zu seinem Todestag geschuldet, aber noch nicht bezahlt hat. Sie umfasst damit nicht nur rechtskräftig veranlagte Steuern des Erblassers, sondern auch die am Todestag noch nicht veranlagten Steuern. In Abweichung zum Zivilrecht, wonach die Erben für die Erbschaftsschulden unbeschränkt haften, sieht § 11 Abs. 1 StG aus Billigkeitsgründen eine Beschränkung der Haftung der Erben bis zur Höhe ihrer Erbteile mit Einschluss der Vorempfänge vor. Soweit den Erben kein Erbanteil zufällt und sie auch keine Vorempfänge erhalten haben, entfällt auch die Haftung für die Steuerschulden des Erblassers. Die gesetzlichen und die eingesetzten Erben haben gemäss Art. 566 Abs. 1 des Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB) die Befugnis, die Erbschaft, die ihnen zugefallen ist, auszuschlagen. Art. 567 Abs. 1 ZGB setzt die Frist zur Ausschlagung auf drei Monate fest. Ist die Zahlungsunfähigkeit des Erblassers im Zeitpunkt seines Todes amtlich festgestellt oder offenkundig, so wird die Ausschlagung vermutet (Art. 566 Abs. 2 ZGB). Die Steuersukzession knüpft an die zivilrechtliche Erbenstellung an; der Erbe ist damit Steuersukzessor. Schlagen die Erben die Erbschaft aus, fällt für sie die Steuersukzession grundsätzlich dahin. Ist die Erbschaft überschuldet, so erfolgt die Liquidation durch das Konkursamt nach den Vorschriften des Konkursrechts (Art. 193 und Art. 221 ff. des Bundesgesetzes vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs [SchKG]).

### **E. 3.2**

Unstreitig haben die Beschwerdeführenden und damit alle nächsten gesetzlichen Erben innert der hierfür vorgesehenen Frist die Erbschaft ausgeschlagen, was vom zuständigen Bezirksgericht Dielsdorf am 3. November 2014 vorgemerkt wurde. Ob in der Folge die konkursamtliche Liquidation der Erbschaft nach Art. 193 Abs. 2 SchKG angeordnet wurde, ist aktenmässig nicht erstellt; die Beschwerdeführenden führen aus, ein solches Verfahren sei immer noch hängig.

### **E. 3.2.1**

Das Verwaltungsgericht hat sich bereits einmal zur Frage geäussert, ob gesetzliche Erben trotz Ausschlagung der Erbschaft mit allfälligen Vorempfängen für die Steuerschulden des Erblassers haften. Unter Hinweis auf Art. 579 Abs. 1 ZGB führte es aus, dass die Erben eines zahlungsunfähigen Erblassers, welche die Erbschaft ausschlagen, dessen Gläubigern zivilrechtlich gleichwohl insoweit haften, als sie vom Erblasser innerhalb der letzten fünf Jahre vor seinem Tod Vermögenswerte empfangen haben, die bei der Erbteilung der Ausgleichung unterworfen sein würden. Gutgläubige Erben hafteten nur, soweit sie noch bereichert seien (Art. 579 Abs. 3 ZGB). Es hat weiter ausgeführt, dass auch wenn sich der kantonale Steuergesetzgeber mehr oder weniger eng an zivilrechtliche Begriffe anlehne, er hieran nicht gebunden sei, da die Kantone in öffentlich-rechtlichen Befugnissen durch das Bundeszivilrecht nicht beschränkt werden (Art. 6 Abs. 1 ZGB; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, VB zu StG, N. 114). Das Zürcher Steuergesetz kenne denn auch keine solche Ausdehnung der Haftung bei erfolgter Ausschlagung der Erbschaft. Dabei machte das Gericht einen Vorbehalt für jene Fälle, in denen die Vermögensverschiebung wie ein Erbvorbezug und die anschliessende Ausschlagung durch die Erben angesichts der zeitlich nahe liegenden Überschuldung des Erblassers rechtsmissbräuchlich vorgenommen werde, um dem Fiskus Steuersubstrat zu entziehen (vgl. zum Ganzen VGr, 3. November 2010, SB.2010.00078, E. 3 [nicht auf [www.vgr.zh.ch](http://www.vgr.zh.ch) publiziert]).

### **E. 3.2.2**

Die Lehre hat sich zu dieser Frage unterschiedlich geäussert: Einerseits wird die Haftung für Steuerforderungen ausdrücklich auf die Erben beschränkt, blosser Vermächtnisnehmer sollen hiervon nicht umfasst sein ( vgl. zur gleichlautenden Bestimmung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer: Bernhard J. Greminger/Bettina Bärtschi in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2. A., Basel 2008, Art. 12 DBG N. 1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a. a. O., § 11 N. 5). Umgekehrt wird auch dafür gehalten, dass gesetzliche Erben mit Vorempfängen, die zum Erbteil gehören, auch dann für die Steuerschulden einzutreten haben, wenn sie die Erbschaft ausschlagen (Felix Rajower/Ursula Weber Rajower, Ehegatten- und Erbenhaftung im Recht der direkten Steuern, FStR 2008, S. 184). Es könne aus steuerrechtlicher Sicht nicht im Belieben der beteiligten Personen liegen, das Haftungssubstrat durch entsprechende Abreden zu verkürzen und so Einfluss auf das öffentlich-rechtliche Rechtsverhältnis der Steuerhaftung zu nehmen.

### **E. 3.2.3**

Vorliegend sind die Handänderungen verschiedener Liegenschaften von der verstorbenen F an ihre Kinder am 29. Dezember 2011 beurkundet worden. Die Handänderungen fanden gleichentags statt. F wurde gemäss unwidersprochener Darstellung der Beschwerdeführenden im Mai 2013 in die geschlossene Abteilung für Demenzkranke des

Altersheims G in H eingewiesen. Am ... Juni 2014 ist sie verstorben. Die beschwerdeführenden Erben haben damit rund zweieinhalb Jahre vor dem Tod ihrer Mutter deren Liegenschaften übernommen. Die Handänderungsart wird in der Handänderungsanzeige als "gemischte Schenkung" bezeichnet, ohne dass den Akten weitere Details zu entnehmen sind. Mit der Vorinstanz und unter Verweis auf deren Begründung ist festzustellen, dass das Zuwendungsgeschäft nicht "von Todes wegen" erfolgte, weswegen nicht ein Vermächtnis im Sinn von Art. 484 ZGB vorliegt. Die Zuwendung der Liegenschaften an die Beschwerdeführenden stellt im steuerrechtlichen Sinn vielmehr ein Vorempfang im Sinn von § 11 Abs. 1 StG dar. Dieser Vorempfang ist damit zeitlich weit innerhalb der 5-Jahres-Frist erfolgt, in welcher der Zivilgesetzgeber die Haftung des ausschlagenden Erben bei einem zahlungsunfähigen Erblasser bejaht (Art. 579 Abs. 1 ZGB). Die übertragenen Liegenschaften waren sodann offensichtlich von grossem Wert, erhöhte sich doch das steuerbare Vermögen der Beschwerdeführerin B gemäss unbestrittener Darstellung der Gemeinde D zufolge der Transaktion auf rund Fr. .... Unbestritten ist weiter, dass der Nachlass der Verstorbenen heute überschuldet ist. Die Ausrichtung der streitbetroffenen Vorempfänge lässt sich bei dieser Sachlage einzig damit erklären, dass die Beschwerdeführenden wesentliche Aktiven des Vermögens ihrer Mutter übernehmen wollten, ohne für die Verbindlichkeiten ihrer Mutter einstehen zu müssen: Die Vermögensverschiebung von der Verstorbenen zu den Beschwerdeführenden liegt zudem zeitlich nah bei der Überschuldung des Nachlasses der Verstorbenen und wird von den Beschwerdeführenden nicht ansatzweise weiter begründet. Damit erscheint die Vermögensverschiebung im Verbund mit der Ausschlagung krass rechtsmissbräuchlich im Sinn der Praxis des Verwaltungsgerichts und einzig deswegen vorgenommen, um dem Fiskus Steuersubstrat zu entziehen. Damit ist gestützt auf § 11 Abs. 1 StG und in analoger Anwendung von Art. 579 Abs. 1 ZGB die Haftung der Beschwerdeführenden für die offenen Steuerforderungen gegenüber ihrer verstorbenen Mutter im vorliegenden Fall zu bejahen. Dieses Vorgehen verletzt entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden auch das Legalitätsprinzip nicht.

#### **E. 3.2.4**

Sodann hindert die Geltendmachung der offenen Steuerforderung im Konkursverfahren betreffend den Nachlass der Verstorbenen deren zusätzliche Geltendmachung im Rahmen einer Haftungsverfügung gegenüber den Beschwerdeführenden nicht. Es liegt vielmehr gerade im Wesen des Haftungsverfahrens, dass zusätzlich zur verstorbenen Steuerpflichtigen weitere Personen für dieselbe Forderung in der vom Gesetz vorgesehenen Weise in Anspruch genommen werden können. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde, soweit auf sie einzutreten ist.

#### **E. 4**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 178 Abs. 2 StG) und steht ihnen keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152, § 153 Abs. 4 und § 178 Abs. 2 StG). Eine solche ist sodann weder dem kantonalen Steueramt noch der Gemeinde D zuzusprechen, da keine besonderen Umtriebe behauptet werden bzw. ersichtlich sind, welche über das hinausgehen, was von der Steuerverwaltung zu erwarten ist.

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