

# Willensvollstrecker und Erben im Steuerrecht

DISSERTATION

der Rechtswissenschaftlichen Fakultät  
der Universität Zürich

zur Erlangung der Würde einer Doktorin der Rechtswissenschaft

vorgelegt von

Jasmin Malla

von  
Zürich

genehmigt auf Antrag von  
Prof. Dr. Martin Zweifel  
und  
Prof. Dr. Peter Breitschmid

Schulthess Juristische Medien AG, Zürich

# Inhaltsverzeichnis

Vorwort .....	V
Inhaltsverzeichnis .....	VII
Abkürzungsverzeichnis .....	XIII
Literaturverzeichnis .....	XVII
Materialienverzeichnis .....	XXXI
<b>Kapitel 1: Einleitung .....</b>	<b>1</b>
I. Darstellung und Eingrenzung des Themas .....	1
II. Das Verhältnis von Normen des Erbrechts und des Steuerrechts .....	2
1. Problemstellung .....	2
2. Koordination von Privat- und Steuerrecht .....	2
2.1 Notwendigkeit der Koordination .....	2
2.2 Umsetzung des Koordinationsauftrags .....	3
a Vorrangige Teilrechtsordnung? .....	3
b Schranken der Koordination .....	5
c Koordinationsgerechte Auslegung steuerrechtlicher Normen ..	7
d Verhältnis des Erbrechts zum kantonalen Steuerrecht .....	12
III. Abgrenzung zwischen materiellem und prozessuellem Recht .....	16
<b>Kapitel 2: Materielle Rechtslage .....</b>	<b>19</b>
I. Materielle Rechtsstellung der Erben ohne Willensvollstrecker .....	19
1. Derivativ erworbene Rechtspositionen .....	19
1.1 Grundsatz der Gesamtrechtsnachfolge .....	19
a Im Allgemeinen .....	19
b Im Steuerrecht .....	19
1.2 Inhalt der Sukzession in sachlicher Hinsicht .....	25
a Rechtspositionen des Zivilrechts .....	25
b Rechtspositionen des Steuerrechts .....	30
1.3 Inhalt der Sukzession in zeitlicher Hinsicht .....	34
1.4 Inhalt der Sukzession in persönlicher Hinsicht .....	37
a Begriffserläuterungen und Definitionen .....	37
b Person des Steuersukzedenten .....	41
c Person des Sukzessors .....	44

1.5	Limitierung der Steuerschuld .....	55
1.6	Zeitpunkt des Erbschaftserwerbs .....	59
	a Grundsatz des nahtlosen Rechtsübergangs .....	59
	b Rückwirkungsproblematik.....	60
	c Weitere Besonderheiten.....	63
2.	Originäre Rechtspositionen .....	64
2.1	Einleitendes.....	64
	a Entstehungszeitpunkt als Grenzpunkt.....	64
	b Regelung für die «Grenzzone» .....	64
2.2	Originäre Erbensteuern .....	67
	a Besteuerung der Erben.....	67
	b Erbschaftssteuern.....	71
	c Besteuerung der Erbengemeinschaft .....	73
	d Beispiele von Fallstricken hinsichtlich des Entstehungszeitpunkts der Steuerschuld.....	75
	e Originäre Steuerrechte der Erben .....	80
2.3	Weitere originäre Rechtspositionen .....	81
	a Ausschlagung, öffentliches Inventar, amtliche Liquidation, Sicherungsmassregeln .....	81
	b Informationsrechte der Erben .....	85
II.	Rechtsstellung des Willensvollstreckers bezüglich den materiellen Rechtspositionen der Erben .....	88
1.	Rechtsnatur und Wirkungsfeld des Willensvollstreckers .....	88
1.1	Ursprung im historischen deutschen Recht .....	88
1.2	Theorien zur Rechtsnatur .....	90
1.3	Steuerrecht als Wirkungsfeld des Willensvollstreckers .....	92
2.	Rechtsstellung des Willensvollstreckers in Bezug auf derivative Rechtspositionen der Erben.....	93
2.1	Materielle Rechtsträgerschaft.....	93
	a Grundsatz.....	93
	b Willensvollstreckers als Besitzer .....	95
2.2	Rechte und Aufgaben des Willensvollstreckers .....	96
	a Zeitlicher Umfang .....	96
	b Sachlicher Umfang .....	98
	c Bezahlung der erblasserischen Schulden .....	112
	d Ausrichtung der Vermächtnisse.....	113
2.3	Haftung des Willensvollstreckers.....	114
	a Auf zivilrechtlicher Rechtsgrundlage .....	114

b	Auf steuerrechtlicher Rechtsgrundlage.....	115
3.	Rechtsstellung des Willensvollstreckers in Bezug auf originäre Rechtspositionen der Erben.....	121
3.1	Materielle Rechtsträgerschaft, Rechte und Aufgaben .....	121
a	Im Allgemeinen.....	121
b	Originäre Erbensteuern.....	122
3.2	Erbschaftsausschlagung, öffentliches Inventar, amtliche Liquidation, Sicherungsmassregeln .....	127
3.3	Informationsrechte und -pflichten.....	127
3.4	Haftung des Willensvollstreckers für originäre Erbensschulden .....	130
3.5	Teilungspflicht .....	131
III.	Materielle Rechtsstellung der Erben neben einem Willensvollstrecker	131
1.	Materielle Rechtsträgerschaft.....	132
2.	Freie Erbschaftsverwaltung vs. Verwaltungsrecht des Willensvollstreckers .....	133
2.1	Grundsatz der Exklusivität des Verwaltungsrechts .....	133
2.2	Informationsrechte und -pflichten.....	134
2.3	Belangbarkeit der Erben.....	135
a	Im Allgemeinen.....	135
b	Für Steuerschulden .....	136
2.4	Haftung des Willensvollstreckers.....	138
	<b>Kapitel 3: Prozessuale Rechtslage.....</b>	<b>139</b>
I.	Prozessuale Rechtsstellung der Erben ohne Willensvollstrecker	139
1.	Parteibezogene Prozessvoraussetzungen .....	139
2.	Sachlegitimation.....	144
2.1	Im Zivilprozessrecht .....	144
2.2	Im Steuerrecht.....	145
a	Im Allgemeinen.....	145
b	«Sachlegitimation» und Veranlagungsverfügung («Passivprozess») .....	146
c	«Sachlegitimation» und Bezugsverfahren («Passivprozess») .....	151
d	«Sachlegitimation» und Selbstveranlagungssteuern («Passivprozess») .....	153
e	«Sachlegitimation» und Rückforderungsanspruch («Aktivprozess») .....	155
3.	Verfahrensrechte .....	155
3.1	Im Allgemeinen .....	155

3.2	Verfahrensrechte bei Erbenmehrheit.....	158
a	Im Zivilprozess.....	158
b	Im Steuerprozess .....	160
4.	Verfahrenspflichten.....	168
4.1	Mitwirkungspflichten.....	168
a	Im Allgemeinen.....	168
b	Die einzelnen Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen im Steuerprozess.....	170
c	Pflichten im Inventarverfahren .....	171
d	Grenzen der Mitwirkungspflichten aufgrund eines Berufsgeheimnisses .....	178
e	Folgen der Nichterfüllung .....	179
f	Erfüllung von Mitwirkungspflichten bei Erbenmehrheit.....	180
4.2	Pflicht zur Prozesskostentragung .....	183
a	Im Allgemeinen.....	183
b	Prozesskostenverteilung bei Erbenmehrheit .....	184
4.3	Kostenvorschussleistung (Kautio).....	186
a	Im Allgemeinen.....	186
b	Kostenvorschussleistung bei Erbenmehrheit .....	186
5.	Eintritt in die Parteistellung des Erblassers .....	187
II.	Prozessuale Rechtsstellung des Willensvollstreckers	190
1.	Mögliche Rollen des Willensvollstreckers im Steuerprozess .....	190
1.1	Willensvollstrecker als Prozessstandschafter .....	191
a	Sachlegitimation und Stellung der Prozesspartei.....	191
b	Sachlicher Wirkungsbereich des Willensvollstreckers als Prozessstandschafter.....	195
c	Zeitlicher Wirkungsbereich des Willensvollstreckers als Prozessstandschafter.....	196
1.2	Willensvollstrecker als gesetzlicher Vertreter.....	197
1.3	Willensvollstrecker als Dritter .....	198
1.4	Willensvollstrecker als Haftender (Dritter oder Sachlegitimierter)..	200
a	Haftung im Bereich der direkten Bundessteuern und der harmonisierten kantonalen Steuern.....	200
b	Haftung im Bereich der Erbschaftssteuern .....	202
1.5	Willensvollstrecker als vertraglicher Vertreter .....	204
2.	Verfahrensrechte .....	204
2.1	Willensvollstrecker als Partei oder Vertreter .....	204
a	Trägerschaft der Verfahrensrechte .....	204

b	Ausgewählte personenbezogene Verfahrensrechte.....	205
2.2	Willensvollstrecker als Dritter .....	212
a	Im Allgemeinen .....	212
b	Als Haftender im Erbschaftssteuerverfahren .....	212
3.	Verfahrenspflichten.....	213
3.1	Mitwirkungspflichten.....	213
a	Willensvollstrecker als Partei oder Vertreter.....	213
b	Willensvollstrecker als Dritter .....	215
c	Grenzen der Mitwirkungspflichten aufgrund eines Berufsheimnisses .....	217
d	Folgen der Nichterfüllung .....	219
3.2	Pflicht zur Prozesskostentragung .....	220
3.3	Kostenvorschussleistung (Kaution).....	222
4.	Prozesswirkungen.....	222
III.	Prozessuale Rechtsstellung der Erben neben einem Willensvollstrecker	224
1.	Neben dem Willensvollstrecker als Prozesstandschafter .....	224
1.1	Kompetenzbereich .....	224
1.2	Prozessführungsbefugnis bzw. Parteistellung der Erben neben dem Willensvollstrecker .....	225
a	Im Allgemeinen .....	225
b	In Fällen von Dringlichkeit.....	228
1.3	Verfahrensrechte der Erben neben dem Willensvollstrecker .....	229
1.4	Verfahrenspflichten der Erben neben dem Willensvollstrecker .....	232
2.	Neben dem Willensvollstrecker als gesetzlicher Vertreter .....	233
3.	Neben dem Willensvollstrecker als vertraglicher Vertreter.....	234
4.	Einfache Streitgenossen neben dem Willensvollstrecker .....	234
5.	Überlebender Ehegatte neben dem Willensvollstrecker .....	235
	<b>Zusammenfassung .....</b>	<b>237</b>