

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
Kapitel 1: Einleitung	1
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
Kapitel 2: Materielle Rechtslage	19
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 Willensvollstreckter 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
	Kapitel 3: Prozessuale Rechtslage.....	139
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 (Kautions).....	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 Berufsgeheimnisses	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
	Zusammenfassung	237