

Steuernachfolge (Steuersukzession)

1. Allgemeines

Die Steuerpflicht der natürlichen Personen endet mit dem Tod. Soweit die bis zum Todestag geschuldeten Steuern noch nicht veranlagt oder bezogen wurden, treten die Erben, wie in § 15 Abs. 1 StG aufgeführt, in die Rechte und Pflichten des Erblassers ein (Greminger, in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, DBG, Art. 12 N 1).

Stirbt der Steuerpflichtige, so treten also dessen Erben wie im Zivilrecht (Art. 560 ZGB) als Gesamtrechtsnachfolger in seine Rechte und Pflichten aus dem Steuerrechtsverhältnis ein. Die Schulden des Erblassers werden zu persönlichen Schulden der Erben. Als Steuernachfolger kommen neben den gesetzlichen Erben auch die mit letztwilliger Verfügung oder Erbvertrag durch den Erblasser eingesetzten Erben in Frage, nicht aber die Vermächtnisnehmer (Zweifel, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, StHG, Art. 42 N 11).

Nicht als Steuernachfolger in Frage kommt, wer erbunwürdig ist, vom Erblasser enterbt wurde, wer auf das Erbe verzichtet oder die Erbschaft nach dem Tode des Erblassers ausgeschlagen hat (Greminger, a.a.O., Art. 12 N 1).

Die Erbunwürdigkeit oder Enterbung, ein Erbverzicht oder eine Ausschlagung der Erbschaft ist vom Erben geltend zu machen und gegebenenfalls nachzuweisen. Ist die Zahlungsunfähigkeit des Erblassers zum Todeszeitpunkt amtlich festgestellt oder offenkundig, wird die Ausschlagung der Erbschaft vermutet (Art. 566 Abs. 2 ZGB).

2. Zahlungsnachfolge (Zahlungssukzession)

2.1. Haftung der Erben

Die Erben haften solidarisch für die vom Erblasser geschuldeten Steuern bis zur Höhe ihres Erbteils unter Einschluss der Vorempfänge (§ 15 Abs. 2 StG).

Die Erben treten in alle Zahlungsverpflichtungen des Erblassers ein. Die Haftung der Erben schliesst sämtliche Steuern mit ein, die der Erblasser bis zu seinem Todestag geschuldet, aber noch nicht bezahlt hat. Sie umfasst nicht nur die rechtskräftig veranlagten Steuern des Erblassers, sondern auch die am Todestag noch nicht veranlagten sowie allfällige Nachsteuern (Greminger, a.a.O., Art. 12 N 3). Die Haftung der Erben umfasst hingegen keine Bussen, da die Erbenhaftung gemäss § 213 StG bundesrechtswidrig ist (vgl. Art. 57 und 78c StHG).

2.1.1. Haftungsbeschränkung

Die Haftung ist für jeden einzelnen Erben aus Billigkeitsgründen auf die Höhe seines Erbteiles einschliesslich der Vorempfänge beschränkt. Tatsächlich ist allerdings nicht die Haftung, sondern die Verpflichtung beschränkt; soweit nämlich die Verpflichtung geht, mithin bis zur Höhe des Erbteils mit Einschluss allfälliger Vorempfänge, haften die Erben mit ihrem ganzen Vermögen und nicht bloss mit Vermögenswerten aus dem Nachlass des Erblassers.

Soweit den Erben kein (positiver) Erbteil zufällt und sie auch keine Vorempfänge erhalten haben, entfällt die Haftung für Steuerschulden (Greminger, a.a.O., Art. 12 N 4).

Die Höhe der Erbteile bestimmt sich nach zivilrechtlichen Grundsätzen. Zur Wertermittlung ist in zeitlicher Hinsicht auf den Wert per Todestag abzustellen. Vorempfänge sind Zuwendungen des Erblassers an seine potentiellen Erben zu dessen Lebzeit auf Anrechnung an ihren Erbteil (Art. 626 Abs. 1 ZGB). Nur das, was unter die gesetzliche Ausgleichspflicht fällt, kann als Vorempfang zur Berechnung der Haftungsgrenze berücksichtigt werden. Dies ist zeitlich unbeschränkt möglich. Massgebend ist der Wert zur Zeit des Erbanges. Solche Zuwendungen können nicht berücksichtigt werden, wenn der potentielle Erbe die Erbschaft ausschlägt, da eine Haftung nur gegenüber dem Erben in Frage kommt (Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., § 11 N 17 f.).

2.1.2. Solidarhaftung

Die Erben haften für die Steuerschulden des Erblassers solidarisch. Jeder Erbe kann daher im Rahmen der erwähnten Haftungsbeschränkung zur Erfüllung der ganzen Steuerschuld herangezogen werden.

Die Steuerbehörde kann sich aber bei der Durchsetzung des Steueranspruchs zunächst auch auf einzelne (ihr bekannte) Erben beschränken. Hat ein Erbe die ganze vom Erblasser geschuldete Steuer bezahlt, so hat er ein Rückgriffsrecht auf die übrigen Erben (Greminger, a.a.O., Art. 12 N 7; Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, § 11 N 13).

2.2. Haftung des überlebenden Ehegatten

Der überlebende Ehegatte haftet mit seinem Erbteil und dem Betrag, den er aufgrund ehelichen Güterrechtes nach schweizerischem Recht vom Vorschlag oder Gesamtgut über den gesetzlichen Anteil hinaus erhält (§ 15 Abs. 3 StG).

§ 15 Abs. 3 StG soll verhindern, dass die Haftbarkeit des überlebenden Ehegatten durch Vorkehrungen im Gebiet des ehelichen Güterrechtes illusorisch gemacht werden.

Der Tod eines Ehegatten führt zu einer Beendigung der Solidarhaftung gemäss § 16 StG. Der überlebende Ehegatte haftet aus eigenem Recht nur noch für seinen Anteil an der Gesamtsteuer. Gleichzeitig tritt er aber zusammen mit den übrigen Erben für den Anteil des verstorbenen Ehegatten an der Gesamtsteuer in die Zahlungsnachfolge ein (Greminger, a.a.O., Art. 12 N 5).

Der überlebende Ehegatte haftet nicht nur mit seinem Erbteil, sondern auch mit dem Betrag, den er aufgrund ehelichen Güterrechtes vom Vorschlag oder Gesamtgut über den gesetzlichen Anteil nach schweizerischem Recht hinaus erhält. Bei der Errungenschaftsbeteiligung entspricht der gesetzliche Anteil der Hälfte des Vorschlages, bei der Gütergemeinschaft entspricht dieser gesetzliche Anteil der Hälfte des Gesamtgutes. Was der überlebende Ehegatte über diese gesetzlichen Anteile hinaus erhält, erhöht seine Haftung für die Steuerschulden des verstorbenen Ehegatten (Greminger, a.a.O., Art. 12 N 6).

2.3. Geltendmachung der Haftungsbeschränkungen

Stirbt der Steuerpflichtige, so treten dessen Erben in seine Rechte und Pflichten aus dem Steuerrechtsverhältnis ein, und die Schulden des Erblassers werden zu persönlichen Schulden der Erben. Aufgrund der solidarischen Haftung gemäss § 15 StG kann daher grundsätzlich jeder Erbe zur Erfüllung der ganzen Steuerschuld herangezogen werden.

Diese Haftung ist allerdings auf die Höhe des Erbteiles einschliesslich der Vorempfänge und den Betrag, den der überlebende Ehegatte aufgrund ehelichen Güterrechts vom Vorschlag oder Gesamtgut über den gesetzlichen Anteil nach schweizerischem Recht hinaus erhält, beschränkt.

Wird ein Erbe von den Steuerbehörden für Steuerschulden des Erblassers in Anspruch genommen, ist es Sache des Erben, die Haftungsbeschränkungen gemäss § 15 Abs. 2 und 3 StG geltend zu machen und gegebenenfalls nachzuweisen.

3. Verfahrensnachfolge (Verfahrenssukzession)

Die Steuernachfolge der Erben bewirkt neben der Zahlungsnachfolge hinsichtlich der Steuerschuld des Erblassers formell eine Verfahrensnachfolge bezüglich dessen hängigen und abgeschlossenen Steuerverfahren.

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 wahr und haben die dem Pflichtigen obliegenden Verfahrenspflichten zu erfüllen (Zweifel, a.a.O., Art. 42 N 12).

Das Veranlagungsverfahren dient der Festsetzung der Steuerschuld des Erblassers, welche zur Solidarschuld der Erben wird. Die Erben in ihrer Eigenschaft als Steuer-sukzessoren des Erblassers, sind in dessen Steuerrechtsverhältnis eingetreten und folglich aus einem und demselben Rechtsverhältnis verpflichtet und berechtigt, so dass zwischen ihnen Steuersolidarität besteht. Daher müssen sie zur Gewährleistung einer einheitlichen Festsetzung des Steuerobjektes – des Einkommens bzw. Vermögens des Erblassers – gemeinsam im selben Verfahren und durch den gleichen Entscheid veranlagt werden (Zweifel, a.a.O., Art. 42 N 13).

Weil die Erben gemeinsam für die Steuerschuld des Erblassers veranlagt werden müssen, bilden sie im Veranlagungsverfahren eine notwendige Streitgenossenschaft. Die Gültigkeit von Verfahrenshandlungen ist allerdings nicht davon abhängig, ob die Erben gemeinsam handeln. Jeder einzelne ist zur Ausübung von Verfahrensrechten (z.B. Akteneinsicht, Rechtsmittel) und zur Erfüllung von Verfahrenspflichten (z.B. Einreichung der Steuererklärung, Auskunftserteilung) selbständig berechtigt.

Übt ein Erbe ein Verfahrensrecht aus oder erfüllt er eine Verfahrenspflicht, so muss diese Handlung wegen des für alle Erben gleichen Verfahrensgegenstandes zwangsläufig auch Wirkung für die anderen Erben zeitigen. Deren Vertretung wird folglich vermutet.

Die Vertretungsvermutung kann dadurch widerlegt werden, dass alle Erben gemeinsam handeln, einen gemeinsamen Vertreter (z.B. einen Erben oder einen Dritten) bestellen oder die in Frage stehende Verfahrenshandlung je für sich gesondert vornehmen. In dieser Hinsicht ist die verfahrensrechtliche Stellung der Erben mit jener gemeinsam zu veranlagender Ehegatten vergleichbar (Zweifel, a.a.O., Art. 42 N 14).

Haben die Erben keinen gemeinsamen Vertreter bestellt, müssen sämtliche Mitteilungen und Verfügungen der Steuerbehörden gesondert an jeden einzelnen Erben erfolgen (Greminger, a.a.O., Art. 12 N 12).

Bei Anordnung der Erbschaftsverwaltung ist die Erbschaft den Erben entzogen. Anstelle der Erben handelt der Erbschaftsverwalter mit Wirkung für diese. Er kann aus eigenem Recht im Veranlagungsverfahren die Verfahrensrechte ausüben, und es treffen ihn selber die Verfahrenspflichten, soweit nicht die Natur der Mitwirkungshandlung ein persönliches Handeln der Erben erfordert (z.B. persönliche Befragung eines Erben). Der Erbschaftsverwalter kann somit insbesondere Rechtsmittel gegen die Steuerveranlagung erheben. Dieselbe Rechtsstellung kommt auch dem Willensvollstrecker und dem amtlichen Erbenvertreter zu (Zweifel, a.a.O., Art. 42 N 15).