
Willensvollstrecker

1. Allgemeines

Die Ernennung eines Willensvollstreckers geschieht in einer letztwilligen Verfügung (handschriftliches Testament oder öffentliche letztwillige Verfügung). Es können sowohl natürliche handlungsfähige Personen als auch Gesellschaften als Willensvollstrecker eingesetzt werden. Häufig sind es erfahrene Fachpersonen (z.B. Rechtsanwälte).

Es ist primär Sache des Erblassers, die Rechte und Pflichten des Willensvollstreckers festzulegen. Subsidiär kommen die gesetzlichen Bestimmungen des Zivilgesetzbuches zur Geltung. Der Willensvollstrecker steht in den Rechten und Pflichten des amtlichen Erbschaftsverwalters (Art. 518 Abs. 1 ZGB). Nach Art. 518 Abs. 2 ZGB hat der Willensvollstrecker insbesondere die Erbschaft zu verwalten, die Schulden des Erblassers zu bezahlen, die Vermächtnisse auszurichten und die Teilung nach den Anordnungen des Erblassers vorzunehmen. Ist ein Willensvollstrecker bestellt, stehen die Befugnisse in diesem Bereich allein dem Willensvollstrecker zu. Sie sind insoweit den Erben entzogen. Art. 554 Abs. 1 ZGB sieht vor, dass die Erbschaftsverwaltung von der Teilungsbehörde dem Willensvollstrecker zu übergeben ist, sofern der Erblasser einen solchen bezeichnet hat. Der Willensvollstrecker ist gegenüber den Erben für die richtige und getreue Ausführung der ihm übertragenen Aufgaben verantwortlich. Den Erben gegenüber ist der Willensvollstrecker nach den Bestimmungen des Auftrags zu regelmässiger Rechenschaft verpflichtet (Art. 400 OR). Er haftet zivilrechtlich für fehlerhaftes und unsorgfältiges Verhalten persönlich und unbeschränkt (Art. 398 OR). Die Erben haben diesbezüglich ein Beschwerderecht. Disziplinarisch untersteht der Willensvollstrecker der kantonalen Aufsichtsbehörde.

Die Meinungen über die Rechtsnatur der Willensvollstreckung gehen auseinander. Nach Auffassung einiger Autoren handelt es sich um ein Institut sui generis und gleicht am ehesten der Treuhand, wobei der Willensvollstrecker ein eigenes selbständiges Recht ausübt und nicht an die Anweisungen der Erben gebunden ist. Andere Autoren vertreten die Ansicht, dass der Willensvollstrecker zutreffender mit dem angelsächsischen "trustee" zu vergleichen wäre, weil der Treuhänder die Instruktionen seiner Mandanten zu befolgen hat. Dagegen handelt der Willensvollstrecker allseitig unabhängig und vertritt keinerlei partikuläre Interessen. Er tritt im eigenen Namen auf und handelt ausschliesslich nach objektiven Gesichtspunkten.

Die Steuerbehörde knüpft an die zivilrechtliche Interpretation der Rechte und Pflichten eines Willensvollstreckers an, sofern das Steuerrecht nicht eine spezielle Umschreibung über Stellung und Pflichten des Willensvollstreckers vorsieht. Aufgaben, Verantwortung und Haftung des Willensvollstreckers sind im Steuerrecht je nach Verfahrensstadium und Steuerart unterschiedlich.

2. Inventarverfahren

Nach dem Tod des Steuerpflichtigen wird innert zwei Wochen ein amtliches Inventar aufgenommen. Die Aufnahme des Inventars kann unterbleiben, wenn anzunehmen ist, dass kein oder ein unbedeutendes Vermögen vorhanden ist (Art. 204 StG). Der Willensvollstrecker gehört im Inventarverfahren zum Kreis der Mitwirkungspflichtigen. Art. 206 StG auferlegt ihm nebst anderen mitwirkungspflichtigen Personen eine Auskunftspflicht, eine Vorweisungspflicht und eine Öffnungspflicht: Er ist wie die Erben verpflichtet, wahrheitsgemäss

über alle Verhältnisse, die für die Feststellung der Steuerfaktoren des Erblassers von Bedeutung sein können, Auskunft zu erteilen. Es sind alle Geschäftsbücher, Urkunden, Ausweise und Aufzeichnungen, die über den Nachlass Aufschluss verschaffen können, vorzuweisen.

Schliesslich sind alle Räumlichkeiten (z.B. Wohnungen und Geschäftsräume) und Behälter zu öffnen, die dem Erblasser zur Verfügung gestanden haben.

Wenn der Willensvollstrecker nach Aufnahme des Inventars Kenntnis von Vermögenswerten erhält, die nicht im Inventar verzeichnet sind, so muss er diese der Inventarbehörde innert 10 Tagen bekannt geben (Art. 206 Abs. 3 StG). Er kann sich dagegen nicht auf ein Berufs- oder Bankgeheimnis abstützen. Im Inventarverfahren kann von einer Bank, die Werte des Erblassers in Verwahrung oder Verwaltung hat, seitens der Veranlagungsbehörde stets eine Vollständigkeitsbescheinigung verlangt werden (vgl. Kreisschreiben EStV Nr. 19 vom 7. März 1995, www.estv.admin.ch).

3. Veranlagungs-, Revisions- und Nachsteuerverfahren

3.1 Rechte und Pflichten des Willensvollstreckers

Hinsichtlich der Steuerschulden des Erblassers treten zwar die Erben kraft gesetzlicher Universalsukzession in dessen verfahrensrechtliche Stellung ein. Da den Erben bei Anordnung einer Erbschaftsverwaltung die Erbschaft entzogen ist und die Einkommens- und Vermögenssteuer (wie auch die Grundstückgewinnsteuer) eine Nachlassschuld bildet, hat der Willensvollstrecker an Stelle der Erben und mit Wirkung für diese zu handeln. Er kann daher aus eigenem Recht im Veranlagungsverfahren die Verfahrensrechte ausüben und es treffen ihn selber die Verfahrenspflichten gemäss Art. 168 ff. StG zur Mitwirkung an der Abklärung des Sachverhalts, wie etwa die Obliegenheit zur Abgabe einer Steuererklärung, soweit nicht die Natur der Mitwirkungshandlung ein persönliches Handeln der Erben erfordert (z.B. persönliche Befragung eines Erben). Namentlich ist der Willensvollstrecker berechtigt, in eigenem Namen gegen die Steuerveranlagung des Erblassers ein Rechtsmittel zu erheben oder die Revision einer rechtskräftigen Veranlagung des Erblassers zu verlangen. Im Revisionsverfahren und im Nachsteuerverfahren kommt dem Willensvollstrecker die gleiche Stellung wie im Veranlagungsverfahren zu, weil es sich bei beiden Verfahren um die Wiederaufnahme der Veranlagung des Erblassers für seine ursprüngliche Steuerschuld und um die Fortsetzung dieses Verfahrens handelt.

3.2 Mithaftung für Steuerschulden des Erblassers

Verwaltungsbefugnis und Verwaltungspflicht gegenüber dem Nachlass rechtfertigen es, dass der Erbschaftsverwalter und Willensvollstrecker gemäss Art. 25 Abs. 3 StG mit den Erben solidarisch für die Steuer des Erblassers haften. Dieselbe Mithaftung muss sich auch auf allfällige Nachsteuern aus ungenügenden Veranlagungen des Erblassers erstrecken, weil die Nachsteuer bloss eine Nachforderung der ursprünglich vom Erblasser geschuldeten Steuer ist.

Von dieser Mithaftung kann sich der Erbschaftsverwalter bzw. der Willensvollstrecker befreien, wenn er nachweist, dass er alle nach den Umständen gebotene Sorgfalt angewendet hat (Art. 25 Abs. 3 2. Satz StG). Eine Verletzung der Sorgfaltspflicht kann z.B. in der übermässigen Gewährung von Vorschusszahlungen an die Erben erblickt werden.

4. Erbschaftssteuerverfahren

Erbschaftssteuern zählen nach der Konzeption des st. gallischen Steuergesetzes nicht zu den Nachlassschulden: Die st. gallische Erbschaftsteuer ist eine Erbanfallsteuer, keine Nachlasssteuer. Steuerobjekt bildet der Vermögensübergang auf den einzelnen Erben oder Vermächtnisnehmer, nicht der Übergang des Nachlasses als solchen auf die Gesamtheit der Erben. Jeder einzelne Erbe oder Vermächtnisnehmer wird veranlagt.

Für die Erbschaftsteuer haftet nicht der Nachlass als Ganzes, sondern die einzelnen Steuerpflichtigen bis zur Höhe ihres Erbteils oder Vermächtnisses (Art. 157 StG). Steuer- und zahlungspflichtig sind die einzelnen Erben (Art. 148 StG). Indes besteht auch bei den Erbschaftssteuern in Bezug auf den Willensvollstrecker zusätzlich eine Sonderregel. Nach Art. 213 Abs. 2 StG müssen der Willensvollstrecker und andere mit der Teilung des Nachlasses betraute Personen die Steuerbeträge von den Zuwendungen vor deren Ausrichtung abziehen. Folge davon ist, dass der Willensvollstrecker von Gesetzes wegen mit seinem gesamten Vermögen haftet, wenn er Erbanteile oder Vermächtnisse ausrichtet, bevor die hierfür geschuldeten Erbschaftssteuern entrichtet sind (Art. 157 StG). Damit soll sichergestellt werden, dass der Willensvollstrecker den ihm obliegenden Pflichten mit der notwendigen Sorgfalt nachkommt.

Diese Haftungsbestimmung gilt auch, wenn der Willensvollstrecker nicht als Vertreter der Erben am Veranlagungsverfahren teilgenommen hat. Er ist - trotz seiner weitgehenden sonstigen Befugnisse gegenüber dem Nachlassvermögen - ohne ausdrückliche Vollmacht der Erben nicht deren Vertreter (SGE 1995 Nr. 10).

5. Steuerstrafrechtliche Verantwortlichkeit des Willensvollstreckers

5.1 Verheimlichung oder Beiseiteschaffung von Nachlasswerten im Inventarverfahren

Gemäss Art. 251 StG macht sich strafbar, wer als Erbe, Erbenvertreter, Testamentsvollstrecker oder Dritter Nachlasswerte, zu deren Bekanntgabe er im Inventarverfahren verpflichtet ist, verheimlicht oder beiseite schafft, in der Absicht (d h. mit dem Vorsatz), sie der Inventaraufnahme zu entziehen. Sanktion - auch für Anstiftung und Gehilfenschaft zur Tat - ist Busse bis zu Fr. 10'000.--, in schweren Fällen oder bei Rückfall bis zu Fr. 50'000.--. Dieser Tatbestand setzt keine Steuerhinterziehung voraus. Der Versuch ist ebenfalls strafbar, wobei die Strafe milder ausfallen kann.

Diese Übertretung stellt ein Sonderdelikt dar, weil es nur von den im Gesetz erwähnten im Inventarverfahren mitwirkungspflichtigen Personen begangen werden kann. Es ist vollendet, wenn die Nachlasswerte mit dem Vorsatz, sie der Inventaraufnahme zu entziehen, beiseitegeschafft (z.B. aus der Wohnung des Erblassers entfernt) oder der Inventarbehörde (z.B. durch Verschweigen eines Bankkontos) verheimlicht worden sind.

Das Delikt kann auch mit dem Straftatbestand der Verletzung von Verfahrenspflichten zusammenfallen, so z.B. wenn der Mitwirkungspflichtige von der Inventarbehörde vergeblich zur Bekanntgabe von Nachlassgegenständen gemahnt worden ist. Die Tat wird in diesem Fall nicht zusätzlich aufgrund von Art. 247 StG geahndet (vgl. StB 247 Nr. 1); sie wird durch Art. 252 StG konsumiert.

5.2 Steuerhinterziehung durch gesetzliche oder vertragliche Vertreter von Erben, durch Erbschaftsverwalter, Willensvollstrecker und amtliche Erbenvertreter

Aus dem Sonderdeliktscharakter der Steuerhinterziehung (vgl. StB 248 Nr. 1) folgt, dass andere Personen als der Steuerpflichtige oder dessen Erben, die vorsätzlich oder fahrlässig die Faktoren des Steuerpflichtigen verkürzen, trotz tatbestandsmässigem Handeln nicht wegen Hinterziehung im Sinn von Art. 248 und 249 StG bestraft werden dürfen. Hingegen können Dritte, sofern sie den Steuerpflichtigen oder dessen Erben vorsätzlich zur Steuerhinterziehung angestiftet oder ihm Beihilfe geleistet haben, für ihren Tatbeitrag als Teilnehmer gestützt auf Art. 250 StG ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit des Steuerpflichtigen bzw. dessen Erben mit Busse bis zu Fr. 10'000.--, in schweren Fällen oder bei Rückfall bis zu Fr. 50'000.--, bestraft werden. Zu diesen Dritten zählt auch der Willensvollstrecker.

5.3 Steuerbetrug

Der Steuerbetrug gemäss Art. 272 StG kann nicht nur vom Steuerpflichtigen bzw. von dessen Erben, sondern von jeder tatbestandsmässig handelnden Person begangen werden, d.h. von jeder Person, welche zum Zweck der Steuerhinterziehung falsche Urkunden gebraucht, um die Steuerbehörden zu täuschen (StB 272 Nr. 1). Täter kann folglich auch der Willensvollstrecker oder Erbschaftsverwalter sein.