

**BStP | 2019 | Nr. 7**

Betreff:	Akteneinsichtsrecht des Willensvollstreckers
Instanz:	Steuerrekurskommission
Entscheidungsdatum:	29. November 2018
Verfahrensnummer:	STRK.2018.93

Die Praxis der Steuerverwaltung, wonach eine Verweigerung der Akteneinsicht gegenüber dem Willensvollstrecker für die vom Gesetz vorgesehene Dauer des Inventarisationsverfahrens zulässig ist, wird bestätigt. Hingegen ist die Ausdehnung dieser Frist auf über drei Monate weder den Erben noch dem Willensvollstrecker zumutbar und damit unverhältnismässig, da der Willensvollstrecker das Vermögen der verstorbenen Person zu verwalten hat. Er muss alle zweckmässigen Massnahmen zum Schutz des Nachlassvermögens und im Hinblick auf die Liquidation treffen. Um diese Aufgabe wahrnehmen zu können, ist der Willensvollstrecker darauf angewiesen, möglichst zeitnah Kenntnis der einzelnen Einkommens- und Vermögenspositionen zu erhalten. Eine Verweigerung der Akteneinsicht über einen Zeitraum von zwei Wochen steht dem nicht entgegen. Hingegen kann die Nachlassverwaltung bei Unkenntnis der Vermögenswerte in einem Zeitraum von drei Monaten bereits beeinträchtigt werden.

Sachverhalt:

A. Der Rekurrent, A., ist Willensvollstrecker der am [...] verstorbenen B. (sel.). Mit Schreiben vom 29. Januar 2018 bat C., Advokat, die Steuerverwaltung im Namen des Rekurrenten um Zusendung einer Kopie der letzten durch die Verstorbene eingereichten Steuererklärung mit der entsprechenden Veranlagungsverfügung.

Mit Schreiben vom 2. Februar 2018 teilte die Steuerverwaltung ihm mit, dass bis zur Erbschaftsannahme bzw. während eines laufenden Inventarisationsverfahrens keine Auskünfte erteilt bzw. Akteneinsicht gewährt werden könnten. Nach einem Schriftenwechsel stellte die Steuerverwaltung mit Verfügung vom 5. März 2018 fest, dass bis zum Abschluss des Inventarisationsverfahrens in Sachen Nachlass B. (sel.) keine Einsicht in die Steuerakten der Verstorbenen gewährt werde.

B. Mit Schreiben vom 6. April 2018 erhob der Rekurrent Einsprache gegen diese Verfügung. Er hielt fest, zur Feststellung des Nachlassvermögens sei die letzte Steuererklärung ein unerlässliches Hilfsmittel. Eine Verweigerung der Akteneinsicht gestützt auf § 143 StG sei unzulässig.

Mit Entscheid vom 24. April 2018 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung wurde unter Verweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung angeführt, bei der amtlichen Inventarisierung des Nachlassvermögens handle es sich primär um ein steuerliches Kontrollmittel, um Steuerhinterziehung festzustellen. Dieser Kontrollzweck würde durch eine vorzeitige Gewährung der Akteneinsicht während der Dauer des Inventarisationsverfahrens vereitelt werden. Eine vorübergehende Einschränkung des Akteneinsichtsrechts der Erben erscheine daher als angezeigt.

C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 25. April 2018. Der Rekurrent beantragt, es sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und es sei ihm in seiner Funktion als Willensvollstrecker der am 15. Januar 2018 verstorbenen B. (sel.) eine Kopie der letzten von

dieser Steuerpflichtigen selbst eingereichten Steuererklärung zuzustellen. Eventualiter sei ihm Gelegenheit zur Einsichtnahme in diese Steuererklärung zu geben.

Mit Vernehmlassung vom 1. Juni 2018 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses. Mit Eingabe vom 19. Oktober 2018 reicht die Steuerverwaltung auf Anfrage der Steuerrekurskommission die Beilagen 1 bis 12 zum Schreiben des Rekurrenten vom 8. Mai 2018 (Vernehmlassungsbeilage 10) ein.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Ein zweiter Schriftenwechsel wurde nicht angeordnet. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

Erwägungen:

1. a) Gemäss § 164 Abs. 1 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG) kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses.

b) Es stellt sich allerdings die Frage, ob der Rekurrent ein ausreichendes Interesse an der Verfahrensführung hat. Der Rekurrent ist zwar als Willensvollstrecker zur Prozessführung berechtigt (vgl. bspw. BGE 116 II 131 E. 2). Den Akten ist jedoch zu entnehmen, dass er mittlerweile Zugang zur letzten Steuererklärung der Erblasserin hatte (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 1. Juni 2018, S. 6 sowie Vernehmlassungsbeilage 10). Damit ist das aktuelle Rechtsschutzinteresse dahingefallen. Vom Erfordernis eines aktuellen Interesses wird indessen dann abgesehen, wenn sich die Frage jederzeit unter den gleichen oder ähnlichen Umständen wieder stellen könnte, eine rechtzeitige Überprüfung im Einzelfall kaum je möglich wäre oder wenn die Entscheidung in der Sache aus andern Gründen angebracht erscheint (vgl. BGE 131 II 670 E. 1.2; BGE 122 I 279 E. 1). Diese Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt.

c) Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 25. April 2018 (Datum des Poststempels: 26. April 2018) ist somit einzutreten.

2. a) Der Rekurrent beantragt, es sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und es sei ihm in seiner Funktion als Willensvollstrecker der am [...] verstorbenen B. (sel.) eine Kopie der letzten von dieser Steuerpflichtigen selbst eingereichten Steuererklärung zuzustellen. Eventualiter sei ihm Gelegenheit zur Einsichtnahme in diese Steuererklärung zu geben.

b) Es ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung dem Rekurrenten bis zum Abschluss des Inventarisationsverfahrens die Einsicht in die letzte durch die Verstorbene eingereichte Steuererklärung verweigern durfte.

3.a) Der Rekurrent führt aus, als Willensvollstrecker sei es unter anderem seine Aufgabe, das Nachlassvermögen festzustellen und zu verwalten. Zur Feststellung des Nachlassvermögens sei die letzte von der verstorbenen Person erstellte Steuererklärung ein unerlässliches Hilfsmittel.

b) Gemäss § 143 Abs. 1 StG sind steuerpflichtige Personen berechtigt, in die von ihnen eingereichten oder von ihnen unterzeichnete Akten Einsicht zu nehmen. Wie der Rekurrent zu Recht ausführt, treten die Erben auch im Steuerrecht in die Rechtsposition der verstorbenen Person ein und können mit Ausnahme der höchstpersönlichen Rechte die Rechte der verstorbenen Person geltend machen (§ 11 Abs. 1 StG). Dieses Akteneinsichts- und Prozessführungsrecht erstreckt sich auch auf den Willensvollstrecker (vgl. BGE 116 II 131 E. 2). Entsprechend steht den Erben bzw. dem Willensvollstrecker grundsätzlich das voraussetzungslose Einsichtsrecht ebenfalls zu, auch wenn sie die Aktenstücke nicht selbst eingereicht haben (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A_276/1998 vom 10. Februar 1999 E. 2, in: ASA 69, S. 290 ff.).

c) Die Steuerverwaltung ist jedoch gestützt auf das Urteil des Bundesgerichts 2A_276/1998 vom 10. Februar 1999 der Ansicht, eine zeitlich begrenzte Verweigerung des Akteneinsichtsrechts sei entgegen dem klaren Wortlaut des Gesetzes zulässig. Das Bundesgericht erachtet es als vertretbar, die Akteneinsicht entgegen dem klaren Wortlaut während maximal zwei Wochen zu verweigern, bis das amtliche Inventar aufgenommen worden ist. Gerechtfertigt wird diese Praxis mit dem Kontrollzweck des amtlichen Inventars, welcher durch eine frühzeitige Gewährung der Akteneinsicht während der Dauer des Inventarisationsverfahrens vereitelt würde. Dem zitierten Entscheid liegt ein ähnlich gelagerter Sachverhalt wie dem vorliegenden zugrunde. Allerdings unterscheiden sich die Verfahren in zwei entscheidenden Punkten. Zum einen hat aufgrund der zwischenzeitlichen Einführung der straflosen Selbstanzeige von Erben der Kontrollzweck als Mittel zur Verhinderung einer Steuerhinterziehung erheblich an Bedeutung verloren. Zum anderen war für dieses Ergebnis der Güterabwägung die kurze Zeitdauer, welche das Inventarisationsverfahren in der Regel in Anspruch nimmt, wesentlich. Das basel-städtische Steuergesetz sieht in § 180 ebenfalls vor, dass ein amtliches Inventar innerhalb von zwei Wochen nach dem Tod der steuerpflichtigen Person aufgenommen wird. Eine zweiwöchige Verweigerung der Akteneinsicht wäre den Erben bzw. dem Willensvollstrecker zumutbar. Ein ernsthafter Nachteil ist in dieser kurzen Dauer nicht ersichtlich. Hingegen wartete der Rekurrent zum Zeitpunkt der Rekurerhebung bereits über drei Monate auf die Fertigstellung des amtlichen Inventars. Dass das hierzu zuständige Erbschaftsamts offenbar deutlich länger benötigt als im Gesetz vorgesehen, kann nicht dazu führen, dass die Verweigerung der Akteneinsicht sich damit ausdehnt. Denn der Willensvollstrecker hat gemäss Art. 518 ZGB das Vermögen der verstorbenen Person zu verwalten. Er muss alle zweckmässigen Massnahmen zum Schutz des Nachlassvermögens und im Hinblick auf die Liquidation treffen. Um diese Aufgabe wahrnehmen zu können, ist der Willensvollstrecker darauf angewiesen, möglichst zeitnah Kenntnis der einzelnen Einkommens- und Vermögenspositionen zu erhalten. Eine Verweigerung der Akteneinsicht über einen Zeitraum von zwei Wochen steht dem nicht entgegen. Hingegen kann die Nachlassverwaltung bei Unkenntnis der Vermögenswerte in einem Zeitraum von drei Monaten bereits beeinträchtigt werden. Der Abschluss des Inventarisationsverfahrens war im Übrigen der Steuerrekurskommission zum Zeitpunkt der Entscheidung nicht zur Kenntnis gebracht worden, weshalb davon auszugehen ist, dass dieses bereits beinahe ein Jahr angedauert hat. Der hier zu diskutierende Zeitraum steht einer sorgfältigen Vermögensverwaltung offensichtlich diametral entgegen. Damit können ernsthafte Nachteile für die Erben nicht ausgeschlossen werden. Entsprechend ist die Verweigerung der Akteneinsicht für die Dauer des Inventarisationsverfahrens nicht zumutbar.

4. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass eine Verweigerung der Akteneinsicht gegenüber dem Willensvollstrecker für die vom Gesetz vorgesehene Dauer des Inventarisationsverfahrens zulässig ist. Hingegen ist die Ausdehnung dieser Frist auf über drei Monate weder den Erben noch dem Willensvollstrecker zumutbar und damit unverhältnismässig. Der Rekurs ist somit gutzuheissen.

Demgemäss wird erkannt:

In Gutheissung des Rekurses wird der Einspracheentscheid vom 24. April 2018 aufgehoben und dem Rekurrenten ist in seiner Funktion als Willensvollstrecker Einsicht in die letzte von der Erblasserin, B. (verstorben am [...]), selbst eingereichte Steuererklärung zu gewähren.