

STEUERN IM TODESFALL

Ausgewählte Steueraspekte der Nachlassabwicklung

In dieser Welt ist nichts sicher – ausser dem Tod und den Steuern. Die Erbschaftsteuer ist im Todesfall die naheliegende Steuerart. Es sind jedoch weitere Themen zu beachten. Dieser Beitrag beleuchtet die Nachfolge bei Einzelunternehmen, internationale Verhältnisse, Trusts, Grundstücke, das Steuerinventar und die Nachbesteuerung ausgehend von einem fiktiven Fall [1].

1. AUSGANGSLAGE

Herr Z, ein Einzelunternehmer mit letztem Wohnsitz in Zürich, hinterlässt seine Frau und zwei Kinder. Er besass ein Haus in Deutschland und eines im Kanton Graubünden. Testamentarisch berücksichtigt sind die Ehefrau, die Kinder sowie die gemeinnützige Stiftung Philantro. Einen Teil seiner Vermögenswerte hatte Herr Z zu seinen Lebzeiten in einen Trust eingebracht.

2. EINZELUNTERNEHMER ALS ERBLASSER

2.1 Tod eines Selbstständigerwerbenden. Im Todesfall geht die selbstständige Erwerbstätigkeit durch Universal-sukzession auf die Erben über. Geschäftsvermögen bleibt vorerst Geschäftsvermögen.

Es stellt sich die Frage, ob die Erben den Betrieb weiterführen. Dies ist entscheidend für die steuerliche Erfassung eines allfälligen Liquidationsgewinns. Grundsätzlich sind drei Konstellationen möglich (siehe *Abbildung*).

2.2 Keine Weiterführung des Betriebs durch die Erben.

Für die Besteuerung des Liquidationsgewinns bei der Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit sind Art. 37 b des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) sowie die Verordnung über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit (LGBV) massgebend [2].

Die Voraussetzungen für eine Privilegierung lauten wie folgt:

→ Keine Weiterführung der selbstständigen Erwerbstätigkeit durch die Erben; → Liquidation des Unternehmens in-

ner fünf Kalenderjahren nach Ablauf des Todesjahres des Erblassers und → der Erblasser hätte die Voraussetzungen für eine gesonderte Besteuerung der stillen Reserven im Liquidationsfalle erfüllt (Vollendung des 55. Altersjahrs oder Invalidität).

Bei einer Besteuerung nach Art. 37 b DBG werden die in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen besteuert. Für die Satzbestimmung ist beim Bund ein Fünftel des Liquidationsgewinns massgebend, wobei der Steuersatz mindestens 2% beträgt.

Im Unterschied zur Situation, dass der Verstorbene noch zu Lebzeiten seinen Geschäftsbetrieb liquidiert hätte, kann bei der Nichtweiterführung des geerbten Betriebs für die Besteuerung der stillen Reserven kein fiktiver Einkauf in die zweite Säule geltend gemacht werden.

Führen die Erben die Tätigkeit nicht weiter, beenden aber auch die Liquidation nicht, so findet am Ende des fünften Kalenderjahres nach dem Todesjahr des Erblassers eine gesetzlich vorgeschriebene Überführung der Vermögenswerte in das Privatvermögen statt (*steuersystematische Realisation*). In diesem Zeitpunkt sind die entsprechenden stillen Reserven nach Art. 37 b DBG zu besteuern.

2.3 Weiterführung des Betriebs durch einzelne Erben.

Wird bei einer Erbteilung der Geschäftsbetrieb nicht von allen Erben fortgeführt, so realisieren die nicht übernehmenden Erben grundsätzlich einen steuerbaren Liquidationsgewinn.



ALEXANDRA HIRT, MLAW,
RECHTSANWÄLTIN,
DIPL. STEUEREXPERTIN,
REGISTERED TRUST
AND ESTATE PRACTITIONER,
LENZ & STAEHELIN



FLORENCE HEDIGER,
M.A. HSG IN LAW AND
ECONOMICS,
RECHTSANWÄLTIN,
LENZ & STAEHELIN

Gemäss Art. 18a Abs. 3 DBG [3] wird auf Antrag des Unternehmer-Erben (vorerst) nicht über die stillen Reserven abgerechnet. Er muss sich im Gegenzug verpflichten, die Einkommenssteuerwerte und damit eine latente Liquidationssteuerlast zu übernehmen. Bei einer späteren Veräusserung von Aktiven des Unternehmens sind die entsprechenden Kapitalgewinne vom Unternehmer-Erben voll zu versteuern.

Daneben besteht die Möglichkeit, bei der Erbteilung über den ideellen Anteil der ausscheidenden Erben an den stillen Reserven abzurechnen. Der Unternehmer-Erbe kann in diesem Fall die betreffenden stillen Reserven in der Steuerbilanz aufdecken oder den Erwerbspreis aktivieren.

2.4 Alle Erben führen den Betrieb gemeinsam weiter.

Führen die Erben den Betrieb weiter, kann die privilegierte Besteuerung auf den stillen Reserven bei einer späteren Liquidation zur Anwendung kommen, sofern die jeweiligen Erben die Voraussetzungen aus eigenem Recht und somit nicht abgeleitet vom Erblasser erfüllen.

Von einer Fortführung des Betriebs durch die Erben wird bereits dann ausgegangen, wenn die Erben Handlungen vornehmen, die über Erbfallverpflichtungen hinausgehen. Nicht ausreichend ist die blosser Erfüllung von im Zeitpunkt des Erbgangs bestehenden Verpflichtungen.

2.5 Verlustvorträge des Erblassers.

Das Bundesgericht hat sich 2018 mit der Frage befasst, ob die Erben eines selbstständig Erwerbstätigen die noch nicht verrechneten Verlustvorträge steuerlich geltend machen können [4].

Es hat festgestellt, dass Verluste aus einer selbstständigen Erwerbstätigkeit i. d. R. mit der Person des selbstständig erwerbstätigen Steuerpflichtigen verknüpft sind und nicht mit seiner Unternehmung. Die Erben können die Verlustvorträge deshalb grundsätzlich nicht in ihren eigenen Steuererklärungen der Folgejahre berücksichtigen, auch wenn sie die selbstständige Tätigkeit des Erblassers weiterführen.

Das Bundesgericht deutet an, dass es eine Ausnahme geben kann [5]. Nach Meinung der Autorinnen ist dies insbesondere dann der Fall, wenn ein überlebender Ehegatte die selbstständige Erwerbstätigkeit weiterführt. Aufgrund der gemeinsamen Besteuerung der Ehegatten können die Verlustvorträge weiter geltend gemacht werden. Der bloss

mitarbeitende Ehegatte hat hingegen keine Unternehmerstellung, weshalb ein Verlustvortrag nicht auf diesen übergehen kann.

**3. INTERNATIONALE ERBSCHAFTS-
STEUERVERHÄLTNISSE**

3.1 Steuerpflicht in der Schweiz. Bei internationalen Sachverhalten stellt sich die Frage, wann der zuständige Schweizer Kanton Erbschaftssteuern erhebt.

Bei der unbeschränkten Steuerpflicht ist der gesamte weltweite Nachlass in der Schweiz steuerpflichtig. Meist wird an den letzten steuerrechtlichen Wohnsitz angeknüpft. In seltenen Fällen sind – mangels Wohnsitz – der letzte steuerrechtliche Aufenthalt oder der Ort der Nachlasseröffnung massgebend.

Bei der beschränkten Steuerpflicht werden nur Teile des weltweiten Nachlasses besteuert. Für den anwendbaren Steuersatz ist dennoch der weltweite Nachlass relevant (*Progressionsvorbehalt*). Angeknüpft wird an die Belegenheit des unbeweglichen (z. B. Grundstück) oder beweglichen (z. B. Betriebsstätte) Vermögens in der Schweiz.

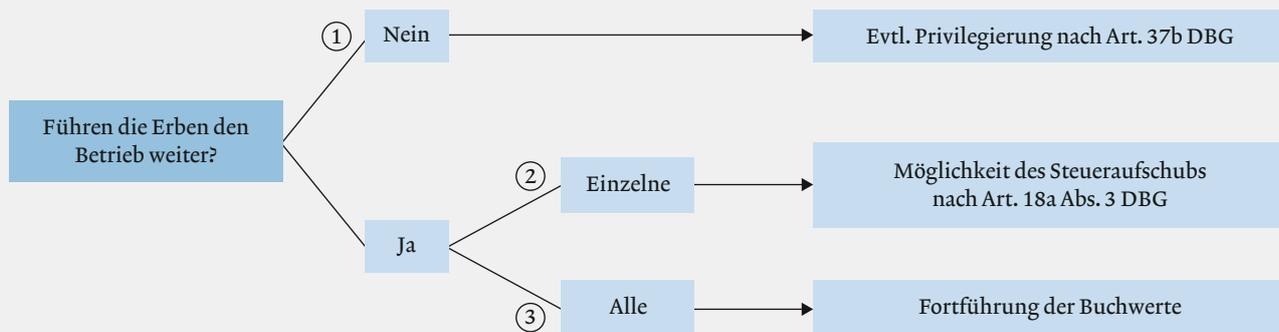
3.2 Internationale Anknüpfung.

Die Anknüpfungspunkte für die Erbschaftssteuer sind in den einzelnen Staaten unterschiedlich und können sich ganz oder teilweise überlagern. So kann es in zwei Staaten gleichzeitig nach den innerstaatlichen Vorschriften zur Erhebung der Erbschaftssteuer kommen.

Soweit bei internationalen Verhältnissen eine Doppelbesteuerung nicht durch Steuerpflicht beschränkende unilaterale Normen beider Staaten vermieden wird, kann eine solche nur mittels DBA verhindert werden.

Die Schweiz verfügt derzeit über acht DBA [6] im Bereich der Erbschaftssteuer. Mangels DBA ist grundsätzlich das jeweilige kantonale Erbschaftssteuergesetz anwendbar. Zuteilungs- und Ausscheidungsregeln fehlen weitgehend. Das Verbot der Doppelbesteuerung gemäss Art. 127 Abs. 3 BV gilt nur interkantonal. Gemäss Bundesgerichtsrechtsprechung sind aber im internationalen Verhältnis zumindest die beiden folgenden Regeln zu beachten: Das Völkerrecht darf nicht verletzt werden. Zudem dürfen Auslandsvermögen nicht besteuert werden, wenn daraus eine tatsächliche Doppelbesteuerung erfolgt.

Abbildung: **STEUERLICHE ERFASSUNG LIQUIDATIONSGEWINN**



3.3 Illustration an den Beispielen USA und Deutschland.

Die DBA der Schweiz mit den USA [7] bzw. mit Deutschland [8] weisen Besonderheiten auf und sind in der Praxis häufig ein Thema.

3.3.1 Erbschaftssteuern im Verhältnis USA/Schweiz. Das Schweizer und das US-Recht [9] kennen unterschiedliche Anknüpfungspunkte: Während in der Schweiz grundsätzlich der letzte Wohnsitz des Erblassers und der Ort der gelegenen Sache relevant sind, stellen die USA zusätzlich auf die Nationalität des Erblassers ab. Ausserdem unterstehen Personen mit Wohnsitz in der Schweiz der amerikanischen Erbschaftsteuer, sofern sie US-Vermögenswerte (*US situs assets*) im Wert von mindestens USD 60 000 halten (z. B. Apple-Aktien).

Das DBA bietet nur beschränkten Schutz vor Doppelbesteuerung. Es lässt die Besteuerung von US-Vermögen durch die USA zu, erhöht aber immerhin die US-Steuerfreigrenze für Schweizer ohne US-Wohnsitz. Für die Beanspruchung des DBA muss den US-Behörden detailliert Auskunft über den gesamten weltweiten Nachlass gegeben werden.

3.3.2 Erbschaftssteuern im Verhältnis Deutschland/Schweiz. Während in der Schweiz die Erbschaftsteuer für nahe Angehörige weitgehend abgeschafft worden ist, werden in Deutschland unter Berücksichtigung von Freibeträgen insbesondere auch Ehegatten und Kinder zur Kasse gebeten. Sodann kennt Deutschland für die unbeschränkte Steuerpflicht die Anknüpfung sowohl an den Erblasser als auch an die Erben; als Inländer gelten nicht nur Personen, die in Deutschland ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthaltsort haben, sondern auch deutsche Staatsangehörige, die sich maximal fünf Jahre im Ausland aufgehalten haben. Zudem gibt es den Sonderfall der erweiterten beschränkten Steuerpflicht für deutsche Staatsangehörige während eines Zeitraums von zehn Jahren nach Beendigung ihrer unbeschränkten Steuerpflicht.

Das DBA ist geprägt von der Bekämpfung der Steuerflucht aus deutscher Sicht. Als sog. überdachende Besteuerung stehen Deutschland in gewissen Konstellationen konkurrierende Besteuerungsrechte zu, auch wenn das DBA der Schweiz als Wohnsitzstaat des Erblassers das primäre Besteuerungsrecht zuweist. Deutschland rechnet zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die schweizerische an die deutsche Steuer an. Im Ergebnis wird damit die Steuerlast auf das deutsche Niveau angehoben.

rende Besteuerungsrechte zu, auch wenn das DBA der Schweiz als Wohnsitzstaat des Erblassers das primäre Besteuerungsrecht zuweist. Deutschland rechnet zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die schweizerische an die deutsche Steuer an. Im Ergebnis wird damit die Steuerlast auf das deutsche Niveau angehoben.

4. TRUSTS IN DER NACHLASSABWICKLUNG

4.1 Erbschaftsteuerliche Behandlung von Trusts. Herr Z hat zu seinen Lebzeiten als Settlor einen Trust errichtet. Zur Frage der erbschaftsteuerlichen Behandlung von Trusts im Schweizer Steuerrecht gibt es bislang kaum Literatur und Rechtsprechung [10].

Der Trust ist derzeit [11] ein rein ausländisches Rechtsinstitut. Durch das Haager Übereinkommen vom 1. Juli 1985 über das auf Trusts anzuwendende Recht und über ihre Anerkennung (HTÜ), das in der Schweiz am 1. Juli 2007 in Kraft getreten ist, hat sich die Schweiz verpflichtet, Trusts anzuerkennen. Die steuerliche Behandlung von Trusts ergibt sich weiterhin ausschliesslich aus dem Schweizer Steuerrecht [12].

Es gibt im Bundessteuerrecht keine Bestimmungen, die explizit die steuerliche Behandlung des Trusts regeln. Erwähnung findet der Trust lediglich in einigen von der Schweiz abgeschlossenen DBA und vereinzelt im kantonalen Steuerrecht. Zudem sind die Erbschaftssteuern nicht Gegenstand des KS Nr. 30 der SSK vom 22. August 2007 und des entsprechenden KS Nr. 20 der ESTV vom 27. März 2008.

Die Kantone erheben beim Tod des Settlors in verschiedenen Konstellationen eine Erbschaftsteuer. Die Begünstigten werden als Steuersubjekt herangezogen. Ein konkreter Fall muss stets im Hinblick auf den zuständigen Kanton und dessen Praxis geprüft werden. Erbschaftssteuern sind nämlich nicht Gegenstand der Steuerharmonisierung [13].

Für die Zwecke der Beurteilung der Schweizer Erbschaftsteuerfolgen muss ein Trust qualifiziert werden: Ist der Trust zu Lebzeiten des Settlors widerruflich (*revocable*) oder nicht (*irrevocable*)? Handelt es sich um einen *Discretionary* oder *Fixed Interest Trust*? Wo hatte der Settlor seinen Wohnsitz bei der Errichtung des Trusts? Verändert sich die Quali-

fikation des Trusts durch den Tod des Settlors? Je nach Konstellation unterliegen die Vermögenswerte nicht der Erbschaftssteuer, zum Maximalsatz oder zu einem Steuersatz unter Berücksichtigung der Beziehung zwischen Settlor und Begünstigten.

4.2 Testamentarische Zuwendungen an einen Trust. Gemäss herrschender Lehre ist es in der Schweiz möglich, letztwillig Vermögen an einen zu Lebzeiten errichteten Trust zu übertragen. Diese Art der Nachlassgestaltung erfolgt oft aufgrund eines ausländischen Erbschaftssteuerrechts oder damit die Erben nicht auf einmal über das gesamte Vermögen verfügen können. Hat ein Settlor bei seinem Tod seinen letzten Wohnsitz in der Schweiz, löst der Vermögensübergang infolge Erbgangs in einen Trust grundsätzlich die Erbschaftssteuerpflicht aus [14]. In der Praxis ist es verbreitet, einen Trust im Hinblick auf die Schweizer Nachlassplanung so auszugestalten, dass als Begünstigte des Trusts lediglich der überlebende Ehegatte und Nachkommen bestimmt werden. Das Hinzufügen von weiteren Begünstigten wird ausgeschlossen. Hintergrund ist, dass diese Personen in den meisten Kantonen von der Erbschaftssteuer befreit sind. Die zuständigen kantonalen Steuerämter sind in einer solchen Konstellation derweil bereit, die Vermögensübertragung von Todes wegen in den Trust transparent zu betrachten. Der Vermögensübergang von Todes wegen wird direkt den Begünstigten zugerechnet und ist im Idealfall erbschaftssteuerfrei. Den Begünstigten sind anschliessend das Trustvermögen und die -erträge für Schweizer Vermögens- und Einkommenssteuerzwecke ab dem Zeitpunkt der Einbringung in den Trust zuzurechnen. Wenn die Begünstigten im Ausland wohnen, erfolgt die Zurechnung grundsätzlich erst ab einem allfälligen Zuzug in die Schweiz.

5. GRUNDSTÜCKE IM NACHLASS

Grundstücke im internationalen Kontext der Erbschaftssteuern wurden bereits in Ziff. 3 erwähnt. Im interkantonalen Verhältnis der Erbschaftssteuern gilt das verfassungsrechtliche Verbot der Doppelbesteuerung, sodass zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung eine Ausscheidung notwendig ist. Hierfür ist die steuerbare Quote der involvierten Kantone zu ermitteln. Diese bestimmt sich nach dem Anteil der Aktiven im jeweiligen Kanton im Verhältnis zu den gesamten Nachlassaktiven [15]. Bewegliches Vermögen wird dem Wohnsitzkanton und unbewegliches Vermögen dem Belegenheitskanton zugewiesen [16]. Wie bei der Ausscheidung für die Vermögenssteuer ist eine proportionale Schuldenverlegung vorzunehmen. Praktisch umgesetzt wird diese, indem die errechnete Quote angewendet wird auf den tatsächlichen Erbteil vom Nettonachlass (Nachlassaktiven minus die -passiven) [17]. Nicht naheliegend ist, dass das Besteuerungsrecht der Kantone unabhängig davon besteht, welche Aktiven und Passiven ein Erbe testamentarisch oder durch Erbteilung erhält. Die involvierten Kantone dürfen jeden Nachlassanteil und auch Vermächtnisse mit der entsprechenden Quote besteuern [18]. Ein Erbe kann mithin in einem Kanton aufgrund eines Nachlassgrundstücks erbschaftssteuerpflichtig werden, das ihm gar nicht

Tabelle 1: **NACHLASS HERR Z (+)**

Herr Z mit Wohnsitz im Kanton Zürich hinterlässt folgende Vermögenswerte:

| | |
|----------------|---|
| + CHF 3 Mio. | Bewegliches Vermögen (Privat- und Geschäftsvermögen) |
| + CHF 1,5 Mio | Liegenschaft im Kanton Graubünden |
| + CHF 1,5 Mio | Liegenschaft in Deutschland |
| = CHF 6 Mio. | Bruttonachlass (Nachlassaktiven) |
| - CHF 500 000 | Hypothek |
| = CHF 5,5 Mio. | Nettonachlass (Nachlassaktiven – Schulden) |

Als Erben setzte Herr Z seine Ehefrau, seine Kinder und die gemeinnützige Stiftung Philantro mit Sitz im Kanton Glarus ein.

zugeteilt wird. Die Steuerauscheidung erfolgt zudem unter Progressionsvorbehalt [19].

Das Beispiel von Herrn Z (Tabelle 1 und 2) zeigt, dass jeder Kanton gegenüber jedem Erben im Umfang der steuerbaren Quote ein Besteuerungsrecht hat. Ob es dann tatsächlich zu einer Besteuerung kommt, hängt davon ab, ob für den jeweiligen Erben nach kantonalem Recht eine Steuerbefreiung vorgesehen ist [20]. Ausserkantonale gemeinnützige Institutionen sind häufig nur dann von der Erbschaftssteuerpflicht befreit, wenn der andere Kanton Gegenrecht hält [21]. Ohne Gegenrecht, meist in der Form einer Gegenrechtsvereinbarung zwischen den Kantonen, gilt eine begünstigte ausserkantonale gemeinnützige Institution grundsätzlich als Drittperson, was teuer sein kann.

Es ist immer dann Vorsicht geboten bei der Erbschaftssteuer, wenn Grundstücke in einem anderen Kanton als dem

Tabelle 2: **ERMITTLUNG BESTEUERUNGSQUOTEN INTERNATIONAL**

Ermittlung der Besteuerungsquoten aus der Perspektive der Schweiz:

| | |
|-----|--|
| 50% | Kanton Zürich = CHF 3 Mio. / CHF 6 Mio. (bewegliches Vermögen wird dem letzten Wohnsitz zugewiesen) → Ehegatten und Kinder steuerbefreit → Stiftung Philantro steuerbefreit (Gegenrechtsvereinbarung mit Kanton Glarus) |
| 25% | Kanton Graubünden (Nachlasssteuer) = CHF 1,5 Mio. / CHF 6 Mio. (Liegenschaft im Kanton Graubünden) → Ehegatten und Kinder steuerbefreit → Stiftung Philantro nicht steuerbefreit, sofern kein Gegenrecht (keine Gegenrechtsvereinbarung mit Kanton Glarus) |
| 25% | Deutschland = CHF 1,5 Mio. / CHF 6 Mio. (Liegenschaft in Deutschland) → Progressionsvorbehalt |

Wohnsitzkanton liegen und wenn Personen durch den Erblasser begünstigt werden, die typischerweise nicht von der kantonalen Erbschaftssteuer befreit sind.

Neben der Erbschaftssteuer ist bei Grundstücken die Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigen. Nach Art. 12 Abs. 3 lit. a StHG haben die Kantone bei Eigentumsübertragungen im Zusammenhang mit einem Erbgang einen Steueraufschub zu gewähren. Es ist empfehlenswert, diese mit dem Grundstück verknüpfte, latente Steuerlast bei der Erbteilung angemessen zu berücksichtigen [22].

6. STEUERINVENTAR UND VEREINFACHTE NACHBESTEUERUNG

6.1 Steuerinventar. Das Gesetz schreibt die Aufnahme eines amtlichen Inventars innerhalb von zwei Wochen nach dem Tod eines Steuerpflichtigen vor [23]. Bei dieser kurzen Frist handelt es sich um eine Ordnungsfrist [24]. In der Praxis werden bei umfangreichen Nachlässen die Aktiven und Passiven vorerst summarisch festgestellt. Während der Dauer des Inventarverfahrens gilt ein Verfügungsverbot für die Erben und diejenigen Personen, die das Nachlassvermögen verwalten [25]. Umstritten ist, ob eine Zustimmung der Inventarbehörde auch für Handlungen der einfachen Ver-

waltung oder der Fortsetzung des ordentlichen Betriebs notwendig ist [26].

Ziel ist es, den Bestand des Vermögens per Todestag nach dem Bruttoprinzip festzuhalten: Aufzuführen sind Aktiven und Passiven. Die meisten Kantone erlauben die Berücksichtigung des geschätzten Willensvollstreckerhonorars unter den Passiven. Dagegen sind allgemeine Beratungskosten oder die anfallenden Erbschaftssteuern nicht als Passiven zulässig [27].

Da die Behörden auf die Mitwirkung von Erben und Dritten angewiesen sind, schreibt das Gesetz umfangreiche Mitwirkungspflichten vor [28]. Das Inventar erfüllt einen Kontrollzweck, indem allenfalls nicht versteuerte Vermögenswerte aufgedeckt werden.

6.2 Vereinfachte Nachbesteuerung von Erben. Steuerpflichtige können sich einmal in ihrem Leben straflos selbst anzeigen [29]. Wenn die Voraussetzungen dafür erfüllt sind, wird von einer Strafverfolgung abgesehen. Eine Nachbesteuerung erfolgt für maximal zehn Steuerperioden [30]. Da strafrechtliche Sanktionen, anders als die Steuerschuld, nicht im Sinne einer Sippenhaft auf die Erben übergehen und ein Interesse an der Normalisierung des Steuerzustands besteht,

gibt es die Möglichkeit einer vereinfachten Nachbesteuerung für Erben [31]. Melden Erben, dass sich unter den Vermögenswerten unversteuerte befinden, erfolgt eine Nachbesteuerung nur für die letzten drei Jahre vor dem Tod des Erblassers [32]. Zu beachten ist, dass nur bereits rechtskräftig veranlagte Steuerjahre in einem Nachsteuerverfahren eingeschätzt werden. Offene Steuerjahre werden im Rahmen der ordentlichen Veranlagung berücksichtigt.

Die Voraussetzungen für die vereinfachte Nachbesteuerung der Erben entsprechen denjenigen für eine straflose Selbstanzeige, wobei die Erben an die Stelle des steuerpflichtigen Erblassers treten:

- Die Hinterziehung des Erblassers darf den Steuerbehörden nicht bekannt sein;
- die Erben müssen die Behörden bei der Feststellung der Vermögens- sowie Einkommenselemente aktiv und vorbehaltlos unterstützen und
- sie müssen sich ernsthaft um die Bezahlung der Nachsteuern inkl. Zinsen bemühen [33].

Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, so kommt es zu einem ordentlichen Nachsteuerverfahren, aber nicht zu einem Strafverfahren, weil das schuldhaft Verhalten durch den Erblasser begangen wurde, nicht durch die Erben. Verheimlichen die Erben absichtlich Nachlasswerte, droht auch ihnen ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung.

Es genügt, dass ein Erbe die Meldung vornimmt. Sofern die Voraussetzungen erfüllt sind, steht dann jedem Erbe der Anspruch auf eine vereinfachte Nachbesteuerung zu [34].

Der Willensvollstrecker ist ebenfalls berechtigt, eine vereinfachte Nachbesteuerung zu verlangen, denn auch er haftet nach Gesetz für die Steuern des Erblassers mit [35].

Grundsätzlich gilt, dass Vermögenswerte von Ehegatten nach den zivilrechtlichen Eigentumsverhältnissen beurteilt werden. Das Bundesgericht hat festgestellt, dass allein auf den überlebenden Ehegatten lautende Konti nicht von der vereinfachten Nachbesteuerung profitieren [36]. Bei Miteigentum wird in der Lehre vertreten, dass eine hälftige Teilung vorzunehmen ist. Nur derjenige Teil, der dem Erblasser zukommt, unterliegt der vereinfachten Nachbesteuerung. Der Rest unterliegt der ordentlichen Nachbesteuerung [37]. In einen solchen Fall ist es ratsam, die Selbstanzeige des Ehegatten mit der vereinfachten Nachbesteuerung der Erben zu koordinieren, damit der Ehegatte sich nicht dem Vorwurf des fehlenden eigenen Antriebs aussetzt.

7. FAZIT

Die Steuerfragen im Rahmen der Nachlassabwicklung sind vielfältig. Durch eine vorausschauende und umfassende Planung zu Lebzeiten kann das Ergebnis im Todesfall beeinflusst werden. Neben güter- und erbrechtlichen Aspekten sollten zwingend die steuerlichen Auswirkungen in die Planung einbezogen werden. Je nach konkreter Sachlage kommen verschiedene Lösungen in Betracht und es kann empfehlenswert sein, bei der zuständigen Steuerbehörde ein Ruling einzuholen. ■

Anmerkungen: 1) Die Ausführungen basieren auf einem Referat der Autorinnen für die Fachgruppe Steuerrecht des Zürcher Anwaltsverbandes vom 19. November 2018 zum Thema Steuern im Todesfall – Ausgewählte Steueraspekte der Nachlassabwicklung. 2) Art. 37b DBG hat seine grundsätzliche Entsprechung in Art. 11 Abs. 5 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG); vgl. sodann KS der ESTV Nr. 26 vom 16. Dezember 2009 sowie KS der ESTV Nr. 28 vom 3. November 2010. 3) Vgl. entsprechende Bestimmung in Art. 8 Abs. 2^{quater} StHG. 4) BGE 144 II 352. 5) Vgl. BGE 144 II 352, 357, E. 4.5: «Sur le vu de ce qui précède, et en particulier de la règle selon laquelle les dettes sont liées à la personne du contribuable et pas à l'entreprise indépendante, on peut retenir que le report de pertes ne passe en principe pas à l'héritier qui continue l'activité indépendante ayant généré ces pertes». (Hervorhebung durch die Autorinnen). 6) Dänemark, Deutschland, Finnland, Grossbritannien, Niederlande, Österreich, Schweden, USA. 7) Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Nachlass- und Erbanfallsteuern vom 9. Juli 1951, SR o.672.933.62. 8) Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Nachlass- und Erbschaftssteuern vom 30. November 1978. SR o.672.913.61. 9) Die USA erheben auf Bundesebene die federal estate tax. Neben der fede-

ral estate tax erheben einige US-Bundesstaaten eigene Steuern. 10) Vgl. Fischer, M., Dori, B., Trusts und Steuern, in: Der Schweizer Treuhänder 2013/8, S. 549–553, m.w.H. 11) Vgl. Motion RK-SR Einführung des Trusts in die schweizerische Rechtsordnung, 18.3383. 12) Vgl. Art. 19 HTÜ. 13) Vgl. Art. 129 BV. 14) Nicht erhoben wird die Erbschaftsteuer in den Kantonen Obwalden und Schwyz. 15) Vgl. Mäusli-Allenspach, P., Funk, P. in: Zweifel, M., Beusch, M., Mäusli-Allenspach, P. (Hrsg.), Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 20 N 32. 16) Vgl. Locher, P., Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4. Aufl., 2015, § 15, II. 17) Vgl. Mäusli-Allenspach, P., Funk, P. in: Zweifel, M., Beusch, M., Mäusli-Allenspach, P. (Hrsg.), Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 29 N 3 sowie das Beispiel in N 15. 18) Mäusli-Allenspach, P., Funk, P. in: Zweifel, M., Beusch, M., Mäusli-Allenspach, P. (Hrsg.), Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 29 N 12 f. 19) Vgl. Locher, K., Locher, P., in: Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil, Interkantonale Doppelbesteuerung, § 10, III B, 2 Nr. 1. 20) Vgl. § 11 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz des Kantons Zürich (ESchG ZH) oder Art. 107 Abs. 2 Steuergesetz für den Kanton Graubünden (StG GR). Es sei darauf hingewiesen, dass der Kanton Graubünden von der Nachlasssteuer zur Erbanfallsteuer wechseln wird, www.gr.ch/DE/institutionen/parlament/protokolle/2019/Februar/08_Teil_R_StG_GKStG.pdf, Zugriff am 27. August 2019. 21) Z.B. § 10 Abs. 2 ESchG ZH oder offener formuliert Art. 113 Abs. 2 StG GR; vgl. für eine Übersicht über die bestehenden Gegenrechtsvereinbarungen

Künzle, H.R. (Hrsg.), Kendris Jahrbuch 2018/2019 zur Steuer- und Nachfolgeplanung, S. 192. 22) Vgl. hierzu mit einem praktischen Beispiel Hermann, R., Successio 2016, S. 297–303. 23) Vgl. Art. 154 ff. DBG sowie Art. 54 StHG und die Verordnung über die Errichtung des Nachlassinventars für die direkte Bundessteuer (InvV). 24) Vgl. Wetzel, M., Malla, C., in: Zweifel, M., Beusch, M. (Hrsg.), Kommentar DBG, 3. Aufl., 2017, Art. 154 N 16. 25) Vgl. Art. 156 Abs. 1 DBG. 26) Vgl. Wetzel, M., Malla, C., in: Zweifel, M., Beusch, M. (Hrsg.), Kommentar DBG, 3. Aufl., 2017, Art. 156 N 2 m.w.H. 27) Vgl. Tarolli, N., Flückiger, E. in: Abt, D., Weibel, T. (Hrsg.), Praxiskommentar Erbrecht, 3. Aufl., 2015, Anhang Steuern N 23 f. 28) Vgl. Art. 157 DBG. 29) Vgl. Art. 175 Abs. 3 DBG, Art. 56 Abs. 1^{bis} StHG. 30) Vgl. Art. 175 Abs. 3 DBG i.V.m. Art. 151 DBG. 31) Vgl. Hunziker, S., Mayer-Kobel, M., in: Zweifel, M., Beusch, M. (Hrsg.), Kommentar DBG, 3. Aufl., 2017, Art. 12 N 3 sowie Botschaft zum Bundesgesetz über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige, BBL 2006, S. 8795 ff. 32) Vgl. Art. 153a DBG. 33) Vgl. Art. 153 a Abs. 1 DBG. 34) Vgl. Looser, M., in: Zweifel, M., Beusch, M. (Hrsg.), Kommentar DBG, 3. Aufl., 2017, Art. 153a N 5. 35) Vgl. Art. 153 a Abs. 4 DBG. 36) Vgl. BGE 2C_116/2015 vom 30. September 2015, E. 2.5.2. 37) Vgl. Looser, M., in: Zweifel, M., Beusch, M. (Hrsg.), Kommentar DBG, 3. Aufl., 2017, Art. 153 a N 6 sowie BGE 2C_807/2017 vom 30. Mai 2018.