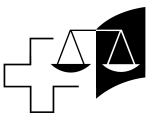


Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

Zurück

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal



**9C\_273/2024**

**Urteil vom 16. Dezember 2024**

**III. öffentlich-rechtliche Abteilung**

Besetzung  
Bundesrichter Parrino, Präsident,  
Bundesrichter Stadelmann,  
Bundesrichterin Moser-Szeless, Bundesrichter Beusch,  
Bundesrichterin Scherrer Reber,  
Gerichtsschreiberin Fleischanderl.

Verfahrensbeteiligte  
A.A. \_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführer,

*gegen*

Steuerverwaltung des Kantons Bern, Brünnenstrasse 66, 3018 Bern,  
Beschwerdegegnerin.

Gegenstand  
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Bern und direkte Bundessteuern, Steuerperioden 2013-2015,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15. März 2024  
(100.2023.25/26U).

**Sachverhalt:**

**A.**

**A.a.** Der 1928 geborene C.A. \_\_\_\_\_ verstarb am 13. November 2016. Er hinterliess als Erbberechtigte seine Ehefrau aus zweiter Ehe, D. \_\_\_\_\_, und zwei Enkel (A.A. \_\_\_\_\_ und E.A. \_\_\_\_\_). Der mit D. \_\_\_\_\_ am 11. August 2005 abgeschlossene Ehe- und Erbvertrag enthielt u.a. eine letztwillige Verfügung, die B. \_\_\_\_\_ als Willensvollstrecker bestimmte. Dieser nahm das Amt nach dem Hinschied des Erblassers mit notariell beglaubigtem Willensvollstrecker-Zeugnis vom 13. Februar 2017 an. Am 23. Dezember 2016 reichte D. \_\_\_\_\_ " (n) amens und im Auftrag der Erbgemeinschaft C.A. \_\_\_\_\_ " bei der Steuerverwaltung des Kantons Bern eine Selbstanzeige ein mit der Begründung, der Erblasser habe "in der Vergangenheit wohl nicht sämtliche Vermögenswerte ordnungsgemäss deklariert".

Die Steuerverwaltung leitete daraufhin am 5. Januar 2017 ein vereinfachtes Nachsteuerverfahren ein, das mit Nachsteuerverfügungen vom 1. Dezember 2017 abgeschlossen wurde. Diese waren an den Willensvollstrecker B. \_\_\_\_\_ adressiert, der sie in der Folge in Kopie auch den beiden Enkel weiterleitete. A.A. \_\_\_\_\_ und E.A. \_\_\_\_\_ erhoben am 29. Dezember 2017 Einsprache gegen die Nachsteuerverfügungen. Die Steuerverwaltung hiess diese mit Einspracheentscheiden vom 6. April 2022 betreffend die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Bern betraglich in geringfügigem Umfang gut; mit Blick auf die direkte Bundessteuer wies sie die Rechtsvorkehr ab.

**A.b.** Rekurs- resp. beschwerdeweise gelangte A.A. \_\_\_\_\_ dagegen an die Steuerrekurskommission (StRK) des Kantons Bern. Mit Entscheiden vom 13. Dezember 2022 trat diese auf die Rechtsmittel nicht ein, da - zusammengefasst - die Prozessführungsbefugnis ausschliesslich beim Willensvollstrecker liege; demzufolge sei A.A. \_\_\_\_\_ nicht befugt gewesen, ein Rechtsmittel einzulegen, und hätte die Steuerverwaltung auf die Sache nicht eintreten dürfen; dieser Umstand bewirke indes nicht die Nichtigkeit der angefochtenen Einspracheentscheide.

## **B.**

Die hierauf von A.A. \_\_\_\_\_ beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern in einer Rechtsschrift erhobenen Beschwerden wurden mit Urteil vom 15. März 2024 abgewiesen. Das Gericht hielt dabei ergänzend fest, dass die Vorinstanz die Einspracheentscheide vom 6. April 2022 zwar zu Recht nicht als nichtig deklariert habe, sie diese aber hätte kassieren müssen; dass Letzteres unterblieben sei, habe auf Grund der gegebenen Sachlage jedoch ohne Folgen zu bleiben (Schlechterstellungsverbot im kantonalrechtlichen Bereich; Bestätigung der Veranlagungsverfügung im bundesrechtlichen Bereich).

## **C.**

A.A. \_\_\_\_\_ führt Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten und beantragt, das verwaltungsgerichtliche Urteil vom 15. März 2024 sei mit der Feststellung aufzuheben, dass ihm in den den Nachlass des Erblassers betreffenden Nachsteuerverfahren die Prozessführungsbefugnis zustehe. Es seien die Nachsteuerverfügungen vom 1. Dezember 2017 aufzuheben und es sei die Steuerverwaltung anzuweisen, das Nachsteuerverfahren im Nachlass des Erblassers nochmals durchzuführen, wobei ihm sämtliche Mitwirkungsrechte einzuräumen seien. Verwaltungsgericht und bernische Steuerverwaltung schliessen auf Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung ersucht um Nichteintreten auf die Rechtsvorkehr, eventualiter sei sie abzuweisen.

## **Erwägungen:**

### **1.**

**1.1.** Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen (Art. 29 Abs. 1 BGG) und mit freier Kognition (Art. 95 lit. a BGG; **BGE 148 I 160** E. 1 Ingress; **148 IV 155** E. 1.1; **148 V 265** E. 1.1).

**1.2.** In Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2013 bis 2015 wurde vorinstanzlich ein einziges Urteil gefällt. Da die auch im vorliegenden Verfahren ausschliesslich strittige Frage nach der Prozessführungsbefugnis des Beschwerdeführers im Verfahren vor der Veranlagungsbehörde hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern nach Massgabe der gleichen rechtlichen Grundlagen zu beurteilen ist, erweisen sich sowohl die Fällung der verwaltungsgerichtlichen Entscheide in nur einem Urteil als auch die Einreichung lediglich einer letztinstanzlichen Beschwerdeschrift als zulässig (**BGE 142 II 293** E. 1.2 mit Hinweisen; Urteil 9C\_732/2022 vom 18. Dezember 2023 E. 2.3 mit Hinweisen, nicht publ. in: **BGE 150 II 11**).

**1.3.** Die Vorinstanz hat die bei ihr beanstandeten (Nichteintretens-) Entscheide der StRK mit der Begründung bestätigt - und die dagegen erhobenen Beschwerden abgewiesen -, dem Beschwerdeführer stehe im Nachsteuerverfahren betreffend Nachlass C.A. \_\_\_\_\_ keine Prozessführungsbefugnis zu. Ein schutzwürdiges (Feststellungs-) Interesse des Beschwerdeführers an der Klärung dieser Frage vor dem Bundesgericht ist somit ohne Weiteres zu bejahen.

**1.4.** Da auch die übrigen allgemeinen Eintretensvoraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 und 100 Abs. 1 BGG) erfüllt sind, ist auf die Eingabe grundsätzlich einzutreten. Dies gilt indes nicht, soweit sie materielle Ausführungen in der (Nachsteuer-) Sache selbst enthält, geht der Beschwerdeführer damit doch über den Streitgegenstand des vorinstanzlichen Prozesses und damit auch denjenigen des vorliegenden Beschwerdeverfahrens hinaus (**BGE 142 I 155** E. 4.4.2; **136 II 457** E. 4.2; Urteil 1C\_422/2023 vom 12. September 2023 E. 3). Insofern ist die Beschwerde bereits aus diesem Grund unzulässig und ist nicht auf sie einzutreten.

### **2.**

**2.1.** Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; **BGE 142 I 135 E. 1.6**). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" (**BGE 140 III 115 E. 2**). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantizieren (Art. 106 Abs. 2 BGG; vgl. **BGE 147 I 73 E. 2.2**).

**2.2.** Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (**BGE 143 II 459 E. 2.1**; **134 II 207 E. 2**). Mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteil 9C\_710/2022 vom 17. August 2023 E. 3, nicht publ. in: **BGE 149 II 354**). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (**BGE 147 I 73 E. 2.1**; **143 II 283 E. 1.2.2**; **139 I 229 E. 2.2**; **138 I 274 E. 1.6**).

### **3.**

Vertiefter Betrachtung bedarf die Frage, ob der Beschwerdeführer im streitbetroffenen Verfahren der vereinfachten Nachbesteuerung über Prozessführungsbefugnis verfügt.

Während die Vorinstanzen dies unter Hinweis auf die Stellung des - hier unstrittig in der Person von B. \_\_\_\_\_ bestellten - Willensvollstreckers im steuerrechtlichen Prozess verneinen, beruft sich der Beschwerdeführer auf den Umstand der in den verwaltungsgerichtlichen Verfahren hinsichtlich einer Erbgemeinschaft nicht bestehenden notwendigen Streitgenossenschaft und das sich seines Erachtens daraus ergebende individuelle Beschwerderecht.

### **4.**

**4.1.** Einzugehen ist zunächst auf die prozessuale Rechtsstellung des Willensvollstreckers. Das Gesetz regelt diese nur indirekt durch die Verweisung in Art. 518 Abs. 1 ZGB auf die für den amtlichen Erbschaftsverwalter geltenden Rechte und Pflichten. Nach Art. 596 Abs. 1 ZGB obliegt Letzterem unter anderem, im Rahmen der ordentlichen Liquidation die Rechte und Pflichten des Erblassers, soweit nötig, gerichtlich festzustellen. Die Prozesslegitimation des Willensvollstreckers für Aktiv- und Passivprozesse ergibt sich auch aus seiner Aufgabe und selbstständigen Stellung und wird unabhängig von den verschiedenen Theorien über seine Rechtsstellung allgemein anerkannt (**BGE 129 V 113 E. 4.2** mit diversen Hinweisen). Nach der Rechtsprechung ist der Willensvollstrecker in Prozessen um Aktiven und Passiven der Erbschaft Partei, soweit ihm gemäss Art. 518 ZGB die Verwaltung der betreffenden Erbschaftswerte zusteht. Abgesehen von den Fällen, in welchen der Willensvollstrecker in eigener Sache als Partei auftritt (**BGE 90 II 376 E. 2**), geht es im Streit um Erbschaftswerte nicht um seine eigene materielle Berechtigung. Auf Grund seiner gesetzlichen Stellung (Art. 518 i.V.m. Art. 596 Abs. 1 ZGB) hat er in eigenem Namen die Nachlassrechte zu wahren. Er führt den Prozess an Stelle der materiell berechtigten oder verpflichteten Person in eigenem Namen und als Partei, wobei er auf seine gesetzliche Ermächtigung hinzuweisen hat. Es handelt sich dabei um eine Prozessstandschaft oder Befugnis der Prozessführung als Partei, welche dem Willensvollstrecker kraft Bundesprivatrechts zusteht (**BGE 129 V 113 E. 4.2**; **94 II 141 E. 1**; je mit Hinweisen). Da der Willensvollstrecker die ihm zustehenden Befugnisse nicht in eigener Sache, um seiner selbst willen, auszuüben, sondern in fremder Sache zu handeln und den Erbgang ordnungsgemäss (nach den Anordnungen des Erblassers und den daneben, ergänzend oder jenen Anordnungen vorgehend, anwendbaren gesetzlichen Regeln) durchzuführen hat, ist er der Aufsicht der zuständigen Behörde zu unterstellen (**BGE 90 II 376 E. 3**). Der vom Willensvollstrecker für den Nachlass geführte Prozess wirkt formell nur für oder gegen ihn persönlich. Weil er den Prozess aber für fremde Rechnung geführt hat, gehen Nutzen und Schaden zu Gunsten oder zu Lasten des Nachlasses (**BGE 129 V 113 E. 4.2** mit Hinweis).

### **4.2.**

**4.2.1.** Vor diesem Hintergrund stellt sich die Rechtslage aus *zivilrechtlicher* Optik wie folgt dar: Die Mitglieder einer Erbgemeinschaft werden Gesamteigentümer der Erbschaftsgegenstände und verfügen unter Vorbehalt der vertraglichen oder gesetzlichen Vertretungs- und Verwaltungsbefugnisse über die Rechte der Erbschaft gemeinsam (Art. 602 Abs. 2 ZGB). Deshalb können einzelne Erben für den Nachlass grundsätzlich nicht handeln. Dies ist in der Regel nur allen Erben gemeinsam (Einstimmigkeitsprinzip) oder an deren Stelle einem Erbenvertreter (Art. 602 Abs. 3 ZGB), einem Willensvollstrecker (Art. 518 ZGB) oder einem Erbschaftsverwalter (Art. 554 ZGB) möglich. In zivilrechtlichen Verfahren wird hiervon bloss in dringlichen Fällen abgewichen (**BGE 144 III 277 E. 3.2**; **142 III 782 E. 3.1.2**; **125 III 219 E. 1a f., 1d**). Ein Willensvollstrecker hat auf Grund seiner gesetzlichen Stellung (Art. 518 i.V.m. Art. 596 Abs. 1 ZGB), wie hiuvor aufgezeigt, Erbschaftswerte im Streit in eigenem Namen zu wahren. Daraus resultiert eine Prozessstandschaft resp. die Befugnis der Prozessführung als Partei. Umgekehrt sind die Erben nicht zur Prozessführung befugt, soweit dieses Recht dem Willensvollstrecker zukommt (**BGE 147 III 537 E. 3.2**; **146**

**III 106 E. 3.2.2; 129 V 113 E. 4.2;** vgl. auch Urteile 9C\_611/2022 vom 14. März 2023 E. 1.3.1 mit Hinweisen, in: StE 2023 B 92.7 Nr. 13; 2C\_687/2015 vom 17. November 2016 E. 1.2 f.). Unterbleibt die Bestellung eines Erbenvertreters oder Willensvollstreckers, hat es - zivilrechtlich - beim Einstimmigkeitsprinzip sein Bewenden.

**4.2.2.** Was den *abgaberechtlichen* Kontext anbelangt, gilt das Folgende: Aus der zivilrechtlichen Universalsukzession fliesst die abgaberechtliche Steuernachfolge (Verfahrenssukzession; Art. 12 Abs. 1 DBG; Art. 14 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Bern vom 21. Mai 2000 [StG/BE; BSG 661.11]; **BGE 144 II 352 E. 5.1; 142 II 232 E. 6.3**). Auf Grund der Steuernachfolge treten die Erben in die steuerrechtliche Rechtsposition des Erblassers ein (Urteile 2C\_377/2017 vom 4. Oktober 2017 E. 1.3; 2C\_342/2016 vom 23. Dezember 2016 E. 1.2.1; 2C\_140/2012 vom 2. August 2012 E. 3.2). Dies hat jedenfalls zu gelten, soweit es sich nicht um höchstpersönliche Rechte handelt. Solche sind unvererblich (Urteil 2C\_1055/2019 vom 26. Juni 2020 E. 2.2.2). Führen die erblasserischen Steuern zu einem Verfahren vor Bundesgericht, müssen die Erben folglich im selben Umfang parteifähig sein, wie der Erblasser dies gewesen wäre (Urteile 9C\_611/2022 vom 14. März 2023 E. 1.3.2, in: StE 2023 B 92.7 Nr. 13; 2C\_140/2012 vom 2. August 2012 E. 3.2). Anders als in den zivilrechtlichen Prozessen können die einzelnen Erben in abgaberechtlichen Verfahren jedoch Beschwerde führen, ohne dass sich die anderen Erben zwingend am Verfahren beteiligen müssten. Denn wie das Bundesgericht (bzw. das Eidgenössische Versicherungsgericht [heute: III. und IV. öffentlich-rechtliche Abteilung des Bundesgerichts]) zunächst im Bereich des Sozialversicherungsrechts und später auch betreffend andere verwaltungsrechtliche Streitigkeiten entschieden hat, wird jedem Mitglied einer Gesamthandschaft wie etwa einer Erbengemeinschaft ein individuelles Beschwerderecht zuerkannt, soweit belastende oder pflichtbegründende Anordnungen in Frage stehen (vgl. zum Sozialversicherungsrecht **BGE 136 V 7 E. 2.1.2; 99 V 58 E. a**; vgl. zum Steuerrecht Urteile 9C\_673/2023 vom 19. August 2024 E. 1.2.2; 9C\_611/2022 vom 14. März 2023 E. 1.3.4, in: StE 2023 B 92.7 Nr. 13; 2C\_259/2021 vom 30. November 2021 E. 1.3; je mit Hinweisen). Insoweit besteht keine notwendige Streitgenossenschaft (Urteil 9C\_611/2023 vom 14. März 2023 E. 1.3.4 mit Hinweisen, in: StE 2023 B 92.7 Nr. 13).

## 5.

**5.1.** Fraglich und nachstehend näher zu beleuchten ist, ob einem Erben in Anbetracht der rechtlichen Ausgangssituation in verwaltungsrechtlichen Prozessen neben dem Willensvollstrecker ein eigenständiges individuelles Beschwerderecht zukommt.

**5.2.** Eine gefestigte Rechtsprechung, die auf eine derartige, sich klar von der zivilrechtlichen Lehre und Praxis unterscheidende Rechtsauffassung schliessen lässt, ist, worauf bereits im angefochtenen Urteil hingewiesen wurde, jedenfalls im Bereich der Einkommens- und Vermögenssteuer bzw. diesbezüglicher Nachsteuerverfahren nicht zu erkennen.

**5.2.1.** Vielmehr wurde etwa im Urteil 2C\_687/2015 vom 17. November 2016 (betreffend Einkommens- und Vermögenssteuern des Kanton Aargau und der Gemeinde U. \_\_\_\_\_ AG) bezogen auf einen Erbenvertreter erwogen, dieser sei im Rahmen seines Auftrags gesetzlicher Vertreter der Erbengemeinschaft, die er ohne ihre Zustimmung oder nachträgliche Genehmigung berechtigen und verpflichten könne. Er schliesse in dem ihm übertragenen Tätigkeitsbereich eigenes Handeln der Erben für den Nachlass aus, da die Erben nur "unter Vorbehalt der vertraglichen oder gesetzlichen Vertretungs- und Verwaltungsbefugnisse über die Rechte der Erbschaft gemeinsam verfügen" könnten (Art. 602 Abs. 2 ZGB; E. 1.2). Prozesse führe der Erbenvertreter - so das Bundesgericht im Weiteren (E. 1.2.1) - in eigenem Namen anstelle der materiell Berechtigten als Partei. Nach heutiger Begrifflichkeit handle es sich dabei im technischen Sinne nicht um die Zuerkennung der Aktiv- und Passivlegitimation (so noch **BGE 53 II 202 E. 4**), sondern um einen Fall von Prozessstandschaft (Urteile 5A\_416/2013 vom 26. Juli 2013 E. 3.1; 5C.172/1997 vom 18. November 1997 E. 2). Umgekehrt seien die Erben nicht zur Prozessführung berechtigt, soweit dieses Recht dem Willensvollstrecker oder Erbenvertreter zustehe (vgl. **BGE 129 V 113 E. 4.2**).

**5.2.2.** Einzig im von der Vorinstanz erwähnten, zur Erbschaftssteuer (Erbfallsteuer) gemäss Steuergesetz der Gemeinde Churwalden (GR) ergangenen Urteil 2C\_629/2008 vom 30. März 2009 hatte das Bundesgericht ausgeführt (E. 1.3), "[d]ass die genannte Verfügung (ausschliesslich) der Willensvollstreckerin zugestellt wurde, hängt - nebst allfälligen dieser obliegenden Verfahrenspflichten im erbschaftssteuerrechtlichen Veranlagungsverfahren - hauptsächlich damit zusammen, dass sie aufgrund ihrer Funktion als Verwalterin der Erbschaftswerte (Art. 518 i.V.m. Art. 596 Abs. 1 ZGB) als primär Verfügungsberechtigte am für die Steuererhebung herangezogenen Substrat - dem unverteilt Nachlass - erscheint. Dass damit ausschliesslich sie selber (in Prozessstandschaft) befugt wäre, Rechtsmittel gegen eine erbschaftssteuerrechtliche Veranlagung einzulegen, trifft angesichts der den einzelnen Miterben obliegenden Steuerpflicht aber nicht zu. Insofern erscheint der Beschwerdeführer als allein beschwerdeführender steuerpflichtiger Miterbe als im Sinne von Art. 89 Abs. 1 BGG zur Ergreifung des vorliegenden Rechtsmittels legitimiert. Ein Fall von notwendiger Streitgenossenschaft (Erbengemeinschaft) oder Prozessstandschaft (Willensvollstrecker) liegt nicht vor". Aus diesem Urteil, das vom Beschwerdeführer vor dem Bundesgericht denn auch zu Recht nicht mehr aufgegriffen wird, lässt sich nicht unmittelbar herleiten, dass er in den hier zu beurteilenden

Nachsteuerverfahren ebenfalls prozessführungsbefugt ist.

### **5.3.** Ein Augenmerk ist ferner auf die steuerrechtliche Literatur zu richten.

**5.3.1.** Die herrschende Lehre geht davon aus, dass die Prozessführungsbefugnis diesfalls - wie im Zivilprozess - ausschliesslich dem Willensvollstrecker zusteht, womit die Erben nicht befugt sind, ihrerseits Rechtsmittel zu ergreifen (vgl. auch N. 10 zu Art. 153a DBG; Hunziker/Mayer-Knobel, in: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht [nachfolgend: Komm DBG], 4. Aufl. 2022, N. 14 zu Art. 12 DBG; Zweifel/Hunziker, in: Komm. DBG, N. 17c zu Art. 124 DBG; Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 3. Aufl. 2024, § 7 N. 34; Hugues Salomé, in: Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct [LIFD], 2. Aufl. 2017, N. 6 zu Art. 12 DBG; Jasmin Malla, Willensvollstrecker und Erben im Steuerrecht, 2016, N. 453 ff., insb. 455 ff.; Hans Rainer Künzle, Die Willensvollstrecker Art. 517-518, in: Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Bd. III/2/2, 2011, N. 248; Hans Rainer Künzle/Christian Lyk, Die Stellung des Willensvollstreckers im Steuerverfahren - Teil 1, in: StR 2/2010 S. 123 ff., 126; Martin Zweifel, Die steuerrechtliche Stellung des Willensvollstreckers, in: Willensvollstreckung - Aktuelle Rechtsprobleme [2], Referate der Weiterbildungsseminare an der Universität St. Gallen vom 7. September 2004 und 1. September 2005, 2006, S. 177 ff., insb. 185; ferner Denis Berdoz/Marc Bugnon, La procédure mixte en matière d'impôts directs, in: Ordre romand des experts fiscaux diplômés, OREF [Hrsg.], Les procédures en droit fiscal, 4. Aufl. 2021, S. 501 ff., 537).

Diese Auffassung wird im Wesentlichen damit begründet, dass die Steuerschulden des Erblassers als Nachlassschulden der Verfügung durch die Erben entzogen seien, wenn ein Willensvollstrecker beauftragt worden sei. Dieser habe anstelle der Erben und mit Wirkung für diese im Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren zu handeln. Er sei insbesondere befugt, die den Erben zustehenden Verfahrensrechte wahrzunehmen und in eigenem Namen gegen die Steuerveranlagung Rechtsmittel zu erheben, und es träfen ihn die den Erben obliegenden steuerlichen Verfahrenspflichten. Weiter sei zu bedenken, dass mit der Einsetzung eines Willensvollstreckers regelmässig (auch) beabsichtigt werde, Streitigkeiten und Uneinigkeiten unter den Erben zu vermeiden. Im Rahmen seines Mandats sei der Willensvollstrecker verpflichtet, den Nachlass im Interesse des Erblassers zu verwalten und effektiv einer Teilung zuzuführen. Würde jedem Erben neben dem Willensvollstrecker gesondert die Parteistellung zuerkannt, könnte diese Diversifizierung der Interessen unter den Prozessführenden (auf derselben Parteiseite) zu einer Verschleppung der Verfahren und mithin auch der Teilung führen, was Sinn und Zweck des Instituts des Willensvollstreckers entgegenstünde (im Detail Malla, a.a.O., N. 455 ff.; Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., N. 14 zu Art. 12 DBG).

### **5.3.2.** Davon klar abweichende Betrachtungsweisen sind nicht ersichtlich:

**5.3.2.1.** So vermag etwa die Lehrmeinung von Martin E. Looser (in: Komm. DBG, N. 5 am Ende zu Art. 153a DBG, sowie in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, 4. Aufl. 2022, N. 6 am Ende zu Art. 53a DBG), wonach die Einsetzung eines Willensvollstreckers nicht bedeute, dass die Erben im Nachsteuerverfahren keinerlei Verfahrensrechte mehr besässen, zumal sie solidarisch für die Steuerschulden hafteten, mit der Vorinstanz zu keinem anderen Ergebnis zu führen. Der Autor nimmt zur Begründung seines Standpunkts einzig auf das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich SR. 2017.00009 vom 4. Juli 2018 Bezug, dem indes ein gänzlich anders gelagerter Sachverhalt zugrunde lag: Zu klären war primär, ob die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnisse der Erben hinsichtlich des Nachlasses überhaupt je beschränkt worden waren, da die rechtsgültige Annahme des Willensvollstreckermandats während der Nachsteuerverfahren von Anfang an umstritten war. Das Verwaltungsgericht war deshalb zum Schluss gekommen, die Erben hätten stärker in das Verfahren einbezogen werden müssen (vgl. Ziff. I/B, E. 1.2 und 4.2). Vor diesem Hintergrund kann Martin E. Looser jedenfalls nicht so verstanden werden, dass er den Erben in jedem Fall neben einem Willensvollstrecker eine Prozessführungsbefugnis zuerkennen will (zum zitierten Zürcher Urteil vgl. auch Hunziker/Mayer-Knobel, Komm. DBG, a.a.O., N. 14 zu Art. 12 DBG). Entsprechendes macht der Beschwerdeführer denn auch zu Recht nicht geltend. Inwieweit gestützt darauf bezüglich der ihn betreffenden Prozessführungsbefugnis eine "individuelle Einzelfallbetrachtung" greifen sollte, erschliesst sich daraus indessen ebenso wenig.

**5.3.2.2.** Nicht klar positioniert hat sich sodann bislang Peter Locher, obgleich ihm zuweilen eine abweichende Auffassung in dem Sinne zugeschrieben wird, dass die Erben trotz Bestellung eines Willensvollstreckers prozessführungsbefugt bleiben sollten (Zweifel/Hunziker, Komm DBG, N. 17c zu Art. 124 DBG; Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, a.a.O., § 7 N. 33 i.V.m. Fn. 284; Künzle, a.a.O., N. 248 zu Art. 517-518 ZGB; Kästli/Teuscher, in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Art. 1 - 125 StG/BE, 2014, N. 14 zu Art. 14 StG/BE, wobei die Autoren jeweils auf Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, J. Teil, Art. 1 - 48 DBG, 2001, bzw. 2. Aufl. 2019, N. 41 f. zu Art. 13 DBG verweisen; vgl. aber auch Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102 - 222 DBG, 2015, N. 61 ff. zur Einführung zu Art. 109 ff. DBG).

**5.3.2.3.** Ebenfalls nicht abschliessend festgelegt haben sich schliesslich, wie der Beschwerdeführer selber festhält, Kästli/Teuscher (a.a.O., N. 14 zu Art. 14 StG/BE).

**5.3.3.** Aus den einlässlich dargelegten Gründen, die ohne Weiteres überzeugen, drängt es sich auf, die Prozessführungsbefugnis auch in den vorliegend zu beurteilenden Nachsteuerverfahren - in Übereinstimmung mit der zivilrechtlichen Lesart - ausschliesslich dem Willensvollstrecker zuzugestehen; den Erben ist es somit verwehrt, selber Rechtsmittel einzulegen. Der namentlich von Hunziker/Mayer-Knobel (Komm. DBG, N. 14 zu Art. 12 DBG), Malla (a.a.O., N. 460 am Ende und 465), Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler (a.a.O., § 7 N. 33 am Ende f.), Zweifel (a.a.O., S. 185 unten) und wohl auch Künzle (a.a.O., N. 248 zu Art. 517-518 ZGB) vertretenen Betrachtungsweise folgend gilt es indessen herauszustreichen, dass den Erben angesichts ihrer solidarischen Haftbarkeit für die Steuerschulden des Erblassers (vgl. Art. 12 Abs. 1 DBG; Art. 14 Abs. 1 und 4 StG/BE; vgl. E. 4.3 hiervor) diejenigen Verfahrensrechte einzuräumen sind, die zur Wahrung ihrer Interessen als solidarisch haftende Steuerschuldner - auch gegenüber dem Willensvollstrecker in aufsichts- und zivilrechtlicher Hinsicht - unerlässlich sind. Insbesondere ist ihnen Einsicht in die Akten, einschliesslich der Verfügungen und Entscheide des Veranlagungs- und des Rechtsmittelverfahrens zu gewähren, sofern die Ermittlung des Sachverhalts abgeschlossen ist und soweit nicht öffentliche oder private Interessen der Einsicht entgegenstehen (vgl. Art. 114 DBG; Art. 157 Abs. 2 StG/BE).

## **6.**

**6.1.** Die Steuerverwaltung hat gestützt auf die Selbstanzeige vom 23. Dezember 2016 die Nachsteuerverfahren eröffnet. Die erhobenen Nachsteuern stellen unstrittig Erbschaftsschulden dar (vgl. Urteil 2C\_1035/2020 vom 12. November 2021 E. 4.2 mit Hinweisen; Looser, Komm. DBG, N. 1 zu Art. 153 DBG; Hugo Casanova, Die Nachsteuer, in: ASA 68 S. 1 ff., 16), die der Willensvollstrecker zu bezahlen hat (Art. 518 Abs. 2 ZGB; vgl. E. 4.1 hiervor). Der Beschwerdeführer ist, so die vorstehende Erkenntnis, in diesen Verfahren nicht prozessführungsbefugt. Es wäre dem Willensvollstrecker vorbehalten gewesen, gegen die Nachsteuerbefugnisse vom 1. Dezember 2017 vorzugehen. Allein der Umstand, dass dieser darauf verzichtet hat, eine Einsprache zu erheben, stellt entgegen den Einwendungen des Beschwerdeführers keinen Grund dar, ihn dennoch neben dem Willensvollstrecker als prozessführungsberechtigt anzusehen.

**6.2.** An diesem Ergebnis ändern die weiteren Vorbringen in der Beschwerde, soweit darauf überhaupt einzugehen ist, nichts.

**6.2.1.** Aus den Entscheiden der StRK vom 4. Oktober 2018 in der gleichen Sache kann der Beschwerdeführer nichts zu seinen Gunsten ableiten. In jenen Rechtsmittelverfahren war lediglich zu prüfen, ob die Steuerverwaltung dem Beschwerdeführer in den Nachsteuerverfahren zu Recht die Einsicht in die Steuerakten des Erblassers (und seiner Ehefrau) verweigert hatte; diese Frage stellte sich, wie in E. 5.3.3 hiervor ausgeführt, unabhängig davon, ob der Beschwerdeführer in Bezug auf die Nachsteuern neben dem Willensvollstrecker auch prozessführungsbefugt war. Der auch letztinstanzlich behauptete Widerspruch zwischen jenen und den hier betroffenen Entscheiden der StRK vom 13. Dezember 2022 besteht demnach nicht.

**6.2.2.** Ebenso wenig vermag der Beschwerdeführer aus der Tatsache, dass die Steuerverwaltung ihn im Rahmen ihrer Einspracheentscheide vom 6. April 2022 noch (implizit) als prozessführungsbefugt taxiert hatte, ein für ihn positiveres Ergebnis herbeizuführen. Die Vorinstanzen, denen es von Amtes wegen oblag, die Sachurteilsvoraussetzungen, wozu auch die Prozessführungsbefugnis gehört, zu prüfen, waren daran nicht gebunden, weshalb sich weder in den betreffenden Entscheiden noch in den weiteren vom Beschwerdeführer vorgebrachten Umständen ein treuwidriges Verhalten manifestieren konnte.

**6.2.3.** Soweit in der Beschwerde ferner mehrfach die angeblich unterschiedlich gelagerten Interessen des Erblassers - und in dessen Gefolge des Willensvollstreckers - und der Erben, namentlich des Beschwerdeführers, hinsichtlich des Nachlasses und des diesbezüglichen Nachsteuerverfahrens betont werden, die im Sinne einer Einzelfallbetrachtung ausnahmsweise die Prozessführungsbefugnis des Beschwerdeführers rechtfertigten, ist Folgendes anzumerken: Der Willensvollstrecker steht, wie hiervor beschrieben (E. 4.1), von Gesetzes wegen in den Rechten und Pflichten des amtlichen Erbschaftsverwalters und damit unter der Aufsicht der Behörde, bei der die Erben gegen die von diesem beabsichtigten oder getroffenen - bzw. unterlassenen - Massregeln Beschwerde zu erheben befugt sind (Art. 518 Abs. 1 i.V.m. Art. 595 Abs. 3 ZGB). Zur Regelung des Verfahrens vor den Aufsichtsbehörden sind die Kantone zuständig (Urteile 5A\_672/2013 vom 24. Februar 2014 E. 2.2; 5A\_195/2013 vom 9. Juli 2013 E. 3.1). Gemäss dem Gesetz des Kantons Bern vom 28. Mai 1911 betreffend die Einführung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (EG ZGB/BE; BSG 211.1) ist die Regierungsstatthalterin bzw. der -statthalter Aufsichtsbehörde über den Willensvollstrecker (Art. 7 Abs. 1 lit. b EG ZGB/BE). Entsprechende Verfügungen und Beschwerdeentscheide betreffend die Aufsicht über Willensvollstreckerinnen und -vollstrecker sowie andere erbrechtliche Vertreterinnen und Vertreter und Massregeln für die Sicherung der Erbschaft sowie das öffentliche Inventar können sodann binnen dreissig Tagen beim Obergericht des Kantons Bern angefochten werden (Art. 74a EG ZGB/BE). Befürchtet ein Erbe, wie hier der Beschwerdeführer, dass der vom Erblasser eingesetzte Willensvollstrecker seinen Aufgaben beispielsweise auf Grund von Interessenkonflikten nicht in gehöriger Weise nachkommt bzw. nachzukommen vermag, ist der beschriebene aufsichtsrechtliche Weg zu beschreiten. Dazu ist der Beschwerdeführer, worauf hiervor hingewiesen wurde (E. 5.3.3), im vorliegenden Nachsteuerverfahren

grundsätzlich legitimiert. Nicht angehen kann es dagegen, dass die in das Nachsteuerverfahren involvierten Behörden und Gerichte in derartigen Situationen "quasi nach eigenem Gutdünken eine Selektion der prozessführungsbefugten Personen treffen" (so die Argumentation in der Beschwerde, wenn auch auf das gegenteilige Ergebnis abzielend). Die vom Beschwerdeführer als zweckdienlich eingestufte "fachspezifischer begrenzte Übertragung" der Prozessführungsbefugnis in Steuerangelegenheiten in "speziellen Konstellationen einer Erbgemeinschaft" ist daher abzulehnen.

**6.2.4.** Entgegen seiner (sinngemässen) Auffassung sind schliesslich auch keine Verfahrensmängel ersichtlich, die - je für sich allein oder gesamthaft - eine materielle Behandlung der von ihm erhobenen Rechtsmittel als angezeigt erscheinen liessen.

**6.3.** Zusammenfassend haben die Vorinstanzen zu Recht erkannt, dass der Beschwerdeführer in den vorliegenden Nachsteuerverfahren nicht prozessführungsbefugt ist, weshalb auf seine Rechtsvorkehren nicht einzutreten war. Richtig erwogen wurde im angefochtenen Urteil ferner, dass bereits die Steuerverwaltung nicht hätte auf die Einsprachen des Beschwerdeführers eintreten dürfen, dieser Mangel aber nicht die Nichtigkeit der Einspracheentscheide bewirke. Angesichts der fehlenden Prozessführungsbefugnis - und damit Sachurteilsvoraussetzung - hätte die StRK die Einspracheentscheide jedoch kassieren müssen (vgl. Art. 40 des Gesetzes des Kantons Bern vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege, VRPG/BE [BSG 155.21]). Da im Bereich der Gemeinde- und Kantonssteuern sowohl das Verwaltungsgericht als auch - im Fall einer Rückweisung an sie - die StRK an das Verschlechterungsverbot gebunden sind (Art. 151 StG/BE i.V.m. Art. 84 Abs. 2 VRPG/BE) und eine Aufhebung des diesbezüglichen Einspracheentscheids der Steuerverwaltung vom 6. April 2022 eine Schlechterstellung der Rechtsposition des Beschwerdeführers im Vergleich zur Nachsteuerverfügung vom 1. Dezember 2017 nach sich gezogen hätte, hat das entsprechende Versäumnis indes folgenlos zu bleiben. Insoweit lässt sich der zum Vorteil des Beschwerdeführers ergangene Einspracheentscheid nicht mehr korrigieren. Dass sich dieser Umstand gerade zu seinen Gunsten auswirkt, scheint der Beschwerdeführer zu übersehen, weshalb sich nähere Ausführungen dazu erübrigen. Im Bereich der direkten Bundessteuer bestätigte die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 6. April 2022 demgegenüber die Nachsteuerverfügung vom 1. Dezember 2017, sodass sich kassatorische Anordnungen in dieser Hinsicht, wie im angefochtenen Urteil ebenfalls korrekt aufgezeigt, von vornherein als nicht erforderlich erweisen. Es hat damit beim vorinstanzlichen Urteil sein Bewenden.

## 7.

**7.1.** Nach dem Unterliegerprinzip sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 65 i.V.m. Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG).

**7.2.** Dem Kanton Bern, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, steht keine Parteientschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

### **Demnach erkennt das Bundesgericht:**

#### 1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

#### 2.

Die Gerichtskosten von Fr. 3'000.- werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

#### 3.

Dieses Urteil wird den Parteien, B. \_\_\_\_\_, dem Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Verwaltungsrechtliche Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Luzern, 16. Dezember 2024

Im Namen der III. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Parrino

Die Gerichtsschreiberin: Fleischanderl

