



## Entscheid

4. Oktober 2011

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichter Alexander Widl und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

**A,**

als Erbe von B,

vertreten durch Ruch Treuhand AG,  
Dorfstrasse 5, 9545 Wängi,

**Rekurrent,**

gegen

**Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,  
Dienstabteilung Inventarkontrolle/Erbschaftssteuer,  
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Rekursgegner,**

betreffend

**Erbschaftssteuer**

hat sich ergeben:

A. Am 8. Mai 2004 verstarb B, geboren 1924, wohnhaft gewesen in C. Mit Verfügung vom 13. November 2009 auferlegte das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Inventarkontrolle/Erbschaftssteuer, dem Stiefsohn A eine Erbschaftssteuer von Fr. 246'948.-.

B. Eine hiergegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt am 23. März 2011 ab.

C. Mit Rekurs vom 21. April 2011 liess A Rekurs erheben und beantragen, die Erbschaftssteuer sei aufzuheben. Zudem verlangte er eine Parteientschädigung.

In seiner Rekursantwort vom 14. Juni 2011 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung des Rechtsmittels.

Auf die Parteivorbringen wird, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Urteilsgründen zurückgekommen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Gegen den Einspracheentscheid kann der Steuerpflichtige nach § 43 Abs. 1 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes vom 28. September 1986/13. September 2010 (ESchG) Rekurs beim Steuerrekursgericht erheben. Laut § 43 Abs. 3 ESchG sind die Bestimmungen über das Rekursverfahren bei Einschätzungen für die Staatssteuer sinngemäss anwendbar (§§ 147 ff. des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997; StG).

2. a) Nach § 3 ESchG unterliegen der Erbschaftssteuer alle Vermögensübergänge (Erbanfälle und Zuwendungen) kraft gesetzlichen Erbrechts oder aufgrund einer Verfügung von Todes wegen (Abs. 1). Zu den steuerbaren Vermögensübergängen gehören insbesondere solche aufgrund von Erbeinsetzung, Vermächtnis, Erbvertrag, Schenkung auf den Todesfall und Errichtung einer Stiftung auf den Todesfall (Abs. 2). Steuerpflichtig ist der Empfänger des übergegangenen Vermögens (§ 8 Abs. 1 ESchG).

b) Gemäss § 11 ESchG in der ursprünglichen Fassung vom 28. September 1986 war einzig der Ehegatte des Erblassers oder Schenkers von der Steuerpflicht befreit. Mit Gesetzesänderung vom 23. August 1999 wurde die Steuerbefreiung per 1. Januar 2000 (OS 56, 48 und OS 56, 57) auf die Nachkommen ausgedehnt. Nach der heutigen Fassung von § 11 ESchG vom 9. Juli 2007 (in Kraft seit 1. Januar 2008) sind der Ehegatte, der eingetragene Partner und die Nachkommen des Erblassers oder Schenkers von der Steuerpflicht befreit (OS 62, 429). Keine Steuerbefreiung sieht § 11 ESchG für Stiefkinder vor; indessen gewährt § 21 Abs. 1 lit. d ESchG diesen einen steuerfreien Betrag von Fr. 15'000.-. Im übersteigenden Betrag haben Stiefkinder von der kraft § 22 Abs. 1 ESchG ermittelten einfachen Steuer den doppelten Betrag zu bezahlen (§ 23 Abs. 1 lit. b ESchG).

c) Das Recht der Erbschafts- und Schenkungssteuern setzt das Zivilrecht voraus. Insbesondere das geltende subjektbezogene System der Erbanfallsteuer baut massgeblich auf dem Zivilrecht auf (Richner/Frei, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, 1996, § 1 N 165). Ob ein erbrechtlicher Vermögensübergang eingetreten ist, richtet sich nach den zivilrechtlichen Bestimmungen in Art. 457 - 640 ZGB. Massgebend ist die Rechtslage, wie sie für den betreffenden Erbgang durch Gesetz oder Verfügung von Todes wegen geschaffen worden ist (RB 1989 Nr. 56). Die Steuer bemisst sich nach der dem Erben kraft Erbrechts angefallenen Bereicherung (RB ORK 1959 Nr. 80 = ZBI 1960, 139). Die Erbteilung ist in der Regel nicht massgebend (Richner/Frei, § 3 N 4 und 16). Ferner sind Vereinbarungen unter den Beteiligten, mit denen die zivilrechtliche Lage verändert wird, unbeachtlich; vorbehalten bleiben indessen jene Fälle, in denen aus der Sicht der Parteien ernsthafte tatsächliche oder rechtliche Zweifel über Bestand und Umfang der Erbensprüche vorliegen oder zivilrechtliche Streitigkeiten beigelegt werden können, wenn die getroffenen Vereinbarungen weder ungewöhnlich noch gegen den Fiskus gerichtet sind (BGE 105 Ia 54 E. 2 und E. 3a S. 58 ff.; Richner/Frei, § 3 N 9 ff.).

3. a) Das kantonale Steueramt erwog im Einspracheentscheid, die Ehegatten D (vorverstorben am 12. August 1996) und B sowie die beiden nicht gemeinsamen Kinder E und A hätten mit "Erbvertrag - Erbverzicht" vom 16. Dezember 1985 vereinbart, dass beide Ehegatten den anderen als Alleinerben einsetzten. Sodann hätten die Kinder im Sinn von Art. 495 ZGB auf den Erb- und Pflichtteilsanspruch gegenüber ihrem Elternteil zugunsten des überlebenden (Stief-)Elternteils verzichtet. Schliesslich halte Ziffer IV des Vertrags fest, dass jeder Ehegatte für den Fall, dass er nach seinem Partner oder gleichzeitig mit diesem versterbe, die Kinder je zur Hälfte als Alleinerben des gesamten Nachlasses einsetze. Aus dieser Regelung schliesse der Einsprecher, dass es sich um eine Nacherbeneinsetzung handle. Damit verkenne er jedoch, dass die beiden Kinder zugunsten des überlebenden Ehegatten ausdrücklich auf ihre Erb- und Pflichtteilsansprüche verzichtet hätten. Es handle sich um einen umfassenden Erbverzicht im Sinn von Art. 495 Abs. 1 ZGB, wonach der Verzichtende laut Art. 495 Abs. 2 ZGB beim Erbgang ausser Betracht falle und wie ein Vorverstorbenen betrachtet werde. Die getroffene Vereinbarung könne nicht als Vor- und Nacherbschaft im Sinn von Art. 488 ff. ZGB aufgefasst werden. Im Weiteren sei eine Vor- und Nacherbschaft an den Willen des Erblassers geknüpft, dass in einem bestimmten Zeitpunkt eine andere Person die erbrechtliche Nachfolge des Vorerben antreten solle. Wo Ehegatten einander als Alleinerben einsetzten und ihre Kinder als Erben des Überlebenden, werde eine Nacherbeneinsetzung nach bundesgerichtlicher Praxis und herrschender Lehre nicht vermutet. Sodann könne der Wille zur Nacherbeneinsetzung nicht aus einem früheren Testament abgeleitet werden, das B 1974 erstellt habe; vielmehr rechtfertigten die damaligen Überlegungen des Erblassers den Schluss, dass er die im späteren Erbvertrag gewählte Ordnung bewusst gewählt habe.

b) Der Rekurrent hält an seiner Auffassung fest, wonach hier von einer Nacherbeneinsetzung auszugehen sei. Daran ändere die Bezeichnung "Erbverzicht" im Erbvertrag nichts. Bei dessen Abschluss habe die Begünstigung des überlebenden Ehegatten im Vordergrund gestanden. Die Auslegung der Willenserklärungen der Parteien führe zum klaren Ergebnis, dass die Erbfolge nicht abschliessend, sondern bloss suspensiv geregelt worden sei. Bei der gebotenen Gesamtbetrachtung seien die Nachkommen nur unter der Voraussetzung einer angemessenen Gegenleistung zum Erbverzicht bereit gewesen. Gemäss dem Willen aller Vertragsparteien habe das Vermögen erst nach dem Versterben beider Ehegatten an die Nachkommen übergehen sollen. Es handle sich um eine Art Meistbegünstigung der Ehegatten, die hier mangels gemeinsamer leiblicher Nachkommen nicht aufgrund von Art. 473 ZGB habe vorge-

nommen werden können. In solchen Fällen griffen die Beteiligten häufig auf die Nacherbeneinsetzung als Ersatzlösung zurück. Ohne eine solche Regelung hätten die beiden Söhne je nach Abfolge des Todes ihres Eltern- bzw. Stiefelternteils alles oder nichts geerbt. Der Erbvertrag habe diese unbillige Konsequenz verhindert und den Nachlass über zwei Generationen "definitiv und abschliessend" geregelt. Entgegen der Meinung des kantonalen Steueramts könne von einem umfassenden Erbverzicht im Sinn von Art. 495 ZGB nicht gesprochen werden; vielmehr bewirke der Vertrag zunächst die Vermögenszuwendung an den überlebenden Ehegatten und dann an die Nachkommen. Im Unterschied zu Art. 495 Abs. 2 ZGB fielen die Kinder aufgrund des Vertrags gerade nicht ausser Betracht. Ziffer IV des Erbvertrags stelle keine Erbeinsetzung dar, sondern sei zusammen mit dem in Ziffern I und II vereinbarten vorgängigen Verzicht zugunsten des überlebenden Elternteils als Einheit zu würdigen.

4. a) Laut Art. 488 Abs. 1 ZGB ist der Erblasser befugt, in seiner Verfügung den eingesetzten Erben als Vorerben zu verpflichten, die Erbschaft einem andern als Nacherben auszuliefern. Mit der Nacherbeneinsetzung weist der Erblasser seinen Nachlass oder Teile davon einer Person – dem Vorerben – zu, belastet mit der Auslieferungspflicht an eine zweite Person – den Nacherben – zu einem späteren Zeitpunkt (Georg Schürmann in: Praxiskommentar Erbrecht, 2. A., 2011, Art. 488 N 1). Art. 491 ZGB regelt die Rechtsstellung des Vorerben, Art. 492 ZGB jene des Nacherben. Im Fall der Nacherbeneinsetzung auf den Überrest überlässt der Erblasser die Erbschaft dem Erben nicht nur zum Nutzen und Gebrauch, sondern auch zum Verbrauch; dieser ist einzig gehalten, einen allfälligen Überrest an den Nacherben herauszugeben (Schürmann, Art. 491 N 21 ff.). Die Nacherbeneinsetzung kommt unter anderem dann zum Zug, wenn Nachlassvermögen zwar dem Vorerben, in der Folge nicht aber dessen Erben zufallen soll. Dies ist – wie hier – bei Ehegatten mit nichtgemeinsamen Kindern der Fall (Schürmann, Art. 488 N 7). Die Nachverfügung kann in allen Formen der Verfügung von Todes wegen angeordnet werden; zulässig ist auch eine vertragliche Regelung (Balthasar Bessenich in : Basler Kommentar, 3. A., 2007, Art. 488 ZGB N 1).

Für das Vorliegen einer Nacherbeneinsetzung wesentlich ist der Umstand, dass eine Verfügung von Todes wegen zwei Personen zeitlich gestaffelt als Erben derselben Person bezeichnet. Abzugrenzen ist die Nacherbeneinsetzung von Anordnungen insbesondere in Erbverträgen unter Ehegatten, in denen die überlebende Vertragspartei für den Fall ihres Nachverstehens eine bestimmte Drittperson für ihren

Nachlass, der auch das von der vorverstorbenen Vertragspartei ererbte Vermögen umfasst, als ihre Erbin einsetzt oder sich zur Anordnung einer entsprechenden Verfügung von Todes wegen verpflichtet (Bessenich, Art. 488 ZGB N 2 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung und Lehre). Im Entscheid 5P.372/2005 E. 3.3 vom 19. Januar 2006 hat das Bundesgericht unter Hinweis auf BGE 102 Ia 418 E. 3a S. 421 erkannt, dass eine Klausel, wonach der vertraglich begünstigte überlebende Ehegatte verpflichtet werde, seinerseits einen Dritten zu begünstigen, nicht ohne Weiteres als Nacherbeneinsetzung auf den Überrest verstanden werden dürfe.

b) Nachdem die Testamente von B und D aus dem Jahr 1974 durch den unter Mitwirkung eines Notars zustande gekommenen Erbvertrag vom 16. Dezember 1985 ersetzt worden sind, kann aus den dadurch aufgehobenen früheren letztwilligen Verfügungen nichts mehr abgeleitet werden. Vielmehr ist von einer neuen Nachlassregelung auszugehen. Das Steuerrekursgericht ist an die skizzierte – restriktive (Bessenich, a.a.O.) – Praxis des Bundesgerichts hinsichtlich der Anforderungen an eine Nacherbeneinsetzung gebunden. Unter diesen Umständen ist eine solche auch im vorliegenden Fall zu verneinen. Daraus folgt, dass mit der Vorinstanz von zwei aufeinanderfolgenden Erbanfällen auszugehen ist.

c) Im Quantitativ bleibt der Einspracheentscheid unangefochten. Das kantonale Steueramt hat den dem Rekurrenten zugefallenen hälftigen Erbteil von Fr. 2'072'957.- entsprechend § 21 Abs. 1 lit. d ESchG um Fr. 15'000.- vermindert. Der Restbetrag von (rund) Fr. 2'057'900.- ergibt nach § 22 Abs. 2 ESchG i.V.m. § 23 Abs. 1 lit. b ESchG eine Steuer von (Fr. 2'057'900.- x 6% x 2 =) Fr. 246'948.-.

Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses.

5. Bei diesem Prozessausgang sind die Gerichtskosten dem Rekurrenten zu überbinden (§ 43 Abs. 3 ESchG i.V.m. § 151 Abs. 1 StG) und muss ihm eine Parteientschädigung nach § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/ 8. Juni 1997 versagt bleiben.

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]