



## Entscheid

31. August 2011

Mitwirkend:

Einzelrichter Christian Mäder und Gerichtsschreiberin Nadja Obreschkow

In Sachen

1. **A,**

2. **B,**

vertreten durch RA Dr.iur. C,

**Rekurrenten,**

gegen

**Staat Zürich,**

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

**Rekursgegner,**

betreffend

**Erbschaftssteuer**

hat sich ergeben:

A. Am 19. Oktober 2009 verstarb D, wohnhaft gewesen im Ausland. In seinem Testament vermachte er A und B je Fr. 20'000.-. Mit Verfügungen vom 17. November 2010 auferlegte das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Inventarkontrolle/Erbschaftssteuer, den beiden Vermächtnisnehmern eine Erbschaftssteuer von je Fr. 2'400.-.

B. Eine hiergegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt am 25. März 2011 ab.

C. Mit Rekurs vom 20. April 2011 liessen A und B dem Steuerrekursgericht beantragen, die angefochtene Verfügung sei aufzuheben. Ausserdem verlangten sie eine Parteientschädigung.

In seiner Rekursantwort vom 19. Mai 2011 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung des Rechtsmittels.

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

Der Einzelrichter 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. Einspracheinstanz ist laut § 41 Abs. 1 ESchG die Finanzdirektion. Gemäss § 13 der Verordnung über die Organisation des kantonalen Steueramts vom 17. Dezember 2008 obliegen der Dienstabteilung Inventarkontrolle und Erbschaftssteuer der "Vollzug des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes für die Finanzdirektion" (lit. i) wie auch der "Entscheid über Einsprachen gegen Erbschafts- und Schenkungssteuern" (lit. j). Diese Zuständigkeitsordnung hat das Verwaltungsgericht mit Entscheid SR 91/0024 vom 5. September 1991 für rechtens befunden (Richner/Frei, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, 1996, § 41 N 49). Die nämliche Ordnung gilt im Übrigen auch im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 140 N 7 f.).

3. Nach § 3 Abs. 1 ESchG unterliegen der Erbschaftssteuer alle Vermögensübergänge (Erbanfälle und Zuwendungen) kraft gesetzlichen Erbrechts oder aufgrund einer Verfügung von Todes wegen. Steuerpflichtig ist der Empfänger des übergehenden Vermögens (§ 8 Abs. 1 ESchG). Unter dem Randtitel "Steuerfreie Beträge" gewährt § 21 ESchG verschiedene Abzüge von den steuerbaren Vermögensübergängen, so Fr. 30'000.- für alle übrigen erwerbsunfähigen oder beschränkt erwerbsfähigen unterstützungsbedürftigen Personen (Abs. 2 lit. b). Dieser sog. Invaliditätsabzug soll diejenigen Erben privilegieren, die aufgrund ihrer Einkommens- und Vermögensverhältnisse zur Bestreitung des Lebensunterhalts auf eine Unterstützung angewiesen sind (VGr, 18. März 2009 E. 2.1, SR.2008.00014, [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch)).

4. a) Im Einspracheentscheid, an dem in der Rekursantwort festgehalten wird, stellt sich das kantonale Steueramt auf den Standpunkt, dass § 21 Abs. 2 lit. b ESchG hier nicht anwendbar sei. Denn diese Bestimmung verlange für den Abzug kumulativ den Nachweis der verminderten Erwerbsfähigkeit als auch der Bedürftigkeit. Die Vermächtnisnehmerin sei als Studentin an der Universität Zürich immatrikuliert und überdies in der Steuerperiode 2009 für zwei Arbeitgeber tätig gewesen. Mithin fehle es an einer Einschränkung der Erwerbsfähigkeit. Gemäss Art. 277 Abs. 2 ZGB hätten Eltern, soweit es für sie zumutbar sei, für den Unterhalt der sich in Ausbildung befindlichen mündigen Kinder aufzukommen, bis diese eine entsprechende Ausbildung ordnungsgemäss abzuschliessen vermöchten. Laut Steuererklärung 2010 hätten die Eltern der

beiden Rekurrenten in der Steuerperiode 2009 ein steuerbares Einkommen von Fr. 238'604.- und ein steuerbares Vermögen von Fr. 628'605.- deklariert und könnten daher für den Unterhalt ihrer Kinder aufkommen. Demnach fehle es auch an der Bedürftigkeit derselben.

Dem halten die Rekurrenten entgegen, dass der streitbetroffene Abzug nicht von der gesetzlichen Unterstützungspflicht durch die Eltern abhängt; vielmehr gehe es einzig darum, ob in der Ausbildung stehende Kinder erwerbsunfähig und unterstützungsbedürftig seien oder nicht. Im Entscheid SR.2008.00014 vom 18. März 2009 habe das Verwaltungsgericht erkannt, dass die Unfähigkeit, ein Arbeitseinkommen zu erzielen, auch altersbedingt sein könne. Die herrschende Lehre nehme beim Unterstützungsabzug gemäss § 34 StG an, dass eine Unterstützungsbedürftigkeit auch im Fall der Ausbildung bejaht werde. Dies treffe für die beiden Rekurrenten zu. Deren Einkommen und Vermögen überschritten die Schwellen der Bedürftigkeit nicht.

b) aa) Nach Zustellung der Steuerveranlagungen richtete der Vertreter der Rekurrenten eine Anfrage an die Dienstabteilung Inventarkontrolle/Erbschaftssteuer, worin er sich nach der Auslegung von § 21 Abs. 2 lit. b ESchG erkundigte. In der Folge erhielt er von zwei Steuerkommissären widersprüchliche Auskünfte. Weil sich der massgebende Sachverhalt mit den Vermögensübergängen aufgrund der Vermächtnisse bereits vorher verwirklicht hat, worauf sich die Adressaten zu Einsprache und Rekurs entschlossen haben, ist ihnen aus den gegenläufigen Auskünften jedoch kein Nachteil erwachsen, auf den sie sich nach Treu und Glauben berufen könnten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Vorbem. zu §§ 119 - 131 N 57 ff.).

bb) Nach dem Wortlaut von § 21 Abs. 2 lit. b ESchG setzt die Gewährung des Steuerfreibetrags von Fr. 30'000.- voraus, dass der Empfänger der Erbschaft oder Schenkung sowohl erwerbsunfähig oder nur beschränkt erwerbsfähig wie auch unterstützungsbedürftig ist. Weil sich die Rekurrenten als Studentin bzw. Mittelschüler beide noch in Ausbildung befinden, besteht altersbedingt eine höchstens beschränkte Erwerbsfähigkeit (VGr, 18. März 2009, SR.2008.00014 E. 2.1.2, [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch)). Zu prüfen bleibt, ob sie zusätzlich noch unterstützungsbedürftig sind oder nicht. Der Rekursgegner verneint die Unterstützungsbedürftigkeit mit dem Argument, dass die Eltern gestützt auf Art. 277 ZGB den Rekurrenten gegenüber unterhaltspflichtig seien.

Als Objektsteuer muss die Erbschafts- und Schenkungssteuer grundsätzlich keine Rücksicht auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Empfängers nehmen. Gleichwohl tut dies der zürcherische Gesetzgeber mit der Gewährung von steuerfreien Beträgen gemäss § 21 ESchG (Richner/Frei, § 21 N 16). Ähnliche Regelungen finden sich auch in anderen kantonalen Erlassen zur Erbschafts- und Schenkungssteuer (vgl. Steuerinformationen, hrsg. von der Schweiz. Steuerkonferenz, Die Erbschafts- und Schenkungssteuern [Stand der Gesetzgebung: 1. Januar 2009], S. 23 ff.; [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch)). Unterstützungsbedürftigkeit wird nach der Praxis angenommen, wenn eine alleinstehende Person nur über ein steuerbares Einkommen von höchstens Fr. 13'000.- und ein steuerbares Vermögen von höchstens Fr. 46'000.- verfügt (Weisung der Finanzdirektion über Sozialabzüge und Steuertarife vom 20. September 2000, ZStB Nr. 20/001 Rz. 33). Laut Steuererklärung 2009 beträgt das steuerbare Einkommen der Rekurrentin in der Steuerperiode 14'312.-, was über dem Grenzbetrag der genannten Weisung liegt. Die Unterstützungsbedürftigkeit kann nicht nur aufgrund eines ausreichenden Einkommens oder Vermögens entfallen, sondern auch durch Surrogate, welche das wirtschaftliche Fortkommen des Berechtigten beeinflussen. Dazu ist nach zutreffender Auffassung des kantonalen Steueramts auch die Unterhaltspflicht der Eltern zu rechnen. Gemäss Art. 277 ZGB dauert diese bis zur Mündigkeit des Kindes (Abs. 1). Hat es dann noch keine angemessene Ausbildung, so haben die Eltern, soweit es ihnen nach den gesamten Umständen zugemutet werden darf, für seinen Unterhalt aufzukommen, bis eine entsprechende Ausbildung ordentlicherweise abgeschlossen werden kann (Abs. 2). Dass die elterliche Unterhaltspflicht im vorliegenden Fall mit Bezug auf beide Rekurrenten besteht, steht nach den Akten fest und wird denn auch nicht bestritten. Im Zusammenhang mit den Sozialabzügen gemäss § 34 StG stellt die Rechtsprechung hinsichtlich der Unterstützungsbedürftigkeit von Minderjährigen in erster Linie auf die Verhältnisse der unterhaltsverpflichteten Eltern ab. Sind diese in der Lage, ihren Unterhaltspflichten nachzukommen und tun sie das auch, fällt ein Unterstützungsabzug ausser Betracht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 34 N 64). Es erscheint sachgerecht, diese Ordnung auch bei der Auslegung von § 21 Abs. 2 lit. b ESchG für massgeblich zu erklären.

cc) Bei den Rekurrenten handelt es sich um die Nichte bzw. um den Neffen des Erblassers. Daher ist der Zuschlag zu der nach § 22 Abs. 1 ESchG ermittelten einfachen Steuer gemäss § 23 Abs. 1 lit. e ESchG das Fünffache und nicht – wie im

Einspracheentscheid irrtümlich angenommen – gemäss § 23 Abs. 1 lit. f ESchG das Sechsfache.

Aus diesen Gründen ist der Rekurs teilweise gutzuheissen und die Erbschaftssteuer für A und B auf je (2% von Fr. 20'000.- x 5 =) Fr. 2'000.- herabzusetzen.

5. Bei diesem Prozessausgang sind die Gerichtskosten kraft § 43 Abs. 3 ESchG i.V.m. § 151 Abs. 1 StG je zu fünf Zwölfteln den Rekurrenten und zu einem Sechstel dem Rekursgegner aufzuerlegen. Eine Parteientschädigung muss den überwiegend unterliegenden Rekurrenten nach § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegengesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997 versagt bleiben.

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Die Erbschaftssteuern der Rekurrenten werden von je Fr. 2'400.- auf je Fr. 2'000.- herabgesetzt.

[...]