



Entscheid

27. Januar 2015

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichter Marcus Thalman, Steuerrichter
Alexander Widl und Gerichtsschreiber Stefan Eichenberger

In Sachen

A,

vertreten durch RA lic.iur. C,

Rekurrentin,

gegen

Staat Zürich,

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

Rekursgegner,

betreffend

Erbschaftssteuer

hat sich ergeben:

A. Am ... 2010 starb C. Das Testament vom ... 2010, das vom Einzelrichter im summarischen Verfahren des Bezirksgerichts D am ... 2010 eröffnet wurde, enthielt folgendes Vermächtnis:

"Falls meine Schwester A, geb. 1936, wohnhaft in E, mich überlebt, soll sie aus meinem Nachlass monatlich Fr. 5'000.- erhalten, sowie jeweils Ende Juni und Ende Dezember je Fr. 10'000.-, d.h. jährlich achtzigtausend Franken.
Als Gegenleistung werden meine beiden Söhne nach ihrem Ableben ihre Eigentumswohnung in E, sowie evt. noch vorhandenes Bar- oder Wertschriftenvermögen erhalten. (Ist testamentarisch hinterlegt.)
..."

Mit Verfügung vom 7. November 2013 auferlegte das kantonale Steueramt der Vermächtnisnehmerin A (nachfolgend die Pflichtige) eine Erbschaftssteuer von Fr. 125'856.-. Dabei ging die Amtsstelle von einem Barwert der Leibrente von Fr. 1'019'200.- aus und zog davon Fr. 195'000.- für den "Verlust über die Verfügungsgewalt des Stockwerkeigentums" ab, was – unter Berücksichtigung eines Freibetrags von Fr. 15'000.- für Geschwister gemäss § 21 Abs. 1 lit. b des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes vom 28. September 1986/23. August 1999 (ESchG) – zu einem Erbanfall von Fr. 809'200.- führte.

B. Eine von der Pflichtigen hiergegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt am 14. Mai 2014 ab und erhöhte die Erbschaftssteuer auf Fr. 165'882.-.

C. Mit Rekurs vom 18. Juni 2014 liess A dem Steuerrekursgericht beantragen:

- "1. Die angefochtene Verfügung sei aufzuheben und der Steuerbetrag sei auf Fr. Null festzusetzen bzw. festzustellen, dass kein Steuertatbestand vorliegt (testamentarische Auflage mit Leistung und entsprechender Gegenleistung, Nichtvorliegen einer Liberalität).
2. Eventualiter: Die Leistung und Gegenleistung der Auflage der Erblasserin seien unter Berücksichtigung aller Risiken als ausgeglichen zu beurteilen und der Steuerbetrag sei daher Null, vgl. die Erwägungen, mit der beantragten Beweismittelabnahme dazu, Rückweisung an die Vorinstanz zur Sachverhaltsabklärung (Wertermittlung).

3. Jedenfalls sind im Falle, dass eine Steuer geschuldet ist, alle Kosten im Zusammenhang mit diesem Verfahren zu berücksichtigen (Gerichtskosten, Parteikosten, solche Rechnung vom 24.12.2013 von Fr. 15'573.30, bezahlt mit Valuta vom 30.12.2013). Es ist daher eventualiter wie folgt zu verfügen: Die Berechnungsgrundlage der Steuer reduziert sich um die Parteikosten und Gerichtskosten, die bis zur rechtskräftigen Erledigung anfallen.
4. Verfahrensantrag zum Eventualantrag, falls keine Rückweisung erfolgt: Nach Vorliegen der beantragten Expertisen sei der Rekurrentin Gelegenheit anzusetzen, den Eventualantrag allenfalls abweichend von Null zu beziffern.

alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen."

In seiner Rekursantwort vom 7. Juli 2014 beantragte das kantonale Steueramt – unter Zusprechung einer Parteientschädigung – Abweisung des Rechtsmittels.

Auf die Erwägungen des Einspracheentscheids und 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 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 auch solche aufgrund von Erbeinsetzung, Vermächtnis, Erbvertrag, Schenkung auf den Todesfall und Errichtung einer Stiftung auf den Todesfall (Abs. 2). Steuerpflichtig ist der Empfänger des übergebenen Vermögens (§ 8 Abs. 1 ESchG). Die Steuer wird vom Verkehrswert des übergebenen Vermögens im Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs berechnet (§ 13 Abs. 1 ESchG).

b) Der Grundtarif der Erbschaftssteuer bestimmt sich nach § 22 ESchG. Je nach Verwandtschaftsgrad werden sodann steuerfreie Beträge gewährt (§ 21 ESchG) oder Zuschläge hinzugerechnet (§ 23 ESchG). Geschwister des Erblassers schulden den dreifachen Betrag der nach § 22 Abs. 1 ESchG berechneten Steuer (§ 23 Abs. 1 lit. c ESchG).

c) Das Recht der Erbschafts- und Schenkungssteuer 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 bis Art. 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).

3. a) Das kantonale Steueramt erwog im Einspracheentscheid, dass die Parteien während des Veranlagungsverfahrens eingehend korrespondiert hätten. Im Anschluss an die Besprechung vom 13. August 2013 habe die Amtsstelle einen theoretischen Wert für den von der Pflichtigen erlittenen Verlust der Verfügungsgewalt über das Stockwerkeigentum akzeptiert. Weil es hierfür keine gesetzliche Grundlage gebe, könne an diesem Zugeständnis nicht festgehalten werden. Die Erblasserin habe in ihrem Testament die Gegenleistung nicht ausdrücklich als Voraussetzung für die Ausrichtung des Vermächnisses bezeichnet; es handle sich dabei somit um einen blossen Wunsch. Die Erblasserin hätte durch einen Vermächtnisvertrag im Sinn von Art. 494 ZGB ihre Schwester rechtsgültig verpflichten können, dass diese ihr Vermögen den Nachkommen der Erblasserin zu hinterlassen habe. Ein solcher Vertrag sei jedoch nicht abgeschlossen worden.

b) Zur Rekursbegründung bringt die Pflichtige vor, entgegen der Annahme der Vorinstanz seien im Testament ausdrücklich eine Leistung und eine Gegenleistung festgelegt, die als Einheit zu würdigen seien. Es treffe nicht zu, dass die Erblasserin dies in der Form eines Erbvertrags hätte tun müssen. Die Erblasserin habe keinen Schenkungswillen gehabt, sondern ein Austauschverhältnis vorgesehen. Daran ändere die Bezeichnung der Leibrente als Vermächtnis nichts. Ebenso wenig liege eine Nutz-

niessung vor. Weil die Söhne die Rentenleistungen von Fr. 80'000.- pro Jahr nicht aus dem Nachlass bezahlten, handle es sich hierbei um eine Auflage. Diese wiederum hänge mit der von der Empfängerin zu erbringenden Gegenleistung zusammen. Somit fehle es an einem steuerbaren Erbanfall. Falls "rechtskräftig steuerlich festgestellt" werden sollte, dass nur die Leistung, nicht aber die Gegenleistung geschuldet sei, würden die Neffen ihre Zahlungen einstellen und die bisherigen Leistungen zurückfordern. Allerdings hätten die Neffen ein Testament von der Pflichtigen "ohne Weiteres" erhalten, und diese Form genüge. Es bestünden keine Anhaltspunkte dafür, dass sich die Parteien nicht nach Treu und Glauben verhielten. Für den Eventualfall, dass trotzdem ein Schenkungswille der Erblasserin angenommen würde, müsste der Wert von Leistung und Gegenleistung näher untersucht werden. Das kantonale Steueramt habe willkürlich auf den Steuerwert des Grundstücks abgestellt; ferner müsste der Wert der Rentenleistungen mittels Expertise näher untersucht werden. Auf jeden Fall müssten die bis zur rechtskräftigen Streiterledigung anfallenden Gerichts- und Parteikosten von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden.

Dem hält das kantonale Steueramt in seiner Rekursantwort entgegen, dass die Pflichtige im Zeitpunkt des Todes der Erblasserin kein Testament zugunsten von deren Kindern verfasst habe. Vielmehr sei dies erst später geschehen. Auch eine anderweitige Vereinbarung zwischen den Schwestern, wonach die Pflichtige ihre Liegenschaft und weitere Vermögenswerte als Gegenleistung zur Rente an die Söhne der Erblasserin vererben würde, liege nicht vor. Die erste Rentenzahlung sei schon im Jahr 2010 und nicht erst 2013 geleistet worden, nachdem die Pflichtige ihr Testament erstellt habe. Aufgrund der zeitlichen Differenz liege keine erbrechtliche Auflage, sondern ein unverbindlicher Wunsch der Erblasserin vor.

4. a) Wie in E. 2 festgehalten, entsteht der Steueranspruch mit dem Erbanfall, d.h. mit dem Tod des Erblassers. Dies ist vorliegend der ... 2010. Es steht fest, dass die Pflichtige im Testament ihrer Schwester mit einem aus dem Nachlass zu entrichtenden Vermächtnis von Fr. 80'000.- pro Jahr bedacht worden ist. Im Streit liegt die Frage, ob die Pflichtige hierfür zu einer Gegenleistung verpflichtet war oder nicht. Sie räumt ein, dass sie mit der Erblasserin diesbezüglich keinen Vertrag geschlossen hat. Indessen erblickt sie eine solche Verpflichtung im Testament der Erblasserin vom ... 2010.

b) Laut Art. 484 Abs. 1 ZGB kann der Erblasser einem Bedachten, ohne ihn als Erben einzusetzen, einen Vermögensvorteil als Vermächtnis zuwenden. Art. 482 ZGB erlaubt es dem Erblasser, seinen Verfügungen Auflagen oder Bedingungen anzufügen, deren Vollziehung, sobald die Verfügung zur Ausführung gelangt ist, jedermann verlangen darf, der an ihnen ein Interesse hat (Abs. 1). Unsittliche oder rechtswidrige Auflagen und Bedingungen machen die Verfügung ungültig (Abs. 2). Bei der Auflage handelt es sich um eine Verfügung von Todes wegen, die einen gesetzlichen oder eingesetzten Erben oder einen Vermächtnisnehmer verpflichtet, etwas Bestimmtes zu tun oder zu unterlassen, wobei diese Verpflichtung nicht ein Forderungsrecht eines Berechtigten, sondern bloss einen klagbaren Anspruch der interessierten Personen auf Vollziehung begründet (BGE 99 II 379, 94 II 91 f.; Daniel Staehelin, in: Basler Kommentar, 2011, Art. 482 N 14 ZGB). Gegenstand einer Auflage können alle rechtlich zulässigen Handlungen und Unterlassungen sein, somit alles, was als Gegenstand einer Forderung in Frage kommt; dabei muss nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung (BGE 101 II 30) kein Bezug zu den Nachlassobjekten bestehen (Staehelin, Art. 482 N 15 ZGB). Als zulässig, d.h. weder rechts- noch sittenwidrig gelten sog. kapitorische Verfügungen, d.h. Zuwendungen unter der Bedingung, dass der Begünstigte seinerseits den Erblasser oder einen Dritten begünstigt (OGr ZH, ZR 1938, 289; Staehelin, Art. 482 N 41, auch zum Folgenden). Dabei kann etwa als Bedingung statuiert werden, dass der Begünstigte sein Testament bis zum Tod des Erblassers nicht widerruft; zu jenem Zeitpunkt steht dann fest, ob die Bedingung eingetreten oder ausgefallen ist. Möglich wäre auch, die Begünstigung mit der Resolutivbedingung zu versehen, dass der Begünstigte bei seinem späteren Tod einen Dritten begünstigt.

c) Entgegen der Auffassung des Rekursgegners ist die von der Erblasserin im Testament statuierte "Gegenleistung", wonach ihre Söhne nach dem Ableben der Pflichtigen deren Eigentumswohnung erhalten sollen, nicht als unverbindlicher Wunsch, sondern als Auflage im Sinn von Art. 482 Abs. 1 ZGB zu würdigen. Die Anordnung der Erblasserin erscheint als nachvollziehbar und sinnvoll: Die Schwester soll zu deren Lebzeiten mit einer grosszügigen Rente bedacht werden, wenn diese im Gegenzug ihre Eigentumswohnung an die Neffen vererbt. Eine Sittenwidrigkeit ist darin nicht zu erblicken. Demgegenüber widerspricht die Annahme des Rekursgegners, dass die Erblasserin die von der Schwester für die Rente erwartete Gegenleistung als blosser Aufforderung verstanden haben wolle, der Lebenserfahrung. Zwar wurde die Pflichtige durch das Testament nicht gebunden, wie sie über ihre Eigentumswohnung zu Lebzeiten oder auf den Zeitpunkt ihres Ablebens verfügen wollte. Wenn sie indessen

die Wohnung entgegen dem Willen der Erblasserin nicht an deren Söhne vererbt hätte, wäre dadurch die Auflage, an welche die Rentenleistung geknüpft war, nicht erfüllt worden. Wie die Pflichtige zu Recht geltend macht, hätte die Nichterfüllung der Auflage zum Wegfall der Rentenverpflichtung und zur Rückforderung der bereits geleisteten Betreffnisse aus ungerechtfertigter Bereicherung im Sinn von Art. 62 OR geführt. Schliesslich liegt es in der Konstellation des vorliegenden Sachverhalts, dass die Rentenleistungen aus dem Nachlass und die Gegenleistung der Vermächtnisnehmerin zeitlich auseinanderfallen; der Charakter der Auflage entfällt dadurch nicht.

Nach dem Gesagten liegt dem Einspracheentscheid die unzutreffende Rechtsauffassung zugrunde, dass dem Vermächtnis im – ebenfalls umstrittenen – Barwert von Fr. 1'019'200.- keine Gegenleistung der Pflichtigen gegenüberstehe. Dies führt zur Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheids.

d) Ob der Pflichtigen unter den genannten Umständen überhaupt ein steuerbarer Vermögenswert zugeflossen ist und – wenn ja – in welcher Höhe, hat das kantonale Steueramt aufgrund seiner unrichtigen rechtlichen Würdigung nicht näher geprüft. Jedenfalls kann die von der Pflichtigen zu erbringende Gegenleistung nicht dem Betrag von Fr. 195'000.- gleichgesetzt werden, den sie unter dem Titel "Verlust über die Verfügungsgewalt des Stockwerkeigentums" geltend macht. Zur Behebung dieses Untersuchungsmangels ist die Sache nach § 43 Abs. 3 ESchG i.V.m. § 149 Abs. 3 StG zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen.

5. Nach der neueren Rechtsprechung gilt eine Rückweisung an die Vorinstanz mit offenem Prozessausgang in Bezug auf die Kosten- und Entschädigungsregelung als Obsiegen der rechtmittelführenden Partei – und zwar unabhängig davon, welche Anträge diese gestellt hat (BGr, 28. April 2014, 2C_846/2013, E. 3.2 und 3.3; VGr, 28. August 2014, VB.2014.00106, E. 2.3). Die Kosten des Rekursverfahrens sind daher dem Rekursgegner aufzuerlegen (§ 43 Abs. 3 ESchG i.V.m. § 151 Abs. 1 StG). Ferner ist dieser zu verpflichten, der Rekurrentin eine Parteientschädigung in angemessener Höhe von Fr. 4'000.- (Mehrwertsteuer inbegriffen) zu bezahlen.

6. Der vorliegende Entscheid kann mit Beschwerde angefochten werden, soweit er einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeu-

tenden Aufwand an Zeit und Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (§ 19a Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/ 22. März 2010 [VRG] i.V.m. Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 [Bundesgerichtsgesetz]).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs gegen den Einspracheentscheid des kantonalen Steueramts, Dienstabteilung Inventarkontrolle/Erbschaftssteuer, vom 14. Mai 2014 wird teilweise gutgeheissen und die Sache im Sinn der Erwägungen zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid an den Rekursgegner zurückgewiesen.

[...]