

BL_GERICHTE 510 22 30 vom 23. Februar 2023

BL Gerichte, 2023-02-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl_gerichte_510_22_30

FR: BL_GERICHTE 510 22 30 du 23 février 2023

IT: BL_GERICHTE 510 22 30 del 23 febbraio 2023

Regeste

Erbschaftssteuer

Erwägungen

E. 1

Vorab stellt sich die Frage, ob auf den Rekurs einzutreten ist.

E. 1.1

Das Steuergericht ist gemäss § 19 Abs. 2 des Gesetzes vom 7. Januar 1980 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer (ESchStG; SGS 334) i.V.m. § 124 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 10'000.-- pro Steuerjahr übersteigt, von der Fünferkammer des Steuergerichts beurteilt.

E. 1.2

Gemäss § 19 Abs. 2 ESchStG i.V.m. § 130 StG i.V.m. § 47 Abs. 1 lit. a des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271) ist zum Rekurs befugt, wer durch die angefochtene Verfügung oder den angefochtenen Entscheid berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an der Änderung oder Aufhebung hat. Das Beschwerderecht setzt insbesondere voraus, dass die beschwerdeführende Person ein schutzwürdiges Interesse rechtlicher oder tatsächlicher Natur ausweisen kann. Gemäss ständiger Praxis zur materiellen Beschwerde muss das Rechtsschutzinteresse unmittelbar und konkret sein. Dies bedeutet, dass bereits mit dem Obsiegen der praktische Nutzen eintreten muss bzw. der drohende Schaden abgewendet werden kann. Kein ausreichendes Rechtsschutzinteresse besteht, wenn die Interessen in einem anderen Verfahren gewahrt werden können (vgl. dazu Kölz / Häner / Bertschi, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3. Aufl. Zürich/Basel/Genf 2013, S. 331). Das Bundesgericht hat im Urteil vom 20. Februar 1973 festgehalten, dass ein Rekurrent in steuerrechtlichen Streitigkeiten nachweisen muss, dass er durch die Verfügung in seinen steuerrechtlichen Interessen verletzt wird (vgl. *Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA]* 43, S. 342 ff).

E. 1.3

Gemäss § 10 Abs. 2 ESchStG ist die auf Vermächtnisse anfallende Steuer von den Erben zulasten der Vermächtnisse zu entrichten. Nach § 10 Abs. 1 ESchStG haften die Erben solidarisch bis zur Höhe des Empfangenen für die Erbschaftssteuer. Vorliegend hat die Rekurrentin als Alleinerbin die primäre Zahlungspflicht für die aus einem Vermächtnis resultierende Steuer und haftet für deren Entrichtung gegenüber der Steuerverwaltung (vgl.

Ramseier, Die basellandschaftliche Erbschafts- und Schenkungssteuer, Liestal 1989, S. 150). Folglich hat sie ein steuerrechtliches Interesse, die Gesamtsteuerlast möglichst tief zu halten. Im Falle einer Gutheissung des Rekurses würde die Steuer auf dem Vermächtnis entfallen und damit die Gesamtsteuerlast sowie das Haftungssubstrat kleiner. Somit hat die Rekurrentin ein hinreichendes Rechtsschutzinteresse. Als Adressatin der angefochtenen Veranlagung ist die Rekurrentin zudem formell beschwert. Da auch die übrigen in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist darauf einzutreten.

E. 2

Vorliegend ist zu beurteilen, ob die Steuerverwaltung die Erbschaftssteuer aus dem Nachlass von B. korrekt erhoben hat. Dazu ist zunächst zu prüfen, ob für die Übertragung der Liegenschaft Nr. xx GB Z. vom Erblasser an C. eine Erbschaftssteuer zu erheben ist.

E. 2.1

Die Steuerverwaltung hat die Übertragung der Liegenschaft Nr. xx GB Z. an C. korrekterweise als Vermächtnis und nicht als Schenkung qualifiziert. Gemäss Art. 243 Abs. 2 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 30. März 1911 (Fünfter Teil: Obligationenrecht, OR; SR 220) ist für eine gültige schenkungsweise Übertragung von Grundstücken die öffentliche Beurkundung erforderlich. In casu haben B. und C. am 1. September 2018 einen Schenkungsvertrag betreffend die fragliche Liegenschaft unterschrieben. Da das Geschäft nie öffentlich beurkundet wurde, fand keine Zuwendung zu Lebzeiten statt. Folglich erwarb die Rekurrentin das Grundstück als Alleinerbin mit dem Tode des Erblassers (Art. 560 Abs. 1 ZGB). Indem die Rekurrentin den Schenkungsvertrag zwischen dem Erblasser und C. in der Vereinbarung vom 20. Dezember 2019 anerkannte, wurde die Liegenschaft zurecht als Vermächtnis ins Erbschaftsinventar und später auch in die Steuerveranlagung aufgenommen.

E. 2.2

Der Erbschaftssteuer unterliegt der Vermögenserwerb von Todes wegen (gesetzliche, erbvertragliche und testamentarische Erbfolge, Nacherbeneinsetzung, Vermächtnis und Schenkung auf den Todesfall gemäss den Bestimmungen des ZGB; § 1 Abs. 1 ESchStG). Wie in Ziff. 1.3 ausgeführt, ist die auf das Vermächtnis anfallende Steuer von der Rekurrentin zulasten des Vermächtnisses zu entrichten (§ 10 Abs. 2 ESchStG), weshalb der Verwandtschaftsgrad zwischen dem Erblasser und der Legatempfängerin und eine allenfalls damit einhergehende Steuerbefreiung oder -privilegierung für sie relevant ist. Gemäss § 1 Abs. 3 ESchStG unterliegen Vermögensanfänge von im Kanton gelegenen Grundstücken der Erbschaftssteuer unabhängig davon, wo der Anfall stattgefunden hat. Jeder steuer-berechtigte Kanton (letzter Wohnsitz und Belegenheitskanton) darf den Anteil am Nettonachlass mit jener Quote besteuern, welche dem Anteil der ihnen zugewiesenen Nachlassaktiven an den Gesamtaktiven entspricht. Dasselbe gilt für die Vermächtnisse: Jeder Kanton kann jedes Vermächtnis im Umfang seiner Quote (Anteil an den Gesamtaktiven) besteuern, gleichgültig, ob dieses aus beweglichem oder unbeweglichem Vermögen besteht (vgl. zum Ganzen Mäusli - Allenspach, in: Zweifel/Beusch/de Vries Reilingh [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. Aufl. Basel 2021, § 29 N 3 ff.). Die von der Steuerverwaltung Basel-Landschaft vorgenommene interkantonale Steuerausscheidung nach der Lage der Aktiven ist demnach nicht zu beanstanden und erfolgte in Übereinstimmung mit der Vorgehensweise des Kantons Y., wo der Erblasser seinen letzten Wohnsitz hatte.

E. 2.3

Grundsätzlich ist jeder Vermögenserwerb von Todes wegen steuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 ESchStG). Ausnahmen davon sind in § 9 ESchStG statuiert: Von der Erbschaftssteuer subjektiv befreit sind einerseits die in den §§ 15 und 16 StG aufgeführten Personen, Körperschaften und Anstalten sowie juristische Personen, sofern sie ideelle Zwecke verfolgen. Andererseits sind auch Ehegatten, Eltern und direkte Nachkommen sowie die eingetragene Partnerin oder der eingetragene Partner des Erblassers oder Schenkers steuerbefreit. Den direkten Nachkommen gleichgestellt sind Stief- und Pflegekinder, wenn diese vor Erreichen des fünfundzwanzigsten Altersjahres während mindestens zehn Jahren mit der zuwendenden Person in häuslicher Gemeinschaft gelebt haben. Die Höhe des Steuersatzes bemisst sich nach dem Grad der Verwandtschaft zwischen dem Erblasser und dem jeweiligen Erben bzw. dem jeweiligen Vermächtnisnehmer (§ 12 Abs. 1 ESchStG): Für Stief- und Pflegekinder, (Halb-)Geschwister, (Ur-)Grosseltern, Schwiegereltern und -kinder, Stiefeltern und Stiefgrosskinder, Personen die mit der zuwendenden Person seit 5 Jahren ununterbrochen in häuslicher Gemeinschaft und am gemeinsamen Wohnsitz gelebt haben, Tanten, Onkel, Nichten und Neffen, Grosstanten und -onkel, Grossnichten und -neffen, Cousins und Cousins gelten privilegierte Steuersätze. Für alle übrigen Empfänger beträgt der Steuersatz 30% nach Abzug eines Freibetrages von Fr. 10'000.--.

E. 2.4

Die Rekurrentin ist der Auffassung, dass die Vermächtnisnehmerin C. eine direkte Nachkomm(in) i.S.v. § 9 Abs. 1 lit. b ESchStG und demnach von der Erbschaftssteuer befreit ist. Zum einen sei C. die biologische Tochter des Erblassers. Zum anderen habe der Erblasser C. im Schenkungsvertrag vom 1. September 2018 ausdrücklich als seine Tochter bezeichnet und diese damit anerkannt. Dies sei von der Rekurrentin als Alleinerbin auch nie bestritten worden. In der Vernehmlassung und anlässlich der Verhandlung vom 21. Oktober 2022 bringt die Steuerverwaltung vor, dass, nur in Fällen, wo bereits ein Kindsverhältnis besteht, es sich rechtfertige, die biologische Abstammung unberücksichtigt zu lassen. Da gemäss Kenntnisstand der Steuerverwaltung vorliegend kein zivilrechtliches Kindsverhältnis bestehe, könne eine Vaterschaftsanalyse als Nachweis gelten und die Legatnehmerin als Nachkomm(in) gelten.

E. 2.4.1

Zunächst gilt zu klären, wer als «direkter Nachkomme» i.S.v. § 9 Abs. 1 lit. b ESchStG qualifiziert. Wenn der Gesetzgeber in einer Steuerrechtsnorm zivilrechtliche Begriffe verwendet, ist deren zivilrechtliche Bedeutung aus Gründen der Rechtssicherheit und dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung grundsätzlich auch für das Steuerrecht massgebend, sodass ein Abweichen davon sich aus dem spezifischen Zweck des Steuergesetzes heraus rechtfertigen muss. Gerade das Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht weist eine besondere Nähe zum Zivilrecht auf, da es an den privatrechtlichen Rechtsübergang anknüpft. Mangels einer eigenständigen, kantonalen Regelung ist zur Klärung bzw. Auslegung des Terminus «Nachkomme» deshalb das Zivilrecht heranzuziehen (vgl. zum Ganzen Opel, in: Zweifel/Beusch/Hunziker [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, Basel 2020, § 8 N 1 ff.; Entscheid des Verwaltungsgerichts Zürich SR.2004.00009 vom 18. August 2004 E. 2.3.1). Nach Art. 252 ZGB entsteht ein Kindesverhältnis zwischen dem Kind und dem anderen Elternteil als der Mutter kraft der Ehe der Mutter oder, soweit gesetzlich vorgesehen, durch Anerkennung oder durch das Gericht. Ausserdem entsteht das

Kindsverhältnis durch Adoption.

E. 2.4.2

Unbestritten und mittels Vaterschaftsanalyse nachgewiesen ist, dass C. die biologische Tochter von B. ist. Im Nachgang zur Verhandlung vom 21. Oktober 2022 hat der Vertreter der Rekurrentin in der Eingabe vom 15. November 2022 zudem klargestellt, dass C. einen zivilrechtlichen Vater namens D. hat. Als Beleg hat er den Ausweis über den registrierten Familienstand von C. eingereicht. Der Vertreter führt aus, dass dieser Umstand für den vorliegenden Fall nicht relevant sei.

E. 2.4.3

Der Vertreter verkennt, dass dieser Umstand vorliegend von grosser Relevanz ist, da es aus zivilrechtlicher Sicht nicht möglich ist, zwei Väter zu haben. Die Anerkennung eines Kindes setzt voraus, dass das Kind neben der Mutter zu keinem anderen Elternteil in einem Kindsverhältnis steht (Art. 260 Abs. 1 ZGB; Art. 11 Abs. 1 der Zivilstandsverordnung vom 28. April 2004 [ZStV; SR 211.112.2]). Da C. bereits in einem Kindesverhältnis mit D. steht, ist eine Anerkennung durch den Erblasser a priori nicht möglich. Des Weiteren kann eine Anerkennung mittels letztwilliger Verfügung nur durch ein Testament erfolgen (Art. 260 Abs. 3 ZGB), womit vorliegend auch das Formerfordernis nicht erfüllt wäre. Das Akzeptieren der Zuwendung durch die Alleinerbin hat bezüglich der Entstehung des Kindsverhältnisses keine Bedeutung.

E. 2.4.4

Nach dem Ausgeführten ist es nicht möglich, dass C. als direkte Nachkommin von B. i.S.v. § 9 Abs. 1 lit. b ESchStG qualifiziert, weil C. in D. bereits einen zivilrechtlichen Vater hat und nicht direkte Nachkommin von mehreren Vätern sein kann (wenn es sich wie vorliegend nicht um eine Ehe zwischen gleichgeschlechtlichen Partnern handelt). Damit fällt sie unter die Kategorie der «übrigen Empfänger» nach § 12 Abs. 1 lit. d ESchStG, für welche der Normaltarif von 30% gilt.

E. 3.1

Das Steuergericht kann seine Untersuchungs- und Beweissmassnahmen auf andere Punkte der Einschätzung ausdehnen, wenn nach den Akten Grund zur Annahme besteht, dass die Einschätzung unrichtig ist. In jedem Fall hat es offensichtliche Fehler zu berichtigen. Folglich ist das Steuergericht nicht an die Parteibeghären gebunden und kann bzw. muss einen angefochtenen Entscheid zugunsten wie auch zuungunsten der steuerpflichtigen Person abändern (§ 126 Abs. 2 und 4 StG). Beabsichtigt das Steuergericht, den angefochtenen Entscheid zuungunsten der Rekurrentin abzuändern (*reformatio in peius*), ist diese davon in Kenntnis zu setzen und ihr Gelegenheit zur Vernehmlassung einzuräumen (vgl. § 18 Abs. 2 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung vom 16. Dezember 1993 [Verwaltungsprozessordnung, VPO, SGS 271]).

E. 3.2

Dem Schenkungsvertrag zwischen B. und C. vom 1. September 2018 sowie der Vereinbarung zwischen der Rekurrentin und C. vom 20. Dezember 2019 zufolge wird die auf dem Vermächtnis von C. anfallende Steuer vom Nachlassvermögen getragen (sog. Nettovermächtnis). Die Befreiung einer Steuerlast stellt einen zusätzlichen Vermögenswert dar, wodurch das Vermächtnis erhöht wird. In der Veranlagungsverfügung vom 17. November 2021 ist die Steuerverwaltung allerdings von einem Bruttovermächtnis

ausgegangen und hat das Legat mit Fr. 2'007'208.-- bewertet, was dem Schätzwert der Liegenschaft entspricht. Entsprechend blieb die Übernahme der Steuer auf dem Legat unberücksichtigt, was vorliegend zu korrigieren ist. Dies führt im Ergebnis dazu, dass die totale Erbschaftssteuer höher wird, weil das mit einem Steuersatz von 30% (Normaltarif für alle nicht privilegierten Empfänger) besteuerte Vermächtnis grösser und die mit einem tieferen Satz von 15% (Tarif für Geschwister) besteuerte Erbschaft kleiner wird. Die Rekurrentin wurde mit dem Entscheid des Steuergerichts vom 21. Oktober 2022 auf die Möglichkeit einer reformatio in peius hingewiesen und erhielt Gelegenheit zur Stellungnahme. Im Schreiben vom 15. November 2022 hat der Vertreter der Rekurrentin diesbezüglich nichts ausgeführt und verwies für die Argumentation auf die Rekurschrift.

E. 4.1

Zusammenfassend ist der Rekurs abzuweisen und der Einspracheentscheid im Sinne einer reformatio in peius zuungunsten der Rekurrentin dergestalt abzuändern, dass das Legat an C. im Rahmen der Ermittlung der Erbschaftssteuer aus dem Nachlass von B. als Nettovermächtnis (statt als Bruttovermächtnis) zu berücksichtigen ist.

E. 4.2

Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens hat die Rekurrentin gestützt auf § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 VPO Verfahrenskosten von Fr. 3'500.-- zu bezahlen und es ist ihr gestützt auf § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO keine Parteientschädigung auszurichten.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.