

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00010 vom 22. Januar 2014

ZH Verwaltungsgericht, 2014-01-22, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2013.00010

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00010 du 22 janvier 2014

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00010 del 22 gennaio 2014

Regeste

Erbschaftssteuer | Erbschaftssteuer / Nacherbeneinsetzung Gemäss § 23 Abs. 1 lit. e ESchG schulden Onkel, Tanten und Nachkommen von Geschwistern von der nach § 22 Abs. 1 ESchG berechneten Steuer den fünffachen Betrag, wohingegen gestützt auf § 23 Abs. 1 lit. f ESchG übrige erbberechtigte Personen und Nichtverwandte den sechsfachen Betrag zu bezahlen haben. Nach § 23 Abs. 2 ESchG entrichten Nacherben die Steuer nach dem Verwandtschaftsverhältnis zum ersten Erblasser. Verwendet der Gesetzgeber in einer Steuerrechtsnorm zivilrechtliche Begriffe, ist deren zivilrechtliche Bedeutung grundsätzlich auch für das Steuerrecht massgebend. Auch dem Zivilrecht entnommene Begriffe müssen jedoch aus dem steuerrechtlichen Bedeutungszusammenhang heraus verstanden werden. Die Nacherbeneinsetzung kann nur in einer letztwilligen Verfügung oder in einem Erbvertrag angeordnet werden; im letzteren Fall einseitig oder vertraglich, diesfalls mit dem Vor- oder dem Nacherben oder beiden zusammen. Zulässig wäre auch ein Erbvertrag mit dem Vorerben, während der Nacherbe testamentarisch eingesetzt würde bei einseitiger Widerrufsmöglichkeit. Betrachtet man den Ehe- und Erbvertrag der Eheleute genauer, findet sich darin kein Hinweis darauf, dass eine Nacherbeneinsetzung gewollt gewesen wäre. Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2013.00010 Urteil der 2. Kammer vom 22. Januar 2014 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz) , Verwaltungsrichterin Leana Isler, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiberin Ariane Tinner. In Sachen 1. A, 2. B, 3. C, alle vertreten durch K, diese vertreten durch D AG, Beschwerdeführerinnen, gegen Staat Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Erbschaftssteuer, hat sich ergeben: I. E, geboren 1928, wohnhaft gewesen in F, verstarb am 20. März 2004. Ihr Ehemann G war im Jahr 1974 vorverstorben. Mit Verfügung vom 8. Dezember 2011 auferlegte das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Inventarkontrolle/Erbschaftssteuer, den Nichten von G die folgenden Erbschaftssteuern: A und C je Fr. ... sowie B Fr. ... Eine hiergegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt am 4. Juni 2012 ab. II. Mit Entscheid vom 18. Dezember 2012 wies das Steuerrekursgericht den Rekurs der Pflichtigen ab. III. Mit Beschwerde vom 18. Februar 2013 liessen die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht beantragen, "[e]s sei der Beschwerdeführerin 1 eine Erbschaftssteuer von Fr. ... und den Beschwerdeführerinnen 2 und 3 eine solche von Fr. ... aufzuerlegen". Zudem verlangten sie eine Parteientschädigung. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Beschwerde. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Gemäss § 43 Abs. 2

des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes vom 28. September 1986 (ESchG) ist das Verwaltungsgericht für die Beurteilung von Beschwerden gegen Rekursentscheide des Steuerrekursgerichts zuständig. 1.2 Die Bestimmungen des Steuergesetzes über das Beschwerdeverfahren bei Einschätzungen für die Staatssteuer gelten für das Beschwerdeverfahren in Erbschaftssteuersachen sinngemäss (§ 43 Abs. 3 ESchG). Nach § 43 Abs. 3 ESchG in Verbindung mit § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) können mit der Beschwerde alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Das Verwaltungsgericht hat sich infolgedessen auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken; dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das vom Rekursgericht in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen des Rekursgerichts zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d. h. auf Ermessensüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch (RB 1999 Nr. 147). Ihr Ermessen überschreitet die Behörde, wenn sie den Rahmen des ihr gesetzlich zustehenden Ermessens verlässt, indem sie nach Ermessen entscheidet, obwohl ihr das Gesetz kein solches einräumt. Ein Ermessensmissbrauch liegt vor, wenn die Behörde das Ermessen zwar im gesetzlich vorgegebenen Rahmen ausübt, dieses aber unter sachfremden Gesichtspunkten oder in Missachtung allgemeiner Rechtsprinzipien betätigt; das ist insbesondere der Fall, wenn die Ermessensbetätigung als unhaltbar, als willkürlich und rechtsungleich erscheint (RB 1999 Nr. 147). 1.3 Im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht gilt das Novenverbot. Für das Verwaltungsgericht ist somit die gleiche Aktenlage massgebend wie für das Rekursgericht. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im Rekursverfahren behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden. Vom Novenverbot ausgenommen sind dagegen echte Noven, namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund (§ 155 bzw. § 160 StG) beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen. Neue, erstmals vor Verwaltungsgericht gestellte Rechtsbegehren sind schliesslich allgemein zulässig, sofern sie sich nicht auf Tatsachen und Beweismittel stützen, welche unter das Novenverbot fallen (RB 1999 Nr. 149; BGE 131 II 548).

E. 2.1

Der Erbschaftssteuer unterliegen laut § 3 Abs. 1 und § 2 Abs. 1 lit. a ESchG alle Vermögensübergänge (Erbanfälle und Zuwendungen) kraft gesetzlichen Erbrechts oder aufgrund einer Verfügung von Todes wegen, sofern der Erblasser seinen letzten Wohnsitz im Kanton Zürich hatte oder der Erbgang im Kanton eröffnet worden ist. Zu den steuerbaren Vermögensübergängen gehören gemäss § 3 Abs. 2 ESchG insbesondere solche aufgrund von Erbeinsetzung, Vermächtnis, Erbvertrag, Schenkung auf den Todesfall und Errichtung einer Stiftung auf den Todesfall. Steuerpflichtig ist der Empfänger des übergehenden Vermögens (§ 8 Abs. 1 ESchG).

E. 2.2

Gemäss § 23 Abs. 1 lit. e ESchG schulden Onkel, Tanten und Nachkommen von Geschwistern von der nach § 22 Abs. 1 ESchG berechneten Steuer den fünffachen Betrag,

wohingegen gestützt auf § 23 Abs. 1 lit. f ESchG übrige erbberechtigte Personen und Nichtverwandte den sechsfachen Betrag zu bezahlen haben. Nach § 23 Abs. 2 ESchG entrichten Nacherben die Steuer nach dem Verwandtschaftsverhältnis zum ersten Erblasser.

E. 3.1

Umstritten ist im vorliegenden Fall einzig, ob die Pflichtigen als Nacherbinnen des G oder aber als Erben der E anzusehen sind. Während die Vorinstanzen den Pflichtigen unter Verneinung der Nacherbeneinsetzung die Erbschaftssteuer gestützt auf § 23 Abs. 1 lit. f ESchG auferlegt haben, halten diese § 23 Abs. 1 lit. e ESchG für anwendbar, weil ihnen die Erbschaft nicht aus dem Nachlass der Erblasserin E, sondern vielmehr als Nacherbschaft aus dem Nachlass ihres Onkels G zugekommen sei.

E. 3.2

Verwendet der Gesetzgeber in einer Steuerrechtsnorm zivilrechtliche Begriffe, ist deren zivilrechtliche Bedeutung grundsätzlich auch für das Steuerrecht massgebend. Auch dem Zivilrecht entnommene Begriffe müssen jedoch aus dem steuerrechtlichen Bedeutungszusammenhang heraus verstanden werden (RB 1982 Nr. 64; Felix Richner/Walter Frei, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Zürich 1996, § 1 N. 165 ff.).

E. 3.3.1

Mit der Nacherbeneinsetzung kann der Erblasser einen von ihm eingesetzten Erben als Vorerben verpflichten, die Erbschaft zu einem bestimmten Zeitpunkt an einen Nacherben auszuliefern (Art. 488 Abs. 1 ZGB). Der Vorerbe erwirbt die Erbschaft zunächst wie ein anderer eingesetzter Erbe als Eigentümer, ist jedoch zu ihrer späteren Auslieferung verpflichtet (Art. 491 ZGB), weshalb ihm selbst die Erbschaft grundsätzlich nur gegen Sicherstellung ausgeliefert wird (Art. 490 Abs. 2 ZGB). Vorerbe und Nacherbe sind beide unmittelbare Erben desselben Erblassers, weshalb der Nacherbe nicht als Erbe des Vorerben zu behandeln ist (vgl. Art. 488 ff. ZGB; Richner/Frei, § 8 ESchG N. 22, mit Hinweisen). Bei der Nacherbfolge liegen somit zwei Erbeinsetzungen vor, sodass beispielsweise der Nacherbe zur Zeit des Erbgangs noch nicht als Rechtssubjekt existieren muss (BGr, 25. November 2002, 2P.168/2002, E. 4.2). Die Funktion der Nacherbeneinsetzung liegt in der zeitlichen Ausweitung der Verfügungsmacht des Erblassers. Er kann nicht nur bestimmen, was unmittelbar nach seinem Tod zu geschehen hat, sondern auch, was zu einem von ihm bestimmten späteren Zeitpunkt mit seinem Nachlass zu geschehen hat. Wesentlich ist daher für die Nacherbeneinsetzung, dass aus der betreffenden Verfügung hervorgeht, welche zwei Personen zeitlich gestaffelt als Erben derselben Person vorgesehen sind, wobei die vorberufene Person nicht bloss den Nutzen und die Früchte erhalten soll, sondern die volle Eigentümerstellung, während den Nacherben vor dem Nacherbfall gar nichts zukommen soll, auch nicht eine bloss formelle Eigentümerstellung, sondern einzig die der Nacherbeneinsetzung eigene Anwartschaft. Von der Ersatzverfügung unterscheidet sich die Nacherbeneinsetzung dadurch, dass zwei Personen sukzessiv durch den Erblasser berufen werden, nicht aber alternativ (BGE 131 III 106; Balthasar Bessenich in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Zivilgesetzbuch II, 4. A., Basel etc. 2011, Vor Art. 488–492 N. 1). Eine Ersatzverfügung kann der Erblasser letztwillig für den Fall treffen, dass ein Erbe oder Vermächtnisnehmer vorabstirbt oder ausschlägt (Art. 487 ZGB). Diesfalls fehlt es an der sukzessiven zweifachen Nachfolge.

E. 3.3.2

Die Nacherbeneinsetzung kann nur in einer letztwilligen Verfügung oder in einem Erbvertrag angeordnet werden; im letzteren Fall einseitig oder vertraglich, diesfalls mit dem Vor- oder dem Nacherben oder beiden zusammen. Zulässig wäre auch ein Erbvertrag mit dem Vorerben, während der Nacherbe testamentarisch eingesetzt würde bei einseitiger Widerrufsmöglichkeit. Der Erblasser hat die Bezeichnung des Nacherben vorzunehmen und darf sie dem Vorerben nicht überlassen; jener ist sein Rechtsnachfolger und nicht derjenige des Vorerben. Eine wörtliche Einsetzung als "Vorerbe" mit "Auslieferungspflicht an den Nacherben" ist zwar wünschbar, aber nicht nötig; es genügt eine Formulierung, aus welcher – allenfalls nach Auslegung – hervorgeht, dass zwei Gesamtnachfolgen sukzessiv in den gleichen Nachlass erfolgen sollen. Bei der Nacherbeneinsetzung auf den Überrest hat die Verfügung zusätzlich die Bestimmung zu enthalten, dass der Vorerbe nur ausliefern muss, was er nicht selbst verbraucht, bzw. dass er den Nachlass verbrauchen darf. Fehlt es an einer klaren wörtlichen Nacherbeneinsetzung, so muss mittels Auslegung geklärt werden, ob eine solche vorliegt. Dabei gelten nach der neueren Rechtsprechung des Bundesgerichts die obligationenrechtlichen Regeln der Vertragsauslegung grundsätzlich auch für Erbverträge. Massgebend ist der übereinstimmende wirkliche Wille der Parteien. Bleibt eine tatsächliche Willensübereinstimmung unbewiesen, sind zur Ermittlung des mutmasslichen Willens der Parteien deren Erklärungen aufgrund des Vertrauensprinzips so auszulegen, wie sie nach ihrem Wortlaut und Zusammenhang sowie nach den gesamten Umständen verstanden werden durften und mussten. Dabei hat der Wortlaut Vorrang vor weiteren Auslegungsmitteln, es sei denn, er erweise sich aufgrund anderer Vertragsbedingungen, dem von den Parteien verfolgten Zweck oder weiteren Umständen, als nur scheinbar klar. Den wahren Sinn einer Vertragsklausel erschliesst zudem erst der Gesamtzusammenhang, in dem sie steht. Die Begleitumstände des Vertragsabschlusses oder die Interessenlage der Parteien in jenem Zeitpunkt dürfen ergänzend berücksichtigt werden (vgl. BGr, 29. Mai 2012, 5A_473/2011 E. 6; BGE 133 III 406 E. 2.2 m.w.H.).

E. 3.4

Die Beschwerdeführerinnen sind Nichten von G, dem vorverstorbenen Ehemann von E. Im Ehe- und Erbvertrag vom 3. Juli 1967 setzten sich die Ehegatten gegenseitig für den Fall des Vorversterbens als Universal- bzw. Alleinerbe/in ein. Weiter bestimmte G, dass "[f]ür den Fall, dass er kinderlos gleichzeitig mit der Ehefrau oder kinderlos nach der Ehefrau sterben sollte und bis zu seinem Tode nichts anderes durch letztwillige Verfügung anordnet, [...], dass sein ganzer dereinstiger Nachlass zu gleichen Teilen an folgende Nichten und Neffen fällt [...]" (Ziff. I.2). Eine entsprechende Verfügung traf auch seine Ehefrau, E (Ziff. II.2). Die Testamentseröffnungsverfügung des Einzelrichters des Bezirksgerichts H vom 14. Juli 2004 in Sachen E hielt fest, dass im Erbvertrag vom 3. Juli 1967 die beschwerdeführenden Nichten und der Neffe I zu gleichen Teilen als Erben eingesetzt wurden sowie dass gemäss Testament von E vom 26. Juni 1974 die Nichte J in gleichem Masse als eingesetzte Erbin gilt. Betrachtet man den Ehe- und Erbvertrag der Eheleute E und G vom 3. Juli 1967 unter den vorstehend (vgl. E. 3.3) erläuterten Gesichtspunkten genauer, findet sich darin kein Hinweis darauf, dass eine Nacherbeneinsetzung gewollt gewesen wäre. So verzichteten die Eheleute trotz fachkundiger Beratung – zumindest durch den beurkundenden Notar – darauf, den Ausdruck "Nacherben" zu verwenden. Dies ist zwar, wie erwähnt, nicht zwingend notwendig. Dem beurkundenden Notar musste jedoch der Unterschied zwischen einer Nacherbeneinsetzung (sukzessive Erbeneinsetzung) und

einer Ersatzverfügung (alternative Erbeneinsetzung) sehr wohl bekannt sein. Denn bei Gs zweiten Verfügung (Ziff. I.2 des Erbvertrags) handelt es sich um eine sog. Ersatzverfügung, beruft der Erblasser G doch für den Fall, dass E die Erbfolge nicht antreten können wird und somit seine erste Verfügung (Ziff. I.1 des Erbvertrags) nicht vollzogen werden kann, andere Personen an ihrer Stelle (alternativ) und nicht etwa zeitlich nach ihr (sukzessiv) als seine Erben. Demgegenüber findet sich im Ehe- und Erbvertrag keine Willensäußerung von G darüber, was mit seinem Nachlass nach Versterben der Universalerbin E oder der Ersatzerben gemäss Ziff. I.2 geschehen soll. Zwar hat E dieselbe Ersatzverfügung wie G (Ziff. II.2) getroffen. Diese kann aber nicht als Nacherbeneinsetzung durch G interpretiert werden. Zum einen handelt es sich nicht um seine Verfügung, d. h. nicht um eine Erbensetzung durch ihn in seinen Nachlass. Dementsprechend bestimmte E in Ziff. II.2 denn auch, "dass ihr dereinstiger Nachlass zu gleichen Teilen an folgende Nichten und Neffen fällt [...]" (Hervorhebung hinzugefügt), und doppelte in ihrem Testament vom 26. Juni 1974 nach: "[...] habe ich im Falle meines Ablebens folgende Neffen und Nichten als meine Erben bezeichnet". Zum anderen hat G E nicht verpflichtet, seinen (verbleibenden) Nachlass allfälligen Personen auszuliefern. Im Gegenteil sieht der Erbvertrag ausdrücklich vor, dass E die Ersatzverfügung durch letztwillige Verfügung abändern kann (Ziff. II.2), wovon sie testamentarisch auch Gebrauch machte. Laut Rechtsprechung darf aber nicht einmal eine Klausel, wonach der begünstigte überlebende Ehegatte verpflichtet wird, seinerseits einen Dritten zu begünstigen, ohne weiteres als eine Nacherbeneinsetzung (auf den Überrest) verstanden werden (BGE 102 Ia 418 E. 3a m.w.H.). Umso weniger kann eine Klausel wie die vorliegende Ersatzverfügung, die dem begünstigten überlebenden Ehegatten völlige Freiheit in der Regelung des Nachlasses lässt, als Nacherbeneinsetzung gedeutet werden. Es mangelt mithin an der Gesamtnachfolge in denselben, nämlich Gs, Nachlass bzw. eine sukzessive Erbeneinsetzung durch G, weshalb eine Nacherbeneinsetzung zu verneinen ist. An dieser Schlussfolgerung ändert auch die Berufung auf BGE 95 II 519 nichts. Entgegen der Auffassung der Pflichtigen "passt" dieser Bundesgerichtsentscheid nicht auf den vorliegenden Fall, vereinbarten die Ehegatten in jenem Fall doch ("ils conviennent"), was mit dem ganzen Nachlass nach Versterben des überlebenden Ehegatten geschehen soll ("l'héritier unique et universel du survivant des époux sera ..."). Eine solche Anordnung – d. h. was mit dem ganzen Nachlass nach Versterben des überlebenden Ehegatten geschehen soll – fehlt jedoch im vorliegenden Fall. Schliesslich fehlen jegliche Hinweise – und wird von den Beschwerdeführerinnen auch nicht vorgebracht –, dass die Ehegatten die beschwerdeführenden Nichten gegenüber dem an diesem Verfahren nicht beteiligten Neffen hätten bevorzugen wollen. Denn konsequenterweise müsste man, nähme man – durch entsprechende "Umdeutung" der Verfügung von E in Ziff. II.2 – eine Nacherbeneinsetzung sämtlicher Erben durch G an, dem Neffen entsprechend eine Erbschaftssteuer nach § 23 Abs. 1 lit. f ESchG auferlegen. Eine Aufteilung in der Art, dass die Nichten als Nacherbinnen von G und der Neffe als eingesetzter Erbe von E zu betrachten wären, ist zu verwerfen, würde doch damit der vorliegende Erbvertrag je nach Person und je nach Situation beliebig verschieden ausgelegt, sodass jeder Erbe die grösste Steuerersparnis für sich daraus erzielen könnte. Ob dies dem hypothetischen Willen der Erblasser entsprechen würde, kann offengelassen werden. Diese mögliche Absicht kann für die Auslegung des Erbvertrags nicht massgebend sein. Vielmehr ist der Erbvertrag einheitlich – d. h. für alle gleich – nach den in E. 3.3.2 dargelegten Grundsätzen auszulegen und nicht nach Belieben und Wünschen der davon betroffenen Personen. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen.

E. 4

Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den unterliegenden Beschwerdeführerinnen aufzuerlegen (§ 43 Abs. 3 ESchG in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 151 Abs. 1 StG) und steht ihnen keine Prozessentschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 StG und § 43 Abs. 3 ESchG).

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