

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2001.00002 vom 19. Dezember 2001

ZH Verwaltungsgericht, 2001-12-19, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SR.2001.00002](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2001.00002)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2001.00002 du 19 décembre 2001

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2001.00002 del 19 dicembre 2001

## Regeste

Schenkungssteuer | Steuerpflicht Ein von der letztwilligen Verfügung abweichender Erbteilungsvertrag bzw. Erbvergleich begründet mangels Schenkungswille keine Querschenkungen unter den Erben.

## Erwägungen

### E. 2

2'000 13 und 14 Wohnhaus mit Scheune; zweiteiliger Schopf, Doppelgarage K2 T.

### E. 3

7'000 - Baumgarten, Wiese, Acker L V.

### E. 4

1'000 15 Einfamilienhaus L2 P-strasse

### E. 5

8'500 - Wiese, Acker L W.

### E. 6

21'000 - Wiese, Acker L X. Laut letztwilliger Verfügung, die vom Bezirksgericht amtlich eröffnet wurde, erbten seine Geschwister je 5 / 12 und das Halbgewister 2 / 12 des Nachlasses. Die Witwe erhielt (neben ihrem güterrechtlichen Anspruch) als Sachlegate einen Barbetrag von Fr. 2'000.-, das Einfamilienhaus P-strasse sowie das Grundstück Kat.Nr. 5; überdies stand ihr die Nutzniessung am Erbteil der Geschwister zu. Ende 1993 und im ersten Halbjahr 1994 schlossen die Parteien mehrere Teilungsvereinbarungen, wodurch sie folgende Grundstücke zu Alleineigentum erhielten: Datum Gegenstand der Zuweisung Empfänger Anrechnungswert 29.12.1993 Kat.Nr. 2 + Kat.Nr. 1 G. Fr. 22'500.- (insgesamt) 11.05.1994 Kat.Nr. 4 D. Fr. 45'000.- 22.06.1994 Kat.Nr. 6 D. Fr. 12'700.- 22.06.1994 Kat.Nr. 3 F. Fr. 3'500.- Mit einer weiteren partiellen Teilungsvereinbarung vom 13. Juli 1994 – welche die Rekurrierenden erst im Rekursverfahren ins Recht legten – schied die Witwe aus der Erbengemeinschaft aus. In Abweichung von der letztwilligen Verfügung erhielt sie anstelle der Sachlegate und der Nutzniessung einen Erbteil von 36 / 96 ; der übrige Nachlass fiel entsprechend der testamentarischen Quotenregelung zu je 25 / 96 an die Geschwister und zu

### E. 10

/ 96 , also Fr. 26'375.-. Hinsichtlich der obgenannten fünf Grundstücke bestätigten die Erben die vier vorangegangenen Teilungsvereinbarungen; die übrigen Parzellen hatten die

Erben laut Vertrag vom 13. Juli 1994 bereits verkauft bzw. stand eine Veräusserung bevor. Zuvor hatte der von den Erben beauftragte K. in seinem Schätzungsbericht vom 29. September 1993 folgende Verkehrswerte angenommen: für Kat.Nr. 2 einen solchen von Fr. 32'500.-, für Kat.Nr. 1 Fr. 1'500.-, für Kat.Nr. 3 Fr. 3'500.- und für Kat.Nr. 4 Fr. 45'000.-. B. Die Finanzdirektion auferlegte E. und F. am 7. November 1996 gestützt auf §§ 21 Abs. 1 lit. b, 22 Abs. 1 und 2 und 23 Abs. 1 lit. c des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes vom 28. September 1986 (ESchG) eine Erbschaftssteuer von je Fr. 12'202.- sowie G. eine solche von Fr. 4'096.-. Diese Verfügung erwuchs unangefochten in Rechtskraft. – Das Erbschaftsvermögen belief sich nach Feststellung der Direktion auf Fr. 364'179.-. Unter Berücksichtigung der beiden der Witwe zufallenden Grundstücke, deren Wert sie auf Fr. 54'500.- (P-strasse) und Fr. 10'500.- (Kat.Nr. 6) schätzte, und des Barlegats von Fr. 2'000.- entfielen auf die Geschwister je Fr. 123'824.- (E. und F.) bzw. Fr. 49'529.- (G.). Den Kapitalwert der Nutzniessung zugunsten der Ehefrau am gesamten Erbe bezifferte die Direktion – unter Annahme eines jährlichen Ertrags von 5 %, eines Faktors von 9.95 sowie unter Berücksichtigung der Zahlung der Erbschaftssteuer aus dem Nutzniessungsvermögen – auf je Fr. 55'532.- (für die Erbteile von Fr. 123'824.-) bzw. auf Fr. 22'603.- (für den Erbteil von Fr. 49'529.-). Der Wert des Vermächtnisses an die Ehefrau betrug somit (Fr. 67'000.- [Legate] + Fr. 133'667.- [Kapitalwert der Nutzniessung] =) Fr. 200'667.-, jener der Erbteile je Fr. 68'292.- (E. und F.) bzw. Fr. 26'926.- (G.). C. Sodann erblickte die Finanzdirektion im Nutzniessungsverzicht, den die Witwe mit den erwähnten Teilungsvereinbarungen zugunsten von E., F. und G. erklärt hatte, steuerbare Schenkungen. Dementsprechend auferlegte die Direktion am 25. Juni 1997 mit separaten Verfügungen nachfolgend genannte Schenkungssteuern (SR.2001.00002 - SR.2001.00004). Ausserdem qualifizierte sie die Teilung mit Verfügungen vom 27. Juni 1997 als steuerpflichtige Schenkungen von E. und F. an G. (SR.2001.00005 + SR.2001.00006). Verfahren schenkende Person beschenkte Person Schenkung (in Fr.) Steuerbetrag (in Fr.) SR.2001.00002 D. E. 45'342.- 16'042.- SR.2001.00003 D. F. 45'342.- 16'042.- SR.2001.00004 D. G. 22'603.- 6'816.- SR.2001.00005 F. G. 14'235.- 1'812.- SR.2001.00006 E. G. 14'235.- 1'812.- II. Die Verfügungsadressaten erhoben hiergegen Einsprache, worin sie das Vorliegen einer Schenkung bestritten und statt dessen "eine rein erbrechtliche Zuweisung im Erbteilungsverfahren" verfochten. Die Finanzdirektion entschied am 6. Dezember 2000 in der Weise, dass sie die Einsprachen in den nachmaligen Prozessen SR.2001.00002 - SR.2001.00004 teilweise guthiess und die Steuer in den beiden erstgenannten Verfahren auf je Fr. 15'822.- und im letztgenannten auf Fr. 6'504.- ermässigte; in den Prozessen SR.2001.00005 und SR.2001.00006 blieben die Einsprachen erfolglos. Die Direktion erwog, dass der Witwe des Erblassers gemäss Testament die lebenslängliche Nutzung an den Erbteilen von dessen Geschwistern zugestanden habe. Wenn ein Nutzniessungsberechtigter vorzeitig freiwillig und unentgeltlich auf seine Recht verzichte, liege darin regelmässig eine Schenkung an den belasteten Eigentümer im Umfang des Restwerts (Kapitalwert) der Berechtigung. Den Einwand, dass der Verzicht auf die Nutzniessung durch Gegenleistungen von rund Fr. 125'000.- abgegolten worden sei, hätten die Einsprecher weder näher substantiiert noch belegt. Der Berechnung des freigegebenen Nutzniessungsvermögens sei die Untersuchung der Finanzdirektion und nicht der von den Erben veranlasste Schätzungsbericht von K. zugrunde zu legen. Mangels näherer Informationen könne nicht davon ausgegangen werden, dass es sich bei der "Aufstellung über die den gesetzlichen Erben ausgerichteten Nachlasswerte bzw. Barauszahlungen" um eine Erbteilung handle. Mit der Übertragung des unbelasteten Erbteils von

Fr. 123'824.- abzüglich der aus dem Nutzniessungsvermögen zu bezahlenden Erbschaftssteuer habe die Nutzniessungsberechtigte vorzeitig auf ihren Anspruch verzichtet. Aufgrund der vorliegenden Umstände sei der Schenkungswille mit Bezug auf alle Begünstigte zu vermuten. III. Mit weitgehend gleichlautenden Rekursen vom 24. bzw. 25. Januar 2001 liessen sämtliche Verfügungsadressaten dem Verwaltungsgericht beantragen, den Einspracheentscheid ersatzlos aufzuheben. Ausserdem verlangten sie eine Parteientschädigung. Im Namen des Staats Zürich beantragte die Abteilung Erbschafts- und Schenkungssteuer des kantonalen Steueramts am 21. Februar 2001 – unter Zusprechung einer Parteientschädigung – die Abweisung der Rekurse. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. Die Verfahren SR.2001.00002, SR.2001.00003, SR.2001.00004, SR.2001.00005 und SR.2001.00006 betreffen die nämliche Erbteilung im Nachlass von C. und werfen die gleichen Rechtsfragen auf. Die Verfahren sind daher aus prozessökonomischen Gründen zur gemeinsamen Erledigung zu vereinigen. 2. Gegen den Einspracheentscheid der Finanzdirektion kann der Steuerpflichtige nach § 43 Abs. 1 ESchG beim Verwaltungsgericht Rekurs erheben. Laut § 43 Abs. 4 ESchG sind die Bestimmungen über das Rekursverfahren bei Einschätzungen für die Staatssteuer sinngemäss anwendbar (vgl. §§ 147 ff. des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). Mit Rekurs können laut § 43 Abs. 2 ESchG alle Mängel des angefochtenen Entscheids sowie des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. Dabei sind neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel zulässig (VGr, 22. November 2000, ZStP 2001, 148 E. 1a mit Verweisungen). Das Verwaltungsgericht hat damit die gleiche freie und umfassende Prüfungsbefugnis wie die Finanzdirektion im Einspracheverfahren. Immerhin erfolgt im Rahmen des Rekursverfahrens eine Erweiterung der dem Pflichtigen obliegenden Mitwirkungspflicht in dem Sinn, als dieser den von ihm geforderten Nachweis durch eine substantiierte Sachdarstellung und die Beschaffung oder Bezeichnung von Beweismitteln für die Richtigkeit seiner Darstellung anzutreten hat. Fehlt es daran, trifft das Verwaltungsgericht keine weitere Untersuchungspflicht; namentlich hat es nichts vorzukehren, um sich fehlende Grundlagen zu beschaffen (RB 1987 Nr. 35). 3. Die Rekurrierenden rügen, die Finanzdirektion habe ihnen im Einspracheverfahren in der Weise das rechtliche Gehör verweigert, dass sie sich zur Höhe der angeblichen Schenkung nicht hätten äussern können. – Dieser Einwand ist unbegründet. Zwar handelt es sich bei den Veranlagungen der Erbschaftssteuer vom 7. November 1996 und der Schenkungssteuer vom 25. bzw. 27. Juni 1997 um zwei verschiedene Verfahren. Der Kapitalwert der Nutzniessung – auf welche D. einerseits bzw. E. und F. andererseits zugunsten der Rekurrierenden verzichtet haben, womit diesen nach Auffassung der Rekursgegnerin eine Schenkung zugekommen ist – geht indessen aus der rechtskräftigen Erbschaftssteuer-Verfügung hervor. Selbst wenn der Vorinstanz ein Verfahrensmangel vorzuwerfen wäre, würde dieser durch das zweitinstanzliche Rekursverfahren geheilt, weil das Verwaltungsgericht mit voller Kognition entscheidet (BGE 126 II 111 E. 6; Alfred Kölz/Jürg Bosshart/Martin Röhl, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 2. A., Zürich 1999, § 20 N. 16). 4. a) Der Schenkungssteuer unterliegen gemäss § 4 Abs. 1 ESchG Zuwendungen unter Lebenden, mit denen der Empfänger aus dem Vermögen eines anderen ohne entsprechende Gegenleistung bereichert wird, sofern der Schenkende im Zeitpunkt der Zuwendung seinen Wohnsitz im Kanton Zürich hatte (§ 2 Abs. 1 lit. b ESchG) oder im Kanton gelegene Grundstücke oder Rechte an solchen übergehen (lit. c). Unter Zuwendung ist eine Handlung zu verstehen, durch die eine Person einer anderen einen Vermögensvorteil verschafft (RB 1999 Nr. 161 = ZStP 2000, 146, mit Verweisungen; vgl.

auch Emil Dietsch, Zum Schenkungsbegriff im Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, in: Das Schweizerische Steuerrecht – eine Standortbestimmung, Festschrift für Ferdinand Zuppinger, Bern 1989, S. 483). Die Zuwendung erfolgt regelmässig unmittelbar vom Schenker an den Beschenkten; daneben kommen indirekte oder mittelbare Zuwendungen vor, bei denen Dritte dazwischengeschaltet sind (vgl. RB 1989 Nr. 57). Soweit die obgenannten vier Schenkungselemente erfüllt sind, stellt ein solcher Sachverhalt gleichermassen eine steuerpflichtige Schenkung dar (Felix Richner/Walter Frei, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Zürich 1996, § 4 N. 25 und N. 133). b) Der Steueranspruch entsteht bei Vermögensübergängen aus Schenkung laut § 7 lit. c ESchG im Zeitpunkt des Vollzugs der Schenkung. Wird ein Grundstück geschenkt, ist der Eintrag im Tagebuch massgebend (Richner/Frei, § 7 N. 23). c) Zu den steuerbaren Schenkungen zählen auch die sog. gemischten Schenkungen. Das sind Rechtsgeschäfte, bei denen nur für einen Teil der Leistung ein Entgelt erbracht wird, der andere Teil jedoch willentlich ohne Entgelt zugewendet wird (BGE 118 Ia 497 = ASA 62, 437 = StR 48, 355; VGr, 3. März 1992, ZStP 1992, 129 mit Hinweisen; RB 1983 Nr. 77). Besteht zwischen den beidseitigen Leistungen ein offenkundiges Missverhältnis, so ist bei Rechtsgeschäften unter nahen Verwandten zu vermuten, der Veräusserer habe den Willen gehabt, dem Erwerber im Unterschiedsbetrag zwischen Verkehrswert und Kaufpreis eine Schenkung zukommen zu lassen (vgl. Dietsch, S. 469 f. und 480 f.). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts gilt das Missverhältnis dann als offensichtlich im eben umschriebenen Sinn, wenn der Unterschiedsbetrag zwischen Kaufpreis und Verkehrswert mindestens 25 % ausmacht (RB 1986 Nr. 71). Diese Vermutung ist widerlegbar. So sprechen beispielsweise das Fehlen von verwandtschaftlichen und das Vorliegen von arbeits- oder gesellschaftsrechtlichen Beziehungen gegen eine Schenkung. Gemischte Schenkungen kommen in der Gestalt verschiedener Vertragsformen und Leistungen vor. Häufig handelt es sich um Kaufverträge, bei denen für die Kaufsache ein objektiv zu tiefer Preis bezahlt wird oder anstelle des ganzen oder partiellen Kaufpreises eine andere Gegenleistung erbracht wird (vgl. Richner/Frei, § 4 N. 52 ff.; Markus Oehrli, Die gemischte Schenkung im Steuerrecht, Zürich 2000, S. 3 f.). d) Verzichtet ein Erbe im Rahmen der Erbteilung ganz oder teilweise auf seinen Erbanteil zugunsten eines Miterben, liegt eine (Quer-)Schenkungen vor, sofern die übrigen Elemente einer Schenkung erfüllt sind (RB 1961 Nr. 81 = ZBl 1962, 23 = ZR 61 Nr. 42, auch zum Folgenden; Richner/Frei, § 4 N. 109). Der Tatbestand der Querschenkung muss nachgewiesen werden, denn die Erbteilung dient der erbrechtlichen Auseinandersetzung und nicht der Begünstigung in Form von Schenkungen. Keine Querschenkung liegt indessen dann vor, wenn die Erben unter sich Verträge abschliessen, die vom Rechtszustand gemäss Gesetz oder Testament abweichen, wenn aus der Sicht der Parteien berechnete Zweifel über die Gültigkeit oder Tragweite der Verfügung von Todes wegen oder hinsichtlich der anzurechnenden Zuwendungen unter Lebenden bestanden haben und die getroffene Vereinbarung weder ungewöhnlich noch offenkundig gegen den Fiskus gerichtet ist (RB 1989 Nr. 56 mit Verweisungen). Verzichtet im Rahmen eines solchen Vertrags (Erbvergleich) ein Erbe oder Vermächtnisnehmer auf einen Teil oder seinen ganzen Anspruch, muss aus den Umständen regelmässig geschlossen werden, dass der Verzichtende dem Begünstigten nichts habe schenken wollen. Das wesentliche Tatbestandsmerkmal beim Erbvergleich ist die Unsicherheit der Rechtslage. Ist diese jedoch klar und schliessen die Parteien einen von der letztwilligen Verfügung abweichenden Vertrag, so ist der Besteuerung die tatsächliche Rechtslage zugrunde zu legen

(Richner/Frei, § 4 N. 111 f.). e) Dem Schenkungsbegriff von § 4 ESchG sind nach neuerer Rechtsprechung – wie dem im Zivilrecht geltenden (Art. 239 Abs. 1 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR]) – vier Elemente eigen, nämlich die Zuwendung, die Bereicherung aus dem Vermögen eines anderen, die Unentgeltlichkeit sowie der Schenkungswille (BGE 118 Ia 497; RB 1994 Nr. 62; 1992 Nr. 52; Dietsch, S. 480 f.). Durch das Merkmal des Schenkungswillens (causa donandi) unterscheidet sich die Schenkung von anderen Zuwendungen und insbesondere von der grundlosen Bereicherung. Der Zuwendende muss Wissen und Willen bezüglich der Vermögenszuwendung und der Unentgeltlichkeit haben (VGr, 24. November 1999, ZStP 2000, 146 E. 2d, mit Verweisungen). Weil die Schenkung einen Vertrag darstellt (Art. 239 ff. OR), muss nicht nur der Schenkungswille beim Schenker vorliegen, sondern überdies der Beschenkte davon Kenntnis haben. Wenn alle übrigen Elemente einer steuerpflichtigen Schenkung (Zuwendung, Bereicherung, Unentgeltlichkeit) erfüllt und die Beziehungen zwischen den beteiligten Personen genügend nah sind, darf der Schenkungswille vermutet werden (RB 1992 Nr. 52, 1990 Nr. 55, mit Hinweisen; Dietsch, S. 487). Insbesondere bei Verwandtschaft oder Freundschaft zwischen den Parteien, bei hohem Alter, schlechter Gesundheit oder guten Vermögensverhältnissen des Zuwendenden sowie bei Bedürftigkeit des Empfängers spricht eine natürliche Vermutung für den Schenkungswillen (Richner/Frei, § 4 N. 87). Ist der Schenkungswille aufgrund solcher Umstände zu vermuten, obliegt es dem Beschenkten, Gründe für dessen Fehlen darzutun (RB 1992 Nr. 52; vgl. Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 111). 5. a) Zunächst stellt sich die Frage, ob die im Rahmen der Erbteilungsverträge vom 29. Dezember 1993, 11. Mai, 22. Juni und

### **E. 13**

Juli 1994 vorgenommene Zuweisung der Grundstücke Kat.Nrn. 2 und 1 in das unbeschwerte Alleineigentum von G. bzw. von Kat.Nr. 3 in das Alleineigentum von F. eine Schenkung an diese Erben darstelle. Ebenfalls zu prüfen ist, ob die Witwe mit Bezug auf die Parzellen Kat.Nrn. 2 und 1 zunächst eine Schenkung an E. und F. vorgenommen habe, welche ihrerseits G. bedacht hätten (vgl. Ziff. I.A.). Vorauszuschicken ist, dass die (massgebende) letzte Vereinbarung vom 13. Juli 1994 in den Akten der Finanzdirektion fehlt und im Einspracheentscheid denn auch nicht erwähnt wird; dieses Aktenstück haben die Rekurrierenden erst als Beilage zur Rekurschrift ins Recht gelegt. Im Einspracheverfahren hatte der Direktion lediglich eine nicht näher kommentierte, weder datierte noch unterschriebene "Aufstellung über die den gesetzlichen Erben ausgerichteten Nachlasswerte bzw. Barauszahlungen" vorgelegen. Mit den aufgeführten Teilungsvereinbarungen hat die Witwe zwar einerseits auf die ihr testamentarisch zustehenden Legate und die Nutzniessung am Nachlass verzichtet, andererseits aber eine Erbquote von 36 / 96 erhalten. Ob in dieser Vereinbarung – objektiv – eine gemischte Schenkung zu erblicken ist, hängt nach dem Gesagten davon ab, ob zwischen dem Wert der beiden Leistungen ein augenfälliges Missverhältnis besteht. Nach Feststellung der Finanzdirektion betrug der Kapitalwert der Nutzniessung zugunsten der Witwe Fr. 133'667.-; nach Abzug der aus dem nutzniessungsbelasteten Erbteil zu entrichtenden Erbschaftssteuer von Fr. 28'500.- verblieb ein Restbetrag von Fr. 105'166.-. Diesem steht ein von den Erben auf Fr. 94'950.- bezifferter vertraglicher Erbanspruch der Witwe gegenüber. Beim Vergleich dieser Werte gilt es zu beachten, dass die Finanzdirektion entgegen den Rekurrierenden nicht auf die Schätzung von K. abgestellt, sondern gestützt auf eigene Ermittlungen für die in der Kernzone K2 gelegenen Grundstücke deutlich höhere Werte angenommen hat. Schon in der

Erbschaftssteuerbefreiung ist die Direktion in dieser Weise vorgegangen. Einzig mit Bezug auf das Kulturland Kat.Nr. 3 hat sie die private Schätzung von Fr. 3'500.- akzeptiert. Hingegen hat sie die von der Witwe übernommene Einfamilienhausliegenschaft P-strasse (Kat.Nr. 4) nicht mit Fr. 45'000.-, sondern mit Fr. 54'500.- gewichtet. Für das Grundstück Kat.Nr. 1 hat die Direktion anstelle des vom Gutachter angenommenen Werts von Fr. 1'500.- einen solchen von Fr. 4'500.- festgesetzt. Besonders ausgeprägt ist die Abweichung mit Bezug auf die bislang landwirtschaftlich genutzte Liegenschaft Kat.Nr. 2, deren Verkehrswert der Sachverständige auf Fr. 32'500.-, die Direktion hingegen auf Fr. 71'000.- veranschlagt hat. Tatsächlich erscheinen die Zweifel der Vorinstanz an der Bewertung durch den privaten Experten berechtigt. Mit Bezug auf das – wegen seiner geringen Fläche von 400 m<sup>2</sup> und der Form eines langgezogenen Rechtecks aufgrund der Kernzonenvorschriften kaum selbständig überbaubare – Grundstück Kat.Nr. 1 erscheint eine Bewertung schwierig. Weil die angrenzenden Parzellen allesamt überbaut sind, drängt sich die Vereinigung dieser Fläche mit einem Nachbargrundstück nicht unbedingt auf. Ebenso wenig fällt in der Kernzone eine Ausnutzungsübertragung in Betracht. Trotz dieser ungünstigen Verhältnisse erscheint der vom Schätzer angenommene Verkehrswert von Fr. 1'500.- als zu tief; wegen der bescheidenen Grundstücksgrösse fällt dieser Wert bei einer Gesamtwürdigung der gegenseitigen Leistungen allerdings wenig ins Gewicht. Viel stärker wirkt sich der für Kat.Nr. 2 auf Fr. 32'500.- geschätzte Verkehrswert aus. Nach allgemeiner Erfahrung des Verwaltungsgerichts erscheint diese Bewertung als überaus zurückhaltend. Weil es sich bei dem im Jahr 1890 erstellten Wohnhaus möglicherweise – zumindest wirtschaftlich – um ein Abbruchobjekt handelt und für die Mehrzahl der Ökonomiegebäude auf dem Grundstück längerfristig kaum noch ein Verwendungszweck besteht, rechtfertigt es sich mit der Finanzdirektion, dem reinen Baulandwert besondere Beachtung zu schenken. Im Rahmen einer Neuüberbauung des Grundstücks gilt es allerdings zu beachten, dass für den Weiler T. vergleichsweise einschränkende Kernzonenvorschriften bestehen, welche sich preismindernd auswirken. Erfahrungsgemäss erfordert die bauliche Entwicklung von Aussenwachen regelmässig zusätzliche, von den Grundeigentümern zu finanzierende Erschliessungsanlagen, was – insbesondere wenn ein Quartierplan erforderlich ist – Neubauten oft jahrelang verhindert und den Landwert entsprechend verringert. Hinzu kommt, dass vor einer Neuüberbauung der Abbruch namhafte Kosten verursacht und eine weitere Verzögerung der Bauarbeiten eintritt. Nach Auffassung der Erben, die für die Teilung des Nachlasses eine rechtskundige Vertreterin sowie einen Liegenschaftenschätzer beigezogen haben, führt die dargelegte Abfindung der Witwe nicht zu einer Bevorzugung der Geschwister. Jedenfalls liegt der Unterschied zwischen dem Kapitalwert der Nutzniessung und dem an dessen Stelle vereinbarten Eigentumsübergang nach den vorliegenden Akten mit grosser Wahrscheinlichkeit unter der von der Rechtsprechung festgelegten Schwelle von 25 % für eine gemischte Schenkung (vgl. E. 4c). Anzumerken ist, dass sich die zurückhaltende Bewertung des Schätzers kaum einseitig zulasten der Witwe ausgewirkt hat; denn auch das von ihr übernommene Wohnhaus P-strasse dürfte aufgrund der Akten einen deutlich höheren Verkehrswert als Fr. 45'000.- aufweisen. Der Umstand, dass die Geschwister die Erbschaftssteuerbefreiung vom 7. November 1996 akzeptiert haben, lässt sich entgegen der Vorinstanz nicht als Zustimmung zu den vorstehend erwähnten, amtlich ermittelten Werten deuten; denn die Unterlassung einer Einsprache gegen jene Verfügung kann auf mannigfaltigen Gründen beruhen. Im Übrigen wäre es den Rekurrierenden unbenommen, eine im Erbschaftssteuerverfahren akzeptierte Bewertung von Nachlassaktiven in einem nachfolgenden Schenkungssteuerverfahren in

Frage zu stellen. Eine nähere Untersuchung der Gleichwertigkeit der aufgrund der Teilungsvereinbarungen vereinbarten Zuweisungen – die auch wegen der naturgemäss grossen Bandbreite von Liegenschaftsschätzungen schwer fällt – erübrigt sich indessen aus prozessualen Gründen. Denn im Licht der nachfolgenden Ausführungen fehlt es schon aus subjektiven Gründen am Tatbestand von Schenkungen, und zwar sowohl im Verhältnis zwischen der Witwe und den Geschwistern als auch unter diesen. b) Die Rekurrierenden bestreiten, dass die Witwe im Rahmen der Erbteilung je einen Schenkungswillen kundgetan habe. Vielmehr sei "jeder Erbenstamm ... darauf bedacht [gewesen], seinen ihm zustehenden Anteil am Nachlassvermögen zu erhalten". Die von ihrem Bruder beratene Witwe sei interessiert gewesen, anstelle des im Testament vorgesehenen Kulturlandgrundstücks Kat.Nr. 5 mit einer Fläche von 8'500 m<sup>2</sup> die Kulturlandparzelle Kat.Nr. 6 mit 21'000 m<sup>2</sup> zugeteilt zu erhalten. Dadurch habe sich der Bruder die Vergrösserung seines eigenen Landwirtschaftsbetriebs sichern wollen. Dank diesem Abtausch habe die Witwe einen Mehrwert von Fr. 10'628.- erhalten, was der Rekursgegner übersehen habe. Die Witwe sei vom Testament "wenig begeistert" gewesen und habe dessen Anfechtung wegen einer Pflichtteilsverletzung in Betracht gezogen. Zur Vermeidung eines Rechtsstreits hätten die Beteiligten daher nach einer einvernehmlichen und klaren Lösung gesucht. Im Übrigen seien die gesetzlichen Erben der Witwe bestrebt gewesen, dass diese rasch Eigentum an vererbaren Nachlasswerten erlangt habe. Angesichts der dargelegten Interessenlage fehle es offensichtlich an einer Schenkungsabsicht. Die Finanzdirektion hat sich bei der Prüfung des Schenkungswillens vorab auf die – wie eben festgestellt aller Wahrscheinlichkeit nach unzutreffende – Auffassung gestützt, dass die Witwe mit der Teilungsvereinbarung einen namhaften Verzicht geleistet habe. In persönlicher Hinsicht weist die Vorinstanz auf das hohe Alter der Witwe, deren günstige wirtschaftliche Verhältnisse sowie auf deren Kinderlosigkeit hin. Mit der Feststellung, dass die Witwe "neben der Nutzniessung auch Legate aus dem Nachlass ihres Mannes" erhalten habe, nimmt die Finanzdirektion Bezug auf das Testament, verkennt indessen, dass dieses durch die Erben mit den Teilungsvereinbarungen, insbesondere mit jener vom 13. Juli 1994, grundlegend geändert worden ist. Nach den einleuchtenden Vorbringen der Rekurrierenden lag die vom Erblasser verfügte Nutzniessung weder im Interesse der Witwe noch der Geschwister. Jene war bestrebt, aus der Erbengemeinschaft auszuschneiden und möglichst bald über Eigentumswerte zu verfügen, die nach ihrem Ableben an die eigenen gesetzlichen Erben fallen würden. Die Geschwister trachteten danach, eine Nutzniessung von ungewisser Dauer im Hinblick auf die Versilberung des Grundeigentums abzulösen. Für die Annahme der Vorinstanz, dass die Witwe die Geschwister habe begünstigen wollen, fehlen jegliche Anhaltspunkte. Weil das Testament aus ihrer Sicht eher ungünstig ausgefallen war und sie in der Erbteilung durch ihren Bruder beraten wurde, erscheint ein Verzicht zugunsten der übrigen Erben vielmehr als unwahrscheinlich. Wie sich die Umgestaltung des Testaments für die Witwe und die übrigen Erben finanziell letztlich ausgewirkt hat, ist im Lauf der bisherigen Untersuchung ungeklärt geblieben und hätte sich wegen des schätzungsimmanenten Bewertungsspielraums (vgl. dazu VGr, 19. Dezember 1995, StE 1996 B 25.4 Nr. 2 E. 5b = ZStP 1996, 199 E. 5b) ohnehin nur näherungsweise bestimmen lassen. Die durch einen gemeinsamen Vertreter begleitete, in mehreren Etappen vollzogene Teilung und der Beizug eines auf die Bewertung von landwirtschaftlichen Grundstücken spezialisierten Schätzers sprechen jedoch ebenfalls dafür, dass die Beteiligten eine "gleichwertige" Lösung angestrebt haben. Aus dem Gesagten ergibt sich, dass der Verzicht der Witwe auf die Nutzniessung im Rahmen einer vertraglich vereinbarten Änderung der

testamentarischen Regelung erfolgt ist. Weil die Parteien hierbei auf die allseitige Wahrung ihrer Interessen bedacht waren und dieses Ziel im Rahmen ihrer Kenntnisse auch erreicht haben, fehlt es am Schenkungswillen und damit an einer Schenkung. Die Rekurse sind demnach gutzuheissen und die angefochtenen Verfügungen aufzuheben. 6. Laut § 44 Abs. 2 ESchG können dem obsiegenden Rekurrierenden die Kosten ganz oder teilweise auferlegt werden, wenn er schuldhaft durch Verletzung von Verfahrenspflichten oder verspätete Geltendmachung von Verfahrensrechten dazu beigetragen hat, dass im früheren Verfahren zu seinen Ungunsten entschieden worden ist. Vorliegend müssen sich die – rechtskundig vertretenen – Rekurrierenden den Vorwurf gefallen lassen, dass sie die massgebende Teilungsvereinbarung vom 13. Juli 1994 erst vor Verwaltungsgericht ins Recht gelegt haben. Wenn sie die Finanzdirektion schon im Veranlagungsverfahren über den vollständigen Sachverhalt ins Bild gesetzt hätten, wäre ein aufwendiges Rekursverfahren entbehrlich gewesen. Dementsprechend werden sie anteilmässig kostenpflichtig (Kölz/Bosshart/Röhl, § 13 N. 20 f.) und steht ihnen keine Parteientschädigung zu (§ 43 Abs. 4 ESchG in Verbindung mit § 152 StG und § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959; Kölz/Bosshart/Röhl, § 17 N. 33). Mangels eines besonderen Aufwands im Verfahren vor Verwaltungsgericht hat auch der Rekursgegner keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung.

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