

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2004.00009 vom 18. August 2004**

ZH Verwaltungsgericht, 2004-08-18, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SR.2004.00009](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2004.00009)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2004.00009 du 18 août 2004

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2004.00009 del 18 agosto 2004

## **Regeste**

Erbschaftssteuer | Auslegung des Stiefkindbegriffs im ESchG Die Begründung eines Stiefkindverhältnisses zum Ehegatten des leiblichen Elternteils setzt ein rechtliches Kindsverhältnis im Sinn von Art. 252 ff. ZGB zwischen dem Kind und dem leiblichen Elternteil voraus, wohingegen die rein biologische Abstammung nicht genügt. Da zwischen der Pflichtigen als ausserehelichem Kind und ihrem Vater lediglich eine altrechtliche Zahlvaterschaft ohne Standesfolge bestand, welche kein rechtliches Kindsverhältnis begründete, und es aufgrund des Alters der Pflichtigen bei Inkrafttreten des neuen Kindsrechts nicht möglich war, die Zahlvaterschaft in ein neurechtliches Kindsverhältnis umzuwandeln, kann sie nicht als Stiefkind der Ehefrau ihres Vaters (Erblasserin) betrachtet werden und finden die entsprechenden Vorzugsbestimmungen des ESchG keine Anwendung. Abweisung des Rekurses.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Abteilung/2. Kammer Weiterzug: Das Bundesgericht hat eine staatsrechtliche Beschwerde gegen diesen Entscheid am 07.01.2005 abgewiesen. Rechtsgebiet: Steuerrecht Betreff: Erbschaftssteuer Auslegung des Stiefkindbegriffs im ESchG Die Begründung eines Stiefkindverhältnisses zum Ehegatten des leiblichen Elternteils setzt ein rechtliches Kindsverhältnis im Sinn von Art. 252 ff. ZGB zwischen dem Kind und dem leiblichen Elternteil voraus, wohingegen die rein biologische Abstammung nicht genügt. Da zwischen der Pflichtigen als ausserehelichem Kind und ihrem Vater lediglich eine altrechtliche Zahlvaterschaft ohne Standesfolge bestand, welche kein rechtliches Kindsverhältnis begründete, und es aufgrund des Alters der Pflichtigen bei Inkrafttreten des neuen Kindsrechts nicht möglich war, die Zahlvaterschaft in ein neurechtliches Kindsverhältnis umzuwandeln, kann sie nicht als Stiefkind der Ehefrau ihres Vaters (Erblasserin) betrachtet werden und finden die entsprechenden Vorzugsbestimmungen des ESchG keine Anwendung. Abweisung des Rekurses. Stichworte: AUSLEGUNG AUSSEREHELICH BEGRIFF BIOLOGISCHE ABSTAMMUNG BLUTSVERWANDTSCHAFT ERBLASSER/-IN ERBSCHAFTSSTEUER FISKALISCHE PRIVILEGIERUNG KINDESRECHT KINDESVERHÄLTNIS SCHWÄGERSCHAFT STANDESFOLGE STEUERBEMESSUNG STIEFKIND/-ER ÜBERGANGSRECHT VERWANDTSCHAFT ZAHLVATERSCHAFT ZIVILRECHTLICHE BEGRIFFE Rechtsnormen: § 21 Abs. I lit. d ESchG § 23 Abs. I lit. b ESchG Art. 20 ZGB Art. 21 ZGB Art. 252 ZGB Publikationen: RB 2004 Nr. 112 S. 214 Gewichtung: (1 von hoher / 5 von geringer Bedeutung) Gewichtung: 3 I. Am 5. März 2001 starb C, geboren 1921, wohnhaft gewesen in X. Ihr vorverstorbenen Ehemann, D, ist Vater des ausserehelichen Kindes A, geboren 1961, wobei

zwischen Vater und Tochter eine Zahlvaterschaft nach altem Recht bestand. Mit Einschätzungs- und Einspracheentscheid vom 13. März 2003 bzw. 2. Juni 2004 auferlegte die Finanzdirektion des Kantons Zürich (Abteilung Erbschafts- und Schenkungssteuer des kantonalen Steueramts) der als Alleinerbin eingesetzten A eine Erbschaftssteuer von Fr. --. II. Hiergegen erhob die Pflichtige am 11. Juni 2004 Rekurs an das Verwaltungsgericht mit dem Antrag, den vorinstanzlichen Entscheid aufzuheben und die Erbschaftssteuer auf Fr. -- herabzusetzen, da sie als Stiefkind der Erblasserin nach § 23 Abs. 1 lit. b des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes vom 28. September 1986 (ESchG) zu besteuern sei und zudem Anspruch auf den Freibetrag von Fr. 15'000.- nach § 21 Abs. 1 lit. d ESchG habe. Gleichzeitig verlangte sie eine Parteientschädigung. Die Finanzdirektion schloss auf Abweisung des Rekurses. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. Gemäss § 3 Abs. 1 ESchG unterliegen der Erbschaftssteuer alle Vermögensübergänge kraft gesetzlichen Erbrechts oder aufgrund einer Verfügung von Todes wegen. Der Steuersatz bemisst sich aufgrund eines progressiv ausgestalteten Grundtarifs (§ 22 ESchG) und einem Zuschlag, dessen Höhe sich nach dem verwandtschaftlichen Verhältnis zwischen Erblasser und Erbe richtet (§ 23 ESchG). Stiefkinder schulden von der nach § 22 Abs. 1 ESchG berechneten Steuer den doppelten Betrag (§ 23 Abs. 1 lit. b ESchG) und können von den steuerbaren Vermögensübergängen Fr. 15'000.- abziehen (§ 21 Abs. 1 lit. d ESchG).

### **E. 2.1**

Nachdem die Pflichtige sowohl die Ermittlung des steuerbaren Nachlasses als auch dessen Besteuerung zu 94.58% im Kanton Zürich ausdrücklich anerkannt hat, ist vorliegend einzig umstritten, ob sie als Stiefkind der Erblasserin im Sinn von § 21 Abs. 1 lit. d und § 23 Abs. 1 lit. b ESchG zu betrachten ist und die entsprechenden Vorzugsbestimmungen Anwendung finden. Die Vorinstanz stellt sich auf den Standpunkt, der zivilrechtliche Begriff des Kinds sei auch für das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz massgebend. Ob eine Person als Kind des Erblassers zu betrachten sei, hänge einzig vom rechtlichen Verwandtschaftsverhältnis ab, was ein rechtliches Kindsverhältnis im Sinn von Art. 252 ff. des Zivilgesetzbuchs (ZGB) voraussetze, wohingegen die biologische Abstammung allein nicht genüge. Es bestehe kein sachlicher Grund, beim Stiefkind von einem anderen Kindsbegriff auszugehen. Zwar stelle das Stiefkindverhältnis eine besondere Art der Schwägerschaft dar, indessen handle es sich dabei um ein zivilrechtliches Verwandtschaftsverhältnis. Die Gewährung des privilegierten Steuersatzes für Stiefkinder sei eine rein fiskalische Wohltat, welche keinesfalls als zwingend erscheine, sodass es richtig sei, diese Ausnahmebestimmung eng auszulegen und auf die rechtlichen Stiefkindverhältnisse zu beschränken. Da die Beziehung zwischen der ausserehelich gezeugten Pflichtigen und dem vorverstorbenen Ehemann der Erblasserin nicht auf einem rechtlichen Verwandtschaftsverhältnis beruhe, könne die Pflichtige nicht als Stiefkind im Sinn des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes gelten.

### **E. 2.2**

Demgegenüber bringt die Pflichtige vor, aufgrund des zur Zeit ihrer Geburt im Jahr 1961 geltenden Rechts habe zwischen ihr und ihrem leiblichen Vater lediglich eine Zahlvaterschaft ohne Anerkennung mit Standesfolgen bestanden, wobei das Kindsverhältnis nach Inkrafttreten des neuen Kindsrechts im Jahr 1978 nicht mehr dem neuen Recht habe unterstellt werden können, da sie zu jenem Zeitpunkt das zehnte Altersjahr bereits erreicht habe. Indem sich die Vorinstanz bei der Auslegung des Begriffs "Stiefkind" auf das zivilrechtliche Kindsverhältnis nach Art. 252 ff. ZGB beziehe, übersehe sie, dass der

Begriff des Stiefkinds dort gar nicht enthalten sei. Ausserdem gehe es bei der Umschreibung dieses Begriffs nicht um das Kindsverhältnis selbst, sondern um eine tatsächliche Beziehung zwischen einem Ehegatten und dem Kind des anderen Ehegatten. In Art. 21 ZGB werde nicht die Verwandtschaft, sondern die Schwägerschaft umschrieben. Die Beziehung von Stiefeltern und Stiefkindern sei eine besondere Art der Schwägerschaft, bei welcher es sich lediglich um eine tatsächliche und nicht um eine verwandtschaftliche Beziehung handle. Die Schwägerschaft beziehe sich immer auf Personen, die in gerader Linie mit dem anderen Ehegatten blutsverwandt seien, wobei es keine Rolle spiele, ob jene Blutsverwandtschaft ehelich oder ausserehelich sei. Massgebend sei allein das Vorhandensein einer tatsächlichen Verwandtschaft, welche entgegen der Ansicht der Vorinstanz keines Kindsverhältnisses im formellen Sinn bedürfe, sondern nur eine tatsächliche Abstammung durch die Zeugung erfordere.

### **E. 2.3.1**

Wenn der Gesetzgeber in einer Steuerrechtsnorm zivilrechtliche Begriffe verwendet, ist deren zivilrechtliche Bedeutung grundsätzlich auch für das Steuerrecht massgebend. So ist beispielsweise der im Erbschaftssteuerrecht verwendete Begriff der "Nachkommen" mit demjenigen im Zivilrecht identisch. Allerdings bedeutet dies nicht, dass sämtliche zivilrechtlichen Begriffe im Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz auch im zivilrechtlichen Sinn zu verstehen seien; vielmehr ist die Bedeutung eines solchen Begriffs im Einzelfall durch Auslegung zu ermitteln. Allgemein gilt, dass auch dem Zivilrecht entnommene Begriffe aus dem steuerrechtlichen Bedeutungszusammenhang heraus verstanden werden müssen (RB 1982 Nr. 64; Felix Richner/Walter Frei, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Zürich 1996, § 1 N. 165 ff., § 23 N. 6).

### **E. 2.3.2**

Der Begriff des "Stiefkinds" wird weder in zivilrechtlichen Gesetzen noch im Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz definiert. Unbestritten ist jedoch, dass es sich beim Stiefkindverhältnis um eine besondere Art der Schwägerschaft handelt. Die Begründung dieses Verhältnisses setzt zweierlei voraus: einerseits das Bestehen einer Gemeinschaft eines Elternteils mit seinem Kind, andererseits die Eingehung einer Ehe dieses Elternteils mit einer Drittperson. Die Beziehungen zwischen Elternteil und Kind sowie zwischen Ehegatte und Kind sind strikt auseinander zu halten. Für die Beurteilung der Frage, ob die Voraussetzungen für die Begründung eines Stiefkindverhältnisses zu einem ausserehelichen Kind des Ehegatten erfüllt sind, ist folglich insbesondere massgebend, inwiefern eine Gemeinschaft zwischen dem Kind und dem leiblichen Elternteil besteht (vgl. Ruth Speiser, Die Rechtsverhältnisse der Stiefeltern und Stiefkinder nach schweizerischem Recht, ZSR 46/1927, 83 ff.). Wie die Vorinstanz zutreffend festgestellt hat, ist der zivilrechtliche Begriff des "Kindes" auch für das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz massgebend. Es sind keine sachlichen Gründe für eine abweichende Auslegung dieses Begriffs ersichtlich. Entscheidend für die Frage, ob jemand rechtlich als Kind einer anderen Person zu gelten hat, ist das Bestehen eines formellen Kindsverhältnisses zu dieser Person im Sinn von Art. 252 ff. ZGB, welches zum Vater durch Ehe mit der Mutter, Adoption, Anerkennung oder richterliches Urteil entstehen kann. Das Kindsverhältnis bezeichnet die rechtliche Beziehung zwischen den Eltern und dem Kind und ist von der biologischen Tatsache der Abstammung zu unterscheiden. Ein entsprechendes Verhältnis ist Grundlage für alle rechtlichen Wirkungen der Eltern-Kind-Beziehung und begründet die Verwandtschaft und Schwägerschaft im Sinn von Art. 20 f. ZGB. Folgerichtig setzt auch – bereits

begriffsnotwendig – die Begründung eines Stiefkindverhältnisses ein Kindsverhältnis zum leiblichen Elternteil voraus. Anders zu entscheiden würde, wie die Vorinstanz richtig ausgeführt hat, zu einer nicht gerechtfertigten Besserstellung des Stiefkindes gegenüber einem "normalen" Kind führen, erfordert doch auch die steuerliche Privilegierung von direkten Nachkommen eines Erblassers gemäss § 11 ESchG ein rechtliches Kinds- bzw. Verwandtschaftsverhältnis, da – wie schon erwähnt – der Begriff der "Nachkommen" im Erbschaftssteuerrecht identisch ist mit demjenigen im Zivilrecht, wo die Erbberechtigung eines Kindes nur bei Vorliegen eines Kindsverhältnisses zum Erblasser im Sinn von Art. 252 ff. ZGB gegeben ist (Ingeborg Schwenzer in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Zivilgesetzbuch I, 2. A., Basel etc. 2002, Art. 252 N. 2 f.; Cyril Hegnauer, Grundriss des Kindesrechts und des übrigen Verwandtschaftsrechts, 5. A., Bern 1999, § 2 N. 2.02 und 2.10; Peter Tuor/Bernhard Schnyder/Jörg Schmid, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, 11. A., Zürich 1995, S. 443).

### **E. 2.3.3**

Eigenen Angaben der 1961 ausserehelich geborenen Pflichtigen zufolge bestand zwischen ihr und ihrem leiblichen Vater lediglich eine altrechtliche Zahlvaterschaft. Für das alte Kindsrecht (bis 1. Januar 1978) war die Unterscheidung des ehelichen und des ausserehelichen Kindsverhältnisses zentral, wobei das Verhältnis zum Vater unterteilt wurde in die Vaterschaft mit Standesfolge und die blossе Zahlvaterschaft. Durch Ehebruch gezeugte Kinder konnten nicht mit Standesfolge anerkannt werden, sodass ihnen nur die Zahlvaterschaft blieb. Diese war von bloss unterhaltsmässiger Natur und erschöpfte sich in der Verpflichtung des Erzeugers zu Vermögensleistungen, ohne zwischen ihm und dem Kind eine familiäre Bindung zu schaffen. Insbesondere liess sie weder ein Verwandtschaftsverhältnis noch ein rechtliches Kindsverhältnis entstehen und versagte dem Kind eine Erbberechtigung als Nachkomme. Bereits unter der Herrschaft des alten Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes vom 26. April 1936 musste ein solches aussereheliches Kind, welches seinem Vater im Stand nicht folgte, in die Gruppe der Nichtverwandten eingereiht werden. Erst mit der Revision des Kindsrechts per 1. Januar 1978 ergab sich die Möglichkeit, eine Zahlvaterschaft in ein (neurechtliches) Kindsverhältnis umzuwandeln. Voraussetzung hierfür war allerdings gemäss Art. 13a Abs. 1 SchlT ZGB, dass das Kind beim Inkrafttreten des neuen Rechts das zehnte Altersjahr noch nicht vollendet hatte. Soweit eine altrechtliche Zahlvaterschaft dem neuen Recht nicht unterstellt wurde, blieb sie von der Revision des Kindsrechts unberührt und begründete weiterhin kein rechtliches Kindsverhältnis zwischen dem Vater und dem Kind (vgl. BGE 124 III 1 E. 2 = Pra 87 [1998] Nr. 137; Peter Breitschmid in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Zivilgesetzbuch II, 2. A., Basel etc. 2003, Art. 12 SchlT N. 1 f.; Thomas Koller in: BSK ZGB I, Art. 328/329 N. 7; Philipp Schneider, Das zürcherische Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, Zürich 1939, S. 214). Da die Pflichtige 1961 geboren ist und somit bei Inkrafttreten des revidierten Kindsrechts das zehnte Altersjahr bereits vollendet hatte, stand ihr die übergangsrechtliche Möglichkeit der Unterstellung der altrechtlichen Zahlvaterschaft unter das neue Kindsrecht gar nicht zur Verfügung. Dass dies von der Pflichtigen als stossend empfunden wird, ist durchaus nachvollziehbar, ändert jedoch nichts an der Tatsache, dass in der Folge wiederum kein rechtliches Kindsverhältnis zu ihrem leiblichen Vater entstehen konnte, sondern die Beziehung zu ihm auf die natürliche Abstammung beschränkt blieb. Entsprechend vermochte diese auch kein Stiefkindverhältnis zur Ehefrau des Vaters zu begründen. Diesfalls aber kann die Pflichtige nicht als "Stiefkind" der Erblasserin im Sinn von § 23

Abs. 1 lit. b bzw. § 21 Abs. 1 lit. d ESchG betrachtet werden.

#### **E. 2.4**

Dieses Ergebnis vermögen auch die übrigen Ausführungen der Pflichtigen nicht zu erschüttern. Wenn sie geltend macht, die Schwägerschaft beziehe sich immer auf Personen, die in gerader Linie mit dem anderen Ehegatten blutsverwandt seien, wobei es keine Rolle spiele, ob die Blutsverwandtschaft ehelich oder ausserehelich sei, verkennt sie, dass erst die durch das Kindsverhältnis vermittelte rechtliche Verwandtschaft zwischen dem Elternteil und dem Kind auch die Schwägerschaft im Sinn von Art. 21 Abs. 1 ZGB begründet. Dabei ist in diesem Zusammenhang nicht relevant, ob das Schwägerschaftsverhältnis als solches eine rein tatsächliche oder eine verwandtschaftliche Beziehung darstellt (vgl. Cyril Hegnauer, Berner Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Band II: Das Familienrecht, 2. Abteilung: Die Verwandtschaft, 1. Teilband: Die Entstehung des Kindsverhältnisses, 4. A., Bern 1984, Art. 252 N. 28 ff.). Der von Ernst Götz noch unter der Herrschaft des alten Kindsrechts vertretene Ansicht, das Ehehindernis der Schwägerschaft beziehe sich sowohl auf die Stiefelternschaft zu ehelichen wie auch ausserehelichen Kindern des Ehegatten, ist entgegen zu halten, dass diesem Eheverbot eine spezifische Schutzfunktion zukommt, indem dadurch die Gefährdung des Familienfriedens ausgeschlossen werden soll, sodass es dort angebracht erscheint, allein auf die biologische Abstammung abzustellen. Hingegen verfolgen § 23 Abs. 1 lit. b und § 21 Abs. 1 lit. d ESchG einzig den Zweck einer fiskalischen Privilegierung der Stiefkinder, ohne diese Vorzugsbehandlung auch in den übrigen Schwägerschaftsverhältnissen zu gewähren, weshalb sich bereits aus diesem Grund eine restriktive Auslegung des Stiefkindbegriffs rechtfertigt. Schliesslich lässt sich aus der von der Pflichtigen zitierten Weisung des Regierungsrats und dem von ihr angeführten Verwaltungsgerichtsentscheid (RB 1997 Nr. 58) nichts zu ihren Gunsten ableiten. Letzterer spricht vielmehr für eine enge Auslegung dieses Begriffs, indem aufgezeigt wird, das Steuerrecht gewähre Stiefkindern und Stiefeltern mildere Steuersätze, obschon das Erbrecht die entsprechenden Beziehungen nicht privilegiere, daher solle nur das engste Stiefverwandtschaftsverhältnis eine Vorzugsstellung einnehmen. Demzufolge ist der Rekurs abzuweisen.

#### **E. 3**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Rekurrentin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG] in Verbindung mit § 43 Abs. 4 ESchG) und steht dieser keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 43 Abs. 4 ESchG und § 152 StG). Demgemäss entscheidet die Kammer : 1. Der Rekurs wird abgewiesen. 2. Die Gerichtsgebühr wird festgesetzt auf Fr. 15'000.--; die übrigen Kosten betragen: Fr. 60.-- Zustellungskosten, Fr. 15'060.-- Total der Kosten. 3. Die Gerichtskosten werden der Rekurrentin auferlegt. 4. Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen. 5. ...

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