

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2008.00011 vom 18. März 2009

ZH Verwaltungsgericht, 2009-03-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2008.00011

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2008.00011 du 18 mars 2009

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2008.00011 del 18 marzo 2009

Regeste

Erbschaftssteuer | Rekurslegitimation/Massgeblichkeit eines Vergleichs bei der Veranlagung der Erbschaftssteuer Aufgrund des allen Erben einer Steuerschuld gemeinsamen Steuerobjekts muss eine Verfahrenshandlung zwangsläufig auch Wirkung für die nicht handelnden beziehungsweise säumigen Erben zeitigen, deren Vertretung folglich vermutet wird. Die Rekurrierenden Nr. I sind demnach zum Rekurs gegen die ganze Erbschaftssteuer legitimiert (E. 1.2). Angesichts der streitigen Rechtslage besteht die Möglichkeit, dass die Rekurrierende Nr. II für die Erbschaftssteuer solidarisch haftbar wird, weshalb sie ebenfalls zum Rekurs zugelassen wird (E. 1.3). Ein Vergleich der Erben unter sich oder mit Dritten wird erbschaftssteuerrechtlich grundsätzlich berücksichtigt, wenn durch diesen ernsthafte Zweifel an der erbrechtlichen Lage beseitigt werden und wenn sich die getroffene Vereinbarung nicht offensichtlich gegen den Fiskus richtet. Im vorliegenden Fall war die vom Erblasser begünstigte Person, bzw. deren Nachkommen nicht an dem zwischen den übrigen Erben abgeschlossenen Vergleich beteiligt gewesen, weshalb dieser Vergleich für sie keine Rechtswirkung entfaltet. Mangels Ungültigkeitsklage gilt ihr (bzw. ihren Nachkommen) gegenüber das letzte (offensichtlich formungültige) Testament des Erblassers (E. 2.2). Rückweisung.

Erwägungen

E. 2

C ,

E. 2.1

Nach § 3 Abs. 1 ESchG unterliegen der Erbschaftssteuer alle Vermögensübergänge kraft gesetzlichen Erbrechts oder aufgrund einer Verfügung von Todes wegen. Als übergehende Vermögensrechte steuerbar sind gemäss § 6 ESchG insbesondere die Rechte aus Eigentum, beschränkte dingliche Rechte, Forderungen, Nutzniessungen, Rechte auf Renten und andere periodische Leistungen. Der Steueranspruch entsteht laut § 7 lit. a ESchG im Zeitpunkt der Eröffnung des Erbgangs.

E. 2.2

Ob und inwieweit kraft erbrechtlicher Rechtsnachfolge ein Vermögensübergang eintritt, der gemäss § 3 Abs. 1 ESchG für die Steuerbemessung bestimmend ist, beurteilt sich nach dem im Zeitpunkt der Eröffnung des Erbgangs bestehenden Rechtszustand, wie er für den betreffenden Erbgang durch Gesetz oder Verfügung von Todes wegen geschaffen worden ist (RB ORK 1959 Nr. 80 = ZBl 61/1960, S. 139 = ZR 59 Nr. 152; RB 1966 Nr. 64). Ein Vergleich der Erben unter sich oder mit Dritten wird erbschaftssteuerrechtlich grundsätzlich berücksichtigt, wenn durch diesen ernsthafte Zweifel an der erbrechtlichen Lage beseitigt

werden und wenn sich die getroffene Vereinbarung nicht offensichtlich gegen den Fiskus richtet (RB 1989 Nr. 56; BGE 105 Ia 54 E. 3a; BGr, 17. Juni 2008, 2C_56/2008, E. 2.5, www.bger.ch). In Anwendung dieser Rechtsprechung ist die Finanzdirektion des Kantons Zürich davon ausgegangen, dass aufgrund der zwischen dem Verein H und der Stadt Zürich geschlossenen Vereinbarung, in welcher Letztere die Ungültigkeit der Testamente vom 9. November 2006 und vom 24. November 2006 anerkannte, auch für die erbschaftssteuerrechtliche Veranlagung von O das Testament vom 14. Mai 2003 ausschlaggebend sei. Sie begründete diesen Entscheid mit der offensichtlichen Ungültigkeit der beiden letzten Testamente sowie mit der Verfügung der Einzelrichterin des Bezirksgerichts Zürich vom 6. September 2007, welche die Ausstellung der Erbbescheinigung lautend auf O als Vorerbin und den Verein H als Nacherbin angeordnet hatte und welche den Rechtsnachfolgern von O zur Information und zur Wahrung ihrer Ansprüche mitgeteilt worden war. Weder die Offensichtlichkeit der Formungültigkeit der letzten beiden Testamente noch die Mitteilung der Ausstellung der Erbbescheinigung und erst recht nicht die Zustellung der Veranlagungsverfügung an die Rechtsnachfolger von O vermögen jedoch die Gültigkeit der letztwilligen Verfügungen vom 9. und 24. November 2006 gegenüber O und ihren Rechtsnachfolgern zu beeinflussen. Die Ungültigkeit der zwei gegen die gesetzlichen Formvorschriften verstossenden Testamente ist für O in Ermangelung eines für sie verbindlichen Ungültigkeitsurteils bzw. Vergleichs unbeachtlich. Analog zur beschränkten Wirkung eines Ungültigkeitsurteils auf die am Verfahren beteiligten Parteien (BGE 40 II 190; 44 II 107; 57 II 150; 78 II 180; 81 II 33; Peter Breitschmid in: Basler Kommentar, 2. A., Basel etc. 2003, Art. 519/520 ZGB N. 30) entfaltet auch ein aussergerichtlicher Vergleich betreffend die Ungültigkeit eines Testaments nur Wirkungen zwischen den am Vergleich beteiligten Parteien. Ein zwischen den Erben abgeschlossener Vergleich ist mit anderen Worten von den Erbschaftssteuerbehörden im Veranlagungsverfahren nur für die am Vergleich beteiligten Personen zu berücksichtigen. Für die Berechnung der von O geschuldeten Erbschaftssteuer ist somit auf das dritte Testament abzustellen.

E. 2.3

Nach dem Gesagten ist die Sache zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid an die Finanzdirektion zurückzuweisen. Dabei ist entgegen der Ansicht der Rekurrierenden die O im dritten Testament eingeräumte lebenslängliche Nutzniessung indessen grundsätzlich nach dem Kapitalwert der Nutzniessung im Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs zu ermitteln und kann eine kürzere Lebenserwartung auch dann nicht berücksichtigt werden, wenn bei der Veranlagung feststeht, dass der Berechtigte vorzeitig verstorben ist (RB 1983 Nr. 77; RB 1967 Nr. 42). Eine Abweichung von der mittleren Lebenserwartung kommt höchstens in Frage, wenn die konkrete Lebenserwartung der Berechtigten im Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs nachweisbar erheblich tiefer lag als der Durchschnitt (Richner/Frei, § 14 ESchG N. 16; RB 1973 Nr. 50 = ZBl 75/1974, S. 367 = ZR 73 Nr. 66).

E. 2.4

Angesichts der Tatsache, dass die Steuerpflichtige, O, vor der Veranlagung und Bezahlung der Erbschaftssteuer verstorben ist und ihre Nachkommen bzw. deren Erben in ihre Rechten und Pflichten eingetreten sind, wird der Rekursgegner bei der erneuten Veranlagung sodann ermitteln müssen, inwieweit die Rechtsnachfolger von O im Sinn von § 9 Abs. 2 ESchG überhaupt für die Steuerschuld einzustehen haben (vgl. Frei, S. 41). 3. Ausgangsgemäss

sind die Kosten des Rekursverfahrens den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen und wird keine Parteientschädigung zugesprochen (§ 44 Abs. 1 Satz 2 ESchG). Demgemäss entscheidet die Kammer :

E. 3

D ,

E. 4

E ,

E. 5

F ,

E. 6

G , Rekurrierende 3–4 vertreten durch die Rekurrierenden 1 und 2, II. H, alle vertreten durch RA I und RA J, Rekurrierende , gegen Staat Zürich, Rekursgegner , betreffend Erbschaftssteuer, hat sich ergeben: I. A. Am 23. Januar 2007 verstarb K, wohnhaft gewesen an der L-Strasse 01 in M. Der Erblasser hinterliess drei Testamente, datiert vom 14. Mai 2003, 9. November 2006 und 24. November 2006. Im ersten Testament setzte der Erblasser seine Lebensgefährtin, Frau O, als Vorerbin seines gesamten Nachlasses ein. Als Nacherbin bezeichnete er den Verein H. Seine Fahrhabe nahm er von der Vorerbschaft aus und vermachte sie O als Vorausvermächtnis. Im zweiten Testament, datiert vom 9. November 2006, vermachte K sein ganzes Vermögen, inklusive Mobilien und Bibliothek, seiner Lebensgefährtin O, schloss die Familie von O von jeder Erbfolge aus und bestimmte, dass das restliche Erbe nach Ableben von O vollumfänglich der Stadt Zürich zugutekommen solle. Im Testament vom 24. November 2006 vermachte der Erblasser sodann sein gesamtes Vermögen inklusive Mobilien und Bibliothek der Stadt Zürich und räumte O die lebenslängliche Nutzniessung am gesamten Nachlass ein. B. Am 2. März 2007 eröffnete die Einzelrichterin des Bezirksgerichts Zürich die Testamente. Sie stellte fest, dass das maschinengeschriebene Testament vom 24. November 2006 die Formvorschriften von Art. 505 des Zivilgesetzbuches (ZGB) nicht einhalte und bei einstweiliger Beurteilung fraglich sei, ob das handschriftliche Testament vom 9. November 2006 vom Erblasser selbst verfasst worden sei. Da im schweizerischen Recht ein ungültiges Testament für die Erben verbindlich sei, solange nicht durch den ordentlichen Richter festgestellt werde, dass es die Formvorschriften verletze, verfügte die Einzelrichterin, dass der Stadt Zürich auf Verlangen die auf sie als Alleinerbin, belastet mit der Nutzniessung zu Gunsten von O, lautende Erbescheinigung ausgestellt werde, sofern die gesetzlichen Erben und/oder die aus früheren Verfügungen Bedachten dagegen keine Einsprache erheben. Mit Verfügungen vom 22. März 2007 und vom 3. April 2007 hielt die Einzelrichterin des Bezirksgerichts Zürich fest, dass sowohl die Beiständin von O als auch der Verein H Einsprache gegen die Ausstellung eines Erbscheins erhoben hatten. Der Beiständin von O setzte sie eine dreissigtägige Frist zur Nachreichung der Zustimmung der Vormundschaftsbehörde zur Prozessführung unter Androhung des Nichteintretens im Säumnisfall. Die Zustimmung der Vormundschaftsbehörde wurde nicht beigebracht. C. Am 9. Juni 2007 verstarb O. Gemäss Testamentseröffnungsverfügung des Einzelrichters des Bezirksgerichts Zürich vom 22. August 2007 gelangten mangels einer ausdrücklichen Erbeinsetzung ihre gesetzlichen Erben, A und N, zur alleinigen Erbfolge. D. Inzwischen hatte der Verein H mit der Stadt Zürich, welche in den an Formmängeln leidenden Testamenten von K bedacht worden war, Verhandlungen aufgenommen. In einem an den Rechtsvertreter des Vereins H adressierten

Schreiben vom 18. Juni 2007 erklärte sich die Stadt Zürich bereit, die Ungültigkeit beider Testamente anzuerkennen. Am 5. September 2007 stellte der Verein H beim Bezirksgericht Zürich Antrag auf Ausstellung des Erbscheins. Mit Verfügung vom 6. September 2007 schrieb die Einzelrichterin des Bezirksgerichts Zürich das Einspracheverfahren gegen die Ausstellung der Erbescheinigung zu Gunsten der Stadt Zürich als erledigt ab und ordnete die Ausstellung der Erbescheinigung lautend auf O als Vorerbin und den Verein H als Nacherbin an. Die Einzelrichterin hielt fest, dass infolge der Anerkennung der Formungültigkeit der Testamente durch die Stadt Zürich grundsätzlich auf das Testament vom 14. Mai 2003 abzustellen sei, in welchem der Erblasser O als Vorausvermächtnis seine gesamte Fahrhabe hinterlassen hatte und sie für seinen restlichen Nachlass als Vorerbin und den Verein H als Nacherbin eingesetzt hatte. Die Einzelrichterin stellte fest, dass es sich bei den Rechtsnachfolgern von O – vorbehältlich einer abweichenden Testamentsauslegung durch die Betroffenen bzw. die ordentlichen Gerichte – um ihre beiden Brüder A und N handle, und ordnete an, diese seien entsprechend zu informieren, damit sie ihre Ansprüche aus dem Vermächtnis und der Vorerbschaft gegenüber der Nacherbin geltend machen können. Die Verfügung wurde A und N je unter Beilage einer Kopie der Testamentseröffnungsverfügung vom 2. März 2007, den Verfügungen vom 22. März 2007 und 3. April 2007 sowie des Nachlassinventars vom 18. Juni 2007 mitgeteilt. Sie blieb unangefochten. II. Am 7. März 2008 auferlegte die Finanzdirektion des Kantons Zürich O bzw. deren Rechtsnachfolger die Erbschaftssteuer für den Nachlass von K in der Höhe von Fr.-. Die Verfügung wurde A schriftlich mitgeteilt und zuhanden des im Ausland ansässigen N mangels Bezeichnung eines Zustellungsbevollmächtigten am 14. März 2008 im Amtsblatt des Kantons Zürich publiziert. Am 15. März 2008 erhob A Einsprache mit der Begründung, dass er bis zu diesem Tag keine Mitteilung erhalten habe, die besage, dass er Erbe sei. Die Finanzdirektion des Kantons Zürich wies die Einsprache am 24. Juni 2008 ab. Am 10. Juli 2008 starb A. An seine Stelle traten dessen Erben B, C, D, E, F und G. III. Mit Rekurs vom 5. September 2008 beantragten die soeben genannten Personen (Rekurrierende Nr. I) sowie der Verein H (Rekurrentin Nr. II) dem Verwaltungsgericht, Ziffer 1 des Dispositivs der Verfügung der Finanzdirektion des Kantons Zürich vom 24. Juni 2008 sei aufzuheben und es sei: "a) Hauptbegehren: festzustellen, dass die Rechtsvorgängerin der Rekurrenten eine Nutzniessung im Wert von Fr.- erbt, und es sei die Erbschaftssteuer auf Fr.- herabzusetzen; b) Eventualbegehren: festzustellen, dass die Rechtsvorgängerin der Rekurrenten eine Nutzniessung im Wert von Fr.- erbt, und es sei die Erbschaftssteuer, die zur Hälfte auf die Rekurrenten entfällt und für deren andere Hälfte die Rekurrenten solidarisch haften, auf Fr.- herabzusetzen; c) Sub-Eventualbegehren: festzustellen, dass die Rechtsvorgängerin der Rekurrenten eine Rente im Wert von Fr.- als Vorerbin, sowie eine wertlose Fahrhabe als Vermächtnisnehmerin erbt, und es sei die Erbschaftssteuer auf Fr.- herabzusetzen; d) Sub-Sub-Eventualbegehren: festzustellen, dass die Rechtsvorgängerin der Rekurrenten eine Rente im Wert von Fr.- als Vorerbin sowie eine wertlose Fahrhabe als Vermächtnisnehmerin erbt, und es sei die Erbschaftssteuer, die zur Hälfte auf die Rekurrenten entfällt und für deren andere Hälfte die Rekurrenten solidarisch haften, auf Fr.- herabzusetzen. Eventuell sei Ziffer 1 des Dispositivs der Verfügung der Finanzdirektion des Kantons Zürich vom 24. Juni 2008 aufzuheben und es sei die Sache zur Neubeurteilung an die Finanzdirektion des Kantons Zürich zurückzuweisen. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Rekursgegners." In ihrer Rekursantwort vom 6. Oktober 2008 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung des Rekurses. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. 1.1 Mit Rekurs

an das Verwaltungsgericht können gemäss § 43 Abs. 2 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes vom 28. September 1986 (ESchG) alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. Dabei gelten die Bestimmungen des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) über Verfahren und Entscheid im Verfahren vor Rekurskommission sinngemäss (§ 43 Abs. 4 ESchG). Die Rekursbehörde kann alle Tat- und Rechtsfragen frei beurteilen sowie die angefochtenen Entscheide auf ihre Angemessenheit hin überprüfen, ohne an die Parteianträge gebunden zu sein (Felix Richner/Walter Frei, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Zürich 1996, § 43 N. 3).

1.2 Der Rekursgegner bestreitet die Rekurslegitimation der Rekurrierenden Nr. I für den auf N entfallenden Teil der Erbschaftssteuer, da dieser keine Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung vom 7. März 2008 erhoben habe und die Verfügung für den auf ihn entfallenden Betrag von Fr.- somit in Rechtskraft erwachsen sei. Gemäss § 9 Abs. 1 ESchG treten die Erben in die Rechte und Pflichten eines verstorbenen Steuerpflichtigen ein (Verfahrenssukzession). Die Erben übernehmen somit in verfahrensrechtlicher Hinsicht die Stellung des Erblassers. Dabei ist jeder einzelne Erbe zur Ausübung von Verfahrensrechten und zur Erfüllung von Verfahrenspflichten selbstständig berechtigt. Aufgrund des allen Erben gemeinsamen Steuerobjekts muss eine Verfahrenshandlung zwangsläufig auch Wirkung für die nicht handelnden beziehungsweise säumigen Erben zeitigen, deren Vertretung folglich vermutet wird (vgl. Martin Zweifel, Die verfahrens- und steuerstrafrechtliche Stellung der Erben bei den Einkommens- und Vermögenssteuern, ASA 64 [1995/96], S. 342; RB 1984 Nr. 64). Wie das kantonale Steueramt zu Recht einwendet, hat A in seiner summarisch begründeten Einsprache einzig geltend gemacht, dass "ich bis heute keine Mitteilung erhalten habe, die besagt, dass ich der Erbe bin". Dies bedeutet jedoch entgegen der Auffassung des kantonalen Steueramts nicht, dass A nur einen Teil der in der Verfügung veranlagten Erbschaftssteuer bestritten hat. Vielmehr haftete er als Erbe der verstorbenen Steuerpflichtigen gemeinsam mit dem anderen Erben, N, für die gesamte Steuerschuld bis zum Betrag seines Erbteils (§ 9 Abs. 2 ESchG). Es ist daher davon auszugehen, dass er die Verfügung insgesamt angefochten hat. Bei allfälligen Unklarheiten zum Antrag oder der Begründung der Einsprache hätte die Finanzdirektion die Möglichkeit gehabt, A gemäss § 41 Abs. 2 ESchG eine Nachfrist zur Behebung des Mangels anzusetzen. Sie hat dies jedoch nicht getan und ist stattdessen in ihrer Verfügung vom 24. Juni 2008 auf die Einsprache eingetreten. Folglich sind die Rekurrierenden Nr. I, als Rechtsnachfolger von A, zum Rekurs gegen den ganzen in der Verfügung vom 7. März 2008 veranlagten und im Einspracheverfahren bestätigten Betrag legitimiert.

1.3 Sodann bestreitet der Rekursgegner die Rekurslegitimation der Rekurrentin Nr. II. Da diese als Nacherbin den Betrag ausbezahlt erhalte, welcher vom Nachlass nach Abzug der Verpflichtungen aus dem Testament und dem Abzug der Erbschaftssteuer der Vorerbin übrig bleibe, sei sie nicht steuerlich beschwert und darum nicht rekurslegitimiert. Zum Rekurs gegen den Einspracheentscheid der Finanzdirektion ist laut § 43 Abs. 1 ESchG nur der Steuerpflichtige, also der Empfänger des kraft gesetzlichen Erbrechts oder aufgrund einer Verfügung von Todes wegen übergehenden Vermögens (§ 8 Abs. 1 ESchG in Verbindung mit § 3 Abs. 1 ESchG), berechtigt. Über den Gesetzeswortlaut hinausgehend ist in der Praxis die Rekurslegitimation auch den durch den angefochtenen Entscheid steuerrechtlich beschwerten Drittpersonen zuerkannt worden (RB 1980 Nr. 86). So wird dem für die Steuer mithaftenden Dritten das Recht zugestanden, ein Rechtsmittel zu ergreifen. Dies gilt selbst dann, wenn der mithaftende Dritte nur den Bestand der Haftung, nicht aber den Steuerbetrag, der den Umfang der Haftung mitbestimmt, anfiicht. Der Dritte ist

nicht nur legitimiert, die Steuerhaftung anzufechten, wofür er klarerweise beschwert ist, sondern er kann alle Einwendungen gegen die Steuerveranlagung selbst geltend machen, wie wenn er Steuerpflichtiger wäre (RB 1959 Nr. 81 = ZR 59 Nr. 25; RB 1957 Nr. 57; ORK RB 1948 Nr. 74 = ZBl 49/1948, S. 456 = ZR 47 Nr. 30; RB 1938 Nr. 91 = ZBl 39/1938, S. 590 = ZR 38 Nr. 108). Im vorliegenden Fall ist streitig, welches Testament von K die Berechnungsgrundlage der von O geschuldeten Erbschaftssteuer bildet. Je nachdem ist O entweder als Vorerbin oder als Nutzniesserin bedacht worden. Da somit die Möglichkeit besteht, dass die Patenschaft für Berggemeinden im Verhältnis zu O im Fall der Nutzniessung nicht als Nacherbin, sondern als Miterbin zu betrachten ist und für die Erbschaftssteuer solidarisch mithaftet (§ 57 Abs. 1 ESchG), ist sie gemäss der erwähnten Rechtsprechung zum Rekurs zuzulassen. Nach dem Gesagten ist auf den Rekurs der Rekurrierenden Nr. I und der Rekurrentin Nr. II einzutreten. 2.

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