

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 ES.2022.7

Entscheid

31. März 2023

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Michael Ochsner, Steuerrichterin Christina Hefti, Steuerrichter Marc Gerber und Gerichtsschreiber Sven Tschalèr

In Sachen

Erbe der A,
gestorben am ... 2020,
wohnhaft gewesen in ..., nämlich:

B,

vertreten durch RA C,

Rekurrent,

gegen

Kanton Zürich,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Dienstabteilung Inventarkontrolle/Erbschaftssteuer,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Rekursgegner,

betreffend

Erbschaftssteuer

hat sich ergeben:

A. A verstarb am ... 2020. Sie hinterliess als gesetzliche Erben ihren Ehemann D sowie ihre Geschwister B (nachfolgend der Pflichtige) und E. Gemäss Ziff. A.IV.1 des öffentlich beurkundeten Erbvertrags zwischen der Erblasserin und ihrem Ehemann vom ... 2019 wird dieser im Fall ihres Vorversterbens für den gesamten Nachlass mit Ausnahme des hälftigen Miteigentumsanteils an der Liegenschaft ...strasse ... in F als alleiniger Vorerbe eingesetzt. Bezüglich des hälftigen Miteigentumsanteils an der genannten Liegenschaft soll der Pflichtige als Bruder der Erblasserin der Erbe sein.

Mit Urteil vom ... 2021 eröffnete das Bezirksgericht Horgen, Einzelgericht in Erbschaftssachen, den Erbvertrag und stellte fest, dass die Erblasserin die erwähnten drei Personen als gesetzliche Erben hinterlassen hat. Mit Erbbescheinigung vom ... 2021 stellte das Bezirksgericht weiter fest, dass der Ehemann sowie der Pflichtige als alleinige Erben anerkannt gelten.

Das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Inventarkontrolle/Erbschaftssteuer, stellte mit Vorschlag vom 28. September 2021 in Aussicht, mit Bezug auf den Pflichtigen eine steuerbare Erbschaft von Fr. 1'368'525.- zu veranlagern, woraus unter Berücksichtigung der interkantonalen Ausscheidung eine Erbschaftssteuer von Fr. 145'000.- resultierte. Darin wird der Pflichtige als Vermächtnisnehmer bezeichnet und als steuerbaren Betrag der Wert der unbelasteten Liegenschaft in F übernommen. Mit Eingabe vom 24. November 2021 lehnte der Pflichtige diesen Vorschlag ab. Am 9. März 2022 veranlagte das kantonale Steueramt den Pflichtigen entsprechend dem Vorschlag, neu allerdings als Erbe.

B. Hiergegen liess der Pflichtige am 11. April 2022 Einsprache erheben und beantragen, die Steuerbemessungsgrundlage auf Fr. 1'076'025.- bzw. unter Abzug des Freibetrags von Fr. 15'000.- auf Fr. 1'061'025.- festzusetzen. Vom Wert des hälftigen Miteigentumsanteils sei die darauf lastende Grundpfandschuld abzuziehen, was nicht erfolgt sei.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprache am 16. August 2022 ab. Es erwog, dass die Hypothek im Erbvertrag nicht erwähnt werde, weshalb der Pflichtige diese nicht übernehmen müssen. Eine Übernahme der Hypothek wäre als eine Schenkung des Pflichtigen an den Miterben zu betrachten. Weiter auferlegte es dem Pflichtigen die Verfahrenskosten von Fr. 710.-.

C. Mit Rekurs vom 16. September 2022 wiederholte der Pflichtige den Einspracheantrag, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Der Umfang der erbrechtlichen Bereicherung sei nach dem Zivilrecht festzustellen. Nach den zivilrechtlichen Teilungsregelungen in Art. 615 ZGB habe der Pflichtige die Hypothek übernehmen müssen, weshalb nur der Nettowert als Bereicherung besteuert werden dürfe. Die Auflage der vorinstanzlichen Kosten sei nicht gerechtfertigt.

Das kantonale Steueramt schloss am 14. November 2022 auf Abweisung des Rekurses.

Auf die weiteren Parteivorbringen wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Nach § 3 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz vom 28. September 1986 (ESchG) unterliegen der Erbschaftssteuer alle Vermögensübergänge (Erbfälle und Zuwendungen) kraft gesetzlichen Erbrechts oder aufgrund einer Verfügung von Todes wegen (Abs. 1). Zu den steuerbaren Vermögensübergängen gehören insbesondere auch solche aufgrund von Erbeinsetzung, Vermächtnis, Erbvertrag, Schenkung auf den Todesfall und Errichtung einer Stiftung auf den Todesfall (Abs. 2). Steuerbar sind alle übergehenden Vermögensrechte, wie die Rechte aus Eigentum, beschränkt dingliche Rechte, Forderungen, Nutzniessungen, Rechte auf Renten und andere periodische Leistungen (§ 6 ESchG). Der Steueranspruch entsteht bei Vermögensübergängen auf den Todesfall im Zeitpunkt, in dem der Erbgang eröffnet wird (§ 7 lit. a ESchG). Steuerpflichtig ist der Empfänger des übergegangenen Vermögens (§ 8

Abs. 1 ESchG). Die Steuer wird vom Verkehrswert des übergebenen Vermögens im Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs berechnet (§ 13 Abs. 1 ESchG).

Von den steuerbaren Vermögensübergängen werden bei der Steuerberechnung Fr. 15'000.- für den Bruder, die Schwester oder den Grosseelternteil des Erblassers abgezogen (§ 21 Abs. 1 lit. b ESchG). Der Grundtarif der Erbschaftssteuer bestimmt sich nach § 22 ESchG. Geschwister des Erblassers schulden den dreifachen Betrag der nach § 22 Abs. 1 ESchG berechneten Steuer (§ 23 Abs. 1 lit. c ESchG).

b) Das Recht der Erbschafts- und Schenkungssteuer knüpft am Zivilrecht an. Ob eine Vermögensverschiebung vom Erblasser auf einen Erben stattfindet, auf welche Art und Weise sie vor sich geht und an wen in welcher Höhe das Vermögen des Erblassers gelangt, bestimmt das Erbrecht in Art. 457 bis Art. 640 ZGB (Richner/Frei, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, 1996, § 1 N 165; Fischer/Ramp/Trutmann, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, 2020, § 10 N 4). Massgebend ist die Rechtslage, wie sie für den betreffenden Erbgang durch Gesetz oder Verfügung von Todes wegen geschaffen worden ist (RB 1989 Nr. 56). Die Steuer bemisst sich nach der dem Erben kraft Erbrechts angefallenen Bereicherung (RB ORK 1959 Nr. 80 = ZBI 1960, 139). Das ESchG folgt dem Grundsatz der Erbanfallsteuer, bei dem der Empfänger für den ihm übergebenen Vermögenswert besteuert wird. Steuerobjekt ist jeder Empfänger für sich; es wird fingiert, dass der Rechtsübergang nicht zunächst an die Gesamtheit der Erben stattfindet, sondern direkt an den einzelnen Erben erfolgt (Andrea Opel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, 2020, § 5 N 2).

c) Streitig ist die Frage, ob der steuerbare Vermögensanfall in Form des vererbten Liegenschaftsanteils mit oder ohne die darauf lastende Hypothek zu bemessen ist. Dazu ist nach dem Gesagten in einem ersten Schritt an die zivilrechtliche Rechtslage anzuknüpfen.

aa) Der Erblasser kann für die ganze Erbschaft oder für einen Bruchteil einen oder mehrere Erben einsetzen (Art. 483 Abs. 1 ZGB). Als Erbeinsetzung ist jede Verfügung zu betrachten, nach der ein Bedachter die Erbschaft insgesamt oder zu einem Bruchteil erhalten soll (Art. 483 Abs. 2 ZGB). Der Erblasser kann einem Bedachten,

ohne ihn als Erben einzusetzen, einen Vermögensvorteil als Vermächtnis zuwenden (Art. 484 Abs. 1 ZGB).

Nach Art. 608 ZGB ist der Erblasser befugt, durch Verfügung von Todes wegen seinen Erben Vorschriften über die Teilung und Bildung der Teilung zu machen (Abs. 1). Unter Vorbehalt der Ausgleichung bei einer Ungleichheit der Teile, die der Erblasser nicht beabsichtigt hat, sind diese Vorschriften für die Erben verbindlich (Abs. 2). Ist nicht ein anderer Wille des Erblassers aus der Verfügung ersichtlich, so gilt die Zuweisung einer Erbschaftssache an einen Erben als eine blosse Teilungsvorschrift und nicht als Vermächtnis (Abs. 3). Erhält ein Erbe bei Teilung eine Erbschaftssache, die für Schulden des Erblassers verpfändet ist, so wird ihm auch die Pfandschuld überbunden (Art. 615 ZGB).

Art. 615 ZGB enthält somit eine konkrete, indessen dispositive Regel zur Zuweisung von Erbschaftssachen: Derjenige Erbe, der bei der Teilung eine für Schulden des Erblassers verpfändete Erbschaftssache (z.B. ein Grundpfandbelastetes Grundstück) übernimmt, erhält auch die Pfandschuld überbunden. Zielsetzung dieser Vorschrift ist einerseits die Vermeidung von Drittpfandverhältnissen und damit verbundener (Regress-) Probleme im Innenverhältnis der Erben untereinander, andererseits die möglichst rasche Bereinigung der Schuldenhaftung nach der Erbteilung im Hinblick auf die Solidarhaftung gemäss Art. 603 Abs. 1 und 639 Abs. 2 (Thomas Weibel, Praxis-kommentar Erbrecht, 4. A., 2019, Art. 615 N 1). Die Pfandschuld vermindert den Anrechnungswert der zugewiesenen Erbschaftssache. Dem Übernehmer von Sache und Schuld ist demnach bei der Teilung lediglich der Nettowert anzurechnen (Weibel, Art. 615 N 4). Dies erleichtert die Zuteilung von Gütern mit bedeutendem Wert (namentlich Grundstücken) und dient letztlich dem Grundsatz der Naturalzuteilung. Der Erblasser kann im Rahmen von Teilungsvorschriften Abweichungen von Art. 615 ZGB anordnen (Weibel, Art. 615 N 6). Mangels einer Einigung der Erben oder erblasserischer Vorschriften ist Art. 615 ZGB hingegen für die Behörde, welche gemäss Art. 611 ZGB Lose bildet, den Willensvollstrecker, den Erbenvertreter sowie das Teilungsgericht verbindlich. Abweichungen davon dürften – bereits aufgrund der ökonomischen Berechtigung von Art. 615 ZGB – lediglich in Ausnahmefällen angebracht sein (Weibel, Art. 615 N 7).

bb) Nach dem Gesagten gilt indessen die Teilungsregel von Art. 615 ZGB nur bei der Erbeinsetzung, nicht aber bei einem Vermächtnis, da der Vermächtnisnehmer nicht "Erbe" im Sinn des Gesetzes ist (Art. 484 Abs. 1 ZGB). Ein Vermächtnisnehmer erwirbt nicht das Vermögen des Erblassers und haftet nicht für dessen Schulden, sondern erwirbt lediglich einen Anspruch auf Herausgabe bestimmter Vermögenswerte. Damit stellt sich vorab die Frage, ob hier von einer Erbeinsetzung oder einem Vermächtnis auszugehen ist.

Ob im Einzelfall eine Erbeinsetzung oder ein Vermächtnis vorliegt, ist oftmals nicht offensichtlich und durch Auslegung zu ermitteln, wobei die Bezeichnung Erbe oder Vermächtnis lediglich Indizien darstellen. Wichtigstes Kriterium ist der mutmassliche Wille des Erblassers, eine Person zum Nachfolger in sein Vermögen und Träger seiner Schulden zu machen (Erbeinsetzung) oder ihm lediglich einzelne Vermögensgegenstände zukommen zu lassen (Grüninger/Liatowitsch, Praxiskommentar Erbrecht, 2019, Art. 483 N 9). Eine Auslegungshilfe findet sich in Abs. 2 von Art. 483 ZGB, der festlegt, dass im Fall einer Begünstigung auf die gesamte Erbschaft oder auf einen Bruchteil davon eine Erbeinsetzung zu vermuten ist. Im umgekehrten Fall, in dem der Erblasser einer Person bestimmte Vermögenswerte zuwendet, ist demgegenüber ein Vermächtnis anzunehmen. Indessen kann auch der Fall vorliegen, in dem der Erblasser Anordnungen über seinen gesamten Nachlass oder einen Grossteil davon trifft, und dabei einzelne Vermögenswerte bestimmten Personen zuwendet. Hier kann trotz der genauen Bezeichnung der zugewendeten Werte eine Erbeinsetzung mit Teilungsvorschrift erblickt werden (Grüninger/Liatowitsch, Art. 483 N 10 a. E.; Daniel Staehelin, Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch II, 6. A., 2019, Art. 483 N 3 ZGB).

Hier überwiegen die Hinweise, dass es sich vorliegend trotz der genauen Bezeichnung des Vermögenswertes um eine Teilungsvorschrift handelt: Beim Pflichtigen handelt es sich um den Bruder der Erblasserin und damit bereits um einen gesetzlichen Erben, da die verheiratete Erblasserin kinderlos war (Art. 458 i.V.m. Art. 462 Ziff. 2 ZGB). Dementsprechend bezeichnet der Erbvertrag ihn als Erbe. Gemäss Ziff. IV.1. des Erbvertrags wird der Ehemann für den gesamten Nachlass mit Ausnahme des hälftigen Miteigentumsanteils an der Liegenschaft in F als alleiniger Vorerbe, und der Pflichtige als Erbe für den Miteigentumsanteil eingesetzt. Dies bringt sprachlich zum Ausdruck, dass die Erblasserin die Aufteilung des Nachlasses unter ihren Erben regeln wollte, und nicht ihren Ehemann als Vollerbe unter Auflagen einsetzte. Hinzu kommt, dass für den Fall, dass der Pflichtige den Anfall der Erbschaft nicht erleben

sollte, seine Nachkommen zu gleichen Teilen nach Stämmen an seine Stelle treten sollen. Eine solche Nachfolgeregelung für das Vorversterben wäre für ein Vermächtnis untypisch. Weiter wird in Ziff. IV.2. des Erbvertrags der Pflichtige auch als Nacherbe eingesetzt. All dies zeigt, dass die Erblasserin den Pflichtigen als Erben, und nicht als Vermächtnisnehmer, betrachtete. Dem Umstand, dass der Erbgegenstand ein bestimmter Vermögensgegenstand ist, was an sich für ein Vermächtnis typisch ist, kommt demgegenüber ein geringeres Gewicht zu. Dementsprechend ging auch das Bezirksgericht in Erwägung II.3. des Urteils vom 21. Mai 2021 von einer Erbenstellung des Pflichtigen aus, und wird er in der Erbescheinigung vom ... 2021 als Erbe bezeichnet. Auch das kantonale Steueramt bezeichnete den Pflichtigen in der Verfügung vom 9. März 2022 als Erben.

Damit gelangt hier mit Bezug auf das Grundstück Art. 615 ZGB zur Anwendung, d.h. es gilt die Vermutung, dass die Hypothek nach Absicht der Erblasserin auf den Pflichtigen zu überbinden war. Aus dem Erbvertrag ergibt sich keine Anordnung der Erblasserin, welche diesem Schluss widersprechen würde. Damit hat die Vorinstanz die Hypothek zu Unrecht nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen.

2. Im interkantonalen Verhältnis ist der Umfang des Besteuerungsanspruchs der beteiligten Gemeinwesen auf Grund der Zusammensetzung des unverteilter Nachlasses und der Anteile der Erben an diesem zu ermitteln. Die Steuerbehörden am Ort der gelegenen Sache und am letzten Wohnsitz des Erblassers haben somit sämtliche Erbteile zu der ihnen am gesamten reinen Nachlass zustehenden Quote zu besteuern (sogenannte Quotenzuteilungsmethode, Richner/Frei, § 2 N 41 ESchG; Peter Mäusli-Allenspach, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, 2020, § 58 N 5). Dies bedeutet, dass der Pflichtige trotz Zuweisung der Liegenschaft im Kanton G im Kanton Zürich mit jener Quote am Nettonachlass steuerpflichtig ist, welcher dem Anteil der ausserkantonalen Nachlassaktiven an den Gesamtaktiven entspricht (vgl. Beispiel in Richner/Frei, § 2 N 44 ESchG; Mäusli-Allenspach, § 58 N 9).

Wie bei den direkten Steuern gilt auch für die Erbschafts- und Schenkungssteuern der sogenannte Progressionsvorbehalt. Die zur Besteuerung berechtigten Kantone dürfen daher das für den ganzen Erbteil geltende Steuermass auf die ihnen zustehende Quote am Erbteil anwenden bzw. auf den jeweiligen Erbanteilen die ihnen

zustehende Quote an der nach kantonalem Recht berechneten Gesamtsteuer erheben. Ausserdem sind die nach dem kantonalen Steuergesetz vorgesehenen Freibeträge anteilmässig, d.h. in der Höhe der besteuerten Quote zu berücksichtigen (Mäusli, § 58 N 7 und 8).

Die Bewertungen der Liegenschaft in F durch die Vorinstanz ist nicht streitig. Bei einem Wert von Fr. 1'368'525.- und einer darauf lastenden Hypothek von Fr. 292'500.- ergibt sich ein Wert der Zuwendung von Fr. 1'076'025.-. Die im Kanton Zürich steuerbare Quote beträgt 60,61%. Der Steuersatz bestimmt sich nach demjenigen für die gesamte Zuwendung (§ 24 Abs. 2 ESchG). Für die Festsetzung des steuerfreien Betrags ist die gesamte Zuwendung massgebend (§ 21 Abs. 4 ESchG), d.h. dieser ist entsprechend der Zürcher Quote zu kürzen.

Dies ergibt folgenden Steuerbetrag (vgl. Ausdruck Steuerrechner):

	Fr.
Erbanteil	1'076'025.-
Freibetrag	- 15'000.-
satzbestimmend	1'061'025.-
steuerbar (60,61%)	643'087.-
Steuerbetrag	107'771.-.

3. Gestützt auf diese Erwägungen ist der Rekurs gutzuheissen. Damit entfällt auch die vorinstanzliche Kostenaufgabe. Bei diesem Prozessausgang sind die Gerichtskosten dem Rekursgegner aufzuerlegen (§ 43 Abs. 3 ESchG i.V.m. § 151 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, StG) und ist dem Pflichtigen eine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 43 Abs. 3 ESchG i.V.m. § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs gegen den Einspracheentscheid des kantonalen Steueramts, Dienst-
abteilung Inventarkontrolle/Erbschaftssteuer, vom 16. August 2022 wird gutgeheis-
sen. Die Erbschaftssteuer von B wird von Fr. 145'000.- auf Fr. 107'771.- herabge-
setzt.

[...]