

**BStP | 2021 | Nr. 2**

Betreff:	Erbschaftssteuer, Nacherbeneinsetzung, konfiskatorische Besteuerung
Instanz:	Steuerrekurskommission
Entscheidungsdatum:	18. Juni 2020
Verfahrensnummer:	STRK.2019.150

*Eine Nacherbeneinsetzung erfordert, dass aus der betreffenden letztwilligen Verfügung bzw. dem Erbvertrag hervorgeht, dass zwei Personen zeitlich gestaffelt als Erben derselben Person vorgesehen sind. Dabei erhält auch die vorberufene Person die volle Eigentümerstellung. Die Nacherbeneinsetzung ist insbesondere von Anordnungen in Erbverträgen zwischen Ehegatten abzugrenzen, in welchen sich der überlebende Ehegatte für den Fall seines Nachverstehens dazu verpflichtet, eine bestimmte Person als seinen Erben bzw. seine Erbin einzusetzen. Eine Klausel, wonach der begünstigte überlebende Ehegatte verpflichtet wird, seinerseits einen Dritten zu begünstigen, darf nicht ohne weiteres als eine Nacherbeneinsetzung verstanden werden. Das Vorliegen einer Nacherbschaft ist zu verneinen bei vertraglichen und testamentarischen Klauseln eines Erbvertrages unter Ehegatten, in welchem die Eheleute sich gegenseitig als Alleinerben eingesetzt hatten und darüber hinaus je eine persönliche, inhaltlich aber übereinstimmende Anordnung getroffen haben. Eine Nacherbeneinsetzung ist im Zweifel nicht zu vermuten. In casu wurden das Vorliegen einer Nacherbeneinsetzung sowie einer konfiskatorischen Besteuerung verneint.*

**Sachverhalt:**

A. Die am TT.MM.JJJJ in Basel verstorbene und bis zu ihrem Tod in Basel wohnhafte A. (nachfolgend Erblasserin) war zu Lebzeiten mit dem vorverstorbenen B. verheiratet. Beide Ehegatten hatten sich mittels jeweiligen notariellen Testamenten vom TT.MM.JJJJ beim vorzeitigen Tod des anderen gegenseitig als Alleinerben eingesetzt. Ferner hielten beide Eheleute in ihren jeweiligen Testamenten fest, dass beim Ableben des zweitverstorbenen Ehegatten C. (nicht blutsverwandter Neffe der Erblasserin) sowie dessen Kinder D. und E. (somit nicht blutsverwandte Grossneffen der Erblasserin) (letztere drei nachfolgend als Rekurrenten bezeichnet) als Erben zu gleichen Teilen eingesetzt werden sollen.

Das erbschaftsamtlliche Inventar vom [...] September 2018 wies ein Reinvermögen von CHF... aus. Im Rahmen der Veranlagung der Erbschaftssteuer wurde bei den Rekurrenten je ein steuerbarer Betrag in Höhe von CHF... festgestellt. Mit Veranlagungsverfügung vom 14. Juni 2019 bzw. der darauf basierenden Rechnung vom 25. Juni 2019 ist C. als nicht blutsverwandter Neffe zum Satz von 35.00% (14% plus Zuschlag 21%) und sind D. sowie E. als Nichtverwandte zum Satz von 45.00% (18% plus Zuschlag 27%) unter Berücksichtigung von § 131 Abs. 2 StG besteuert worden.

B. Mit Schreiben vom 23. Juli 2019 erhoben die Rekurrenten dagegen Einsprache. Sie machten geltend, dass die beiden Testamente von B. und der Erblasserin vom TT.MM.JJJJ als gemeinsamer Wille der Ehegatten gelesen werden müssten. Dies ergebe, dass zuerst stets der überlebende Ehegatte, danach die Rekurrenten in den Nachlass eintreten sollen und folglich eine Nacherbeneinsetzung vorliege. Sie beantragten, dass die Verfügung vom 25. Juni 2019 teilweise

aufzuheben und die Erbschaftssteuer basierend auf dem Steuersatz von 20% für blutsverwandte Neffen und Nichten neu zu berechnen sowie neu zu veranlagten sei.

Mit Entscheid vom 22. Oktober 2019 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen an, dass es sich bei der Erbeinsetzung der Rekurrenten um eine einfache Erbeinsetzung und nicht um eine Nacherbeinsetzung gehandelt habe.

C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 22. November 2019. Die Rekurrenten beantragen, den Einspracheentscheid vom 22. Oktober 2019 teilweise aufzuheben und die Erbschaftssteuer basierend auf dem Steuersatz von 20% für blutsverwandte Neffen und Nichten neu zu berechnen sowie neu zu veranlagten.

In ihrer Vernehmlassung vom 16. Dezember 2019 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses

Auf die Einzelheiten der Standpunkte der Parteien wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Ein zweiter Schriftenwechsel ist nicht angeordnet worden. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

#### *Erwägungen:*

2. a) Die Rekurrenten beantragen, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 22. Oktober 2019 betreffend Erbschaftssteuer teilweise aufzuheben und die Erbschaftssteuer basierend auf dem Steuersatz von 20% für blutsverwandte Neffen und Nichten neu zu berechnen sowie neu zu veranlagten. Daneben beantragen sie, die Verzugszinsse auf den möglichen Differenzbetrag erst ab Rechtskraft der Veranlagungsverfügung zu erheben.

b) Die Frage der Verzugszinsen war nicht Gegenstand des Einspracheverfahrens bzw. des Einspracheentscheides und kann daher im Rekursverfahren mangels Vorliegen einer Beschwerde nicht geltend gemacht werden. Es ist somit in diesem Punkt nicht auf den Rekurs einzutreten. Hinsichtlich des anzuwendenden Steuersatzes sind die Rekurrenten jedoch berührt und es ist in diesem Punkt auf den Rekurs einzutreten. Es ist daher zu prüfen, ob die Rekurrenten als Nacherben anstelle von einfachen, eingesetzten Erben zu qualifizieren und dementsprechend zu besteuern sind.

3. a) Gemäss § 117 Abs. 1 StG ist der Empfänger oder die Empfängerin des übergehenden Vermögens steuerpflichtig. Die Steuerpflicht besteht gemäss § 118 Abs. 1 lit. a StG, wenn der Erblasser oder die Erblasserin den letzten Wohnsitz im Kanton hatte oder der Erbgang im Kanton eröffnet worden ist.

b) Gemäss § 130 Abs. 1 lit. f und g StG beträgt die einfache Steuer 14 % für alle weiteren gesetzlich erbberechtigten Verwandten sowie die nicht blutsverwandten Neffen und Nichten und 18% für alle anderen Personen.

c) § 131 StG sieht vor, dass auf der einfachen Steuer ein Zuschlag erhoben wird. Dieser beträgt 25 % bei einem Empfange bis zu CHF 100'000.00, 50 % bei einem Empfange bis zu CHF 200'000.00, 75 % bei einem Empfange bis zu CHF 500'000.00, 100 % bei einem Empfange bis zu CHF 1'000'000.00, 125 % bei einem Empfange bis zu CHF 2'000'000.00, 150 % bei einem Empfange bis zu CHF 3'000'000.00 und 175 % bei einem Empfange von über CHF 3'000'000.00.

d) Gemäss Art. 488 Abs. 1 Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907 (ZGB) ist der Erblasser befugt, in seiner Verfügung von Todes wegen den eingesetzten Erben als Vorerben zu verpflichten, die Erbschaft einem anderen als Nacherben auszuliefern. Sowohl der Vorerbe als auch der Nacherbe sind Erben des Erblassers. Art. 490 Abs. 1 ZGB sieht vor, dass die zuständige Behörde bei einer Nacherbeinsetzung die Aufnahme eines Inventars anordnet.

e) Verwendet der Gesetzgeber im Steuerrecht zivilrechtliche Begriffe, ist deren zivilrechtliche Bedeutung grundsätzlich auch für das Steuerrecht massgebend. Dem Gesetzgeber steht es jedoch frei, einen zivilrechtlichen Begriff mit einem anderen Sinn zu versehen. Die Bedeutung eines zivilrechtlichen Begriffs ist daher im Einzelfall durch Auslegung zu gewinnen. Unter Beachtung der allgemeinen Auslegungsregel, wonach aus dem Zivilrecht entnommene Begriffe aus dem steuerrechtlichen Bedeutungszusammenhang heraus verstanden werden müssen, ist (trotzdem) primär davon auszugehen, dass die zivilrechtliche Bedeutung eines zivilrechtlichen Begriffs grundsätzlich auch für das Steuerrecht massgebend ist, wenn der Gesetzgeber in einer Steuernorm zivilrechtliche Begriffe verwendet (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Zürich 2016, VB zu DBG N 112 ff.).

4. a) Die Rekurrenten machen geltend, dass die beiden Testamente von B. und der Erblasserin vom TT.MM.JJJJ als gemeinsamer Wille der Ehegatten gelesen werden müssten. Dies würde dazu führen, dass als erstes immer der überlebende Ehegatte und als zweites die Rekurrenten in den Nachlass eintreten und somit eine Nacherbeneinsetzung vorliege. Die Rekurrenten machen ferner geltend, dass das Abstellen auf das Fehlen des Wortes "Nacherbe" überspitzt formalistisch erscheine. Nach Ansicht der Steuerverwaltung hingegen lassen die Testamente vom TT.MM.JJJJ keinen Spielraum, um eine Nacherbeneinsetzung anzunehmen.

b) Bei einer Nacherbeneinsetzung ist es wesentlich, dass aus der betreffenden letztwilligen Verfügung bzw. dem Erbvertrag hervorgeht, dass zwei Personen zeitlich gestaffelt als Erben derselben Person vorgesehen sind. Dabei erhält auch die vorberufene Person die volle Eigentümerstellung. Die Nacherbeneinsetzung ist insbesondere von Anordnungen in Erbverträgen zwischen Ehegatten abzugrenzen, in welchen sich der überlebende Ehegatte für den Fall seines Nachverstehens dazu verpflichtet, eine bestimmte Person als seinen Erben bzw. seine Erbin einzusetzen.

c) Eine Klausel, wonach der begünstigte überlebende Ehegatte verpflichtet wird, seinerseits einen Dritten zu begünstigen, darf nicht ohne weiteres als eine Nacherbeneinsetzung verstanden werden (Urteil des Bundesgerichts 5P.372/2005 vom 19. Januar 2006 E. 3.3). Ferner hat das Bundesgericht das Vorliegen einer Nacherbschaft verneint bei vertraglichen und testamentarischen Klauseln eines Erbvertrages unter Ehegatten, in welchem die Eheleute sich gegenseitig als Alleinerben eingesetzt hatten und darüber hinaus je eine persönliche, inhaltlich aber übereinstimmende Anordnung getroffen haben (Urteil des Bundesgerichts 2C\_242/2014 vom 10. Juli 2014 E. 3). Gemäss Bundesgericht ist eine Nacherbeneinsetzung im Zweifel nicht zu vermuten (BGE 102 Ia 418, E. 3.b)).

d) Aus dem Testament von B. vom TT.MM.JJJJ geht weder explizit noch implizit hervor, dass die Rekurrenten als Nacherben eingesetzt werden. Da die letztwillige Verfügung keinen Hinweis auf eine Nacherbeneinsetzung enthält, besteht auch kein Raum für eine Auslegung nach dem Willensprinzip. Ausserdem wurden die beiden Testamente der verstorbenen Ehegatten mit fachkundiger Unterstützung eines Notars aufgesetzt. Wäre wirklich eine Nacherbeneinsetzung gewollt gewesen, wären daher die Erblasserin und die Rekurrenten entsprechend als Vor- respektive Nacherben bezeichnet worden. Wird trotz fachkundiger Begleitung davon abgesehen, ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung davon auszugehen, dass keine Nacherbeneinsetzung gewollt war. Denn dem Notar müssten die Unterschiede zwischen einer Nacherbeneinsetzung und der Nennung von weiteren Personen, welche der Erbe seinerseits als Erben einsetzen soll, bekannt sein (BGE 102 Ia 418, E. 3.b)).

e) Wird ein Nacherbe eingesetzt, muss der Vorerbe dem Nacherben die Erbschaft ausliefern. Dies gilt nicht, wenn der Erblasser den Nacherben „auf den Überrest“ einsetzt. Der Vorerbe darf in diesem Fall die Erbschaft grundsätzlich verbrauchen. Bei der Nacherbschaft „auf den Überrest“ wird eine zweifache Besteuerung anerkannt und widerspricht in diesem Fall nicht dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 127 Abs. 2 Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) (Schwab in: Tarolli

Schmidt/Villard/Bienz/Jaussi (Hrsg.), Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019 (zit. Komm. StG BS), § 117 N 7 ff.). Vorliegend wurde mit notarieller Unterstützung eine Begünstigung des überlebenden Ehegatten angestrebt. Wäre wirklich eine Nacherbeneinsetzung gewollt gewesen, wäre es am Notar gelegen, den Zusatz „auf den Überrest“ anzufügen. Da dies vom Notar bewusst nicht auf diese Weise umgesetzt wurde, spricht dies ebenfalls gegen eine gewollte Nacherbeneinsetzung.

f) Die vorliegende testamentarische Verfügung kann daher nicht als Nacherbeneinsetzung gedacht gewesen sein. Dem Einwand der Rekurrenten, dass das Abstellen auf das Fehlen des Wortes "Nacherbe" überspitzt formalistisch ist, kann nicht gefolgt werden. Ausserdem wurde vom Notar der Zusatz „auf den Überrest“ bewusst nicht angefügt, was gegen eine gewollte Nacherbeneinsetzung spricht.

g) Ferner ist dem Einwand des Rekurrenten in Bezug auf die konfiskatorische Besteuerung nicht zuzustimmen. Das Bundesgericht leitet aus der Eigentumsgarantie nach Art. 26 BV ein Verbot der konfiskatorischen Besteuerung ab. Danach ist es dem Staat untersagt, den Abgabepflichtigen ihr privates Vermögen oder einzelne Vermögenskategorien durch übermässige Besteuerung nach und nach zu entziehen. Bei einer einmaligen hohen Steuerbelastung, die den betroffenen Steuerpflichtigen im streitigen Einzelfall dazu nötigte, vorübergehend die Vermögenssubstanz anzugreifen, wurde ebenfalls keine konfiskatorische Besteuerung angenommen (BGE 106 Ia 342, E. 6a ff.). Ferner wird eine zweifache Besteuerung bei der Nacherbschaft „auf den Überrest“, wie bereits erwähnt, anerkannt und widerspricht nicht dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 127 Abs. 2 BV. Die Rekurrenten vermögen somit auch in Bezug auf die gerügte konfiskatorische Besteuerung nicht durchzudringen und der Rekurs ist auch in diesem Punkt abzuweisen.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass auf die Frage der Verzugszinsen mangels Vorliegen einer Beschwer nicht eingetreten wird. Ferner sind die Voraussetzungen für eine Nacherbeneinsetzung nicht erfüllt. Die Steuerverwaltung hat daher zu Recht den Erbschaftssteuersatz für nicht blutsverwandte Neffen gemäss § 130 Abs. 1 lit. f StG bzw. für nicht verwandte Personen gemäss § 130 Abs. 1 lit. g StG angewandt. Ferner ist auch nicht von einer konfiskatorischen Besteuerung auszugehen. Der Rekurs ist somit abzuweisen, soweit darauf eingetreten wird.

## 6. [Kosten]

*Demgemäss wird erkannt:*

1. Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. [...]
3. [...]