



Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 26. Mai 2011

Mitwirkende

lic. iur. Andreas Miescher (Vorsitz), lic. iur. Emanuel Krayer,
lic. iur. David Levin, Dr. Markus W. Stadlin,
Prof. Felix Uhlmann
und lic. iur. Marc Jordan (Gerichtsschreiber)

Parteien

X
[...]
v.d. Dr. iur. A, Advokat, [...]

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt,
Fischmarkt 10, 4001 Basel

Gegenstand

Erbschaftssteuer

(Nacherbeneinsetzung, § 117 Abs. 2 StG)

Sachverhalt

- A. Die Rekurrentin, X, ist die Tochter von B sel. und C sel. Nach dem Tod von B hat C sich 1947 mit D verheiratet. Aus dieser Ehe sind zwei Söhne hervorgegangen, E sel. (verstorben 1979) und F. Die Rekurrentin ist im Haushalt der Familie X-Y aufgewachsen.

Am 12. Oktober 2001 verheiratete sich D mit G. Aufgrund der bevorstehenden Verhehlung schlossen die beiden Brautleute am 1. Oktober 2001 einen Ehe- und Erbvertrag ab. In güterrechtlicher Hinsicht wurde der Güterstand der Errungenschaftsbeteiligung beibehalten. Im Erbvertrag wurde festgehalten, dass beim Vorversterben von Herrn D sowohl sein Sohn F als auch seine neue Frau G auf den Pflichtteil gesetzt werden. Die Rekurrentin wurde als Erbin der verfügbaren Quote von $\frac{3}{8}$ bestimmt. Ein Anteil von $\frac{1}{8}$ sollte ihr unbelastet zukommen, an den weiteren $\frac{2}{8}$ sollte die überlebende Ehefrau die Nutzniessung erhalten. Beim Vorversterben von G sollte D der gesamte Nachlass zufallen, wobei sich G vorbehielt, Legate in der Höhe von maximal 10% auszusetzen.

Im Ehe- und Erbvertrag wurde jedoch nicht geregelt, was bei einem Zweitversterben von G geschehen soll. Dies wurde in einem gleichzeitig vor dem Notar geschlossenen separaten Erbvertrag zwischen den Ehegatten D-G festgelegt. Darin wurde festgehalten, dass die Rekurrentin für die Quote von $\frac{3}{8}$, welche G von D geerbt hat, Alleinerbin werden soll.

Am 31. Dezember 2001 verstarb D. Der Nachlass wurde entsprechend dem Ehe- und Erbvertrag vom 1. Oktober 2001 verteilt.

Am 6. Februar 2009 verstarb G. Aufgrund des Ehe- und Erbvertrages und des zweiten Erbvertrag zwischen den Ehegatten D-G war die Rekurrentin die einzige Erbin von G. Da die Rekurrentin mit der verstorbenen G nicht verwandt war, gelangte für die Berechnung der Erbschaftssteuer der Maximalsteuersatz zur Anwendung. Mit Veranlagung vom 22. Dezember 2009 wurde die Erbschaftssteuer auf CHF 395'100.00 festgesetzt. Unter Berücksichtigung der geleisteten Vorauszahlung wurde der Rekurrentin am 19. Januar 2010 der ausstehende Steuerbetrag in Höhe von CHF 258'411.75 in Rechnung gestellt.

- B. Mit Schreiben vom 15. Februar 2010 erhob die Rekurrentin Einsprache. Sie beantragte, sie sei als Nacherbin zu qualifizieren und die Veranlagung entsprechend an-

zupassen. Eventualiter sei ein Härtefall anzunehmen und die Erbschaftssteuer gemäss § 130 Abs. 3 StG festzusetzen.

Mit Einspracheentscheid vom 9. März 2010 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab, soweit sie darauf eintrat. Die Rekurrentin sei nicht als Nacherbin zu betrachten und die Veranlagung daher korrekt.

- C. Gegen diesen Entscheid erhob die Rekurrentin, vertreten durch Dr. A, mit Schreiben vom 1. April 2010 Rekurs. Sie macht geltend, dass sie nicht die Erbin von G, sondern die Nacherbin von D sei.

In ihrer Vernehmlassung vom 22. Juni 2010 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses. Die Rekurrentin sei nicht als Nacherbin von D zu betrachten.

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

Erwägungen

1. Gemäss § 164 Abs. 1 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG) kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Die Rekurrentin ist als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 8. März 2010 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Ihr Vertreter ist gehörig bevollmächtigt. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 1. April 2010 (Datum des Poststempels) ist somit einzutreten.

2.
 - a) Die Rekurrentin beantragt, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 8. März 2010 betreffend Erbschaftssteuer aufzuheben, die Rekurrentin für die Erbschaftssteuer Basel-Stadt als Nacherbin des am 31. Dezember 2001 verstorbenen D zu besteuern und die Erbsteueranlagung entsprechend zu korrigieren.

 - b) Es ist zu prüfen, ob die Rekurrentin als Nacherbin von D zu qualifizieren und entsprechend zu besteuern ist.

3.
 - a) Gemäss § 117 StG ist der Empfänger oder die Empfängerin des übergehenden Vermögens steuerpflichtig. Bei Nacherbeneinsetzung sind sowohl die Vor- als auch die Nacherben steuerpflichtig. Die Steuerpflicht besteht, wenn der Erblasser oder die Erblasserin den letzten Wohnsitz im Kanton hatte oder der Erbgang im Kanton eröffnet worden ist (§ 118 StG). Der Erbschaftssteuer unterliegen alle Vermögensübergänge kraft gesetzlichen Erbrechts oder aufgrund einer Verfügung von Todes wegen (§ 121 StG).

 - b) Gemäss § 130 Abs. 1 StG beträgt die einfache Steuer unter Vorbehalt von Abs. 3 4% für Eltern und Adoptiveltern, 6% für Grosseltern, Geschwister, Halbgeschwister, Schwiegerkinder, Stiefnachkommen, Schwieger- und Stiefeltern, 8% für Neffen und Nichten, 10% für Onkel und Tanten, Schwäger und Schwägerinnen, 14% für alle weiteren gesetzlich erbberechtigten Verwandten sowie die nicht blutsverwandten Neffen und Nichten sowie 18% für alle anderen Personen.

 - c) § 131 StG sieht vor, dass auf der einfachen Steuern 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 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 CHF 3'000'000.00 und 175% bei einem Empfange von über CHF 3'000'000.00.

d) Gemäss Art. 488 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches 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 ZGB sieht vor, dass die zuständige Behörde bei einer Nacherbeneinsetzung die Aufnahme eines Inventars anordnet.

4. a) Die Rekurrentin macht geltend, dass mit dem Ehe- und Erbvertrag vom 1. Oktober 2001 und dem Erbvertrag vom 1. Oktober 2001 eine Nacherbeneinsetzung auf den Überrest vorgenommen worden sei. Die beiden Verträge seien nach dem Willensprinzip auszulegen. Dabei spiele es keine Rolle, welche Wortwahl getroffen wurde oder ob die Worte „Vorerbe“ oder „Nacherbe“ verwendet worden seien. Nach Ansicht der Steuerverwaltung hingegen lässt der Ehe- und Erbvertrag vom 1. Oktober 2001 keinen Spielraum, um eine Nacherbeneinsetzung anzunehmen.

b) Ein Nacherbe kann sowohl in Form einer letztwilligen Verfügung als auch in Form eines Erbvertrages eingesetzt werden. 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 Nachversterbens dazu verpflichtet, eine bestimmte Person als seinen Erben bzw. seine Erbin einzusetzen (vgl. BGE 102 Ia 418 E.3a mit weiteren Hinweisen; Bessenich in: Honsell/Vogt/Geiser (Hrsg.), Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, ZGB II, 4. Auflage, Basel 2011, Art. 488 N 1f.). Wird ein Nacherbe eingesetzt, hat die zuständige Behörde die Aufnahme eines Inventars anzuordnen (vgl. Art. 490 Abs. 1 ZGB). Diese Regelung ist zwingend und kann auch nicht auf eine entsprechende Anordnung des Erblassers oder durch das Einverständnis vom Vorerben und vom Nacherben ausgeschlossen werden (vgl. Bessenich, a.a.o., Art. 490 N 1).

c) Der Ehe- und Erbvertrag sieht einerseits in den ehevertraglichen Bestimmungen vor, dass der Güterstand der Errungenschaftsbeteiligung gewählt werde und für den Fall des Vorabversterbens eines Ehegatten die gesamte Errungenschaft an

den überlebenden Ehegatten fallen soll. Andererseits wurde in den erbvertraglichen Bestimmungen vereinbart, dass bei einem Vorversterben des Ehemannes sowohl dessen Sohn als auch seine Frau auf den Pflichtteil gesetzt werden sollen und die Rekurrentin die freie Quote erben soll. Sollte der Ehemann zusammen mit oder nach seiner Ehefrau versterben, soll der Sohn auf den Pflichtteil gesetzt werden und die Rekurrentin Erbin der verfügbaren freien Quote werden. Bei einem Vorversterben der Ehefrau soll der gesamte Nachlass, mit Ausnahme von Legaten in Höhe von maximal 10%, an den Ehemann fallen. Im zwischen den Ehegatten gleichentags separat geschlossenen Erbvertrag verpflichtete sich die Ehefrau, im Falle des Vorversterbens von D die Rekurrentin als Alleinerbin auf den Überrest des von ihr geerbten Nachlasses von D einzusetzen.

d) Aus dem ersten Ehe- und Erbvertrag, gemäss welchem die Erbverteilung nach dem Versterben des Ehemannes vorgenommen worden ist, geht weder explizit noch implizit hervor, dass die Rekurrentin als Nacherbin auf den Überrest des Erbes eingesetzt wird und der zweite Vertrag wurde bewusst bis zum Versterben der Ehefrau unter Verschluss gehalten. Der Ehe- und Erbvertrag ohne Hinweis auf eine Nacherbeneinsetzung lässt keinen Raum für eine Auslegung nach dem Willensprinzip. Die beiden Verträge der verstorbenen Ehegatten wurden mit fachkundiger Unterstützung eines Notars aufgesetzt. Wäre wirklich eine Nacherbeneinsetzung auf den Überrest gewollt gewesen, hätten daher die Ehefrau und die Stieftochter von D entsprechend als Vor- respektive Nacherbin bezeichnet werden müssen. Unterbleibt dies trotz fachkundiger Begleitung des Erblassers, ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung davon auszugehen, dass keine Nacherbeneinsetzung gewollt war. Denn dem Notar mussten die Unterschiede zwischen einer Nacherbeneinsetzung und der Nennung einer zweiten Person, welche der Erbe seinerseits als Erben einsetzen soll, bekannt sein. Die vorliegende Konstruktion kann daher nicht als Nacherbeneinsetzung gedacht gewesen sein. Daran ändern auch die von der Rekurrentin dargelegte Vorgeschichte und der Miteinbezug des zusätzlich geschlossenen Erbvertrages nichts.

e) Da die Rekurrentin nicht als Nacherbin zu betrachten ist, ist der Steuersatz anhand des verwandtschaftlichen Verhältnisses zur verstorbenen G zu bestimmen. In den Akten findet sich kein Nachweis für eine verwandtschaftliche Beziehung zwischen der Rekurrentin und der Verstorbenen. Die Steuerverwaltung hat daher zu Recht den Erbschaftssteuersatz für nichtverwandte Personen gemäss § 130 Abs. 1 lit. g StG angewandt.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Steuerverwaltung die Rekurrentin zu Recht nicht als Nacherbin von D betrachtet hat, da sich aus dem Ehe- und Erbvertrag und dem Erbvertrag keine Nacherbeneinsetzung auf den Überrest ergibt. Die Steuerverwaltung hat daher die Rekurrentin korrekt besteuert. Der Rekurs ist somit abzuweisen.

6. Nach dem Ausgang des Verfahrens ist der Rekurrentin in Anwendung von § 170 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 135 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 sowie dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und der Verordnung hierzu vom 4. März 1975 eine Spruchgebühr aufzuerlegen. Diese Spruchgebühr wird im vorliegenden Fall auf CHF 2'000.00 festgelegt.

Beschluss

- ://:
1. Der Rekurs wird abgewiesen.

 2. Die Rekurrentin trägt eine Spruchgebühr von CHF 2'000.00.

 3. Der Entscheid wird dem Vertreter der Rekurrentin und der Steuerverwaltung mitgeteilt.