Urteilskopf

102 Ia 418

60. Auszug aus dem Urteil vom 24. November 1976 i.S. E.-A. und M.-A. gegen Staat Zürich und Verwaltungsgericht des Kantons Zürich
Regeste (de):
Schenkungssteuer; Art. 4 BV.

1. Auslegung eines Ehe- und Erbvertrags; Nacherbeneinsetzung? (E. 3.)

2. Im Kanton Zürich kann ein Erbauskauf ohne Verletzung von Art. 4 BV der Schenkungssteuer unterworfen werden (E. 4).

Regeste (fr):
Impôt sur les donations; art. 4 Cst.

1. Interprétation d'un "contrat de mariage et pacte successoral"; substitution fidéicommissaire? (Consid. 3.)

2. Dans le canton de Zurich, la renonciation à titre onéreux peut, sans violation de l'art. 4 Cst., être soumise à l'impôt sur les donations (consid. 4).

Regesto (it):
Imposta sulle donazioni; art. 4 Cost.

1. Interpretazione di un contratto matrimoniale e successorio; sostituzione fedecommissaria? (Consid. 3.)

2. Nel cantone di Zurigo una rinuncia a titolo oneroso ad una successione può, senza violazione dell'art. 4 Cost., essere assoggettata all'imposta sulle donazioni (consid. 4).

Sachverhalt ab Seite 419

BGE 102 Ia 418 S. 419

E. K. A. war in erster Ehe verheiratet mit E. geb. X. Aus dieser Ehe gingen zwei Töchter hervor, V., später verheiratet mit H. E., und C., später verheiratet mit G. M. E. A.-X. starb im Jahre 1968. Die beiden Töchter schlugen den Nachlass aus, so dass das rund Fr. 211'000.– betragende Vermögen der Verstorbenen auf den Ehemann überging. Am 1. Mai 1969 ging E. K. A. eine zweite Ehe ein mit M. P. H. Die Ehegatten schlossen am 30. April 1970 einen Ehe- und Erbvertrag. Sie vereinbarten eine beschränkte Gütergemeinschaft im Sinne von Art. 237 ZGB, wobei sie das eingebrachte Frauengut von Fr. 150'000.– zu Sondergut erklärten, das unter den Regeln der Gütertrennung stehe. Beim Ableben eines der Ehegatten sollte das Gesamtgut dem überlebenden Teil zufallen, abzüglich des güterrechtlichen Pflichtteils der Nachkommen von einem Viertel. Für den Fall des Vorversterbens des Ehemannes verpflichtete sich die Ehefrau erbvertraglich, für ihren ganzen Nachlass mit Ausnahme des Sondergutes die Töchter des Ehemannes als Erbinnen einzusetzen, und zwar V. zu 3/8 und C. zu 5/8. E. K. A. starb am 16. Januar 1972. Am 10. bzw. 13. März 1972 schlossen die überlebende Ehefrau und die beiden Töchter einen partiellen Erbteilungsvertrag. Nach diesem Vertrag schied Frau P. A.-H. als Gesam-

teigentümerin der beiden im Nachlass befindlichen Liegenschaften in E. und B. aus gegen eine Entschädigung im Betrage von Fr. 400'000.–, während die Schwestern V. E.-A. und C. M.-A. Gesamteigentümerinnen infolge Erbengemeinschaft blieben. Weiter wurde vereinbart, dass die Witwe P. A.-H. und die beiden Töchter des Verstorbenen vom restlichen Nachlass Quoten von je einem Drittel erhalten sollten. Daneben wurde das Sondergut von Frau A.-H. im Betrage von Fr. 150'000.– ausdrücklich anerkannt. In einer weiteren Bestimmung verzichteten sowohl

BGE 102 Ia 418 S. 420

V. E.-A. als auch C. M.-A. auf die im Ehe- und Erbvertrag der Eheleute A.-H. vom 30. April 1970 vorgesehene Einsetzung als Erben am künftigen Nachlass ihrer Stiefmutter. Am 9. Dezember 1975 erliess die Finanzdirektion des Kantons Zürich eine Verfügung betreffend Erbschafts- und Schenkungssteuern. Ausgangspunkt der Berechnungen bildete das Gesamtvermögen des verstorbenen E. K. A., das unter Mitberücksichtigung der Vorbezüge der beiden Töchter Fr. 1'881'778.40 betrug. Weiter wurde festgestellt, für die Erbschaftssteuerveranlagung seien nur die durch Ehe- und Erbvertrag festgelegten Ansprüche der Beteiligten massgebend; abweichende Vereinbarungen seien nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtes in Erbschaftssteuerverfahren unbeachtlich. Auf Grund dieser Erwägung stellte die Finanzdirektion fest, es hätten beim Ableben von E. K. A. erhalten: - die Ehefrau P. A.-H. 3/4 des
Gesamtvermögens = Fr. 1'411'333.80;
- die Tochter V. E.-A. die Hälfte
des güterrechtlichen Pflichtteils = 1/8 des
Gesamtvermögens = Fr. 235'222.30;
- die Tochter C. M.-A. die Hälfte
des güterrechtlichen Pflichtteils = 1/8 des
Gesamtvermögens = Fr. 235'222.30.
Von diesen Beträgen ausgehend wurden die von den beiden Töchtern zu entrichtenden Erbschafts- und Schenkungssteuern (letztere für die Vorempfänge) ermittelt. Die Witwe ist nach zürcherischem Recht von der Erbschaftssteuer befreit. In einem zweiten Abschnitt ihrer Verfügung stellte die Finanzdirektion fest, V. E.-A. und C. M.-A. hätten durch den Erbteilungsvertrag vom 10. März 1972 von ihrer Stiefmutter zusätzliche Leistungen erhalten, indem ihr Anteil am Gesamtgut von zusammen 1/4 (güterrechtlicher Pflichtteil) auf zusammen 2/3 erhöht worden sei. Die Differenz von 5/12 des Gesamtgutes von Fr. 1'881'778.40 = Fr. 784'074.40 unterliege als Erbauskauf der Schenkungssteuer. Diese Schenkungssteuer wurde in Anwendung des zürcherischen Steuerrechtes und unter Berücksichtigung eines nach den Grundsätzen über die interkantonale Steuerausscheidung auf den Kanton St. Gallen entfallenden Anteils für V. E.-A. und für C. M.-A. auf je Fr. 58'422.– festgesetzt.

BGE 102 Ia 418 S. 421

V. E.-A. und C. M.-A. erhoben beim Verwaltungsgericht des Kantons Zürich Rekurs mit dem Antrag, die Schenkungssteuer im Betrage von je Fr. 58'422.– sei aufzuheben. Das Verwaltungsgericht wies den Rekurs mit Entscheid vom 19. Mai 1976 ab. Hiegegen führen V. E.-A. und C. M.-A. staatsrechtliche Beschwerde wegen Willkür im Sinne von Art. 4 BV. Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab u.a. aus folgenden

Erwägungen

Erwägungen:

3. Die Beschwerdeführerinnen fechten die Besteuerung des ihnen über den güterrechtlichen Pflichtteil hinaus zugekommenen Anteils von zusammen 5/12 des Gesamtgutes unter anderem deshalb als willkürlich an, weil ihnen diese Quote nicht von ihrer Stiefmutter zugewendet worden, sondern direkt aus dem Nachlass ihres Vaters zugekommen sei; es handle sich um den vorverschobenen Bezug einer Nacherbschaft. a) Es ist verständlich, dass die Beschwerdeführerinnen die fraglichen Vermögenszugänge in der Höhe von je der Hälfte von 5/12 des Gesamtgutes als vorverschobenen Bezug einer Nacherbschaft ihres Vaters darstellen möchten. Gemäss dem zürcherischen Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer kommen nämlich für Erbschaften und Schenkungen die nämlichen Sätze zur Anwendung, jedoch wird je nach dem zwischen dem zuwendenden und dem Zuwendungsempfänger bestehenden Verwandtschaftsgrad stark differenziert. So haben die Nachkommen des Erblassers oder Schenkers nur die einfache Steuer zu entrichten, die Stiefkinder dagegen den vierfachen Betrag. Wären die fraglichen Beträge tatsächlich letztwillige Zuwendungen des E. K. A. an seine Töchter, so würde sich somit der von diesen geschuldete Steuerbetrag auf einen Viertel reduzieren. Indessen widerspricht es der neueren Lehre, eine Klausel, wonach der durch Ehevertrag begünstigte überlebende Ehegatte verpflichtet wird, seinerseits eine letztwillige Verfügung zugunsten eines Dritten zu treffen, ohne Weiteres als Nacherbeneinsetzung auf den Überrest zu betrachten. Die Nacherbeneinsetzung unterscheidet sich von der Nennung einer zweiten Person, welche der Erbe seinerseits zum Erben seines

dannzumaligen Nachlasses einsetzen soll. Insbesondere fällt im letzteren Fall die behördliche Inventaraufnahme im Sinne von Art. 490 Abs. 1 ZGB weg, die sonst, im Unterschied zur Sicherstellungspflicht, nicht wegbedungen werden kann. Sodann ist der Erbe völlig frei, das ererbte Vermögen nach seinem Willen zu verwenden, insbesondere auch unentgeltliche Verfügungen zu treffen, was beim Vorerben zum mindesten nicht unbestritten ist (vgl. Komm. ESCHER, N. 11 zu Art. 487 ZGB; PETITJEAN, Erbvertrag unter Ehegatten und Nacherben, in SJZ 66/1970, S. 358/359; L. GIACOMETTI, Die Nacherbeneinsetzung als Verfügungsart im Erbvertrag, Zürcher Diss. 1972, S. 48-56; s. auch BGE 100 II 93 ff.). Giacometti legt unter Berufung auf das Vertrauensprinzip in einleuchtender Weise dar, weshalb Bestimmungen der fraglichen Art gerade dann, wenn sie sich in Erbverträgen und nicht in Testamenten finden, im Zweifel nicht als Nacherbeneinsetzung gedeutet werden dürfen (a.a.O. S. 50). b) Betrachtet man unter diesen Gesichtspunkten den Ehe- und Erbvertrag der Eheleute A.-H. vom 30. April 1970 genauer, so findet sich darin kein Hinweis darauf, dass eine Nacherbeneinsetzung gewollt gewesen wäre. Neben den dargelegten allgemeinen Überlegungen spricht gegen diese Annahme, dass die Vertragschliessenden zweifellos juristisch beraten waren, mindestens durch den beurkundenden Notar, vermutlich aber auch vorgängig durch den als Willensvollstrecker beider Ehegatten in Aussicht genommenen Anwalt. Notar und Anwalt musste der Unterschied zwischen einer Nacherbeneinsetzung und einer blossen Verpflichtung der überlebenden Ehefrau, die Töchter des Ehemannes ihrerseits als Erbinnen einzusetzen, sehr wohl bekannt sein. Wenn die Eheleute A.-H. trotz Beratung durch fachkundige Personen darauf verzichtet haben, den Ausdruck "Nacherben" zu verwenden, so lässt sich hieraus schliessen, dass sie eben keine Nacherbeneinsetzung vornehmen wollten, gerade um Frau P. A.-H. in ihren Rechten an den ihr zukommenden drei Vierteln des Gesamtgutes in keiner Weise einzuschränken. In diesem Punkt unterscheidet sich der vorliegende Sachverhalt deutlich von demjenigen, der dem bundesgerichtlichen Urteil vom 23. Januar 1957 i.S. H.-T. (ASA 27 S. 190) zugrundelag, auf das sich die Beschwerdeführerinnen berufen. Das Verwaltungsgericht ist daher jedenfalls nicht in Willkür verfallen,

wenn es davon ausgegangen ist, die Beschwerdeführerinnen hätten die fraglichen 5/12 des Gesamtgutes nicht unter dem Titel einer vorausbezogenen Nacherbschaft erhalten.

4. Die übrigen Beanstandungen der Beschwerdeführerinnen richten sich gegen die Annahme des Verwaltungsgerichtes, 5/12 des Gesamtgutes seien ihnen schenkungshalber überlassen worden. Zur Stützung ihrer Auffassung machen sie vor allem geltend, es liege deshalb keine unentgeltliche Leistung vor, weil der Ehe- und Erbvertrag der Eheleute A.-H. anfechtbar gewesen wäre und P. H.-H. durch die Überlassung der genannten Quote dem Risiko eines Anfechtungsprozesses habe entgehen wollen. Weiter wird ausgeführt, P. A.-H. habe für ihre Zuwendung eine Gegenleistung empfangen. Was sie hiefür vorbringen, schlägt indessen nicht durch. a) Ehe- und Erbverträge nach Art des vorliegenden verstossen an sich keineswegs gegen die guten Sitten, jedenfalls dann nicht, wenn sie nicht unmittelbar vor dem voraussehbaren Ableben des einen Ehepartners geschlossen werden und aus diesem Grunde überhaupt keine Wirkungen unter Lebenden mehr zu erzeugen vermögen. Es besteht Einmütigkeit darüber, dass beim Güterstand der Gütergemeinschaft die Ansprüche der Nachkommen ausschliesslich durch Art. 226 Abs. 2 ZGB geschützt werden. Diese Bestimmung sichert ihnen den sogenannten güterrechtlichen Pflichtteil von einem Viertel des Gesamtgutes, der an die Stelle des erbrechtlichen Pflichtteils tritt (Komm. LEMP, N. 24 zu Art. 226 ZGB; Komm. TUOR, N. 7 der Vorbemerkungen zu den Art. 522-533 ZGB; CAVIN, Régime matrimonial et droit de succession, in: Mélanges F. Guisan, Lausanne 1950, S. 9, 12 und 21). b) Als anfechtbar betrachten die Beschwerdeführerinnen den Ehe- und Erbvertrag A.-H. deshalb, weil sie nach dem am 17. Juni 1968 erfolgten Tode ihrer leiblichen Mutter auf ihren Pflichtteil an deren Nachlass zugunsten des Vaters verzichtet hätten, wofür ihnen dieser für den Zeitpunkt seines Ablebens eine Begünstigung in Aussicht gestellt habe. Indessen handelte es sich damals nicht um einen Verzicht gegen anderweitige Leistungen oder gegen bestimmte, fixierte Zusicherungen, also um einen Erbauskauf, sondern um einen einseitigen, von jeder Bedingung freien Erbverzicht (vgl. Verfügung des Einzelrichters in nichtstreitigen Rechtssachen des Bezirksgerichtes Meilen vom 24. September 1968). Worin unter diesen Umständen

ein Grund zur Anfechtung des später geschlossenen Ehe- und Erbvertrages der Eheleute A.-H. erblickt werden könnte, wird von den Beschwerdeführerinnen nicht näher dargetan und ist nicht ersichtlich. Die Berufung der Beschwerdeführerinnen auf die Rechtsprechung, wonach Verträge zwischen Erben, die der Behebung von Zweifeln an Bestand oder Umfang eines Erbanspruches dienten, steuerrechtlich zu berücksichtigen seien (RB VG 1966 Nr. 64), erweist sich damit als unbegründet. c) Der Verzicht auf den Pflichtteil am Nachlass ihrer leiblichen Mutter wird von den Beschwerdeführerinnen auch dafür angerufen, dass die Zuwendung von Frau P. A.-H. an sie mindestens in gleichem Umfange in Erfüllung einer sittlichen Pflicht und damit nicht unentgeltlich erfolgt sei. Sie verweisen in diesem Zusammenhang auf ein Urteil des zürcherischen Verwaltungsgerichtes vom 7. September 1967 (RB 1967 Nr. 38). Auch hier liegt indessen in tatbeständlicher Hinsicht ein nicht unwesentlicher Unterschied vor. In jenem veröffentlichten Urteil ging es darum, ob Personen, die früher zugunsten des nachmaligen Erblassers auf ihren Pflichtteil verzichtet hatten, nach dem Tode des Begünstigten zur Erbschaftssteuer heranzuziehen seien, wenn und soweit ihnen die dem Pflichtteil entsprechenden Beträge durch letztwillige Verfügung wieder zugewendet würden. In diesem Zusammenhang erklärte das Verwaltungsgericht, die Verfügung sei in Erfüllung einer sittlichen Pflicht zum Ausgleich früherer Aufwendungen erfolgt und daher steuerfrei. Der Sachverhalt liesse sich also mit dem vorliegenden vergleichen, wenn es um Zuwendungen von E. K. A. an seine Töchter ginge, da diese zu seinen Gunsten auf den Pflichtteil am Nachlass ihrer Mutter verzichtet hatten. Hier geht es jedoch um etwas anderes, nämlich um eine Zuwendung zu Lebzeiten seitens von Frau P. A.-H., zu deren Gunsten die Beschwerdeführerinnen nie auf einen Erbanspruch verzichtet hatten; denn am Ehe- und Erbvertrag vom 30. April 1970 waren sie nicht beteiligt, so dass der Zusammenhang zwischen dem Erbverzicht der Beschwerdeführerinnen und dem güterrechtlichen Vermögenserwerb durch P. A.-H. als recht locker erscheint. Unter diesen Umständen kann nicht gesagt werden, das Verwaltungsgericht sei dadurch,

dass es von seinem eigenen zitierten Entscheid abgewichen sei, geradezu in Willkür verfallen, obschon sich wohl auch die abweichende Betrachtungsweise hätte vertreten lassen.

BGE 102 Ia 418 S. 425

d) Gegen die Besteuerung auf Grund der angefochtenen Verfügung wird weiter eingewendet, Frau P. A.-H. habe nicht die Absicht gehabt, ihre Stieftöchter zu beschenken. Ohne den Nachweis eines Schenkungswillens sei aber zivil- und steuerrechtlich eine Schenkung nicht denkbar. Der Schenkungssteuer unterliegen grundsätzlich nur unentgeltliche Zuwendungen. Im vorliegenden Falle haben die Beschwerdeführerinnen über ihren gesetzlichen Anspruch am Gesamtgut hinaus zusätzlich 5/12 davon erhalten, wogegen sie auf die im Ehe- und Erbvertrag ihres Vaters mit Frau P. A.-H. enthaltene Erbeinsetzung auf den dereinstigen Nachlass ihrer Stiefmutter verzichteten. Sie erblicken hierin eine Gegenleistung, welche die Unentgeltlichkeit ausschliesse. Die Vereinbarung zwischen den Beschwerdeführerinnen und Frau P. A.-H. ist als Erbauskauf zu betrachten. Ein solcher liegt nicht nur vor, wenn ein Erbe gegen Entgelt auf sein gesetzliches Erbrecht verzichtet, sondern er kann auch den Verzicht auf eine erbvertragliche Begünstigung zum Gegenstand haben (Komm. ESCHER, N. 5 zu Art. 495 ZGB). Die Kantone behandeln den Erbauskauf steuerlich unterschiedlich. Erheben sie eine reine Erbschaftssteuer, so erscheint die Besteuerungsmöglichkeit des Erbauskaufs als fraglich. Sie dürfte nur gegeben sein, wenn das Gesetz auch Vorempfänge ausdrücklich der Steuerpflicht unterstellt. In gewissen Kantonen wird die Auskaufsumme der Schenkungssteuer unterworfen (vgl. die Zusammenstellung bei MONTEIL, Das Objekt der Erbschafts- und Schenkungssteuern in der Schweiz, S. 127 ff.). Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich hat sich dieser Praxis angeschlossen (RB 1972 Nr. 53). Sein Standpunkt erscheint jedenfalls als vertretbar. Vermögensanfälle infolge Erbgangs und solche infolge Zuwendung unter Lebenden werden nach dem zürcherischen Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer gleichermassen belastet. Die Gegenleistung, auf welche die ausgekauften Erben verzichteten, wäre somit, wenn sie überhaupt zur Ausrichtung gelangt wäre, nach dem nämlichen Gesetz und zu den nämlichen Ansätzen besteuert worden. Es wäre deshalb kaum folgerichtig, den Vorempfang im Hinblick auf eine nach Zeit und Umfang unbestimmte, jedenfalls aber bei Fälligkeit mit der Erbschaftssteuer belastete Gegenleistung von der Steuerpflicht auszunehmen. Dem Verwaltungsgericht kann daher keine

BGE 102 Ia 418 S. 426

Willkür zur Last gelegt werden, wenn es Auskaufsbeträge wie gewöhnliche Vorempfänge der Schenkungssteuerpflicht unterstellt. Bei dieser Sachlage erübrigt es sich, die Frage nach dem Schenkungswillen näher zu untersuchen, der nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtes (BGE 65 I 211 f.; BGE 98 Ia 263) in anderen, nicht derart ausschliesslich mit dem Erbrecht verknüpften Fällen von Zuwendungen unter Lebenden Voraussetzung für die Erhebung einer Schenkungssteuer bildet. Bemerkt sei lediglich, dass es im vorliegenden Falle kaum willkürlich wäre, den Schenkungswillen zu bejahen, musste es Frau P. A.-H. doch klar sein, dass sie den Beschwerdeführerinnen Werte zukommen liess, auf welche diese sonst nur eventuell und nur in unbestimmtem Betrage Anspruch gehabt hätten. Bei den auf dem Spiele stehenden erheblichen Beträgen darf wohl auch vorausgesetzt werden, dass sie sich vor Unterzeichnung des Erbteilungsvertrages durch den von ihrem Ehemann eingesetzten Willensvollstrecker oder durch einen anderen Juristen über die Rechtslage hat orientieren lassen. Welche Motive sie schliesslich bewogen haben, diesem Vertrag zuzustimmen, ist nicht erheblich. Namentlich darf Schenkung nicht mit Wohltätigkeit verwechselt werden; man kann durchaus auch eine Schenkung vornehmen, um sich Ärger oder andere Unannehmlichkeiten zu ersparen.