

Erbschaftssteuer

Vor- und Nacherbschaft

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 183/2001 vom 25. Oktober 2001

Sowohl bei der Vor- wie auch bei der Nacherbschaft liegt ein steuerbarer Erbanfall vor, da der Vor- wie auch der Nacherbe den an sie gelangenden Nachlass jeweils zu vollem Recht erwerben. Somit ist die Erbschaftssteuer vom Vor- als auch vom Nacherben ohne Einschränkung auf dem vollen Betrag des an sie gelangenden Vermögens zu entrichten.

I. Sachverhalt

1. a) Am TT. MM. 1998 verstarb in Basel Frau A. X.. Der Erbvertrag zwischen der Verstorbenen und der Rekurrentin wurde am 14. September 1998 eröffnet. Darin wurden unter anderem folgende Anordnungen getroffen:

In erbvertraglicher Hinsicht: «Für den Fall, dass die eine von uns Kontrahentinnen stirbt, soll die Überlebende von uns beiden die Alleinerbin der zuerst Verstorbenen sein.» ... «Diejenige unter uns Kontrahentinnen, welche an zweiter Stelle verstirbt, ist verpflichtet, bei ihrem Tod den Überrest des von der zuerst verstorbenen Kontrahentin ererbten Nachlasses an den oder die Nacherben der Erstverstorbenen auszuliefern.»

In testamentarischer Hinsicht: «Ich, A. X., setze für den Fall, dass ich vor Fräulein W. sterbe, zu meinem Nacherben ein meinen Neffen, Herrn F. X., geboren am TT. MM. 1950, zur Zeit wohnhaft in A.» ... «Der oder die Nacherben haben ein Barlegat von Fr. 10'000.– (zehntausend Schweizer Franken) auszurichten an ... Patenkind A. H., zur Zeit wohnhaft in ..., BRD».

b) Am 6. Oktober 1998 wurde das erbschaftsamtliche Inventar im Nachlass A. X. fertig gestellt. Dabei wurde ein Reinvermögen von Fr. 388'317.45 ermittelt.

2. Mit Erbteilungsvertrag vom 22. Dezember 1998 haben die Rekurrentin und Herr F. X. folgende Vereinbarungen getroffen: Die Rekurrentin übernimmt den sich im Nachlass befindlichen Liegenschaftsbesitz in Riehen BS (Erbschaftsinventar Ziffer 1; Inventarwert Fr. 34'000.–). Herr F. X. übernimmt sämtliche Guthaben (Erbschaftsinventar Ziffer 3; Inventarwert Fr. 414'227.20) zu Alleineigentum, belastet mit der lebenslänglichen Nutzniessung zu Gunsten der Rekurrentin. Die gemäss Erbvertrag bestehende Verpflichtung des eingesetzten Nacherben F. X. zur Ausrichtung eines Barlegates an Frau A. H. im Betrag von Fr. 10'000.– wird von der Rekurrentin übernommen und testamentarisch sichergestellt.

3. a) Die Steuerverwaltung hat die Rekurrentin als Vorerbin auf dem beim Tode auf sie übergehenden Vermögen von Fr. 379'617.50 (Reinvermögen von Fr. 388'317.45 abzüglich Steuerrückerstattung Basel von Fr. 1'617.05, Steuern Riehen von Fr. 317.– sowie Legat von Fr. 10'000.–) besteuert. A. H. wurde für das Legat von Fr. 10'000.– besteuert. Die entsprechende Veranlagung datiert vom 3. August 1999.

b) Herr F. X. wurde als Nacherbe infolge vorzeitiger Auflösung der Vorerbschaft ohne Berücksichtigung der Nutzniessung zu Gunsten der Rekurrentin für sämtliche im Erbschaftsinventar aufgeführten Guthaben im Gesamtbetrag von Fr. 414'227.20 besteuert. Die entsprechende Veranlagung datiert ebenfalls vom 3. August 1999.

4. Dagegen haben die Rekurrentin und Herr F. X. mit Schreiben vom 17. September 1999 gemeinsam Einsprache erhoben, welche die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 7. September 2000 im Sinne der Erwägungen abgewiesen hat. Dabei ist die Erbschaftssteuer der Rekurrentin im Sinne einer reformatio in peius neu auf einem Betrag von Fr. 389'617.50 (Fr. 379'617.50 plus Legat von Fr. 10'000.–) erhoben worden.

5. Gegen diesen Einspracheentscheid vom 7. September 2000 richtet sich der vorliegende Rekurs vom 11. Oktober 2000, welcher am 10. Januar 2001 begründet worden ist. Darin wird unter o/e-Kostenfolge beantragt, es sei der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung Basel-Stadt vom 7. September 2000 aufzuheben und die Veranlagung der im Nachlass A. X., verstorben TT. MM. 1998 fälligen Erbschaftssteuern vorzunehmen auf der Basis des zwischen den Parteien abgeschlossenen Erbteilungsvertrages vom 22. Dezember 1998. Demgemäss sei Frau R. W. zu besteuern auf dem von ihr übernommenen Gesamthandanteil von intern 17,4% an der StWEP xxx-13 in Sektion X des Grundbuchs Riehen, umfassend $\frac{55}{1000}$ mit Sonderrecht an der $\frac{3}{2}$ -Zimmer-Wohnung im 2. OG, mit Balkon und Kellerabteilung im Erdgeschoss an Parzelle xxx in Sektion X, Riehen sowie am Gesamthandanteil von intern 17,4% an der StWEP xxx-6 in Sektion X des Grundbuchs Riehen, umfassend $\frac{1}{1000}$ mit Sonderrecht am Bastelraum im Erdeingangsgeschoss der nämlichen Liegenschaft unter Abzug der auf dem Liegenschaftsanteil lastenden Grundpfandschulden von Fr. 14'103.90. Weiter wird beantragt, F. X. sei zu besteuern auf dem von ihm übernommenen Guthaben gemäss Ziffer 3 des erbschaftsamtlichen Inventars vom 6. November 1998 abzüglich der kapitalisierten lebenslänglichen Nutzniessung zu Gunsten von R. N. W. sowie unter Abzug der restlichen Passiven gemäss erbschaftsamtlichem Inventar vom 6. Oktober 1998 im Betrag von Fr. 46'205.85. Eventualiter wird beantragt, es sei in teilweiser Aufhebung des Einspracheentscheides vom 7. September 2000 der Steuerverwaltung Basel-Stadt F. X. zu besteuern auf dem von ihm übernommenen Guthaben gemäss Ziffer 3 des erbschaftsamtlichen Inventars vom 6. Oktober 1998 abzüglich der von N. W. zu entrichtenden Erbschaftssteuern sowie abzüglich der Barauslagen gemäss Ziffer 2 + 4 des erbschaftsamtlichen Inventars im Betrag von total Fr. 46'205.85. Auf die Einzelheiten des Standpunkts der Rekurrentin wird, sofern erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

6. In ihrer Vernehmlassung vom 21. Februar 2001 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses. Ihre Begründung ergibt sich, soweit sie für den nachfolgenden Entscheid von Belang ist, ebenfalls aus den nachstehenden Erwägungen.

II. Entscheidungsgründe

1. a) Am 1. Januar 2001 ist das neue baselstädtische Gesetz über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (nStG) in Kraft getreten. Gemäss § 234 Abs. 1 lit. b nStG findet das neue Recht unter anderem für die Erbschafts- und Schenkungssteuer Anwendung auf die steuerbaren Tatbestände, die sich im Kalenderjahr 2001 verwirklicht haben. Absatz 2 dieser Bestimmung besagt, dass für das Steuerverfahren und den Steuerbezug das neue Recht bereits mit Inkrafttreten des neuen Gesetzes anzuwenden ist.

b) Da es vorliegend um die Erbschaftssteuer im Nachlass der am TT. MM. 1998 verstorbenen A. X. geht, ist der Fall in materieller Hinsicht noch nach den Normen des alten baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 22. Dezember 1949 (aStG) zu beurteilen. In formeller Hinsicht sind demgegenüber zumindest für die Verfahrensabschnitte, die in die Zeit nach dem 31. Dezember 2000 fallen, die Verfahrensbestimmungen des neuen Steuergesetzes massgebend.

2. a) Gemäss § 29 Abs. 1 aStG und dem inhaltlich damit übereinstimmenden § 164 nStG steht dem Betroffenen gegen Einspracheentscheide der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheids der Rekurs an die Steuerrekurskommission offen. Daraus ergibt sich deren sachliche und funktionelle Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Die Rekurrentin ist als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 7. September 2000 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Auf den rechtzeitig am 11. Oktober 2000 (Poststempel) erhobenen und am 10. Januar 2001 begründeten Rekurs ist somit einzutreten.

b) In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist vorab noch Folgendes zu bemerken: Anfechtungsobjekt des vorliegenden Rekurses ist der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 7. September 2000. Gegenstand dieses Entscheides bildet die Erbschaftssteuer im Nachlass der am TT. MM. 1998 verstorbenen A. X., wobei sich die Steuerverwaltung sowohl mit der Vorerbschaft an die Rekurrentin als auch mit der Nacherbschaft an Herrn F. X. auseinandergesetzt hat. In der Rekursschrift werden denn auch sowohl Einwände gegen die Besteuerung der Vorerbschaft als auch gegen die Besteuerung der Nacherbschaft erhoben. Gegenstand des vorliegenden Entscheides ist jedoch «lediglich» die an die Rekurrentin ausgerichtete Vorerbschaft. Die Anträge betreffend die Nacherbschaft von Herrn F. X. werden in einem separaten Entscheid behandelt.

3. a) Die Rekurrentin beantragt sinngemäss, die Erbschaftssteuer für den Nachlass der am TT. MM. 1998 verstorbenen Frau A. X. gemäss dem zwischen ihr und Herrn F. X. abgeschlossenen Erbteilungsvertrag vom 22. Dezember 1998 festzulegen. Danach sei die Rekurrentin auf den beiden von ihr übernommenen Gesamthandanteilen von intern je 17,4% an den Stockwerkeigentumsparzellen Nr. xxx-13 und xxx-6 Sektion X des Grundbuchs Riehen unter Abzug der auf dem Liegenschaftsanteil lastenden Grundpfandschulden von Fr. 14'103.90 besteuern.

b) Der Sachverhalt ist unbestritten. Nicht streitig ist ferner, dass die Rekurrentin gemäss dem zwischen ihr und Herrn F. X. abgeschlossenen Erbteilungsvertrag vom 22. Dezember 1998 die beiden Gesamthandanteile von je 17,4% an den Stockwerkeigentumsparzellen Nr. xxx-13 und xxx-6 Sektion X des Grundbuchs Riehen übernommen hat. Nicht bestritten ist ferner, dass Herr F. X. gemäss Erbteilungsvertrag die Guthaben gemäss Ziffer 3 des Erbschaftsinventars im Betrag von Fr. 414'227.20 zu Alleineigentum übernommen und der Rekurrentin daran die lebenslängliche Nutzniessung eingeräumt hat. Umstritten ist demgegenüber, ob die Steuerverwaltung die Rekurrentin zu Recht für das ganze beim Tode der Erblasserin auf sie übergehende Vermögen von Fr. 389'617.50 besteuert hat.

4. Gemäss § 78 Abs. 1 aStG wird die Erbschafts- und Schenkungssteuer auf Anfällen kraft Erbrechts und auf Zuwendungen erhoben, durch die der Erbe, Vermächtnisnehmer, Beschenkte oder Begünstigte aus dem Vermögen eines anderen ohne entsprechende Gegenleistung bereichert wird. Nach § 79 lit. d aStG unterliegt der Steuer auch, was durch Nacherbfolge anfällt. Gemäss § 81 Abs. 1 aStG (seit 1. Januar 1990 wirksame Fassung vom 13. März 1989) ist für die Bewertung massgebend, abweichende Vorschriften vorbehalten, bei Erwerb von Todes wegen der Verkehrswert zur Zeit des Erbanfalles, bei Nacherbfolge der Verkehrswert zur Zeit des Eintritts des Nacherbfalles. Besteht der Erbanfall in einer Nutzniessung, so steht es dem Pflichtigen gegen Sicherstellung frei, die Steuer statt auf dem kapitalisierten Wert jährlich auf der empfangenen Leistung zu entrichten (§ 81 Abs. 3 aStG). Die auf dem Nachlass oder der Zuwendung ruhenden nachweisbaren Schulden sind in Abzug zu bringen (§ 82 Abs. 1 aStG). Ist die Erbschaft mit einer Nutzniessung beschwert, so ist deren kapitalisierter Wert in Abzug zu bringen (§ 82 Abs. 2 aStG).

5. a) Der objektive Steuertatbestand und damit der Anknüpfungspunkt für die Erbschaftssteuer ist der sog. Anfall, durch den eine Person aus dem Vermögen einer anderen eine Zuwendung erhält, ohne dafür eine entsprechende Gegenleistung zu erbringen (§ 78 Abs. 1 aStG, vgl.; auch Grüninger/Studer, Kommentar zum [alten] Basler Steuergesetz, 2. Auflage, Basel 1970, S. 502). Ausgelöst wird die Steuerpflicht durch den Eintritt der Bereicherung beim Empfänger. Der Ausdruck «Anfall» umfasst nicht nur den Erbanfall im engeren Sinne, wie ihn bloss ein eigentlicher Erbe erhält, sondern jeden Vermögenserwerb, dessen Rechtsgrund sich aus dem Erbrecht ableitet. Darunter fallen nicht nur unmittelbare dingliche Berechtigungen, sondern namentlich auch obligatorische Ansprüche, wie sie den Vermächtnisnehmern zustehen. Der erbrechtliche Anfall ergibt sich dabei aus der Rechtslage, wie sie bei der Eröffnung des Erbgangs aufgrund Gesetzes oder Verfügung von Todes

wegen vorhanden war. Willkürlich von dem bei Eröffnung des Erbganges gegebenen Rechtszustand abweichende Vereinbarungen unter den Beteiligten bleiben grundsätzlich für den konkreten Erbesteuerfall unbeachtlich. Auch können die Beteiligten im allseitigen Einverständnis eine Auseinandersetzung und Teilung durchführen, die der massgebenden Rechtslage ganz oder teilweise widerspricht. Insoweit liegt aber dann kein Anfall kraft Erbrechts mehr vor (vgl. die Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 21. Februar 2001, S 6. mit Verweis auf Grüninger/Studer, a.a.O., S. 502, S. 507 f.).

b) Da der steuerbare Tatbestand sich in einem einmaligen Vorgang erschöpft und keine zeitliche Dauer aufweist, ist für dessen Beurteilung in jeder Hinsicht auf den massgebenden Zeitpunkt der Rechtsnachfolge abzustellen. Auch wenn diese Regel die Bedeutung eines allgemeinen Grundsatzes hat, wird sie für die Bewertung in § 81 Abs. 1 aStG ausdrücklich bestätigt. Der Steuertatbestand ist grundsätzlich erfüllt, sobald die steuerbare Rechtsnachfolge stattgefunden hat. Dies ist bei Anfällen kraft Erbrechts in der Regel mit dem Tode des Erblassers der Fall. Dasselbe gilt für Vermächtnisse, und es kommt nicht auf den Zeitpunkt der Auslieferung an. Die belasteten Erben können jedoch den Gegenwert der auszurichtenden Vermächtnisse gemäss § 82 Abs. 1 aStG vom steuerbaren Erbanfall in Abzug bringen. Die Vermächtnisse zählen damit zu den Schulden und Verbindlichkeiten, die erst mit und aus Anlass des Vermögensübergangs entstehen (vgl. Grüninger/Studer, a.a.O., S. 504, S. 512, S. 570, S. 572). Die Erbschaftssteuer selbst ist nicht abzugsfähig. Dies ergibt sich sowohl aus dem allgemeinen Prinzip, dass die Steuer selbst von ihrer eigenen Bemessungsgrundlage ohne besondere Anordnung nicht abzugsfähig ist, wie auch aus dem Prinzip der Besteuerung des Erbanfalls (vgl. Böckli, Indirekte Steuern und Lenkungssteuern, Basel/Stuttgart 1975, S. 351).

c) Durch die Vor- und Nacherbeneinsetzung ordnet der Erblasser zwei aufeinanderfolgende Anfälle kraft Erbrechts in seinem Nachlass an. Da sowohl der Vorerbe als auch der Nacherbe den Nachlass kraft Erbrechts erhalten, erfüllt sich bei beiden der steuerbegründende Tatbestand. Die Steuer ist dabei vom Vorerben beim Tode des Erblassers und vom Nacherben beim Eintritt des Nacherbfalles zu entrichten. Dies ergibt sich bereits aus den allgemeinen Grundsätzen, wird jedoch in § 79 Abs. 2 lit. d aStG noch besonders hervorgehoben. Substrat der Steuer ist in beiden Fällen das übergehende Vermögen. Daher hat sowohl der Vor- wie der Nacherbe die Steuern ohne Einschränkung auf dem ganzen an sie fallenden Nachlass zu entrichten, da jeder denselben wiederum zu vollem Recht erwirbt (vgl. Grüninger/Studer, a.a.O., S. 511, S. 541 ff.). Eine Anrechnung der vom Vorerben bezahlten Steuern kommt nicht in Betracht, da der Nacherbe gemäss zivilrechtlicher Regelung die Rechte erst am Tage des Nacherbfalles erwirbt und nicht etwa am Todestag des Erblassers (vgl. die Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 21. Februar 2001, S. 7, mit diversen Verweisen).

aa) In Bezug auf die Vor- und Nacherbeneinsetzung enthielt das baselstädtische Gesetz betreffend die direkten Steuern vom 6. April 1922 folgende Bestimmung: «Hat der Erblasser einen Vorerben und einen Nacherben eingesetzt, so haben so-

wohl der Vorerbe als der Nacherbe die Erbschaftssteuer je beim Anfall von dem vollen Betrage des an sie gelangenden Vermögens nach ihrem Verwandtschaftsverhältnis zum Erblasser zu entrichten.» (vgl. Goetzinger, Die Basler Steuergesetze, 2. Auflage, Basel 1939, S. 144, S. 147).

b) Im Ratschlag und Entwurf Nr. 4455 zu einem Gesetz über die direkten Steuern (dem Grossen Rate des Kantons Basel-Stadt vorgelegt am 14. Oktober 1948) wurde in Bezug auf § 75 Abs. 2 lit. d (später § 79 lit. d aStG) auf Seite 139 ausgeführt: «Ferner liegen schon nach zivilrechtlichen Grundsätzen bei der Nacherbfolge zwei Erbfolgen vor, von denen jede eine besondere Steuerpflicht auslöst, wobei aber die Erbsteuer beide Male nach dem Verwandtschaftsgrade zum gleichen Erblasser zu bemessen ist.»

cc) Der Ratschlag und Entwurf Nr. 8825 zu einem Gesetz über die direkten Steuern (Totalrevision) (den Mitgliedern des Grossen Rates des Kantons Basel-Stadt zugestellt am 13. Mai 1998) enthält in § 117 Abs. 2 StG folgende Bestimmung: «Bei Nacherbeneinsetzung sind sowohl die Vor- als auch die Nacherben steuerpflichtig». Dazu wird auf Seite 65 des erwähnten Ratschlages Folgendes ausgeführt: «Bei Vor- und Nacherbschaft liegen zwei erbrechtliche Vermögensübergänge vor, weshalb sowohl die Vorerben wie auch die Nacherben steuerpflichtig sind.»

6. a) Im vorliegenden Fall hat die Rekurrentin im Zeitpunkt des Todes der Erblasserin, A. X., die Stellung einer Vorerbin innegehabt. Da sie die Erbschaft nicht ausgeschlagen hat, hat die Rekurrentin somit aufgrund ihrer Rechstellung als Vorerbin per Todestag der Erblasserin einen Vermögensanfall kraft Erbrechts erhalten. Dieser Erbanfall aus Vorerbschaft fällt unter § 78 Abs. 1 aStG. Auch wenn die Vorerbschaft in § 78 Abs. 1 aStG nicht ausdrücklich erwähnt wird, ist mit Grüninger/Studer von der doppelten steuerlichen Erfassung der Vor- und Nacherbschaft auszugehen (vgl. Grüninger/Studer, a.a.O., S. 505). Dieses System der doppelten steuerlichen Erfassung der Vor- und Nacherbschaft war – wie aufgezeigt – gemäss den Gesetzesmaterialien bereits im Steuergesetz vom 6. April 1922 verankert, wurde im Steuergesetz vom 22. Dezember 1949 weitergeführt und ist auch im neuen Steuergesetz vom 12. April 2000 vorgesehen. Aufgrund dessen besteht im vorliegenden Fall kein Grund, von diesem Prinzip abzuweichen. Wie die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung vom 21. Februar 2001 auf Seite 8 f. zutreffend festhält, kennt das baselstädtische Steuerrecht keine Bestimmung, die eine Milderung der Besteuerung von Vor- oder Nacherben vorsehen würde. Die Steuerverwaltung hat daher zu Recht die Erbschaftssteuer auf dem ganzen beim Tod der Erblasserin auf die Rekurrentin übergegangenen Vermögen von Fr. 389'617.50 erhoben.

b) Was die Besteuerung des Legats von Fr. 10'000.– anbetrifft, so ist festzuhalten, dass gemäss Erbvertrag vom 4. Januar 1979 die Verpflichtung zur Ausrichtung des Vermächtnisses nicht der Rekurrentin als Vorerbin, sondern dem Nacherben Herrn F. X. auferlegt worden war. Daraus folgt, dass die Vermächtnisnehmerin, Frau A. H., das Legat nicht per Todestag der verstorbenen A. X. vom TT. MM. 1998 erworben hat. Weil damit kein steuerbarer Anfall kraft Erbrechts vorliegt, hat die Steu-

erverwaltung in ihrem Einspracheentscheid vom 7. September 2000 zu Recht die von der Vermächtnisnehmerin erhobene Erbschaftssteuer aufgehoben und den Vermächtnisbetrag dem Erbanfall der Rekurrentin hinzugerechnet.

7. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass sowohl bei der Vor- als auch bei der Nacherbschaft ein steuerbarer Erbanfall vorliegt, da sowohl der Vor- als auch der Nacherbe den an sie gelangenden Nachlass jeweils zu vollem Recht erwirbt. Die Erbschaftssteuer ist damit sowohl vom Vor- als auch vom Nacherben ohne Einschränkung auf dem vollen Betrag des an sie gelangenden Vermögens zu entrichten. Die Steuerverwaltung hat die Rekurrentin somit zu Recht für das ganze auf sie übergegangene Vermögen von Fr. 389'617.50 besteuert. Da die Vermächtnisnehmerin A. H. das Barlegat von Fr. 10'000.– nicht per Todestag der Erblasserin A. X. erworben hat, hat die Steuerverwaltung die diesbezüglich bei der Vermächtnisnehmerin erhobene Erbschaftssteuer zu Recht aufgehoben und den Vermächtnisbetrag zum Erbanfall der Rekurrentin hinzugerechnet. Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.