



100 22 66

Gemeinde: Z. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 15.12.2022 RNA/OSC/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 13. Dezember 2022

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Nanzer, die Fachrichterinnen Glauser und Schlup Guignard sowie Schmidlin als Gerichtsschreiber

In der Rekursache

von

A. _____

vertreten durch

B. _____

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern, Brünnenstrasse 66, Postfach, 3001 Bern

betreffend die Erbschaftssteuer 2018

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. In einem als "Schenkungsvertrag" betitelten schriftlich abgefassten Dokument vom 1. September 2018 (Akten Steuerverwaltung, pag. 8; nachfolgend "Schenkungsvertrag") hielt C._____ (nachfolgend Vater) fest, dass er seiner Tochter, A._____ (nachfolgend Rekurrentin), die Liegenschaft an der D._____ -Strasse in E._____ im Kanton G._____ (nachfolgend Liegenschaft) schenken möchte. Im selben Dokument hat die Rekurrentin die Annahme der Schenkung erklärt. Nachdem der Vater am 8. September 2018 in Bern verstorben ist, wurden mit einer schriftlichen Vereinbarung vom 19. bzw. 20. Dezember 2019 zwischen der Schwester des Vaters, F._____ (nachfolgend Alleinerbin), und der Rekurrentin (pag. 9-13; nachfolgend Vereinbarung) die "Bedingungen der Auslieferung der Schenkung aus dem Nachlassvermögen von Herrn C._____ an Frau A._____ festgelegt" (Ziff. 1.4 der Vereinbarung, pag. 12). Darin anerkannte die Rekurrentin ausdrücklich und unwiderruflich die Alleinerbenstellung der Alleinerbin und verzichtete ausdrücklich und unwiderruflich auf die Erhebung erb- und familienrechtlicher Klagen gegenüber dem Nachlass des Vaters. Es wurde namentlich vereinbart, dass die Übertragung der Liegenschaft auf die Rekurrentin unter Übernahme der auftaftenden Hypothekarschulden im Umfang von CHF 400'000.-- sowie der bestehenden Mietzinskonti erfolge. Als Übernahmedatum wurde der 1. Januar 2020 vorgesehen (vgl. Ziff. 2.3 der Vereinbarung, pag. 11). Ferner wurde festgehalten, dass sämtliche Erbschafts- und Schenkungssteuern sowie auch sämtliche übrigen Kosten im Zusammenhang mit dem Vollzug der Vereinbarung durch das Nachlassvermögen des Vaters getragen würden (vgl. Ziff. 2.4 und Ziff. 3.4 der Vereinbarung, pag. 10 f.).

B. Mit Erbschaftssteuer-Veranlagung vom 3. Mai 2021 erfasste die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Zentrale Veranlagungsbereiche, Erbschafts- und Schenkungssteuer (Steuerverwaltung), die Übertragung der Liegenschaft und der Mietzinskonti auf die Rekurrentin mit einer Erbschaftssteuer von CHF 189'594.70. Bei der Berechnung der Steuer wendete die Steuerverwaltung das 16-fache des ordentlichen Tarifs an.

C. Hiergegen erhob die Rekurrentin, vertreten durch B._____ (nachfolgend Vertreter), am 12. Mai 2021 Einsprache. Es wurde beantragt, die Rekurrentin sei als Tochter von der Erbschaftssteuer zu befreien. Dies, zumal die Vaterschaft per Analyse nachgewiesen sei und die Rekurrentin und der Vater das Vater-Kind-Verhältnis auch gelebt hätten. Der Vater habe die Rekurrentin im "Schenkungsvertrag" denn auch explizit als seine Tochter anerkannt. Die Alleinerbin habe die Schenkung akzeptiert, womit der "Schenkungsvertrag" trotz Formmangel rechtswirksam geworden sei. Eventualiter wird beantragt, dass die Erbschaftssteuer im Kanton Bern nur auf den beweglichen Vermögenswerten, welche der Rekurrentin zuzurechnen, zu erhe-

ben. Zudem seien die übernommenen Hypothekarschulden im Rahmen der interkantonalen Steuerausscheidung nach Lage der Aktiven im Kanton Bern zum Abzug zuzulassen.

D. Mit Entscheid vom 10. Februar 2022 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Betreffend den Hauptantrag hielt sie im Wesentlichen fest, dass eine Vaterschaftsanerkennung mittels letztwilliger Verfügung oder anderweitigen Vertrags durch den biologischen Vater nicht möglich sei, wenn bereits ein Dritter als Vater im Zivilstandsregister eingetragen sei. Da dies vorliegend der Fall sei und im Erbschaftssteuerveranlagungsverfahren auf die zivilrechtlichen Verwandtschaftsverhältnisse – mithin auf die Registereinträge – abgestellt würde, könne dem Antrag nicht entsprochen werden. Zum Eventualantrag wurde festgehalten, dass sowohl der Wohnsitzkanton als auch die Liegenschaftskantone zur Erhebung einer Erbschaftssteuer befugt seien. Jeder einzelne Kanton sei berechtigt, jeden Erbteil im Umfang seiner Quote an den Gesamtaktiven zu besteuern. Sowohl der Kanton Bern (67.54 %) wie auch der Kanton G._____ (21.45 %) hätten ihren jeweiligen Anteil quotenmässig im Verhältnis zu den Gesamtaktiven besteuert. Die Veranlagung sei korrekt erfolgt, weshalb die Einsprache auch diesbezüglich abgewiesen werde.

E. Hiergegen erhob die Rekurrentin durch ihren Vertreter am 10. März 2022 Rekurs an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission). Es wird wiederum beantragt, die Rekurrentin sei von der Erbschaftssteuer zu befreien. Nebst dem bereits in der Einsprache Ausgeführten wurde festgehalten, dass eine Kindsanerkennung durch letztwillige Verfügung erfolgen könne. Dies begründe das gesetzliche Erbrecht. Die Kindsanerkennung sei vorliegend in einem Schenkungsvertrag erfolgt. Durch Anerkennung des "Schenkungsvertrags" durch die gesetzliche Erbin sei der Formmangel geheilt worden. Im Steuerrecht gelte das Prinzip der Massgeblichkeit der zivilrechtlichen Gestaltung. Dieses sog. Massgeblichkeitsprinzip könne durch die Steuerbehörde nur durchbrochen werden, wenn diese eine mit einer ungewöhnlichen zivilrechtlichen Gestaltung erreichte Steuerverkürzung (Steuerumgehung) nachweisen könne, was vorliegend nicht der Fall sei. Die Anerkennung der Vaterschaft habe für die Rekurrentin eine enorme persönliche Genugtuung und Erleichterung dargestellt. Es wäre seitens der Behörden unverantwortlich, diese Eltern-Kind-Verwandtschaft klageweise beseitigen zu wollen. Ebenfalls wird im Verfahren vor der Steuerrekurskommission eventualiter beantragt, im Kanton Bern nur die auf die Rekurrentin übertragenen beweglichen Vermögenswerte zu besteuern. Ergänzend zum diesbezüglich in der Einsprache Ausgeführten wird vorgebracht, dass die Quoten-Methode nur auf die Erben Anwendung finde. Bei Schenkungen finde die Ausscheidung demgegenüber objektweise statt. Der "Schenkungsvertrag" stelle das Verpflichtungsgeschäft dar und bewirke bei der beschenkten Person den Rechtsanspruch auf Verschaffung von Eigentum. Grundsätzlich sei ein Schenkungsvertrag [über ein Grundstück] öffentlich zu

beurkunden, was vorliegend zwar nicht erfolgt sei. Dieser Formmangel sei aber zulässigerweise mit der Vereinbarung geheilt worden. Die Verpflichtung zum Vollzug der Schenkung sei auf die Alleinerbin übergegangen. Entsprechend sei die Eigentumsübertragung mit der Vereinbarung vollzogen worden.

F. Am 12. Mai 2022 hat sich die Steuerverwaltung vernehmen lassen. Sie beantragt die Abweisung des Rekurses. Sinngemäss führt sie aus, zur Bestimmung der Steuerpflicht und zur Berechnung der Erbschafts- und Schenkungssteuern sei auf das Zivilstandsregister abzustellen. Aus dem "Schenkungsvertrag" gehe vorliegend kein expliziter Wille des Vaters hervor, die Rekurrentin als Tochter anzuerkennen, womit dieser als rechtswirksame Kindsanerkennung von vornherein nicht geeignet sei. Ohnehin könne nur ein Kind anerkannt werden, welches nicht bereits zu einem anderen Mann in einem Kindsverhältnis stehe. Da eine Aufhebung des bestehenden Kindsverhältnisses nicht mehr möglich sei, müsste eine allfällige Kindsanerkennung als nichtig erachtet werden. Zum Eventualantrag wird vorgebracht, dass die zeitliche Nähe des Vertragsabschlusses (1.9.2018) zum Versterben des Vaters (8.9.2018) sowie der Umstand, dass der Schenkungsvertrag nicht öffentlich beurkundet worden sei, dafürsprächen, dass die Vertragsparteien mit Blick auf den nahenden Tod des Vaters eine Vereinbarung hätten abschliessen wollen. Die Vollziehbarkeit der Schenkung sei zwar nicht explizit auf den Tod des Vaters, jedoch auf ein über drei Monate nach dem Tod liegendes Datum gestellt worden. Auch dies spreche dafür, dass die Wirkungen des Vertrags aus Sicht der Beteiligten erst mit bzw. nach dem Tod des Vaters hätten eintreten sollen, weshalb eine Schenkung auf den Todesfall vorliege. Da die Schenkung im Zeitpunkt des Versterbens noch nicht erfolgt sei, sei die Liegenschaft in den Nachlass des Vaters gefallen. In der Umsetzung des Vollzugs der Übertragung werde der Vertrag zwischen dem Vater und der Rekurrentin als Vermächtnis behandelt. Auch dies spreche für die Besteuerung mit der Erbschaftssteuer. Die Steuerverwaltung habe die Zuwendungen an die Rekurrentin zu Recht als Vermächtnis besteuert, weshalb die Besteuerung richtigerweise quotenmässig erfolgt sei.

G. Hierzu hat die Rekurrentin mit Schreiben vom 20. Juni 2022 Stellung genommen. Sie führt aus, dass es vorliegend nicht um den biologischen oder registerrechtlichen Nachweis der Vaterschaft gehe, sondern um die Frage, ob die Kindsanerkennung, welche erfolgt sei, auch in steuerrechtlichen Belangen als rechtsgenügend betrachtet werden könne. Diesbezüglich wird betreffend das Vater-Kind-Verhältnis ausgeführt, dass die Rekurrentin den Vater während vieler Jahre und insbesondere während dessen letzter Lebensjahre in persönlicher Hinsicht betreut habe. An die formalen Erfordernisse der Erklärung des Vaters hohe Anforderungen zu stellen, sei als überspitzter Formalismus zu werten. Die Ausführungen der Steuerverwaltung, dass nur eine Person als Vater im Zivilstandsregister eingetragen werden könne, tue nichts zur Sache,

zumal es vorliegend einzig um die Frage der Anerkennung durch Verfügung von Todes wegen gehe. Betreffend den Eventualantrag wird ausgeführt, dass sich die Behauptung der Steuerverwaltung, aus einer Schenkung auf den Tod, welche die Formvorschriften nicht erfülle, werde ein Vermächtnis, nicht auf eine gesetzliche Grundlage stützen könne. Vielmehr sei von einer Schenkung auszugehen, deren formelle Mängel durch allseitige Anerkennung geheilt worden sei. Sei eine Schenkung im Zeitpunkt des Todes des Schenkers noch nicht vollzogen, gehe die Verpflichtung zur Vornahme des Verpflichtungsgeschäfts auf die Erben über. Dies ändere aber nichts an der Qualifikation als Schenkung. Entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung sei deshalb nicht von einer quotalen Besteuerung auszugehen.

H. Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, soweit für die Entscheidungsfindung massgebend, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Erbschafts- und Schenkungssteuer können bei der Steuerrekurskommission angefochten werden (Art. 24 des Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 23. November 1999 [ESchG; BSG 662.1] i.V.m. Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Die Rekurrentin ist im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf den form- und fristgerecht eingereichten Rekurs ist deshalb einzutreten.

Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da der Streitwert über CHF 10'000.-- liegt (Art. 70 Abs. 3 und Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

2. Vorliegend ist in erster Linie umstritten, ob die Rekurrentin in einem steuerrechtlichen Sinne als Tochter des verstorbenen Vaters zu betrachten ist. Die Steuerverwaltung ist der Ansicht, dass es bei der Berechnung der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer zweckmässig sei, auf den Eintrag im Zivilstandsregister abzustellen. Demgegenüber vertritt die Rekurrentin die Meinung, dass die Kindsanerkennung durch den "Schenkungsvertrag" sowie die (nachträgliche) Genehmigung dieses Vertrags durch die Alleinerbin durch Vereinbarung rechtsgültig zustande gekommen und der Vater demzufolge auch in einem steuerrechtlichen Sinne als Vater der

Rekurrentin zu betrachten sei. Vorab ist demzufolge abzuklären, auf welche Verhältnisse die Steuerbehörden bei der Berechnung des Erbschafts- bzw. Schenkungssteuertarifs abzustellen haben.

3. Das Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht weist eine besondere Nähe zum Zivilrecht auf, da es an den privatrechtlichen Rechtsübergang anknüpft. Es liegt nahe, den in den Steuergesetzen enthaltenen privatrechtlichen Begriffen eine zivilrechtliche Bedeutung beizumessen. Der Gesetzgeber ist jedoch nicht ohne Weiteres dazu gehalten, zivilrechtliche Fachbegriffe im dortigen Sinne zu verwenden. Auch zivilrechtliche Begriffe sind auf Basis der im Steuerrecht inhärenten, vom Zivilrecht womöglich abweichenden Teleologie auszulegen. Zu berücksichtigen ist aber, dass auch das Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht dem Leistungsfähigkeitsgedanken verpflichtet ist. Die zivilrechtliche Betrachtungsweise dürfte in diesem Bereich deshalb vordergründig massgebend sein, da diese die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit regelmässig adäquat zum Ausdruck bringt (vgl. zum Ganzen: Andrea Opel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, 2020, N. 2 f. zu § 8, m.w.H.; vgl. auch: Bruno Bächli, Nachlassplanung und Erbschaftssteuer, 2020, S. 7, N. 25). Nachfolgend ist zunächst abzuklären, wie sich die vorliegend massgeblichen zivilrechtlichen Verhältnisse präsentieren und welche zivilrechtliche Bedeutung den in diesem Zusammenhang auch im Steuerrecht verwendeten Begriffen zukommt. In einem zweiten Schritt ist sodann zu prüfen, ob sich ein Abstellen auf diese zivilrechtlichen Verhältnisse (insbesondere in teleologischer Hinsicht) im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuern aufdrängt.

3.1 Für die Frage, ob die vorliegend strittige Übertragung der Liegenschaft und der Mietzinskonti auf die Rekurrentin als steuerfrei qualifiziert werden kann, ist Art. 9 Bst. b ESchG massgebend. Dieser sieht die Steuerfreiheit für unentgeltliche Zuwendungen an Nachkommen, Stief- oder Pflegekinder sowie für Vermögenserwerb von Todes wegen durch Nachkommen, Stief- oder Pflegekinder vor. Der Begriff der Nachkommen findet sich auch in Art. 457 Abs. 1 ZGB. Im zivilrechtlichen Sinne sind Nachkommen Personen, die mit dem Erblasser durch ein Kindsverhältnis oder eine Kette von Kindsverhältnissen verbunden sind. Zwischen einem ausserehelichen Kind und seinem Vater besteht dann ein Erbrecht, sofern ein rechtsgültiges Kindsverhältnis i.S.v. Art. 252 ZGB vorliegt (Daniel Staehelin in: Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch II, Art. 457-977 ZGB, Art. 1-61 SchlT ZGB, 6. Aufl., 2019, N. 2 f. zu Art. 457 ZGB). Art. 252 Abs. 2 ZGB sieht sodann vor, dass das Kindsverhältnis zwischen dem Kind und dem anderen Elternteil kraft Ehe zur Mutter begründet oder, soweit gesetzlich vorgesehen, durch Anerkennung oder durch das Gericht festgestellt wird. Die Anerkennung eines Kindes im Sinne von Art. 260 ZGB ist nur dann möglich, wenn das Kind neben der Mutter zu keinem anderen Elternteil in einem Kindsverhältnis steht (Schwenzer/Cottier in: Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I, Art. 1-456

ZGB, 7. Aufl., 2022, N. 3 zu Art. 260 ZGB). Erfolgen kann die Kindsanerkennung insbesondere auch durch letztwillige Verfügung (Art. 260 Abs. 3 ZGB), wobei der Wille zur Anerkennung des Kindes aus dem Wortlaut klar hervorgehen muss. Eine solche Anerkennung ist einzig durch ein Testament im Sinne der Art. 498-511 ZGB, nicht jedoch durch Erbvertrag zulässig (vgl. Schwenger/Cottier, a.a.O., N. 16 zu Art. 260).

3.2 Dass die Rekurrentin bereits in einem Kindsverhältnis zu einer dritten Person, dem Ehemann der Mutter der Rekurrentin, H. _____ gestanden hat, geht aus dem "Ausweis über den registrierten Familienstand" vom 4. Juni 2021 hervor (pag. 60). Es ist unbestritten, dass dieser Registereintrag nach wie vor Bestand hat und weder die Rekurrentin noch der Vater eine (erfolgreiche) Anfechtung i.S.v. Art. 256 Abs. 1 ZGB vorgenommen haben. Unter diesen Umständen ist eine rechtswirksame, mit einer Eintragung im Zivilstandsregister verbundene Kindsanerkennung durch den Vater – wie die Steuerverwaltung richtigerweise festgestellt hat – grundsätzlich ausgeschlossen. In zivilrechtlicher Hinsicht war es demnach bereits deshalb überhaupt nicht möglich, dass der Vater die Rekurrentin rechtswirksam als seine Tochter anerkennt. Soweit die Rekurrentin vorbringt, es gehe vorliegend nicht um den Registereintrag, sondern um die Frage der Anerkennung durch Verfügung von Todes wegen, verkennt sie, dass auch letzteres eben gerade nur dann möglich ist, wenn nicht bereits ein zivilregisterrechtliches Kindsverhältnis zu einer dritten Person besteht. Ob die Kindsanerkennung durch den "Schenkungsvertrag" zivilrechtlich überhaupt rechtswirksam erfolgt ist (vgl. insbesondere zur Voraussetzung der Eindeutigkeit der Willensäusserung: BGer 5A_631/2021 vom 20.6.2022, E. 3.2 f.), kann demnach offenbleiben. Es stellt sich nun die Frage, ob das Abstellen der Steuerverwaltung auf den Eintrag im Zivilstandsregister aus steuerrechtlicher Optik in teleologischer Hinsicht auch sachgerecht ist.

3.3 Der Gesetzgeber des Kantons Bern hat sich mit Art. 9 Bst. b ESchG dafür entschieden, unentgeltliche Zuwendungen sowie ein Vermögenserwerb von Todes wegen an Nachkommen, Stief- oder Pflegekinder steuerfrei zu halten, wobei die Besteuerung bei Pflegekindern nur dann entfällt, wenn das Pflegeverhältnis mindestens zwei Jahre gedauert hat. Die steuerliche Privilegierung stellt eine Ausnahme von der subjektiven Steuerpflicht dar und muss deshalb dem verfassungsmässigen Grundsatz der Rechtsgleichheit (Art. 8 Abs. 1 der Bundesverfassung [BV; SR 101]) standhalten. Sie muss insbesondere durch objektive Voraussetzungen begründbar sein und darf nicht zu einer Begünstigung einzelner Personen führen (Peter/Rutishauser, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, 2020, N. 1 zu § 17). Während Sinn und Zweck der privilegierten Besteuerung von Ehegatten bzw. eingetragenen Partnern im Grundsatz der Familienbesteuerung zu verorten ist (vgl. Peter/Rutishauser, a.a.O., N. 119 zu § 17), fehlt eine analoge Begründung bei den Nachkommen

(vgl. Peter/Rutishauser, a.a.O., N. 142 zu § 17). Das Bundesgericht führt in einem mit dem vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt vergleichbaren Fall aus, dass die zivilrechtliche Anknüpfung klare Verhältnisse schaffe und insofern der Rechtssicherheit diene. Nebst dessen geht das Bundesgericht davon aus, dass die privilegierte Besteuerung insbesondere darauf zurückzuführen sei, dass die Nachkommen von den Unterstützungspflichten gemäss Art. 328 f. ZGB betroffen seien. Dies leitet das Bundesgericht daraus ab, dass die Privilegierung insbesondere auch Pflegekindern zukomme, wobei aber mindestens ein zweijähriges Pflegeverhältnis vorausgesetzt werde. Die Privilegierung sei demnach nur dann zu gewähren, wenn zwischen Erblasser bzw. Schenker und Erbe bzw. Beschenktem eine Beziehung bestand habe, die in aller Regel auf einem sozialen (Eltern-Kind-)Verhältnis gründe. Mangels entsprechenden Hinweisen in den Akten kam das Bundesgericht im zu beurteilenden Fall zum Schluss, es sei nicht stossend, dass die Beschwerdeführerin trotz ihrer biologischen Abstammung wie eine entfernte Verwandte besteuert worden sei (BGer 2C_1031/2012 vom 21.3.2013, E. 4.3).

3.4 Die Rekurrentin bringt vor, dass das Vater-Kind-Verhältnis im vorliegenden Fall aktiv gelebt worden sei. Die Rekurrentin habe den Vater während vieler Jahre in persönlicher Hinsicht betreut. Insbesondere in dessen letzten Lebensjahren habe sich diese Betreuung sehr intensiv gestaltet. Da das Bundesgericht lediglich eine Willkürprüfung vorgenommen und das Abstellen auf das Zivilstandsregister bloss als "nicht stossend" bezeichnet hat, ist es tatsächlich fraglich, ob bei nachgewiesener intensiver Vater-Kind-Beziehung nicht vom starren Abstellen auf den Zivilstandsregistereintrag abgewichen werden könnte bzw. davon abgewichen werden müsste. Wie vorstehend ausgeführt, schliesst das Bundesgericht ein derartiges Abweichen zumindest dann nicht aus, wenn ein besonderes Eltern-Kind-Verhältnis nachgewiesen werden kann (vgl. E. 3.3 hiavor). Ob sich eine blosser Betrachtung der zivilrechtlichen Verhältnisse unter Rechtsgleichheitsgedanken rechtfertigen lässt, kann vorliegend offenbleiben: Ein besonderes Vater-Tochter-Verhältnis wird durch die Rekurrentin nicht nachgewiesen. Die blosser Behauptung eines solchen kann ein Abweichen vom Abstellen auf die zivilrechtlichen Verhältnisse nicht rechtfertigen. Da es angesichts der allgemeinen Beweislastverteilung nach Art. 8 ZGB der steuerpflichtigen Person obliegt, steuermindernde bzw. -aufhebende Tatsachen zu beweisen (vgl. statt vieler BGE 140 II 248 E. 3.5), ist das Vorgehen der Steuerverwaltung – auf die zivilrechtlichen Verhältnisse abzustellen – vorliegend deshalb nicht zu beanstanden.

4. Eventualiter bestreitet die Rekurrentin die Zulässigkeit des Vorgehens der Steuerverwaltung, vorliegend im interkantonalen Verhältnis eine Steuerauscheidung nach quotaler Methode vorzunehmen. Vielmehr sei eine objektmässige Besteuerung nach Belegenheitsort anzuwenden und einzig die Übertragung der Mietzinskonti sowie der Übernahme der anfallenden Erbschafts- und Schenkungssteuern durch den Nachlass im Kanton Bern zu besteuern.

4.1 Die unentgeltliche Übertragung von unbeweglichem Vermögen unter Lebenden oder von Todes wegen darf grundsätzlich einzig im Belegenheitskanton mit der Erbschafts- oder Schenkungssteuer erfasst werden. Bei der Übertragung von Vermögenskomplexen (mit Aktiven und Passiven), die sowohl unbewegliches als auch bewegliches Vermögen in mehreren Kantonen umfassen, sind neben dem Wohnsitzkanton (bewegliches Vermögen) indes auch die Liegenschaftskantone zur Besteuerung berechtigt. Es ist deshalb eine (quotale) Steuerauscheidung vorzunehmen (Peter Mäusli-Allenspach, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, 2020, N. 33 ff. zu § 57; vgl. auch Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4. Aufl., 2015, § 15, Ziff. I). Bei der Übertragung von ganzen Vermögenskomplexen durch Universalsukzession findet eine Steuerauscheidung im Umfang der Quote (Anteil an den Gesamtaktiven) statt. Wie bei der Übertragung eines Nachlasses durch Erbgang unterstehen auch Vermächtnisse bei interkantonalen Verhältnissen einer quotenmässigen Besteuerung (Peter Mäusli-Allenspach, a.a.O., N. 9 ff. zu § 58; vgl. auch Locher/Locher, Die Praxis der Bundessteuern, Interkantonale Doppelbesteuerung, Systematische Entscheidsammlung, Teil III, Band 4, §9, I B, Nr. 5). Im Gegensatz hierzu wird das Eigentum bei der Schenkung (auch von mehreren Schenkungsobjekten) grundsätzlich einzeln übertragen (Singularsukzession), weshalb doppelbesteuerungsrechtlich eine objektmässige Zuteilung stattfindet: Die Schenkung von beweglichen Vermögensobjekten ist im Wohnsitzkanton des Schenkers zur Zeit der Schenkung steuerbar, während die Schenkung von unbeweglichem Vermögen ausschliesslich im Belegenheitskanton steuerbar ist. Diese Zuteilungsregel gilt grundsätzlich auch dann, wenn eine Schenkung sowohl bewegliches als auch hypothekarisch belastetes unbewegliches Vermögen umfasst, sofern die geschenkten Objekte nicht eine wirtschaftliche Einheit bilden. In diesem Fall ist der Kanton des Wohnsitzes des Schenkers zur Zeit der Schenkung zur Besteuerung der unbelasteten Zuwendungen der beweglichen Vermögenswerte berechtigt. Der Belegenheitskanton darf die Schenkung des unbeweglichen Vermögens besteuern, muss dabei aber die Hypothekarschulden berücksichtigen (Peter Mäusli-Allenspach, a.a.O., N. 54 f. zu § 58).

4.2 Die Rekurrentin ist der Ansicht, die Übertragung der Vermögenswerte sei trotz Versterbens des Vaters als Schenkung zu qualifizieren, zumal die Verpflichtung zur Vornahme des Schenkungsvollzugs per Universalsukzession auf die Alleinerbin übergegangen sei. Nebst dessen, dass sich die Rekurrentin in ihren Ausführungen widerspricht und offensichtlich selbst in ihrer Eventualbegründung von einem erbrechtlichen Vorgang auszugehen scheint (vgl. Rekurschreiben S. 6, 1. Absatz) verfängt dieses Vorbringen auch aus dem folgenden Grund nicht: Ein Schenkungsvertrag bzw. ein Schenkungsversprechen bezüglich eines Grundstücks bedarf zu seiner Gültigkeit der öffentlichen Beurkundung (Art. 243 Abs. 2 OR). Ein Schenkungsvertrag, der die Formerfordernisse nicht erfüllt, entfaltet keinerlei Rechtswirkungen und ist als nichtig zu

betrachten (vgl. Denise Weingart, OR Kommentar, Schweizerisches Obligationenrecht, 3. Aufl., 2016, N. 7 zu Art. 243 OR). Entgegen dem Vorbringen der Rekurrentin hätte eine Verpflichtung zur Vornahme des Schenkungsvollzugs mangels rechtsgültigen Verfügungsgeschäfts folglich gar nicht per Universalsukzession auf die Alleinerbin übergehen können. Auch eine allfällige Anerkennung durch die Alleinerbin würde aufgrund der Nichtigkeit hieran nichts ändern.

4.3 Fest steht, dass das Eigentum an der Liegenschaft und den Mietzinskonti nicht vor dem Versterben des Vaters auf die Rekurrentin übergegangen ist. Der Steuerverwaltung ist deshalb zuzustimmen, wenn sie festhält, dass die Liegenschaft und die Mietzinskonti zunächst in den Nachlass des Vaters gefallen sind. Es stellt sich nun die Frage, wie die Vermögenswerte aus dem Nachlass des Vaters auf die Rekurrentin übertragen worden sind. Aufgrund der Umstände deutete die Steuerverwaltung den "Schenkungsvertrag" dahingehend, dass die beteiligten Parteien tatsächlich eine Schenkung auf den Todesfall vereinbaren wollten. Hierfür sprächen nach Auffassung der Steuerverwaltung in erster Linie die zeitliche Nähe zwischen Schenkungsversprechen und Versterben des Vaters und der Umstand, dass der "Schenkungsvertrag" mit einem Formmangel behaftet gewesen sei. Mit der Vereinbarung habe die Alleinerbin anerkannt, dass die Rekurrentin ihr gegenüber über einen Anspruch auf Verschaffung am Eigentum an der Liegenschaft und der Mietzinskonti habe und der "Schenkungsvertrag" sei von der Rekurrentin und der Alleinerbin als Vermächtnis behandelt worden. Die Steuerverwaltung behandelte die Zuwendungen an die Rekurrentin deshalb als Vermächtnis und erfasste diese mit der Erbschaftssteuer, wobei sie eine quotenmässige Ausscheidung vornahm.

4.4 Dieses Vorgehen vermag nicht zu überzeugen. Nach Auffassung der Steuerrekurskommission ergeben sich aus den Akten keine rechtsgenüglichen Hinweise darauf, dass die Parteien tatsächlich eine Schenkung auf den Todesfall vereinbaren wollten. Dass der 1. Januar 2019 als Termin für eine beabsichtigte Übertragung der Liegenschaft vorgesehen wurde, genügt nicht, die Übertragung als Schenkung auf den Todesfall vom Vater an die Rekurrentin erscheinen zu lassen. Hätten die Parteien tatsächlich eine Schenkung auf den Todesfall vereinbaren wollen, so hätten sie dies ohne Weiteres entsprechend und explizit vereinbaren können. Auch dass das Nichteinhalten der Formvorschriften von Verfügungen von Todes wegen grundsätzlich nicht direkt zur Nichtigkeit, sondern lediglich zur Anfechtbarkeit führt (Vogt/Vogt in: Basler Kommentar, Obligationenrecht I, Art. 1-529 OR, 7. Aufl., 2020, N. 6 f. zu Art. 245 OR, m.w.H.), ist nach Auffassung der Steuerrekurskommission vorliegend nicht als Indiz dafür zu werten, dass die Parteien tatsächlich eine Schenkung auf den Todesfall vereinbaren wollten. So kann das Nichteinhalten der Formvorschriften bei Verfügungen von Todes wegen durchaus auch zur Nichtigkeit führen (vgl. Forni/Piatti, Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch II, Art. 457-977 ZGB, Art. 1-61 SchlT ZGB, 6. Aufl., 2019, N. 4 zur Art. 519/520 ZGB). Zudem konnten die am

"Schenkungsvertrag" beteiligten Parteien nicht ohne Weiteres davon ausgehen, dass die Alleinerbin eine formfehlerhafte Verfügung von Todes wegen nicht anfechten würde. Wie die Rekurrentin dem Vorgehen der Steuerverwaltung sodann richtigerweise entgegenhält, ist zumindest fraglich, gestützt auf welche Rechtsgrundlage eine Konversion des "Schenkungsvertrags" in ein Vermächtnis überhaupt erfolgen würde (vgl. hierzu BGer 5C.56/2005 vom 15.7.2005, E. 5.2). Eine derartige Umdeutung ginge nach Auffassung der Steuerrekurskommission angesichts des Inhalts des "Schenkungsvertrags" und in Anbetracht dessen, dass auf das Einhalten wesentlicher Formvorschriften verzichtet worden ist, über die Grenzen einer Auslegung nach Vertrauensprinzip (BGer 5A_140/2014 vom 17.10.2014, E. 2.1) hinaus. Vielmehr ist der "Schenkungsvertrag" als nichtig zu betrachten. Dieser war damit zu keinem Zeitpunkt in der Lage, die Alleinerbin rechtlich zur Übertragung der Liegenschaft und der Mietzinskonti zu verpflichten. Die Liegenschaft und die Mietzinskonti sind folglich zunächst in das Eigentum der Alleinerbin übergegangen und wurden von der Alleinerbin anschliessend und soweit ersichtlich ohne (erb-)rechtliche Verpflichtung auf die Rekurrentin übertragen. Aufgrund der vorliegenden Akten bleibt unklar, welcher Rechtsgrund der Übertragung zugrunde gelegen hat. Über die (subjektiven) Absichten und Beweggründe, die der Übertragung zugrunde gelegen haben, kann lediglich spekuliert werden, was für die Vornahme einer Besteuerung freilich nicht genügt. Fest steht jedoch, dass der "Schenkungsvertrag" mangels Gültigkeit nicht der in steuerrechtlicher Hinsicht rechtsrelevante Grund der Übertragung war und damit zur Besteuerung nicht auf diesen abgestellt werden kann. Soweit sich der Einspracheentscheid vom 10. Februar 2022 zur Besteuerung der Übertragung auf den "Schenkungsvertrag" abstützt, erweist er sich demnach als fehlerhaft, weshalb er aufzuheben ist.

4.5 Aufgrund der Akten, wie sie sich der Steuerrekurskommission präsentieren, kann der Rechtsgrund der Übertragung und insbesondere der für die Besteuerung massgebende Zeitpunkt nicht eruiert werden. Handelt es sich um eine Schenkung zwischen der Alleinerbin und der Rekurrentin, wofür insbesondere der Umstand spricht, dass die Alleinerbin aufgrund des mangelbehafteten "Schenkungsvertrags" in erbrechtlicher Hinsicht gerade nicht zur Übertragung verpflichtet gewesen ist, würde sich eine objektmässige Besteuerung aufdrängen (vgl. E. 4.1 hiervor) und der für die Besteuerung massgebliche Zeitpunkt wäre nicht im Steuerjahr 2018 zu verorten. Aufgrund dieser Unklarheiten wird die Steuerverwaltung gehalten sein, erneute Abklärungen zu treffen; insbesondere wird sie festzustellen haben, welcher Rechtsgrund der Übertragung zugrunde liegt und an welchen Zeitpunkt in steuerrechtlicher Hinsicht angeknüpft werden muss. Die Rekurrentin wird dahingehend mitzuwirken haben, dass sie rechtsrelevante Dokumente (wie bspw. insbesondere Grundbuchunterlagen) ohne weiteres auf Verlangen der Steuerverwaltung zur Verfügung stellt.

5. Infolgedessen wird der Einspracheentscheid betreffend die Erbschafts- und Schenkungssteuer pro 2018 aufgehoben. Die Akten werden zur Wiederaufnahme des Einspracheverfahrens an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.

6. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Rekurrentin keine Verfahrenskosten zu tragen (Art. 144 Abs. 1 DBG sowie Art. 200 Abs. 1 StG).

7. Weil die Rekurrentin im vorliegenden Verfahren vertreten ist und ihr notwendige und verhältnismässig hohe Kosten entstanden sind, wird ihr eine Parteikostenentschädigung zugesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]). Diese wird gemäss dem vorgesehenen Rahmentarif (Art. 11 der Verordnung vom 17. Mai 2006 über die Bemessung des Parteikostenersatzes [Parteikostenverordnung, PKV; BSG 168.811]), auf einen Pauschalbetrag von CHF 1'200.-- (inkl. allfälliger Auslagen und 7.7 % Mehrwertsteuer) festgesetzt.

8. Rückweisungsentscheide gelten nach der Regelung des geltenden Verfahrensrechts des Kantons Bern als Zwischenentscheide. Sie können unter den Voraussetzungen von Art. 74 Abs. 1 und 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3 und 4 VRPG mit dem in der Hauptsache offenstehenden Rechtsmittel, hier mit der Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Bern, selbstständig angefochten werden (statt vieler VGE 100 2019 131/132 vom 18.7.2019).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Einspracheentscheid vom 10. Februar 2022 betreffend die Erbschaftssteuer pro 2018 wird aufgehoben. Die Akten werden zur Wiederaufnahme des Einspracheverfahrens pro 2018 an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.

2. Es werden keine Verfahrenskosten erhoben.

3. Es werden Parteikosten im Pauschalbetrag von CHF 1'200.-- (inkl. allfälliger Auslagen und 7.7 % Mehrwertsteuer) gesprochen.

4. **Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von

einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

5. Zu eröffnen an:

- B. _____ zuhanden von A. _____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Gemeinde Z. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die RichterIn

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Schmidlin