



100 23 11

Gemeinde: C. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 3.7.2024 JCU/TMI/nle

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Am 3. Juli 2024

hat die hauptamtliche Richterin der Steuerrekurskommission im Rahmen ihrer Kompetenz als Einzelrichterin im Sinn von Art. 70 Abs. 4 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft in der Rekursache von

A. _____

vertreten durch

B. _____

gegen

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

betreffend die Erbschaftssteuer 2020

den Akten entnommen:

A. Das kinderlose Ehepaar D. _____ sel. und E. _____ sel. schloss am 3. April 1973 einen Erbvertrag ab, in welchem sie vereinbarten, dass der erstversterbende Ehegatte den zweitversterbenden Ehegatten als Vorerben für seinen dereinstigen Nachlass einsetzt. Als Nacherben auf den Überrest bestimmten sie ihre jeweiligen gesetzlichen Erben nach Stämmen. Die Ehegatten behielten sich vor, in separaten letztwilligen Verfügungen die Nacherben oder Erben noch näher zu bezeichnen bzw. die gesetzlichen Erben ganz oder teilweise von der Erbberechtigung auszuschliessen. Aufgrund des Ablebens von E. _____ sel. am 26. Dezember 1989 ging sein Nachlass gestützt auf den erwähnten Erbvertrag an die überlebende Ehegattin D. _____ sel. über, welche ihrerseits am 11. Oktober 2020 verstarb. Letztere setzte für ihren eigenen Nachlass das Tierheim F. _____ als Alleinerben ein. Hinsichtlich des an sie gegangenen Nachlasses ihres vorverstorbenen Ehemannes traf sie keine letztwilligen Verfügungen.

B. Nach dem Tod von D. _____ sel. wurde von der Notarin G. _____ ein Erbschaftsinventar aufgenommen, welches sowohl die gesetzlichen Erben des Nachlasses von D. _____ sel. wie auch diejenigen der Nacherbschaft des vorverstorbenen E. _____ sel. aufführt. Unter den an der Nacherbschaft berechtigten Personen figuriert mitunter A. _____ (Rekurrentin), Nichte von E. _____ sel., mit einem Anteil von 1/14.

C. Ausgehend von einem Erbanfall der Rekurrentin von CHF 48'364.--, setzte die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Erbschaft- und Schenkungssteuer (Steuerverwaltung), mit Veranlagung vom 30. Mai 2022 eine Erbschaftssteuer von CHF 5'818.40 für den Anteil der Rekurrentin fest (Akten der Steuerverwaltung, pag. 49-46). Unter Hinweis auf einen Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern (VGE vom 27.2.1978, publ. in NStP 1978, S. 250 ff., wovon sich ein Ausdruck in den Akten befindet, pag. 6-1) führte die Steuerverwaltung in der Begründung im Wesentlichen aus, dass sie im Erbvertrag vom 3. April 1973 keine Nacherbneinsetzung erblicke. Eine gültige Nacherbneinsetzung bestehe darin, dass der Erblasser den Vorerben verpflichte, den Nachlass oder den Überrest davon, einer weiteren Person, dem Nacherben oder der Nacherbin, auszuliefern. Dies beinhalte, dass der Erblasser selber bestimme, wer der oder die Nacherbin sei. In Art. 6 des Erbvertrags behielten sich demgegenüber die Ehegatten D. _____ sel. und E. _____ sel. das Recht vor, nach dem Tode des erstversterbenden Ehegatten innerhalb dessen Stammes die gesetzliche Erbfolge abändern zu können. Somit sei es der zweitversterbende Ehegatte, welcher letztlich definitiv darüber entscheide, wer Nacherbe sei und nicht der Erstversterbende. Da die Voraussetzungen einer Nacherbneinsetzung nicht erfüllt seien, sei der Verwandtschaftsgrad zwischen der Rekurrentin und der verstorbenen Erblasserin D. _____ sel. massgebend, weshalb sie als nicht verwandt zu besteuern sei.

D. Dagegen erhob die Rekurrentin, vertreten durch Dr. iur. B._____ (Vertreter), am 30. Juni 2022 Einsprache. Der Vertreter machte zusammengefasst geltend, dass es sich um die Konstellation einer Nacherbeneinsetzung auf den Überrest mit D._____ sel. als Vorerbin und der Rekurrentin als Nacherbin handle. Nacherben würden den Erblasser (hier E._____ sel.) und nicht den Vorerben beerben. Die Rekurrentin sei die Nichte von E._____ sel., weshalb dieser Verwandtschaftsgrad bei der Veranlagung der Erbschaftssteuer zugrunde zu legen sei. Der Verweis der Steuerverwaltung auf einen Entscheid des Verwaltungsgerichts gehe fehl, da der Sachverhalt jenes Falles nicht mit der vorliegenden Situation vergleichbar sei.

E. Die Steuerverwaltung wies die Einsprache am 23. November 2022 mit der gleichen Begründung wie in der Veranlagung ab.

F. Dagegen hat der Vertreter namens der Rekurrentin am 26. Dezember 2022 Rekurs erhoben und wiederum geltend gemacht, dass eine steuerlich zu beachtende Nacherbeneinsetzung vorliege. Daher sei nicht das Sechzehnfache des Steuertarifs, sondern das Elffache bei der Berechnung der Erbschaftssteuer anzuwenden und die Erbschaftssteuer von CHF 5'818.40 auf CHF 4'000.15 zu reduzieren.

G. Die Steuerverwaltung hat in ihrer Vernehmlassung vom 7. Februar 2023 unter Verzicht auf weitere Erörterungen auf die Begründung des Einspracheentscheids vom 23. November 2022 verwiesen.

H. Der Vertreter macht in seiner Stellungnahme vom 28. Februar 2023 geltend, dass in der zivilrechtlichen Literatur und Rechtsprechung einzig zwischen bedingter Nacherbeneinsetzung, unbedingter Nacherbeneinsetzung und Nacherbeneinsetzung auf den Überrest unterschieden werde. Die Differenzierung der Steuerverwaltung zwischen echten und nicht echten Nacherbschaften setze sich ohne gesetzliche Grundlage über die Begrifflichkeiten der Institute des Zivilrechts und deren Massgeblichkeit für das Steuerrecht hinweg.

Auf die weiteren Vorbringen der Steuerverwaltung und des Vertreters wird, soweit entscheidungsrelevant, 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.
2. Da der Streitwert unter CHF 10'000.-- liegt, fällt der vorliegende Entscheid in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 70 Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).
3. Streitig ist vorliegend, ob auf den Erbanfall der Rekurrentin vom 11. Oktober 2020 der privilegierte elffache Erbschaftssteuertarif von Art. 19 Abs. 1 Bst. c ESchG (mit einer Erbschaftssteuer von CHF 4'000.15) oder der sechzehnfache Tarif gemäss Art. 19 Abs. 1 Bst. d ESchG (mit einer Erbschaftssteuer von CHF 5'818.40) anwendbar ist.
4. Bei einem Vermögenserwerb von Todes wegen (gesetzliche oder erbvertragliche Erbfolge) erhebt der Kanton Bern eine Erbschaftssteuer (Art. 7 ESchG). Die Erhebung setzt voraus, dass die Erblasserin oder der Erblasser ihren oder seinen letzten steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton Bern hatte oder der Erbgang im Kanton Bern eröffnet worden ist (Art. 2 Abs. 1 Bst. a ESchG). Steuerpflichtig ist, wer die Erbschaft (einschliesslich Vor- und Nacherbschaft) erwirbt (Art. 4 Abs. 1 Bst. a ESchG). Der Steueranspruch entsteht im Zeitpunkt des Vermögenserwerbs (Art. 10 Abs. 1 ESchG). Vom Vermögensanfall kann ein Abzug von CHF 12'000.-- gemacht werden. In Art. 18 Abs. 1 ESchG sind die anwendbaren Steuertarife enthalten. Art. 19 ESchG bestimmt, dass je nach Verwandtschaftsgrad der anwendbare Steuertarif mit einem Faktor zu multiplizieren ist. Für Nichten des Erblassers oder der Erblasserin gilt das Elffache des Tarifs (Art. 19 Abs. 1 Bst. c ESchG), für die übrigen Personen (d.h. weiter entfernt oder nicht verwandte Personen) kommt das Sechzehnfache des Tarifs zur Anwendung (Art. 19 Abs. 1 Bst. d ESchG).
5. Bezüglich des massgeblichen Sachverhalts ist festzuhalten, dass die Notarin G. _____ nach dem Tod von D. _____ sel. ein Erbschaftsinventar erstellt hat, dessen Inhalt nicht bestritten wird. Darin wird die "Vor- und Nacherbschaft E. _____"

erörtert (pag. 26-23), namentlich die gesetzlichen Erben von E._____ sel. aufgezählt (Ziff. 1.12 ff., pag. 26 f., darunter auch die Rekurrentin, Ziff. 1.138), eine Einsetzung auf den Überrest festgestellt (Ziff. 9.12, pag. 24) und der Umfang des Überrests festgehalten (CHF 677'095.60, Ziff. 9.34, pag. 23). Weiter besteht Einigkeit unter den Parteien über die Steuerhoheit des Kantons Bern, die Steuerpflicht der Rekurrentin, die Höhe des Anfalls von CHF 48'364.--, wovon nach Abzug von CHF 12'000.-- noch CHF 36'364.-- steuerbar sind und über den Zeitpunkt des Erbanfalls (11.10.2020). Daraus ergibt sich gemäss Art. 18 Abs. 1 ESchG eine einfache Steuer von CHF 363.65.

6. Es verbleibt die Frage, ob die Rekurrentin steuerrechtlich als Nacherbin von E._____ sel. zu behandeln ist, so dass der für Nichten massgebliche Steuersatz (Art. 19 Abs. 1 Bst. c ESchG) anzuwenden wäre, oder als nicht verwandte Person.

6.1 Das Schweizerische Zivilgesetzbuch (ZGB; SR 110) sieht in Art. 488 Abs. 1 ZGB die Nacherbeneinsetzung vor. Dabei werden zwei aufeinanderfolgende Erbgänge in der Weise geregelt, dass der Vorerbe durch Verfügung des Erblassers verpflichtet wird, die Erbschaft zu einem späteren Zeitpunkt (meist beim Tod des Vorerben: Art. 489 Abs. 1 ZGB) dem Nacherben auszuliefern (BGer 5A_377/2016 vom 9.1.2017, E. 3.1). Vorerbe und Nacherbe sind beide unmittelbare Erben desselben Erblassers (Art. 491 Abs. 1 und Art. 492 Abs. 1 ZGB). Bei der Nacherbeneinsetzung auf den Überrest ist der Vorerbe berechtigt, von der Substanz der auszuliefernden Erbschaft zu zehren und der Nacherbe muss sich mit dem übrig gebliebenen Rest begnügen (zum Wesen der Nacherbeneinsetzung auf den Überrest ausführlich BGer 5A_713/2011 vom 2.2.2012, E. 4.2).

6.2 Wie im Sachverhalt (Bst. C) erwähnt, bezieht sich die Steuerverwaltung in der Begründung des angefochtenen Einspracheentscheids auf ein Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern (VGE vom 27. Februar 1978, publ. in NStP 1978, S. 250 ff., wovon sich ein Ausdruck in den Akten befindet, pag. 6-1). In jenem Urteil hat das Verwaltungsgericht des Kantons Bern in E. 4 a ausgeführt, dass es die eigentliche Nacherbeneinsetzung und die Nacherbeneinsetzung auf den Überrest gäbe und dazu folgendes bemerkt:

"Festzuhalten bleibt, dass beiden Arten der Nacherbeneinsetzung *Verfügungen von Todes wegen* durch den Vorerben unvereinbar sind. Denn jeder Nacherbeneinsetzung ist wesentlich, dass der Erblasser endgültig festlegt, an wen das Nacherbschaftsvermögen bzw. ein beim Ableben des Vorerben davon noch vorhandener Rest zu fallen hat." (Hervorhebung im Original durch das Verwaltungsgericht).

Diese Rechtsauffassung wird nach wie vor in der Zivilrechtslehre und -rechtsprechung vertreten und kann damit als gefestigt angesehen werden (Samuel Rickli in: Basler Kommentar zum ZGB, 7. Aufl., 2023, N. 2 zu Art. 488 ZGB mit Hinweis auf BGE 131 II 106 E. 3.2). Weil das Steuerrecht keine eigene Definition der Nacherbeneinsetzung kennt, worauf der Vertreter selber ausdrücklich hinweist (Rekursschreiben, Seite 4, Ziff. 3), ist die zitierte Rechtsauffassung vorliegend Ausgangspunkt für das Steuerrecht. Dass das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern noch in Anwendung des alten Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes von 6. April 1919 ergangen ist, hat daher keine Relevanz.

6.3 Der am 3. April 1973 abgeschlossene Erbvertrag (pag. 45-43) sieht in den Art. 4 und Art. 6 Folgendes vor:

Art. 4

"Für den Fall, dass der Ehemann vorverstirbt, setzt er seine Ehefrau als Vorerbin an seinem gesamten dereinstigen Nachlass ein. Die Vorerbin wird von jeder Sicherheitsleistungspflicht entbunden. Als Nacherben auf den Überrest werden seine gesetzlichen Erben nach Stämmen bestimmt.

Art. 6 bleibt vorbehalten."

Art. 6

"Wir behalten uns vor, in separaten letztwilligen Verfügungen die Nacherben oder Erben noch näher zu bezeichnen bzw. die gesetzlichen Erben ganz oder teilweise von der Erbberichtigung auszuschliessen. Ebenso ist der überlebende Ehegatte ermächtigt, bestimmte Nacherben des vorverstorbenen Ehegatten z.G. der anderen Nacherben ganz oder teilweise auszuschliessen."

6.4 Es ist unbestritten, dass die verstorbene D._____ sel. mit Bezug auf den von ihrem vorverstorbenen Ehegatten erhaltenen Nachlass keine letztwillige Verfügung hinterlassen hat und somit von der in Art. 6 Satz 2 des Erbvertrags enthaltenen Ermächtigung keinen Gebrauch gemacht hat. Wie der Vertreter zu Recht bemerkt hat, unterscheidet sich diesbezüglich der Sachverhalt von demjenigen, der dem zitierten Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern zugrunde gelegen hat. Zutreffend ist auch, dass in jenem Fall der Ausdruck "Nacherbeneinsetzung" nicht verwendet worden ist. Dem Vertreter ist auch dahingehend beizupflichten, dass bei einem Ausschluss eines Nacherben durch den überlebenden Ehegatten gemäss Satz 2 des vorstehend dargelegten Art. 6 des Erbvertrags der Anteil des ausgeschlossenen Nacherben den anderen Nacherben zukommt. Andererseits kann nicht verneint werden, dass die überlebende Ehegattin damit letztendlich darüber bestimmt hat, wer zu den Nacherben zählt.

Namentlich enthält Satz 2 von Art. 6 des Erbvertrags keinerlei Schranken oder Kriterien, an die der überlebende Ehegatte gebunden gewesen wäre. Dass die Ehegatten den Vorbehalt in den Ehevertrag aufgenommen haben, um Nacherben sanktionieren zu können, welche ein allfällig ärgerndes Verhalten dem überlebenden Ehegatten gegenüber an den Tag legen (wie der Vertreter behauptet, vgl. Rekurschreiben S. 4 ganz oben), mag zutreffen. Der Text ist aber so offen und ohne jegliche Einschränkungen formuliert, dass der Ausschluss eines Nacherben auch aus anderen Gründen erfolgen könnte und letztlich dem Gutdünken des überlebenden Ehegatten überlassen worden ist. Ohne die (stillschweigende) Bestätigung durch die überlebende D._____ sel. würde die Rekurrentin nicht unter den Nacherben figurieren, trotz der in Art. 4 des Erbvertrags enthaltenen Willensäusserung des vorverstorbenen E._____ sel. Das wesentliche Element einer Nacherbeneinsetzung, wonach der Erblasser endgültig die Nacherben bestimmt, ist somit nicht erfüllt (E. 6.2 vorne). Die Steuerverwaltung hat folglich zu Recht Art. 19 Abs. 1 Bst. d ESchG angewendet und das Sechzehnfache des Tarifs bei der Berechnung der geschuldeten Erbschaftssteuer eingesetzt, was zur Abweisung des Rekurses führt.

7. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die Rekurrentin kostenpflichtig. Sie hat die gesamten Verfahrenskosten zu tragen (Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Demnach sind die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 800.-- der Rekurrentin aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

8. Da die Rekurrentin unterliegt, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend die Erbschaftssteuer 2020 wird abgewiesen.
2. Die Verfahrenskosten von CHF 800.-- werden der Rekurrentin auferlegt.
3. Es werden keine Parteikosten 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 C._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die RichterIn

Der Gerichtsschreiber

Cuccarède

Mion