

# URTEIL

vom 26. Januar 2007

in der verwaltungsrechtlichen Streitsache

betreffend Nachlasssteuer

1. ... verstarb am 14. August 2004. Sie hinterliess ihren Ehemann und zwei Töchter. Der zuständige Steuerkommissär veranlagte zunächst am 17. März 2005 eine Nachlasssteuer von Fr. 15'036.--. Dabei ermittelte er einen Nachlass von Fr. 751'945.-- und subtrahierte davon den gesetzlichen Erbanteil des überlebenden Ehegatten (1/2), wodurch ein steuerbarer Nachlass von Fr. 375'900.-- bzw. eine Nachlasssteuer von Fr. 15'036.-- resultierte. Am 22. Juni 2005 gelangte der Steuervertreter der Hinterbliebenen schriftlich an den Steuerkommissär und reichte zusätzlich eine Kopie der letztwilligen Verfügung sowie der Erbbescheinigung ein. Er machte geltend, gemäss Erbbescheinigung werde basierend auf der letztwilligen Verfügung der überlebende Ehemann als Alleinerbe des Nachlasses ausgewiesen; somit resultiere kein steuerbarer Nachlass mehr. Aus der letztwilligen Verfügung vom 30. Mai 1988 ergab sich indessen, dass dem überlebenden Ehegatten anstelle des gesetzlichen Erbanteiles die lebenslängliche Nutzniessung am Nachlass zugewendet wurde. Die Steuerverwaltung erliess am 2. März 2006 eine revidierte Veranlagungsverfügung. Dabei ermittelte der Steuerkommissär unverändert einen Nachlass von Fr. 751'945.-- und subtrahierte davon den neu berechneten Erbanteil des überlebenden Ehegatten. Da der kapitalisierte Wert der Nutzniessung nur Fr. 138'208.-- betrug, ergab sich ein gegenüber der ersten Veranlagung höherer steuerbarer Nachlass von Fr. 613'700.-- bzw. eine höhere Nachlasssteuer von Fr. 24'548.--. Die von den Erben dagegen mit der Begründung, der überlebende Ehegatte sei aufgrund der Erbbescheinigung Alleinerbe, erhobene Einsprache wies die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 24. Oktober 2006 ab.

2. Dagegen erhoben die Erben am 24. November 2006 Rekurs an das Verwaltungsgericht mit dem Antrag, den angefochtenen Entscheid aufzuheben und festzustellen, dass eine Nachlasssteuer entfalle. Sie machen zusammengefasst geltend, sie seien immer davon ausgegangen, dass der Ehemann Alleinerbe sei. Sie hätten sich auch auf die so vom Kreisamt ausgestellte Erbescheinigung verlassen dürfen.
3. Die Steuerverwaltung beantragte in ihrer Vernehmlassung die Abweisung des Rekurses mit den im Wesentlichen gleichen Gründen wie schon im angefochtenen Entscheid.
4. In einem zweiten Schriftenwechsel hielten die Parteien an ihren Standpunkten fest, ohne wesentliche neue Argumente vorzubringen.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien in den Rechtsschriften wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

#### **Das Gericht zieht in Erwägung:**

1. Am 1. Januar 2007 ist das neue Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; BR 370.100) in Kraft getreten, welches das bisherige Verwaltungsgerichtsgesetz (VGG; BR 370.100) abgelöst hat. Die Übergangsbestimmung in Art. 85 Abs. 2 VRG legt fest, dass Rechtsmittelverfahren sich nach neuem Recht richten, wenn bei dessen Inkraft-Treten die Rechtsmittelfrist noch nicht abgelaufen ist. Da im vorliegenden Fall die Rechtsmittelfrist noch im Jahre 2006 geendet hat, sind hier noch die bisherigen Bestimmungen des Verwaltungsgerichtsgesetzes anwendbar.
2. Gemäss Art. 106 Abs. 1 lit. a des kantonalen Steuergesetzes (StG) unterliegt der Nachlasssteuer die Nachfolge in das Reinvermögen des Erblassers, insbesondere der Vermögensübergang kraft gesetzlicher, erbvertraglicher oder testamentarischer Erbfolge. Der überlebende Ehegatte ist von der Steuer

befreit. Ob und inwieweit kraft erbrechtlicher Rechtsnachfolge ein Vermögensübergang eingetreten sei, beurteilt sich nach dem im Zeitpunkt der Eröffnung des Erbgangs bestehenden Rechtszustand, wie er für den betreffenden Erbgang durch Gesetz oder Verfügung von Todes wegen geschaffen worden ist (vgl. Richner/Frei, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, § 3 N 7 mit Hinweisen). Massgebend ist also grundsätzlich die objektive Zivilrechtslage, wie sie sich aus Gesetz oder letztwilliger Verfügung ergibt.

3. Vorliegend machen die Rekurrenten geltend, sie seien immer der Auffassung gewesen, dass sich die Eltern gegenseitig als Alleinerben eingesetzt hätten. Sie hätten sich nach Treu und Glauben auf die vom Kreisamt ausgestellte Erbbescheinigung, wonach der überlebende Ehegatte Alleinerbe sei, verlassen dürfen. Dies sei auch in ihrem Sinne gewesen, ansonsten die Töchter die Erbschaft ausgeschlagen hätten. Mit dieser Argumentation dringen sie nicht durch, wie im Folgenden zu zeigen ist.
4. a) Zunächst ist die Berufung der Rekurrenten auf die Erbbescheinigung unbehelflich. Bei dieser handelt es sich lediglich um einen provisorischen Legitimationsausweis für die darin genannten Personen zur Inbesitznahme des und die Verfügung über den Nachlass. Sie hat keine materiellrechtliche Bedeutung für die Erbberechtigung der darin erwähnten Personen, sondern immer nur provisorischen Charakter (BSK ZGB II, Karrer, Art. 559 N 45). Sie ist jederzeit durch die ausstellende Behörde abänderbar, wenn sie sich als falsch herausstellt; verbindlich ist sie nur für den Grundbuchführer (Karrer, a.a.O., Art. 559 N 46 und 47). Insbesondere sind die Steuerveranlagungsbehörden daran nicht gebunden, sondern haben für die Veranlagung auf die tatsächlichen zivilrechtlichen Verhältnisse im Todeszeitpunkt des Erblassers abzustellen.
- b) Vorliegend entspricht die Erbbescheinigung offensichtlich nicht der objektiven Zivilrechtslage im Todeszeitpunkt. Aus den Akten ergibt sich eindeutig, dass der überlebende Ehegatte nicht als Alleinerbe eingesetzt wurde. Gemäss letztwilliger Verfügung vom 30. Mai 1988 wurde dem überlebenden Ehegatten

lediglich die Nutzniessung am ganzen Nachlass zugewiesen, währenddem das Eigentum an die Nachkommen fiel. Gegen diese Verfügung hat der überlebende Ehegatte auch keine Ungültigkeits- oder Herabsetzungsklage (ZGB 519ff.) erhoben, weshalb von der Gültigkeit der letztwilligen Verfügung auszugehen ist. Die Erbescheinigung erweist sich damit als materiell falsch. Sie begründet aber auch kein Vertrauensverhältnis zwischen der Steuerverwaltung und den Rekurrenten, sondern allenfalls zum die Erbescheinigung ausstellenden Kreisamt. Im Verhältnis zur Steuerverwaltung können sich die Rekurrenten daher nicht auf das Vertrauensprinzip berufen. Ob sie allenfalls Ansprüche gegen den Kreis geltend machen können, ist im vorliegenden Verfahren nicht zu entscheiden. Die Vorinstanz hat die umstrittene Veranlagung demnach zu Recht aufgrund der sich aus den Akten ergebenden zivilrechtlichen Verhältnissen vorgenommen.

- c) Hinzu kommt Folgendes: Bei der Abgabe der Steuererklärung hat der bevollmächtigte Steuervertreter neben dem überlebenden Ehegatten ausdrücklich auch die Nachkommen als Erben angegeben. Die darauf erfolgte erste Veranlagungsverfügung haben weder der überlebende Ehegatte noch seine Töchter beanstandet, obwohl daraus eindeutig hervorging, dass die Töchter als Erben behandelt wurden. Die Nachkommen haben ferner weder frist- noch formgerecht die Ausschlagung der Erbschaft zugunsten des überlebenden Ehegatten ausgesprochen. Im Gegenteil haben sämtliche Erben unterschriftlich die uneingeschränkte und vorbehaltlose Annahme der Erbschaft erklärt. Der Text der offenbar vom Kreisamt aufgesetzten Bescheinigung lautete klar dahin, dass die unterzeichneten Erben die Erbschaft vorbehaltlos annähmen. Es ist deshalb nicht nachvollziehbar, wenn sie sich heute auf den Standpunkt stellen, eigentlich hätten die Töchter die Erbschaft ausschlagen wollen. Die Veranlagung der Nachlasssteuern ist nach dem Gesagten völlig zu Recht entsprechend der objektiven Zivilrechtslage erfolgt, weshalb der Rekurs abzuweisen ist.
5. Bei diesem Ausgang gehen die Verfahrenskosten zulasten der Rekurrenten.

**Demnach erkennt das Gericht:**

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

2. Die Gerichtskosten, bestehend

- aus einer Staatsgebühr von Fr. 2'500.--

- und den Kanzleiauslagen von Fr. 158.--

zusammen Fr. 2'658.--

gehen unter solidarischer Haftung zulasten von ..., ... und ... und sind innert 30 Tagen seit Zustellung dieses Entscheides an die Finanzverwaltung des Kantons Graubünden, Chur, zu bezahlen.