



Vergleichsvereinbarungen und ihre Risiken bei der Erbschaftssteuer

BGer 2C_550/2019*

Lorenz Baumann**

Einigen sich die Erben im Schlichtungsverfahren oder vor Gericht über ihre Erbquoten, so hat der entsprechende Abschreibungsbeschluss im Sinne von Art. 208 Abs. 2 ZPO die Wirkung eines gerichtlichen Entscheids – dies aber nur in zivilrechtlicher Hinsicht, nicht jedoch gegenüber den Steuerbehörden. Diese bleiben frei, die Erbschaftssteuer aufgrund der Erbteile zu veranlagern, die sich gemäss Zivilrechtsslage per Todestag ergeben. Das Bundesgericht hat im Entscheid 2C_550/2019 die Behörden des Kantons Genf im Grundsatz geschützt, deren (erb-)rechtliche Ausführungen aber deutlich korrigiert: Ist kein abweichender Wille der Erblasserin erkennbar, so hat die Herabsetzung mehrerer letztwilliger Zuwendungen gemäss Art. 525 Abs. 1 ZGB «im Verhältnis» zu erfolgen. Das Bundesgericht hat sich dabei nicht mit seiner früheren Rechtsprechung auseinandergesetzt, wonach ein Vergleich zwischen Erben auch im Erbschaftssteuerrecht immer dann zu beachten ist, wenn ernsthafte Zweifel an der erbrechtlichen Lage beseitigt werden und nicht offensichtlich der Fiskus geschädigt wird (BGE 105 Ia 54).

Inhaltsverzeichnis

- I Kurzfassung des Sachverhalts und Prozessgeschichte
- II Zusammenfassung der Erwägungen
- III Bemerkungen

I Kurzfassung des Sachverhalts und Prozessgeschichte

1. Die Erblasserin C starb im Jahr 2015 in Genf. Sie hinterliess einen Nettonachlass von CHF 734010 und als gesetzliche Erben ihren Sohn D und ihre Tochter E. Mit eigenhändiger letztwilliger Verfügung vom 30. August 2013 hatte sie ihren Sohn enterbt und ihre Tochter sowie eine Freundin A je zur Hälfte als Erben eingesetzt. Mit der Willensvollstreckung beauftragte sie Rechtsanwalt B.
2. A willigte schon kurz nach dem Tod der Erblasserin ein, den Pflichtteil von D wiederherzustellen. Die Beteiligten liessen am 3. Mai 2017 den Erbschein in öffentlicher Urkunde ausstellen, lautend auf die Kinder D und E sowie auf die Freundin A. Am 10. Juli 2017 genehmigte der

- Friedensrichter¹ den Erbschein unter dem Vorbehalt von Ungültigkeits- oder Erbschaftsklagen.
3. D und E waren als direkte Nachkommen der Erblasserin von der Erbschaftssteuer befreit (Art. 6A Abs. 1 lit. b LDS [Loi sur les droits de succession] GE). In der fünften (und damit höchsten) Erbschaftssteuerklasse steuerpflichtig war jedoch die Freundin A (Art. 21 LDS GE). Die Steuerverwaltung des Kantons Genf setzte die geschuldete Erbschaftssteuer («les droits dus sur la succession») am 25. Januar 2018 auf CHF 145588.40 fest, wobei sie von einem Erbteil von A in Höhe von CHF 275 253.75 (= $\frac{3}{8}$ des Nettonachlasses) ausging.
4. Willensvollstrecker B erhob gegen die Steuerveranlagung Einsprache. Er machte geltend, die Erben hätten sich dahingehend geeinigt, dass der Pflichtteil von D *ausschliesslich zulasten des*

* Bundesgerichtsurteil vom 28. Februar 2020. Eine deutsche Übersetzung des im Original französischsprachigen Entscheids von Christoph Vaucher, Rechtsanwalt, findet sich auf weber-schaub.ch.

** Dr. iur., Rechtsanwalt, Fachanwalt SAV Erbrecht, weber-schaub & partner ag, Zürich, weber-schaub.ch.

¹ Im Kanton Genf ist der Notar für die Erstellung des Erbscheins zuständig, wobei dieser bei Vorliegen eines Testaments vom Friedensrichter zu genehmigen ist.

Erbteils von A hergestellt werde. Die Steuerverwaltung des Kantons Genf hiess die Einsprache mit Entscheid vom 12. Februar 2018 teilweise gut, indem sie den Pflichtteil von D in Höhe von CHF 275 253.75 (= $\frac{3}{8}$) anerkannte; sie lehnte es aber ab, diesen ausschliesslich zulasten des Erbteils von A herzustellen.²

5. Das in der Folge vom Willensvollstrecker angerufene erstinstanzliche Verwaltungsgericht des Kantons Genf wies dessen Beschwerde mit Urteil vom 24. September 2018 ab. Das Verwaltungsgericht erachtete es dabei insbesondere als irrelevant, dass in der Zwischenzeit das erstinstanzliche Zivilgericht mit «Vergleichsentscheid» («*décision de transaction*») (*sic*) vom 10. Juli 2018 den Parteien bescheinigt hatte, am Nachlass im Verhältnis $\frac{4}{8}$ (E), $\frac{1}{8}$ (A) und $\frac{3}{8}$ (D) beteiligt zu sein – dies, obwohl diesem Vergleich im Sinne von Art. 208 Abs. 2 ZPO die Wirkung eines rechtskräftigen Entscheids zukam.
6. A legte am 26. Oktober 2018 Beschwerde beim Cour de justice des Kantons Genf ein und beantragte, auf der Basis ihres Erbteils von $\frac{1}{8}$ besteuert zu werden. Das Cour de justice wies die Beschwerde ab: Es habe keiner der in Art. 477 ZGB vorgesehenen Enterbungsgründe vorgelegen, so dass die Steuerverwaltung die Erbschaftsteuer unter Wiederherstellung des Pflichtteils von D habe vornehmen dürfen. Die zwischen den Parteien getroffene Regelung zur Grösse der Erbteile sei eine rein private Vereinbarung, die keine steuerlichen Auswirkungen habe. Gegen diesen Entscheid erhob A Beschwerde ans Bundesgericht, wobei sie insbesondere eine Verletzung der Art. 477 ff., 457 ff., 470 ff. sowie 522 ff. ZGB rügte. Des Weiteren monierte sie, die Vorinstanz habe den Begriff des Nettoerbtails willkürlich ausgelegt und den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit missachtet.

II Zusammenfassung der Erwägungen

1. Das Bundesgericht hält zunächst fest, dass gemäss Art. 16 lit. a LDS GE die Steuer auf dem Nettoerbtail berechnet wird, der einem Erben

zukommt.³ Es verweist sodann auf die Rechtsprechung der Vorinstanz: Bei der Besteuerung knüpfe das Steuergesetz gemäss dem Cour de justice des Kantons Genf grundsätzlich an die Übertragungstatbestände und die Institute des Zivilrechts an; Ausnahmen müssten ausdrücklich im Gesetz erwähnt sein. Der Begriff des «Nettoerbtails» sei auch im Steuerrecht gemäss dessen zivilrechtlicher Bedeutung anzuwenden. Dies bedeute u.a., dass Rechtsgeschäfte, die nach Entstehung der Steuerschuld erfolgen, bei der Steuerberechnung unbeachtlich bleiben müssten. Das Cour de justice halte fest, dass der Steuerpflichtige keine Möglichkeit haben dürfe, mittels Erbteilungsverträgen die Steuerbemessung nach seinem Belieben (und zum Nachteil des Fiskus) zu modifizieren. Vielmehr habe die Besteuerung «aufgrund der gesetzlich festgelegten Erbquote eines Erben» («*suivant la quote-part successorale de chaque héritier telle qu'elle résulte de la loi*») zu erfolgen.⁴

2. Im vorliegenden Fall hat das Cour de justice gemäss den Erwägungen des Bundesgerichts entschieden, dass die Enterbung des Sohnes D offensichtlich ungültig sei, weshalb die Steuerverwaltung bei der Veranlagung der Erbschaftsteuer den Pflichtteil von D zu Recht auf $\frac{3}{8}$ der Erbschaft festgesetzt habe. Da die Erblasserin zudem im Testament vorgesehen habe, dass ihr Nachlass zu gleichen Teilen zwischen der Tochter E und der Freundin A aufzuteilen sei, habe das erstinstanzliche Verwaltungsgericht feststellen dürfen, dass die verfügbare Quote von CHF 458 756.20 (Nettonachlass abzüglich Pflichtteil des Sohnes von $\frac{3}{8}$) (*sic*) zwischen der Tochter und der Freundin hälftig aufzuteilen sei. Dies ergebe für die Freundin A einen Erbteil von CHF 229 378.10 (= $\frac{5}{16}$), auf dem Erbschaftsteuern zu erheben waren.⁵
3. Vor Bundesgericht strittig war insbesondere der für die Besteuerung massgebende Nettoerbtail der Beschwerdeführerin A. Diese hatte geltend gemacht, die Vorinstanz habe Bundeszivilrecht verletzt, indem sie den Nettoerbtail abweichend von der Vereinbarung der Erben⁶ festlegte, obwohl dieser Vereinbarung die Wirkung eines rechtskräftigen Entscheids zukomme. Gemäss

3 E. 3.1.

4 E. 3.2.

5 Der vom erstinstanzlichen Verwaltungsgericht bestimmte Steuerbetrag lässt sich dem Entscheid des Bundesgerichts nicht entnehmen; er dürfte aber bei ca. CHF 120 540 gelegen haben.

6 Gemäss der Vereinbarung betrug der Erbteil von A $\frac{1}{8}$, siehe Ziff. I/5 vorstehend, bzw. CHF 91 751.25.

2 Wie sich aus der Sachverhaltsdarstellung im besprochenen Entscheid nicht entnehmen, aber aus E. 3.3. ableiten lässt (dazu nachstehend Ziff. II/2), wurde der steuerbare Nettoerbtail von A im Einspracheentscheid vermutlich von CHF 275 253.75 auf CHF 229 378.10 reduziert.



Bundesgericht ist diesbezüglich ausschlaggebend, ob bereits eine Gerichtsbehörde über die Frage des Nettoerbtails entschieden habe; diesfalls wäre das Bundesgericht grundsätzlich an diesen Entscheid gebunden.⁷ Sofern jedoch die für die Beurteilung der zivilrechtlichen Streitigkeit zuständige Behörde sich noch nicht geäußert habe, sei das Bundesgericht berechtigt, die Frage des massgebenden Nettoerbtails *vorfrageweise* zu klären.⁸

4. Für das Bundesgericht ist klar, dass im vorliegenden Fall kein Zivilgericht einen Entscheid gefällt habe. Vielmehr sei lediglich eine während des Verfahrens erzielte Einigung der Parteien von der Behörde zu Protokoll genommen und das Verfahren hernach abgeschrieben worden (Art. 241 Abs. 3 ZPO)⁹. Eine solche Einigung habe zwar die Wirkung eines rechtskräftigen Entscheids (Art. 208 Abs. 1 ZPO) und auch vollstreckungsrechtliche Wirkung (Art. 80 Abs. 2 SchKG). Da aber materiell keine Entscheidung gefällt wurde, könne die Beschwerdeführerin aus Art. 208 Abs. 2 ZPO für das vorliegende Verfahren «keinerlei Vorteil» ableiten, das Bundesgericht bleibe zur vorfrageweisen Überprüfung der zivilrechtlichen Frage des massgebenden Nettoerbtails von A zuständig.¹⁰
5. Wer nicht dem Werte nach seinen Pflichtteil erhalten hat, kann die Herabsetzung einer Verfügung von Todes wegen auf das erlaubte Mass verlangen (Art. 522 Abs. 1 ZGB). Soweit aus der Verfügung kein anderer Wille der Erblasserin ersichtlich ist, erfolgt die Herabsetzung «für alle eingesetzten Erben und Bedachten im gleichen Verhältnis» (Art. 525 Abs. 1 ZGB). Vorliegend hat die Erblasserin der Tochter E und der Freundin A je die Hälfte des Nachlasses zugewendet. Nach der gesetzlichen Regel hat der zu Unrecht enterbte Sohn D die Zuwendungen an seine

Schwester und an A *im Verhältnis* herabsetzen zu lassen (wenn kein anderer Wille der Erblasserin ersichtlich ist). Das Bundesgericht hält fest, dass zur Feststellung dieses Verhältnisses die freie Quote, der Betrag der Zuwendung an die Tochter und der Betrag der Zuwendung an die Freundin A zu ermitteln seien.¹¹

6. Gemäss den Erwägungen des Bundesgerichts hatte die Vorinstanz die freie Quote falsch berechnet, indem sie vom Nettonachlass lediglich den Pflichtteil des Sohnes abgezogen hatte, nicht aber auch den Pflichtteil der Tochter.¹² Richtigerweise belaufe sich die freie Quote vorliegend auf $\frac{2}{8}$ (entsprechend dem Nettonachlass abzüglich $2 \times \frac{3}{8}$ Pflichtteile der Kinder). Die über den Pflichtteil der Tochter hinausgehende Zuwendung an sie betrage $\frac{1}{8}$ (Zuwendung von $\frac{1}{2}$ abzüglich Pflichtteil von $\frac{3}{8}$), und die Zuwendung an die Beschwerdeführerin A betrage $\frac{1}{2}$. Es sei in Lehre und Rechtsprechung anerkannt, dass bei einem Pflichtteilserben nur diejenige Quote als «Zuwendung» zu betrachten sei, die über den Pflichtteil hinausgehe. Insgesamt seien folglich *Zuwendungen von $\frac{5}{8}$ des Nachlasses ($\frac{4}{8}$ an die Freundin A, $\frac{1}{8}$ an die Tochter E) herabsetzbar*.¹³
7. Nach der gesetzlichen Regel von Art. 525 Abs. 1 ZGB hat die Herabsetzung der Zuwendungen gemäss den Erwägungen des Bundesgerichts im Verhältnis bzw. anteilmässig zu erfolgen (wenn kein anderer Wille der Erblasserin erkennbar ist) – und nicht hälftig, wie die Vorinstanz unter Berufung auf die letztwillige Verfügung zu Unrecht befunden habe. Der in Art. 525 Abs. 1 ZGB erwähnte andere Wille des Erblassers beziehe sich «auf die *Modalitäten der Herabsetzung*»¹⁴: Der Erblasser müsse bei der Abfassung seiner letztwilligen Verfügung eine allfällige Herabsetzung in Betracht ziehen und für diesen Fall eine Regelung vorsehen, welche Zuwendung zuerst herabgesetzt werden soll. Dabei sei zwar kein ausdrücklicher Wille notwendig, es sei auch denkbar, dass der Wille durch Auslegung ermittelt werde. Vorliegend habe die Erb-

7 E. 4.2., unter Verweis auf BGE 132 II 469, E. 2.5.

8 E. 4.2., unter Verweis auf Art. 31 BGG und BGER 2C_720/2011, E. 1.2., wo als Vorfrage über die Frage des Güterstandes zu entscheiden war: «La Cour de céans étant compétente pour statuer sur cette question, elle l'est aussi pour trancher, à titre préjudiciel, le point de savoir quel était le régime matrimonial des époux X. (cf. art. 31 LTF).»

9 Siehe auch BGER 4A_254/2016, E. 4.1.1. «L'autorité ou le juge se bornent à en prendre acte; ils ne rendent pas de décision judiciaire, même si, formellement, ils rayent la cause du rôle (art. 241 al. 3 CPC).»

10 E. 4.3. Aus dem besprochenen Entscheid geht nicht hervor, welche Anträge im offenbar geführten Zivilverfahren gestellt worden waren und gestützt auf welche Überlegungen sich die Parteien auf die erwähnte Beteiligung am Nachlass geeinigt hatten.

11 E. 5.2.

12 Siehe Ziff. II/2 vorstehend.

13 E. 5.3., mit Verweis auf BGE 97 II 306 und ANTOINE EIGENMANN, Commentaire du droit des successions, Eigenmann/Rouiller Ed., Stämpfli 2012, n° 4 ad art. 525 CC.

14 E. 5.4. (Hervorhebung im Originaltext). *E contrario* bedeutet diese Feststellung des Bundesgerichts, dass sich der andere Wille gemäss Art. 525 Abs. 1 ZGB eben nicht auf die Erbeinsetzung in der letztwilligen Verfügung bezieht, wovon die Vorinstanz ausgegangen zu sein scheint, als sie eine hälftige Herabsetzung für korrekt befand.

lasserin in der letztwilligen Verfügung eine Herabsetzung nicht in Betracht gezogen, entsprechend gebe es auch keinen Anlass, von der gesetzlich vorgesehenen anteilmässigen Herabsetzung abzusehen.

8. Der Anteil, um den die beiden Zuwendungen an E und A herabsetzbar sind, ergibt sich aus dem Verhältnis zwischen dem *Gesamtbetrag der Zuwendungen* (= $\frac{5}{8}$ des Nachlasses¹⁵ bzw. CHF 458 756.25) und demjenigen *Teil der Zuwendungen, der die verfügbare Quote übersteigt* (= $\frac{5}{8} - \frac{2}{8} = \frac{3}{8}$ = CHF 275 253.75). Dieses Verhältnis entspricht vorliegend 1,66¹⁶ (CHF 458 756.25 / CHF 275 253.75). Demgemäss ist die Zuwendung an die Tochter um CHF 55 050.75 (= CHF 91 751.25/1,66) herabzusetzen, diejenige an die Freundin A um CHF 220 203.00 (= CHF 367 005.00/1,66). Zählt man diese beiden Herabsetzungsbeträge zusammen, ergibt sich der herzustellen Pflichtenanteil des Sohnes D.¹⁷
9. Nach Durchführung dieser Herabsetzungen verbleiben bzw. erhalten die drei Erben die folgenden Erbteile: *Freundin A* CHF 146 802.00¹⁸ (= CHF 367 005.00 – CHF 220 203.00), *Sohn D* CHF 275 253.75 (= Pflichtenanteil von $\frac{3}{8}$), *Tochter E* CHF 311 954.25 (= CHF 275 253.75 + CHF 36 700.50; die Tochter erhält ihren Pflichtenanteil und zusätzlich den Saldo, der sich aus der zusätzlichen Zuwendung von $\frac{1}{8}$ abzüglich der Herabsetzungssumme von CHF 55 050.75 ergibt). Das Bundesgericht gelangt damit zum Ergebnis, dass die Vorinstanz Bundesrecht verletzt, als sie den für die Veranlagung der Erbschaftssteuer massgeblichen Erbteil von A in Höhe von CHF 229 378.10 bestätigte.¹⁹ Das Bundesgericht weist die Angelegenheit zur Berechnung der Erbschaftssteuer an die Vorinstanz zurück.²⁰

15 Siehe Ziff. II/6 vorstehend.

16 Bzw. genauer $1\frac{2}{3}$ oder $1,\bar{6}$ damit die Rechnung des Bundesgerichts betraglich aufgeht. Der Begriff «Verhältnis» («*La proportion équivaut à 1,66*»; E. 5.4. *in fine*) ist freilich unpräzise, das Verhältnis lautet 458 756.25:275 253.75 bzw. 5:3, $1,\bar{6}$ ist der Divisor.

17 E. 5.4. f.

18 Bei einem massgebenden Erbteil in Höhe von CHF 146 802.00 dürfte sich die von A zu zahlende Erbschaftssteuer auf ca. CHF 75 450.00 belaufen. Hätte A nur einen Erbteil von $\frac{1}{8}$ bzw. CHF 91 751.25 versteuern müssen (gemäss der Vergleichsvereinbarung mit den Miterben), so hätte die Steuer ca. CHF 45 470.00 betragen.

19 E. 5.5.

20 E. 7. Zur Höhe der mutmasslichen Steuer siehe Fn. 18.

III Bemerkungen

1. Die Erhebung von Erbschaftssteuern liegt in der Schweiz in der alleinigen Kompetenz der Kantone. Diejenigen Kantone, die eine Erbschaftssteuer erheben (das sind zurzeit alle ausser Obwalden und Schwyz), lassen den *Steueranspruch mit der Eröffnung des Erbgangs entstehen* und bemessen die Steuer nach dem *Verkehrswert des Erbteils in ebendiesem Zeitpunkt*.²¹ Gemäss Art. 537 Abs. 1 ZGB wird der Erbgang mit dem Tod des Erblassers eröffnet, d.h., der Todestag ist massgebend sowohl für die Entstehung des Steueranspruchs wie auch für die Bewertung des Erbteils.
2. Dieses *Todestagsprinzip* bedeutet zunächst, dass allfällige *Wertveränderungen* zwischen dem Todestag und der Veranlagung der Erbschaftssteuer unbeachtlich bleiben. Dies ist aus Sicht der Steuerpflichtigen dann problematisch, wenn der Wert des übergegangenen Vermögens nach dem Todestag abgenommen hat. Eine Steuerpflichtige, die z.B. Wertschriften erbt, sollte sich deshalb umgehend nach dem Erbgang Gedanken machen über einen Verkauf oder eine Überführung in eine risikoarme Anlage. Ist sie – wie im hier besprochenen Fall – Mitglied einer Erbengemeinschaft (und als einzige erbschaftssteuerpflichtig), ist sie dabei jedoch als Folge des Einstimmigkeitsprinzips auf die Mitwirkung der Miterben angewiesen, solange der Nachlass nicht geteilt ist.
3. Umgekehrt haben sich auch die Steuerbehörden im Falle einer Wertsteigerung nach dem Erbgang an das Todestagsprinzip zu halten. Dazu folgendes *Beispiel*: Mit dem Erblasser nicht verwandte Erben verkaufen Ende 2020, zwei Jahre nach dem Erbgang Anfang 2019, eine im Kanton Zürich gelegene Liegenschaft zum Preis von CHF 2 150 000. Die Veranlagung der Erbschaftssteuer hat noch nicht stattgefunden, weil sich diese wegen eines Rechtsstreits unter den Erben verzögert hatte. Das kantonale Steueramt könnte

21 Siehe z.B. § 7 lit. a Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ESchG) ZH: «Der Steueranspruch entsteht bei Vermögensübergängen auf den Todesfall im Zeitpunkt, in dem der Erbgang eröffnet wird [...]», i.V.m. § 13 Abs. 1 ESchG: «Die Steuer wird vom Verkehrswert des übergegangenen Vermögens im Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs berechnet», oder Art. 8 Abs. 1 LDS GE: «Quel que soit le mode de liquidation de la succession, l'estimation des biens délaissés s'établit d'après leur valeur au jour du décès ou, s'il s'agit d'une déclaration d'absence, à la date à laquelle remontent les effets de cette déclaration.»



nun versucht sein, die Veranlagung der Erbschaftssteuer auf der Basis des beim Verkauf erzielten Preises vorzunehmen. In Zeiten stetig steigender Verkehrswerte ist dies jedoch nicht zulässig, sondern es hat eine (rückwirkende) Schätzung des Verkehrswerts per Todestag zu erfolgen: Gemäss dem Immobilienbarometer der Zürcher Kantonalbank vom April 2021 erhöhten sich die durchschnittlichen Preise für Wohneigentum im Kanton Zürich im Jahr 2019 um 4,2% und im Jahr 2020 um 4%.²² Eine Immobilie, die Ende 2020 einen Wert von CHF 2,15 Mio. aufwies, dürfte folglich zu Beginn des Jahres 2019 einen Wert von ca. CHF 2,0 Mio. gehabt haben. Falls die Erbschaftssteuer auf der Basis des Verkaufspreises veranlagt würde, würden die Steuerpflichtigen bei Anwendung des ESchG ZH eine um ca. CHF 29'000 zu hohe Erbschaftssteuer bezahlen.²³ Um solchen Diskussionen mit den Steuerbehörden aus dem Weg zu gehen, kann es sich in der Praxis empfehlen, zuerst die Steuerveranlagung abzuwarten und erst anschliessend zu verkaufen.

4. Das für die Steuerveranlagung massgebende Todestagsprinzip²⁴ hat des Weiteren zur Folge, dass nach dem Todestag zwischen den Erben abgeschlossene *Vereinbarungen über die Erbquoten* für die Steuerveranlagung unbeachtlich bleiben, sofern diese von der zivilrechtlichen Rechtslage per Todestag abweichen. Wie das Cour de justice im besprochenen Fall grundsätzlich richtig festgehalten hat, steht es (aus steuerrechtlicher Sicht) nicht im Belieben der Erben, die Erbquoten abweichend vom Zivilrecht festzulegen. Dies wurde vorliegend der Beschwerdeführerin A zum Verhängnis, die gemäss dem bundesgerichtlichen Entscheid auf einem Erbteil von CHF 146'802 Erbschaftssteuern in Höhe von mutmasslich ca. CHF 75'450 zahlen muss, obwohl sie als Folge der rechtskräftigen Vergleichsvereinbarung mit den Miterben nur einen

Erbteil von CHF 91'751.25 erhielt (was im Kanton Genf Erbschaftssteuern von ca. CHF 45'470 auslösen würde).

5. Die zivilrechtlichen Ausführungen des Bundesgerichts sind vertretbar, es wäre m.E. aber auch eine andere Beurteilung denkbar gewesen: Gemäss den bundesgerichtlichen Erwägungen hatte die Erblasserin zwar in ihrem Testament die Möglichkeit einer Herabsetzung nicht in Betracht gezogen und deshalb auch keine von Art. 525 Abs. 1 ZGB abweichende Regelung getroffen für den Fall, dass ihr Sohn D die Herstellung seines Pflichtteils verlangen sollte. Gleichwohl könnte ihre letztwillige Verfügung ohne Weiteres auch dahingehend ausgelegt²⁵ werden, dass eine allfällige Herabsetzung ausschliesslich zulasten des Erbteils der Freundin A vorgenommen werden solle; dies aus folgendem Grund: Die Erblasserin liess in ihrem Testament den gesetzlichen Erbteil der Tochter von $\frac{1}{2}$ unangestastet bzw. bestätigte diesen ausdrücklich. Den gesetzlichen Erbteil des Sohnes hob sie hingegen mittels Enterbung auf und setzte für diesen Teil ihre Freundin A ein. In dieser Konstellation kann m.E. nicht angenommen werden, die Erblasserin habe im Fall einer Herabsetzung die Tochter benachteiligen wollen. Ihre Verfügung richtete sich offenkundig einzig gegen den Sohn und nicht ansatzweise gegen die Tochter. Es geht im Wesentlichen um eine Verschiebung des gesetzlichen Erbteils des Sohnes auf die Freundin A; entsprechend hat auch die Korrektur einzig auf dieser Ebene stattzufinden, nämlich zulasten der Erbeinsetzung von A.
6. Folgt man hingegen der Entscheidung des Bundesgerichts, wonach die gesetzliche Herabsetzungsregel von Art. 525 Abs. 1 ZGB zur Anwendung gelangt, dann erweist sich die Berechnung des für die Steuerveranlagung massgebenden Erbteils von A als richtig. Sind *Verfügungen an pflichtteilsgeschützte Erben und an Dritte* herabzusetzen, so sind die Grundsätze von Art. 523

22 Für das Jahr 2021 weist die Zürcher Kantonalbank sogar eine Erhöhung der Wohneigentumspreise im Kanton Zürich um 9,2% aus (Immobilienbarometer ZKB 4. Quartal 2021 vom Januar 2022, S. 2).

23 Vgl. dazu auch den Entscheid A 20 61 des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden, Urteil vom 16. März 2021, mit welchem die kantonale Steuerverwaltung geschützt wurde, die einen Verkaufspreis von CHF 4,1 Mio. per 2018 als für die Erbschaftssteuer massgebend bezeichnete, ungeachtet eines mutmasslich tieferen Verkehrswerts per Todestag im Jahr 2015 (der amtliche Verkehrswert per 2013 betrug CHF 3,3 Mio., der Wert per Todestag wurde nicht ermittelt).

24 Siehe Ziff. III/1 vorstehend.

25 Ohne Kenntnis des Wortlauts der letztwilligen Verfügung und der weiteren Umstände des Falles ist eine Auslegung freilich schwierig; anhand der Angaben im besprochenen Entscheid ist ein anderes Ergebnis aber denkbar.

ZGB²⁶ und von Art. 525 ZGB zu kombinieren:²⁷ Entsprechend gilt bei der Erbeinsetzung der Tochter E nur derjenige Teil als Zuwendung, der über ihren Pflichtteil hinausgeht, mithin $\frac{1}{8}$ des Nachlasses. Im Falle der nicht pflichtteilsgeschützten Freundin A ist hingegen die gesamte Erbeinsetzung von $\frac{1}{2}$ (= $\frac{4}{8}$) des Nachlasses herabsetzbar. Die Herabsetzung hat nach dem Gesetz *im Verhältnis* zu erfolgen, wobei die Erbeinsetzungen vorliegend im Verhältnis 1:4 stehen. E hat folglich den Pflichtteil von D im Umfang von $\frac{1}{5}$ bzw. CHF 55050.75 (= Pflichtteil von CHF 275253.80/5) herzustellen, und A hat $\frac{4}{5}$ bzw. CHF 220203 (= Pflichtteil von CHF 275253.80/5 \times 4) an die Wiederherstellung des Pflichtteils von D beizusteuern. Im Sinne einer alternativen Herleitung kann festgestellt werden, dass der Pflichtteil von D 60% des Totals der herabsetzbaren Zuwendungen von CHF 458756.25 entspricht. Demgemäss ist jede einzelne Zuwendung um 60% herabzusetzen (60% von CHF 91751.25 = CHF 55050.75; 60% von CHF 367005 = CHF 220203). Und schliesslich führt freilich auch die vom Bundesgericht verwendete Formel zum richtigen Ergebnis: Das Total der Zuwendungen (CHF 458756.25 = $\frac{5}{8}$ des Nachlasses) steht zum Teil der Zuwendungen, der die verfügbare Quote übersteigt (CHF 275253.75 = $\frac{3}{8}$ des Nachlasses), im Verhältnis 5:3, was einen Divisor von $1\frac{2}{3}$ ergibt. Der herabzusetzende Betrag ergibt sich, indem die beiden Zuwendungen je durch $1\frac{2}{3}$ geteilt werden (CHF 91751.25/ $1\frac{2}{3}$ = CHF 55050.75; CHF 367005/ $1\frac{2}{3}$ = CHF 220203).

7. Da A somit gemäss bundesgerichtlicher Beurteilung per Testag ein Nettoerbeil von CHF 146802 Zustand, sie aber später in der Vergleichsvereinbarung mit D und E zugunsten von E auf CHF 55050.75 verzichtete (sie beanspruchte nur $\frac{1}{8}$ bzw. CHF 91751.25), liegt in diesem Vorgang objektiv gesehen eine Querschekung. Diese kam aber vorliegend korrekterweise nicht zur

Besteuerung,²⁸ da es A offenkundig am *animus donandi*²⁹ fehlte.

8. Aus Sicht der Freundin A bleibt freilich unbefriedigend, dass die vor dem erstinstanzlichen Zivilgericht mit den Miterben abgeschlossene Vergleichsvereinbarung im Rahmen der Steueranlagung unbeachtet blieb. Das Bundesgericht hat diesbezüglich unter Verweis auf seine frühere Rechtsprechung³⁰ und Art. 31 BGG festgehalten, dass es zur vorfrageweisen Klärung der Frage berechtigt sei, solange sich die für die Beurteilung der zivilrechtlichen Streitigkeit zuständige Behörde materiell nicht geäussert habe. Es hat dabei jedoch überraschenderweise seine bisherige, in BGE 105 Ia 54 entwickelte Rechtsprechung ausser Acht gelassen, wonach ein zwischen den Erben abgeschlossener zivilrechtlicher Vergleich für die Steuerbehörden verbindlich ist, sofern die rechtsgeschäftliche Einigung dazu diene, ernsthafte tatsächliche oder rechtliche Zweifel über die bestehenden Erbansprüche zu klären.³¹ Diese Rechtsprechung gründet auf der zutreffenden Überlegung, dass die Beteiligten nicht dazu gezwungen werden sollten, mit Rücksicht auf das Steuerrecht in jedem Fall einen Zivilprozess zu Ende führen zu müssen, um einen für die Steuerbehörden verbindlichen materiellen Entscheid eines Zivilgerichts zu erlangen. Ein solcher indirekter Zwang zum Prozessieren wäre aus rechtspolitischer Sicht offensichtlich nicht erwünscht. Es ist gemäss der bisherigen Rechtsprechung des Bundesgerichts denn auch nicht ersichtlich, weshalb steuerrechtlich ein durch Vergleich geschaffenes Ergebnis unbeachtlich bleiben sollte, wenn die Beteiligten dadurch einen Rechtsstreit vermeiden oder rasch beenden wollten. Dies gelte zumindest dann, wenn der Vergleich weder ungewöhnlich sei noch offenkundig dazu diene, den Steueranspruch des Staates zu verringern. Ein erbrechtlicher Vergleich ist gemäss dieser Rechtsprechung deshalb

26 Art. 523 ZGB: «Enthält eine Verfügung von Todes wegen Zuwendungen an mehrere pflichtteilsberechtigten Erben im Sinne einer Begünstigung, so findet bei Überschreitung der Verfügungsbefugnis unter den Miterben eine Herabsetzung im Verhältnis der Beträge statt, die ihnen über ihren Pflichtteil hinaus zugewendet sind.» Das Bundesgericht hat Art. 523 ZGB (der im Übrigen dispositives Recht enthält) im besprochenen Entscheid nicht erwähnt, sondern diesbezüglich einzig auf die Literatur verwiesen.

27 Praxiskommentar Erbrecht-STEPHANIE HRUBESCH-MILLAUER, Art. 525 ZGB N 9.

28 Es ergeben sich jedenfalls aus dem Entscheid keine entsprechenden Hinweise.

29 Zum steuerrechtlichen Schenkungsbegriff und insbesondere zum (erforderlichen) subjektiven Element des Schenkungswillens siehe ausführlich ROMAN SIEBER/MARKUS OEHRLI, in: Zweifel/Beusch/Hunziker, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, § 14 N 50 ff.

30 BGER 2C_720/2011, E. 1.2.

31 BGE 105 Ia 54 E. 3a S. 59 f.; zuletzt bestätigt in BGER Urteil 2P.296/2005 vom 29. August 2006 E. 3.2.3 und BGER Urteil 2C_56/2008 vom 17. Juni 2008 E. 2.5; vgl. zu dieser Rechtsprechung MARTIN ARNAUD, Les conséquences fiscales des litiges successoraux de nature civile et fiscale (Partie 1), in: Not@lex 2020, S. 64–70, 67 ff.



immer dann zu berücksichtigen, wenn aus Sicht der Parteien Zweifel hinsichtlich der Gültigkeit oder der Tragweite einer Verfügung von Todes wegen oder hinsichtlich der anzurechnenden Zuwendungen unter Lebenden bestanden hatten und wenn die getroffene Verständigung weder ungewöhnlich noch offensichtlich gegen den Fiskus gerichtet war.³²

9. Im vorliegenden Fall hätte das Bundesgericht deshalb m.E. überprüfen müssen, ob der von den Erben abgeschlossene zivilrechtliche Vergleich im Sinne von Art. 208 ZPO der Klärung einer zweifelhaften Rechtslage diene und nicht die Umgehung des staatlichen Steueranspruches zum Zweck hatte und ob die von den Erben getroffene Lösung nachvollziehbar und sachlich gerechtfertigt ist. Eine zweifelhafte Rechtslage liegt vor, wenn *objektive Zweifel* bezüglich der erbrechtlichen Regelung bestehen und die Beteiligten deshalb Anlass haben, mittels zivilrechtlicher Vereinbarung einen Rechtsstreit zu vermeiden. Die objektiven Zweifel können beispielsweise verletzte Pflichtteile oder eine unberechtigte Enterbung betreffen.³³ Im vorliegenden Fall ist – jedenfalls ohne weitere Aktenkenntnisse – wie aufgezeigt nicht ersichtlich, dass die Erben die Vereinbarung in rechtsmissbräuchlicher Absicht zur Steuervermeidung abgeschlossen hätten. Vielmehr haben sie die letztwillige Verfügung offenbar nach bestem Wissen und Gewissen dahingehend ausgelegt, dass der Pflichtteil des Sohnes D einzig zulasten der Erbeinsetzung von A hergestellt werden sollte; dass dies nicht abwegig ist, wurde oben dargelegt.³⁴ Zwar besteht bezüglich der Herabsetzung eine klare gesetzliche Regelung für den Fall, dass aus der Verfügung von Todes wegen kein anderer Wille des Erblassers ersichtlich ist.³⁵ Trotzdem lässt sich m.E. die Ansicht vertreten, dass die Erben *in casu* nicht die per Todestag bestehenden Erbteile *nachträglich verändert*, sondern die (unklare) Rechtslage *per Todestag* vergleichsweise geklärt haben, indem sie eine von der gesetzlichen Regelung abweichende Auslegung der letztwilligen Verfügung vorgenommen haben. Folgt man dieser Ansicht, hätten die Steuerbehörden bei der Veranlagung

der Erbschaftssteuer nicht von der vergleichsweisen Regelung abweichen dürfen, was auch vom Bundesgericht im Einklang mit seiner früheren Praxis hätte beachtet werden müssen.

10. Wie erwähnt, bestehen legitime Interessen der beteiligten Erben wie auch des Justizwesens, dass zivilrechtliche Vereinbarungen zwischen Erben auch im Erbschaftssteuerrecht grundsätzlich berücksichtigt werden, um bei unklaren Rechtslagen langwierige Zivilprozesse zu vermeiden. Darüber hinaus erscheint es auch nicht als sinnvoll, wenn steuerpflichtige Erben bei der Beurteilung einer erbrechtlichen Fragestellung in der ersten Instanz von einer Steuerbehörde abhängig sind, die dafür weder fachlich geeignet ist, noch als an Steuereinnahmen interessierte Partei unabhängig sein dürfte. Bereits das vorliegende, erbrechtlich nicht allzu komplizierte Beispiel zeigt, dass die Steuerverwaltung des Kantons Genf offensichtlich überfordert war, als sie den (nach Wiederherstellung des Pflichtteils von D) steuerbaren Erbteil von A auf $\frac{3}{8}$ des Nachlasses festlegte, ungeachtet der Pflichtteile beider Kinder in Höhe von $\frac{3}{4}$. Auch das Verwaltungsgericht und das Cour de justice des Kantons Genf beurteilten den Fall zivilrechtlich offenkundig falsch, indem sie die verfügbare Quote auf $\frac{5}{8}$ festlegten und diese je hälftig der Tochter E und der Freundin A zuwiesen (was ebenfalls den Pflichtteil der Tochter verletzt hätte). Erst das Bundesgericht hat die erbrechtliche Herabsetzung rechtstechnisch korrekt vorgenommen.
11. Viele Erbstreitigkeiten, die vor der Schlichtungsbehörde oder später im Rahmen einer Instruktionsverhandlung vor erster Instanz vergleichsweise beigelegt werden, betreffen weitaus kompliziertere Sachverhalte und Rechtsfragen als der vorliegende Fall. Zu denken ist z.B. an die Ungültigkeitsklage der einzigen Schwester eines kinderlosen und alleinstehenden Erblassers, die eine von diesem kurz vor dem Tod zugunsten eines Dritten errichtete letztwillige Verfügung wegen behaupteter Urteilsunfähigkeit anfiicht. Wenn sich nun die Parteien zur Vermeidung eines langen Zivilrechtsstreits und Beweisverfahrens vergleichsweise darauf einigen, dass der eingesetzte Erbe die Ungültigkeit der letztwilligen Verfügung anerkennt und dafür von der Schwester des Erblassers mit einem Betrag entsprechend beispielsweise $\frac{1}{3}$ des Nettobachlasses abgegolten wird, dann ist es für die Steuerbehörden faktisch unmöglich, vorfrageweise eine andere rechtliche Beurteilung vorzunehmen (die dann zwangsläufig binären Cha-

32 Vgl. ausführlich BGE 105 Ia 54 E. 3a S. 59 f.; zu den Voraussetzungen im Einzelnen siehe MARC'ANTONIO ITEN, Die steuerliche Behandlung von Querscheknungen in der Erbteilung, in: TREX 4/2021, S. 232–238, 234.

33 Vgl. ITEN (Fn. 32), S. 234 m.w.H.

34 Ziff. III/5 vorstehend.

35 Art. 525 Abs. 1 ZGB.

rakter haben müsste). Rechtsmissbrauch vorbehalten, müsste sie bei beiden Parteien im Umfang des gemäss der Vergleichsvereinbarung erhaltenen Nettobetrags die Erbschaftssteuern veranlagern. Auch dieses Beispiel zeigt, dass die Steuerbehörden (und die im Instanzenzug folgenden Gerichte) bei der Veranlagung der Erbschaftssteuer nur mit grösster Zurückhaltung von einer vergleichsweisen Regelung der Erben abweichen sollten und dass sich die Gerichte in Zukunft mit Vorteil weiterhin am Leitentscheid BGE 105 Ia 54 orientieren statt am vorliegenden, im Ergebnis eher verunglückten Entscheid 2C_550/2019.

12. Nicht zuletzt stellt sich die Frage, ob die Besteuerung des Erbteils von A nicht eine Verletzung des *Verbots der konfiskatorischen Besteuerung* darstellt. Das Verbot der konfiskatorischen Besteuerung leitet sich aus der Eigentumsgarantie (Art. 26 BV) ab und verbietet es dem Staat, den Abgabepflichtigen ihr privates Vermögen oder einzelne Vermögenskategorien (z.B. das Immo-

bilienvermögen) durch übermässige Besteuerung nach und nach zu entziehen.³⁶ In der Lehre wurde in der Vergangenheit darauf hingewiesen, dass die Rechtmässigkeit kantonaler Erbschafts- und Schenkungssteuern von über 50% mit Blick auf die Eigentumsgarantie zumindest fraglich sei, weil sie in unverhältnismässiger Weise in die erb- und schenkungsrechtliche Weitergabe von Vermögen eingreifen.³⁷ Im vorliegenden Fall stellt sich die Frage der Verhältnismässigkeit der Besteuerung umso mehr, weil A als Folge des bundesgerichtlichen Entscheids auf einem (theoretischen) Erbteil von CHF 146802 Erbschaftssteuern in Höhe von mutmasslich ca. CHF 75450 bezahlen muss, obwohl sie aufgrund der rechtskräftigen Vergleichsvereinbarung mit den Miterben faktisch nur einen Erbteil von CHF 91751.25 erhielt.³⁸ Dieser Steuerbetrag entspricht ca. 82% des tatsächlichen Erbteils gemäss rechtskräftiger Vergleichsvereinbarung, was eine verbotene konfiskatorische Besteuerung nahelegt.

36 BGE 106 Ia 342 E. 6a S. 349; vgl. auch BGE 143 I 73 E. 5.1 S. 75 f.; 128 II 112 E. 10 S. 126.

37 Vgl. PAUL EITEL, Nos «proches» im Erbrecht und im Erbschaftssteuerrecht – Notizen zu aktuellen Entwicklungen, in: Peter Gauch/Franz Werro/Pascal Pichonnaz (Hrsg.), *Mélanges en l'honneur de Pierre Tercier*, S. 191–213, 207 f. m.w.H.; JUSTIN THORENS/ETIENNE JEANDIN, *Droit fiscal cantonal et droit civil fédéral des successions*, in: *Présence et actualité de la Constitution dans l'ordre juridique: mélanges offerts à la Société suisse des juristes pour son Congrès 1991 à Genève*, S. 235–256, 252.

38 Ziff. III/4 vorstehend.