

3-RV.2020.116

P 43

Urteil vom 24. März 2022

Besetzung Präsident Fischer
Richter Senn
Richterin Sramek
Gerichtsschreiber Lenarcic

Rekurrent **A.**_____

vertreten durch Dr. Johannes Säuberli, Rechtsanwalt,
Sonneggstrasse 55, 8006 Zürich

Gegenstand **Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau,
Geschäftsbereich Recht, vom 8. Juli 2020**
betreffend Erbschaftssteueranlagung Nr. 190890 vom 8. November
2019; Erblasser: B. _____, wohnhaft gewesen in Q. _____, verstorben am
tt.mm. 2015

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

A. erhielt aus dem Nachlass des am tt.mm. 2015 verstorbenen B. CHF 1'000'000.00.

2.

Mit Verfügung vom 8. November 2019 wurde A. aufgrund der Zuwendung von B. von CHF 1'000'000.00 vom Kantonalen Steueramt, Rechtsdienst, Bereich Erbschafts- und Schenkungssteuern, in Anwendung des Tarifs der Klasse 3 zu einer Erbschaftssteuer von CHF 262'400.00 veranlagt.

3.

Gegen die Verfügung vom 8. November 2019 erhob der Vertreter von A. mit Schreiben vom 29. November 2019 Einsprache und stellte den folgenden Antrag:

"Die Erbschaftssteuer von CHF 262'400.- sei ersatzlos aufzuheben."

4.

Am 3. Juni 2020 wurde antragsgemäss eine Einspracheverhandlung durchgeführt.

5.

Mit Entscheid vom 8. Juli 2020 wies das Kantonale Steueramt die Einsprache ab.

6.

Den Einspracheentscheid vom 8. Juli 2020 (Zustellung am 9. Juli 2020) hat A. mit unter Berücksichtigung der Gerichtsferien rechtzeitigem Rekurs vom 20. August 2020 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Er stellt die folgenden Anträge:

"1. Die Erbschaftssteuer in Höhe von CHF 262'400 sei aufzuheben.
2. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen."

Auf die Begründung wird, soweit für die Entscheidung erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

7.

Das Kantonale Steueramt beantragt die Abweisung des Rekurses.

8.

A. hat eine Replik erstatten lassen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft eine Erbschaftssteuer für das Jahr 2015. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

B. hat dem Rekurrenten, der mit dessen vorverstorbenen Tochter verheiratet war, mit letztwilliger Verfügung vom 20. Januar 2014 CHF 1'000'000.00 vermacht. Das Kantonale Steueramt, Rechtsdienst, Bereich Erbschafts- und Schenkungssteuern, erhob darauf eine Erbschaftssteuer von CHF 262'400.00. Dieser Veranlagung liegt der Tarif der Klasse 3 gemäss § 147 Abs. 2 lit. c StG zu Grunde.

2.2.

Der Vertreter des Rekurrenten beantragt die Aufhebung der Erbschaftssteuer von CHF 262'400.00 bzw. die Steuerbefreiung des Vermächtnisses von CHF 1'000'000.00. Er begründet dies mit der Praxis des Kantonalen Steueramtes zu § 142 Abs. 3 lit. a StG i.V.m. § 51 Abs. 1 StGV, wonach Ehegatten von Nachkommen über den Tod Letzterer hinaus von der Steuer befreit werden, solange der Ehegatte sich nicht wiederverheiratet. Diese Privilegierung müsse auch im Fall einer Wiederverheiratung zur Anwendung kommen.

Das Kantonale Steueramt ist der Auffassung, für die beantragte Steuerbefreiung sei unabdingbar, dass der begünstigte überlebende Ehegatte keine neue Ehe eingegangen ist.

3.

3.1.

Gemäss § 142 Abs. 3 lit. a StG sind Vermögensanfälle unter Verheirateten steuerfrei. Massgebend ist, dass der Vermögensanfall während der Ehe zufliesst. Nicht steuerfrei sind daher Vermögensanfälle, die vor der Eheschliessung ausgerichtet werden, und solche, die nach Auflösung der Ehe zufließen. Der Grund der Auflösung (Tod oder Scheidung) spielt dabei keine Rolle. Der Begriff "Verheiratete" ist zivilrechtlich auszulegen. Die Steuerfreiheit gilt also auch für Vermögensanfälle unter Verheirateten, die faktisch oder gerichtlich getrennt leben oder die getrennt besteuert werden (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 142 StG N 45 f.; Kantonales Steueramt, "Die Erbschafts- und Schenkungssteuer", 7. März 2000, S. 11).

3.2.

Im Weiteren sind nach § 51 Abs. 1 StGV unter anderem Vermögensanfälle steuerfrei, die an den Ehegatten oder die Ehegattin von Nachkommen ausgerichtet werden. Diese (Verordnungs-)Bestimmung bezieht sich auf § 142 Abs. 3 StG und findet ihre gesetzliche Grundlage in § 147 Abs. 4 StG (sog. "Vorbehalt zu Gunsten des Ehegatten"), wonach für die Bestimmung der Klasse die gebende und die empfangende Person des Vermögensanfalls gleich behandelt werden wie der andere Ehepartner, sofern sich dadurch eine günstigere Klasse ergibt. Damit soll verhindert werden, dass die zuwendende Person gezwungen wird, den Umweg über die Ehegattin oder den Ehegatten zu wählen, um einen steuerfreien Vermögensanfall nach § 142 Abs. 3 StG zu erreichen. Die Anwendung von § 147 Abs. 4 StG und von § 51 Abs. 1 StGV setzt (wie § 142 Abs. 3 lit. a StG) voraus, dass im Zeitpunkt des Vermögensanfalls die Ehe noch besteht (vgl. Erw. 3.1; vgl. auch Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 147 StG N 5).

Der Vermögensanfall von CHF 1'000'000.00 beim Schwiegersohn (als "empfangende Person") wäre steuerlich also gleich behandelt worden wie der Vermögensanfall bei der Tochter des Erblassers, wäre deren Ehe nicht durch ihren Tod aufgelöst worden.

4.

4.1.

4.1.1.

Die Praxis des Kantonalen Steueramts, wonach die Schwiegertochter oder der Schwiegersohn des Erblassers von der Steuer befreit wird, wenn der Sohn oder die Tochter vorverstorben ist und die Schwiegertochter oder der Schwiegersohn nicht wieder geheiratet hat, verstösst offensichtlich gegen die besagten Bestimmungen bzw. geht, wie das Kantonale Steueramt selber ausführt, über deren Wortlaut hinaus, wenn auf das Erfordernis einer bestehenden Ehe verzichtet wird. Das Kantonale Steueramt begründet diese Praxis damit, dass auch das Erbrecht Konstruktionen kenne, welche mittels einer doppelten Übertragung eine günstigere Klasse oder gar Steuerfreiheit für die zu begünstigende Person erwirken könnten, als mit einer direkten Übertragung.

4.1.2.

Ausgangspunkt der Auslegung eines Gesetzes bildet der Wortlaut (grammatikalisches Element; vgl. Urteile des Bundesgerichts vom 26. März 2021 [2C_534/2020], vom 3. März 2021 [2C_37/2021], vom 20. August 2019 [2C_812/2018], jeweils mit weiteren Hinweisen; VGE vom 8. Juli 2020 [WBE.2019.412], mit weiteren Hinweisen). Ist der Gesetzeswortlaut klar, d.h. eindeutig und unmissverständlich, darf davon nur abgewichen werden, wenn ein triftiger Grund für die Annahme besteht, dass der Wortlaut am "wahren Sinn", d.h. am Rechtssinn der Regelung vorbeizieht. Anlass für eine solche Annahme können die Entstehungsgeschichte der Bestimmung

(historisch), ihr Zweck (teleologisch) oder der Zusammenhang mit anderen Vorschriften (systematisch) geben, so vor allem, wenn die grammatikalische Auslegung zu einem Ergebnis führt, das der Gesetzgeber nicht gewollt haben kann (vgl. zum Ganzen: Häfelin/Haller/Keller/Thurnherr, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 10. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2020, N 80 ff.; Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Auflage, Zürich/St. Gallen 2020, N 175 ff.).

4.1.3.

Der Wortlaut von § 142 Abs. 3 lit. a StG ("unter Verheirateten"), von § 147 Abs. 4 StG ("der andere Ehe teil") bzw. von § 51 Abs. 1 StGV ("den Ehegatten oder die Ehegattin von Nachkommen") ist klar. Für die Anwendung dieser Bestimmungen wird unmissverständlich eine bestehende Ehe vorausgesetzt. Es besteht kein Anlass für die Annahme, dass davon abgewichen werden bzw. der Wortlaut nicht den wahren Sinn der Bestimmungen wiedergeben könnte. Vielmehr bezweckt die gesetzliche Regelung, wie bereits ausgeführt, die Gleichbehandlung von Ehegatten und das Vermeiden doppelter Übertragungen unter den in § 142 Abs. 3 StG genannten Personen, indem insbesondere Vermögensanfälle steuerfrei sind, die an den Ehegatten von Nachkommen ausgerichtet werden. Eine darüber hinausgehende Privilegierung des (Ex-)Ehegatten nach Auflösung der Ehe entspricht, entgegen der Auffassung des Kantonalen Steueramtes, nicht dem Willen des Gesetzgebers, da dies weder im Rahmen der Totalrevisionen vom 13. Dezember 1983 und vom 15. Dezember 1998, noch anlässlich der am 22. Mai 2012 eingefügten bzw. geänderten Fassung von § 142 Abs. 3 lit. a StG zur Diskussion stand (vgl. Botschaft des Regierungsrats des Kantons Aargau an den Grossen Rat vom 21. September 1981 betreffend "Gesetz über die Steuern auf Einkommen, Vermögen, Grundstückgewinnen sowie Erbschaften und Schenkungen [Steuergesetz]" [2831], S. 38; Botschaft des Regierungsrats des Kantons Aargau an den Grossen Rat vom 15. Februar 2012 betreffend "Steuergesetz [StG]; Änderung", Bericht und Entwurf zur 2. Beratung [12.29 {11.147}], S. 19 f.)

4.1.4.

Aufgrund der Auslegung der §§ 142 Abs. 3 lit. a StG, 147 Abs. 4 StG und 51 Abs. 1 StGV ergibt sich somit, dass für deren Anwendung zwingend eine bestehende Ehe (zwischen Schwiegerkindern und Nachkommen) vorausgesetzt wird und kein Anlass besteht, davon abzuweichen. Die über den Wortlaut der Bestimmungen hinausgehende (erbrechtliche) Auslegung bzw. Praxis des Kantonalen Steueramtes erweist sich daher als unzulässig und gesetzeswidrig. Der Umstand, dass das Erbrecht darüber hinausgehende Konstruktionen kennt, welche zu günstigeren Steuerklassen bzw. -freiheit führen können, vermag daran nichts zu ändern.

4.2.

Ausserdem ist weder nachvollziehbar, warum das Kantonale Steueramt die Schwiegerkinder des Erblassers einzig dann von der Erbschaftssteuer befreit, wenn die (eigenen) Kinder vorverstorben sind, die Ehe also durch Tod aufgelöst wurde, noch warum an dieser spezifischen Privilegierung, wie der Vertreter des Rekurrenten zu Recht vorbringt, eine Wiederheirat des Schwiegerkinds etwas zu ändern vermag. Die Schwägerschaft bleibt in allen Fällen (Auflösung der Ehe durch Tod *oder* Scheidung, mit *oder* ohne Wiederheirat) bestehen (vgl. Staehelin, in: Geiser/Fountoulakis [Hrsg.], Basler Kommentar zum Zivilgesetzbuch I, Art. 1–456 ZGB, 6. Auflage, Basel 2018, Art. 21 ZGB N 4; Tuor/Schnyder/Schmid, in: Tuor/Schnyder/Schmid/Rumo-Jungo [Hrsg.], Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, 12. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2002, S. 89). Zudem lässt sich eine steuerlich unterschiedliche Behandlung innerhalb dieser Konstellationen auch nicht mit einem Nahestehendenverhältnis zwischen Schwiegereltern und Schwiegerkindern begründen, weil ein solches Verhältnis unabhängig vom Zivilstand der Schwiegerkinder (verwitwet, geschieden, wiederverheiratet) gleichermassen denkbar ist.

Die Praxis des Kantonalen Steueramts, wonach Zuwendungen von Schwiegereltern an Schwiegerkinder lediglich im Fall einer durch den Tod aufgelösten Ehe und nur bis zur Wiederheirat steuerbefreit werden, erweist sich daher nicht nur als gesetzeswidrig, sondern auch als nicht sachgerecht.

4.3.

4.3.1.

Der Vertreter des Rekurrenten beruft sich im Weiteren auf den Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht und verlangt, dass der Rekurrent gemäss der Praxis des Kantonalen Steueramtes zu behandeln sei.

4.3.2.

Hat eine Behörde in einem Fall eine vom Gesetz abweichende Entscheidung getroffen, so gibt dies dem Bürger, der sich in der gleichen Lage befindet, grundsätzlich keinen Anspruch darauf, ebenfalls abweichend von der Norm behandelt zu werden. Weicht die Behörde jedoch nicht nur in einem oder in einigen Fällen, sondern in ständiger Praxis vom Gesetz ab, und gibt sie zu erkennen, dass sie auch in Zukunft nicht gesetzeskonform entscheiden werde, so kann der Bürger verlangen, gleichbehandelt, d.h. ebenfalls gesetzeswidrig begünstigt zu werden. Nur wenn eine Behörde nicht gewillt ist, eine rechtswidrige Praxis aufzugeben, überwiegt das Interesse an der Gleichbehandlung der Betroffenen gegenüber demjenigen an der Gesetzmässigkeit (vgl. zum Ganzen: BGE 122 II 446, mit Hinweisen).

4.3.3.

Das Kantonale Steueramt führt in der Vernehmlassung aus, dass es seine bisherige Praxis aufgeben werde, sollte sich diese als gesetzeswidrig erweisen. Daher besteht vorliegend kein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht.

4.4.

Aus der gesetzeswidrigen Praxis des Kantonalen Steueramts kann der Vertreter daher nichts zu Gunsten des Rekurrenten ableiten.

5.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

6.

Bei diesem Verfahrensausgang hat der Rekurrent die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 7'500.00, der Kanzleigebür von CHF 120.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 7'720.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

den Vertreter des Rekurrenten (2)
das Kantonale Steueramt
das Regio Steueramt Q.-S.

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 24. März 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic