



Marc'Antonio Iten

Dr. iur.
Co-Geschäftsführer Dr. Strebel, Dudli+Fröhlich Steuerberatung und Treuhand AG, Zürich
www.sdf-treuhand.ch

Erbrecht

Die steuerliche Behandlung von Querschenkungen in der Erbteilung

Die Teilung eines Nachlasses ist für viele Erben eine grosse Herausforderung. Vor allem die Frage nach der angemessenen Bewertung von Liegenschaften und Beteiligungen an nicht börsenkotierten Familienunternehmen sorgt regelmässig für Unstimmigkeiten. Zudem möchten viele Erben den Nachlass möglicherweise anders aufteilen, als es das Gesetz vorsieht oder als es die Erblasser in ihrem Testament, Ehe- oder Erbvertrag festgelegt haben. Einigen sie sich auf eine andere als die vorgesehene Erbteilung, kann das zu bösen Überraschungen führen. Denn Steuerämter erheben unter Umständen zusätzlich zur Erbschaftssteuer eine Schenkungssteuer für sogenannte Querschenkungen. Deshalb sollten Erben die steuerlichen Folgen der geplanten Erbteilung prüfen lassen und im Zweifelsfall mit einer Fachperson besprechen, bevor sie den Erbteilungsvertrag unterschreiben.

Wo es nicht anders angeordnet ist, können die Erben die Teilung der Erbschaft frei vereinbaren (Art. 607 Abs. 2 ZGB). Der Grundsatz der freien privaten Erbteilung besagt, dass die Erben grundsätzlich **frei entscheiden** können, **ob, wann, wie und zu welchen Übernahmewerten** sie ihre Erbschaft teilen.¹ Sie dürfen sich sogar über Teilungsvorschriften der Erblasser und des Gesetzes hinwegsetzen. Voraussetzung dafür ist ein einstimmiger Beschluss aller Erben (Art. 602 Abs. 2 ZGB).

Um den Nachlass und die Anteile der Erben daran korrekt zu ermitteln, müssen zunächst die **Übernahmewerte** für besondere Vermögenswerte wie Beteiligungen an nicht börsenkotierten Familienunternehmen, Kunst, Liegenschaften, Schmuck usw. festgelegt werden. Dafür ist grundsätzlich der Verkehrswert massgebend. Als Verkehrswert gilt nicht der Steuerwert, sondern der Marktwert – also der Preis, den unabhängige Käufer auf dem freien Markt zu bezahlen bereit sind. Wenn Erben einzelne Vermögenswerte aus dem Nachlass übernehmen wollen, lassen sie den Marktwert am besten von einer neutralen Fachperson

schätzen, damit sich die Erbengemeinschaft bei der Festlegung der Übernahmewerte auf eine objektive Entscheidungsgrundlage abstützen kann. Der Übernahmewert von Gegenständen aus einem Nachlass muss nicht ihrem Verkehrswert entsprechen. Wenn die Erben bei der Erbteilung allerdings von den **Marktwerten abweichen** und einen «Discount-Preis» vereinbaren, kann das Schenkungssteuern auslösen.

In der Praxis kommt es vor, dass einzelne Erben zugunsten von Miterben auf einen Teil dessen **verzichten**, was ihnen zusteht. Die Gründe hierfür sind mannigfaltig und nur selten steuerlich motiviert. Bevor man einen solchen Verzicht im Erbteilungsvertrag festschreibt, sollte man auf jeden Fall prüfen, ob das im zuständigen Kanton die Voraussetzungen für eine sogenannte Querschenkung erfüllt. Dann schuldet der verzichtende Erbe nämlich die ordentliche Erbschaftssteuer auf seinem ursprünglichen Erbanteil, und der begünstigte Miterbe muss zusätzlich Schenkungssteuern auf dem Erbanteil bezahlen, den ihm der verzichtende Erbe freiwillig überlässt.²

1. Abweichungen von der gesetzlichen, güter- oder erbrechtlichen Regelung

Der Begriff **Querschenkung** stammt aus dem Steuerrecht. Er bezeichnet Handlungen der Erben, die für die Erbteilung relevant sind und – zusätzlich zu den Erbschaftssteuern – von der Schenkungssteuer erfasst werden. Damit eine Transaktion als Querschenkung eingestuft wird, müssen **zwei Bedingungen** erfüllt sein: Erstens verzichten die Beteiligten zugunsten von Miterben oder Dritten auf Ansprüche aus einer gesetzlichen, güter- oder erbrechtlichen Regelung (Ehevertrag, Testament oder Erbvertrag). Zweitens sind auch die übrigen Voraussetzungen erfüllt, die für Schenkungssteuern gelten.³ Erbschaftssteuern werden anhand der gesetzlichen, güter- oder erbrechtlich begründeten Ansprüche der Erben und Vermächtnisnehmer veranlagt.⁴ Die tatsächliche Erbteilung ist für die Erbschaftssteuer grundsätzlich nicht relevant. Verzichtet ein Erbe ohne Rechtsgrundlage und Gegenleistung ganz oder teilweise zugunsten einer anderen Person auf seinen Erbanteil, ist das ein Rechtsgeschäft unter Lebenden, das möglicherweise von der Schenkungs-

steuer erfasst wird. Denn der Erbe erwirbt seinen Erbanspruch mit der Eröffnung des Erbgangs, falls er ihn nicht innerhalb von drei Monaten ausschlägt (Art. 567 Abs. 1 ZGB).

Bei einer Querschekung werden **zweimal Steuern** erhoben: Die ursprünglich Begünstigten bezahlen zunächst eine ordentliche **Erbschaftssteuer** auf ihren Ansprüchen. Und dann bezahlen die endgültig Begünstigten **Schenkungssteuern** für die Zuwendungen, die von der gesetzlichen Erbfolge, dem Ehevertrag oder der letztwilligen Verfügung (Testament oder Erbvertrag) abweichen.⁵ Diese Doppelbesteuerung fällt dann besonders ins Gewicht, wenn bei der Querschekung aufgrund des Verwandtschaftsgrads höhere Steuern anfallen als bei einem direkten Erbanfall. In der Praxis ist das vor allem bei einem Verzicht zugunsten von Geschwistern oder nichtgemeinsamen Nachkommen relevant.⁶ Ein solcher Verzicht kann auch dadurch erfolgen, dass die Erben für einzelne Vermögenswerte der Erbschaft zu tiefe Übernahmewerte vereinbaren. Wenn es um hohe Werte geht und die Beteiligten nur entfernt oder gar nicht miteinander verwandt sind, ist die steuerliche Mehrbelastung je nach Kanton erheblich. Mit einer sorgfältigen Planung lässt sie sich in der Regel jedoch vermeiden.

1.1 Grundsatz: Schenkungssteuer

Die Erben treten ihr Erbe mit der Eröffnung des Erbgangs an (Objekt der Erbschaftssteuer), während danach weitere Personen begünstigt werden (Objekt der Schenkungssteuer). Querschekungen werden nach der **kantonalen Steuergesetzgebung** am Wohnsitz des Schenkers von einer Schenkungssteuer erfasst.

→ Praxisbeispiele

- Der überlebende Ehegatte verzichtet zugunsten von Miterben ganz oder teilweise auf seine güterrechtlichen Ansprüche.⁷ Zum Beispiel, indem er sich mit seinem Eigengut begnügt und auf den hälftigen Errungenschaftsanteil verzichtet oder indem er trotz ehevertraglich vereinbarter Zuweisung des gesamten Vorschlags nach Art. 216 ZGB nachträglich darauf verzichtet. Dasselbe gilt für den nachträglichen Verzicht auf die Zuweisung des ganzen Gesamtguts.
- Ein Erbe tritt seinen Erbteil unentgeltlich an einen Miterben ab (Art. 636 ZGB: zu Lebzeiten des Erblassers) oder ein Erbe verzichtet zugunsten eines Miterbens auf seinen Erbanteil (Art. 635 ZGB: nach Eröffnung des Erbgangs).
- Ist die Frist zur Ausschlagung ungenutzt verstrichen (Art. 571 ZGB), wird eine spätere Ausschlagung zugunsten von Miterben in einigen Kantonen steuerlich nicht anerkannt (= schenkungssteuerpflichtig).

- Ein Erbe verzichtet nach Eröffnung des Erbgangs zugunsten von Miterben auf seinen ganzen Erbanteil oder einen Teil davon.⁸
- Zwei Geschwister vereinbaren in der Erbteilung, dass beide je die Hälfte des Nachlasses ihres verstorbenen Elternteils erhalten, obwohl der Erblasser in seinem Testament eines der Geschwister auf den Pflichtteil gesetzt und die verfügbare Quote dem anderen Geschwister zugewiesen hat.
- Die beiden Kinder des Erblassers sind sich einig, dass ihre Mutter weiterhin frei über den ganzen Nachlass verfügen soll, weshalb sie in einer Teilungsvereinbarung zugunsten ihrer Mutter auf ihren gesetzlichen Erbanteil von je $\frac{1}{4}$ verzichten.
- Damit sie steuerlich anerkannt werden, müssen Vermächtnisse in einer Verfügung von Todes wegen angeordnet sein. Sonst können sie als Schenkungen der Erben an die begünstigten Personen qualifiziert werden.⁹ Willensäußerungen und blosse Wünsche des Erblassers, die nicht in einer letztwilligen Verfügung zum Ausdruck gebracht werden, sind grundsätzlich nicht relevant. Das trifft insbesondere auf Testamentsentwürfe zu.¹⁰
- Umwandlung von Gesamteigentum an einer Liegenschaft in Miteigentum, wobei die Miteigentümerquoten von den Erbquoten abweichen und keine angemessenen Ausgleichszahlungen vereinbart werden.
- Ein Vermächtnisnehmer schlägt sein Vermächtnis aus (Forderungsverzicht).
- Ein Vorerbe verzichtet vorzeitig auf die Erbschaft und gibt diese vor Eintritt der Bedingung (i.d.R. Tod) an den eingesetzten Nacherben heraus, ohne eine dafür angemessene Entschädigung zu erhalten.
- Die Erben vereinbaren für die Übernahme einer Liegenschaft durch einen Erben den Steuerwert oder einen anderen Wert, der deutlich unter dem Marktwert liegt.¹¹ Liegenschaften werden in der Erbteilung nicht zum Steuerwert, sondern zum Verkehrswert im Zeitpunkt des Todes bewertet. Die Kantone bewerten Liegenschaften unterschiedlich.¹² Einige legen der Veranlagung den Verkehrswert zugrunde, der ihnen im Veranlagungszeitpunkt bekannt ist. Dieser Wert kann vom Übernahmewert abweichen, auf den sich die Erben später einigen. Eine nachträgliche Korrektur einer rechtskräftigen Veranlagung der Erbschaftssteuer ist grundsätzlich nicht möglich.¹³ Damit gilt die Differenz zwischen dem objektiven Verkehrswert und dem subjektiv vereinbarten Übernahmewert als Bereicherung des übernehmenden Erben.

- Die Erben bewerten die Aktien eines nicht börsenkotierten Familienunternehmens bewusst zu tief, damit sie ein Miterbe günstig übernehmen kann.
- Die Rückabwicklung einer Querschekung löst i.d.R. erneut Schenkungssteuern aus.¹⁴
- Vorzeitiger Verzicht auf eine lebenslange Nutznießung (z.B. vor dem geplanten Eintritt in ein Pflegeheim) ohne angemessene Abgeltung.¹⁵
- Vorzeitiger Verzicht auf ein Wohnrecht (z.B. vor dem geplanten Eintritt in ein Pflegeheim) ohne angemessene Abgeltung.

Das Zürcher Verwaltungsgericht ist zu Recht der Ansicht, dass das Steueramt den Tatbestand der Querschekung nachweisen muss. Denn die Erbteilung dient der erbrechtlichen Auseinandersetzung und nicht der Begünstigung in Form von Schenkungen.¹⁶

1.2 Ausnahme: Keine Schenkungssteuer

Nicht jede Erbteilung, die von der gesetzlichen oder der güter- und erbrechtlichen Regelung des Erblassers abweicht, führt zu einer steuerbaren Querschekung. Das Bundesgericht hat mehrfach bestätigt, dass ein Vergleich zwischen Erben ausnahmsweise nur bei den Erbschaftssteuern, aber nicht bei den Schenkungssteuern zu berücksichtigen ist, wenn dadurch ernsthafte Zweifel an der güter- und erbrechtlichen Lage beseitigt werden und sich die getroffene Vereinbarung nicht offensichtlich gegen den Fiskus richtet.¹⁷ Dasselbe gilt für einen Vergleich zwischen Erben und Vermächtnisnehmern.¹⁸ Schliessen die Erben oder Vermächtnisnehmer unter sich teilungsrechtliche Verträge (Erbteilungsvertrag oder Vergleich) ab, die von der gesetzlichen oder der güter- und erbrechtlichen Regelung des Erblassers abweichen, liegt mit anderen Worten keine steuerbare Querschekung vor, wenn aus Sicht der Parteien berechnete Zweifel an der Gültigkeit oder Tragweite der Verfügung von Todes wegen oder über ausgleichspflichtige Zuwendungen bestanden haben und die getroffene Vereinbarung weder ungewöhnlich noch offenkundig gegen den Fiskus gerichtet ist.¹⁹

→ Praxisbeispiele

- Verzichtet der überlebende Ehegatte nach Auflösung des Güterstands (Tod) auf die ehevertraglich vereinbarte Begünstigung (Vorschlags- oder Gesamtgutzugeweiung), qualifizieren das einige Kantone als Sonderform der Ausschlagung, die keine Schenkungssteuer auslöst. Andere Kantone sehen darin eine Schenkung.

- Erben können ihre Erbschaft innert drei Monaten ausschlagen (Art. 556 ff. ZGB). Schlägt ein gesetzlicher Erbe seinen Anteil aus, vererbt er sich, wie wenn er den Erbfall nicht erlebt hätte (Art. 572 Abs. 1 ZGB). Anteile, die eingesetzte Erben innerhalb der Frist ausschlagen, gehen an die gesetzlichen Erben über (Art. 572 Abs. 2 ZGB), falls keine Ersatzerben im Sinne von Art. 487 ZGB eingesetzt worden sind.
- Verfügungen von Todes wegen sind für die Besteuerung auch dann massgebend, wenn sie erfolgreich angefochten werden könnten. Folglich kann weder der Verzicht auf eine Ungültigkeitsklage (Art. 519 ff. ZGB) noch der Verzicht auf eine Herabsetzungsklage (Art. 522 ff. ZGB) als Querschenkung qualifiziert werden.²⁰

Wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind, kann die Steuerbehörde bei der Veranlagung der Erbschaftssteuer in solchen und ähnlichen Fällen auf einen Vergleich oder Erbteilungsvertrag abstellen, der von der gesetzlichen oder der güter- und erbrechtlichen Regelung des Erblassers abweicht. In diesen Fällen dürfen m.E. keine Schenkungssteuern (Querschenkung) erhoben werden.

1.2.1 Beseitigung einer unsicheren Erbfolge

Die Steuerbehörden stellen auf einen Vergleich oder Erbteilungsvertrag der Erben ab, wenn ein Ehevertrag, Testament oder Erbvertrag in guten Treuen unterschiedlich ausgelegt werden kann und wenn sich die Teilungsvereinbarung der Erben sachlich vertreten lässt.²¹ Auf die Besteuerung der Querschenkung wird mit anderen Worten grundsätzlich nur verzichtet, wenn die abweichende Erbteilung dazu dient, rechtliche oder tatsächliche Zweifel über die gegenseitigen Erbansprüche zu beseitigen.²² Ohne berechtigte Zweifel erfolgt die Besteuerung in Anlehnung an die Erbfolge, die im Ehevertrag, Testament oder Erbvertrag vorgesehen ist.²³

Das wesentliche Merkmal sind also ernsthafte Zweifel über die Erbfolge.²⁴ Zu prüfen ist somit stets, ob die Rechtslage **objektiv zweifelhaft** war und die Beteiligten Anlass hatten, einen Rechtsstreit zu vermeiden oder beizulegen.²⁵ Massgebend ist die Sachlage, wie sie die Parteien im Zeitpunkt des Streits wahrnahmen.²⁶ Eine güter- oder erbrechtliche Regelung muss unklar sein (zum Beispiel widersprüchliche Verfügungen, zweifelhafte Gültigkeit, verletzte Pflichten, eine unberechtigte Ererbung, Widersprüche zwischen der letztwilligen Verfügung und der unpräjudiziellen Testamentseröffnungsvorgang usw.), und die Auslegung der Erben

muss nachvollziehbar und sachlich gerechtfertigt sein.²⁷

Der Autor vertritt die Auffassung, dass die Steuerbehörden keinen strengen Massstab an die Ausräumung von Zweifeln an der anwendbaren güter- und erbrechtlichen Regelung anlegen dürfen. Denn es ist nicht ihre Aufgabe, die Erfolgsaussichten einer Rechtsposition im Zivilprozess zu beurteilen.²⁸ Somit sollten Querschenkungen nur dann besteuert werden, wenn die Erbteilung offensichtlich von der gesetzlichen oder der güter- oder erbrechtlichen Regelung des Erblassers abweicht.²⁹ Das entscheidende Kriterium ist die objektive Unsicherheit über die Rechtslage. Ist die Rechtslage klar und schliessen die Parteien dennoch einen Erbteilungsvertrag bzw. einen Vergleich ab, der von der anwendbaren Regelung abweicht, soll die Besteuerung von der gültigen Regelung ausgehen.³⁰

1.2.2 Vorbehalt der Steuerumgehung

Hat eine erbrechtliche Teilungsvereinbarung (Erbteilungsvertrag oder Vergleich) vor allem das Ziel, die Erbschaftssteuern zu minimieren, wird sie als Steuerumgehung qualifiziert. Dann gelten für die Besteuerung die tatsächlichen Verhältnisse gemäss der anwendbaren güter- und erbrechtlichen Regelung.

Teilungsvereinbarungen, die von der gesetzlichen oder der güter- oder erbrechtlichen Regelung des Erblassers abweichen, dürfen weder ungewöhnlich sein (z.B. indem sie absonderlich ausgestaltet oder wirtschaftlich unsinnig sind), noch dürfen sie vor allem abgeschlossen worden sein, um Steuern zu vermeiden – unabhängig davon, ob sie im Ergebnis zu einer erheblichen Steuerersparnis führen. Abweichungen müssen mit anderen Worten sachlich gerechtfertigt bzw. vertretbar sein.³¹ Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn mit der Teilungsvereinbarung eine jahrelange Unsicherheit im Interesse aller Beteiligten beseitigt wird.³²

1.2.3 Kein Zivilprozess erforderlich

Entscheidend ist, ob eine erbrechtliche Teilungsvereinbarung ernsthafte Zweifel über die Erbfolge beseitigt hat und ein Zivilprozess damit vermieden werden konnte.³³ Dabei ist unerheblich, ob die zweifelhafte zivilrechtliche Lage durch ein gerichtliches Urteil, einen gerichtlichen oder aussergerichtlichen Vergleich oder durch einen Erbteilungsvertrag beseitigt wurde. Denn ansonsten wären die Beteiligten faktisch gezwungen, bei jeder Erbschaftsstreitigkeit zu prozessieren, und das darf nicht das Ziel des Steuerrechts sein.³⁴

1.3 Steuerfolgen

Schenkungssteuern sollen verhindern, dass Erbschaftssteuern durch lebzeitige Zuwendungen umgangen werden. Die Erbschaftssteuer erfasst unentgeltliche Vermögensübergänge von Todes

wegen, die Schenkungssteuer freiwillige unentgeltliche Zuwendungen unter Lebenden.

Erbschafts- und Schenkungssteuern fallen in die Kompetenz der Kantone und sind auf Bundesebene nicht harmonisiert.³⁵ Dies führt zu einer Vielfalt von Steuerordnungen. Um einen Sachverhalt zu beurteilen, muss man darum die konkret **anwendbare kantonale Steuergesetzgebung** konsultieren. Bei 26 Kantonen sind das 26 unterschiedliche Erbschafts- und Schenkungssteuergesetze.

1.3.1 Erbschaftssteuer

Erbschaften werden in erster Linie durch den Kanton besteuert, in dem der Erblasser seinen letzten Wohnsitz hatte (Hauptsteuerdomizil). Eingeschränkt wird die umfassende Kompetenz des Wohnsitzkantons zur Erhebung von Erbschaftssteuern durch steuerliche Sonderanknüpfungen (z.B. für Liegenschaften und Betriebsstätten im Nachlass). In diesen Fällen sind weitere Kantone ermächtigt, gleichzeitig Erbschaftssteuern zu erheben (beschränkte Steuerpflicht).³⁶ Wo die Erben wohnen, ist im interkantonalen Verhältnis unerheblich. Im internationalen Verhältnis kann der Wohnsitz der Erben jedoch ein weiterer steuerrechtlicher Anknüpfungspunkt für Erbschaftssteuern sein (z.B. Deutschland, USA usw.). Zur Klärung dieser und weiterer Fragen sind die einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen zu konsultieren.

Gegenstand der Erbschaftssteuer sind **Vermögensübergänge von Todes wegen**. Darunter fallen die Anteile der Erben am Nachlass, Vermächtnisse, Schenkungen auf den Todesfall sowie die Vorsorge- und Versicherungsleistungen auf den Todesfall, die von der Einkommenssteuer befreit sind.³⁷

Der Steueranspruch entsteht im Zeitpunkt des Vermögenserwerbs, also mit der Eröffnung des Erbgangs.³⁸ Der Erbgang wird mit dem Tod des Erblassers eröffnet (Art. 537 Abs. 1 ZGB) und mit dem Vollzug der Erbteilung beendet. Darum bemisst sich die Erbschaftssteuer grundsätzlich nach der Erbrechtslage und der Vermögenssituation beim Tod des Erblassers. Die Erbteilung erfolgt erst später und ist dafür grundsätzlich nicht relevant. Mit anderen Worten: Es wird auf das gesetzliche Erbrecht bzw. auf die güter- und erbrechtliche Regelung (Ehevertrag, Testament oder Erbvertrag) abgestellt, und nicht auf Erbteilungsverträge, die davon abweichen können.³⁹ Das bedeutet, dass eine bereits ausgelöste Besteuerung nicht aufgehoben wird, wenn die tatsächliche Erbteilung von der gesetzlichen oder güter- und erbrechtlichen Regelung abweicht.

In Ausnahmefällen ist das Resultat der Erbteilung oder eine vergleichsweise Einigung der Erben dennoch massgebend, nämlich wenn der Erbteilungsvertrag oder ein gerichtlicher oder aussergerichtlicher Vergleich eine **unsichere Erb-**

folge beseitigt. Dann wird die tatsächliche Teilung bei der Erbschaftssteuer berücksichtigt, weil erst damit die definitive Ordnung zur Bemessung der Erbschaftssteuer geschaffen wird.⁴⁰

Die Erbschaftssteuer bezahlt in der Regel die Person, die als Erbe oder Vermächtnisnehmer begünstigt wird. Einige Kantone wenden hingegen nicht das System der Erbanfall-, sondern der Nachlasssteuer an.⁴¹ Die Höhe der Erbschaftssteuer hängt ab vom Wohnkanton des Erblassers, von steuerrechtlichen Sonderanknüpfungen, vom Verwandtschaftsgrad und von der Höhe der Erbschaft.

1.3.2 Schenkungssteuer

Schenkung ist ein zivilrechtlicher Begriff. Wo das Steuerrecht einen zivilrechtlichen Begriff wie jenen der Schenkung verwendet, ist dieser

grundsätzlich im Sinne des Zivilrechts zu verstehen und auszulegen.⁴² Als Schenkung gilt jede Zuwendung, mit der jemand aus dem Vermögen eines anderen ohne entsprechende Gegenleistung bereichert wird (Art. 239 Abs. 1 OR). Gegenstand der Schenkungssteuer sind unentgeltliche Zuwendungen, die zu Lebzeiten vollzogen werden.⁴³ Dazu zählen auch Erbvorzüge und Erbschaftskäufe.⁴⁴

Schenkungssteuern sind auf Bundesebene nicht harmonisiert. Entsprechend sind die Kantone innerhalb der verfassungsmässigen Schranken grundsätzlich frei, ob und unter welchen Voraussetzungen sie Schenkungssteuern erheben. Der steuerrechtliche Schenkungsbegriff kann vom zivilrechtlichen gemäss Art. 239 Abs. 1 OR abweichen und umfassender ausgestaltet werden als der zivilrechtliche Begriff der Schen-

kung. Schenkungen unterliegen in den meisten Kantonen einer Schenkungssteuer. Die Beschenkten werden entsprechend dem Grad der Verwandtschaft mit dem Schenker besteuert. Schenkungen unter Ehepartnern sind in der ganzen Schweiz von der Steuer befreit. Ausser in Appenzell Innerrhoden, Neuenburg und Waadt gilt das auch, wenn die Nachkommen die Empfänger sind. Folgende Kantone erheben überhaupt keine Schenkungssteuer: Obwalden, Schwyz und Luzern, wobei Luzern Erbschaftssteuern auf Schenkungen erhebt, die in den fünf Jahren vor dem Tod des Erblassers ausgerichtet wurden. Der Steueranspruch entsteht beim **Vollzug der Schenkung** (Eigentumsübertragung, Grundbucheintrag).⁴⁵ Zuständig für die Beurteilung einer Querschenkung ist der Kanton, in dem der abtretende Erbe wohnt – ausser bei Grund-

→ Handlungsempfehlung

Erben könnten versucht sein, eine für sie ungünstige letztwillige Verfügung nicht zur amtlichen Eröffnung einzureichen (Art. 556 ff. ZGB) und stattdessen einen Erbteilungsvertrag zu vereinbaren, der davon abweicht. So erwecken sie den Eindruck, der Erblasser habe kein Testament hinterlassen, weshalb die gesetzliche Erbfolge zum Tragen kommt. Hiervon ist unbedingt abzuraten: Damit verletzen die Erben nicht nur die zivilrechtliche Einlieferungspflicht, sondern machen sich m.E. auch der Steuerhinterziehung schuldig.

Ich empfehle die folgenden, nicht abschliessenden Massnahmen, um den steuerlichen Risiken einer Querschenkung wirksam vorzubeugen.

1. Präambel in der Teilungsvereinbarung

Weisen Sie im Erbteilungsvertrag auf die unsichere Erbfolge hin und halten Sie fest, dass Sie durch die nachfolgende Teilungsregelung eine gerichtliche Auseinandersetzung vermeiden wollen. Am besten bezeichnen Sie das Dokument als «teilungsrechtlichen Vergleich».⁷⁰

Weisen Sie in der Vereinbarung darauf hin, dass jeder Erbentstamm darauf bedacht war, seinen Anteil am Nachlassvermögen zu erhalten und dass keine Partei die Absicht hatte, einer anderen etwas zu schenken.

2. Plausible Inventarisierung und Bewertung des Vermögens

Die Erben müssen damit rechnen, dass sie die deklarierten Erbanteile später plausibel machen und diese Erklärung zusammen mit dem Erbteilungsvertrag dem Steueramt einreichen müssen. Deshalb sollten sie insbesondere darauf achten, Liegenschaften und Beteiligungen an nicht börsenkotierten Familienunternehmen aus dem Nachlass mit vertretbarem Übernahmewerten zu erfassen.

Weisen Sie darauf hin, dass die Übernahmewerte im gegenseitigen Einvernehmen festgelegt wurden (allenfalls unter Berücksichtigung der latenten Grundstückgewinnsteuern), gestützt auf sachlich vertretbare Grundlagen. Idealerweise erläutern Sie auch, wie die Übernahmewerte konkret hergeleitet wurden.

3. Alternative zur Erbteilung: Fortgeführte Erbengemeinschaft mit faktischer Nutzniessung zugunsten des überlebenden Elternteils

Erbengemeinschaften sollten prüfen, ob sie eine Querschenkung und damit hohe Schenkungssteuern vermeiden können. Infrage kommt eine Vereinbarung, bei der die Nachkommen vorerst zugunsten des überlebenden Elternteils auf die Erbteilung verzichten und die Erbengemeinschaft bis zu dessen Tod als unverteilte Erbschaft fortführen. Es steht den Erben nämlich frei, die Erbteilung auf unbestimmte Zeit aufzuschieben. Dabei können die Erben untereinander vereinbaren, dass die ganze Erbschaft bis zur Erbteilung durch den überlebenden Elternteil als faktische Nutzniessung versteuert wird.

Wichtig ist, die Erbanteile dennoch vorsorglich zu berechnen und zu dokumentieren. Falls der überlebende Elternteil später in eine Pflegeeinrichtung umsiedeln muss, kann es sinnvoll sein, den Nachlass spätestens dann aufzuteilen. Sonst kann das Amt für Zusatzleistungen zur AHV/IV die ungeteilten Erbanteile der Miterben bei der Prüfung des Anspruchs auf Ergänzungsleistungen zum anrechenbaren Vermögen des überlebenden Elternteils zählen, was unter Umständen die Leistungsansprüche schmälern könnte. In diesem Zusammenhang sei daran erinnert, dass Erben seit dem 1. Januar 2021 vom Erblasser in den letzten zehn Jahren vor seinem Tod bezogene Ergänzungsleistungen aus dem Nachlass zurückerstatten müssen, sofern dieser den Wert von 40 000 Franken übersteigt (Art. 16a f. ELG).

4. Erbteilung erst vereinbaren, wenn die Erbschaftssteuern rechtskräftig sind

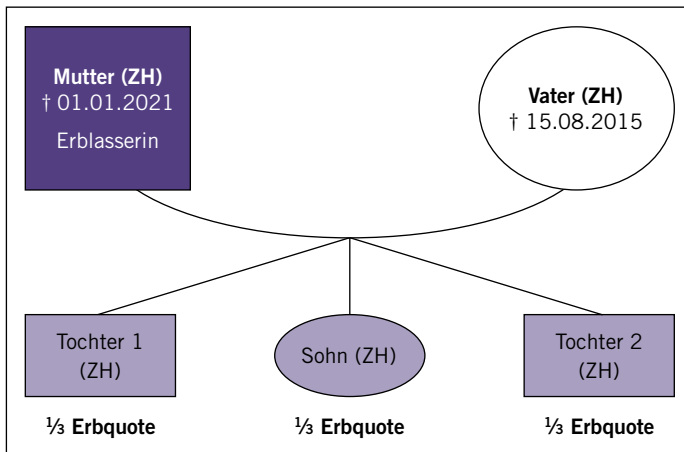
Erbteilungsverträge sollten erst unterzeichnet werden, wenn die definitive Erbschaftssteueranforderung vorliegt, vor allem weil die Kantone Liegenschaften im Nachlass nach unterschiedlichen Methoden bewerten.⁷¹ Manche Kantone legen der Veranlagung die Verkehrswerte zugrunde, die ihnen bei der Veranlagung bekannt sind. Diese Werte können höher oder tiefer sein als die Übernahmewerte, auf die sich die Erben später miteinander einigen. Eine rechtskräftige Veranlagung lässt sich nachträglich nicht mehr korrigieren, auch wenn aus der Erbteilung oder dem Verkauf der Liegenschaft ein anderer Wert resultiert.⁷² Darum sollte die Teilungsrechnung die tatsächlichen Erbschaftssteuern berücksichtigen. Sodann muss im Einzelfall geprüft werden, ob ein geplanter Liegenschaftsverkauf sinnvollerweise vor oder besser erst nach der Erbteilung zu vollziehen ist.

5. Steuer-Ruling vor der Unterzeichnung des Erbteilungsvertrags

Da die Praxis der Kantone uneinheitlich ist, sollte man für risikobehaftete Sachverhalte vorgängig ein Steuer-Ruling einholen. Damit können Erbengemeinschaften ein unliebsames Ergebnis nicht immer ausschliessen. Aber immerhin schaffen sie die notwendige Rechtssicherheit, bevor sie folgenschwere Verträge abschliessen.

Ein Steuer-Ruling (auch Steuervorbescheid genannt) ist eine schriftliche, verbindliche Bestätigung oder Zusicherung des Steueramts, wie es einen bestimmten Sachverhalt beurteilen wird. Damit das Ruling bindend wird, muss der Sachverhalt später genau so umgesetzt werden, wie es dem Ruling zugrunde gelegt wurde. Ein Ruling gibt den Steuerpflichtigen Rechtssicherheit und hilft dem Steueramt, einen komplexen Sachverhalt richtig zu veranlagern.

Abbildung 1: Gesetzliche Erbfolge



eigentum, dessen Übergang von dem Kanton besteuert wird, in dem es sich befindet.⁴⁶ Wo die beschenkte Person wohnt, ist im interkantonalen Verhältnis unerheblich. Die Schenkungssteuer bezahlt die beschenkte Person. Schenkungen werden nicht personen-, sondern objektbezogen besteuert.⁴⁷ Deshalb erübrigt sich hier eine interkantonale Steuerauscheidung, wie sie bei Erbschaftssteuern häufig notwendig ist. Das Besteuerungsrecht für Schenkungen und Erbvorbzüge steht im interkantonalen Verhältnis ausschliesslich dem Kan-

ton zu, in dem die schenkende Person wohnt (bewegliches Vermögen) bzw. in dem sich die verschenkte Liegenschaft befindet.

Für die Berechnung der Schenkungssteuer aus einer Querschenkung (Progression, Steuersatz und Freibeträge) ist das Verhältnis zwischen dem verzichtenden Erben und der begünstigten Person massgebend. Die Höhe der Schenkungssteuer hängt ab vom Wohnkanton des Schenkers, von steuerrechtlichen Sonderanknüpfungen, vom Verwandtschaftsgrad und vom Wert der Schenkung. Selbst wenn grundsätzlich eine

Querschenkung vorliegt, ist die Schenkungssteuer nur fällig, wenn die begünstigte Person im Wohnsitzkanton der verzichtenden Person nicht steuerbefreit ist. Das kommt besonders häufig vor, wenn der überlebende Ehegatte zugunsten seiner Nachkommen verzichtet. Denn Ehegatten und Nachkommen sind in den meisten Kantonen von Schenkungs- und Erbschaftssteuern befreit. Demgegenüber werden Querschenkungen zwischen Geschwistern in den meisten Kantonen besteuert, zu Steuersätzen zwischen 4 und 25 Prozent.

Für die Erhebung von Schenkungssteuern gelten die nachfolgenden Voraussetzungen.

Abbildung 3: Teilungsrechnung per Todestag 1. Januar 2021

Total zu teilendes Nachlassvermögen (Steuerwert)		CHF 1 500 000.00
Berechnung der Erbanteile		
Tochter 1	Erbquote	1/3 CHF 500 000.00
Sohn	Erbquote	1/3 CHF 500 000.00
Tochter 2	Erbquote	1/3 CHF 500 000.00
Total	1	CHF 1 500 000.00
Zuweisung an die Erben		
A. Tochter 1 in Zürich		
Erbanteil 1/3		CHF 500 000.00
abzüglich:		
Übernahme Liegenschaft in Zürich zum Steuerwert		CHF -1 500 000.00
Übernahme der Hypothek		CHF 500 000.00
Erbschaftssteuern		CHF 0.00
Ausgleichszahlung an C		CHF -500 000.00
B. Sohn in Zürich		
Erbanteil 1/3		CHF 500 000.00
abzüglich:		
Bankguthaben (nach Abzug der Nachlasspassiven)		CHF -500 000.00
Erbschaftssteuern		CHF 0.00
Resterbanspruch		CHF 0.00
C. Tochter 2 in Zürich		
Erbanteil 1/3		CHF 500 000.00
abzüglich:		
Ausgleichszahlung von A.		CHF -500 000.00
Erbschaftssteuern		CHF 0.00
Resterbanspruch		CHF 0.00

Abbildung 2: Inventar per Todestag 1. Januar 2021

Aktiven		
Bankguthaben	CHF	525 000.00
Liegenschaft in Zürich (Steuerwert)	CHF	1 500 000.00
Total Aktiven	CHF	2 025 000.00
Passiven		
Hypothek	CHF	500 000.00
Div. Nachlasspassiven (Erblasserschulden, Todesfall- und übrige Erbgangskosten)	CHF	25 000.00
Total Passiven	CHF	525 000.00
Total Aktiven	CHF	2 025 000.00
Total Passiven	CHF	525 000.00
Nettonachlassvermögen per Todestag (Steuerwert)	CHF	1 500 000.00

Drei objektive Voraussetzungen (alle Kantone)

In sämtlichen Schweizer Kantonen, die eine Schenkungssteuer erheben, müssen mindestens die folgenden drei objektiven Voraussetzungen erfüllt sein:

- **Vermögenswerte Zuwendung.** Unter Zuwendung ist eine Handlung zu verstehen, durch die die eine Person einer anderen einen geldwerten Vermögensvorteil verschafft.⁴⁸
- **Bereicherung** des Empfängers aus dem Vermögen der zuwendenden Person. Wird der Empfänger verpflichtet, die Zuwendung abzugeben, liegt keine Bereicherung vor.⁴⁹
- **Unentgeltlichkeit** der Zuwendung. Die Zuwendung muss vollständig (Schenkung) oder mindestens teilweise (gemischte Schenkung) ohne Gegenleistung erfolgen. Erforderlich ist ein offensichtliches Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung.⁵⁰ Nach der im Kanton Zürich gefestigten verwaltungsgerichtlichen Praxis werden Zuwendungen als unentgeltlich eingestuft, wenn die Differenz zwischen dem vereinbarten Preis (Übernahmewert) und dem tatsächlichen Wert (Verkehrswert) **mindestens 25 Prozent** beträgt.⁵¹ Eine Auslegung, die ungeachtet der konkreten Umstände und des fehlenden Zuwendungswillens der Beteiligten jeden günstigen

Kauf (Verkauf) einer Sache allein wegen der Wertdifferenz als Schenkung betrachten will, ist nicht zulässig.⁵²

Eine subjektive Voraussetzung (einzelne Kantone)

In einigen Kantonen geht der steuerrechtliche Schenkungsbegriff über den zivilrechtlichen hinaus. Die Abweichung betrifft die subjektive Voraussetzung des Schenkungswillens (sog. sogenannter animus donandi).⁵³

Gemäss Art. 6 Abs. 1 ZGB werden die Kantone in ihren öffentlich-rechtlichen Befugnissen durch das Bundeszivilrecht nicht beschränkt. Da die Schenkungssteuer auf Bundesebene nicht harmonisiert ist, muss für jedes kantonale Steuergesetz geprüft werden, ob ein Schenkungswille notwendig ist oder ob es genügt, dass die drei objektiven Voraussetzungen erfüllt sind, um eine Schenkungssteuer auszulösen.⁵⁴ Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung steht es den Kantonen nämlich frei, die subjektive Voraussetzung des Schenkungswillens in ihren Steuergesetzen ausdrücklich auszuschliessen.⁵⁵ Wird diese Voraussetzung im kantonalen Steuergesetz allerdings nicht ausdrücklich ausgeschlossen, muss sie nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung erfüllt sein.⁵⁶

Ein **Schenkungswille** liegt vor, wenn die zuwendende Person die vollständige oder teilweise Unentgeltlichkeit der Zuwendung gekannt und gewollt hat.⁵⁷ Positiv ausgedrückt, liegt ein Schenkungswille vor, wenn die Zuwendung bewusst ohne Anspruch auf eine Gegenleistung ausgerichtet wird.⁵⁸ Durch den Schenkungs-

willen unterscheidet sich die Schenkung von anderen Zuwendungen (z.B. günstiger Kauf usw.) und insbesondere von der grundlosen Bereicherung.⁵⁹

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung darf nicht auf eine Schenkung geschlossen werden, wenn aufgrund der Umstände kein Schenkungswille evident ist.⁶⁰ Denn das Steueramt muss grundsätzlich darlegen, warum es einen Schenkungswillen annimmt. Sind die drei objektiven Voraussetzungen für eine Schenkung erfüllt und ist die Beziehung zwischen dem mutmasslichen Schenker und dem Beschenkten genügend nah (z.B. Freundschaft, Lebenspartnerschaft, Verwandtschaft), wird der subjektive Schenkungswille **ausnahmsweise vermutet**.⁶¹ Für das Zürcher Verwaltungsgericht spricht auch bei hohem Alter, schlechter Gesundheit oder guten Vermögensverhältnissen des Zuwendenden sowie bei Bedürftigkeit des Empfängers eine natürliche Vermutung für den Schenkungswillen.⁶² In diesem Fall muss die beschenkte Person glaubhaft nachweisen, dass die Zuwendung ohne Schenkungsabsicht erfolgt ist (Umkehr der Beweislast), was nicht immer einfach ist.⁶³ Diese Rechtsprechung scheint mir etwas extensiv. Fehlen freundschaftliche oder verwandtschaftliche Beziehungen, spricht dies m.E. grundsätzlich gegen eine Schenkung.⁶⁴ In diesen Fällen sollte der Nachweis des Schenkungswillens dem Steueramt obliegen und keine Umkehr der Beweislast stattfinden.

Von der gesetzlichen, güter- und erbrechtlichen Regelung abzuweichen ist vor allem in den Kantonen heikel, in denen die Schenkungssteuer nur an die objektiven Voraussetzungen für eine

Schenkung geknüpft ist, aber nicht an den subjektiven Schenkungswillen. Übertragen auf Querschenkungen, bedeutet das, dass der verzichtende Erbe die Unentgeltlichkeit der Zuwendung kannte und sie auch wollte.⁶⁵ Erfolgte die Zuwendung gestützt auf eine gesetzliche, statutarische oder rechtliche Verpflichtung, liegt hingegen kein Schenkungswille vor.⁶⁶ Verzichtet ein Erbe im Rahmen eines solchen Vertrags (Erbteilungsvertrag oder Vergleich) ganz oder teilweise auf seinen Anspruch, kann in der Regel aus den Umständen geschlossen werden, dass die verzichtende Person der begünstigten Person nichts schenken wollte (fehlender Schenkungswille).⁶⁷

Die folgenden Kantone verzichten ausdrücklich auf das Erfordernis eines Schenkungswillens: GR, BS, SG, SO, AG.⁶⁸ Diese Kantone besteuern Schenkungen, auch wenn nur die drei objektiven Voraussetzungen erfüllt sind. Die folgenden Kantone machen die Schenkungssteuer ausdrücklich vom Schenkungswillen abhängig: BE, BL, FR, TI, NE, NW, ZH, VD.⁶⁹

2. Fallbeispiel

Das folgende, fiktive Beispiel veranschaulicht die Überlegungen zur steuerlichen Behandlung von Querschenkungen in der Erbteilung.

2.1 Zivilstandsrechtliche Situation

Eine verwitwete Frau aus Zürich hinterlässt als einzige gesetzliche Erben ihre drei Kinder. Weil kein Testament vorliegt, gilt die gesetzliche Erbfolge (vgl. Abbildung 1).

Abbildung 4: Veranlagung der Erbschaftssteuer (fiktiv)

Aktiven			
Bankguthaben	CHF	525 000	
Liegenschaft in Zürich (Verkehrswert)	CHF	2 500 000	CHF 3 025 000
Passiven			
Hypothek	CHF	500 000	
Div. Nachlasspassiven	CHF	250 000	CHF 750 000
Nettonachlass (steuerbar)		CHF	2 500 000
Davon erhalten:			
1. Tochter 1 in Zürich			
1/3 Erbanteil	CHF	833 333	
Zu bezahlende Erbschaftssteuer	CHF		0
2. Sohn in Zürich			
1/3 Erbanteil	CHF	833 333	
Zu bezahlende Erbschaftssteuer	CHF		0
3. Tochter 2 in Zürich			
1/3 Erbanteil	CHF	833 333	
Zu bezahlende Erbschaftssteuer	CHF		0

Abbildung 5: Veranlagung der Schenkungssteuer

	Vermögen	Schenkungssteuer
Tochter 1		
Liegenschaft in Zürich zum Verkehrswert	CHF 2 500 000	
abzüglich Hypothek	CHF -500 000	
abzüglich Ausgleichszahlung an Tochter 2	CHF -500 000	
abzüglich Erbanspruch (1/3)	CHF -833 333	
Total unentgeltliche Zuwendung	CHF 666 667	
Schenkungsanteil Bruder	CHF 333 333	38 745
Schenkungsanteil Schwester	CHF 333 333	38 745
Total Schenkung	CHF 666 667	77 490
Prüfung der allgemeinen Voraussetzungen für die Schenkungssteuer:		
Zuwendung?	Ist gegeben.	
Bereicherung?	Ist gegeben.	
Unentgeltlichkeit?	Liegt teilweise vor (gemischte Schenkung).	
Schenkungswille?	Wird aufgrund naher Verwandtschaft vermutet.	
Prüfung der Ausnahmen für Querschenkungen:		
Beseitigung ernsthafter Zweifel über Bestand und Umfang des Erbanspruchs?	Nein.	
Vereinbarung ist nicht ungewöhnlich und richtet sich nicht offenbar gegen Fiskus?	Nein.	

2.2 Erbteilungsvertrag

Die drei Erben legen der Teilungsrechnung den Steuerwert der Liegenschaft zugrunde statt den deutlich höheren Marktwert (vgl. Abbildung 2). Im Erbteilungsvertrag vereinbaren sie, dass die Tochter 1 die Liegenschaft zu Alleineigentum übernimmt, zusammen mit der Hypothek darauf (vgl. Abbildung 3).

2.3 Erbschaftssteuern

Weil die drei Nachkommen nicht erbschaftsteuerpflichtig sind (§ 11 ESchG ZH), eröffnet das kantonale Steueramt Zürich keine Veranlagungsverfügung für die Erbschaftsteuer (vgl. Abbildung 4).

2.4 Schenkungssteuer

Im Rahmen der Verfahren zur Einschätzung der Staats- und Gemeindesteuern sowie zur Veranlagung der direkten Bundessteuer für das Jahr der Erbteilung muss die Tochter, die die Liegenschaft übernommen hat, den Erbteilungsvertrag einreichen. Wenig später eröffnet das kantonale Steueramt der konsternierten Erbin die folgende Veranlagung für die Schenkungssteuer (vgl. Abbildung 5). ■

¹ Iten Marc'Antonio, Die Willensvollstreckung in fünf Phasen, Zürich/Basel/Genf 2019 (zit. Iten), N 113 m.w.H.
² Iten, N 496 m.w.H.
³ Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichts vom 19.12.2001 (SR.2001.0002), E. 4.d; Fischer/Ramp/Trutmann, in: Zweifel Martin/Beusch Michael/Hunziker Silvia (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, Basel 2020 (zit. Komm. ESchStr-Bearbeiter), § 10 N 58.
⁴ BGE 105 Ia 54, E. 2.
⁵ Mäusli-Allenspach Peter, Erbschafts- und Schenkungssteuern in der Schweiz – ein Überblick, Teil 1: Schweizerische Erbschafts- und Schenkungssteuern, in: successio 2010, S. 179ff. (zit. Mäusli-Allenspach), S. 185.
⁶ Vgl. BGE 102 Ia 418.
⁷ St. Galler Steuerbuch, StB 143 Nr. 2, S. 1.
⁸ Urteil des Zürcher Verwaltungsgerichts vom 27.10.1999 (Rechenschaftsbericht des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich an den Kantonsrat RB 1999 Nr. 160; StR 55/200 S. 677); St. Galler Steuerbuch, StB 143 Nr. 2, S. 1f.
⁹ Komm. ESchStr-Fischer/Ramp/Trutmann, § 10 N 28.
¹⁰ BGer 2C_148/2008 vom 29.7.2008, E. 2.2.1.

¹¹ Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichts vom 19.12.2001 (SR.2001.0002), E. 5.
¹² Iten, Kantonale Übersicht im Anhang (Steuerverfahren).
¹³ Iten, N 491 m.w.H.
¹⁴ BSK ZGB II-Schaufelberger, in: Honsell Heinrich/Vogt Nedim Peter/Geiser Thomas (Hrsg.), Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch II, Art. 457–977 ZGB, Art. 1–61 SchIT ZGB, 5. Aufl., Basel 2015 (zit. BSK ZGB II-Bearbeiter), N 10 zu Art. 607 ZGB.
¹⁵ Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichts vom 19.12.2001 (SR.2001.0002), E. 5.
¹⁶ Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichts vom 19.12.2001 (SR.2001.0002), E. 4.d.
¹⁷ BGE 105 Ia 54, E. 2 und 3.a, Rechtsprechung bestätigt in BGer 2C_56/2008 vom 17.6.2008, E. 2.5 sowie im Zusammenhang mit einer interkantonalen Doppelbesteuerungsbeschwerde im BGer 2P.296/2005 vom 29.8.2006, E. 3.2.3.
¹⁸ BGer 2C_56/2008 vom 17.6.2008, E. 2.5.
¹⁹ Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichts vom 19.12.2001 (SR.2001.0002); Rechenschaftsbericht des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich an den Kantonsrat RB 1989 Nr. 56.
²⁰ St. Galler Steuerbuch, StB 143 Nr. 2, S. 2.
²¹ Lustenberger Marcel, Die Auswirkungen der Erbteilung auf die Erbschafts- und Schenkungssteuer unter Berücksichtigung der Praxis in den Kantonen Zürich, Bern, Waadt und Graubünden, Zürich 1985 (zit. Lustenberger), S. 81 m.w.H.
²² BGE 105 Ia 54, E. 3.a.
²³ Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichts vom 19.12.2001 (SR.2001.0002), E. 4.d.
²⁴ Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichts vom 19.12.2001 (SR.2001.0002), E. 4.d.
²⁵ BGer 2P.296/2005 vom 29.8.2006, E. 3.2.3; BGE 105 Ia 54, E. 2.
²⁶ BGE 105 Ia 54, E. 3.b.
²⁷ Steueramt des Kantons Solothurn, Die Praxis der Erbschafts- und Schenkungssteuern, 2020, S. 17 m.w.H.
²⁸ BGE 105 Ia 54, E. 3.a; Komm. ESchStr-Ramp/Fischer/Buchmann, § 11 N 16.
²⁹ Gl.M. Komm. ESchStr-Sieber/Oehrli, § 14 N 28.
³⁰ Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichts vom 19.12.2001 (SR.2001.0002), E. 4.d; Richner Felix/Frei Walter, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Zürich 1996, § 4 N 111f.
³¹ St. Galler Steuerbuch, StB 143 Nr. 2, S. 1.
³² BGer 2P.296/2005, E. 3.2.3.
³³ BGer 2P.296/2005 vom 29.8.2006, E. 3.2.3; BGE 105 Ia 54, E. 3.a.; Lustenberger, S. 81 m.w.H.
³⁴ BGE 105 Ia 54, E. 3.a.; Komm. ESchStr-Mäusli-Allenspach, § 57 N 42.
³⁵ Repich-Lips Sylvia, Die Erbschafts- und Schenkungssteuer im interkantonalen Verhältnis, Zürich 2013, (zit. Repich-Lips), S. 14.
³⁶ Zuppinger Ferdinand, Die Erbschafts- und Schenkungssteuern im interkantonalen Verhältnis, in: ASA 42, S. 140 (zit. Zuppinger). Vgl. Jansen Lothar Matthias/Iten Marc'Antonio, Erbschafts- und Schenkungssteuern heute und morgen, in: TREX 2/2015, S. 78ff. zur interkantonalen Steuerauscheidung bei der Erbschaftsteuer.

³⁷ Komm. ESchStr-Mäusli-Allenspach, § 55 N 18ff.
³⁸ Mäusli-Allenspach, S. 186.
³⁹ Lustenberger, S. 64 m.w.H.
⁴⁰ Lustenberger, S. 64 m.w.H.
⁴¹ Iten, Kantonale Übersicht im Anhang (Steuerverfahren).
⁴² BGE 97 I 14, E. 1.
⁴³ Komm. ESchStr-Mäusli-Allenspach, § 55 N 24.
⁴⁴ Komm. ESchStr-Mäusli-Allenspach, § 57 N 40.
⁴⁵ Mäusli-Allenspach, S. 186.
⁴⁶ St. Galler Steuerbuch, StB 143 Nr. 2, S. 2.
⁴⁷ Zuppinger, S. 145.
⁴⁸ Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichts vom 19.12.2001 (SR.2001.0002), E. 4.a.
⁴⁹ Entscheid der St. Galler Verwaltungsrekurskommission vom 1.4.2011 (I/2-2017/79), E. 2.b.
⁵⁰ Komm. ESchStr-Mäusli-Allenspach, § 55 N 28.
⁵¹ BGer 2A.9/2004, E. 4.2; Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichts vom 19.12.2001 (SR.2001.0002), E. 4.c; Rechenschaftsbericht des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich an den Kantonsrat RB 1994 Nr. 62.
⁵² BGE 118 Ia 497, E. 3.bb.
⁵³ Mäusli-Allenspach, S. 183.
⁵⁴ BGer 2P.144/1955.
⁵⁵ BGE 118 Ia 497; Steueramt des Kantons Solothurn, Die Praxis der Erbschafts- und Schenkungssteuern, S. 26 m.w.H.
⁵⁶ Obiter Dictum in BGer 2C_703/2017 vom 15.3.2019, E. 3.3.1.
⁵⁷ BGer 2C_703/2017 vom 15.3.2019, E. 3.3.1; SR.2001.00002 vom 19.12.2001, E. 4.e, m.w.H.
⁵⁸ BGer 2C_703/2017 vom 15.3.2019, E. 3.1.1.; 2A.668/2004 vom 22.4.2005, E. 3.3.
⁵⁹ Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichts vom 19.12.2001 (SR.2001.0002), E. 4.d.
⁶⁰ Repich-Lips, S. 19 m.w.H.
⁶¹ BGer 2C_703/2017 vom 15.3.2019, E. 3.3.2; 2C_294/2018 vom 26.6.2018, E. 4.3; 2C_597/2017 vom 27.3.2018, E. 3.1.2; 2C_91/2011 vom 5.7.2011, E. 2.1; 2C_224/2008 vom 1.4.2009, E. 2.2; Komm. ESchStr-Sieber/Oehrli, § 14 N 70.
⁶² Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichts vom 19.12.2001 (SR.2001.0002), E. 4.e.
⁶³ Repich-Lips, S. 20 m.w.H.; Komm. ESchStr-Mäusli-Allenspach, § 55 N 227.
⁶⁴ BGE 118 Ia 497, E. 3.b.
⁶⁵ Komm. ESchStr-Sieber/Oehrli, § 14 N 52 m.w.H.
⁶⁶ BGer 2P.296/2005 vom 29.8.2006, E. 3.2.2; Komm. ESchStr-Sieber/Oehrli, § 14 N 54 m.w.H.
⁶⁷ BGE 105 Ia 54, E. 3.b, dd; Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichts vom 19.12.2001 (SR.2001.0002), E. 4.d.
⁶⁸ Komm. ESchStr-Sieber/Oehrli, § 14 N 57f.
⁶⁹ Komm. ESchStr-Sieber/Oehrli, § 14 N 60ff.; Lustenberger, S. 68 m.w.H.
⁷⁰ BGer 2P.296/2005 vom 29.8.2006, E. 3.2.3.
⁷¹ Vgl. Iten, Kantonale Übersicht im Anhang (Steuerverfahren).
⁷² BSK ZGB II-Schaufelberger/Lüscher, N 13 zu Art. 610 ZGB m.w.H.