

Dokument	successio 2012 S. 184
Autor	Peter Mäusli-Allenspach
Titel	Erbschafts- und Schenkungssteuern in der Schweiz - ein Überblick
Seiten	184-202
Publikation	Successio - Zeitschrift für Erbrecht
Herausgeber	Margareta Baddeley, Peter Breitschmid, Paul Eitel, Harold Grüninger, Hans Rainer Künzle, Alexandra Rumo-Jungo, Paul-Henri Steinauer, Benno Studer, Thomas Sutter-Somm
ISSN	1662-2650
Verlag	Schulthess Juristische Medien AG

successio 2012 S. 184

Erbschafts- und Schenkungssteuern in der Schweiz - ein Überblick¹

Teil 2: Interkantoniales und internationales Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht der Schweiz

Peter Mäusli-Allenspach*

Der Beitrag knüpft an den in successio 3/2010 publizierten Beitrag "Überblick über die schweizerischen Erbschafts- und Schenkungssteuern" des Autors an. In diesem zweiten Teil werden zunächst die Anknüpfungskriterien (Steuerdomizile), die Zuteilungsnormen und die Regeln für die Steuerausscheidung im interkantonalen Steuerrecht dargestellt. Dann geht der Autor auf die Vermeidung der Doppelbesteuerung im Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht bei grenzüberschreitenden Sachverhalten ein. Als Beispiel für die Funktionsweise von Doppelbesteuerungsabkommen wird dabei jenes mit Deutschland beigezogen. Zur Illustration werden zum Abschluss drei kleine Fallbeispiele erläutert.

Cette étude se rattache à celle intitulée "Aperçu sur les impôts suisses sur les successions et donations" publiée par l'auteur au numéro 3/2010 de successio. Dans cette deuxième partie sont d'abord présentés les critères de rattachements (domiciles fiscaux), les normes d'attribution et les règles de répartition fiscale en droit fiscal

¹ Der Beitrag knüpft an den in successio 3/2010 publizierten Beitrag "Überblick über die schweizerischen Erbschafts- und Schenkungssteuern" des Autors an. Ich danke Herrn Dr. iur. Philip Funk, Rechtsanwalt, Notar, dipl. Steuerexperte, Voser Rechtsanwälte, Baden, für die sorgfältige Durchsicht des Manuskripts sowie die wertvollen Ergänzungen und Anregungen.

* Dr. iur., LL.M. (Tax, New York University), Steuerrechtskonsulent, PM Steuerrechtspraxis AG, St. Gallen; Lehrbeauftragter der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Zürich.

intercantonal. Puis, l'auteur examine la manière d'éviter, dans les situations internationales, la double imposition en matière d'impôt sur les successions et les donations. Pour expliquer le fonctionnement des conventions de double imposition est utilisée comme exemple celle conclue avec l'Allemagne. A titre d'illustration, trois petits cas pratiques sont commentés.

This article ties in with the author's article published in *successio* 3/2010 "Swiss estate and gift taxes - an overview". In this second part the linking factors (tax domiciles), the allocation laws and the rules for the tax allocation in the inter-cantonal tax law are presented. The author then goes into detail regarding the avoidance of double taxation in inheritance and gift tax law in cross-border cases. As an example of the functioning of double tax treaties, the treaty with Germany is outlined. For illustration purposes, at the end three small case studies are discussed.

1. Übersicht

Die erhöhte Mobilität der Steuersubjekte sowie die Globalisierung der wirtschaftlichen Tätigkeit führen dazu, dass vermehrt Anknüpfungspunkte nicht nur zu einer Steuerhoheit, sondern gleich zu mehreren bestehen. Die Anknüpfungspunkte im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuern können in persönlicher (Wohnsitz, Aufenthalt) oder in wirtschaftlicher Zugehörigkeit (Grundeigentum, Erwerbstätigkeit, Betriebsstätte) zu einem Steuerhoheitsgebiet bestehen.

Die Erhebung von Erbschafts- und Schenkungssteuern fällt heute ausschliesslich in die Kompetenz

successio 2012 S. 184, 185

der Kantone (und Gemeinden) und es bestehen keine Harmonisierungsvorschriften auf Bundesebene.² Wenn eine Person zu mehreren Steuerhoheitsträgern (Staaten, Kantone und Gemeinden) zugehörig ist, kann dies zur Folge haben, dass eine unentgeltliche Zuwendung von verschiedenen Steuerhoheitsträgern ganz oder teilweise steuerlich erfasst und damit mehrfach besteuert wird.

Dies wird als Doppelbesteuerung bezeichnet. Eine Doppelbesteuerung lässt sich grundsätzlich auf zwei Arten vermeiden:

Einerseits kann sich ein Steuerhoheitsträger einseitig Zurückhaltung bei der Besteuerung auferlegen.³

Andererseits kann das Besteuerungsrecht der betroffenen Steuerhoheitsträger durch übergeordnetes Recht eingeschränkt werden.

Im interkantonalen Bereich geschieht dies durch eine entsprechende Verfassungsnorm (Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung nach Art. 127 Abs. 3 BV) sowie durch die darauf gestützte umfassende Rechtsprechung des Bundesgerichts;

im internationalen Bereich erfolgt die Einschränkung durch bilaterale Staatsverträge zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Doppelbesteuerungsabkommen [DBA]).

² Dies würde sich bei Annahme der am 20. Juli 2011 publizierten Volksinitiative "Millionen-Erbschaften besteuern für unsere AHV (Erbschaftssteuerreform)" ändern, denn diese würde die Besteuerungskompetenz ausschliesslich dem Bund zuweisen und die kantonalen Erbschafts- und Schenkungssteuergesetze aufheben (vgl. den Initiativtext in BBl 2011, 6459 ff.). Die Sammelfrist läuft bis 16. Februar 2013.

³ Beispiel aus dem Bereich der direkten Steuern: Freistellung von Geschäftsbetrieben, Betriebsstätten und Grundeigentum im Ausland nach Art. 6 Abs. 1 DBG (Bundesgesetz über die direkten Steuern; SR 642.11).



Sowohl das interkantonale wie auch das internationale Steuerrecht befassen sich mit der Abgrenzung der Steuerhoheiten bei konkurrierenden Besteuerungsansprüchen. Ausgangspunkt ist dabei immer die Anknüpfung an die Steuerpflicht (Steuerdomizile aufgrund persönlicher oder wirtschaftlicher Zugehörigkeit).

Besteht eine Steuerpflicht zu mehreren Steuerhoheiten, stellt sich die Frage, wie das jeweilige Steuerrecht der betroffenen Steuerhoheiten die Besteuerungsbefugnis regelt und ob allenfalls eine Doppelbesteuerung resultiert. Soweit dies der Fall ist, muss geprüft werden, ob und allenfalls wie diese Doppelbesteuerung aufgrund der Regeln des interkantonalen bzw. internationalen Steuerrechts beseitigt werden kann.

2. Interkantonales Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht

2.1 Begriff des interkantonalen Steuerrechts

Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht umfasst sämtliche Normen des Bundesrechts, welche die Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung zum Gegenstand haben.⁴ Sie bilden zusammen mit den interkantonalen Vereinbarungen auf dem Gebiet der Steuern das interkantonale Steuerrecht.

Es bestehen folgende interkantonale Vereinbarungen:

Zahlreiche Gegenrechtserklärungen, d.h. zweiseitige Vereinbarungen, in welchen sich zwei Kantone gegenseitig Steuerbefreiungen und Steuererleichterungen für gewisse Steuerpflichtige, v.a. kantonale Anstalten und gemeinnützige Institutionen, zusichern;⁵

das Konkordat betreffend die Gewährung gegenseitiger Rechtshilfe zur Vollstreckung öffentlich-rechtlicher Ansprüche vom 23. August 1912, dem alle Kantone beigetreten sind;

das Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen vom 10. Dezember 1948, welchem ebenfalls alle Kantone beigetreten sind. Dieses Konkordat bezweckt die Verhinderung ungerechtfertigter Steuerprivilegien und die Verbesserung des interkantonalen Meldewesens.

Den interkantonalen Vereinbarungen kommt heute keine wesentliche Bedeutung mehr zu, weshalb im Folgenden nur das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht dargestellt wird.

In Art. 127 Abs. 3 BV ist das an die Kantone (und ihre Gemeinden) gerichtete Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung wie folgt formuliert:

"Die interkantonale Doppelbesteuerung ist untersagt. Der Bund trifft die erforderlichen Massnahmen."

Bis heute fehlt eine Bundesgesetzgebung zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot. Das Bundesgericht hat jedoch in einer langjährigen, direkt auf die Verfassungsnorm gestützten Rechtsprechung das Doppelbesteuerungsverbot konkretisiert und Regeln zu ihrer Vermeidung aufgestellt. Deshalb ist das interkantonale Steuerrecht heute im Wesentlichen so genanntes Richterrecht. Dies trifft im besonderen Mass auf das Erbschafts- und Schen-

successio 2012 S. 184, 186

⁴ Vgl. dazu ausführlich Mäusli-Allenspach, in: Kommentar Interkantonales Steuerrecht, §§ 1 und 2.

⁵ Für eine Übersicht vgl. KENDRIS Jahrbuch 2011/2012, S. 191 f.



kungssteuerrecht zu, welches im Gegensatz zu den direkten Steuern vom StHG⁶ nicht abgedeckt wird.

2.2 Begriff der interkantonalen Doppelbesteuerung

Nach dem vom Bundesgericht konkretisierten Begriff der interkantonalen Doppelbesteuerung liegt eine unzulässige Doppelbesteuerung vor, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:⁷

Kollision der Steuersysteme zweier oder mehrerer Kantone;

der gleiche Tatbestand wird in verschiedenen Kantonen von der gleichen oder einer ähnlichen Steuer erfasst (z.B. Einkommenssteuer und Grundstückgewinnsteuer, Schenkungssteuer und Erbschaftssteuer sowie Einkommenssteuer und Erbschaftssteuer);

es sind das gleiche Steuersubjekt oder zwei in besonderem Mass verbundene Steuersubjekte betroffen (z.B. Ehefrau und Ehemann, Eigentümer und Nutzniesser, Schenkerin und Beschenkter);

es wird das gleiche Steuerobjekt erfasst;

die Besteuerung betrifft die gleiche Bemessungsperiode.

Wird das gleiche Steuersubstrat tatsächlich von zwei oder mehreren Kantonen besteuert, so liegt eine sogenannte effektive Doppelbesteuerung vor. Eine unzulässige Doppelbesteuerung liegt aber auch schon vor, wenn ein nichtberechtigter Kanton ein ihm nicht zustehendes Steuerobjekt besteuert, selbst wenn dieses vom berechtigten Kanton nicht besteuert wird (Verbot der virtuellen Doppelbesteuerung⁸). Weil der berechnete Kanton das betreffende Objekt jederzeit besteuern könnte, überschreitet der nicht zur Besteuerung berechnete Kanton seine Besteuerungskompetenz zulasten der Steuerhoheit des berechtigten Kantons.

Aus dem verfassungsmässigen Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung hat schliesslich das Bundesgericht auch das sogenannte Schlechterstellungsverbot abgeleitet. Danach dürfen beispielsweise die Kantone Steuerpflichtige, welche nur für einen Teil des Einkommens oder Vermögens im Kanton steuerpflichtig sind, nicht aus diesem Grund anders oder stärker belasten als die ausschliesslich im Kanton Steuerpflichtigen.⁹

2.3 Kollidierende Besteuerungsansprüche bei interkantonalen Sachverhalten

2.3.1 Vorbemerkung: Methode zur Beurteilung interkantionaler Sachverhalte

Das interkantonale Steuerrecht beschränkt sich auf die Vermeidung bzw. Beseitigung kollidierender Besteuerungsansprüche. Deshalb ist bei der Beurteilung interkantionaler Sachverhalte stets vom kantonalen Steuerrecht jedes beteiligten Kantons auszugehen. Dabei beginnt man mit Vorteil dort, wo der stärkste Bezug zu einer Steuerhoheit besteht, d.h. bei Erbfällen beim Kanton des letzten Wohnsitzes des Erblassers (Ausgangskanton). Nur wenn sich überhaupt überschneidende Besteuerungsansprüche

⁶ Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden; SR 642.14.

⁷ Vgl. dazu ausführlich Mäusli-Allenspach, in: Kommentar Interkantonales Steuerrecht, § 3.

⁸ Vgl. dazu Mäusli-Allenspach, in: Kommentar Interkantonales Steuerrecht, § 3 N 3.

⁹ Vgl. dazu Mäusli-Allenspach, in: Kommentar Interkantonales Steuerrecht, § 3 N 4 sowie ausführlich in N 36 ff.



verschiedener Kantone ergeben, kommen die Kollisionsnormen und die Grundsätze der Steuerausscheidung überhaupt zum Tragen.

Das Vorgehen lässt sich in folgende Schritte zusammenfassen:¹⁰

Schritt 1 (Steuerdomizile im Ausgangskanton):

Bestehen Steuerpflicht begründende Normen im kantonalen Steuerrecht, welche den Sachverhalt erfassen? Vgl. dazu Teil I, 2. sowie nachstehend 2.3.2.

Schritt 2 (Steuerpflicht begrenzende Normen im Ausgangskanton):

Bestehen Steuerpflicht begrenzende Normen im kantonalen Steuerrecht, welche die Besteuerung einschränken? So z.B. die subjektive oder objektive Steuerbefreiung; vgl. dazu Teil I, 2.4 und 3.2.

Schritt 3 (Steuerdomizile in weiteren Kantonen):

Bestehen Steuerpflicht begründende Normen im ausserkantonalen Steuerrecht, welche den Sachverhalt erfassen? Analog zu Schritt 1. Dies ist regelmässig dann der Fall, wenn beispielsweise ein Grundeigentümer seinen letzten Wohnsitz in einem anderen Kanton hatte (oder umgekehrt). Sobald eine solche Anknüpfung für die Steuerpflicht in einem anderen Kanton besteht, liegt ein interkantonaler Sachverhalt vor.

Schritt 4 (Steuerpflicht begrenzende Normen in den anderen Kantonen):

Bestehen Steuerpflicht begrenzende Normen im ausserkantonalen Steuerrecht, welche die Besteuerung dort einschränken? Analog zu Schritt 2. Eine solche Beschränkung kann bereits dazu führen, dass eine Doppelbesteuerung vermieden wird. Die

successio 2012 S. 184, 187

kantonalen Steuergesetze sehen regelmässig für Immobilien in anderen Kantonen eine Freistellung vor.

Schritt 5 (Zuteilungsnormen):

Welchem Kanton wird bei überschneidenden Steueransprüchen gemäss Zuteilungsnormen das Recht zur Besteuerung eines bestimmten Steuerobjektes zugewiesen? Dazu nachstehend 2.4.

Schritt 6 (Steuerausscheidung):

Wie wird das Steuerobjekt auf die gemäss Zuteilungsnormen zur Besteuerung berechtigten Kantone aufgeteilt und wie sind allgemeine Abzüge zu berücksichtigen? Im Zusammenhang mit Erbschaften geht es dabei beispielsweise um Bewertungsfragen für die Vermögensaufteilung, die Frage der Aufteilung von Schulden sowie die Gewährung von Freibeträgen durch die berechtigten Kantone. Vgl. dazu nachstehend 2.5.

2.3.2 Persönliche und wirtschaftliche Anknüpfung

Die Kantone knüpfen die Steuerpflicht sowohl bei der Erbschafts- als auch bei der Schenkungssteuer an einen Bezug zum Steuerhoheitsgebiet an. So knüpft die Steuerpflicht regelmässig an

den Wohnsitz des Schenkers bzw. letzten Wohnsitz des Erblassers,

die Eröffnung des Nachlasses im Kanton,

die Lage von Immobilien im Kanton, und

die Lage von Geschäftsvermögen im Kanton.

¹⁰ Vgl. Mäusli-Allenspach, in: Kommentar Interkantonaales Steuerrecht, § 22 N 1 f. sowie Mäusli-Allenspach/Oertli, 523 und 562 f.



Für die interkantonale Abgrenzung der Steuerhoheiten ist die bedeutsamste Anknüpfung der Wohnsitz bzw. letzte Wohnsitz, weil dieser Anknüpfung im interkantonalen Verhältnis - wie noch zu zeigen sein wird¹¹ - immer der Vorrang zukommt und nur durch das Besteuerungsrecht des Liegenschaftenkantons eingeschränkt wird.

Der Wohnsitzbegriff deckt sich im interkantonalen Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht mit dem Wohnsitzbegriff im Einkommenssteuerrecht,¹² weshalb auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Hauptsteuerdomizil natürlicher Personen zurückgegriffen werden kann.

Das Hauptsteuerdomizil einer natürlichen Person befindet sich am steuerrechtlichen Wohnsitz, d.h. dort, wo sie sich mit der Absicht des dauernden Verbleibens aufhält.¹³ Massgebend sind dabei die äusseren Kundgebungen der Absicht dauernden Verbleibens, eine blosser Willenskundgebung allein genügt nicht.

In den meisten Fällen deckt sich der steuerrechtliche Wohnsitz mit dem zivilrechtlichen Wohnsitz gemäss Art. 23 ff. ZGB. Bei Beziehungen zu mehreren Orten sind sowohl der zivilrechtliche wie auch der steuerrechtliche Wohnsitz dort anzunehmen, wo sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet. Am zivilrechtlichen Wohnsitz haben z.B. auch die Pendler sowie die Wochenaufenthalter in nicht leitender Stellung ihr Hauptsteuerdomizil.¹⁴

In gewissen Fällen weicht der steuerrechtliche Wohnsitzbegriff jedoch vom zivilrechtlichen ab:

Das interkantonale Steuerrecht kennt keinen fiktiven Wohnsitz gemäss Art. 24 Abs. 1 ZGB;¹⁵

bei Wochenaufhaltern in leitender Stellung, welche regelmässig an den Familienort zurückkehren, befindet sich der steuerrechtliche Wohnsitz am Arbeitsort, selbst wenn sich der zivilrechtliche Wohnsitz am Familienort befindet;

das interkantonale Steuerrecht kennt im Gegensatz zum Zivilrecht den sogenannten "alternierenden Wohnsitz", d.h. ein geteiltes Haupt-Steuerdomizil bei gleich starker persönlicher Beziehung zu zwei Wohnsitzen (z.B. Arbeitnehmer mit Saisonstellen).¹⁶ Aus dem einmaligen Charakter des die Steuerpflicht auslösenden Vorganges hat die Praxis aber die Folgerung gezogen, dass bei der Erbschaftsbesteuerung nur ein Ort als Wohnsitz gelten kann; die Anerkennung von "Doppelniederlassungen" wurde daher im interkantonalen Erbschaftssteuerrecht abgelehnt.¹⁷

Für das Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht ist insbesondere auch von Bedeutung, dass nach Art. 26 ZGB der "Aufenthalt an einem Ort zum Zweck des Besuches einer Lehranstalt und die Unterbringung einer Person in einer Erziehungs-, Versorgungs-, Heil- oder Strafanstalt" keinen Wohnsitz begründen. Diese Regel gilt auch für das interkantonale Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht.¹⁸ Dabei schliesst Art. 26 ZGB aber nicht aus, dass ein frei gewählter Aufenthalt in einer Heilanstalt einen Wohnsitz begründen kann.¹⁹

11 Nachstehend 2.4.

12 Vgl. Locher § 6, II, Nr. 15 und 17 sowie Zweifel/Hunziker, in: Kommentar Interkantonales Steuerrecht, § 6 N 13 ff.

13 Art. 3 Abs. 2 StHG; Zweifel/Hunziker, in: Kommentar Interkantonales Steuerrecht, § 6 N 7 ff.

14 Vgl. dazu ausführlich Zweifel/Hunziker, in: Kommentar Interkantonales Steuerrecht, § 6 N 40 sowie N 51 ff.

15 Locher § 6, II, Nr. 8.

16 Zweifel/Hunziker, in: Kommentar Interkantonales Steuerrecht, § 6 N 57 ff.

17 Locher § 6, II, Nr. 7.

18 Locher § 6, II, Nr. 17.

19 Ein frei gewählter Aufenthalt begründet zwar nach Art. 26 ZGB dann keinen Wohnsitz, wenn er nur der Wiederherstellung der Gesundheit, also einem in der Regel vorübergehenden Sonderzweck dient. Anders verhält es sich dagegen, wenn der Kranke alle Verbindungen mit

successio 2012 S. 184, 188

Als Wohnsitz eines Kindes unter elterlicher Sorge gilt der Wohnsitz der Eltern bzw. des Elternteils, unter dessen Obhut es steht. In allen übrigen Fällen gilt der Aufenthaltsort des Kindes als Wohnsitz.²⁰ Bei bevormundeten Personen ist der Sitz der Vormundschaftsbehörde massgebend.²¹

Wie im Zivilrecht können überdies Ehepartner auch im Steuerrecht je einen eigenen steuerrechtlichen Wohnsitz (Hauptsteuerdomizil) begründen.²²

Ein im Hinblick auf eine beabsichtigte Schenkung vorgenommene Verlegung des Wohnsitzes in einen anderen Kanton ist steuerrechtlich massgebend und kann nicht als Steuerumgehung qualifiziert werden, wenn die Person ihren Lebensmittelpunkt tatsächlich in diesem anderen Kanton begründet.²³

Der im Zeitpunkt des Todes geltende Wohnsitz ist unter Würdigung aller Umstände zu bestimmen.²⁴

2.3.3 Sachliche Anknüpfung

2.3.3.1 Erbschaft

Unter den in der Überschrift verwendeten Begriff "Erbschaften" sind alle Vermögensanfälle von Todes wegen zu verstehen.²⁵ Dazu gehören in erster Linie die Anteile am Nachlass des Erblassers sowie die Vermächtnisse (Legate), wobei es für die Zuteilung keine Rolle spielt, ob darauf Erbanfallsteuern oder Nachlasssteuern²⁶ erhoben werden.²⁷ Ihnen gleichgestellt sind die Schenkungen auf den Todesfall.²⁸

Besondere Probleme ergeben sich bei Personenversicherungen. Beim Tod fällig gewordene Versicherungsleistungen ohne Begünstigungsklausel sowie der Rückkaufswert von nicht fälligen Lebensversicherungen ohne unwiderrufliche Begünstigung fallen erbrechtlich in den Nachlass.²⁹

Bei den übrigen Versicherungsleistungen stellt sich oft die Frage, ob diese von der kantonalen Erbschafts- und Schenkungssteuer am letzten Wohnsitz des Erblassers oder mit der Einkommenssteuer am Wohnsitz der Empfänger erfasst werden dürfen.

dem früheren Aufenthaltsort gelöst hat und durch besondere Vorkehrungen seinen Willen bekundet hat, dauernd am neuen Ort zu verbleiben. Hierzu bedarf es nicht der Urteilsfähigkeit, ein tatsächliches Wollen genügt (ASA 41, 136).

20 Art. 25 Abs. 1 ZGB; Zweifel/Hunziker, in: Kommentar Interkantonales Steuerrecht, § 6 N 72 ff.

21 Art. 25 Abs. 2 ZGB.

22 StE 2004 BE/ZH A 24.24.3 Nr. 2.

23 Locher § 6, III, Nr. 8.

24 Locher § 6, II, Nr. 8.

25 Zum Begriff ausführlicher Teil I, 2.3.1. sowie Mäusli-Allenspach/Funk, in: Kommentar Interkantonales Steuerrecht, § 20 N 12 ff.

26 Zu den Begriffen vgl. Teil I, 2.1.2. sowie Mäusli-Allenspach/Funk, in: Kommentar Interkantonales Steuerrecht, § 20 N 12. Im Gegensatz zu den heutigen kantonalen Erbschafts- und Schenkungssteuern, welche fast durchwegs als Erbanfallsteuern ausgestaltet sind, sieht die Volksinitiative "Millionen-Erbschaften besteuern für unsere AHV (Erbschaftssteuerreform)" (vgl. oben FN 2) die Einführung einer Nachlasssteuer vor.

27 Locher § 6, II, Nr. 7; § 7, II, Nr. 4.

28 Locher § 6, II, Nr. 4; § 6, III, Nr. 1. Wird ein ausscheidender Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft, gestützt auf eine gesellschaftsrechtliche Vereinbarung, nur aufgrund der Buchwerte ohne Berücksichtigung der stillen Reserven abgefunden, so wird die dadurch erfolgte Überlassung stiller Reserven an die übrigen Gesellschafter unter bestimmten Voraussetzungen als Schenkung auf den Todesfall behandelt und im Kanton des Schenkers (ausscheidender Gesellschafter) besteuert (Locher § 6, III, Nr. 7).

29 Locher § 5, III, Nr. 4; diese Aussagen gelten vorbehaltlich der güterrechtlichen Ansprüche des überlebenden Ehegatten. Leistungen aus Sachversicherungen gehören mit Ausnahme der Ansprüche aus Versorgerschaden und Genugtuung ebenfalls zu den Nachlassaktiven.



Die neuere Rechtsprechung des Bundesgerichts zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot hat für die Besteuerung der Versicherungsleistungen folgende Zuteilungsnormen geprägt:³⁰

Leistungen, welche im harmonisierten Steuerrecht von der Einkommenssteuer befreit sind,³¹ dürfen grundsätzlich mit der Erbschafts- und Schenkungssteuer erfasst werden.

Umgekehrt ist die Erfassung mit der Erbschafts- und Schenkungssteuer für jene Leistungen nicht zulässig, welche nach harmonisiertem Recht der Einkommenssteuer unterliegen.

Das Bundesgericht hat die Frage offen gelassen, ob der gleiche Kanton solche Leistungen kumulativ mit der Einkommenssteuer und der Erbschafts- und Schenkungssteuer erfassen darf.³² Die Frage ist aber insofern nicht mehr von praktischer Bedeutung, als die Erbschafts- und Schenkungssteuergesetze der Kantone regelmässig eine Besteuerung ausschliessen, sofern die empfangene Leistung der Einkommenssteuer unterliegt.

Für die Frage, ob eine Versicherungsleistung der Einkommenssteuer oder der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegt, ist nach dieser neueren Rechtsprechung somit nicht (mehr) auf die Begünstigung im Versicherungsvertrag abzustellen, sondern allein auf die Frage, ob die Leistung gemäss StHG und DBG von der Einkommenssteuer

successio 2012 S. 184, 189

erfasst wird. In diesem Fall unterliegt sie nicht der Erbschafts- oder Schenkungssteuer. Es ist nach dieser Rechtsprechung somit auch unerheblich, ob die Leistung zivilrechtlich in den Nachlass fällt oder als Direktanspruch unmittelbar der begünstigten Person zufällt.

Daraus hat das Bundesgericht ausserdem abgeleitet,³³ dass die Leistung einer Versicherung bei Tod eines Versicherten, welche eine Prämienrückgewähr aus einer rückkaufsfähigen Leibrentenversicherung darstellt, teilweise mit der Erbschaftssteuer und teilweise mit der Einkommenssteuer erfasst werden kann:

Der Einkommenssteuer unterliegen 40% der Leistung, was jenem Teil der Leibrente entspricht, welcher auch beim Erblasser zu Lebzeiten der Einkommenssteuer unterworfen war.³⁴

Die übrigen 60% der Prämienrückgewähr hingegen stellen jene hypothetische Kapitalquote dar, welche bei der Einkommenssteuer freigestellt ist, weil sie für den Versicherungsnehmer eine Kapitalrückzahlung darstellte und ausdrücklich von der Einkommenssteuer befreit ist. Dieser Teil kann somit bei den Begünstigten nicht mit der Einkommenssteuer, wohl aber - gesetzliche Grundlage vorausgesetzt - mit der Erbschaftssteuer erfasst werden.

2.3.3.2 Schenkung

Unter den Begriff der Schenkung fallen auch im interkantonalen Steuerrecht unentgeltliche Zuwendungen, welche unter Lebenden vollzogen werden.³⁵ Dazu gehören auch die Vorempfänge, welche auf den Erbteil anzurechnen sind.³⁶

³⁰ Locher § 5, III, Nr. 8 (= StE 2004 A 24.35 Nr. 3), Nr. 9 (= StE 2005 A 24.35 Nr. 4) und Nr. 10 (= StE 2006 A 24.35 Nr. 5).

³¹ Art. 24 lit. a und b DBG; Art. 7 Abs. 4 lit. c und d StHG.

³² Vgl. Locher § 5, III, Nr. 8 E. 4.2 (= StE 2004 A 24.35 Nr. 3).

³³ Vgl. Locher § 5, III, Nr. 9 E. 6.1 und 6.2 (= StE 2005 A 24.35 Nr. 4).

³⁴ Vgl. Art. 7 Abs. 2 StHG und Art. 22 Abs. 3 DBG.

³⁵ Zum Begriff ausführlicher Teil I, 2.3.2. sowie Mäusli-Allenspach/Funk, in: Kommentar Interkantonales Steuerrecht, § 20 N 7 ff.

³⁶ Locher § 6, III, Nr. 4. Eine Schenkung ist auch dann als solche anzuerkennen, wenn ein Vater die



Eine Schenkung unter Lebenden liegt ausserdem vor beim Verzicht eines Erben auf seinen Erbteil zugunsten eines Miterben (sog. Querschenkung).³⁷ Das Bundesgericht hat diese Besteuerung aber insoweit eingeschränkt, als ein Vergleich zwischen den Erben nicht als Querschenkung gilt, wenn nur dadurch ernsthafte Zweifel an der erbrechtlichen Lage beseitigt werden können und wenn sich die getroffene Vereinbarung nicht offensichtlich gegen den Fiskus richtet. Dabei ist es unerheblich, ob die zivilrechtliche Lage durch ein gerichtliches Urteil oder durch Vergleich abgeändert wurde, entscheidend ist einzig, ob ernsthafte tatsächliche oder rechtliche Zweifel über Bestand und Umfang der beidseitigen Erbansprüche vorlagen, die durch eine Verständigung beseitigt wurden.³⁸

Die Abgrenzung der Schenkung gegenüber dem - i.d.R. am Wohnsitz des Empfängers steuerbaren - Einkommen ergibt sich aus dem Kriterium der Unentgeltlichkeit.³⁹ Nur was ohne entsprechende Gegenleistung des Empfängers zugewendet wird, ist Schenkung. Freiwillige Zuwendungen, die eine Leistung des Empfängers (insbesondere Arbeit) angemessen abgelten, sind Einkommen und daher nach den für dieses geltenden Zuteilungsnormen zuzuweisen.

2.3.4 Abgrenzung in zeitlicher Hinsicht

Für die Abgrenzung der Steuerhoheit für die Erbschafts- und Schenkungssteuern ist immer auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Schenkung bzw. des Todes abzustellen.⁴⁰

Bei der Schenkung auf den Todesfall⁴¹ liegt zwar mit dem Schenkungsversprechen ein Rechtsgeschäft unter Lebenden vor, dessen Wirkung tritt aber erst mit dem Erbfall ein. Das Gleiche gilt für die Errichtung einer Stiftung auf den Todesfall.⁴² Solche Schenkungen auf den Todesfall sind deshalb kollisionsrechtlich nach den Grundsätzen für die Erbschaftssteuer zu behandeln.⁴³

successio 2012 S. 184, 190

seinem Sohne gemachte Schenkung auf Anrechnung an den Erbteil mit Auflagen versieht (ASA 47, 624). Dagegen gehören Schenkungen auf den Todesfall zu den Vermögensanfällen von Todes wegen.

³⁷ Locher § 6, III, Nr. 2; vgl. auch Mäusli-Allenspach/Funk, in: Kommentar Interkantonaies Steuerrecht, § 20 N 10 f.

³⁸ BGE 105 Ia 54, S. 59 E. 3. a; bestätigt im Zusammenhang einer interkantonalen Doppelbesteuerungsbeschwerde im n. publ. Urteil vom 29.8.2006, 2P.296/2005, E. 3.2.3 = Locher § 6, II, Nr. 19.

³⁹ Vgl. dazu Teil I, 2.3.2. sowie Mäusli-Allenspach/Funk, in: Kommentar Interkantonaies Steuerrecht, § 20 N 15 ff.

⁴⁰ Das Gleiche gilt grundsätzlich auch für die steuerliche Zuordnung des Nachlasses für die Einkommens- und Vermögenssteuer. Rückwirkungsklauseln in Erbteilungsverträgen finden dementsprechend i.d.R. steuerrechtlich keine Anerkennung. Besteht jedoch ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang zwischen dem Todesfall und der Vermögensaufteilung, so kann gemäss Bundesgericht die Rückwirkungsklausel aus Praktikabilitätsgründen auch bei der Besteuerung berücksichtigt werden (StE 2008 VS/ZH A 24.1 Nr. 6).

⁴¹ Art. 245 Abs. 2 OR.

⁴² Art. 493 ZGB.

⁴³ Locher § 6, II, Nr. 4. Wird gestützt auf eine gesellschaftsrechtliche Vereinbarung ein durch Tod ausscheidender Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft nur aufgrund der Buchwerte ohne Berücksichtigung der stillen Reserven abgefunden, so wird die dadurch erfolgte Überlassung stiller Reserven an die übrigen Gesellschafter unter bestimmten Voraussetzungen als Schenkung auf den Todesfall behandelt und im Kanton des letzten Wohnsitzes des ausscheidenden Gesellschafters (d.h. des Schenkers) besteuert (Locher § 6, III, Nr. 7 = BGE 98 Ia E. 2-4).



2.4 Zuteilungsnormen

2.4.1 Allgemeines

Für die unentgeltlichen Zuwendungen gelten andere Zuteilungsregeln als für das Einkommen. Die Unterschiede betreffen sowohl die Art als auch die Zahl der massgebenden Steuerdomizile.

Die unentgeltlichen Zuwendungen sind grundsätzlich am Ort ihrer Herkunft steuerbar. Dieser ist bei Vermögensanfällen von Todes wegen der letzte Wohnsitz des Erblassers, bei Schenkungen der Wohnsitz des Schenkgebers zurzeit der Schenkung.

Anders als beim interkantonalen Einkommenssteuerrecht besteht bei den unentgeltlichen Zuwendungen neben dem Steuerdomizil des "Ortes der Herkunft" (Wohnsitz bzw. Hauptsteuerdomizil des bisherigen Vermögensträgers) im interkantonalen Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht nur *ein* weiteres Steuerdomizil, nämlich der Belegenheitsort der Liegenschaften.

Mit anderen Worten: Im Gegensatz zur Einkommensbesteuerung stellen Geschäftsort und Betriebsstätte bei der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen keine Steuerdomizile dar. Kantone, in denen sich Betriebsstätten oder Geschäftsorte befinden, sind somit auch nur dann zur Besteuerung berechtigt, wenn sich auf ihrem Gebiet Liegenschaften befinden, die zum übertragenen Geschäftsvermögen gehören.

Die Unterscheidung zwischen (beweglichem) Geschäfts- und Privatvermögen ist daher für die Steuerauscheidung bei Erbschaften und Schenkungen unerheblich. Es ist somit lediglich zwischen dem am Wohnsitz des bisherigen Vermögensträgers steuerbaren beweglichen Vermögen und dem am Belegenheitsort steuerbaren unbeweglichen Vermögen zu unterscheiden.

2.4.2 Zuteilungsnormen bei beweglichem Vermögen

Die nachstehend beschriebenen Zuteilungsregeln⁴⁴ gelten für das gesamte bewegliche Vermögen, unbekümmert darum, ob es sich um Privat- oder um Geschäftsvermögen handelt. Dem Geschäftsort und der Betriebsstätte kommt bei Erbschaften und Schenkungen nicht die Eigenschaft eines Steuerdomizils zu.

Bewegliches Vermögen sind alle Vermögenswerte des Erblassers bzw. alle vom Schenker übertragenen Vermögenswerte, die nicht als Grundeigentum qualifizieren; dazu zählen auch die Aktien von Mieter- und Immobilienaktiengesellschaften.⁴⁵ In Abgrenzung zum Grundeigentum hat das Bundesgericht ausserdem entschieden, dass auch der Erneuerungsfonds einer Stockwerkeigentümergeinschaft weder Bestandteil⁴⁶ noch Zugehör⁴⁷ des Stockwerkeigentums⁴⁸ darstellt und daher als nichtliegenschaftlicher Wert bzw. bewegliches Vermögen zu behandeln sei.⁴⁹ Zum beweglichen Vermögen gehört ferner auch der Vorschlagsanteil, welcher der verstorbenen Ehefrau gemäss Eherecht zukommt und in ihren Nachlass fällt, da er eine *obligatorische* Forderung gegen den Ehemann darstellt.⁵⁰

⁴⁴ Vgl. zu den Zuteilungsnormen ausführlich Mäusli-Allenspach/Funk, in: Kommentar Interkantonales Steuerrecht, § 20 N 24 ff.

⁴⁵ Locher § 6, II, Nr. 13. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise findet beim erbrechtlichen Übergang der Aktienmehrheit an Immobiliengesellschaften keine Anwendung; Locher § 6, II, Nr. 15.

⁴⁶ Art. 642 Abs. 2 ZGB.

⁴⁷ Art. 644 Abs. 2 ZGB.

⁴⁸ Art. 712a ff. ZGB.

⁴⁹ StE 2000 A 24.35 Nr. 1 E. 3 a.

⁵⁰ Locher § 7, II, Nr. 4.



Der Übergang von beweglichem Vermögen durch Schenkung unter Lebenden ist an dem Ort steuerbar, an welchem der Schenker zurzeit der Schenkung seinen Wohnsitz hat.⁵¹ Massgebend ist der Zeitpunkt des Verfügungsgeschäftes, d.h. wenn das Verpflichtungsgeschäft (z.B. das Schenkungsversprechen) und Verfügungsgeschäft (Eigentums- oder Rechtsübertragung) zeitlich auseinanderfallen, ist auf den Zeitpunkt des Verfügungsgeschäftes abzustellen.⁵²

Der Übergang von beweglichem Vermögen zufolge Todes ist am letzten Wohnsitz des Erblassers steuerbar, d.h. am Ort, wo der Erblasser zur Zeit des Todes den Wohnsitz hatte und wo deshalb der Erbgang eröffnet worden ist.⁵³ Die gleiche Zuteilungsregel gilt auch bei Nacherbeneinsetzung. Weil der Nacherbe zivilrechtlich die Erbschaft direkt vom Erblasser erwirbt, liegt auch für die Nacherbfolge die Steuerhoheit beim letzten Wohnsitz des Erblassers und nicht an demjenigen des Vorerben.⁵⁴

successio 2012 S. 184, 191

2.4.3 Zuteilungsnormen bei unbeweglichem Vermögen

Die unentgeltliche Übertragung von unbeweglichem Vermögen von Todes wegen oder unter Lebenden ist im Belegenheitskanton (Ort der gelegenen Sache) steuerbar.⁵⁵

Bei der Übertragung von Vermögenskomplexen, die sowohl unbewegliches als auch bewegliches Vermögen umfassen, ist eine Steuerauscheidung vorzunehmen.

Die Steuerberechtigung des Belegenheitskantons bezieht sich auch auf Liegenschaften des Geschäftsvermögens. Bei der unentgeltlichen Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften, die unbewegliches Vermögen besitzen, ist der Belegenheitskanton im Umfang des Anteils der Grundstücke an den Gesamtaktiven zur Besteuerung berechtigt.⁵⁶

2.5 Steuerauscheidung

2.5.1 Allgemeines

Unentgeltliche Zuwendungen sind wie soeben dargestellt entweder am "Ort der Herkunft" (letzter Wohnsitz des Erblassers bzw. Wohnsitz des Schenkers) oder am Ort der Belegenheit steuerbar. Bei unentgeltlicher Übertragung einzelner Vermögensobjekte erübrigt sich somit eine Steuerauscheidung. Je nachdem, ob es sich um bewegliches oder unbewegliches Vermögen handelt, ist der "Ort der Herkunft" oder der Belegenheitsort ausschliesslich zur Besteuerung berechtigt.

Nur wenn ganze Vermögenskomplexe mit Aktiven und Passiven unentgeltlich übertragen werden (z.B. Nachlass oder Anteile an Personenunternehmen), die sowohl bewegliche als auch unbewegliche Aktiven enthalten, ist daher zwischen dem (letzten) Wohnsitz und dem Belegenheitsort eine Steuerauscheidung vorzunehmen. Wie bei der

51 BGE 51 I 302 E. 2, 3 (Locher § 6, III, Nr. 2). Dies gilt auch für - wegen Umgehung dieser Steuer - auferlegte Straf- oder Nachsteuern (Locher § 6, III, Nr. 3).

52 Locher § 6, III, Nr. 4.

53 Für den erbrechtlichen Übergang: Locher § 6, II, Nr. 1, 3, 5, 6, 7, 8, 9. Für die Schenkung auf den Todesfall: Locher § 6, II, Nr. 4; § 6, III, Nr. 1.

54 Locher § 6, II, Nr. 16.

55 Für die Erbschaftssteuern: Locher § 7, II, Nr. 1, 2, 3, 4. Für die Schenkungssteuern: Locher § 7, III, Nr. 1. Vgl. auch Mäusli-Allenspach/Funk, in: Kommentar Interkantonales Steuerrecht, § 20 N 31 f.

56 Locher § 6, III, Nr. 6: Im Fall der Schenkung einer Kommandite durch den Kommanditär ist der Kanton, in dem sich Grundstücke der Kommanditgesellschaft befinden, berechtigt, denjenigen Teil der Kommandite der Schenkungssteuer zu unterwerfen, der dem Verhältnis des Wertes der Liegenschaften zum Werte der gesamten Aktiven der Gesellschaft entspricht.



Ausscheidung für die Vermögenssteuer findet auch in diesem Fall eine proportionale Schuldenverlegung statt.⁵⁷

2.5.2 Steuerausscheidung bei Erbschaften

2.5.2.1 Schuldenverlegung

Im Hinblick auf die proportionale Schuldenverlegung zwischen dem Ort der Herkunft und dem Belegenheitsort ist bei Vermögensanfällen von Todes wegen zu unterscheiden zwischen dem Nachlass bzw. den Anteilen am Nachlass einerseits und den direkten Ansprüchen von Todes wegen andererseits, da nur die Ersteren, nicht aber die Letzteren für die Schuldenverlegung massgebend sind.⁵⁸

Die Nachlassschulden werden proportional zu den beweglichen und unbeweglichen Nachlassaktiven verlegt.⁵⁹

Versicherungsleistungen gehören insoweit zu den (beweglichen) Nachlassaktiven, die für die Quotenbestimmung massgebend sind, als sie in den Nachlass fallen.⁶⁰ Das gilt insbesondere für fällige Lebensversicherungen ohne Begünstigungsklausel sowie für den Rückkaufswert von nicht zufolge des Todes fällig werdenden Lebensversicherungen des Erblassers ohne unwiderrufliche Begünstigung (z.B. Versicherungen auf fremdes Leben).⁶¹ Ausserdem ist nach der neueren Rechtsprechung des Bundesgerichts die Leistung einer Versicherung bei Tod eines Versicherten, welche eine Prämienrückgewähr aus einer rückkaufsfähigen Leibrentenversicherung darstellt, mit 60% den beweglichen Nachlassaktiven zuzurechnen, falls keine unwiderrufliche Begünstigungsklausel besteht.⁶²

Vorempfänge auf Anrechnung an den Erbteil gehören insoweit zu den beweglichen Nachlassaktiven, als sie zur Deckung der Erbansprüche der Miterben in den Nachlass eingeworfen werden müssen.

Direkte Ansprüche von Todes wegen, die nicht in den Nachlass fallen, nehmen an der proportionalen Schuldenverlegung nicht teil. Sie stehen ausschliesslich dem Kanton des letzten Wohnsitzes des Erblassers (bzw. im Falle von Vorempfängern jenem des Wohnsitzes des Schenkgebers zur Zeit des Vorempfanges)⁶³ zur Besteuerung zu.

successio 2012 S. 184, 192

2.5.2.2 Steuerbare Quote am Nettonachlassvermögen

Die steuerberechtigten Kantone (letzter Wohnsitz und Belegenheitskantone) dürfen ihren Anteil am Nettonachlass mit jener Quote besteuern, welche dem Anteil der ihnen zugewiesenen Nachlassaktiven an den Gesamtaktiven entspricht.⁶⁴

Es kommt somit nicht darauf an, welche Aktiven (und Passiven) den einzelnen Erben testamentarisch oder in der Erbteilung zugewiesen werden.⁶⁵ Vielmehr besteuert der Kanton des letzten Wohnsitzes *jeden* Nachlassanteil nach Massgabe des Anteils der

⁵⁷ Locher § 6, II, Nr. 9, 10; § 9, I B, Nr. 1-5. Zur Schuldenverlegung und Bewertung der Aktiven vgl. Betschart, in: Kommentar Interkantonales Steuerrecht, § 24 N 18 ff. sowie Höhn/Mäusli, § 19 Rz. 16 ff.

⁵⁸ Vgl. Locher § 9, I B, Nr. 5.

⁵⁹ Locher § 6, II, Nr. 9, 10; § 9, I B, Nr. 1-5.

⁶⁰ Vgl. dazu oben 2.3.3.1.

⁶¹ Ebenso gehören Leistungen aus Sachversicherungen und Haftpflichtansprüche zu den Nachlassaktiven. Nicht fällige Personenversicherungen mit unwiderruflicher Begünstigung begründen demgegenüber direkte Ansprüche, d.h. fallen nicht in den Nachlass.

⁶² Vgl. dazu oben 2.3.3.1.

⁶³ Locher § 6, III, Nr. 4.

⁶⁴ Locher § 9, I B, Nr. 5.

⁶⁵ Vgl. Locher § 9, I B, Nr. 5.



beweglichen Aktiven an den Gesamtaktiven. Die Liegenschaftskantone sind ihrerseits berechtigt, jeden Nachlassanteil nach Massgabe des Anteils der auf ihrem Gebiet gelegenen Liegenschaften an den Gesamtaktiven zu besteuern.

Die Steuerauscheidung erfolgt unter Progressionsvorbehalt, d.h., die steuerberechtigten Kantone sind befugt, das für den ganzen Erbteil geltende Steuermass auf die ihnen zustehende Quote am Erbteil anzuwenden bzw. die ihnen zustehende Quote an der Gesamtsteuer auf den Erbteilen als Steuer zu erheben.⁶⁶

Beispiel:⁶⁷

Ein Erblasser mit letztem Wohnsitz im Kanton A hinterlässt folgende Hinterlassenschaft an zwei Erben X und Y, beide mit Wohnsitz im Kanton C:

Bankguthaben	CHF 100 000
Liegenschaft im Kanton B	CHF 150 000
Hypothek auf Liegenschaft im Kanton B	CHF 50 000
Leistung aus reiner Risikoversicherung zugunsten der Erben X und Y	CHF 100 000

Der Erbe X erhält 70% und der Erbe Y erhält 30% des Nachlasses.

Die Leistung aus der reinen Risikoversicherung fällt weder in den Nachlass, noch stellt sie einen Direktanspruch der Begünstigten dar. Sie unterliegt der Einkommenssteuer des Wohnsitzkantons der beiden Erben, also im Kanton C. Der Kanton A darf somit keine Erbschaftssteuer erheben. Weil die Leistung aus Risikoversicherung weder zum Nachlass gehört noch einen Direktanspruch der Begünstigten darstellt, beträgt der für die Erbschaftssteuer massgebende Nettonachlass somit CHF 200 000, wovon Erbe X CHF 140 000 und Erbe Y CHF 60 000 erhält. Das für die Steuerauscheidung massgebliche Bruttonachlassvermögen beträgt CHF 250 000, d.h. das Bankguthaben entspricht einem Anteil von 40%, die Liegenschaft einem Anteil von 60% der Gesamtaktiven.

Jeder Erbteil wird im jeweiligen Kanton mit der Quote besteuert, welche dem Anteil der diesem zugewiesenen Nachlassaktiven an den Gesamtaktiven entspricht. Der Kanton A (letzter Wohnsitz des Erblassers) kann dementsprechend bei *beiden* Erben einen Anteil von 40% des jeweiligen Erbanteils besteuern. Der Kanton B (Liegenschaftskanton) ist demgegenüber berechtigt, bei *beiden* Erben 60% des jeweiligen Erbanteils zu besteuern.

Somit besteuert der Kanton A beim Erben X CHF 56 000 (40% von CHF 140 000) zum Steuersatz von CHF 140 000 und beim Erben Y CHF 24 000 (40% von CHF 60 000) zum Steuersatz von CHF 60 000, insgesamt somit CHF 80 000. Demgegenüber besteuert der Kanton B beim Erben X CHF 84 000 (60% von CHF 140 000) zum Steuersatz von CHF 140 000 und beim Erben Y CHF 36 000 (60% von CHF 60 000) zum Steuersatz von CHF 60 000, insgesamt somit CHF 120 000.

In gleicher Weise wie die Nachlassanteile werden auch die Vermächtnisse (Legate) behandelt. Das bedeutet, dass jeder Kanton jedes Vermächtnis im Umfang seiner Quote (Anteil an den Gesamtaktiven) besteuern kann, gleichgültig, ob das Vermächtnis aus beweglichem oder unbeweglichem Vermögen besteht.⁶⁸

Die gemäss kantonaler Gesetzgebung zu gewährenden Steuerfreibeträge sind von den Kantonen im Verhältnis ihrer Steuerberechtigung in Anrechnung zu bringen.

⁶⁶ Locher § 9, I B, Nr. 5.

⁶⁷ Beispiel nach Mäusli-Allenspach/Funk, in: Kommentar Interkantonaales Steuerrecht, § 29 N 10 und 15.

⁶⁸ Locher § 9, I B, Nr. 5.



2.5.3 Steuerausscheidung bei Schenkungen

Die Schenkung bewirkt eine Einzelnachfolge in das Eigentum an den geschenkten Vermögensobjekten. Demzufolge findet eine objektmässige Zuweisung statt. Das ist in erster Linie dann der Fall, wenn nur ein einziges Vermögensobjekt verschenkt wird. Die Schenkung von beweglichen Vermögensobjekten

successio 2012 S. 184, 193

ist im Wohnsitzkanton des Schenkgebers zurzeit der Schenkung steuerbar, während die Schenkung von unbeweglichem Vermögen ausschliesslich im Belegenheitskanton steuerbar ist.

Dies gilt auch dann, wenn im gleichen Schenkungsvorgang sowohl bewegliches als auch unbewegliches Vermögen, das mit einer Hypothek belastet ist, übertragen wird, sofern die geschenkten Objekte nicht eine wirtschaftliche Einheit bilden. In diesem Fall ist der Kanton des Wohnsitzes des Schenkers zurzeit der Schenkung zur Besteuerung der Schenkung der beweglichen Vermögensobjekte berechtigt. Der Belegenheitskanton ist zur Besteuerung der Schenkung der unbeweglichen Vermögensobjekte befugt und muss dabei die auf diesen lastenden Schulden berücksichtigen.

Nur wenn ganze Vermögenskomplexe mit Aktiven und Passiven Gegenstand der Schenkung sind, muss eine Steuerausscheidung mit proportionaler Schuldenverlegung stattfinden. Das trifft typischerweise bei der Schenkung eines ganzen Geschäftes mit Aktiven und Passiven oder eines Anteils an einer Personengesellschaft zu.⁶⁹

In diesen Fällen ist die Steuerausscheidung nach den gleichen Grundsätzen vorzunehmen wie bei der Erbschaftssteuer.⁷⁰

2.6 Verfahren

Das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung ist in Art. 127 Abs. 3 BV verankert. Die Verletzung von verfassungsmässigen Rechten und damit auch die Verletzung des Verbotes der interkantonalen Doppelbesteuerung können mit dem ausserordentlichen Rechtsmittel der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gerügt werden, wenn kein anderes Rechtsmittel zur Verfügung steht.⁷¹

Im Gegensatz zur Regelung, die bis zum Inkrafttreten des BGG am 1.1.2007 galt, ist somit auch in Fällen, bei welchen eine verbotene interkantonale Doppelbesteuerung gerügt wird, der ganze kantonale Instanzenzug zu durchlaufen. Dabei genügt es jedoch, wenn dies nur in einem der betroffenen Kantone der Fall ist. Gegen den dort erwirkten letztinstanzlichen Entscheid kann die betroffene Person beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erheben und dabei auch die früher ergangenen nicht letztinstanzlichen Entscheide anderer Kantone anfechten.⁷²

Auch wenn die steuerpflichtige Person die Veranlagung des zuletzt veranlagenden Kantons anerkennen will, muss sie dennoch in diesem Kanton den Instanzenzug durchlaufen, um schliesslich vor Bundesgericht die Aufhebung der eine Doppelbesteuerung bewirkenden Veranlagung der anderen Kantone beantragen zu können.⁷³ Dies gilt insbesondere auch, wenn die unentgeltliche Zuwendung in den übrigen Kantonen bereits definitiv veranlagt ist. Das Besondere an diesem Vorgehen

⁶⁹ Für den Fall der Schenkung einer Kommandite durch den Kommanditär vgl. Locher § 6, III, Nr. 6.

⁷⁰ Locher § 6, III, Nr. 6. Vgl. auch das Beispiel bei Mäusli-Allenspach/Funk, in: Kommentar Interkantonales Steuerrecht, § 29 N 19.

⁷¹ Art. 82 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110).

⁷² Vgl. zum Ganzen ausführlich Beusch/Broger, in: Kommentar Interkantonales Steuerrecht, §§ 43 und 44.

⁷³ Vgl. StE 2008 SO/BS A 24.5 Nr. 5.



ist, dass ein Steuerpflichtiger in einem Kanton den Instanzenzug durchlaufen muss, obwohl er in diesem Kanton nicht beschwert ist.

Die Beschwerdefrist beträgt 30 Tage ab Eröffnung des letztinstanzlichen kantonalen Entscheides.⁷⁴ Der Fristenlauf beginnt spätestens dann, wenn in allen betroffenen Kantonen Entscheide getroffen worden sind, gegen welche Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht geführt werden kann.⁷⁵ Sind mehrere Kantone involviert, so ist demnach die Frist eingehalten, wenn innert 30 Tagen Beschwerde erhoben wird, nachdem in einem Kanton ein letztinstanzlicher Entscheid gefällt worden ist, welcher eindeutig eine Kollision der Steuerhoheiten erkennen lässt.

Mit dieser Beschwerde können zugleich die vorangehenden Verfügungen angefochten werden, auch wenn diese bereits in Rechtskraft erwachsen sind. Diese müssen aber nach der Praxis des Bundesgerichts in der Beschwerde explizit angefochten werden, weil das Bundesgericht nicht von Amtes wegen prüft, ob Verfügungen anderer Kantone das Doppelbesteuerungsverbot verletzen. Umgekehrt braucht aber eine steuerpflichtige Person nicht abzuwarten, bis sämtliche Kantone eine Verfügung erlassen haben, wenn erkennbar ist, dass der erstverfügende Kanton seine Steuerhoheit überschreitet.

Die Beschwerde muss neben der Darstellung des Sachverhaltes insbesondere auch Anträge enthalten, welche sich gegen alle involvierten Kantone richten und auf die Aufhebung einer oder mehrerer Verfügungen zielen.

Das Bundesgericht prüft nur, was rechtsgenügend vorgebracht und beantragt wird. So muss auch die geltend gemachte Verletzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbotes substantiiert werden, ein blosser Hinweis auf Art. 127 Abs. 3 BV genügt nicht. Bei Doppelbesteuerungsbeschwerden kön-

successio 2012 S. 184, 194

nen - im Gegensatz zu anderen Beschwerden in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten⁷⁶ - auch neue Tatsachen und Beweismittel vorgebracht werden.

Grundsätzlich kann das Bundesgericht auch bei Doppelbesteuerungsbeschwerden in der Sache selbst entscheiden (reformatorischer Entscheid).⁷⁷ Das Bundesgericht entscheidet aber oft nicht in der Sache selbst, sondern hebt die angefochtene Verfügung oder den Entscheid auf (kassatorischer Entscheid) und weist ihn zur Neuurteilung an den unterlegenen Kanton zurück. Dabei kann die Rückweisung auch direkt an die erste Instanz erfolgen.⁷⁸ In Doppelbesteuerungssachen kann das Bundesgericht aber seinen Entscheid mit Weisungen verbinden, welche für die involvierten Kantone verbindlich sind. Ausserdem ordnet das Bundesgericht die Rückerstattung zu viel bezahlter Steuern an, sofern dies in der gutgeheissenen Beschwerde beantragt wurde. Die Rückerstattung wird jedoch nur dann angeordnet, wenn die Steuer bei Kenntnis der konkurrierenden Steueransprüche unfreiwillig oder unter ausdrücklichem Vorbehalt bezahlt wurde.

⁷⁴ Art. 100 Abs. 1 BGG.

⁷⁵ Art. 100 Abs. 5 BGG.

⁷⁶ Art. 99 Abs. 1 BGG.

⁷⁷ Art. 107 BGG.

⁷⁸ Art. 107 Abs. 2 BGG.



3. Internationales Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht

3.1 Internationale Sachverhalte als besondere Herausforderung

Obwohl in den letzten zehn Jahren einige europäische Staaten die Erbschaftssteuer ganz oder zumindest für den Übergang innerhalb der Familie abgeschafft haben,⁷⁹ führen unterschiedliche Besteuerungssysteme für die steuerliche Erfassung von Erbanfällen und Schenkungen sowie das dünne Abkommensnetz nach wie vor oft zu definitiver Doppelbesteuerung.

Um Doppelbesteuerungsrisiken aber auch das Risiko, Verfahrens- und/oder Steuerpflichten in involvierten Steuerhoheitsgebieten zu vermeiden, kommt man nicht darum herum, die gesetzlichen Grundlagen in jedem einzelnen Staat sorgfältig abzuklären. Dabei gilt es besonders auch zu berücksichtigen, dass gerade in diesem Bereich sehr unterschiedliche Anknüpfungen für solche Pflichten bestehen.

Zum Beispiel: Auch wenn die Schweiz eine Erbschaftssteuerpflicht nur an den letzten Wohnsitz oder an Grundeigentum des Erblassers in der Schweiz anknüpft, können dennoch im Ausland Steuer- oder zumindest Verfahrenspflichten bestehen, weil sich beispielsweise im Schweizer Bankdepot des hier verstorbenen Erblassers Aktien US-amerikanischer Gesellschaften befinden. Diese gelten nach US-Erbschaftssteuerrecht als US-Vermögenswerte. Befinden sich in einem Nachlass solche US-Vermögenswerte, so besteht dafür (unabhängig vom Wohnsitz des Erblassers oder der Erben und auch ohne US-Staatsbürgerschaft eines Beteiligten) die Erbschaftssteuerpflicht in den USA. Der Willensvollstrecker (oder jeder Erbberechtigte) ist verpflichtet, eine US-Steuererklärung einzureichen und zwar innert 9 Monaten.⁸⁰ Bei Unterlassung drohen Bussen. Eine Ausnahme gilt nur dann, wenn das US-Vermögen nicht grösser als \$ 60 000 ist (brutto)

Hinsichtlich der Methode für das Vorgehen bei internationalen Sachverhalten lassen sich die für die Bearbeitung interkantonalen Sachverhalte aufgezählten Schritte analog anwenden.⁸¹ An die Stelle des übergeordneten Bundesrechts treten bei internationalen Doppelbesteuerungskonflikten jedoch - soweit vorhanden - die Doppelbesteuerungsabkommen.

Die nachfolgenden Ausführungen können neben den in der Schweiz anwendbaren Grundsätzen lediglich einen Überblick über die sich stellenden Probleme verschaffen. Weil auch die (wenigen) existierenden Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) als Folge der unterschiedlichen staatlichen Besteuerungssysteme zum Teil grosse Unterschiede aufweisen, beschränke ich mich für die Illustration der Funktionsweise eines solchen DBA auf jenes mit Deutschland. Sind andere Staaten betroffen, muss für die Beurteilung zwingend das betreffende DBA konsultiert werden (falls überhaupt vorhanden).

⁷⁹ So z.B. Österreich, Portugal und Schweden; vgl. die Darstellung der Entwicklung bei Watrin/Kappenberg, Generalthema II: Internationale Besteuerung von Erbfällen, in: Internationales Steuerrecht (iStR) 2010, S. 546 ff.

⁸⁰ Nützliche Hinweise zur Frage der Deklarationspflicht sowie die entsprechenden Formulare findet man auf der Seite des IRS (Internal Revenue Service, US Bundessteuerbehörde) <http://www.irs.gov/instructions/i706na/ch01.html> (zuletzt besucht am 24.7.2012).

⁸¹ Vgl. oben 2.3.1. sowie Mäusli-Allenspach/Oertli, 562 f.



3.2 Begriff des internationalen Steuerrechts

Als Folge der Verschiedenheit der Steuersysteme sind bei internationalen Beziehungen eines Steuersubjektes Kollisionen von nationalen Besteuerungsansprüchen viel häufiger als bei interkantonalen Verhältnissen. Eine Vermeidung oder Beseitigung der dadurch entstehenden Doppelbesteuerung ist nur möglich, wenn das innerstaatliche Aussensteuer-

successio 2012 S. 184, 195

errecht entsprechende Steuerpflicht begrenzende Normen kennt oder wenn ein entsprechendes DBA besteht. In allen anderen Fällen muss mit einer definitiven Doppelbesteuerung gerechnet werden.

Der Begriff des internationalen Steuerrechts wird sehr unterschiedlich verwendet:

Im weitesten Sinn umfasst er alle Steuerrechtsnormen, welche sich mit internationalen Sachverhalten befassen (Staatsvertragsrecht,⁸² Steuerpflicht begrenzendes und Steuerpflicht begründendes Aussensteuerrecht);

ein etwas engerer Begriff umfasst alle Normen des Steuerrechts, welche sich auf die Vermeidung von Doppelbesteuerungen beziehen (Staatsvertragsrecht und Steuerpflicht begrenzendes Aussensteuerrecht);

unter internationalem Steuerrecht im engeren Sinne werden die völkerrechtlichen Normen verstanden, welche der Vermeidung von Doppelbesteuerung dienen, insbesondere also die DBA und die dazugehörigen innerstaatlichen Ausführungsbestimmungen.

3.3 Internationale Doppelbesteuerung bei Erbschaft und Schenkung

Im internationalen Verhältnis kann eine Doppelbesteuerung unentgeltlicher Zuwendungen aus verschiedenen Gründen auftreten:

Ein Staat knüpft die Steuerhoheit an den Wohnsitz des Schenkers oder den letzten Wohnsitz des Erblassers, der andere an den Wohnsitz der Empfänger;

ein Staat besteuert bei letztem Wohnsitz des Erblassers das gesamte Nachlassvermögen weltweit, ein oder mehrere andere Staaten beanspruchen gleichzeitig die Steuerhoheit für das im eigenen Staat gelegene Vermögen;

in einem Staat knüpft die Erbschaftssteuerpflicht an den Ort der Eröffnung des Nachlasses, im anderen an den in Einzelfällen abweichenden letzten Wohnsitz oder an die Staatszugehörigkeit des Erblassers;

beide Staaten knüpfen die Erbschafts- und Schenkungssteuerpflicht zwar an den (letzten) Wohnsitz des Erblassers, definieren diesen aber unterschiedlich.

Hinzu kommt, dass selbst bei grundsätzlich übereinstimmender Anknüpfung für die Steuerpflicht eine Doppelbesteuerung (oder eine Unterbesteuerung) eintreten kann, wenn die Steuerauscheidung nicht übereinstimmend vorgenommen wird.

⁸² Dazu gehören neben den DBA auch kantonale Gegenrechtsvereinbarungen mit Nachbarstaaten, welche aber regelmässig lediglich einen sehr beschränkten Bereich abdecken, nämlich die Steuerbefreiung von Zuwendungen an steuerbefreite Institutionen. Solche Gegenrechtsvereinbarungen bestehen mit Deutschland (AI, AR, BS, GR, LU, NW, SG, SO, TG, UR, VD und ZG), Frankreich (SO), Israel (BS) und Liechtenstein (FR, GR, SG und SH). Quelle: Eckert, S. 768.

3.4 Steuerpflicht begründende Normen im schweizerischen Aussensteuerrecht⁸³

Sämtliche Kantone besteuern bei Wohnsitz des Schenkers bzw. letztem Wohnsitz des Erblassers das weltweite bewegliche Vermögen, welches Gegenstand der unentgeltlichen Zuwendung ist. Es spielt dabei keine Rolle, wo dieses liegt.

Auch ohne Wohnsitz des Zuwendenden im Kanton werden im Kanton gelegene Immobilien und Rechte daran von der Erbschafts- und Schenkungssteuer erfasst.

Einige Kantone erfassen auch in der Schweiz gelegenes bewegliches Geschäftsvermögen, wenn der Zuwendende keinen Wohnsitz bzw. letzten Wohnsitz in der Schweiz hat.⁸⁴ Diese Einschränkung auf internationale Verhältnisse ergibt sich aus dem interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot.⁸⁵

Der Kanton Tessin geht sogar so weit, dass generell auch die Schenkung von beweglichem Vermögen der Schenkungssteuer unterliegt, selbst wenn der Schenker seinen Wohnsitz im Ausland und lediglich der Empfänger seinen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton hat.⁸⁶

3.5 Steuerpflicht begrenzende Normen im schweizerischen Aussensteuerrecht

Grundsätzlich sind die Kantone frei, ihre Besteuerung unentgeltlicher Vermögenszuwendungen im internationalen Verhältnis weiter auszudehnen, als dies im interkantonalen Verhältnis zulässig ist. Das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot von Art. 127 Abs. 3 BV stellt mit anderen Worten grundsätzlich keine Schranke für die Besteuerung im internationalen Verhältnis dar.

Das Bundesgericht hat diese Freiheit der Kantone aber in zwei Punkten eingeschränkt:

successio 2012 S. 184, 196

Die Besteuerung darf nicht so sein, dass diese gegen offensichtliche und allgemeine Grundsätze des Völkerrechts verstösst,⁸⁷ und

als einzige Ausnahme vom Grundsatz, dass das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot international keine Wirkung entfaltet, verbietet das Bundesgericht den Kantonen die Besteuerung ausländischer Liegenschaften, wenn es dadurch zu einer tatsächlichen Doppelbesteuerung kommt.⁸⁸

Das Bundesgericht erwähnt diesen zweiten Grundsatz schon im Urteil vom 22. März 1875 und verweist dabei auf eine bereits bestehende Praxis der Bundesbehörde.⁸⁹ Damals war von einer Freistellung nur unter dem Vorbehalt, dass der ausländische Fiskus von seinem Besteuerungsrecht Gebrauch mache, noch nicht die Rede. Dieser Vorbehalt taucht dann allerdings im Urteil vom 26. September 1903 explizit auf. Dort

⁸³ Vgl. dazu Teil I; 2.2. sowie Mäusli-Allenspach/Funk, in: Kommentar Interkantonales Steuerrecht, § 20 N 5 ff.

⁸⁴ Z.B. Art. 147 Abs. 2 StG-SG.

⁸⁵ Vgl. oben 2.4.2.

⁸⁶ Art. 148 lit. c LT-TI; dies ist eine gefährliche Falle für internationale Doppelbesteuerung, weil die bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen regelmässig die Schenkungssteuer nicht umfassen (vgl. dazu nachfolgend 3.6).

⁸⁷ Abgeleitet von Art. 38 Ziff. 1 des Statutes des Internationalen Gerichtshofes; vgl. Zuppinger, S. 405.

⁸⁸ BGE 73 I 191, S. 199. Vgl. zu dieser Einschränkung sowie zum Nachfolgenden: Zuppinger, S. 405; Menétrey, S. 615 (zur Frage der Freistellung); Richner, S. 159, insbesondere auch die Hinweise in Fn 139 zur Diskussion betreffend Grundlage für diese Einschränkung.

⁸⁹ BGE 1 I 43, E. 2, S. 46.



findet sich auch ein Hinweis dafür, worauf sich das Bundesgericht für diese Beurteilung abstützt:⁹⁰ "Diesem Schutze liegt im Gegensatz zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung nicht die Abgrenzung kollidierender Steuerhoheiten zugrunde, sondern einerseits das Billigkeitsmotiv, den Inländer vor übermässiger Steuerbelastung zu bewahren, andererseits die Erwägung, dass für das Recht der Besteuerung von Immobilien nach den meisten Steuersystemen die Lage der Steuerobjekte, nicht der Wohnsitz des Eigentümers, massgebend ist. Gerade mit Hinsicht auf diese Motive genügt es aber nicht, wie bei der interkantonalen Doppelbesteuerung, dass die Liegenschaften, die im Inland zur Steuer herangezogen werden wollen, einer fremden Steuerhoheit unterstehen, sondern es muss die weitere Voraussetzung hinzukommen, dass sie im Ausland auch wirklich besteuert werden." Das Bundesgericht hat diesen Grundsatz nicht nur verschiedentlich für den Bereich der direkten Steuern bestätigt,⁹¹ sondern schon früh auch für die Erbschaftssteuer anwendbar erklärt.⁹²

Obwohl in den kantonalen Steuergesetzen die Freistellung ausländischer Immobilien nicht ausdrücklich verankert ist, gilt diese unilaterale Beschränkung der Steuerhoheit in jenen Kantonen von Gesetzes wegen, welche in ihren Steuergesetzen die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot auch bei internationalen Verhältnissen für anwendbar erklären. Aber auch in den übrigen Kantonen werden m.W. in der Praxis ausländische Immobilien generell von der Besteuerung ausgenommen, auch wenn mit dem entsprechenden Staat kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht.

Der Verweis im kantonalen Steuergesetz auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot für die Abgrenzung der Steuerhoheit bei internationalen Verhältnissen hat ausserdem zur Folge, dass in einem solchen Kanton gelegenes bewegliches Geschäftsvermögen nicht besteuert werden darf, wenn sich der Wohnsitz bzw. der letzte Wohnsitz des Zuwendenden im Ausland befindet.⁹³

Ausserdem schränken einige Kantone, welche zwar grundsätzlich bei Auslandswohnsitz des Zuwendenden im Kanton gelegenes bewegliches Geschäftsvermögen explizit mit der Erbschafts- und Schenkungssteuer erfassen,⁹⁴ diese Besteuerung ein. So ist zum Beispiel im Kanton Zürich Voraussetzung für die Besteuerung, dass dieses Vermögen "nach Staatsvertrag dem Betriebsstätte- oder Belegenheitsstaat zur Besteuerung zugewiesen wird".⁹⁵ E contrario muss daraus geschlossen werden, dass bei fehlendem Staatsvertrag auf eine steuerliche Erfassung im Vorneherein verzichtet wird.⁹⁶

3.6 Doppelbesteuerungsabkommen

3.6.1 Allgemeines

Soweit bei internationalen Verhältnissen eine Doppelbesteuerung nicht durch Steuerpflicht beschränkende Normen beider Staaten vermieden wird, kann eine solche nur mittels eines DBA verhindert werden.

⁹⁰ BGE 29 I 283, E. 2, S. 285.

⁹¹ BGE 31 I 508, E. 5, S. 524; BGE 44 I 18, E. 1, S. 25; BGE 73 I 191, E. 2, S. 199.

⁹² BGE 3 I 11, E. 8. und 9., S. 24 f.

⁹³ Vgl. oben 2.4.2.

⁹⁴ Vgl. oben 3.4 bei Fussnote 84.

⁹⁵ § 2 Abs. 2 ESchG-ZH.

⁹⁶ Was konsequent ist, wenn unterstellt wird, dass der Wohnsitzstaat grundsätzlich auch des bewegliche Vermögen ohne Rücksicht auf dessen Lage erfasst. Das Besteuerungsrecht von § 2 Abs. 2 ESchG-ZH stellt somit lediglich sicher, dass bei einer staatsvertraglichen Zuweisung des Besteuerungsrechts auch die notwendige gesetzliche Grundlage für die Besteuerung besteht.

Die Schweiz hat zurzeit mit zehn Staaten ein DBA auf dem Gebiet der Erbschaftssteuer abgeschlossen.⁹⁷ Keines dieser Abkommen befasst sich mit der Vermeidung von Doppelbesteuerung bei der Schenkungssteuer⁹⁸ und es besteht kein Abkommen betreffend die Schenkungssteuer.

successio 2012 S. 184, 197

Besteht ein solches Abkommen, so setzt dieses den kantonalen Erbschaftssteuergesetzen eine Schranke, weil das DBA als Staatsvertrag und damit Bundesrecht dem kantonalen Recht vorgeht. Allerdings hat ein DBA nur eine rein negative Wirkung,⁹⁹ d.h. es kann die Steuerhoheit eines Staates höchstens einschränken. Mit anderen Worten: Selbst wenn das DBA einem Staat z.B. aufgrund des letzten Wohnsitzes des Erblassers das ausschliessliche Besteuerungsrecht für dessen Nachlass zuweist, darf jener eine Besteuerung nur vornehmen, wenn dazu im nationalen Recht die gesetzliche Grundlage dafür besteht.

Die meisten der von der Schweiz abgeschlossenen DBA folgen stark dem Musterabkommen der OECD.¹⁰⁰ Besonderheiten finden sich vor allem in den DBA mit Deutschland, den USA und Grossbritannien. Während das DBA mit Grossbritannien vor allem das Wohnsitzprinzip besonders stark gewichtet, wird im DBA mit den USA der Besonderheit Rechnung getragen, dass im US-amerikanischen Steuerrecht der Staatszugehörigkeit und damit dem Universalitätsprinzip grosse Bedeutung zukommt.¹⁰¹ Das im Jahr 1978 revidierte DBA mit Deutschland (DBA-CH/D) ist demgegenüber stark von der Bekämpfung der Steuerflucht aus deutscher Sicht beeinflusst.

3.6.2 Das DBA mit Deutschland als Beispiel

3.6.2.1 Geltungsbereich

Das DBA betreffend die Erbschaftssteuern¹⁰² vom 30. November 1978 folgt im Aufbau und in den Grundzügen dem Musterabkommen der OECD zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Nachlass- und Erbschaftssteuern von 1966.

Das Abkommen gilt für alle Steuern von Nachlässen, Erbanfällen und Schenkungen von Todes wegen, nicht jedoch für Steuern von Schenkungen unter Lebenden. Art. 12 Abs. 3 DBA-CH/D sieht jedoch vor, dass allfällige Doppelbesteuerungen von Schenkungen und Zweckzuwendungen unter Lebenden in einem Verständigungsverfahren geregelt werden können. Eine solche Verständigungsvereinbarung wurde mittlerweile mit Bezug auf die Schenkung von Geschäftsbetrieben und wesentlichen Anteilen an einer deutschen GmbH abgeschlossen.¹⁰³

⁹⁷ DK, D, SF, F, GB, NL, N, A, S und USA.

⁹⁸ Vgl. aber die Ausnahme im DBA mit Deutschland, nachfolgend 3.6.2.1.

⁹⁹ Vgl. dazu Blumenstein/Locher, S. 115.

¹⁰⁰ Abgedruckt z.B. in Gyax, Die internationalen Steuererlasse des Bundes, Ausgabe 2011/2012.

¹⁰¹ Vgl. zu diesen beiden Abkommen Hindersmann/Myssen, Rz. 317 ff. und Rz. 327 ff.

¹⁰² Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Nachlass- und Erbschaftssteuern, in Kraft getreten am 28. September 1980; SR 0.672.913.61. Abgedruckt bei Gyax, a.a.O., sowie bei KENDRIS Jahrbuch 2011/2012, S. 207 ff.

¹⁰³ Vgl. Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, D 12.3 Nr. 4 bis 6.



3.6.2.2 Wohnsitz

Für die Definition des Wohnsitzes in Art. 4 des DBA-CH/D wird nicht einfach auf das interne Recht verwiesen. Der letzte Wohnsitz eines Erblassers gilt als in der Schweiz gelegen, wenn er hier Wohnsitz oder ständigen Aufenthalt hatte oder wenn hier der Erbgang zu eröffnen ist. In Deutschland liegt der letzte Wohnsitz, wenn der Erblasser Inländer im Sinne des deutschen Erbschaftssteuerrechts war.

Auf deutschen Wunsch wurden ausserdem Sonderbestimmungen für Erblasser aufgenommen, die im Zeitpunkt des Todes, im Todesjahr oder in den vorangegangenen fünf Jahren in der Bundesrepublik Deutschland eine ständige Wohnstätte hatten. Für den Fall, dass der Erblasser zwar seinen Wohnsitz im Sinne des Abkommens in der Schweiz hatte, jedoch im Zeitpunkt des Todes seit mindestens fünf Jahren in Deutschland über eine ständige Wohnstätte verfügte (Doppelwohnsitz), hat sich die Bundesrepublik Deutschland ein konkurrierendes unbeschränktes Besteuerungsrecht vorbehalten.¹⁰⁴

Diese Vorbehalte wirken sich nicht auf die Besteuerung in der Schweiz aus; die betroffenen Nachlässe können in der Schweiz besteuert werden, als ob die Bestimmung nicht bestehen würde. Art. 4 Abs. 3 DBA-CH/D erlaubt Deutschland nur, die Steuerbelastung auf dem grundsätzlich auch in Deutschland steuerbaren Nachlassvermögen auf das deutsche Belastungsniveau anzuheben. Soweit der Schweiz zur Besteuerung zugewiesene Nachlassteile von der deutschen Steuer befreit sind, bleibt diese Steuerbefreiung bestehen. In den übrigen Fällen rechnet Deutschland die schweizerischen auf die deutschen Steuern an.

Ausserdem hat sich Deutschland ein konkurrierendes Besteuerungsrecht für den Fall vorbehalten, dass der Erblasser seinen Wohnsitz im Todesjahr oder in den vorangegangenen fünf Jahren in die Schweiz verlegt hatte und in den letzten zehn Jahren vor der Aufgabe seiner letzten Wohnstätte in Deutschland mindestens fünf Jahre über eine solche Wohnstätte verfügt hatte.¹⁰⁵ Diese Bestimmung verhindert zwar Wohnsitzverlegungen nicht, macht sie

successio 2012 S. 184, 198

aber weniger attraktiv, da bei einem Todesfall innerhalb der Karenzfrist die Steuerlast auf das deutsche Niveau angehoben werden kann. Von dieser subsidiären Besteuerung sind Nachlässe von Schweizer Bürgern¹⁰⁶ und einigen anderen Erblassern¹⁰⁷ ausgenommen. Auch diese Bestimmung berührt die Besteuerung in der Schweiz nicht; Deutschland muss eine allfällige Doppelbesteuerung durch Anrechnung der in der Schweiz bezahlten Steuer beseitigen.

In beiden Fällen setzt die subsidiäre Besteuerung voraus, dass der Erblasser während einer gewissen Zeit in Deutschland über eine ständige Wohnstätte im Sinne des Abkommens verfügte. Artikel 4 Absatz 5 DBA-CH/D stellt klar, dass Wohnungen oder Räumlichkeiten, die Erholungs-, Kur-, Studien- oder Sportzwecken dienen und nachweislich nur gelegentlich verwendet werden, keine Wohnstätte begründen.

¹⁰⁴ Art. 4 Abs. 3 DBA-CH/D.

¹⁰⁵ Art. 4 Abs. 4 DBA-CH/D.

¹⁰⁶ Art. 4 Abs. 4 lit. b DBA-CH/D.

¹⁰⁷ Art. 4 Abs. 4 lit. a DBA-CH/D: Ausgenommen sind diejenigen Fälle, bei welchen der Erblasser oder die Erblasserin infolge Heirat mit einer Schweizerin bzw. einem Schweizer oder zwecks Aufnahme einer unselbständigen Erwerbstätigkeit bei einem unabhängigen Dritten in der Schweiz Wohnsitz genommen hat.



3.6.2.3 Die wichtigsten Zuteilungsnormen

Neben unbeweglichem Vermögen¹⁰⁸ kann auch das Betriebsvermögen von Betriebsstätten eines Unternehmens oder von Einrichtungen für die Ausübung eines freien Berufes in dem Staat besteuert werden, in dem die Betriebsstätte oder Einrichtung liegt.¹⁰⁹ Dies gilt auch für Beteiligungen an einer Personengesellschaft.¹¹⁰

In Art. 8 DBA-CH/D ist die Zuteilung des übrigen Vermögens geregelt. Nach Abs. 1 gilt hier grundsätzlich dem Musterabkommen entsprechend das Wohnsitzprinzip. Auch wesentliche Beteiligungen können daher nur am Wohnsitz des Erblassers und nicht am Sitz der Gesellschaft besteuert werden.

In Art. 8 Abs. 2 findet allerdings eine Besonderheit des deutschen Rechts Berücksichtigung: Danach sind die in Deutschland wohnhaften Erwerber für alle Erbanfälle und Vermächtnisse, ohne Rücksicht auf den letzten Wohnsitz des Erblassers, voll steuerpflichtig. Deutschland war nicht bereit, auf diese Besteuerung der Erben und Vermächtnisnehmer generell zu verzichten. Dagegen konnte die Schweiz eine Ausnahme für den Fall durchsetzen, dass im Zeitpunkt des Todes der Erblasser selbst und der Erwerber Schweizer Bürger waren.¹¹¹ Auch diese Bestimmung wirkt sich auf die Besteuerung in der Schweiz nicht aus. Sie erlaubt lediglich Deutschland, die Steuerlast der dort wohnhaften Erben und Vermächtnisnehmer auf das deutsche Niveau anzuheben. Deutschland rechnet zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die schweizerische an die deutsche Steuer an.

3.6.2.4 Steuerauscheidung

Schulden, die mit einem bestimmten Vermögensgegenstand in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sind vom Wert dieses Vermögens abzuziehen.¹¹² Dieser Zusammenhang wird in der Regel angenommen, wenn eine Schuld einen bestimmten Gegenstand belastet oder darauf sichergestellt ist. Werden jedoch Geschäftsschulden durch privates Vermögen sichergestellt, so sind sie vom Betriebsvermögen und nicht vom Privatvermögen abzuziehen.

Alle anderen Schulden sind von dem Vermögen abzuziehen, welches nur im Wohnsitzstaat besteuert werden kann.¹¹³ Ein allfälliger Schuldenüberschuss ist zunächst von anderem Vermögen abzuziehen, das der gleiche Staat besteuern kann.¹¹⁴ Ein verbleibender Schuldenrest im einen Staat ist vom anderen Staat zu berücksichtigen.

Die Einräumung eines konkurrierenden Besteuerungsrechts an Deutschland in Art. 4 Abs. 3 und 4 DBA-CH/D sowie in Art. 8 Abs. 2 DBA-CH/D machte zusätzliche Bestimmungen notwendig, die einen in beiden Staaten übereinstimmenden Schuldenabzug gewährleisten. Sofern der Erblasser oder Erwerber Inländer im Sinne des deutschen Erbschaftssteuerrechts war, hat auch Deutschland diejenigen Schulden zu berücksichtigen, die nicht mit einem bestimmten Vermögensgegenstand in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (und daher nach Art. 9 Abs. 2 DBA-CH/D von dem in der Schweiz steuerbaren Vermögen abziehbar sind).

¹⁰⁸ Art. 5 DBA-CH/D.

¹⁰⁹ Art. 6 DBA-CH/D.

¹¹⁰ Art. 6 Abs. 9 DBA-CH/D.

¹¹¹ Art. 8 Abs. 2 DBA-CH/D.

¹¹² Art. 9 DBA-CH/D.

¹¹³ Art. 9 Abs. 2 erster Satz DBA-CH/D.

¹¹⁴ Art. 9 Abs. 4 DBA-CH/D.

War der Erblasser nicht Inländer und in Deutschland nur beschränkt, d.h. für deutsche Vermögenswerte erbschaftssteuerpflichtig und erfasst Deutschland aufgrund von Art. 4 Abs. 4 DBA-CH/D Vermögen, das grundsätzlich nach Art. 8 Abs. 1 DBA-CH/D nur in der Schweiz besteuert werden kann, so hat Deutschland ebenfalls einen Teil der nach Art. 9 Abs. 2 DBA-CH/D von der Schweiz abzuziehenden Schulden zu berücksichtigen. Dieser Teilbetrag bestimmt sich nach dem Verhältnis des nach Art. 4 Abs. 4 DBA-CH/D besteuerten deutschen Vermögens¹¹⁵ zum gesamten, aber um die un-

successio 2012 S. 184, 199

ter Art. 8 Abs. 1 fallenden Schulden gekürzten Rohvermögen.

Gleich wie die Schulden werden auch Vermächtnisse zum Abzug gebracht.¹¹⁶

3.6.2.5 Vermeidung der Doppelbesteuerung

Die Schweiz vermeidet die Doppelbesteuerung durch Steuerbefreiung für deutsche Liegenschaften, Betriebsstätten und feste Einrichtungen. Die steuerbefreiten Vermögenswerte können jedoch für die Festsetzung des Steuersatzes herangezogen werden.

In Deutschland gilt die Anrechnungsmethode.¹¹⁷ Einzig der schweizerische Liegenschaftsbesitz eines in Deutschland verstorbenen Schweizer Bürgers ist von der deutschen Steuer befreit.¹¹⁸ Diese Steuerbefreiung gilt selbst dann, wenn das unbewegliche Vermögen in der Schweiz keiner Steuer unterliegt.

3.6.2.6 Informationsaustausch

Die deutsche Delegation verlangte bei den Revisionsverhandlungen in den Siebzigerjahren die Aufnahme eines Artikels über einen umfassenden Informationsaustausch in das Erbschaftssteuerabkommen.¹¹⁹ Die Schweiz stimmte schliesslich einer gleichlautenden Klausel wie Art. 27 in der damals geltenden Fassung des DBA betreffend Einkommens- und Vermögenssteuern¹²⁰ zu. Der Austausch wird damit auf diejenigen Informationen beschränkt, die für die richtige Durchführung des Abkommens notwendig sind.¹²¹

¹¹⁵ Allenfalls nach Abzug eines Schuldenausgleichs nach Art. 9 Abs. 3 DBA-CH/D.

¹¹⁶ Art. 9 Abs. 5 DBA-CH/D.

¹¹⁷ Art. 10 Abs. 1 lit. b DBA-CH/D.

¹¹⁸ Art. 10 Abs. 1 lit. a DBA-CH/D.

¹¹⁹ Art. 13 DBA-CH/D.

¹²⁰ Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen; SR 0.672.913.62.

¹²¹ Botschaft vom 20. Oktober 1971; BBl 1971 II 1423. Künftig wird zur Konkretisierung dieser Klausel das Steueramtshilfegesetz (StAG) zu beachten sein, welches im Herbst noch einmal vom Nationalrat beraten wird und damit frühestens per 1.1.2013 in Kraft treten kann (vgl. dazu die Botschaft des Bundesrates vom 6. Juli 2011 zum Erlass eines Steueramtshilfegesetzes; BBl 2011 6193).

3.7 Steuerausscheidung

Ohne DBA gelangen in den Kantonen die Regeln des interkantonalen Steuerrechts für die Ausscheidung des Vermögens zur Anwendung.¹²² D.h. Schulden werden grundsätzlich proportional nach Lage der Aktiven (Privat- und Geschäftsktiven) verlegt.

Eine Ausnahme gilt für Anteile an Personengesellschaften,¹²³ welche im interkantonalen Steuerrecht ein Spezialsteuerdomizil des Geschäftsortes begründen.¹²⁴ In diesen Fällen werden die Geschäftsschulden objektmässig zugewiesen und die Privatschulden werden ausschliesslich auf die übrigen Aktiven verlegt.¹²⁵

Soweit die DBA keine besonderen Steuerausscheidungsregeln enthalten, finden auch in diesen Fällen die interkantonalen Steuerausscheidungsgrundsätze Anwendung. Dies gilt für F, GB, NL und USA.

In den DBA mit DK, SF, N und A wird grundsätzlich die quotenmässige Schuldenverlegung vorgeschrieben. Dies bedeutet, dass abweichend von der interkantonalen Praxis sämtliche privaten und geschäftlichen Schulden nach Lage sämtlicher Aktiven zu verlegen sind, auch wenn eine Beteiligung an einer Personengesellschaft zum Nachlassvermögen gehört.

Als einziges DBA sieht jenes mit Deutschland die objektmässige Schuldenverlegung vor.¹²⁶

3.8 Drei Beispiele zur Illustration

3.8.1 Beispiel 1: Zuwendung von der Schweiz nach Deutschland

Die kinderlose Witwe Meier hat Wohnsitz in der Stadt Zürich. Sie schenkt ihrem Neffen (deutscher Staatsangehöriger) mit Wohnsitz in Stuttgart in Anrechnung an eine künftige Erbschaft einen Betrag von CHF 100 000. 4 Jahre später stirbt Frau Meier und hinterlässt ein grösseres Barvermögen, welches sie ebenfalls ihrem Neffen zukommen lässt.

Welchem Staat kommt das Besteuerungsrecht zu?

Die unentgeltliche Zuwendung von CHF 100 000 fällt unter den Geltungsbereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer im Kanton Zürich, d.h. am Wohnsitz der Schenkerin (§ 2 Abs. 1 lit. b ESchG ZH; Steuerpflicht begründende Norm). Der Erbvorbezug wird mit der Schenkungssteuer erfasst (§ 4 Abs. 2 ESchG ZH).

successio 2012 S. 184, 200

Das Zürcher Steuergesetz sieht keine subjektive oder objektive Befreiung¹²⁷ von Schenkungen an Neffen vor (vgl. §§ 11 und 12 ESchG ZH; Steuerpflicht begrenzende Normen).

¹²² In einigen Kantonen ist dies gesetzlich verankert (z.B. Art. 16 Abs. 1 StG-SG), in den anderen Kantonen entspricht dies der geübten Praxis. In Genf ist allerdings in Abweichung von den interkantonalen Ausscheidungsregeln ein Schuldenabzug ganz ausgeschlossen, wenn der Erblasser seinen letzten Wohnsitz im Ausland hatte (Art. 4 Abs. 6 LDS-GE). Mit Urteil vom 23.9.2009 hat das Bundesgericht dies mit Bezug auf Staaten als zulässig erklärt, mit welchen kein DBA besteht. Entscheidend war dabei die mangels DBA fehlende Informationsmöglichkeit für den Fiskus (2C_300/2009 = StR 65 [2010], 218 ff.).

¹²³ Insbesondere Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, nicht aber bei Einzelunternehmen.

¹²⁴ Vgl. dazu de Vries Reilingh, in: Kommentar Interkantonales Steuerrecht, § 10 sowie Höhn/Mäusli, § 22 Rz. 20.

¹²⁵ Vgl. oben 2.5.2.1.

¹²⁶ Vgl. dazu oben 3.6.2.4.

¹²⁷ Vgl. dazu Teil I, 2.4 und 3.2.



Weil der Begünstigte Wohnsitz in Deutschland hat, unterliegt die unentgeltliche Zuwendung auch dort der Schenkungssteuer (unbeschränkte Erbschaftssteuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Ziff. 1 lit. a ErbStG,¹²⁸ steuerbare Zuwendung nach § 7 Abs. 1 Ziff. 1 ErbStG).

Die Schenkungssteuern fallen nicht unter den Geltungsbereich des DBA betreffend Erbschaftssteuern (Art. 2 DBA-CH/D), d.h. die Doppelbesteuerung wird nicht beseitigt.

Analog werden auch beim Tod der Witwe sowohl der Kanton Zürich (letzter Wohnsitz der Erblasserin), als auch Deutschland (Wohnsitz des Erben) ihre Besteuerungsansprüche geltend machen. Weil aber die Erbschaftssteuern unter den Geltungsbereich des DBA-CH/D fallen, wird zwar Deutschland den Erbanfall auch besteuern dürfen (Art. 8 Abs. 2 DBA-CH/D), nun aber die in der Schweiz bezahlte Steuer an die deutsche Steuer anrechnen müssen (Art. 10 Abs. 1 lit. b DBA-CH/D).

3.8.2 Beispiel 2: Dreiecksverhältnis Schweiz - Deutschland - Frankreich

Der kinderlose Witwer Huber hat Wohnsitz in der Stadt Zürich. Er stirbt und hinterlässt seinem Bruder mit Wohnsitz in München (beide sind Schweizer Staatsangehörige) als einziges Nachlass-Aktivum eine Eigentumswohnung in Paris.

Welchem Staat kommt das Besteuerungsrecht für diesen Erbanfall zu?

Der letzte Wohnsitz des Erblassers befindet sich in der Schweiz, d.h. es liegt eine grundsätzlich im Kanton Zürich steuerpflichtige Erbschaft vor (§ 2 Abs. 1 lit. a sowie § 3 ESchG ZH). Obwohl sich im Zürcher Steuergesetz keine entsprechende objektive oder subjektive Ausnahme für ausländisches Grundeigentum findet, erstreckt sich die Steuerpflicht nach gefestigter Praxis der Kantone nicht auf das ausländische Grundeigentum.¹²⁹

Als Steuer-Inländer nach § 2 Abs. 1 Ziff. 1 lit. a ErbStG schuldet der Bruder ausserdem grundsätzlich auf dem Erbanfall die deutsche Erbschaftssteuer (§ 3 ErbStG).

Weil der Erblasser seinen letzten Wohnsitz in der Schweiz hatte, ist das Abkommen zwischen der Schweiz und Deutschland anwendbar (Art. 1 DBA-CH/D). Ungeachtet eines Abkommens zwischen Deutschland und Frankreich steht nach diesem Abkommen das Besteuerungsrecht ausschliesslich der Schweiz zu, weil - im Gegensatz zum vorstehenden Beispiel - sowohl der Erblasser als auch der Erwerber Schweizer Staatsangehörige sind und es sich nicht um eine deutsche Immobilie handelt (Art. 8 Abs. 1 und Abs. 2 letzter Satz DBA-CH/D). Im Gegensatz zu der sonst üblichen konkurrierenden Besteuerung mit Anrechnung der Schweizer Steuer zur Vermeidung einer Doppelbelastung (Art. 10 Abs. 1 lit. b DBA-CH/D), ist Deutschland somit in dieser Konstellation zur Freistellung des Steuersubstrats verpflichtet. Ohne Bedeutung ist dabei, dass die Schweiz unilateral auf die Besteuerung verzichtet.

Das Abkommen zwischen der Schweiz und Frankreich¹³⁰ weist das Besteuerungsrecht exklusiv Frankreich zu (Art. 2 § 1 Abs. 1 DBA-CH/F). Somit ist Frankreich zur Besteuerung berechtigt, obwohl sich der letzte Wohnsitz des Erblassers in der Schweiz befand.

¹²⁸ Erbschaftssteuer- und Schenkungssteuergesetz, zu finden unter <http://www.gesetze-im-internet.de/index.html> (zuletzt besucht am 24.7.2012).

¹²⁹ Vgl. oben 3.5.

¹³⁰ Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Erbschaftssteuern; SR 0.672.934.92.

Auch zwischen Frankreich und Deutschland besteht ein Doppelbesteuerungsabkommen.¹³¹ Dieses ist jedoch nicht anwendbar, weil der Erblasser seinen letzten Wohnsitz weder in Deutschland noch in Frankreich hatte (Art. 1 lit. a i.V.m. Art. 4 Abs. 1 DBA-D/F).

Obwohl demnach eine deutsche Besteuerung im Verhältnis zwischen Deutschland und Frankreich grundsätzlich zulässig wäre,¹³² kann sich der Bruder gestützt auf das DBA zwischen der Schweiz und Deutschland gegen eine deutsche Besteuerung zur Wehr setzen. Die Eigentumswohnung darf somit einzig in Frankreich mit der Erbschaftssteuer erfasst werden.¹³³

successio 2012 S. 184, 201

3.8.3 Beispiel 3: Letzter Wohnsitz Schweiz nach Wegzug aus Deutschland

Der Witwer Müller (Schweizer Staatsangehöriger) stirbt und hinterlässt seiner einzigen Tochter Wertschriften im Wert von ca. CHF 300 000. Er hat von Deutschland kommend, wo er die letzten 30 Jahre gelebt hat, vor vier Jahren bei seiner seit 10 Jahren in der Schweiz lebenden Tochter in der Stadt Zürich Wohnsitz genommen, um hier seinen Ruhestand zu geniessen.

Welchem Staat kommt das Besteuerungsrecht für diesen Erbanfall zu?

Der Erbanfall fällt unter den Geltungsbereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer im Kanton Zürich, d.h. am letzten Wohnsitz des Erblassers (§ 2 Abs. 1 lit. a ESchG ZH; Steuerpflicht begründende Norm). Der Vermögenübergang wird mit der Erbschaftssteuer erfasst (§ 3 Abs. 1 ESchG ZH).

Das Zürcher Steuergesetz kennt jedoch die subjektive Befreiung von unentgeltlichen Zuwendungen an Nachkommen (§ 11 ESchG ZH; Steuerpflicht begrenzende Norm).

Weder der letzte Wohnsitz des Erblassers noch der Wohnsitz der Erbin liegt in Deutschland und es wird auch kein Inlandsvermögen i.S. des deutschen Erbschaftssteuergesetzes übertragen,¹³⁴ deshalb besteht grundsätzlich in Deutschland keine Erbschaftssteuerpflicht. Weil aber der Erblasser erst vor vier Jahren seinen Wohnsitz von Deutschland in die Schweiz verlegt hat, gilt er auch ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland noch als Inländer i.S. von § 2 Abs. 1 Ziff. 1 lit. b ErbStG (sogenannte überdachende Besteuerung für die Dauer von fünf Jahren nach dem Wegzug). Somit beansprucht auch Deutschland das Besteuerungsrecht.

Obwohl in der Schweiz keine Besteuerung anfällt, muss die Erbin die deutsche Besteuerung nur hinnehmen, wenn diese auch mit den Kollisionsnormen des DBA-CH/D in Einklang steht:

Das deutsche Recht zur Besteuerung ergibt sich in diesem Fall zunächst aus Art. 4 Abs. 4 erster Abschnitt DBA-CH/D, weil der Erblasser innert der letzten 10 Jahre vor seiner Aufgabe des deutschen Wohnsitzes während mehr als 5 Jahren eine ständige

¹³¹ Abkommen vom 12. Oktober 2006 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der Nachlässe, Erbschaften und Schenkungen; zu finden unter http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Frankreich/006.html (zuletzt besucht am 24.7.2012).

¹³² In diesem Fall würde Deutschland allerdings die Doppelbesteuerung unilateral durch Anrechnung der in Frankreich bezahlten Steuer vermeiden, vgl. § 21 ErbStG.

¹³³ In Frankreich beträgt die Steuerbelastung für eine Erbschaft zwischen Geschwistern bis 45% und ist damit höher als die Maximalbelastung in Deutschland für die Steuerklasse II von 43% (vgl. KENDRIS Jahrbuch 2011/2012, S. 279 und S. 285). D.h. auch eine Anrechnung in Deutschland würde in diesem Fall die Doppelbelastung vollständig beseitigen.

¹³⁴ Vgl. § 2 Abs. 1 Ziff. 3 ErbStG, wo für die Definition des Inlandsvermögens auf § 121 des Bewertungsgesetzes verwiesen wird.



Wohnstätte in Deutschland hatte, und weil sein Tod vor Ablauf von fünf Kalenderjahren seit seinem Wegzug eingetreten ist.

In Art. 4 Abs. 4 zweiter Abschnitt lit. a und b DBA-CH/D sind jedoch Ausnahmen geregelt.¹³⁵ Deutschland darf vorliegend das Besteuerungsrecht doch nicht wahrnehmen, weil Müller im Zeitpunkt seines Wegzugs aus Deutschland Schweizer Staatsangehöriger war (lit. b).

Deutschland muss damit auf eine Besteuerung ganz verzichten und nicht bloss unter Anrechnung (der in diesem Fall nicht anfallenden) Schweizer Steuer eine Doppelbelastung vermeiden, wie das bei Anwendbarkeit von Art. 4 Abs. 4 DBA-CH/D sonst der Fall wäre (Art. 4 Abs. 4 dritter Abschnitt DBA-CH/D i.V.m. Art. 10 Abs. 1 lit. b DBA-CH/D).

4. Literaturhinweise (Auswahl)¹³⁶

Appel/Appel, International Vererben - Deutschland, Österreich, Schweiz, Norderstedt 2011

Behnisch Urs, Zur steuerlichen Behandlung des Rückkaufs und der Prämienrückgewähr von Rentenversicherungen, ASA 74 (2005) S. 97 ff.

Bieri Rene, Abgrenzung der Erbschafts- und Schenkungssteuer von der harmonisierten Einkommensteuer, dargestellt am Beispiel der Leistungen aus reinen Risikoversicherungen im Todesfall, STR 2007, S. 93 ff.

Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002 (zit. Blumenstein/Locher, S. ...)

de Vries Reilingh Daniel, Le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international de la Suisse, Genf/Zürich/Basel 2011

Eckert Jean-Blaise, Länderbericht Schweiz in: IFA (Hrsg.), Cahiers de droit fiscal international, Volume 95b, Death as taxable event and its international ramifications, Den Haag 2010, S. 747 ff.

Hindersmann/Myssen, Die Erbschafts- und Schenkungssteuern der Schweizer Kantone, Band 12 der Schriftenreihe Internationales Erbschaftsteuerrecht und Nachlassplanung, Köln 2003 (zit. Hindersmann/Myssen, Rz ...)

Höhn/Mäusli, Interkantonaies Steuerrecht, Schriftenreihe IFF Band 34, 4. Aufl., Bern 2000 (zit. Höhn/Mäusli, § ... Rz. ...)

Künzle/Klöti/Lyk/Roth/weber, Kendris Jahrbuch 2011/2012 zur Steuer- und Nachfolgeplanung, Zürich 2011 (zit. *Kendris Jahrbuch 2011/2012*)

successio 2012 S. 184, 202

Locher Kurt, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht/La double imposition intercantonale. Die Praxis der Bundessteuern: III. Teil, 5 Bände, Loseblattwerk, Basel - seit 1989 nachgeführt von Peter Locher, inkl. Nachtrag 51/2011 (zit. Locher § ...)

Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, Loseblatt-Sammlung, einschliesslich Lieferung 40, 2011, Teile C und D (zit. Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, D ...)

Ménétrey Gérard, Impôts sur les successions et sur les donations; élimination de la double imposition internationale, in: ASA 51 (1982/1983), 609

¹³⁵ Weitere Ausnahmen: Wegzug zwecks Aufnahme einer unselbständigen Tätigkeit für einen fremden Arbeitgeber sowie wegen Eheschliessung mit einer Person mit Schweizer Staatsangehörigkeit.

¹³⁶ Siehe auch die Literaturhinweise zu Teil I.



Mäusli-Allenspach/Oertli, Das schweizerische Steuerrecht - Ein Grundriss mit Beispielen, 6. Aufl., Muri bei Bern 2010, Teil VII.

Richner Felix, Das Internationale Erbschaftssteuerrecht der Schweiz, in: ASA 69 (2000/2001), 129

Rivier Jean-Marc, La succession en droit fiscal international, in: RDAF 1997, S. 673 ff.

Schömmer/Bürgi, Internationales Erbrecht - Schweiz, 2. Aufl., München 2006, S. 223 ff. (zit. Bürgi, Rz ...)

Zuppinger Ferdinand, Erbschafts- und Schenkungssteuern im internationalen Verhältnis, in: Ernst Höhn (Hrsg.), Handbuch des internationalen Steuerrechts der Schweiz, Band 38 der Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, 2. Aufl., Bern 1993 (zit. Zuppinger, S. ...)

Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach (Hrsg.), Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, Basel 2011 (zit. Autor, in: Kommentar Interkantonales Steuerrecht, § ... N ...)