



Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht im Jahr 2019

Zugleich zum Vorschlag einer Corona-Erbschaftssteuer

Andrea Opel*

Inhaltsverzeichnis

1. **Rechtsprechung des Bundesgerichts**
 - 1.1. **BGer 2C_528/2019 vom 5. Dezember 2019 = StR 2020, S. 231 ff.: Verkauf einer Liegenschaft mit Wohnrechtsvorbehalt, kombiniert mit einer Schenkung (Kanton Genf)**
 - 1.1.1. Urteil
 - 1.1.2. Würdigung
 - 1.2. **BGer 2C_703/2017 vom 15. März 2019: «Dienstjahresgeschenk» ist Einkommen (Kanton Aargau)**
 - 1.2.1. Urteil
 - 1.2.2. Würdigung – zugleich zur steuerrechtlichen Qualifikation von Trinkgeld
 2. **Aus der kantonalen Rechtsprechung**
 - 2.1. **Urteil des Kantonsgerichts des Kantons Luzern vom 11. September 2019: Nutzniessungsverzicht ist keine erbschaftssteuerpflichtige Schenkung**
 - 2.2. **Urteil des Kantonsgerichts des Kantons Luzern vom 26. Juni 2019: Erbschaftssteuerrechtliche Behandlung einer altrechtlichen Adoption**
 - 2.3. **Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 18. Januar 2019: Pflegekindverhältnis nur bei Hausgemeinschaft während der Minderjährigkeit**
 - 2.4. **Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 23. Oktober 2019: Patenkindabzug auch bei freikirchlicher Patenschaft**
 - 2.5. **Urteil der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis vom 21. März 2019: Schenkung mit Blick auf bevorstehende Hochzeit**
 - 2.6. **Würdigung der kantonalen Rechtsprechung**
 3. **Literatur**
 4. **Herausgegriffen: Corona-Sondererbschaftssteuer?**
-
1. **Rechtsprechung des Bundesgerichts**
 - 1.1. **BGer 2C_528/2019 vom 5. Dezember 2019 = StR 2020, S. 231 ff.: Verkauf einer Liegenschaft mit Wohnrechtsvorbehalt, kombiniert mit einer Schenkung (Kanton Genf)**
 - 1.1.1. **Urteil**

Zu beurteilen hatte das Bundesgericht vorliegend einen Liegenschaftsverkauf mit Wohnrechtsvorbehalt. Die betreffende Notariatsurkunde trug den Doppeltitel «Gemischte Schenkung von Frau D. an Herrn E.» und «Verkauf von Frau D. an Herrn E. und Frau F., Preis: CHF 737360». Weiter erklärten die Parteien, ein Wohnrecht zugunsten von D. zu schaffen. Im Vertrag wurde festgehalten, dass der Wert des verkauften Grundstücks CHF 1200000 beträgt und der Wert des Wohnrechts auf rund CHF 230000 veranschlagt wird. Folglich wurde angenommen, dass der Nettowert des verkauften Grundstücks CHF 970000 betrug. Abzüglich der mit CHF 232000 bewerteten Schenkung an E. ergab dies gemäss Vertrag einen Verkaufspreis von rund CHF 740000. Die zuständigen Genfer Behör-

* Prof. Dr. iur. Andrea Opel, Ordinaria für Steuerrecht an der Universität Luzern.



den legten eine Eintragungsgebühr («droits d'enregistrement») von rund CHF 145 000 fest, bestehend aus einer Steuer für den Verkauf der Liegenschaft im Wert von rund CHF 740 000 und einer Schenkungssteuer auf einem Wert von rund CHF 462 000 (Schenkung von CHF 232 000 plus Wohnrecht von CHF 230 000). Diese Veranlagung wurde letztinstanzlich bestätigt, worauf sich der zuständige Notar ans Bundesgericht wandte.

Nach Genfer Recht sind notarielle Urkunden, die Eigentum gegen Entgelt übertragen, eintragungspflichtig (Art. 3 lit. a und Art. 33 Abs. 1 und 2 LDE/GE). Dasselbe gilt für Schenkungen oder Verfügungen unter Lebenden, durch die eine natürliche oder juristische Person ohne entsprechende Gegenleistung ihr Eigentum oder ihre Rechte ganz oder teilweise an eine andere natürliche oder juristische Person überträgt, sei es als Eigentum, blosses Eigentum oder als Nutzniessung (Art. 3 lit. h und Art. 11 Abs. 1 LDE/GE). Die in einer entgeltlichen Urkunde festgestellte Wertdifferenz zwischen den Leistungen der Parteien gilt ebenfalls als Schenkung, sofern nicht das Gegenteil bewiesen wird (Art. 11 Abs. 3 LDE/GE). Die Eintragungsgebühren werden grundsätzlich auf dem Wert der verkauften oder geschenkten Waren erhoben (Art. 18 Abs. 1 und Art. 35 Abs. 1 LDE/GE), ohne Berücksichtigung allfälliger Nutzniessungen zugunsten des Verkäufers oder Schenkers (vgl. Art. 18 Abs. 5 und Art. 35 Abs. 3 LDE/GE). Der Abgabensatz bei einer Schenkung ist in der Regel höher als bei einer Veräusserung (vgl. Art. 19 ff. i.V.m. Art. 35 Abs. 1 LDE/GE).

Nach dem Urteil der Vorinstanz ist in casu aus dem Doppeltitel der fraglichen Urkunde («gemischte Schenkung» und «Verkauf») zu folgern, dass das vorbehaltene Wohnrecht einen ausschliesslichen Bestandteil des «Schenkungssteils» der Urkunde bildete. Das Bundesgericht kam demgegenüber zum Schluss, dass die Auslegung der Vorinstanz, die sich einzig auf die Überschrift der Notariatsurkunde stützt, willkürlich ist. Die Lausanner Richter begründeten dies mit drei Argumenten: Erstens spricht gegen diese Annahme, dass die begünstigten Parteien bei der Schenkung und beim Wohnrecht nicht identisch sind. Das der Verkäuferin vorbehaltene Wohnrecht wurde von jeder Partei der Immobilientransaktion akzeptiert, so auch von Frau F., die nicht Begünstigte der Schenkung war. Beim Wohnrecht geht es in erster Linie um den «Verkaufsaspekt» des Eigentums, nicht um die gleichzeitig gewährte Schenkung. Sodann profitierten vom Mehrwert der Immobilie nach Beendigung des Wohnrechts beide Miteigentümer der Liegenschaft (E. und F.), die als Käufer aufgetreten sind,

und nicht nur der Beschenkte (E.). Zweitens geht aus der Urkunde hervor, dass der Wert des Wohnrechts (durch Kapitalisierung des Gebäudewerts) von den Parteien festgelegt wurde und unabhängig davon der Wert der Schenkung. Der Verkaufspreis stimmt seinerseits mit dem Restbetrag überein. Ein solches Vorgehen entspricht dem – von der Rechtsprechung immer wieder hervorgehobenen – logischen Postulat, wonach bei gleichzeitiger Übertragung des Eigentums an einer Immobilie und der Begründung einer Dienstbarkeit – also bei einer Eigentumsübertragung mit Nutzungsvorbehalt – die Immobilie grundsätzlich uno actu bereits mit dem vereinbarten Nutzungsrecht belastet und zu einem niedrigeren Wert übertragen wird. Die Begründung des Wohnrechts bewirkte daher eine Minderung des Verkehrswertes des übertragenen Gebäudes von CHF 1 200 000 auf CHF 970 000; auf den Wert der Schenkung hatte sie keinen Einfluss. Drittens hat die Vorinstanz festgestellt, dass die Schenkungsbereitschaft der Verkäuferin lediglich einen nicht individualisierten Teil des Grundstücks im Wert von CHF 232 000 betrifft und sie die Schenkung auch nicht von der Erfüllung irgendwelcher Bedingungen oder Belastungen (wie ein Wohnrecht) abhängig machen wollte. Gemäss Vertrag besteht keine besondere Verbindung zwischen der Schenkung und dem vorbehaltenen Wohnrecht, ausser der einfachen Tatsache, dass beide gleichzeitig und nebenbei zum Verkauf der Immobilie vereinbart wurden.

1.1.2. Würdigung

Das Bundesgericht bestätigt mit dem vorliegenden Urteil seine ständige Praxis, wonach bei gleichzeitiger Übertragung des Eigentums an einer Immobilie und der Schaffung einer Dienstbarkeit (Eigentumsübertragung mit Nutzungsvorbehalt) die Immobilie nicht lastenfremd übergeht. Das Eigentum wird vielmehr unter Abzug des beschränkten dinglichen Rechts zu einem niedrigeren Wert übertragen («deductio servitutis»)¹. Folglich ist bei einer voll entgeltlichen Veräusserung einer Liegenschaft mit Nutzungsvorbehalt von einem reinen Verkauf und nicht einer gemischten Schenkung auszugehen². Bemerkenswert ist, dass das Höchstgericht in seiner

1 Vgl. auch AURÉLIEN BARAKAT/SARAH BUSCA BONVIN/SYLVAIN MARCHAND, La vente immobilière en viager: aspects de droit civil et principales conséquences fiscales, Not@lex 2020, S. 21 ff., S. 28. Siehe etwa auch BGER 2C_256/2010 vom 6. September 2010, E. 2.2.2 m.w.H. = StE B 25.3 Nr. 37.

2 Vgl. etwa BGER 2C_256/2010 vom 6. September 2010, E. 2.2.2 m.w.H. = StE B 25.3 Nr. 37.

zivil- resp. erbrechtlichen Rechtsprechung – ungeachtet aller in der Lehre geübten Kritik³ – demgegenüber immer noch davon auszugehen scheint, dass die Bestellung einer Dienstbarkeit als Gegenleistung für die Eigentumsübertragung zu betrachten sei und eine den Verkehrswert der übernommenen Liegenschaft mindernde Belastung bedeute⁴.

1.2. BGer 2C_703/2017 vom 15. März 2019: «Dienstjahresgeschenk» ist Einkommen (Kanton Aargau)

1.2.1. Urteil

Zu befassen hatte sich das Bundesgericht in casu mit der steuerrechtlichen Einordnung eines «Dienstaltersgeschenks». Das Ehepaar A.A. und B.A. war seit geraumer Zeit Arbeitnehmer der E.AG, deren Verwaltungsrat mit Einzelunterschrift bis Anfang Dezember 2010 ihr Hausnachbar C. war. Dieser war bis Ende November 2010 zugleich Verwaltungsratspräsident und einziger Aktionär der (inzwischen gelöschten) D.AG, welche die E.AG (Arbeitgeberin) zu 100% hielt. Ende 2010 veräusserte C. sämtliche Aktien an der D.AG. Ab 2010 liess C. auf freiwilliger Basis ausgewählten Arbeitnehmern der E.AG substantielle Geldbeträge zukommen, die er seinem Privatvermögen entnahm. Er bezeichnete diese als «Dienstjahresgeschenk». Die Beträge setzten sich aus einer Pauschale (abhängig vom Beschäftigungsgrad) und einem variablen Betrag zusammen, der anhand der bis dahin geleisteten Dienstjahre bemessen wurde. Das Ehepaar erhielt Anfang 2012 solche Zuwendungen und damit zu einem Zeitpunkt, in dem C. nicht mehr Anteilsinhaber war. Auch war der Ehemann altershalber bereits aus dem Unternehmen ausgeschieden. In der Steuererklärung 2012 deklarierten die Eheleute diese Zuflüsse als Schenkungen, wohingegen die Steuerbehörden diese in Einkommen umqualifizierten. Sämtliche kantonalen Rechtsmittel blieben erfolglos, weshalb sich das Ehepaar schliesslich an das Bundesgericht wandte.

Streitig und zu prüfen war, ob es sich bei den Zuwendungen um steuerbares Einkommen (Art. 7 Abs. 1 StHG) oder um einkommenssteuerfreie Schenkungen handelte (Art. 7 Abs. 4 lit. c StHG). Das Bundesgericht hielt vorab fest, dass der direktsteuerliche Begriff des Einkommens harmonisiert und im kantonalen Steuerrecht gleich auszulegen ist wie im Recht der direkten Bundessteuer. Nach der

Generalklausel unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte, die nicht steuerbefreit sind. Die Generalklausel umfasst grundsätzlich auch die hier streitigen Zuwendungen, unabhängig davon, ob es sich um Arbeitseinkommen handelt. Folglich stellte sich laut Bundesgericht die Frage, ob der Ausnahmetatbestand der Schenkung zum Tragen kommt. Vorliegend war unbestritten, dass C. zu keinem Zeitpunkt Arbeitgeber von A.A. und B.A. gewesen ist. Dennoch bestand ein enger Konnex zwischen den Leistungen und dem Arbeitsverhältnis mit der E.AG, selbst wenn altershalber bereits ausgeschiedene Personen bedacht wurden; es handelte sich vor allem um eine vergangenheitsbezogene Belohnung. Es ist nach Ansicht des Höchstgerichts aber nicht so, dass bei einem genügend engen Konnex zum Arbeitsverhältnis stets von Einkommen auszugehen ist. Erforderlich ist ein wirtschaftlicher Zusammenhang derart, dass die Leistung die Folge der Tätigkeit ist und der Steuerpflichtige die Leistung im Hinblick auf seine Tätigkeit erhält. Vorliegend war C. kein «beliebiger Dritter», sondern wirtschaftlich der ehemalige Arbeitgeber des Ehepaars. Auch unter solchen Umständen ist eine Schenkung nicht völlig ausgeschlossen, aber doch eher ausnahmsweise anzunehmen, wenn der Entgeltscharakter völlig in den Hintergrund tritt. Eine Schenkung im steuerrechtlichen Sinne liegt im harmonisierten Bereich vor, wenn eine unentgeltliche Zuwendung unter Lebenden mit Schenkungsabsicht (*animus donandi*) vorgenommen wird. Dem zivilrechtlichen und dem steuerrechtlichen Schenkungsbegriff sind die Merkmale der Vermögenszuwendung, der Unentgeltlichkeit und des Zuwendungswillens gemeinsam. An Letzterem fehlt es, wenn die Leistung nicht freiwillig, sondern in Erfüllung einer Rechtspflicht erfolgt. Laut Bundesgericht traf C. vorliegend keine Rechtspflicht. Dies bedeutete aber noch nicht, dass eine Schenkung vorlag, denn das Gesetz bezeichnet als Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit ausdrücklich auch Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, auf die kein arbeitsvertraglicher Anspruch besteht (Art. 17 Abs. 1 DBG resp. vorliegend § 26 Abs. 1 StG/AG). Das Dienstaltersgeschenk entschädigt gemäss Höchstgericht nicht für Arbeitsleistung, wohl aber für Treue, und ist daher keine Schenkung. Die Lausanner Richter schlossen sich damit der Sichtweise der Vorinstanz an, wonach die Zuwendungen als Belohnungen für die langjährige treue Mitarbeit erschienen, wovon C. beim Verkauf des Unternehmens letztlich profitiert hat. Eine Schenkung lag damit nicht vor.

3 Vgl. ausführlich PAUL EITEL, Ein «Abtretungsvertrag auf Anrechnung künftiger Erbschaft» ohne erbrechtliche Tragweite, *successio* 2020, S. 43 ff., insb. S. 49 ff. m.w.H.

4 So unlängst BGE 145 III 1, E. 4.2.



1.2.2. Würdigung – zugleich zur steuerrechtlichen Qualifikation von Trinkgeld

Die Zuwendungen als Einkommen einzustufen, dürfte im vorliegenden Fall im Sinne einer Gesamtwürdigung der Umstände zutreffend sein. Bemerkenswert ist das obiter dictum des Bundesgerichts zur steuerrechtlichen Qualifikation von Trinkgeld⁵. Dieses dürfte von einer gewissen (coronabedingten) Aktualität sein. Die Lausanner Richter legen dar, dass Trinkgeld früher, d.h. nach der ursprünglich im Gastgewerbe geltenden Regelung keine freiwillige Leistung des Gastes darstellte und somit als (umsatzabhängiger) Lohnbestandteil galt (unter Verweisung auf das Urteil BGer 2C_251/2012 vom 17. August 2012, E. 3.1.2). Seitdem indes «Service inbegriffen» gelte, bilde das Trinkgeld eine freiwillige Leistung des Gastes und habe somit «*eher Schenkungscharakter*». Sein Einbezug ins Lohnsystem sei arbeitsrechtlich unzulässig. Nach Art. 5 Abs. 2 AHVG würden Trinkgelder nur als massgeblicher Lohn gelten, wenn sie einen wesentlichen Bestandteil des Arbeitsentgelts darstellten. Für die direkte Bundessteuer übernehme die Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. der Rentenbescheinigung (Formular 11) in Ziff. 32 diese Regelung ausdrücklich. Danach seien Trinkgelder nur zu deklarieren, wenn sie «einen wesentlichen Teil des Lohnes ausmachen». Das Höchstgericht spricht sich damit letztlich für eine teleologische Reduktion des Wortlauts von Art. 17 Abs. 1 DBG aus, wo Trinkgelder explizit zum Lohn gezählt werden.

Aktuell und coronarelevant ist diese Thematik daher, weil es in letzter Zeit vermehrt zu mitunter auch substanziellen Zuwendungen an die krisengebeutelten Gastronomie- und andere Betriebe und/oder deren Angestellte gekommen ist. Während bei Zuwendungen an die Betriebe selbst wohl regelmässig von Schenkungen auszugehen ist⁶, dürfte dies nunmehr auch bei Zuwendungen mit «Trinkgeldcharakter» an die Mitarbeitenden gelten. Mangels Verwandtschaft droht die Anwendung des Höchststeuersatzes, zudem darf eine allfällige Solidarhaftung des Schenkgebers nicht aus den Augen verloren werden. Immerhin dürften solche Zuwendungen häufig unter die kantonalen Freigrenzen fallen oder sich als nach Massgabe des kantonalen Rechts steuerbefreite Gelegenheitsgeschenke einstufen lassen. Hieran zeigt sich bereits, dass das dem Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht zugrundeliegende Familienprinzip nicht überzeugt (vgl. dazu hinten Ziff. 2.6 und Ziff. 4).

5 Vgl. BGer 2C_703/2017 vom 15. März 2019, E. 3.2.3.

6 Die immerhin gewinnsteuerneutral sind (Art. 60 lit. c DBG/Art. 24 Abs. 2 lit. c StHG).

2. Aus der kantonalen Rechtsprechung

2.1. Urteil des Kantonsgerichts des Kantons Luzern vom 11. September 2019⁷: Nutzniessungsverzicht ist keine erbschaftssteuerpflichtige Schenkung

Im Zentrum dieses Urteils steht die Frage, ob ein Nutzniessungsverzicht als Schenkung im Sinne von § 6 Abs. 1 EStG/LU gewertet werden kann. Der Kanton Luzern kennt zwar keine Schenkungssteuer, sondern nur eine Erbschaftssteuer – nach der erwähnten Bestimmung werden jedoch Schenkungen und Vorempfänge, welche in den letzten fünf Jahren vor dem Tode des Erblassers erfolgt sind, bei der Festsetzung des erbschaftssteuerpflichtigen Vermögens mitberechnet.

Der Erblasser setzte testamentarisch seine Ehefrau, seine Nichte und seinen Neffen als Erben ein. Er bestimmte, dass das Eigentum der zweiten Hälfte seines Nachlasses Nichte und Neffe zukommen soll, seiner Ehefrau aber eine lebenslange und unentgeltliche Nutzniessung zuzuteilen sei. Nach dem Tod des Erblassers wurde in einem Erbteilungsvertrag von 2012 festgehalten, dass Nichte und Neffe Aktien an einer Gesellschaft zu Alleineigentum zugewiesen erhielten, behaftet mit einer lebenslangen und unentgeltlichen Nutzniessung zugunsten der Ehefrau. Letztere verzichtete im April 2015 jedoch rückwirkend per Anfang 2015 auf die Nutzniessung. Im Jahr 2017 verstarb die Ehefrau. Das Teilungsamt der Stadt Luzern nahm im Rahmen des Veranlagungsverfahrens den Standpunkt ein, dass der Nutzniessungsverzicht den Begriff der Schenkung im Sinne von § 6 Abs. 1 EStG/LU erfülle und diesem Verzicht daher ein zu berücksichtigender Wert zukomme. Es rechnete die für die beiden Nutzniessungsverzichte ermittelten Werte dem restlichen Wert der Erbanteile hinzu. Nichte und Neffe erhoben erfolglos Einsprache und gelangten sodann an das Kantonsgericht.

Das Kantonsgericht hielt fest, dass die Erbschaftssteuer als Bereicherungssteuer zu qualifizieren ist. Voraussetzung für die Erhebung der Steuer ist, dass mit der Bereicherung ein wirtschaftlicher Vermögensvorteil übergeht, der mit dem Tod einer Person oder einem relevanten Ersatztatbestand in einem Kausalzusammenhang steht. Mit anderen Worten kann nur der Übergang derjenigen Vermögensgegenstände eine Erbschaftssteuer nach sich ziehen, die sich auch im Nachlass befänden, wenn das infrage stehende Rechtsgeschäft unter Lebenden

7 LGVE 2020 IV Nr. 2.

weggedacht würde; andernfalls entfällt der Zusammenhang zum Erbrecht und die Erbschaftssteuer liefe im Ergebnis auf eine Schenkungssteuer hinaus, die sich nicht mehr auf einzelne Ersatztatbestände beschränkte. Die Luzerner Richter kamen zum Schluss, dass zwischen dem tatsächlichen Nachlass der Erblasserin verglichen mit einem hypothetischen Nachlass, welcher sich danach berechnet, dass kein Nutzniessungsverzicht stattgefunden habe, überhaupt kein Wertunterschied besteht. Dieser Umstand ist darauf zurückzuführen, dass die Nutzniessung auf jeden Fall untergegangen wäre, sei es nun durch Tod oder durch Verzicht. Sowohl der Untergang der Nutzniessung infolge Todes der Berechtigten als auch der Nutzniessungsverzicht sind «nachlassneutral» und erbschaftssteuerrechtlich gleich zu behandeln: Der Nutzniessungsverzicht hat unberücksichtigt zu bleiben, wie dies auch beim Untergang der Nutzniessung infolge Todes zutrifft. Das Kantonsgericht nahm in Gutheissung der Beschwerde den Nutzniessungsverzicht von der sachlichen Bemessungsgrundlage der Erbschaftssteuer aus.

Dem Urteil ist im Ergebnis beizupflichten. § 6 Abs. 1 EStG/LU lautet wie folgt: «Schenkungen und Vorempfänge, welche in den letzten fünf Jahren vor dem Tode des Erblassers stattgefunden haben, ebenso Leistungen, welche der Erblasser durch Erbverzichtvertrag (Erbauskau) einem Erben hat zukommen lassen, werden bei Festsetzung des erbschaftssteuerpflichtigen Vermögens mitberechnet.» Der Verzicht auf eine Nutzniessung führt m.E. sehr wohl zu einer Bereicherung, hier von Nichte und Neffe, die hernach über unbelastetes Eigentum verfügen. Folglich liegt eine Schenkung vor⁸. Die ratio legis von § 6 EStG/LU besteht jedoch darin, die Umgehung der Erbschaftssteuer zu unterbinden. Eine Umgehung liegt nur insoweit vor, als ein Vermögenswert verschenkt wird, der sodann Bestandteil der Erbschaft geworden wäre. Dem ist hier nicht so. Folglich gilt es, den Wortlaut von § 6 Abs. 1 EStG/LU im Sinne einer teleologischen Reduktion auf Schenkungen einzugrenzen, die das Erbschaftssteuersubstrat schmälern.

8 Ebenso MICHAEL FISCHER/SAMUEL RAMP/IRINA TRUTMANN, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Silvia Hunziker (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, Basel 2019/2020, § 10 N 17.

2.2. Urteil des Kantonsgerichts des Kantons Luzern vom 26. Juni 2019⁹: Erbschaftssteuerrechtliche Behandlung einer altrechtlichen Adoption

Vorliegend hatte das Kantonsgericht die erbschaftssteuerliche Anerkennung einer altrechtlichen Adoption zu beurteilen. Nach dem Erbschaftssteuergesetz des Kantons Luzern findet auf erbrechtliche Zuwendungen an nicht oder entfernt verwandte Personen ein Satz von 20% Anwendung, wohingegen solche an den grosselterlichen Stamm lediglich einem Steuersatz von 15% unterliegen (§ 3 Abs. 1 lit. c und b EStG/LU). In casu stellte sich die Frage, ob Kinder, deren Vater nach altem Recht adoptiert worden ist, gegenüber ihrer Tante zweiten Grades als verwandte Personen einzustufen sind.

Das Kantonsgericht kam zum Schluss, dass die im EStG/LU verwendeten zivilrechtlichen Begriffe gleich zu verstehen sind wie im ZGB. Erwähnt § 3 Abs. 1 EStG/LU den elterlichen bzw. grosselterlichen Stamm, so ist anhand von Art. 458 ff. ZGB zu bestimmen, welche Personen den jeweiligen Parentelen angehören. Die Adoption, die dem am 1. Januar 1912 in Kraft getretenen Recht untersteht, kennt lediglich ein beschränktes Erbrecht. Die Beschränktheit äussert sich darin, dass dem Adoptivkind nur gegenüber seinen Adoptiveltern ein Erbrecht zusteht. In der weiteren gesetzlichen Erbfolge hinsichtlich der Adoptivfamilie bleibt es unberücksichtigt. Die altrechtliche Adoption untersteht weiterhin dem alten Recht, wenn das Adoptionsverhältnis nicht auf gemeinsames Begehren der Adoptiveltern und des Adoptivkindes den neuen, am 1. April 1973 in Kraft getretenen Bestimmungen unterstellt worden ist, wofür eine Frist von fünf Jahren zur Verfügung stand (Art. 12b SchlT ZGB in der bis 31. Dezember 2017 geltenden Fassung). Vorliegend fehlt es an einem solchen Begehren (die Adoptiveltern verstarben beide vor 1973), weshalb die Kinder, deren Vater adoptiert worden war, zu Recht nicht dem grosselterlichen Stamm im Sinn von § 3 Abs. 1 lit. b EStG/LU zugerechnet wurden. Die Luzerner Richter halten fest, dass die in diesem Zusammenhang anwendbaren Erlasse für die vorliegende Frage keine Lücken aufweisen und zu einem Ergebnis führen, das weder gegen das Diskriminierungsverbot noch gegen das Gebot der rechtsgleichen Behandlung verstösst.

Es sei darauf hingewiesen, dass sich das Verwaltungsgericht des Kantons Luzern (das heutige Kantonsgericht) für die erbschaftssteuerliche Beachtlichkeit der altrechtlichen Adoption ausgesprochen hat in einem Fall, in dem das adoptierte Kind direkt

9 LGVE 2019 IV Nr. 10.



von seinen Eltern eine Erbschaft erwarb¹⁰. Auf dieses Urteil nimmt das Kantonsgericht im vorliegenden Fall auch Bezug. Begründet wird die unterschiedliche Beurteilung damit, dass das Adoptivkind auch nach altem Recht seine Eltern voll beerben konnte und der Gesetzgeber eine vorbehaltlose Gleichstellung mit dem ehelichen Kind als selbstverständlich erachtete.

2.3. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 18. Januar 2019¹¹: Pflegekindverhältnis nur bei Hausgemeinschaft während der Minderjährigkeit

Das Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Stadt hatte sich im vorliegenden Urteil mit der Frage auseinanderzusetzen, ob ein Pflegekindverhältnis, welches nach dem kantonalen Recht zu einer Befreiung von der Erbschaftssteuerpflicht führt (§ 120 Abs. 1 lit. a StG/BS), auch bei Fehlen einer Hausgemeinschaft während der Minderjährigkeit des Pflegekindes bejaht werden kann. In casu hatte die Erblasserin testamentarisch ihre Grosscousine als Alleinerbin eingesetzt und empfahl in einem Begleitschreiben, diese als Pflegekind zu besteuern. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt sah die Voraussetzungen für eine subjektive Steuerbefreiung jedoch als nicht erfüllt an.

Das Verwaltungsgericht hielt fest, dass der Begriff des Pflegekindes im Steuergesetz nicht umschrieben ist. Zivilrechtliche Begriffe, die in Steuergesetzen verwendet werden, haben wie alle steuergesetzlichen Begriffe die Bedeutung, die ihnen im Zusammenhang mit der betreffenden steuerrechtlichen Regelung zukommt. Die Annahme eines Pflegekindverhältnisses setzt voraus, dass die Pflegeeltern dem Pflegekind die Pflege im eigenen Haushalt erwiesen haben und das Pflegekind mit den Pflegeeltern in einer Hausgemeinschaft gelebt hat. Ein Pflegekindverhältnis im steuerrechtlichen Sinn kann nur durch eine Hausgemeinschaft während der Minderjährigkeit begründet werden. Nicht entscheidend ist, ob die Voraussetzungen einer Volljährigenadoption erfüllt sind oder nicht. Da sich Aufenthalte während der Wochenenden und der Ferien jeweils nur über eine verhältnismässig kurze Dauer erstrecken, können sie in qualitativer Hinsicht nicht mit einem Pflegeverhältnis verglichen werden. Daran ändert nichts, dass sie zusammengerechnet weit mehr als die gesetzliche Mindestdauer für die Zulässigkeit einer Adoption ausmachen. In casu fehlte eine solche Hausgemeinschaft, weil das Zu-

sammenleben während der Minderjährigkeit jeweils nur von verhältnismässig kurzer Dauer war und bloss eine Ferien- und Wochenendgemeinschaft und keine Alltagsgemeinschaft bestand.

2.4. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 23. Oktober 2019¹²: Patenkindabzug auch bei freikirchlicher Patenschaft

Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich hatte sich wieder einmal¹³ mit dem Patenkindabzug nach § 21 Abs. 1 lit. d ESchG/ZH von CHF 15 000 zu befassen. Zu prüfen war, ob der Abzug auch Anwendung findet, wenn das Patenkind in einer Freikirche und erst als Erwachsener getauft wird. In casu hatte die Erblasserin testamentarisch ihren Neffen bedacht, der geltend machte, ein Patenkind der Verstorbenen zu sein. Seine Gotte sei anlässlich seiner Einsegnung als Kleinkind in einer Freikirche (formlos) bestellt worden; als junger Erwachsener sei er schliesslich getauft worden. Um dies zu belegen, reichte der Bedachte ein entsprechendes Bestätigungsschreiben seines Bruders, ehemaliger Pfarrer einer Evangelisch-reformierten Kirche, ein. Das kantonale Steueramt verweigerte jedoch den Patenkindabzug.

Das Verwaltungsgericht hielt fest, dass das Gesetz keine Definition des Begriffs «Patenkind» enthält. Unbestritten ist nach geltendem Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, dass vom Freibetrag sämtliche Patenkinder profitieren sollen: Voraussetzung ist weder eine spezifische Taufhandlung noch eine Patenschaft, die durch eine der Landeskirchen begründet wurde. Das kantonale Steueramt stellte sich auf den Standpunkt, dass zwar keine Taufhandlung für die Annahme einer Patenschaft vorausgesetzt sei, aber dass das innere Recht einer religiösen Gemeinschaft das Verhältnis zwischen Paten und Patenkind regeln und die Übernahme einer Patenschaft verzeichnen müsse. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichts kann eine zusätzliche Normierung jedoch nicht erforderlich sein, zumal selbst das Kirchenrecht im Zusammenhang mit der Taufe keine Rechtspflichten an das Patentamt knüpft. Was sodann die Anforderungen an den Nachweis einer solchen Patenschaft angeht, grenzt es nach Ansicht des Verwaltungsgerichts an über-

¹⁰ LGVE 1977 II Nr. 23.

¹¹ BJM 2019, S. 241 ff. = BStP 2019 Nr. 6.

¹² SB. 2019.000.50.

¹³ Vgl. auch den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich SB.2015.00075 vom 22. Juli 2015, dargestellt in: ANDREA OPEL, Das Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht 2015 im Überblick – Zugleich eine kritische Auseinandersetzung mit dem Familienprinzip, successio 2016, S. 196 ff., S. 197 ff.

spitzten Formalismus, wenn das kantonale Steueramt verlangt, dass der Pate in der Religionsgemeinschaft mit dieser Funktion verzeichnet sei. So könnten lediglich getaufte Kinder den Nachweis über die Patenschaft erbringen, da Taufen gemäss Kirchenrecht eingetragen werden. Folgte man der Auffassung des kantonalen Steueramts, so würde der Patenkindabzug im Sinne des alten Rechts von 1870 wieder auf den Taufpaten reduziert, was laut Gericht jedoch der geltenden Auffassung widerspricht.

Damit hat das Verwaltungsgericht die in seinem Urteil vom 22. Juli 2015 aufgeworfene und offengelassene Frage¹⁴, ob nicht im kirchlichen Rahmen begründete Patenschaften ebenfalls zum Abzug berechtigen, soweit beantwortet, als dass die Patenschaft jedenfalls nicht im Rahmen einer kantonalrechtlich anerkannten Landeskirche begründet worden sein muss.

2.5. Urteil der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis vom 21. März 2019¹⁵: Schenkung mit Blick auf bevorstehende Hochzeit

Die Steuerrekurskommission des Kantons Wallis hatte in casu das Vorliegen einer Schenkung zu prüfen. Zu beurteilen war die «Abtretung» der Hälfte einer qua Erbvorbezug erlangten Parzelle der Verlobten an ihren Verlobten im Hinblick auf den geplanten Eheabschluss bzw. die Errichtung eines Wohnhauses. Im «Abtretungsvertrag» war zudem vorgesehen, dass sich beide an den Erstellungskosten des Wohnhauses, die über die Hypothekarschuld hinausgehen, beteiligen. Die Eheleute in spe bestritten das Vorliegen einer Schenkung.

Die Steuerrekurskommission hielt fest, dass gemäss Art. 111 StG/VS der Kanton eine Steuer auf alle Zugänge aus Schenkungen erhebt, wobei u.a. Zuwendungen unter Ehegatten in ungetrennter Ehe steuerbefreit sind (Art. 112 Abs. 1 lit. a StG/VS). Das Zivilrecht ist grundsätzlich auch für die Steuern massgebend. Als Schenkung gilt sodann jede Vermögenszuwendung unter Lebenden, womit jemand aus seinem Vermögen einen anderen ohne entsprechende Gegenleistung bereichert. Die Steuerrekurskommission stellte fest, dass die Verlobten im Zeitpunkt des Vermögenszugangs, d.h. des Grundbucheintrags, nicht verheiratet gewesen sind. Es wies darauf hin, dass der Begriff der «Abtretung» gemäss OR für die Übertragung einer Forderung auf einen Dritten verwendet wird, die Walliser Notare damit aber auch Vermögensübergänge zwi-

schen verheirateten Personen zu bezeichnen pflegen; so auch vorliegend. Eine Gegenleistung für die Übertragung des hälftigen Miteigentumsanteils ist erwiesenermassen nicht vereinbart worden; der Notar hat für die Eigentumsübertragung den Begriff «unentgeltlich» verwendet. Die Steuerrekurskommission erwog weiter, dass die drei Voraussetzungen für eine Schenkung (Zuwendungscharakter, Bereicherung und Unentgeltlichkeit) klar erfüllt seien. Der Einwand, dass kein «Schenkungs-wille» vorlag, weil sich der Verlobte als Gegenleistung zur Mitfinanzierung des Wohnhauses verpflichtet hatte, geht fehl – für die Übertragung des hälftigen Grundstücks musste keine Gegenleistung erbracht werden. Dass die Schenkungssteuer ganz hätte vermieden werden können, wenn die Übertragung erst nach der Eheschliessung erfolgt wäre, ist laut Steuerrekurskommission hinzunehmen.

2.6. Würdigung der kantonalen Rechtsprechung

Die Mehrzahl der dargestellten kantonalen Urteile befasst sich mit der Frage, ob ein erbrechtlich relevantes Naheverhältnis zwischen Erblasser(in) und begünstigter Person besteht, womit keine oder eine tiefere Besteuerung einherginge. Ursache für diese rechtlichen Dispute ist damit letztlich stets das *Familienprinzip* (Abstufung der Steuerlast nach Verwandtschaftsgrad), welches die kantonalen Erbschafts- und Schenkungssteuerrechte prägt. Zwar mag es rechtlich vertretbare und nicht mehr vertretbare Auslegungen der in den kantonalen Gesetzen verwendeten Verwandtschaftsbezeichnungen geben, worüber sich auch trefflich streiten lässt. Unbillige Ergebnisse lassen sich dennoch nicht vermeiden, wie etwa das Urteil der Walliser Steuerrekurskommission vor Augen führt: Hätten die Ehegatten in spe mit der Eigentumsübertragung bis nach der Hochzeit gewartet, wäre keine Schenkungssteuer angefallen. Das Familienprinzip erscheint nach hier vertretener Ansicht aber schon im Grundsatz fragwürdig, wie in dieser Zeitschrift schon ausführlich dargelegt wurde (vgl. hierzu auch die Ausführungen unter Ziff. 4)¹⁶. Hinzu kommt, dass das geltende Recht nicht selten traditionellen Familienbildern verhaftet ist und damit reaktionär ausfällt.

14 Siehe OPEL (Fn. 13), S. 197 ff.

15 ZWR 2020, S. 77 ff.

16 Vgl. ausführlich und kritisch zu diesem Grundsatz OPEL (Fn. 13), S. 199 ff.



3. Literatur

Folgende Literatur ist im Berichterstattungsjahr erschienen:

- MARIUS BRÜLHART, Erbschaften in der Schweiz: Entwicklung seit 1911 und Bedeutung für die Steuern, Social Change in Switzerland, Nr. 20, 10. Dezember 2019, S. 1 ff.
- PHILIPPE FRÉSARD/PASCAL JULIEN SAINT-ARMAND, La détention d'un bien immobilier en France par le biais d'une société civile immobilière dans une succession franco-suisse, successio 2019, S. 298 ff.
- ALEXANDRA HIRT/FLORENCE HEDIGER, Steuern im Todesfall, EF 10/2019, S. 732 ff.
- MICHEL MONOD/VIRGINIE MECIC/LUDOVIC FUCHS, 1. Droit des successions, Chronique de jurisprudence fiscale, Not@lex 2019, S. 119 f.
- THIERRY OBRIST/TRÉSOR-GAUTHIER M. KALONJI, Les sociétés immobilières internationales: quelques règles d'assujettissement en droit fiscal suisse et conventionnel, RDAF 2019 II S. 609 ff.
- MARTIN ZWEIFEL/MICHAEL BEUSCH/SILVIA HUNZIKER (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, Basel 2019/2020.

4. Herausgegriffen: Corona-Sondererbschaftssteuer?

Zurzeit wird rege darüber diskutiert, wie die coronabedingten Krisenlasten finanziert werden könnten. Naheliegenderweise wird auch über steuerliche Massnahmen nachgedacht¹⁷. So fordert etwa die SP in ihrem Strategiepapier vom 17. April 2020, dass für «Nutznieser» der Krise – dazu werden die «Wohlhabendsten» und die in der Krise profitierenden Unternehmen gezählt – auf Stufe Bund die Steuerlasten erhöht werden und Sondersteuern einzuführen sind¹⁸. Zum Forderungskatalog zählt auch die Einführung einer *Bundeserbschaftssteuer für Erbschaften über CHF 10 Mio.* Das weckt Erinnerungen an die vor nicht allzu langer Zeit am 14. Juni 2015 an der Urne mit 71% deutlich abgelehnte Volksinitiative «Millionen-Erbschaften besteuern für unsere AHV (Erbschaftssteuerreform)».

17 Vgl. zum Ganzen ANDREA OPEL, Corona-Sondersteuer für Profiteure?, StR 2020, S. 62 ff.

18 Vgl. SP-Strategiepapier vom 17. April 2020, 9, zu finden unter: <https://www.sp-ps.ch/de/publikationen/medienkonferenzen/mit-solidaritat-gegen-die-corona-krise-sp-prasentiert> (zuletzt besucht am 25. Mai 2020).

Sondersteuern zulasten einer ausgewählten Gruppe von Steuerpflichtigen – vorliegend die «Reichen» – sind *unter verfassungsrechtlichem Blickwinkel nicht unproblematisch*. Bei der Ausgestaltung von Steuern ist insbesondere den in Art. 127 Abs. 2 BV geregelten Grundsätzen der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie dem Leistungsfähigkeitsprinzip Rechnung zu tragen, die beiderseits den allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz konkretisieren. Dass diesen Grundsätzen auch bei den Erbschafts- und Schenkungssteuern Rechnung zu tragen ist, scheint heutzutage unbestritten¹⁹.

Sondersteuern lassen sich unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten gemeinhin dann rechtfertigen, wenn sie über den Fiskalzweck hinausreichenden Anliegen dienen, indem sie einen bestimmten, z.B. gesundheits- oder umweltpolitisch motivierten Lenkungszweck verfolgen (sog. Lenkungssteuern) oder die Steuereinnahmen einem besonderen Zweck verhaftet sind, zu dem die Pflichtigen in einer näheren Beziehung (besondere Kosten- oder Nutzen-nähe) als die Allgemeinheit stehen (sog. Kostenanlastungssteuern). Vorliegend ist an eine *besondere Nutzennähe (Profiteure!)* zu denken²⁰. Reiche generell zu den «Nutzniesern» der Krise zu zählen, geht jedoch fehl, zumal nicht am krisenbedingten «Reichtum» angeknüpft werden soll (falls sich ein solcher überhaupt eruieren lässt). Es kann auch in Zeiten der Not rechtsstaatlich nicht angehen, dass Steuern einfach dort ansetzen, «wo am meisten zu holen ist»²¹. In einem Urteil von 1973 zur Baselbieter Reichtumssteuer hat das Bundesgericht klargestellt, dass Einkommens- und Gewinnsteuern nicht in Form einer Sondersteuer nur von einzelnen, wirtschaftlich besonders potenten Steuerpflichtigen erhoben werden dürfen; solches ist mit dem Grundsatz der Allgemeinheit der Steuer und dem Rechts-

19 Zwar stellt Art. 127 Abs. 2 BV die Anwendung dieser Grundsätze unter den Vorbehalt, dass dies die «Art der Steuer» erlaubt. Zur Tragweite dieses Vorbehalts im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuern vgl. ANDREA OPEL, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Silvia Hunziker (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, Basel 2019/2020, § 4 N 8 und 9; DIES., Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht im Jahre 2014 – ein Resümee, successio 2015, S. 207 ff., S. 209.

20 Mangels Verursachung der Krisenkosten kann nicht von einer besonderen «Kostennähe» gesprochen werden.

21 Vgl. zu dieser Problematik auch ANDREA OPEL/URS BEHNISCH, Grenzen der kantonalen Souveränität im Steuerbereich – dargestellt am Beispiel der Zürcher Spitalsteuer, Jusletter vom 27. Februar 2017, N 45. Siehe weiter BGE 99 Ia 638, E. 9 S. 651 ff.

gleichheitsgebot nicht vereinbar²². Dasselbe muss für die Erbschafts- und Schenkungssteuern gelten, da sie systematisch betrachtet als Teileinkommenssteuern erscheinen. Sie beschlagen einen Teil des Einkommens, nämlich das unentgeltlich Zuflossene. Eine Sondererbschaftssteuer für Reiche, um die coronabedingten Krisenkosten zu finanzieren, erschiene rechtsstaatlich höchst heikel.

Das heisst aber nicht, dass die Erbschaftssteuer²³ zu Unrecht ein *Dauerbrenner* auf der Politagenda wäre. Im Gegenteil: Dass das Erbschaftssteuersubstrat derzeit nahezu «brachliegt», scheint unglücklich. Während das vererbte Vermögen in der Schweiz im Jahr 1999 noch CHF 36 Mia. betragen hat, dürfte es sich nach neusten Schätzungen²⁴ im Jahr 2020 auf rund CHF 95 Mia. belaufen. Obschon sich das Steuersubstrat weit mehr als verdoppelt hat, sind die Einnahmen der Kantone aus den Erbschafts- und Schenkungssteuern im Laufe der Jahre in etwa konstant bei rund CHF 1 Mia. geblieben (derzeit liegen sie bei rund 1,34 Mia.)²⁵. Ein geerbter Franken wird heutzutage mit ca. 1,4 Rappen besteuert, wohingegen es 1990 noch 4,1 Rappen waren²⁶. Als hauptsächlichlicher Grund für diesen «raise to the bottom», der sich vor allem in subjektiven Freistellungen von Nachkommen, Ehegatten etc. äussert, wird der interkantonale Steuerwettbewerb genannt²⁷. Anzumerken ist, dass die subjektiven Ausnahmen meist über Volksabstimmungen und nicht selten gegen den Willen der Regierung durchgesetzt wurden. In der ökonomischen Literatur wird darauf hingewiesen, dass es sich nicht um einen wirklichen, sondern bloss um einen «vermeintlichen Steuerwettbewerb» handeln würde²⁸. Wissenschaftliche Analysen zeigten, dass eine unterschiedliche Belastung mit kantonalen Erbschaftssteuern keine statistisch wahrnehmbaren Wanderungsbewegungen vermögenger älterer Steuerzahler verursacht habe²⁹. Die Erbschaftssteuer wird von Ökonomen als verzerrungs-

arm und damit auch als relativ effizient ausgewiesen – das Erbschaftssteuersubstrat scheint weniger elastisch zu sein als etwa das Vermögenssteuersubstrat³⁰. Aus ökonomischer Sicht handelt es sich damit um eine «gute» Steuer.

Die weitgehenden subjektiven und objektiven Freistellungen sind auch unter Rechtsgleichheits- resp. Gerechtigkeitsgesichtspunkten heikel – die Steuerlasten werden dadurch fast schon aleatorisch verteilt.³¹ Das Familienprinzip stösst sich auch an den tragenden, in Art. 127 Abs. 2 BV verankerten Grundwerten der Besteuerung. So ist im Lichte des zentralen Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht einsehbar, weshalb Nachkommen oder Ehegatten meist keine Erbschafts- und Schenkungssteuern zahlen müssen (unbesehen der Höhe des Vermögensanfalls), wohingegen entferntere Verwandte und Nichtverwandte, wozu im Übrigen auch Konkubinatspartner zählen können, einschneidende Steuerlasten von 30–50% treffen. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Bedachten erhöht sich entsprechend dem Vermögenszuwachs und unbesehen des Verwandtschaftsgrades. Dass die Steuerbefreiung durch die familiären Unterstützungs- und Beistandspflichten von nahen Verwandten gerechtfertigt sei, dürfte sich heutzutage wohl nur noch mit einem stark romantisierten Familienbild erklären lassen: Es ist primär der (auf Fiskaleinnahmen angewiesene) Staat, der das soziale Netz aufspannt.

Den dargestellten Unzulänglichkeiten könnte de lege ferenda mit einer «*Mikro-Erbschaftssteuer*» begegnet werden – um den Begriff der «Mikrosteuer», der derzeit in aller Munde ist, auch für Erbschaftssteuerzwecke fruchtbar zu machen. Gemeint ist damit eine Erbschaftssteuer³² im Sinne einer Nachlasssteuer in einem tiefen Prozentbereich (ggf. sogar kombiniert mit einer gewissen Progression), die sodann aber lückenlos (ohne subjektive und objektive Steuerbefreiungen) greift.³³ Das Steuersubstrat liesse sich so rechtsgleich und für die Betroffenen kaum spürbar – quasi in mikroskopisch kleinen Dosen – erschliessen, zumal der staatliche Zugriff auf ererbtes Vermögen gemeinhin als weniger schmerzhaft empfunden wird als auf erarbeitetes.

22 Vgl. BGE 99 Ia 638, E. 9a S. 654 (zur Baselbieter Reichtumsteuer).

23 Die nachfolgenden Ausführungen gelten gleichermaßen für die Schenkungssteuer als «vorgezogene» Erbschaftssteuer.

24 Die Zahlen entstammen dem Beitrag von MARIUS BRÜLHART, Erbschaften in der Schweiz: Entwicklung seit 1911 und Bedeutung für die Steuern, Social Change in Switzerland, Nr. 20. Dezember 2019.

25 BRÜLHART (Fn. 24), S. 7.

26 BRÜLHART (Fn. 24), S. 7.

27 ANDREA OPEL/CHRISTOPH SCHALTEGGER, Vom Tabu einer Bundeserbschaftssteuer – oder warum der status quo mit kantonaler Steuerkompetenz überzeugt, ASA 82 (2013/2014), S. 177 ff., S. 179 f.

28 BRÜLHART (Fn. 24), S. 11.

29 BRÜLHART (Fn. 24), S. 10.

30 Vgl. die Übersicht über verschiedene ökonomische Studien bei ANDREA OPEL/CHRISTOPH SCHALTEGGER (Fn. 27), S. 189 f.; siehe ebenso BRÜLHART (Fn. 24), S. 9 f.

31 Vgl. hierzu die Übersicht über die kantonale Rechtsprechung (vorne Ziff. 2).

32 Unter Hinzurechnung lebzeitiger Zuwendungen.

33 Bei Immobilien, Unternehmen und Beteiligungen liesse sich über Aufschubsmöglichkeiten nachdenken.