

Dokument	successio 2010 S. 179
Autor	Peter Mäusli-Allenspach
Titel	Erbschafts- und Schenkungssteuern in der Schweiz - ein Überblick - Teil 1: Schweizerische Erbschafts- und Schenkungssteuern
Seiten	179-192
Publikation	Successio - Zeitschrift für Erbrecht
Herausgeber	Margareta Baddeley, Peter Breitschmid, Paul Eitel, Harold Grüniger, Hans Rainer Künzle, Alexandra Rumo-Jungo, Paul-Henri Steinauer, Benno Studer, Thomas Sutter-Somm
ISSN	1662-2650
Verlag	Schulthess Juristische Medien AG

Erbschafts- und Schenkungssteuern in der Schweiz - ein Überblick

Teil 1: Schweizerische Erbschafts- und Schenkungssteuern

Peter Mäusli-Allenspach*,¹

Der Beitrag vermittelt einen Überblick über die schweizerischen Erbschafts- und Schenkungssteuern, welche im Gegensatz zu den Einkommens- und Vermögensteuern nicht harmonisiert sind. Entsprechend gilt es 26 kantonale Gesetze zu beachten. Zunächst wird auf die Rechtsgrundlagen und Schranken der kantonalen Steuerhoheit für die Erbschafts- und Schenkungssteuern sowie die Abgrenzung zu anderen Steuern eingegangen. Sodann zeigt die Darstellung von Steuerobjekt, Steuersubjekt, Bemessungsgrundlage und Steuerberechnung auf, dass zwar trotz fehlender Harmonisierung viele Gemeinsamkeiten bestehen, die Unterschiede im Detail aber bedeutsam sein können. Im Zusammenhang mit der Darstellung des Verfahrensrechts wird schliesslich im Sinne eines Exkurses auch auf die (erleichterte) Nachbesteuerung im Erbfall eingegangen.

Cette étude donne un aperçu des impôts sur les successions et sur les donations qui, contrairement aux impôts sur le revenu et sur la fortune, n'ont pas fait l'objet d'une harmonisation. En conséquence, il y a 26 lois cantonales à prendre en

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

¹ Ich danke Herrn Dr. iur. Philip Funk, Rechtsanwalt, Notar, dipl. Steuerexperte, VOSER RECHTSANWÄLTE, Baden, für die sorgfältige Durchsicht der ersten Fassung des Manuskripts sowie die wertvollen Ergänzungen und Anregungen.



considération. En premier lieu, seront abordées les bases juridiques et les limites de la souveraineté fiscale cantonale concernant les impôts sur les successions et sur les donations, ainsi que leur délimitation par rapport à d'autres impôts. Ensuite, la présentation de l'objet de l'impôt, du sujet de l'impôt, de la base de calcul et du calcul de l'impôt montrera que malgré l'absence d'harmonisation, les points communs sont nombreux, que des différences de détail peuvent toutefois être d'importance. Enfin, l'exposé de la procédure offrira également l'occasion d'une digression sur le rappel d'impôt (simplifié) en cas de succession.

The article provides an overview of Swiss estate and inheritance taxes, which are - in contrary to the income and wealth taxes - not harmonized. Therefore, 26 cantonal laws have to be applied. First of all, the legal basics and the restrictions of the cantonal tax sovereignty for estate and gift taxes and the distinction to other taxes are presented. Following on from there, there is a description of tax objects, tax subjects, bases for tax calculation and tax calculations which shows, despite the missing harmonization, many similarities but which, in more detail, may show important differences. Finally, in connection with the procedural law, there is a - in the sense of an excursion - description of the (simplified) after-taxation in an inheritance case.

successio 2010 S. 179

1. Grundlagen

1.1 Rechtsnatur der Erbschafts- und Schenkungssteuern²

Sowohl die Erbschafts- als auch die Schenkungssteuer knüpfen an den Tatbestand der unentgeltlichen Vermögensübertragung auf eine andere Person an. Sie lassen sich daher am ehesten als Rechtsverkehrssteuern einordnen. Rechtsverkehrssteuern zeichnen sich dadurch aus, dass sie Steuerfolgen an einen Verkehrsvorgang anknüpfen.

Zum Teil wird diese Art der Steuer aber auch als Bereicherungssteuer bezeichnet³, weil nach dieser Meinung nicht der Vermögensübergang als

successio 2010 S. 179, 180

solcher, sondern die Bereicherung des Beschenkten bzw. des Erben Gegenstand der Steuer ist. Nach dieser Auffassung ist daher die Erbschafts- und Schenkungssteuer in der Nähe der Einkommensteuer anzusiedeln, weil auch hier die Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit beim Empfänger besteuert wird.

Im Allgemeinen werden die Erbschafts- und Schenkungssteuern ausserdem den indirekten Steuern⁴ zugeordnet. Dies ist sicherlich zutreffend, wenn für die Unterscheidung auf das Auseinanderfallen von Steuerobjekt (hier: Vermögensübergang als Rechtsverkehrsvorgang) und Bemessungsgrundlage (hier: Wert des übertragenen Vermögens) abgestellt wird⁵. Wird aber auf das Verhältnis zwischen Steuersubjekt (hier i.d.R. der Empfänger) und Steuerträger (hier regelmässig ebenfalls der Empfänger) abgestellt, so sind die Erbschafts- und Schenkungssteuern als Folge dieser Übereinstimmung den direkten Steuern zuzuordnen.

² Vgl. dazu ausführlich Hindersmann/Myssen, Rz. 71 ff.

³ So bei Hindersmann/Myssen, Rz. 77 ff.

⁴ Zum Begriff der indirekten Steuer vgl. Mäusli-Allenspach/Oertli, Teil I 3.3

⁵ Wird allerdings die Erbschafts- und Schenkungssteuer als Bereicherungssteuer aufgefasst, so ist diese schon bei dieser Kategorisierung als direkte Steuer einzustufen, vgl. Hindersmann/Myssen, Rz. 87.



Die Unterscheidung ist vor allem deshalb von Bedeutung, weil nur die direkten Steuern unter den Harmonisierungsauftrag von Art. 129 BV fallen. In der Schweiz besteht Einigkeit darüber, dass die Erbschafts- und Schenkungssteuern als indirekte Steuern nicht unter die Harmonisierungskompetenz des Bundes fallen⁶.

Unbestritten ist schliesslich, dass die Erbschafts- und Schenkungssteuern zu den aperiodischen Steuern zu zählen sind, die nicht regelmässig, sondern nur bei bestimmten einmaligen Ereignissen erhoben werden.

1.2 Verhältnis zu anderen Steuern

1.2.1 Abgrenzung zur Einkommensteuer

Am schwierigsten gestaltet sich oft die Abgrenzung zur Einkommensteuer. Schon die Tatsache, dass einige Autoren die Erbschafts- und Schenkungssteuer als Bereicherungssteuer oder gar Spezialeinkommensteuer bezeichnen⁷, weist auf die Nähe dieser beiden Steuerarten hin.

Am häufigsten treten Abgrenzungsschwierigkeiten zur Einkommensteuer bei der Schenkungssteuer auf. Dabei drehen sich die Schwierigkeiten in der Regel um die Frage, ob die fragliche Leistung unentgeltlich oder entgeltlich erfolgt. So stellt sich zum Beispiel bei einer Schenkung eines Arbeitgebers an eine verdiente Mitarbeiterin die Frage, ob die Zuwendung als Entgelt für geleistete Arbeit oder tatsächlich gegenleistungslos erfolgt⁸. Weitere Abgrenzungsfragen ergeben sich oft bei der Auslegung des Schenkungsbegriffs, weil dieser im Steuerrecht zum Teil vom Zivilrecht abweicht⁹.

Auch die Abgrenzung zwischen Einkommensteuer und Erbschaftssteuer kann aber Schwierigkeiten bereiten. Dies vor allem im Zusammenhang mit Versicherungsleistungen bei Todesfall, wo sich z.B. die Frage stellt, ob die Prämienrückgewährleistung bei einer Leibrentenversicherung von der Einkommen- oder der Erbschaftssteuer erfasst werden kann¹⁰.

Die Abgrenzung zur Einkommensteuer ist vor allem deshalb von Bedeutung, weil sowohl die unentgeltlichen Zuflüsse infolge Erbanfalls als auch jene aus Schenkung ausdrücklich von der Erfassung mit der Einkommensteuer ausgenommen sind¹¹.

1.2.2 Abgrenzung zur Grundstückgewinnsteuer

Gemäss Art. 12 Abs. 3 lit. a StHG wird die Grundstückgewinnsteuer bei Schenkungen und Erbvorbezügen aufgeschoben. Grundsätzlich besteht in allen Kantonen Einigkeit darüber, dass auch eine gemischte Schenkung bzw. ein teilentgeltlicher Erbvorbezug einen Steueraufschub nicht in jedem Fall verunmöglicht. Allerdings bestehen unterschiedliche kantonale Praktiken in Bezug auf die Frage, wo im Grundstückgewinnsteuerrecht die Grenze zu ziehen ist, d.h. wann (noch) eine gemischte Schenkung bzw. ein teilentgeltlicher Erbvorbezug vorliegt, der zum Steueraufschub berechtigt, und wann die Übertragung als entgeltlicher Verkauf zu qualifizieren ist, welcher der Grundstückgewinnsteuer unterliegt. Ein solcher Verkauf unterbricht auch die Besitzesdauer unabhängig davon, ob ein steuerbarer Gewinn erzielt wird¹².

⁶ Vgl. dazu die Botschaft des Bundesrates vom 24.3.1976, BBl 1976 I, 1384, 1479 ff.; Entsprechend sind diese Steuern auch im StHG ausgeklammert worden, vgl. Art. 2 Abs. 1 StHG.

⁷ Vgl. oben sowie Hinderstmann/Myssen, Rz. 92 ff.

⁸ Vgl. dazu den Entscheid des VGer AG vom 29. März 2007, StE 2008 AG B 22.1 Nr. 5.

⁹ Vgl. dazu unten 2.3.2.

¹⁰ Vgl. StE 2005 BE/ZH A 24.35 Nr. 4. Dazu mehr hinten 2.3.1.

¹¹ Art. 7 Abs. 4 lit. c StHG; Art. 24 lit. a DBG.

¹² Vgl. Madeleine Simonek, Steuern und Abgaben, S. 256; vgl. dazu hinten 2.3.2



In einigen Kantonen gilt die Praxis, dass ein rein entgeltliches Rechtsgeschäft vorliegt, sobald das Entgelt 75% des Verkehrswertes der Immobilie übersteigt¹³. Dann liegt keine gemischte Schenkung

successio 2010 S. 179, 181

vor, es fällt somit keine Schenkungssteuer an und es wird die Grundstückgewinnsteuer abgerechnet. Selbstredend ist dann auch kein Steueraufschub i.S.v. Art. 12 Abs. 3 lit. a StHG möglich.

1.3 Steuerhoheit und Schranken der Besteuerung

1.3.1 Kompetenzregelung

Die Kantone sind zur Erhebung von Steuern berechtigt, soweit die Bundesverfassung dieses Recht nicht einschränkt¹⁴. Umgekehrt darf der Bund nur Steuern erheben, soweit die Bundesverfassung ihn dazu ausdrücklich ermächtigt¹⁵.

Weil eine entsprechende Kompetenznorm in der Bundesverfassung fehlt, ist heute der Bund nicht berechtigt, eine Erbschafts- und/oder Schenkungssteuer zu erheben. Den Kantonen steht es hingegen frei, diese Steuerhoheit auszuüben. Dabei dürfen sie auch ihre untergeordneten Gebietskörperschaften (Gemeinden) zur Erhebung einer solchen Steuer ermächtigen¹⁶.

1.3.2 Verfassungsmässige Beschränkungen

Bei der Ausgestaltung der Steuern sind die Kantone (und Gemeinden) aber an die verfassungsmässigen Grundsätze gebunden, welche für alle Steuerarten einzuhalten sind. Es sind dies:

- *Das Legalitätsprinzip*: Der Kreis der Steuerpflichtigen (Steuersubjekt), der Gegenstand der Steuer (Steuerobjekt) und die Bemessungsgrundlage sind in den Grundzügen in einem formellen Gesetz zu regeln¹⁷. Das bedeutet, dass diese Grundlagen für eine Steuererhebung in einem Gesetz geregelt sein müssen, welches in dem für die Gesetzgebung vorgeschriebenen Verfahren erlassen wurde. Neben diesem so genannten *Vorbehalt des Gesetzes* beinhaltet das Legalitätsprinzip aber auch den so genannten *Vorrang des Gesetzes*; dieser besagt, dass sich die staatlichen Organe bei der Steuererhebung an die Rangordnung der Normen zu halten haben, d.h. insbesondere, dass beispielsweise eine Verordnung oder Verwaltungsanweisung dem Gesetz nicht widersprechen darf.

- *Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung*¹⁸: Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung bezieht sich auf das Steuersubjekt und verlangt, dass der Kreis der steuerpflichtigen Personen nach sachgemässen Kriterien bestimmt wird. Er beinhaltet somit einerseits ein Privilegierungs- und andererseits ein Diskriminierungsverbot. Diesbezüglich ist bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer insbesondere die unterschiedliche Behandlung der Steuerpflichtigen je nach Verwandtschaftsverhältnis von Interesse. Es besteht jedoch weitgehende Einigkeit darüber, dass bei diesen Steuern

¹³ So z.B. in den Kantonen ZH und SG.

¹⁴ Art. 3 BV.

¹⁵ Art. 127 ff. BV; vgl. dazu Blumenstein/Locher, S. 44 ff..

¹⁶ Sogenannte abgeleitete Steuerhoheit; vgl. dazu Blumenstein/Locher, S. 50 f..

¹⁷ Art. 127 Abs. 1 BV; vgl. dazu Blumenstein/Locher, S. 13 f.

¹⁸ Art. 127 Abs. 2 BV.



die Differenzierung nach dem Grad der verwandtschaftlichen Beziehung sachgerecht sei¹⁹.

- *Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung*²⁰: Analog dazu bezieht sich der Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung auf die objektive Seite des Steuerrechtsverhältnisses, nämlich das Steuerobjekt, die Bemessungsgrundlage und das Steuermass. Das bedeutet, dass eine Steuer gleiche Tatbestände jeweils gleichermaßen erfassen oder freistellen muss und dass die gleiche Berechnungsgrundlage grundsätzlich auch zu gleich hohen Steuern führen muss. Umgekehrt bedeutet es aber auch, dass wesentlich unterschiedliche Tatbestände auch unterschiedlich behandelt werden müssen.

- *Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit*²¹: Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verlangt, dass jeder Bürger im Verhältnis der ihm zur Verfügung stehenden Mittel und der seine Leistungsfähigkeit beeinflussenden persönlichen Verhältnisse zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfs beitragen soll. Da es sich sowohl bei der Erbschafts- wie auch der Schenkungssteuer um eine aperiodische Steuer handelt, steht dieser Grundsatz bei diesen Steuern weniger im Vordergrund als bei der Einkommen- und Vermögensteuer. Dennoch findet sich aber auch in vielen Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzen eine Progression bei der Tarifgestaltung, welche sich nach der Höhe der empfangenen Zuwendung richtet.

- *Die Eigentumsgarantie*²²: Der Grundsatz der Eigentumsgarantie bedeutet im Steuerrecht, dass die Steuerbelastung nicht derart gross werden darf, dass für die Bezahlung das Einkommen und der Vermögensertrag nicht ausreichen und Vermögenswerte veräussert werden müssen (*Verbot der konfiskatorischen Besteuerung*). Wie weit der Fiskus bei der Abschöpfung unentgeltlich

successio 2010 S. 179, 182

zugewendeten Vermögens gehen darf, ohne die Eigentumsgarantie zu verletzen, ist umstritten²³. Das Bundesgericht ist in seiner bisherigen Rechtsprechung sehr zurückhaltend mit der Annahme einer konfiskatorischen Besteuerung, was diese Schranke aus der Sicht des Steuerpflichtigen etwas Zahnlos erscheinen lässt. Bis heute hat das Bundesgericht erst in einem Fall eine Besteuerung als konfiskatorisch beurteilt²⁴.

- *Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung*²⁵: Das verfassungsmässige Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung richtet sich an die Kantone und schränkt deren Steuerhoheit ein. Die steuerpflichtige Person mit Bezug zu mehreren Kantonen (z.B. Liegenschaften ausserhalb des Wohnsitzkantons) wird davor geschützt, dass verschiedene Kantone gleichzeitig das gleiche Steuersubstrat erfassen. Im Konfliktfall weisen die vom Bundesgericht entwickelten Zuteilungsnormen und Ausscheidungsregeln das Steuersubstrat einem Kanton zur ausschliesslichen Besteuerung zu oder bestimmen - wenn beide Kantone berechtigt sind - wie das Substrat aufzuteilen ist (Steuerausscheidung). Vgl. dazu ausführlich Teil II, Abschnitt 2.

- *Staatsvertragliche Beschränkung der Steuerhoheit*: Diese Einschränkung ergibt sich aus den bilateralen Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung (Doppelbesteuerungsabkommen; DBA), vgl. dazu ausführlich Teil II, Abschnitt 3.

¹⁹ Dies wird v.a. mit der besonderen Stellung von Ehe und Familie in der Verfassung (vgl. Art. 14 BV) begründet, vgl. Hindersmann/Myssen, Rz. 103 mit Hinweisen auf Literatur und Rechtsprechung.

²⁰ Art. 127 Abs. 2 BV.

²¹ Art. 127 Abs. 2 BV.

²² Art. 26 BV.

²³ Vgl. dazu Hindersmann/Myssen, Rz. 110 mit Hinweisen auf Literatur und Rechtsprechung.

²⁴ ASA 56, 439.

²⁵ Art. 127 Abs. 3 BV.

1.4 Ausgestaltung der Erbschafts- und Schenkungssteuern in den Kantonen²⁶

Fast alle Kantone kennen eine Erbschafts- und Schenkungssteuer. Die Kombination von Erbschaftssteuer und Schenkungssteuer bewirkt, dass die Erbschaftssteuer nicht mittels Schenkungen unterlaufen werden kann.

Einzig der Kanton Schwyz kennt zurzeit weder eine Erbschafts- noch eine Schenkungssteuer, während der Kanton Luzern lediglich eine Erbschafts-, nicht aber eine Schenkungssteuer erhebt. Schenkungen, die in den letzten fünf Jahren vor dem Tod des Erblassers stattgefunden haben, werden aber im Kanton Luzern als Erbschaften besteuert.

Im Kanton Graubünden sind neben dem Kanton auch die Gemeinden zur selbständigen Erhebung einer Erbschaftssteuer berechtigt²⁷. Etwas weniger weit gehend steht im Kanton Luzern den Gemeinden das Recht zu, einen Vermögensanfall an die Nachkommen mit einer Erbschaftssteuer zu belegen²⁸.

Die Erbschaftssteuer kann als Nachlass- oder als Erbanfallsteuer²⁹ ausgestaltet sein. In praktisch allen Kantonen ist sie als Erbanfallsteuer konzipiert. Die Nachlasssteuer gelangt nur vereinzelt zur Anwendung (in SO und GR auf kantonaler Ebene; im Kanton SO wird zusätzlich eine Erbanfallsteuer erhoben, im Kanton GR sind die Gemeinden zur Erhebung einer Erbanfallsteuer ermächtigt).

In den letzten Jahren haben die meisten Kantone den erb- oder schenkungsweisen Übergang von Vermögen auf direkte Nachkommen (alle ausser AI, LU, VD und NE) und den Ehepartner (alle Kantone) von der Besteuerung ausgenommen. Im Kanton Genf gilt die Befreiung der Nachkommen allerdings nur, sofern der Erblasser für die letzten drei definitiven Veranlagungen vor seinem Tod nicht nach dem Aufwand besteuert wurde. Eine analoge Bestimmung kennt der Kanton Jura.

2. Steuerobjekt

2.1 Allgemeines

2.1.1 Gemeinsamkeiten

Sowohl Erbschafts- als auch Schenkungssteuern setzen begriffsnotwendig eine unentgeltliche Vermögenszuwendung voraus. Steuerobjekt ist diese Vermögensübertragung.

Beide Steuern erfassen ausserdem nur das auf den Begünstigten übergehende Nettovermögen, d.h. von den übertragenen Vermögenswerten können die übernommenen Schulden und Lasten in Abzug gebracht werden.

2.1.2 Gegenstand der Erbschaftssteuer

Die Erbschaftssteuer kann als Nachlass- oder als Erbanfallsteuer ausgestaltet sein.

²⁶ Für ausführliche Darstellungen der kantonalen Regelungen sei auf folgende Werke verwiesen: Hindersmann/Myssen, Rz. 789 ff.; Kendris Jahrbuch 2009/2010, S. 129 ff.; Schömmer/Bürgi, Rz. 1076 ff.; SSK Dossier 2009.

²⁷ Erbanfallsteuer, vgl. unten 2.1.2.

²⁸ Nachlasssteuer, vgl. unten 2.1.2.

²⁹ Vgl. dazu unten 2.1.2.



Steuerobjekt ist bei der Erbanfallsteuer der unentgeltliche Vermögensübergang auf den einzelnen Erben bzw. Vermächtnisnehmer. Die Steuer richtet sich nach der Höhe der einzelnen Erbanfälle und nach dem Verwandtschaftsgrad.

Bei der Nachlasssteuer ist der unentgeltliche Übergang des Nachlasses auf die Gesamtheit der Erben Steuerobjekt. Die Steuer wird nach der Höhe des Nachlasses bemessen. Eine Abstufung nach dem Verwandtschaftsgrad ist nicht möglich.

successio 2010 S. 179, 183

	Nachlasssteuer	Erbanfallsteuer
Steuerobjekt	unentgeltlicher Übergang des Nachlasses	Unentgeltlicher Vermögensübergang auf den einzelnen Erben
Bemessungsgrundlage	Höhe des Nachlasses	Höhe des Erbanfalls des einzelnen Erben
Verwandtschaftsgrad	wird nicht berücksichtigt	wird berücksichtigt
Kantone	SO, GR	alle übrigen Kantone

2.1.3 Gegenstand der Schenkungssteuer

Der steuerrechtliche Schenkungsbegriff ist weiter als der zivilrechtliche Begriff der Schenkung³⁰. Übereinstimmung besteht insoweit, als beide Begriffe eine unentgeltliche Vermögenszuwendung zu Lebzeiten voraussetzen. Im Zivilrecht bedarf es aber für das Vorliegen einer Schenkung auch des subjektiven Tatbestandsmerkmals des Schenkungswillens. Dies gilt im steuerrechtlichen Schenkungsbegriff nicht unbeschadet.

Da die Schenkungssteuer nicht harmonisiert ist, muss für jedes kantonale Steuergesetz geprüft werden, ob der gesetzliche Schenkungsbegriff einen Schenkungswillen umfasst oder ob bereits die rein objektive Tatsache der unentgeltlichen Zuwendung als Schenkung qualifiziert.

Das Bundesgericht³¹ hat sich dafür ausgesprochen, dass auch im Schenkungssteuerrecht der Begriff der Schenkung ein subjektives Element des Schenkungswillens beinhaltet, wenn dies im Gesetz nicht ausdrücklich anders zum Ausdruck kommt. Dies trifft für die meisten kantonalen Steuergesetze zu. Hingegen gilt z.B. im Kanton Graubünden "unbekümmert einer Schenkungsabsicht jede freiwillige Zuwendung unter Lebenden" als Schenkung im Sinne des Steuergesetzes³².

Zusammenfassend lässt sich somit festhalten, dass zwar jede Schenkung im zivilrechtlichen Sinne von den kantonalen Schenkungssteuern erfasst wird. Je nach Kanton kann aber auch schon die unentgeltliche Zuwendung von Vermögen ohne Schenkungsansicht den steuerbaren Tatbestand der Schenkung erfüllen.

2.2 Örtliche Anknüpfung für die Steuerpflicht

Unentgeltliche Zuwendungen sind grundsätzlich dann in einem Kanton Steuerobjekt, wenn der Schenker seinen Wohnsitz im Kanton hat bzw. der Erblasser seinen letzten Wohnsitz im Kanton hatte³³.

Zudem knüpfen alle Kantone die Anwendbarkeit des Erbschafts- und Schenkungssteuerrechts an die Belegenheit von Immobilien. Die unentgeltliche Übertragung von im Kanton gelegenen Grundstücken oder Rechten an solchen unterliegt der Erbschafts- und Schenkungssteuer.

³⁰ Art. 239 Abs. 1 ZGB.

³¹ Zuletzt in BGE 118 Ia 497.

³² Art. 106a Abs. 1 StG-GR.

³³ Vgl. z.B. § 2 Abs. 1 lit. a und b ESchG-ZH.



Ausserdem wird in den meisten Kantonen auch die Eröffnung des Erbanges als Anknüpfung für die Steuerpflicht genannt³⁴. Das ZGB definiert Eröffnung des Erbanges explizit: "Der Erbang wird durch den Tod des Erblassers eröffnet"³⁵ und bezüglich des Ortes der Eröffnung: "Die Eröffnung des Erbanges erfolgt (...) am letzten Wohnsitz des Erblassers"³⁶. Somit ist die Anknüpfung an den Erbang im Kanton dann - und nur dann - von Bedeutung, wenn

- der Erblasser ohne bekannten bzw. ohne zuverlässig feststellbaren letzten Wohnsitz verstarb und deshalb für die Eröffnung des Erbanges auf den letzten Aufenthaltsort abzustellen ist, oder

- wenn ein Vermisster durch die zuständige Behörde im Kanton für verschollen erklärt wurde.

Demnach liegt immer dann der massgebende Ort der Eröffnung des Erbanges im Ausland und es ist damit eine kantonale Anknüpfung an diesen Tatbestand nicht zulässig, wenn der letzte ausländische Wohnsitz des Erblassers bekannt ist³⁷. Dies muss auch dann gelten, wenn ein Schweizer Bürger mit letztem Wohnsitz im Ausland seinen Nachlass mittels erbrechtlicher Verfügung im Sinne einer *professio fori* nach Art. 87 Abs. 2 IPRG ausdrücklich umfassend der schweizerischen Zuständigkeit an seinem Schweizer Heimatort unterworfen hat³⁸. Dies muss umso mehr gelten, wenn der Erblasser seinen Nachlass lediglich schweizerischem Recht, nicht aber schweizerischer Zuständigkeit, unterstellt hat³⁹ (*professio iuris*)⁴⁰.

successio 2010 S. 179, 184

Einige Kantone sehen überdies vor, dass eine Steuerpflicht auch besteht, wenn im Kanton gelegenes bewegliches Betriebstättervermögen Gegenstand der unentgeltlichen Übertragung ist⁴¹. Dies jedoch i.d.R. mit der Einschränkung, dass die Steuerpflicht nur besteht, wenn der Schenker oder der Erblasser nicht aufgrund seines Wohnsitzes bzw. letzten Wohnsitzes in einem anderen Kanton die Steuerpflicht begründet. In diesem Fall geht nämlich nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts das Besteuerungsrecht dieses letzteren Kantons vor⁴².

Eine Besonderheit gilt es im Kanton Tessin zu beachten: Die Schenkung von beweglichem Vermögen unterliegt dort trotz Wohnsitz des Schenkers im Ausland der Schenkungssteuer, wenn der Empfänger seinen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton hat⁴³.

³⁴ Vgl. z.B. § 2 Abs. 1 lit. a ESchG-ZH.

³⁵ Art. 537 Abs. 1 ZGB.

³⁶ Art. 538 Abs. 1 ZGB.

³⁷ So wendet z.B. die Praxis der Zürcher Steuerverwaltung selbst dann, wenn bei einer verstorbenen Person ohne letzten Wohnsitz in Zürich das Testament in Zürich eröffnet wird, grundsätzlich die Anknüpfung an den Erbang gemäss § 2 Abs. 1 lit. a ESchG-ZH nur dann an, wenn kein auswärtiger Wohnsitz und damit kein anderer Ort der Erbangseröffnung nachgewiesen ist.

³⁸ A.M. Richner/Frei, N 19 zu § 2 ESchG, die in diesem Fall ausnahmsweise eine Besteuerung gestützt auf die Eröffnung des Erbanges als zulässig erachten.

³⁹ Was nach Art. 87 Abs. 2 IPRG ebenfalls zulässig ist.

⁴⁰ Daran kann auch eine spätere Testamentseröffnung in der Schweiz, welche die Erben gestützt auf die *professio iuris* nach Art. 87 Abs. 2 IPRG statt im Ausland wahlweise am Schweizer Heimatort des Erblassers beantragen können, nichts ändern, denn die Eröffnung des Erbanges und damit der Vermögensübergang infolge *Universalsukzession* haben diesfalls schon Wochen oder Monate früher am ausländischen Wohnsitz des Erblassers stattgefunden (Art. 560 ZGB).

⁴¹ Vgl. z.B. § 2 Abs. 2 ESchG-ZH.

⁴² Vgl. ausführlicher dazu in Teil II.

⁴³ 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 Teil II 3.5).



2.3 Unentgeltlicher Vermögenserwerb

2.3.1 Im Erbschaftssteuerrecht

Die Erbanfallsteuer erfasst jeden Vermögenserwerb von Todes wegen. Darunter fallen alle Vermögensübergänge

- *kraft gesetzlicher Erbfolge*⁴⁴: Steuerobjekt ist die den einzelnen Erben zustehende Erbquote (Pflichtteil und darüber hinaus gehende verfügbare Quote).

- aufgrund einer *Verfügung von Todes wegen* in Form eines *Testamentes*⁴⁵ oder eines *Erbvertrages*⁴⁶;

In der Verfügung von Todes wegen kann ein Erblasser auf verschiedene Arten Personen begünstigen, nämlich durch

- *eine Erbeinsetzung*⁴⁷: Steuerobjekt ist die dem Erben zugedachte Erbquote;

- *eine Nacherbeinsetzung*⁴⁸: In den meisten Kantonen ist bei der Nacherbeinsetzung sowohl der Übergang auf den Vorerben als auch jener auf den Nacherben Steuerobjekt. Grosse Unterschiede ergeben sich aber bei der Bewertung der Vor- und Nacherbschaft⁴⁹ sowie bei der Erfassung beim Steuersubjekt⁵⁰;

- *ein Vermächtnis*⁵¹: Beim Vermächtnis steht dem Vermächtnisnehmer ein obligatorischer Anspruch gegenüber den beschwerten Erben zu, welcher auf Geld, Sachen oder Rechte lauten kann. Steuerobjekt ist dieser bewertete Anspruch, soweit er nicht durch Herabsetzungsklage oder mangels verfügbarem Nachlassvermögen reduziert wird;

- *eine Nutzniessung*⁵²: Steuerobjekt ist bei der Nutzniessung in allen Kantonen das Nutzniessungsvermögen. In den meisten Kantonen wird aber sowohl der Übergang des Nutzniessungsvermögens (beim Eigentümer) als auch der Nutzniessung (beim Nutzniessungsberechtigten) als Steuerobjekt erfasst⁵³.

Was bei Auflösung des Güterstandes im Todesfall eines Ehegatten der überlebende Ehegatte aus Güterrecht erhält, gilt nicht als Vermögensanfall von Todes wegen. Dies gilt auch, wenn der überlebende Ehegatte aufgrund eines *Ehevertrages*⁵⁴ mehr als den gesetzlichen Anteil am Vorschlag bzw. Gesamtgut erhält.

Eine Besonderheit stellen die *Schenkung auf den Todesfall*⁵⁵ sowie die *Errichtung einer Stiftung*⁵⁶ auf den Todesfall dar. Das Schenkungsversprechen stellt zwar ein Rechtsgeschäft unter Lebenden dar, dessen Wirkung tritt aber erst mit dem Erbfall ein. Sie ist deshalb Steuerobjekt der Erbschaftssteuer. Das Gleiche gilt für die Errichtung einer Stiftung auf den Todesfall.

44 Art. 457-466 ZGB

45 Art. 498 ff. ZGB.

46 Art. 512 ff. ZGB.

47 Art. 483 ZGB.

48 Art. 488 ff. ZGB. Vgl. dazu ausführlich Hindersmann/Myssen, Rz. 472 ff..

49 Vgl. dazu unten 4.1.3.

50 Vgl. dazu ausführlich Hindersmann/Myssen, Rz. 481 ff..

51 Art. 484 ff. ZGB. Vgl. dazu ausführlich Hindersmann/Myssen, Rz. 514 ff..

52 Art. 484 Abs. 2 ZGB. Vgl. dazu ausführlich Hindersmann/Myssen, Rz. 530 ff..

53 Zur Bewertung vgl. unten 4.1.2.

54 Art. 182 ff. ZGB, Art. 216 ZGB, Art. 241 ZGB.

55 Art. 245 Abs. OR.

56 Art. 493 ZGB.

Ähnliche Abgrenzungsschwierigkeiten ergeben sich bei *Lebensversicherungen*, die im Todesfall ausbezahlt werden. Dabei stellt sich die Frage, ob diese überhaupt von der kantonalen Erbschafts- und Schenkungssteuer erfasst werden dürfen. Das Bundesgericht hat die Frage offen gelassen, ob der gleiche Kanton solche Leistungen kumulativ mit der Einkommensteuer und der Erbschafts- und Schenkungssteuer erfassen darf. Die Frage ist aber

successio 2010 S. 179, 185

insofern nicht mehr von Bedeutung, als die Erbschafts- und Schenkungssteuergesetze der Kantone regelmässig eine Besteuerung ausschliessen, sofern die empfangene Leistung der Einkommensteuer unterliegt.

Somit kann für diese Frage auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts im Zusammenhang mit der Vermeidung interkantonaler Doppelbesteuerung abgestellt werden. Aus der neueren Rechtsprechung lassen sich nämlich folgende Aussagen ableiten⁵⁷:

- Leistungen, welche von der Einkommensteuer befreit sind⁵⁸, 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 Einkommensteuer unterliegen⁵⁹.

Für die Frage, ob eine Versicherungsleistung der Einkommensteuer oder der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegt, ist somit nicht auf die Begünstigung im Versicherungsvertrag abzustellen⁶⁰, sondern allein auf die Frage, ob die Leistung gemäss StHG und DBG von der Einkommensteuer erfasst wird. In diesem Fall unterliegt sie nicht der Erbschafts- oder Schenkungssteuer. Es ist daher neuerdings unerheblich, ob die Leistung zivilrechtlich in den Nachlass fällt oder als Direktanspruch unmittelbar der begünstigten Person zufällt.

Daraus hat das Bundesgericht auch abgeleitet, 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 Einkommensteuer erfasst werden kann. Der Einkommensteuer unterliegen 40% der Leistung, was jenem Teil der Leibrente entspricht, der auch beim Erblasser zu Lebzeiten der Einkommensteuer unterworfen war⁶¹. Die übrigen 60% der Prämienrückgewähr hingegen stellen jene hypothetische Kapitalquote dar, welche bei der Einkommensteuer freigestellt ist, weil sie für den Versicherungsnehmer eine Kapitalrückzahlung darstellte und ausdrücklich von der Einkommensteuer befreit ist. Dieser Teil kann somit bei den Begünstigten nicht mit der Einkommensteuer, wohl aber - gesetzliche Grundlage vorausgesetzt - mit der Erbschaftssteuer erfasst werden.

Mit der *Ausschlagung* einer Erbschaft⁶² entfällt ein Vermögensübergang auf den Erben gänzlich und ex tunc und es fehlt an einem Steuerobjekt mit Bezug auf diesen Erben.

Davon zu unterscheiden ist der teilweise oder gänzlich unentgeltliche Verzicht eines Erben zugunsten von Dritten oder Miterben: Dies ist ein Rechtsgeschäft unter Lebenden, d.h. der Erbe hat sein Erbe angetreten (Objekt der Erbschaftssteuer) und begünstigt seinerseits andere Personen (Objekt der Schenkungssteuer). Diese sogenannte Querschenkung wird in den meisten Kantonen mit der Schenkungssteuer

⁵⁷ StE 2005 BE/ZH A 24.35 Nr. 4.

⁵⁸ Art. 24 lit. a und b DBG; Art. 7 Abs. 4 lit. c und d StHG.

⁵⁹ Vgl. Art. 7 StHG.

⁶⁰ Anders noch bei Bürgi, Rz. 1001 ff..

⁶¹ Art. 7 Abs. 2 StHG; Art. 22 Abs. 3 DBG.

⁶² Art. 566 ff. ZGB.



erfasst⁶³. Das gilt jedoch nicht unbesehen für jede von der erbrechtlichen Regelung abweichende Erbteilung: Das Bundesgericht hat nämlich entschieden, dass grundsätzlich ein Vergleich zwischen den Erben erbschaftssteuerrechtlich zu berücksichtigen ist, wenn dadurch ernsthafte Zweifel an der erbrechtlichen Lage beseitigt werden und wenn sich die getroffene Vereinbarung nicht offensichtlich gegen den Fiskus richtet⁶⁴. 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 wurden⁶⁵.

Schliesslich sind der *Erbauskauf* (Erbverzicht gegen Zahlung einer Abfindung) und der *Erbvorbezug* Rechtsgeschäfte unter Lebenden und somit Steuerobjekt der Schenkungssteuer und nicht der Erbschaftssteuer.

2.3.2 Im Schenkungssteuerrecht

Steuerobjekt der Schenkungssteuer ist die Schenkung. Eine Schenkung im Sinne der Schenkungssteuergesetze liegt vor, wenn eine freiwillige und unentgeltliche Zuwendung unter Lebenden erfolgt, d.h. das Vermögen einer Person wird reduziert und dasjenige der Begünstigten erhöht sich.

Freiwilligkeit der unentgeltlichen Zuwendung liegt nur dann vor, wenn zwischen der Entreicherung des Schenkers und der Bereicherung des Beschenkten ein adäquater Kausalzusammenhang besteht und dieser für den Schenker erkennbar war.

Eine Schenkung ist zudem nur dann freiwillig und unentgeltlich, wenn die Zuwendung in keinem

successio 2010 S. 179, 186

anderen Rechtsgrund begründet ist, wie z.B. gesetzliche Unterhaltspflicht, vertragliche Verpflichtung etc.. Ausserdem muss nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts auch ein Schenkungswille ("animus donandi") gegeben sein, sofern das kantonale Steuergesetz diesen nicht ausschliesst⁶⁶.

Als Schenkung gelten insbesondere

- die *zivilrechtliche Schenkung* unter Lebenden an Erben und Nichterben;
- der schenkungsweise Erlass von Verbindlichkeiten;
- der *Erbauskauf*⁶⁷;
- der *Erbvorbezug* (Erbvorempfang) in Anrechnung an die künftige Erbschaft⁶⁸;
- die Errichtung einer Stiftung zu Lebzeiten⁶⁹;
- die Widmung von Vermögen an einen als intransparent behandelten Trust, insbesondere an einen "fixed interest trust" oder an einen "irrevocable discretionary trust"⁷⁰.

63 Eine Ausnahme gilt aber von Gesetzes wegen im Kanton Aargau: "Steuerpflichtig ist, wer den Vermögensanfall tatsächlich erhält." (§ 143 Abs. 1 StG-AG).

64 BGE 105 Ia 54, bestätigt im Zusammenhang einer interkantonalen Doppelbesteuerungsbeschwerde: n. publ. Urteil vom 29.8.2006, 2P.296/2005, E. 3.2.3.

65 BGE 105 Ia 54, S. 59 E. 3. a).

66 So im Kanton GR, Art. 106a Abs. 1 StG-GR.

67 Verzicht eines Erbberechtigten auf sein gesetzliches Erbrecht oder eine erbvertragliche Begünstigung gegen Zahlung einer Abfindung, Art. 495 ZGB.

68 Art. 626 ZGB.

69 Art. 80 ff. ZGB.

70 Vgl. Kreisschreiben SSK Nr. 30 vom 22.8.2007, Ziff. 5.2.2 und 5.2.3; Diese Qualifikation als Steuerobjekt der Schenkungssteuer ist allerdings umstritten, vgl. dazu die interessanten Ausführungen von Peter Böckli (vgl. Literaturhinweise).



Abgrenzungsfragen ergeben sich bei *bedingten Schenkungen*. Bei einer *suspensiven* (aufschiebenden) Bedingung hat die Beschenkte zunächst nur einen anwartschaftlichen Anspruch, denn die Schenkung ist erst mit Eintritt der Bedingung vollendet, d.h. erst dann ist das objektive Tatbestandsmerkmal für die Erfassung mit der Schenkungssteuer erfüllt. Bei einer *resolutiven* (auflösenden) Bedingung hingegen ist das Steuerobjekt verwirklicht und die Schenkungssteuer wird erhoben. Tritt die Bedingung später ein, wird die Besteuerung rückwirkend aufgehoben und die Steuer zurückerstattet.

Bei Rechtsgeschäften, die teilweise entgeltlich und teilweise ohne Gegenleistung abgewickelt werden, spricht man von *gemischten Schenkungen*. Steuerobjekt ist derjenige Teil, der durch die Gegenleistung nicht gedeckt ist. Dies ist oft bei der Übertragung von Immobilien auf die Nachkommen anzutreffen; indem diese neben der Liegenschaft auch die darauf lastende Hypothek übernehmen, liegt ein teilweise entgeltliches Rechtsgeschäft vor. In der Praxis wird ein Verkauf unter dem Verkehrswert in den meisten Kantonen erst dann mit der Schenkungssteuer erfasst, wenn die Abweichung vom Verkehrswert mehr als 20% oder 25% beträgt.

2.4 Objektive Steuerbefreiungen

Einige Kantone kennen neben der subjektiven Steuerbefreiung auch die objektive Steuerbefreiung im Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz. Dabei werden bestimmte Steuerobjekte von der Steuer befreit, so z.B. Gelegenheitsgeschenke bis zu einem bestimmten Betrag⁷¹.

Zum Teil sind auch Zuwendungen an bestimmte Personen von der Steuerpflicht befreit, z.B. Zuwendungen an den Ehepartner und die Nachkommen⁷².

2.5 Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs

Der Steueranspruch entsteht im Zeitpunkt des Vermögenserwerbs durch die begünstigte Person.

Bei einer Schenkung ist dies der Fall, wenn diese vollzogen ist, d.h. nicht schon mit dem Schenkungsversprechen. Die Schenkung ist vollzogen, wenn die beschenkte Person die Verfügungsgewalt über die Zuwendung erhält, i.d.R. durch Übertragung des Eigentums. Bei Liegenschaften wird auf den Grundbucheintrag abgestellt. Bei einer unentgeltlichen Forderungszession auf die schriftliche Abtretungserklärung⁷³.

Bei der Erbschaftssteuer ist grundsätzlich der Todestag massgebend für die Entstehung der Steuerforderung. In diesem Zeitpunkt geht das Vermögen mittels Universalsukzession⁷⁴ als Ganzes auf die Erben über. Dieser Zeitpunkt gilt auch für die Entstehung des Steueranspruchs bei einem Vermächtnis.

Abweichend von den vorstehenden Grundsätzen kann der Steueranspruch erst später entstehen

- bei aufschiebend bedingten Vermögensanfällen (bei Eintritt der Bedingung);
- bei Erbschaft unter Auflage (bei abgeschlossenem Vollzug der Auflage);
- bei Nacherbschaft (Beendigung der Vorerbschaft).

successio 2010 S. 179, 187

71 So z.B. bis CHF 5000 im Kanton ZH, § 12 lit. c ESchG-ZH.

72 Vgl. z.B. Art. 146 Abs. 1 StG-SG.

73 Art. 165 OR.

74 Art. 560 ZGB.



3. Steuersubjekt

3.1 Grundsatz

Steuerpflichtig ist die natürliche oder juristische Person, welche Empfängerin des unentgeltlich zugewendeten Vermögens ist. Unerheblich ist dabei, wo diese ihren Wohnsitz oder Sitz hat.

Wie im Recht der direkten Steuern werden Personengesellschaften nicht als selbständige Steuersubjekte behandelt, besteuert werden je anteilmässig die einzelnen Gesellschafter. Bei ausländischen Rechtsgebilden ist im Einzelfall zu prüfen, ob ihnen Rechtsfähigkeit zukommt und sie als Steuersubjekt in Frage kommen.

Bei Nacherbeneinsetzung werden in den meisten Kantonen sowohl der Vorerbe als auch der Nacherbe als Steuersubjekt genannt⁷⁵. Das Gleiche gilt für Eigentümer und Nutzniesser.

Auch Kinder unter elterlicher Sorge und Bevormundete können selbständige Steuersubjekte und somit selbst erbschafts- und schenkungssteuerpflichtig sein.

3.2 Subjektive Steuerbefreiungen

Neben den objektiven Steuerbefreiungstatbeständen⁷⁶ kennen alle Kantone auch subjektive Steuerbefreiungsnormen⁷⁷.

Neben kantonalen juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind i.d.R. auch juristische Personen von der Steuerpflicht ausgenommen, welche bei den direkten Steuern die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung⁷⁸ erfüllen⁷⁹. Für ausserkantonale juristische Personen gilt dies jedoch regelmässig unter dem Vorbehalt des Gegenrechts⁸⁰.

Wo nicht schon die unentgeltliche Zuwendung an den Ehepartner (bzw. die eingetragene Partnerin oder den Partner) oder die Nachkommen befreit ist (objektive Steuerbefreiung), gilt in den meisten Kantonen⁸¹ für diese Empfänger die subjektive Steuerbefreiung⁸². Nur in acht Kantonen sind auch die Eltern von der Steuer befreit⁸³. Die Geschwister hingegen geniessen nur im Kanton OW Steuerfreiheit. Lediglich in vier Kantonen sind die Lebenspartner von der Steuer befreit⁸⁴.

⁷⁵ Die Kantone VD und FR besteuern nur den Vorerben, vgl. Bürgi, Rz. 967 sowie die tabellarische Darstellung im SSK Dossier 2009, S. 7.

⁷⁶ Siehe oben 2.4.

⁷⁷ Für eine zusammenfassende Darstellung der kantonalen Regelungen vgl. SSK Dossier 2009, S. 16 ff.

⁷⁸ Vgl. Art. 56 DBG.

⁷⁹ Vgl. z.B. § 10 ESchG-ZH.

⁸⁰ Vgl. z.B. § 10 Abs. 2 ESchG-ZH.

⁸¹ Zur Erinnerung: Der Kanton SZ erhebt weder eine Erbschafts- noch eine Schenkungssteuer, der Kanton LU nur eine Erbschaftssteuer.

⁸² Nur die Kantone VD, AI, LU und NE haben Zuwendungen an die Nachkommen weder objektiv noch subjektiv von der Steuerpflicht ausgenommen. Vgl. die Zusammenstellung bei Kendris, Jahrbuch 2009/2010, S. 129 ff. sowie SSK Dossier 2009, S. 19 ff.

⁸³ AR, FR, GE, OW, TI, UR, VS, ZG. In einzelnen Kantonen gilt die Befreiung sogar generell für Vorfahren.

⁸⁴ GR (nur für die kantonale Schenkungssteuer), NW, OW und ZG. Vgl. dazu auch nachfolgend 5.1.

4. Bemessungsgrundlage

4.1 Bewertung

4.1.1 Grundsatz

Das zugewendete Vermögen ist für die Steuerberechnung zum Verkehrswert einzusetzen.

Bei börsenkotierten Wertpapieren ist der aktuelle Kurs der Verkehrswert. Der Verkehrswert nicht kotierter Wertpapiere wird in der Praxis nach der Wegleitung der SSK zur Bewertung von Wertpapieren ermittelt⁸⁵.

Beim Grundbesitz stellen die Kantone i.d.R. auf die Regeln für die Grundstückbewertung bei der Vermögensteuer ab⁸⁶.

Bei der Bewertung beweglichen Geschäftsvermögens wird zum Teil anstelle des Verkehrswertes auf den Buchwert abgestellt.

4.1.2 Bewertung bei Nutzniessungsverhältnissen

Die Ausgestaltung der steuerlichen Erfassung ist in den Kantonen sehr unterschiedlich. Zunehmend setzt sich aber durch, dass bei Nutzniessungsverhältnissen sowohl der Eigentümer als auch der Nutzniesser besteuert werden. Die auf dem Vermögen lastende Nutzniessung wird bei der Bewertung berücksichtigt.

Bei der Nutzniessung wird der Kapitalwert der Nutzniessung beim Nutzniesser als unentgeltlicher Vermögenszufluss erfasst und beim Eigentümer entsprechend als Wertminderung berücksichtigt. Der Kapitalwert ergibt sich durch Kapitalisierung des geschätzten Ertrages der Nutzniessung in Abhängigkeit der statistischen Lebenserwartung des Nutzniessers⁸⁷.

Zum Teil schränken die Kantone aber die Berücksichtigung der Nutzniessungsbelastung bei der Bewertung des Nutzniessungsvermögens ein: So wird

successio 2010 S. 179, 188

im Kanton SG der Kapitalwert nur zur Hälfte wertmindernd berücksichtigt, wenn der Nutzniesser steuerbefreit ist⁸⁸. Andere Kantone lassen in diesem Fall sogar keinen Abzug zu⁸⁹.

Im Kanton Zürich gilt die besondere Regelung, dass der Kapitalwert der Nutzniessung drei Viertel des Verkehrswertes des unbelasteten Nutzniessungsvermögens nicht überschreiten darf⁹⁰. Somit ist beim Eigentümer immer mindestens ein Viertel des Nutzniessungsvermögens steuerbar, umgekehrt aber beim Nutzniesser auch nur maximal drei Viertel des Verkehrswertes.

4.1.3 Bewertung bei Nacherbeneinsetzung

Bei Nacherbeneinsetzung ist zu unterscheiden zwischen der ordentlichen gesetzlichen Nacherbeneinsetzung und der Nacherbeneinsetzung auf den Überrest:

⁸⁵ KS Nr. 28 der SSK vom 28.8.2008, vgl. www.steuerkonferenz.ch/pdf/ks_28_2008.pdf

⁸⁶ Vgl. die detaillierte Zusammenstellung im SSK Dossier 2009, S. 30 ff.

⁸⁷ Der entsprechende Faktor wird nach den Barwerttafeln von Stauffer/Schätzle ermittelt.

⁸⁸ Art. 152 Abs. 2 StG-SG. Ebenso im Kanton TG.

⁸⁹ AR, BE, BL und BS.

⁹⁰ § 14 Abs. 1 ESchG-ZH.



- Bei der ordentlichen Nacherbeneinsetzung gem. Art. 488 ZGB muss der Vorerbe die Kapitalsubstanz des übertragenen Vermögens erhalten. Seine Verfügungsgewalt ist somit beschränkt und erstreckt sich im Wesentlichen auf den Ertrag. Das Bundesgericht sieht in der vollen Erfassung des zugewendeten Vermögens zunächst beim Vorerben und dann beim Nacherben einen unzulässigen Verstoss gegen den verfassungsmässigen Grundsatz⁹¹ der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit⁹². In den Kantonen wird dieser Tatsache zunehmend dadurch Rechnung getragen, dass bei Vorerben nur der kapitalisierte Ertragswert des zugewendeten Vermögens besteuert wird. Beim Nacherben hingegen wird dann das ganze unbelastete Vermögen erfasst⁹³. Vereinzelt vermeiden die Kantone in der Praxis die unzulässige Überbesteuerung dadurch, dass die Steuer des Vorerben an jene des Nacherben angerechnet wird⁹⁴.

- Bei der Nacherbeneinsetzung auf den Überrest kann der Vorerbe grundsätzlich auch über die Substanz des zugewendeten Vermögens verfügen. Es rechtfertigt sich daher in diesem Fall, sowohl beim Vorerben als auch beim Nacherben auf den ungeschmälernten Wert des übertragenen Vermögens im Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs abzustellen. In den Kantonen setzt sich diese Vorgehensweise durch.

4.1.4 Bewertungszeitpunkt

Massgebend ist der Wert im Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs⁹⁵.

Selbst wenn also die Erbteilung erst lange Zeit nach dem Erbanfall erfolgt, und die Bewertungen in diesem Zeitpunkt unter Umständen unterschiedlich ausfallen (z.B. bei börsenkotierten Wertpapieren), ist für die Bewertung als Grundlage für die Erbschaftssteuer auf den Todestag abzustellen. Deshalb wird sofort nach dem Erbanfall ein Inventar erstellt⁹⁶.

In einigen Kantonen, welche für die Vermögensteuer amtliche Grundstückschätzungen vorsehen, ist vorgesehen, dass eine Neuschätzung auf den Todestag vorzunehmen ist oder sowohl von der Behörde als auch von den Erben verlangt werden kann⁹⁷.

4.2 Abzüge

Der Wert des zugewendeten Vermögens wird durch die darauf lastenden Schulden geschmälert, was bei der Bewertung des geschenkten oder vererbten Vermögens zu berücksichtigen ist.

Bei der Erbschaftssteuer sind ausserdem weitere Abzüge möglich, die in den kantonalen Steuergesetzen z.T. unterschiedlich geregelt sind. Abgezogen werden aber regelmässig

- die Erbschaftsschulden, d.h. Schulden des Erblassers, die vererblich sind und bereits vor dem Tod des Erblassers entstanden sind, Fälligkeit der Schulden ist nicht Voraussetzung⁹⁸;
- die Erbgangsschulden, d.h. Kosten im Zusammenhang mit dem Todesfall⁹⁹;

91 Art. 127 Abs. 2 BV.

92 Vgl. den nicht publ. Entscheid des BGer vom 25.11.2002, 2P.168/2002, E. 5.3.

93 Vgl. die ausdrückliche Regelung in diesem Sinne von Art. 151 Abs. 3 StG-SG.

94 Z.B. SO und BL.

95 Vgl. oben 2.5.

96 Vgl. dazu unten 6.2

97 Vgl. Art. 151 Abs. 1 StG-SG.

98 Z.B. Passivzinsen, Einkommen- und Vermögensteuern per Todestag, offene Rechnungen für Krankheits- und Pflegekosten, Miete etc.

99 Z.B. Beerdigungskosten, Todesanzeigen, Leichenmahl, Kosten für die Erbschaftsverwaltung, Willensvollstrecker, amtliche Inventarisierung sowie allfällige Prozesskosten im Streit zur Erlangung der Erbschaft.



- Vermächtnisse;
- Aufwendungen des Steuerpflichtigen zu Lebzeiten des Erblassers für den ihm zukommenden Vermögensanfall¹⁰⁰.

successio 2010 S. 179, 189

5. Steuerberechnung

5.1 Tarif

In der Mehrzahl der Kantone sind die Steuersätze für die Erbschafts- und Schenkungssteuer die gleichen. Die Steuerbelastung richtet sich regelmässig nach dem Verwandtschaftsgrad und nach der Höhe des zugewendeten Vermögens (progressive Tarife)¹⁰¹.

Die Steuerbelastung wird ausserdem durch Steuerfreibeträge beeinflusst, welche in der Regel ebenfalls nach dem Verwandtschaftsverhältnis abgestuft sind.

Neben den Ehegatten, eingetragenen Partnern, Nachkommen, Eltern und Geschwistern werden zum Teil weitere nahe stehende Personen genannt, welche in den Genuss eines tieferen Tarifes, höherer Abzüge oder gar gänzlicher Steuerfreiheit gelangen:

- Stief- und Pflegekinder sind in einigen Kantonen ganz von der Steuerpflicht befreit¹⁰²; zum Teil greift zwar keine Befreiung, dafür aber ein erhöhter Freibetrag¹⁰³.

- Obwohl in den Steuergesetzen zum Teil noch die Adoptivkinder ausdrücklich erwähnt werden, sind diese schon von Gesetzes wegen immer den Nachkommen gleichgestellt¹⁰⁴. Das hat aber umgekehrt auch zur Folge, dass das ursprüngliche Verwandtschaftsverhältnis erlischt und somit z.B. ein Vermächtnis der leiblichen Grossmutter an das zur Adoption freigegebene Enkelkind zum Tarif für Zuwendungen an Dritte besteuert werden darf¹⁰⁵.

- Immer häufiger finden sich auch spezielle Erleichterungen oder gar Steuerbefreiung für die (nicht verheirateten oder eingetragenen) Lebenspartner¹⁰⁶, wobei der Begriff des Lebenspartners zum Teil gar nicht bzw. sehr unterschiedlich definiert wird. Häufig wird mindestens eine fünfjährige Wohngemeinschaft und zum Teil auch Gemeinschaftlichkeit der Mittel oder Unterhalt des Begünstigten durch den Erblasser verlangt¹⁰⁷. Nur vereinzelt ist geklärt, ob darunter auch gleichgeschlechtliche Lebenspartner zu verstehen sind¹⁰⁸.

Am höchsten ist die Steuerbelastung regelmässig bei Zuwendungen an Dritte, die höchste Belastung liegt zurzeit im Kanton Basel-Stadt bei fast 50%.

¹⁰⁰ Vgl. § 20 ESchG-ZH.

¹⁰¹ Vgl. die Darstellung im SSK Dossier 2009, S. 39 f.

¹⁰² Stief- und Pflegekinder: AR, GR, NW, SG sowie AG, BE und SH, wobei in diesen Kantonen die Befreiung für Pflegekinder nur unter bestimmten Voraussetzungen greift. Nur Pflegekinder: BS. Nur Stiefkinder: OW und ZG.

¹⁰³ Z.B. im Kanton AI, wo diese den Nachkommen gleich gestellt sind.

¹⁰⁴ Art. 267 ZGB.

¹⁰⁵ Das adoptierte Kind ist nicht mehr Nachkomme der leiblichen Grossmutter i.S. des Steuergesetzes, vgl. Bundesgerichtsurteil vom 30.11.2004, 2P.139/2004. Vgl. auch das Urteil betreffend einem "altrechtlichen Zahlvater" vom 7.1.2005, 2P.256/2004 sowie die interessanten Ausführungen zur Thematik der Privilegierung von nahe stehenden Personen von Paul Eitel (siehe Literaturhinweise).

¹⁰⁶ Steuerfreiheit gilt in den Kantonen NW, OW und ZG sowie in GR (nur auf kantonaler Ebene). Ein gegenüber Drittpersonen reduzierter Tarif gilt in den meisten übrigen Kantonen; keine Reduktion ist in den Kantonen AI, GE, SG, SH, SO, TG, TI, UR, VD und VS vorgesehen.

¹⁰⁷ Vgl. z.B. Art. 147 Abs. 2 STG-AR.

¹⁰⁸ Vgl. Steuerbuch Luzern, Weisungen EStG § 3 f. Nr. 1, Ziff. 9.



Immerhin haben einzelne Kantone zur Erleichterung der unentgeltlichen Unternehmensnachfolge Ermässigungen vorgesehen, welche die geschuldete Steuer um bis zu 80% reduziert, wenn die begünstigte Person das Geschäft selbst weiter führt¹⁰⁹. Diese Ermässigung erfolgt jedoch unter dem Vorbehalt der Nachbelastung, wenn innert einer bestimmten Frist die Voraussetzungen für die Ermässigung wegfallen¹¹⁰.

5.2 Berechnung bei mehreren Zuwendungen

Zur Vermeidung von Missbräuchen werden für die Satzbestimmung (Progression) sowie die Ermittlung der Freibeträge regelmässig sämtliche Zuwendungen (Schenkung und Erbschaft) des gleichen Erblassers bzw. Schenkers an eine bestimmte Person zusammengezählt.

In vielen Kantonen erfolgt diese Zusammenrechnung ohne zeitliche Begrenzung, andere beschränken diese auf einen Zeitraum von 5 Jahren vor der aktuellen Zuwendung.

6. Verfahren

6.1 Grundsätzliches

Das Verfahren für die Veranlagung und den Bezug der Erbschafts- und Schenkungssteuern richtet sich nach kantonalem Recht¹¹¹. Wo nicht die kantonalen Steuerbehörden für das Verfahren allein zuständig sind, üben diese zumindest die Aufsicht über die Gemeinden aus, welche die Steuer erheben.

Die Verfahrensvorschriften orientieren sich regelmässig an jenen für die Erhebung der Einkommen- und Vermögensteuern. So gelten insbesondere

successio 2010 S. 179, 190

durchwegs der Grundsatz der Geheimhaltungspflicht für die mit dem Vollzug betrauten Personen sowie das Prinzip der Amtshilfe unter den Steuerbehörden und anderen Behörden.

6.2 Inventarisierung

Hat ein Todesfall voraussichtlich eine Erbschaftsteuerpflicht zur Folge, nimmt die Inventarbehörde ein Inventar des im Todeszeitpunkt vorhandenen Vermögens auf. Die Inventarisationspflicht ergibt sich einerseits aus den kantonalen Erbschaftsteuergesetzen und andererseits aber auch aus dem Einkommensteuerrecht, welches das Inventar bei Todesfall als Kontrollmittel vorsieht¹¹².

Im Inventar wird das Vermögen des Erblassers, seines Ehegatten und der minderjährigen Kinder am Todestag erfasst. Ausserdem werden die Tatsachen festgehalten, welche für die Steuerveranlagung von Bedeutung sein können, wie z.B. bestehende Nutzniessungsbelastungen.

Vor der Inventarisierung dürfen Erben, Willensvollstrecker und Erbschaftsverwalter nur mit Zustimmung der Inventarbehörde über das Vermögen verfügen, Auskünfte erteilen oder Ausweise, Bücher und Urkunden zur Bestimmung des Nachlasses offenlegen.

¹⁰⁹ So z.B. 25a ESchG-ZH (80% Ermässigung), Art. 155 StG-SG (75% Ermässigung).

¹¹⁰ Diese Frist beträgt in ZH 10 Jahre (§ 25b ESchG-ZH) in SG 15 Jahre (Art. 156 StG-SG).

¹¹¹ Für eine zusammenfassende Darstellung vgl. SSK Dossier 2009, S. 36 ff.

¹¹² Art. 154 ff. DBG und z.B. Art. 163 ff. StG-ZH.

Zur Sicherung des Inventars kann die Inventarbehörde eine Siegelung oder Verfügungssperre anordnen oder auf Antrag von der dafür zuständigen Behörde anordnen lassen.

6.3 Verfahrenspflichten der Beteiligten

Personen, die eine steuerbare Zuwendung erhalten haben, trifft regelmässig eine Meldepflicht. Oft ist diese innert 3 Monaten nach der erfolgten Zuwendung, meist aber nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Zuwendung erfolgt ist, zu erfüllen.

Ausserdem müssen die steuerpflichtigen Personen bei der Veranlagung mitwirken und Auskünfte erteilen (Mitwirkungspflichten). Dies gilt auch für Personen, die nicht selbst steuerpflichtig sind, aber als Willensvollstrecker oder Vertreter der Erbengemeinschaft eingesetzt wurden.

Verwaltungsbehörden und Gerichte trifft eine Anzeigepflicht. Das bedeutet, dass diese ungeachtet ihrer eigenen Geheimhaltungspflicht den Steuerbehörden von sich aus eine Mitteilung machen müssen, wenn sie bei ihrer amtlichen Tätigkeit den Eindruck einer unvollständigen Versteuerung erhalten¹¹³.

6.4 Exkurs: Nachbesteuerung im Erbfall

6.4.1 Allgemeines

Oft zeigt sich im Inventarisationsverfahren aufgrund von neuen Tatsachen oder Beweismitteln, dass eine rechtskräftige Veranlagung des Erblassers unvollständig war. Erben treten in die Rechte und Pflichten eines Verstorbenen ein. Ein Nachsteuerverfahren, das beim Tod einer steuerpflichtigen Person noch nicht eingeleitet oder noch nicht abgeschlossen ist, wird gegenüber den Erben durchgeführt¹¹⁴. Hingegen ist die Einleitung eines Strafverfahrens gegen die Erben anstelle des Erblassers ausgeschlossen.

Die Erben haben im Nachsteuerverfahren dieselben Mitwirkungspflichten wie ein Steuerpflichtiger im ordentlichen Veranlagungsverfahren, d.h. sie müssen alles tun, um eine vollständige Veranlagung zu ermöglichen. Ein Nachsteuerverfahren kann bis zehn Jahre nach Ablauf der von einer Unterbesteuerung betroffenen Steuerperiode eingeleitet werden¹¹⁵.

Im Zeitpunkt des Todes des Erblassers bereits rechtskräftig festgesetzte Nachsteuern gehen als Steuerschulden auf die Erben über. Dies gilt jedoch nicht für noch offene Steuerbussen, selbst wenn diese im Zeitpunkt des Todes gegenüber dem Erblasser bereits rechtskräftig verfügt worden waren¹¹⁶.

6.4.2 Erleichterte Nachbesteuerung im Erbfall

Das Bundesgesetz über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige¹¹⁷ soll Steuerpflichtige dazu motivieren, bisher un versteuertes Vermögen und Einkommen der Besteuerung und der Legalität zuzuführen und insgesamt das entsprechende Steuersubstrat zu vergrössern.

¹¹³ Vgl. § 29 ESchG-ZH.

¹¹⁴ Art. 153 Abs. 2 DBG.

¹¹⁵ Art. 152 Abs. 1 DBG.

¹¹⁶ Die früher in Art. 179 DBG vorgesehene Erbenhaftung für Steuerbussen wurde mit Wirkung ab 1.3.2005 ersatzlos aufgehoben (analog: Art. 57 Abs. 3 StHG).

¹¹⁷ Neue Art. 153a und Art. 18a DBG; Bundesgesetz vom 20. März 2008 über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige (BG vom 20. März 2008, AS 2008, 4453).



Für die erleichterte Nachsteuer im Erbfall gilt, dass die Nachsteuern und Verzugszinsen nur noch für die letzten drei (statt zehn) vor dem Tod des Erblassers abgelaufenen Steuerperioden erhoben werden¹¹⁸.

successio 2010 S. 179, 191

Die vereinfachte Nachbesteuerung kann jedoch nur verlangt werden, wenn die Unterbesteuerung des Erblassers den Steuerbehörden nicht bereits bekannt war, die Erben die Steuerbehörden bei den Ermittlungen der Nachsteuerfaktoren vorbehaltlos unterstützen und sie sich ernstlich um die Bezahlung der Nachsteuer bemühen. Wird die Erbschaft amtlich oder konkursamtlich liquidiert, ist die vereinfachte Nachbesteuerung ausgeschlossen.

Die Neuregelung ist seit dem 1. Januar 2010 in Kraft. Die vereinfachte Nachbesteuerung kommt erst zur Anwendung bei Todesfällen, die nach dem Inkrafttreten der Gesetzesänderungen eintreten¹¹⁹. Sie kann von jedem Erben, dem Willensvollstrecker oder vom Erbschaftsverwalter verlangt werden.

6.5 Rechtsmittelverfahren

Wie bei den Einkommen- und Vermögensteuern wird auch die Erbschafts- und Schenkungssteuer durch die zuständige Steuerbehörde veranlagt und in Rechnung gestellt. Diese Verfügung kann zunächst mittels Einsprache bei der verfügenden Behörde und deren Einspracheentscheid mit dem ordentlichen Rechtsmittel des Rekurses bzw. der Beschwerde bei der nächsten kantonalen Instanz (i.d.R. Steuerrekurskommission) angefochten werden.

Der Rekursentscheid kann beim kantonalen Verwaltungsgericht als letzte kantonale Instanz angefochten werden (Beschwerde).

Gegen den letztinstanzlichen kantonalen Entscheid kann noch Beschwerde in öffentlich-rechtlicher Angelegenheit beim Bundesgericht geführt werden¹²⁰. Als Beschwerdegründe kommen hier aber praktisch nur noch die Verletzung von Bundesrecht (insbesondere der Bundesverfassung), von kantonalen verfassungsmässigen Rechten oder Verstoss gegen ein interkantonales Konkordat in Frage¹²¹.

7. Strafbestimmungen

Regelmässig enthalten die Erbschafts- und Schenkungssteuergesetze auch Strafbestimmungen oder erklären diejenigen der Steuergesetze für die direkten Steuern als anwendbar.

Strafbar sind - wie im Recht der direkten Steuern - die Steuerübertretungen bzw. Steuerwiderhandlungen, die Steuerhinterziehung und die Steuervergehen (Steuerbetrug).

Erwähnenswert ist aber, dass die meisten Steuergesetze auch Übertretungen im Inventarverfahren besonders unter Strafe stellen. Gebüsst wird, wer als Erbe, Erbenvertreter, Willensvollstrecker oder Dritter Nachlasswerte, zu deren Bekanntgabe er im Inventarverfahren verpflichtet ist, verheimlicht oder beiseite schafft, in der Absicht, sie der Inventaraufnahme zu entziehen¹²².

¹¹⁸ Art. 153a DBG, Art. 53a StHG.

¹¹⁹ Art. 220a DBG.

¹²⁰ Art. 82 ff. BGG.

¹²¹ Art. 95 BGG, die übrigen Gründe (Verletzung von Völkerrecht, Stimmrechtsbeschwerde) dürften in diesem Zusammenhang kaum je von Bedeutung sein.

¹²² Vgl. z.B. § 238 StG-ZH (geregelt im Einkommensteuergesetz und nicht im ESchG!).



8. Steuerbezug und -sicherung

Der Steuerbezug erfolgt in der Regel durch die veranlagende Steuerbehörde.

Zur Absicherung der Erbschafts- und Schenkungssteuer besteht in einigen Kantonen ein gesetzliches Pfandrecht auf Grundstücken, die Gegenstand der unentgeltlichen Zuwendung waren. Dieses Pfandrecht hat auch ohne Eintrag im Grundbuch Bestand.

Regelmässig haften die Erben überdies jeweils solidarisch für die gesamte Erbschaftssteuer aus dem jeweiligen Erbgang einschliesslich der auf Vermächtnisse entfallenden Steuern. Die Haftung ist jedoch auf den Betrag des jeweiligen Erbanteiles beschränkt.

Bei Schenkungen haftet regelmässig der Schenker solidarisch mit dem Beschenkten (Steuersubjekt).

Hat ein Erbe zu Lebzeiten des Erblassers Zuwendungen erhalten und muss diese im Erbgang ausgleichen, so wird i.d.R. die bereits bezahlte Schenkungssteuer zinslos an die Erbschaftssteuer angerechnet und ein allfälliger Überschuss zinslos zurückerstattet.

9. Literaturhinweise (Auswahl)

Amonn Toni, Trustbesteuerung in der Schweiz - eine Standortbestimmung, ASA 76 (2008) S. 492 ff.

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

Betschart Philipp, Grundzüge der Trustbesteuerung - dargestellt anhand der Praxis des Kantons Zürich, STR 2007, S. 158 ff.

Betschart Philipp, Die Besteuerung der liechtensteinischen Familienstiftung - dargestellt anhand der Zürcher Praxis, successio 2 (2008), S. 321 ff.

successio 2010 S. 179, 192

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

Böckli Peter, Der angelsächsische Trust - Zivilrecht und Steuerrecht, STR 2007, S. 710 ff. (Teil 1) und S. 774 ff. (Teil 2)

Buchser Michael, Unternehmensnachfolge für Personengesellschaften - Das Erben von Personenunternehmen soll nach der UStR II steuerlich attraktiv werden, STR 2008, 2 ff. (Teil 1) und 98 ff. (Teil 2)

Eitel Paul, Nos "proches" im Erbrecht und Erbschaftssteuerrecht - Notizen zu aktuellen Entwicklungen, in: Gauch u.a. (Hrsg), Mélanges en l'honneur de Pierre Tercier, Genf 2008, S. 191 ff.

Frei Walter, Die Erbenhaftung für Forderungen aus dem Steuerrechtsverhältnis, Diss. Zürich, Konstanz 1995

Grüniger Harold, Schweiz: Steueramnestie bzw. vereinfachte Nachbesteuerung in Erbfällen und Einführung der straflosen Selbstanzeige, ZEV 15 (2008), S. 432 ff.

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

Höhn Ernst/Waldburger Robert, Steuerrecht, 9. Auflage, Band I, Bern 2001, S. 379 ff.



- Mäusli-Allenspach Peter/Oertli Mathias, Das schweizerische Steuerrecht - Ein Grundriss mit Beispielen, 6. Auflage, Muri bei Bern 2010, Teil VI. 3.1
- Müller Thomas A., Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, Diss. Bern 1999
- Oberson Xavier, Droit fiscal suisse, 3. Auflage, Basel 2007, S. 392 ff.
- Oberson Xavier/Maraia Jean Frédéric, Der Fiskus und die Kunst (§ 4: Erbschafts- und Schenkungssteuer), in: Kultur, Kunst, Recht, Basel 2009, S. 937 ff.
- Rajower Felix/Weber Rajower Ursula, Ehegatten- und Erbenhaftung im Recht der direkten Steuern, IFF Forum für Steuerrecht 2009/3, 168 ff.
- Richner/Frei, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Zürich 1996
- Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Auflage, Zürich 2006, §§ 9, 11 und 239
- Roth Rudolf/Lyk Christian/Klöti Albert/Künzle Hans Rainer, Kendris Jahrbuch 2009/2010 zur Steuer- und Nachfolgeplanung, Zürich 2009 (zit. *Kendris Jahrbuch 2009/2010*)
- Schöbi Michael Josef, Die erbrechtliche Bedeutung von Steuern, Diss. Freiburg 1999
- Schömmer/Bürgi, Internationales Erbrecht - Schweiz, 2. Auflage, München 2006, S. 223 ff.
- Simonek Madeleine, Steuerliche Probleme der Geschäftsnachfolge bei Ableben eines Personenunternehmens, Diss. Bern 1994
- Simonek Madeleine, Steuern und Abgaben, Sonderdruck aus: Die Belehrungs- und Beratungspflicht des Notars, 2006
- Simonek Madeleine, Nachfolge und Umstrukturierung, in: Simonek/Eitel/Müller/Girsberger, Unternehmensrecht II - Gesellschafts-, Erb- und Steuerrecht, Zürich 2009, Lit. B
- SSK Schweizerische Steuerkonferenz (Hrsg.), Dossier Steuerinformationen, Teil D: Einzelne Steuern, Erbschafts- und Schenkungssteuern - Februar 2009, Homepage EStV: www.estv.admin.ch/dokumentation/00079/00080/00736/index.html?lang=de (zit. SSK Dossier 2009)
- von Ah Julia, Behandlung des Trusts im schweizerischen Steuerrecht: Überblick über die neuen Entwicklungen, in: Beusch/ISIS (Hrsg.), Entwicklungen im Steuerrecht 2009, Zürich 2009, S. 131 ff.
- Wolf Stephan/Ballmer Barbara/Wild Christian, Erbrecht, Entwicklungen 2008, Bern 2009
- Zweifel Martin, Die verfahrens- und steuerstrafrechtliche Stellung der Erben bei den Einkommens- und Vermögensteuern, in: ASA 64 (1995/1996), 337
- Zweifel Martin/Casanova Hugo, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht. Direkte Steuern, Zürich 2008