Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C_242/2014

Urteil vom 10. Juli 2014

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichter Seiler, Stadelmann,
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte
1. C.X. _____ geb. Y. _____,
2. D.Z. _____ geb. Y. _____,
3. E.Y. _____,
Beschwerdeführerinnen,
alle drei handelnd durch I.Z. _____ geb. Y. _____,
und diese vertreten durch SwissInter Tax AG,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich, Dienstabteilung Erbschaftssteuer.

Gegenstand
Erbschaftssteuer (Ersatz- bzw. Nacherbeneinsetzung)

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, 2. Kammer, vom 22. Januar 2014.

Sachverhalt:

A.

Die Brautleute A.V. _____ und B.W. _____ heirateten im Jahr 1962. Am 3. Juli 1967 schlossen sie einen Ehe- und Erbvertrag. Was das Erbrecht betrifft, setzten sie sich gegenseitig als Alleinerbe beziehungsweise Alleinerbin ein (Ziff. I.1 des Vertrags). Der Ehemann traf zudem eine Anordnung für den Fall, dass er kinderlos bleiben und entweder gleichzeitig mit seiner Ehefrau oder nachversterben sollte, ohne bis dahin durch eine letztwillige Verfügung etwas Anderes bestimmt zu haben (Ziff. I.2). Für diesen Fall wies der Ehemann seinen gesamten künftigen Nachlass zu gleichen Teilen drei Nichten und einem Neffen zu. Dabei handelte es sich um die drei Töchter seiner Schwester (C.X. _____ geb. Y. _____, D.Z. _____ geb. Y. _____, E.Y. _____) und den Sohn des Bruders seiner Ehefrau (F.W. _____). Die Ehefrau traf eine entsprechende Anordnung (Ziff. II.2).

B.

Die Eheleute V.-W. _____ blieben kinderlos. Der Ehemann verstarb im Jahr 1974. Die Witwe erliess am 26. Juni 1974 eine letztwillige Verfügung, derzufolge die Tochter ihres Bruders, G.W. _____ (geb. 1968), in gleichem Masse als eingesetzte Erbin gelten soll. Die Witwe verschied im Jahr 2004. Ihr letzter steuerrechtlicher Wohnsitz befand sich in H. _____/ZH.

C.

Mit Verfügung vom 8. Dezember 2011 veranlagte das Kantonale Steueramt Zürich die Erbschaftssteuern. Soweit hier interessierend, veranlagte es Erbschaftssteuern von je Fr. ... (C.X. _____ geb. Y. _____ und E.Y. _____) beziehungsweise Fr. ... (D.Z. _____ geb.

Y._____, als Patenkind der Witwe steuerlich leicht begünstigt). Die Bemessung der Steuer beruhte auf dem Tarif für "übrige erbberechtigte Personen und Nichtverwandte", was zum sechsfachen Betrag der einfachen Steuer führte. Die drei Erbinnen erhoben Einsprache. Sie führten aus, ihre Rechtsposition sei dahingehend zu verstehen, dass sie Nacherbinnen von A.V.____ (hiernach: der Ehemann) und nicht etwa Erbinnen von B.W.____ (hiernach: die Ehefrau) seien. Deshalb sei auf sie der Tarif für "Onkel, Tanten und Nachkommen von Geschwistern" anwendbar. Folglich schuldeten sie lediglich den fünffachen Betrag der einfachen Steuer. Die Einsprache blieb erfolglos (Entscheid vom 4. Juni 2012), ebenso wie der Rekurs an das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich (Entscheid vom 18. Dezember 2012) und hernach die Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich (Entscheid der 2. Abteilung vom 22. Januar 2014).

D.

Mit Eingabe vom 10. März 2014 ersuchen C.X._____ geb. Y._____, D.Z._____ geb. Y._____ und E.Y._____ (nachfolgend: die Erbinnen) das Bundesgericht um Festsetzung der Erbschaftssteuer auf Fr. ... (C.X._____ geb. Y._____) beziehungsweise je Fr. ... (für D.Z._____ geb. Y._____ und E.Y._____). Sie verlangen damit die Neuveranlagung unter Anwendung des Tarifs für Onkel, Tanten und Nachkommen von Geschwistern.

Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich und das Kantonale Steueramt Zürich beantragen die Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1.

1.1. Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen (Art. 29 Abs. 1 BGG) und mit freier Kognition (Art. 95 lit. a BGG; BGE 140 I 90 E. 1 S. 92; 140 V 22 E. 4 S. 26 mit Hinweisen).

1.2. Die Beschwerde richtet sich gegen einen (End-) Entscheid einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen vor (Art. 82 lit. a, Art. 83, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 BGG), sodass auf die Beschwerde einzutreten ist.

1.3.

1.3.1. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann insbesondere die Verletzung von Bundes- und Völkerrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a und b BGG). Bei der Prüfung verfügt das Bundesgericht über volle Kognition und wendet es das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Das Bundesgericht ist daher weder an die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen, und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; BGE 140 III 86 E. 2 S. 89 unten; 140 V 136 E. S. 137).

1.3.2. Abgesehen von Art. 95 lit. c (kantonale verfassungsmässige Rechte) und lit. d BGG (kantonale Bestimmungen zum Stimm- und Wahlrecht) kann das Bundesgericht die Verletzung von kantonalem oder kommunalem Recht als solche nicht prüfen (BGE 136 I 241 E. 2.5.2 S. 250). Wird die Anwendung kantonalen (Gesetzes-) Rechts gerügt, kann nur geltend gemacht werden, der angefochtene Entscheid verstosse gegen Bundes- oder Völkerrecht (Art. 95 lit. a und b BGG). Darunter fallen im Wesentlichen die verfassungsmässigen Rechte und Grundsätze der Bundesverfassung (BGE 137 V 143 E. 1.2 S. 145; 134 II 349 E. 3 S. 351). Im Ergebnis prüft das Bundesgericht die Anwendung kantonalen Rechts hauptsächlich auf die Verletzung des Willkürverbots hin (BGE 138 I 225 E. 3.1 S. 227 f.; 136 I 241 E. 2.4 S. 249).

1.3.3. Willkür in der Rechtsanwendung liegt vor, wenn der angefochtene Entscheid offensichtlich unhaltbar ist, mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft. Das Bundesgericht hebt einen Entscheid jedoch nur auf, wenn nicht bloss die Begründung, sondern auch das Ergebnis unhaltbar ist. Dass eine andere Lösung ebenfalls als vertretbar oder gar zutreffender erscheint, genügt nicht (BGE 140 III 16 E. 2.1 S. 18 f.;

138 I 49 E. 7.1 S. 51; 138 III 378 E. 6.1 S. 379 f.).

1.4.

1.4.1. Trotz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG) prüft das Bundesgericht, unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht der Beschwerde (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG; BGE 139 I 306 E. 1.2 S. 308 f.), grundsätzlich nur die geltend gemachten Rügen, es sei denn, die rechtlichen Mängel lägen geradezu auf der Hand (BGE 140 III 86 E. 2 S. 88 ff.).

1.4.2. Die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem und interkantonalem Recht prüft das Bundesgericht nur insofern, als eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG). Zu den Grundrechten in diesem Sinn zählen neben den Art. 7-34 BV die weiteren verfassungsmässigen Rechte der BV, im Steuerrecht insbesondere Art. 127 BV (BGE 132 I 157 E. 2.2 S. 159 [Abs. 1]; 131 I 409 E. 3.1 S. 412 [Abs. 3]), die Rechtsansprüche der EMRK und anderer Menschenrechtspakte sowie die durch die jeweilige Kantonsverfassung gewährleisteten Rechte (BGE 137 I 77 E. 1.3.1 S. 79 f.). In der Beschwerde ist klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, inwiefern verfassungsmässige Rechte verletzt worden sein sollen (BGE 140 II 141 E. 8 S. 156). Auf bloss allgemein gehaltene, appellatorische Kritik am vorinstanzlichen Entscheid tritt das Bundesgericht nicht ein (BGE 139 I 138 E. 3.8 S. 144).

1.4.3. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz nur berichtigen oder ergänzen, soweit sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG).

2.

2.1. Streitig und zu prüfen ist die Rechtsfrage, unter welchen Erbschaftssteuertarif die Erbinnen fallen. Dies hängt entscheidend davon ab, ob diese die Erbschaft als Nacherbinnen des Ehemannes oder als Erbinnen der Ehefrau erworben haben.

2.2.

2.2.1. Gemäss Art. 494 Abs. 1 ZGB kann der Erblasser sich durch Erbvertrag einem andern gegenüber verpflichten, ihm oder einem Dritten seine Erbschaft oder ein Vermächtnis zu hinterlassen. Der Erbvertrag kann als positiver (Erbeinsetzung) oder als negativer Vertrag (Erbverzicht) ausgestaltet sein (Art. 494 und 495 ZGB; BGE 138 III E. 4.2 S. 504 f.). Die Gegenstand des Erbvertrags bildenden vertraglichen Klauseln entspringen einer gemeinsamen übereinstimmenden Willensäusserung der Parteien (Art. 7 ZGB i. V. m. Art. 18 Abs. 1 OR) und binden auf diese Weise beide beziehungsweise alle Parteien (zweiseitiger Vertrag gemäss Art. 82 OR). Darüber hinaus kann das in der Form des Erbvertrags abgefasste Rechtsgeschäft auch (begrifflich einseitige) letztwillige Verfügungen im Sinne von Art. 498 ff. ZGB enthalten (Art. 481, 494 f. und 498 ff. ZGB; Stephanie Hrubesch-Millauer, Der Erbvertrag: Bindung und Sicherung des (letzten) Willens des Erblassers, 2008, N. 259). Der Erblasser ist frei, derartige testamentarische Klauseln jederzeit in einer der Formen zu widerrufen, die für die Errichtung der letztwilligen Verfügung vorgeschrieben sind (Art. 509 Abs. 1 ZGB; BGE 133 III 406 E. 2.1 S. 408; 105 II 253 E. 1b S. 257). Herausragendes Merkmal testamentarischer Klauseln ist deren Widerruflichkeit (Jean Nicolas Druey, Grundriss des Erbrechts, 5. Aufl. 2002, § 10 N. 18). Die Frage, ob eine bestimmte im Erbvertrag enthaltene Klausel zweiseitiger (vertraglicher) oder einseitiger (testamentarischer) Natur sei, beurteilt sich nach herkömmlicher Vertragsauslegung (BGE 133 III 406 E. 2.3 S. 409).

2.2.2. Unter dem Aspekt der Verfügungsarten ist erbrechtlich zwischen der Ersatzverfügung (substitutions vulgaires; Art. 487 ZGB) und der Nacherbeneinsetzung (substitutions fidéicommissaires; Art. 488 ff. ZGB) zu unterscheiden. Zur Ersatzverfügung hält das Gesetz fest:

Der Erblasser kann in seiner Verfügung eine oder mehrere Personen bezeichnen, denen die Erbschaft oder das Vermächtnis für den Fall des Vorabsterbens oder der Ausschlagung des Erben oder Vermächtnisnehmers zufallen soll.

Die Ersatzerbeneinsetzung besteht in der Ernennung eines eventuellen Erben an Stelle der erstberufenen Person für den Fall, dass diese nicht Erbe werden sollte (Arnold Escher, in: Zürcher

Kommentar, Band III.1, Das Erbrecht - Die Erben, 3. Aufl. 1959, N. 1 zu Art. 487 ZGB). Erlebt diese etwa den Tod des Erblassers nicht, ist sie erbunwürdig geworden oder erklärt sie die Ausschlagung (Art. 486 Abs. 2 ZGB), gelangt die Erbschaft an den Ersatzerben. Aufgrund einer Ersatzerbeneinsetzung wird entweder die ersteingesetzte oder die ersatzweise bezeichnete Person Erbe (alternative Erbfolge).

Darin besteht der Hauptunterschied zur Nacherbeneinsetzung, die durch die Ernennung zweier hintereinander folgender Erben des Erblassers gekennzeichnet ist (konsekutive Erbfolge). Der Vorerbe wird zwar Eigentümer der Erbschaft, doch trifft ihn die Pflicht zur späteren Auslieferung (Art. 491 Abs. 2 ZGB). Der Nacherbe erwirbt die Erbschaft (nur), wenn er den für die Auslieferung bestimmten Zeitpunkt erlebt (Art. 492 Abs. 1 ZGB). Die Erbenstellung des Vorerben ist resolutiv bedingt, jene des Nacherben suspensiv (Escher, a. a. O., N. 3 der Vorbemerkungen zur Nacherbfolge [Art. 488-493 ZGB]; differenzierend Peter Weimar, in: Heinz Hausheer/Hans Peter Walter [Hrsg.], Berner Kommentar, Band III/1/1, 2009, N. 15 der Vorbemerkungen vor Art. 488 ZGB). Auch die Nacherbeneinsetzung ist in den Formen der Verfügungen von Todes wegen zulässig (Art. 488 Abs. 1 ZGB).

2.2.5. Die Auslegung eines Erbvertrags erfolgt nach den üblichen Regeln der Auslegung eines zivilrechtlichen Vertrags (BGE 133 III 406 E. 2.2 S. 409). Dabei ist in erster Linie auf den übereinstimmenden wirklichen Willen der Parteien abzustellen (empirische oder subjektive Vertragsauslegung gemäss Art. 7 ZGB i. V. m. Art. 18 Abs. 1 OR; BGE 140 III 86 E. 4.1 S. 90 f.). Was die Parteien beim Vertragsabschluss gewusst, gewollt oder tatsächlich verstanden haben, ist Tatfrage (BGE 133 III 675 E. 3.3 S. 681). Die tatsächliche Ermittlung des subjektiven Parteiwillens beruht auf der gerichtlichen Beweiswürdigung. Diese ist der bundesgerichtlichen Überprüfung nur in den Schranken von Art. 105 BGG zugänglich (BGE 140 I 114 E. 3.3.4 S. 123).

2.2.6. Bleibt eine übereinstimmende Willenserklärung unbewiesen, ist der Vertrag objektiviert auszulegen (BGE 139 III 404 E. 7.1 S. 406 f.). Hierzu gilt es, den mutmasslichen Parteiwillen zu erheben, wie er von den jeweiligen Erklärungsempfängern nach Treu und Glauben verstanden werden durfte und musste (normative oder objektive Vertragsauslegung gemäss Art. 2 Abs. 1 ZGB; BGE 140 III E. 3.2 S. 139). Die Vertragsauslegung nach dem Vertrauensgrundsatz ist Rechtsfrage, die vom Bundesgericht bei bundesrechtlichen Verträgen frei (BGE 140 V 50 E. 2.3 S. 52), bei kantonrechtlichen Verträgen auf Willkür hin überprüft wird (BGE 122 I 328 E. 1a/bb S. 331 und E. 3a S. 333; Urteil 2C_576/2013 vom 20. Dezember 2013 E. 2.3.2).

2.2.7. Bei Auslegung einer letztwilligen Verfügung ist einzig der wirkliche Wille des Erblassers zu ermitteln. Die Auslegung nach dem Vertrauensprinzip fällt ausser Betracht. Führt der Wortlaut zu einer klaren Aussage, erübrigen sich weitere Abklärungen. Kann er hingegen ebenso gut in einen wie im andern Sinn verstanden werden, oder lassen sich mit guten Gründen mehrere Auslegungen vertreten, dürfen ausserhalb der Urkunde liegende Beweismittel zur Auslegung herangezogen werden. Die Erben oder andere Bedachte haben keinen Anspruch auf Schutz ihres eigenen Verständnisses der letztwilligen Verfügung. Wie sie die Erklärung des Erblassers verstehen durften und mussten, spielt keine Rolle. Massgebend ist einzig, was der Erblasser mit seinen Worten ausdrücken wollte (BGE 131 III 106 E. 1.1 S. 108).

2.2.8. Ist auch nach erfolgter Auslegung ungewiss, ob der Erblasser eine Ersatzerben- oder eine Nacherbeneinsetzung vornehmen wollte, ist von einer Ersatzverfügung auszugehen. Die wohl herrschende Lehre begründet dies damit, dass eine solche auch in einer Nacherbeneinsetzung enthalten und für die bedachte Person weniger belastend sei (WEIMAR, a. a. O., N. 8 zu Art. 487 ZGB; Balthasar Bessenich, in: Honsell/Vogt/Geiser [Hrsg.], Basler Kommentar, ZGB II, 4. Aufl. 2011, N. 1 zu Art. 487 ZGB; Mischa Salathé, Die Nacherbfolge im schweizerischen Recht, 2009, S. 106 ["in dubio minus"]; Paul Eitel, Die Anwartschaft des Nacherben, 1991, S. 82; siehe aber Fiorenzo Cotti, in: Antoine Eigenmann/Nicolas Rouiller [Hrsg.], Commentaire du droit des successions, 2012, N. 4 f. zu Art. 488 ZGB; Paul-Henri Steinauer, Le droit des successions, 2005, N. 545, Fussnote 4).

2.3.

2.3.1. Gemäss Art. 125 Abs. 1 der Verfassung (des Kantons Zürich) vom 27. Februar 2005 (SR 131.211) legt das (kantonale) Gesetz die Steuerarten fest. Gestützt darauf ist das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (des Kantons Zürich) vom 28. September 1986 (LS 632.1; nachfolgend: ESchG/ZH) ergangen. Bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer handelt es sich um eine nicht harmonisierte (Art. 129 Abs. 1 BV; Art. 1 und 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über

die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14] im Umkehrschluss) und damit rein kantonale Steuerart.

2.3.2. Nacherben entrichten im Kanton Zürich die Erbschaftssteuer nach dem Verwandtschaftsverhältnis zum ersten Erblasser (§ 23 Abs. 2 ESchG/ZH). Das Erbschaftssteuerrecht des Kantons Zürich kennt keinen eigenständigen Begriff der Nacherbeneinsetzung. Was darunter zu verstehen ist, bildet eine fremdrechtliche Vorfrage, zu deren Klärung das (Bundes-) Zivilrecht heranzuziehen ist. Dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung kommt im Abgaberecht, das in enger Wechselwirkung zu anderen Rechtsgebieten steht, hohe Bedeutung zu (BGE 139 II 460 E. 3.3 S. 467 [BVG/MWSTG]; 138 II 32 E. 2.3.1 S. 39 [BGBB/StHG]; 138 II 300 E. 3.6.2 S. 308 [ZGB/DBG]; 136 V 258 E. 4.7 S. 266 f. [OR/AHV]). Bei Anwendung des Bundessteuerrechts können (und müssen) deshalb die Praxis und Doktrin zur ähnlich gelagerten fremdrechtlichen Frage herangezogen werden, solange keine triftigen Gründe ersichtlich sind, die eine unterschiedliche Behandlung nahelegen (BGE 139 II 460 E. 3.3 S. 467; 137 III 369 E. 4.3 S. 373). Entsprechendes gilt für das kantonale Steuerrecht. Soweit das kantonale Recht an das Bundeszivilrecht anknüpft, wird dieses zu subsidiärem kantonalem Steuerrecht (Art. 6 Abs. 1 ZGB; vgl. BGE 139 III 225 E. 2.2 S. 229 ff., insb. 231; 138 III 49 E. 4.4.2 S. 55; Urteil 2C_222/2014 vom 10. März 2014 E. 2.3).

3.

3.1. Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1; vorne E. 1.4.3) sind die Eheleute in Ziff. 1.1 des Erbvertrags vom 3. Juli 1967 übereingekommen, den gesamten Nachlass dem überlebenden Ehegatten zuzuweisen. Die Parteien erklären gegenseitig und übereinstimmend, was im Fall ihres eigenen Vorversterben zu geschehen habe. Unstreitig ist diese wechselseitige Einsetzung erbvertraglicher Natur. Die Erklärung bindet beide Parteien und entfaltet Wirkung über den Tod des vorversterbenden Ehegatten hinaus. Streitig und zu prüfen ist, wie es sich mit den weiteren Klauseln verhält.

3.2.

3.2.1. Nach der Auffassung der Erbinnen soll es sich bei den von den Eheleuten separat getroffenen Anordnungen gleichermassen um vertragliche Klauseln handeln. Die Erbinnen räumen ein, dass die Anordnungen "wie Testamente aussehen", meinen aber, aus dem Vertragstitel und den Sachüberschriften gehe hervor, dass es sich nicht um einseitige Bestimmungen handle. Auch wenn der Begriff "Nacherbe" nirgends auftauche, sei dies unschädlich. Die vertragliche Natur komme weiter dadurch zum Ausdruck, dass die Ehefrau sich auch nach dem Ableben des Ehemannes an den Erbvertrag "gebunden gefühlt" habe. Sie habe ihr Schreiben vom 26. Juni 1974 als "Erbvertrag" bezeichnet und darin auf den Erbvertrag vom 3. Juli 1967 hingewiesen. Inhaltlich habe sie einzig noch die im Jahr 1968 geborene Nichte hinzugefügt.

3.2.2. Massgebend für die Auslegung erbrechtlicher Anordnungen ist der übereinstimmende wirkliche Wille der Vertragsparteien beziehungsweise der wirkliche Wille der letztwillig verfügenden Person (vorne E. 2.2.5 ff.). Bei Prüfung des Erbvertrags fällt zunächst unter systematischen Gesichtspunkten auf, dass die Eheleute der gemeinsamen Regelung je eine persönliche Anordnung beigefügt haben. Es trifft zwar zu, dass diese inhaltlich übereinstimmen, worauf die Erbinnen hinweisen. Beiden Anordnungen zufolge werden die drei Nichten des Ehemannes und der Neffe der Ehefrau zu gleichen Teilen als Erben eingesetzt. Dies präjudiziert aber nichts. Der Ehemann, dessen Anordnungen hier interessieren, hat seine Erbinsetzung von mehreren Voraussetzungen abhängig gemacht. Die Wirksamkeit der Anordnung hängt demnach davon ab, dass er, der Ehemann, kinderlos bleibt, dass er gleichzeitig mit oder nach seiner Ehefrau verstirbt und dass er bis zum eigenen Ableben keine abweichende letztwillige Verfügung getroffen hat.

Bei grammatikalischer Auslegung ist Folgendes zu bedenken: Schon nach dem klaren Wortlaut hat der Ehemann die Nichten nur für den Fall als Erbinnen eingesetzt, dass er gleichzeitig mit oder nach seiner Ehefrau ablebt. Da er aber vor seiner Ehefrau gestorben ist, kommen die Nichten, wiederum entsprechend dem klaren Wortlaut, als seine Erbinnen nicht in Frage.

Auch wenn der Ehemann die Ehefrau überlebt hätte, wäre unter diesen Umständen bis zu seinem eigenen Ableben ungewiss gewesen, ob es bei der Einsetzung der Nichten und des Neffen bleibt. Bis dahin wären dem Ehemann sämtliche Möglichkeiten geblieben und hätte ein Schwebezustand geherrscht. Nichts hätte ihn daran gehindert, die bisherige Anordnung beizubehalten, zu ergänzen

oder zu widerrufen. Spiegelbildliches traf auf die Ehefrau zu. Sie hat von ihrem Recht denn auch Gebrauch gemacht und die nach Vertragsabschluss geborene Nichte in den Kreis der Begünstigten aufgenommen. Die weitreichende Handlungsfreiheit bringt indes nichts Anderes zum Ausdruck, als sich bereits aus Art. 509 ff. ZGB zu den letztwilligen Verfügungen ergibt. Die Tatsache, dass die durch die Urkundsperson beratenen Eheleute einen Widerrufsvorbehalt formuliert haben, verdeutlicht den Charakter der Ziff. I.2 und II.2. Fallen sie unter die letztwilligen Verfügungen (Art. 498 ff. ZGB), ergibt sich im Umkehrschluss, dass lediglich die Ziff. I.1 von einem gemeinsamen übereinstimmenden Willen der Vertragsparteien getragen ist.

3.2.3. Die gerichtliche Beweiswürdigung ist damit haltbar und jedenfalls nicht willkürlich. Den Erbinnen ist es nicht gelungen, überzeugend aufzuzeigen, inwiefern verfassungsmässige Rechte verletzt sein sollen (vorne E. 1.4.2). Es fragt sich weiter, ob die den Ehemann betreffende testamentarische Klausel als Nacherbeneinsetzung aufgefasst werden kann, wovon die Erbinnen ausgehen, oder ob eine Ersatzerbeneinsetzung vorliegt, wie die Vorinstanz annimmt. Beides ist im Rahmen einer letztwilligen Verfügung möglich (Art. 487 und 488 Abs. 1 ZGB). Die Erbinnen erklären, die Absicht der Eheleute habe darin bestanden, den Nachlass letztlich in den Familienkreis des Ehemannes zurückzuführen. Die Ehefrau sei mittellos in den Ehestand getreten. Die Anordnungen seien in einer Weise ausgestaltet worden, dass es "völlig egal" gewesen sei, wer zunächst versterbe. So oder anders sei bezweckt worden, den Nachlass den drei Nichten des Ehemannes zukommen zu lassen.

3.2.4. Den Erbinnen ist entgegenzuhalten, dass für diese Auffassung keinerlei Hinweise vorliegen. Tatsache ist vielmehr, dass den Eheleuten nach Ableben des vorversterbenden Ehegatten sämtliche Handlungsmöglichkeiten verblieben sind. Weder hat der Ehemann sich der Ehefrau (oder den Nichten gegenüber) verpflichtet, seinen Nachlass den Nichten (und dem Neffen) zukommen zu lassen, noch hat er mit seiner Frau eine Verabredung getroffen, wonach der Nachlass bei deren Nachversterben in die Hände der Erbinnen überzugehen hätte. Schon der Wortlaut zeigt auf, dass der wirkliche Wille darin bestanden haben muss, zwar eine Art "Absichtserklärung" zugunsten der Nichten abzugeben, im Übrigen aber alle Türen offen zu halten. Die persönlichen Anordnungen der Eheleute betreffen deren eigenen Nachlass, nicht jenen des Ehegatten. Dies wäre aber nötig, damit eine Nacherbeneinsetzung überhaupt in Betracht fallen könnte.

3.2.5. Die schliesslich von den Erbinnen zitierte Lehrmeinung (ERNST BLUMENSTEIN, 1927) ist nicht einschlägig. Die Auslegung von ein- und zweiseitigen Rechtsgeschäften des Bundeszivilrechts hat anhand der hievordargestellten Praxis zu erfolgen. Wenn die Erbinnen ausführen, mit Blick auf diese Lehrmeinung sei der angefochtene Entscheid "unmoralisch, ja verwerflich", erübrigt sich eine weitere Erörterung.

3.3. Steuerrechtlich bedeutet dies, dass die drei Erbinnen entgegen deren Sichtweise nicht unter die "Onkel, Tanten und Nachkommen von Geschwistern" fallen können (§ 23 Abs. 1 lit. e ESchG/ZH). Jedenfalls unter dem eingeschränkten Blickwinkel der Willkür, der bei Anwendung kantonalen Gesetzesrechts greift (vorne E. 1.3.2), bestehen keinerlei Zweifel an der Richtigkeit der Veranlagung. Die drei Erbinnen unterliegen der Kategorie "übrige erbberechtigte Personen und Nichtverwandte", was zum sechsfachen Betrag der einfachen Steuer führt (§ 23 Abs. 1 lit. f ESchG/ZH).

4.

4.1. Damit erweist sich die Beschwerde der Erbinnen als unbegründet. Sie ist abzuweisen und der angefochtene Entscheid zu bestätigen.

4.2. Bei diesem Ausgang sind den Erbinnen die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens aufzuerlegen (Art. 65 und 66 Abs. 1 BGG).

4.3. Dem Kanton Zürich, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, steht keine Parteientschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 5'000.-- werden den Beschwerdeführerinnen auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, 2. Kammer, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 10. Juli 2014

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Kocher