

Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.256/2004 /leb

Urteil vom 7. Januar 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Hungerbühler, Wurzbürger,
Bundesrichterin Yersin,
Gerichtsschreiber Häberli.

Parteien
X. _____,
Beschwerdeführerin, vertreten durch
Rechtsanwalt Dr. Martin Steiner,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich, Abteilung Erbschafts-, und Schenkungssteuer, Walcheplatz 1, 8090
Zürich,
Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, Postfach 1226, 8021 Zürich.

Gegenstand
Art. 8 und Art. 9 BV (Erbschaftssteuer),

Staatsrechtliche Beschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2.
Abteilung, vom 18. August 2004.

Sachverhalt:

A.

Am 5. März 2001 verstarb in Zürich Y. _____. Sie hinterliess ihren gesamten Nachlass im Wert von 4,15 Mio. Franken X. _____ (geb. 1961), der ausserehelichen Tochter ihres vorverstorbenen Ehemanns. Mit Verfügung vom 13. März 2003 erhob die Finanzdirektion des Kantons Zürich eine Erbschaftssteuer von 1'388'714 Franken (der Nachlass fällt unbestrittenermassen zu 94,58 Prozent in die Steuerhoheit des Kantons Zürich).

B.

Nach erfolglosem Einspracheverfahren gelangte X. _____ an das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich. Sie verlangte eine Reduktion der Erbschaftssteuer auf 461'202 Franken, weil sie als Stiefkind der Erblasserin im Sinne von § 23 Abs. 1 lit. b des Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes (ESchG) und nicht als "nichtverwandte Person" (§ 23 Abs. 1 lit. f ESchG) zu behandeln sei. Das Verwaltungsgericht wies den Rekurs am 18. August 2004 ab, weil zwischen X. _____ und dem vorverstorbenen Ehegatten der Erblasserin bloss eine Zahlvaterschaft nach altem Recht, nicht aber ein eigentliches Kindesverhältnis gemäss Art. 252 ff. ZGB (in Kraft seit dem 1. Januar 1978) bestanden habe.

C.

Am 12. Oktober 2004 hat X. _____ beim Bundesgericht staatsrechtliche Beschwerde eingereicht mit dem Antrag, den angefochtenen Entscheid aufzuheben und die Sache zu neuem Entscheid an die "Vorinstanz" zurückzuweisen. Sie rügt eine Verletzung des Willkürverbots (Art. 9 BV) und des Rechtsgleichheitsgebots (Art. 8 BV).

Das Kantonale Steueramt Zürich schliesst auf Abweisung der Beschwerde, während das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich beantragt, die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Angefochten ist ein kantonales letztinstanzlicher Entscheid, der sich auf kantonales Recht stützt und gegen den auf Bundesebene nur die staatsrechtliche Beschwerde offen steht (Art. 86 Abs. 1 und

Art. 87 in Verbindung mit Art. 84 Abs. 2 OG). Die Beschwerdeführerin ist als Steuerpflichtige zu diesem Rechtsmittel legitimiert (vgl. Art. 88 OG).

1.2 Die staatsrechtliche Beschwerde muss die wesentlichen Tatsachen und eine kurz gefasste Darlegung darüber enthalten, welche verfassungsmässigen Rechte bzw. welche Rechtssätze inwiefern durch den angefochtenen Entscheid verletzt worden sind (Art. 90 Abs. 1 lit. b OG). Das Bundesgericht untersucht nicht von Amtes wegen, ob ein kantonaler Hoheitsakt verfassungsmässig ist, sondern prüft nur rechtsgenügend vorgebrachte Rügen (BGE 110 Ia 1 E. 2 S. 3 f.; 119 Ia 197 E. 1d S. 201, mit Hinweisen). Soweit die Beschwerdeschrift diesen Anforderungen nicht genügt und sich in appellatorischer Kritik erschöpft, ist auf sie nicht einzugehen.

1.3 Die staatsrechtliche Beschwerde ist, von hier nicht in Betracht fallenden Ausnahmen abgesehen, rein kassatorischer Natur (BGE 127 II 1 E. 2c S. 5, mit Hinweisen; grundlegend BGE 124 I 327 E. 4 S. 332 ff.). Soweit vorliegend mehr als die Aufhebung des angefochtenen Entscheids verlangt wird, ist daher auf die Eingabe der Beschwerdeführerin nicht einzutreten.

2.

2.1 Das Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz sieht einen progressiven Grundtarif mit Steuersätzen zwischen 2 und 6 bzw. 7 Prozent für die Berechnung der einfachen Steuer vor (§ 22 ESchG). Anschliessend werden, abhängig vom Verwandtschaftsgrad, Zuschläge erhoben: Während die Eltern bloss die nach dem Grundtarif berechnete einfache Steuer bezahlen, haben Grosseletern und Stiefkinder den doppelten, Geschwister den dreifachen, Stiefeltern den vierfachen, Onkel und Tanten sowie Nichten und Neffen den fünffachen und die übrigen erbberechtigten sowie die nichtverwandten Personen den sechsfachen Betrag zu bezahlen (§ 23 Abs. 1 lit. a - f ESchG). Demgegenüber sind der Ehegatte und die Nachkommen des Erblassers gänzlich von der Steuerpflicht befreit (§ 11 ESchG).

2.2 Das Zürcher Verwaltungsgericht betrachtet die Beschwerdeführerin als "nichtverwandte Person" und hat die Erhebung des sechsfachen Betrags der einfachen Steuer geschützt, obschon die Beschwerdeführerin die leibliche Tochter des vorverstorbenen Ehegatten der Erblasserin ist. Entscheidend hierfür ist der Umstand, dass die Beschwerdeführerin von ihrem biologischen Vater nicht mit Standesfolge anerkannt worden war, sondern zwischen ihnen nur eine sog. Zahlvaterschaft bestanden hatte. Die (altrechtliche) Zahlvaterschaft erschöpft sich in der Verpflichtung des Erzeugers zu Unterhaltszahlungen und begründet weder ein Verwandtschafts- noch ein Kindesverhältnis (vgl. BGE 124 III 1 E. 2a S. 3). Weil die Beschwerdeführerin kein Nachkomme des vorverstorbenen Ehegatten der Erblasserin im Rechtssinne ist, schloss das Verwaltungsgericht aus, dass es sich bei ihr um das Stiefkind der Letzteren handle: Die Abstammung vom Ehegatten genüge für sich allein nicht, um ein Stiefkindverhältnis zur Erblasserin zu begründen.

3.

Die Beschwerdeführerin macht zunächst geltend, der angefochtene Entscheid verletze das Willkürverbot (Art. 9 BV; vgl. BGE 127 I 60 E. 5a S. 70). Die Schwägerschaft sei in der Abstammung begründet, weshalb es unhaltbar sei, nur denjenigen als Stiefkind des Erblassers zu betrachten, der zu dessen Ehegatten in einem rechtlichen Kindesverhältnis stehe. Für ein Stiefkindverhältnis im Sinne von § 23 Abs. 1 lit. b ESchG müsse - entsprechend den zivilrechtlichen Gegebenheiten - die Blutsverwandtschaft zum Ehegatten des Erblassers genügen.

3.1 Die Beschwerdeführerin beruft sich auf das Schwägerschaftsverhältnis, welches wegen der Blutsverwandtschaft zwischen ihr und dem Gatten der Erblasserin von Zivilrecht wegen bestanden habe. Es ist indessen ungeklärt, ob eine Blutsgemeinschaft für das Begründen einer Schwägerschaft im Sinne von Art. 21 Abs. 1 ZGB ausreicht, oder ob eine solche ein familienrechtliches Verwandtschaftsverhältnis voraussetzt. Ein Teil der Lehre bejaht ein entsprechendes Erfordernis und verneint deshalb eine Schwägerschaft zwischen der Ehefrau des Zahlvaters und dessen nicht mit Standesfolge anerkanntes Kind (vgl. Egger, in: Zürcher Kommentar, N 1 zu Art. 21 ZGB). Gemäss andern Autoren genügt demgegenüber für eine Schwägerschaft, dass eine natürliche Verwandtschaft durch Blutsgemeinschaft besteht; sie bejahen demzufolge die Schwägerschaft zwischen dem Ehegatten eines blossen Zahlvaters und dessen Kind (vgl. Eugen Bucher, in: Berner Kommentar, N 28, 39 f. u. 48 zu Art. 20/21 ZGB). Wie es sich damit im Einzelnen verhält, ist letztlich jedoch unerheblich: Es ist hier nicht die Opportunität des verwaltungsgerichtlichen Verständnisses der "Schwägerschaft" zu beurteilen, sondern allein darüber zu befinden, ob die streitige Auslegung des Begriffs des

"Stiefkindes" im Ergebnis geradezu unhaltbar ist. Dies kann ausgeschlossen werden, zumal bezüglich der Rechtsfrage, ob das Stiefkindverhältnis eine familienrechtliche Verwandtschaft voraussetzt, keine feste Praxis besteht und nach dem Gesagten die betreffende Frage zusätzlich in der Lehre umstritten ist. Bei solchen Gegebenheiten verfallen die kantonalen Behörden nicht in Willkür, wenn sie sich für eine der vertretenen Auffassungen entscheiden (vorbehalten bleibt, dass die gewählte Lösung im betroffenen Rechtsbereich nicht zu gravierenden Widersprüchen mit anderen Bestimmungen führt).

3.2 Im Übrigen zeigt eine nähere Betrachtung des Tarifs des Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes, dass die Argumentation der Beschwerdeführerin, welche sich auf ein angebliches Schwägerschaftsverhältnis zur Erblasserin beruft, an der Sache vorbeigeht: Der fragliche Tarif stellt grundsätzlich auf den Verwandtschaftsgrad ab, wobei nur die allernächsten Verwandten weniger als den maximalen Steuersatz zu bezahlen haben. Zwar werden - neben dem Ehegatten - auch die direkten Nachkommen des Erblassers, welche zusammen die erste Parentel bilden, allesamt gänzlich von der Erbschaftssteuer befreit. Das Gesetz orientiert sich jedoch nicht eigentlich am erbrechtlichen System der Parentelen (vgl. Peter Tuor/Bernhard Schnyder/Jörg Schmid, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, 11. Auflage, Zürich 1995, S. 434 ff.). Von den Angehörigen der zweiten und dritten Parentel kommen nur die Eltern und die Grosseltern als in aufsteigender Linie direkt Verwandte in den Genuss eines signifikant reduzierten Steuersatzes. Geschwister bezahlen bereits die Hälfte und Nichten und Neffen sowie Onkel und Tanten gar fünf Sechstel des Maximalzuschlags. Abgesehen von den aufgezählten nächsten Verwandten werden einzig noch Erbschaften von Stiefkindern und

Stiefeltern des Erblassers mit einem geringeren Steuersatz belastet. Alle übrigen Erbberechtigten haben unabhängig von einem allfälligen Verwandtschafts- oder Schwägerschaftsverhältnis den Maximalsatz - den sechsfachen Betrag der nach dem progressiven Grundtarif bestimmten einfachen Steuer - zu bezahlen (vgl. E. 2.1). Aus dem Dargestellten erhellt, dass die reduzierte Steuer für Stiefkinder und Stiefeltern einen Einbruch in ein System darstellt, für welches ansonsten ausschliesslich der Verwandtschaftsgrad massgebend ist und welches nur die Erbschaften der allernächsten Verwandten des Erblassers mit einem geringeren als dem maximalen Steuersatz belegt. Grund für diese Privilegierung der Stiefkinder und Stiefeltern bildet nicht etwa das Schwägerschaftsverhältnis zum Erblasser, sondern die Beziehungsnähe, welche zwischen diesen Personen (die in vielen Fällen während einer gewissen Zeit im gleichen Haushalt zusammengelebt haben dürften) vermutungsweise besteht (vgl. Felix Richner/Walter Frei, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Zürich 1996, N 12 zu § 23). Die Schwägerschaft als solche stellt mithin für den Zürcher Erbschaftssteuertarif gar kein Anknüpfungskriterium dar.

3.3 Nach dem Gesagten ist es nicht unhaltbar, nur die Kinder des Ehegatten im Rechtssinne als Stiefkinder gemäss § 23 Abs. 1 lit. b ESchG zu betrachten. An diesem Ergebnis ändert auch der von der Beschwerdeführerin angerufene BGE 80 IV 97 nichts: Im betreffenden Entscheid hat das Bundesgericht - für den Bereich der Strafverfolgung auf Antrag (vgl. Art. 146 Abs. 3 StGB) - entschieden, dass Stiefkinder und Stiefeltern nicht zu den "Angehörigen" gemäss Art. 110 Ziff. 2 StGB gehören. Weil dabei kein Anlass bestand, besondere Überlegungen zur Stellung von nicht mit Standesfolge anerkannten Kindern des Ehegatten anzustellen, lässt sich daraus für die vorliegend interessierende Frage nichts ableiten. Im Übrigen hätte der Umstand, dass der Inhalt der Begriffe "Schwägerschaft" oder "Stiefkind" für einen andern (zudem bundesrechtlich geregelten) Bereich geklärt wurde, ohnehin nicht zur Folge, dass die fraglichen Begriffe im (kantonalen) Erbschaftssteuerrecht zwingend genau gleich verwendet werden müssten. Deshalb ist im vorliegenden Zusammenhang auch unerheblich, was unter einem "Stiefkind" im Bereich des Eheverbots von Art. 95 Abs. 1 Ziff. 2 ZGB verstanden wird. Schliesslich ergibt sich aus der von der Beschwerdeführerin angerufenen

Weisung des Zürcher Regierungsrats keineswegs eindeutig, dass die biologische Abstammung vom Ehegatten genügt, um ein Stiefkindverhältnis im Sinne von § 23 Abs. 1 lit. b ESchG zu begründen. Mithin lässt sich auch damit nicht dartun, dass die kritisierte Auslegung dieser Bestimmung im verwaltungsgerichtlichen Entscheid gegen Art. 9 BV verstösst; dies unabhängig davon, welche Aussagekraft und welche Verbindlichkeit der betreffenden Weisung im vorliegenden Zusammenhang überhaupt zukommen könnte.

4.

Die Beschwerdeführerin, welche 1961 geboren wurde, rügt weiter, es verletze das Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 BV; vgl. BGE 123 I 1 E. 6a S. 7), wenn zwar alle unter Geltung des neuen Kindesrechts Geborenen im Sinne von § 23 Abs. 1 lit. b ESchG Stiefkinder sein könnten, die vor dem 1. Januar 1978 Geborenen jedoch nur insoweit, als sie gemäss Art. 13a SchlT ZGB dem neuen Recht unterstellt worden seien. Sie begründet diese Rüge indessen nicht näher und unterlässt es insbesondere, Ausführungen darüber zu machen, inwieweit sich die unterschiedlichen Gruppen von Betroffenen erbsteuerrechtlich überhaupt in der gleichen Lage befinden. Es fragt sich deshalb, ob auf die betreffenden Vorbringen einzutreten ist (vgl. E. 1.2). Letztlich kann diese Frage offen bleiben, ist die Rüge doch ohnehin unbegründet: Die kritisierte Situation ist eine direkte Folge davon, dass sich die Rechtsstellung von unehelichen Nachkommen nach altem und neuem Kindesrecht wesentlich unterscheidet. Der Bundesgesetzgeber hat die Rückwirkung des neuen Rechts, welches dem unehelichen Kind nunmehr die Begründung eines rechtlichen Kindesverhältnisses einerseits gegen den Willen des Vaters und andererseits auch bei Vorliegen eines Ehebruchs erlaubt, bewusst auf zehn Jahre

beschränkt (vgl. Art. 13a SchIT ZGB), weil er sich um den Frieden in einer Vielzahl von Familien sorgte (vgl. BGE 112 Ia 97 E. 6c S. 102 ff.; zur Stellung des unehelichen Kindes nach altem Recht vgl. die bundesrätliche Botschaft vom 5. Juni 1974, BBl 1974 II 15 ff.). Ob dieser Entscheid aus heutiger Sicht begrüssenswert erscheint, kann hier dahingestellt bleiben. Es ist jedenfalls nicht verfassungswidrig, wenn die kantonalen Behörden in ihrer Auslegung des Begriffs des "Stiefkinds" in § 23 Abs. 1 lit. b ESchG die fundamentalen, von Bundesrecht wegen bestehenden Unterschiede zwischen einer altrechtlichen Zahlvaterschaft - welche insbesondere weder eine Verwandtschaft noch ein Erbrecht begründet (vgl. E. 2.2) - und einem Kindesverhältnis nach neuem Kindesrecht berücksichtigen. Angesichts der wesentlich unterschiedlichen zivilrechtlichen Stellung der unter neuem Recht geborenen oder diesem unterstellten Kinder und den altrechtlich nicht mit Standesfolge anerkannten Kinder verstösst es nicht gegen das Rechtsgleichheitsgebot, wenn die beiden Gruppen für Erbschaften, die sie von einem Stiefelternteil bzw. vom Ehegatten ihres Erzeugers erhalten, unterschiedlich hohe Steuern zu bezahlen haben.

5.

Nach dem Gesagten erweist sich die staatsrechtliche Beschwerde als unbegründet, soweit auf sie einzutreten ist.

Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens werden die bundesgerichtlichen Kosten der Beschwerdeführerin auferlegt (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und Art. 153a OG). Parteientschädigung ist keine auszurichten (vgl. Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die staatsrechtliche Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 15'000.-- wird der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, dem Kantonalen Steueramt Zürich und dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 7. Januar 2005

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: