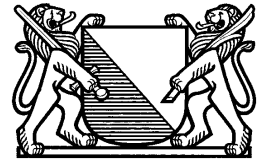


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 ES.2023.6

Entscheid

9. April 2024

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Michael Ochsner, Steuerrichterin Barbara Collet, Steuerrichter
Marius Obertüfer und Gerichtsschreiber Benjamin Briner

In Sachen

A,

vertreten durch B,

Rekurrent,

gegen

Kanton Zürich,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Dienstabteilung Inventarkontrolle/Erbschaftssteuer,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Rekursgegner,

betreffend

Erbschaftssteuer

hat sich ergeben:

A. Am ... 2019 verstarb C im Alter von 84 Jahren, wohnhaft gewesen in D. In ihrem Testament vom ... 2018 setzte sie ihren Lebenspartner A (nachfolgend der Pflichtige) als Alleinerben ein. Sie waren auch je hälftige Miteigentümer einer von ihnen gemeinsam bewohnten Liegenschaft in E/ESP. Als gesetzliche Erben hinterliess C zudem ihre Söhne F und G, beide wohnhaft im Kanton Zürich.

Gegen die Einsetzung des Pflichtigen als Alleinerben setzten sich die Söhne der Erblasserin gerichtlich zur Wehr. Mit aussergerichtlicher Vereinbarung vom ... 2020 ("Aussergerichtliche Vereinbarung zur Teilung des Nachlasses") konnte der Rechtsstreit gütlich beigelegt werden. Die gesetzlichen Erben kamen dabei mit dem eingesetzten Erben überein, dass die gesetzlichen Erben je zu 3/8 und der eingesetzte Erbe zu 1/4 am Nachlass beteiligt sein sollten. Im Einzelnen sollte der Pflichtige als eingesetzter Erbe sämtliche sich in Spanien befindlichen Vermögenswerte zugeteilt erhalten und sollten F und G ihm zusätzlich den Betrag von Fr. 125'000.- überweisen.

Am 13. Oktober 2020 forderte das kantonale Steueramt die Erben auf, verschiedene Fragen im Zusammenhang mit der Veranlagung der Erbschaftssteuer zu beantworten und weitere Unterlagen einzureichen. Nach Eingang von zusätzlichen Unterlagen sandte das kantonale Steueramt den Erben am 16. Februar 2021 einen Entwurf für die Veranlagung der Erbschaftssteuer zur Stellungnahme zu. Der Entwurf sah eine Erbschaftssteuer zulasten des Pflichtigen auf einem Erbschaftsanteil (1/4) in der Höhe von Fr. 415'100.- im Betrag von Fr. 100'061.- vor.

Am 17. März 2021 liess der Pflichtige zum Entwurf Stellung nehmen und beantragen, dass lediglich auf dem Betrag von Fr. 102'801.43 (satzbestimmend Fr. 260'050.43) Erbschaftssteuer zu erheben sei. Es seien beim erbschaftssteuerpflichtigen Pflichtigen lediglich die ihm konkret zugewiesenen Vermögenswerte zu besteuern (objektmassige Zuteilung).

Das kantonale Steueramt antwortete hierauf mit Schreiben vom 24. März 2021 und vertrat die Ansicht, dass die Zuteilung im internationalen Verhältnis mit Spanien nach Quoten zur erfolgen habe. Massgebend für die Veranlagung sei sodann der Erbteilungsvertrag, worin vereinbart worden sei, dass der Pflichtige Erbe zu 1/4 sei.

Der Pflichtige liess dazu am 2. Juni 2021 erneut Stellung nehmen und zu bedenken geben, dass es stossend sei, betreffend den eingesetzten Erben von einer höheren Veranlagungsbasis als derjenigen gemäss Erbteilungsvertrag auszugehen. Die nunmehr durch das kantonale Steueramt höher bewerteten Aktien, welche allesamt den beiden gesetzlichen Erben und nicht dem Pflichtigen zugeteilt worden seien, könnten bei Letzterem keine Veranlagungsbasis darstellen, da er ansonsten Vermögenswerte versteuern müsste, welche er gar nicht erhalten habe.

Nach einem weiteren Schreiben des kantonalen Steueramts vom 4. Juni 2021 und einem E-Mail des Vertreters des eingesetzten Erben vom 10. Dezember 2021 sandte das kantonale Steueramt dem Pflichtigen am 14. Dezember 2021 einen neuen Entwurf für die Veranlagung der Erbschaftssteuer zu. Es erwog darin, dass der Wert, den die Parteien den fraglichen Aktien im Rahmen der Teilung des Nachlasses zugewiesen hätten, für die Veranlagung der Erbschaftssteuer nicht relevant sei.

Nach weiterer Korrespondenz zwischen den Erben und dem kantonalen Steueramt setzte Letzteres mit Verfügung vom 2. Februar 2022 die Veranlagungsbasis auf Fr. 415'100.- und daraus resultierend einen Steuerbetrag von Fr. 100'061.- zulasten des eingesetzten Erben fest.

B. Hiergegen liess der Pflichtige am 4. März 2022 Einsprache erheben und Folgendes beantragen:

- "1. Die Verfügung Nr. ... vom 02.02.2022 sei aufzuheben und die Erbschaftssteuer unter Berücksichtigung der nachfolgenden Ziffern neu festzulegen.
2. Es sei für die Berechnung der Erbschaftssteuer von einem Nachlasswert von CHF 1'240'201.72 auszugehen.
3. Der Wert der H AG sei auf CHF 902'069.72 festzulegen.
4. Die lebzeitige Zuwendung von CHF 118'638.00 sei zur Berechnung des Nachlasswertes nicht zu berücksichtigen.
5. Bezüglich der Liegenschaft in Spanien, ..., I, sei eine Steuerauscheidung vorzunehmen.

6. Von der Quote des Einsprechers seien vor der Festlegung der Steuer die Anwaltskosten im Umfang von CHF 9'871.20 in Abzug zu bringen.
7. Es sei eine mündliche Verhandlung durchzuführen.

Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten des Staates."

Die Erbteilung sei gestützt auf den aussergerichtlichen Vergleich vom ... 2020 bzw. ... 2020 erfolgt. Obwohl der Pflichtige Anrecht auf einen Anteil an den 150 Namenaktien der H AG (nachfolgend H AG) gehabt hätte, sei es aufgrund der strittigen Umstände mit den Pflichtteilerben zum erwähnten Vergleich gekommen, welcher den Pflichtigen hinsichtlich der Aktien leer ausgehen liess. Betreffend Bewertung der Aktien der H AG sei auf den der Vereinbarung zugrundegelegten Wert abzustellen.

Am 13. Juli 2022 liess der Pflichtige seine Einsprache ergänzen und am 17. Oktober 2022 einen weiteren Nachtrag anbringen.

Mit Entscheid vom 11. August 2023 hiess das kantonale Steueramt die Einsprache teilweise gut und setzte die Erbschaftssteuer auf Fr. 87'106.- herab (basierend auf einem Erbschaftsanteil von Fr. 375'600.-). Es stimmte dabei der Auffassung zu, dass die lebzeitige Zuwendung von Fr. 118'838.- (recte: Fr. 118'638.-, vgl. S. 8) an F bei der Berechnung der Erbschaftssteuer des Pflichtigen nicht zu berücksichtigen sei und dass die Anwaltskosten im Umfang von Fr. 9'871.20 beim Pflichtigen steuermindernd zu erfassen seien. Dem Antrag, die Bewertung der 150 Aktien der H AG mit Fr. 902'069.72 anstelle von Fr. 1'522'500.- vorzunehmen, gab es hingegen nicht statt.

C. Am 22. September 2023 liess der Pflichtige gegen den Einspracheentscheid vom 11. August 2023 Rekurs erheben und beantragen, die Basis für die Berechnung der Erbschaftssteuer sei auf Fr. 102'801.43 zu reduzieren, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Staates. Das Vermögen, welches dem Pflichtigen aufgrund des aussergerichtlichen Vergleichs zugewiesen worden sei, belaufe sich auf Fr. 310'050.43. Da ein Anteil von Fr. 157'249.- in Spanien bereits besteuert worden sei, verbleibe für den Kanton Zürich noch ein Betrag von Fr. 152'801.43. Abzüglich des Lebenspartnerabzugs ergebe sich ein hierorts zu versteuernder Betrag von Fr. 102'801.43.

Mit Verfügung vom 29. September 2023 forderte das Steuerrekursgericht den Pflichtigen zur Leistung eines Kostenvorschusses in der Höhe von Fr. 5'350.- auf. Mit Rekursantwort vom 20. Oktober 2023 schloss das kantonale Steueramt auf kostenfällige Abweisung des Rechtsmittels.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Der Erbschaftssteuer unterliegen alle Vermögensübergänge (Erbfälle und Zuwendungen) kraft gesetzlichen Erbrechts oder auf Grund einer Verfügung von Todes wegen (§ 3 Abs. 1 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes vom 28. September 1986; ESchG). Zu den steuerbaren Vermögensübergängen gehören insbesondere solche aufgrund von Erbeinsetzung, Vermächtnis, Erbvertrag, Schenkung auf den Todesfall und Errichtung einer Stiftung auf den Todesfall (§ 3 Abs. 2 ESchG).

Der Steueranspruch entsteht bei Vermögensübergängen auf den Todesfall im Zeitpunkt, in dem der Erbgang eröffnet wird (§ 7 lit. a ESchG). Gemäss Art. 537 Abs. 1 ZGB eröffnet der Todesfall den Erbgang, womit Entstehungszeitpunkt des Steueranspruchs der Todestag des Erblassers ist. Die Steuer wird vom Verkehrswert des übergegangenen Vermögens im Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs berechnet (§ 13 Abs. 1 ESchG). Die Bewertung des steuerbaren Vermögens erfolgt demnach per Todestag. Zum Nachlass gehören alle vererbaren Vermögenswerte sowie die ausgleichspflichtigen Erbvorbezüge (BGE 131 III 49, E. 4.3.2). Steuerpflichtig ist der Empfänger des übergehenden Vermögens (Erbe, Vermächtnisnehmer, Beschenkter, Berechtigter, Begünstigter; § 8 Abs. 1 ESchG).

b) Nach den zivilrechtlichen Bestimmungen ist zu entscheiden, ob eine Erbschaft bzw. ein Rechtsübergang von Todes wegen vorliegt und wer zu welcher Quote erbt bzw. allfällige Vermächtnisse empfängt. Die Regeln des Erbschaftssteuerrechts bestimmen lediglich die Steuerpflicht und die sich daraus ergebenden Folgen. Beim jeweiligen Erben bildet Objekt der Erbschaftssteuer jeweils die überlassene Erbquote (Fischer/Ramp/Trutmann, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, 2020, § 10 N 4 und 24).

Das Erbschaftssteuerrecht setzt voraus, dass im Rahmen des Erbgangs Vermögen übergeht und dass der Empfänger ohne Gegenleistung aus dem Vermögen des Erblassers bereichert wird. Wo eine Bereicherung des Erben fehlt, ist der Steuertatbestand grundsätzlich nicht erfüllt. Von der Erbschaftssteuer erfasst wird also einzig das übergehende Reinvermögen vor der Festlegung der Anteile und nach Abzug der damit verbundenen Schulden und Lasten, der Erbgangsschulden und der Grabunterhaltskosten sowie der Testamentsvollstreckung (§ 19 Abs. 1 ESchG). Vom auf den einzelnen Erben entfallenden Anteil werden sodann die Gerichts- und Anwaltskosten für Ungültigkeits-, Herabsetzungs- und Erbschaftsklagen abgezogen (§ 19 Abs. 2 ESchG).

Ist ein Empfänger nur für einen Teil des Vermögenübergangs im Kanton steuerpflichtig, bestimmt sich die Steuer nach dem Steuersatz für die gesamte Zuwendung (§ 24 Abs. 2 ESchG).

Steuerrechtlich sind die Erben zunächst insofern an die Anordnungen in einer letztwilligen Verfügung gebunden, als davon abweichende Vereinbarungen als Querschenkungen zwischen den Erben qualifizieren und entsprechend besteuert werden. Eine Einigung unter Erben ist hingegen insbesondere dann auch für das Erbschaftssteuerrecht massgebend, wenn dadurch ernsthafte Zweifel an der erbrechtlichen Lage beseitigt werden und sich die getroffene Vereinbarung nicht offensichtlich gegen den Fiskus richtet (BGE 105 Ia 54 E. 3a, bestätigt in BGr, 29. August 2006, 2P.296/2005, E. 3.2.3).

c) Der Verkehrswert von Wertpapieren, die nicht an einer Börse gehandelt werden, bestimmt sich entweder per Vergleich mit bereits erfolgten Transaktionen oder anhand einer Schätzung. Zu Hilfe genommen werden kann in letzterem Fall das für die Zwecke der Vermögenssteuer erlassene Kreisschreiben Nr. 28 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 28. August 2008 (KS 28). Demnach sind Immobiliengesellschaften zum Substanzwert zu bewerten (KS 28 Rz. 42 ff.). Grundlage für die Bestimmung des Substanzwertes ist die Jahresrechnung (KS 28 Rz. 11). Vertretbar ist es ebenfalls, auf Vorjahreswerte abzustellen (vgl. KS 28 Rz. 4 und 7 ff.).

Der Verkehrswert von Liegenschaften kann im Rahmen der Erbschafts- und Schenkungssteuer nach dem Anlagewert, dem Anrechnungswert des Erbvorbezugs, dem Übernahmepreis in der Erbteilung, dem nach dem Bewertungsstichtag realisierten Verkaufspreis, der Verkehrswertschätzung durch die Grundsteuerbehörde oder an Hand

von Privatgutachten ermittelt werden (Weisung der Finanzdirektion über die Ermittlung des Verkehrswertes von Liegenschaften für die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 20. September 2005, ZStB Nr. 501.1, nachfolgend Weisung, Rz. 2). Die Übernahme latenter Steuern, welche der Erbe persönlich übernimmt, ist gesetzlich nicht vorgesehen. Latente Grundstückgewinnsteuern können allerdings in Abzug gebracht werden (Weisung, Rz. 3).

Treten nach der Eröffnung des Erbgangs Wertveränderungen ein, sind diese grundsätzlich für die Erbschafts- und Schenkungssteuer irrelevant. Aus diesem Grund kann die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuer von der massgeblichen Bewertung einer Erbteilung abweichen (Oehrli/Attinger, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, 2020; § 20 N 4).

2. a) Mit Verfügung vom 2. Februar 2022 wies das kantonale Steueramt dem Pflichtigen einen Erbanteil von 1/4 am Nachlass der am ... 2019 verstorbenen Erblasserin im Betrag von Fr. 465'158.- zu. Hiervon zog es den steuerfreien Betrag von Fr. 50'000.- zufolge Lebenspartnereigenschaft des Pflichtigen im Sinne von § 21 Abs. 1 lit. e ESchG ab und veranlagte auf dem Betrag von Fr. 415'100.- einen auf den Kanton Zürich entfallenden Steuerbetrag von Fr. 100'061.- (total Fr. 109'836.-).

Gemäss dieser Verfügung setzte sich das Vermögen der Erblasserin wie folgt zusammen:

Aktiven

a) Im Kanton Zürich steuerbar:

Aktien H (150 Stk * CHF 10'150)	Fr.	1'522'500		
Wertschriften und Guthaben	Fr.	63'556		
Personenwagen	Fr.	1'650		
Steuerrückvergütungen (2017 + 2018)	Fr.	<u>22'725</u>	Fr. 1'610'431	91.10%

b) In Spanien steuerbar:

Grundeigentum ... 21, I			
Verkehrswert		<u>Fr. 157'249</u>	8.9 %
		Fr. 1'767'680	100 %

Passiven

Todesfallkosten pauschal	Fr.	12'000	
Lebzeitige Schulden	Fr.	<u>13'686</u>	Fr. 25'686

Lebzeitige Zuwendungen

an F (ausgleichspflichtig)	<u>Fr. 118'638</u>
	Fr. 1'860'632

Das kantonale Steueramt hielt fest, dass der Kanton Zürich nach den Grundsätzen des Bundesrechts zur Vermeidung der Doppelbesteuerung 91.10% des Nachlasses von Fr. 1'860'632.- besteuere.

Einen Viertel des Nachlasses wies das kantonale Steueramt dem Pflichtigen zu (Fr. 465'158.-). Als steuerfrei zufolge seiner Eigenschaft als Lebenspartner zog das kantonale Steueramt davon Fr. 50'000.- ab, was zu einem zu besteuern den Betrag von Fr. 415'000.- führte.

Den Anteil von 1/4 entnahm das kantonale Steueramt dabei der "Aussergerichtlichen Vereinbarung zur Teilung des Nachlasses" vom ... 2020 bzw. ... 2020 (nachfolgend auch Vereinbarung). Darin kamen die Söhne und gesetzlichen Erben der Erblasserin mit dem eingesetzten Erben, dem Pflichtigen, überein, dass die Erbquote des Letzteren 1/4 betrage. Die Vereinbarung wurde zur Beilegung von Verfahren betreffend Herabsetzungsklagen der pflichtteilsgeschützten Söhne getroffen, nachdem die Erblasserin mit öffentlich beurkundetem Testament vom ... 2018 den Pflichtigen als Alleinerben ihres gesamten Nachlasses eingesetzt hatte, womit sie die Pflichtteile ihrer Söhne verletzte (Art. 457 Abs. 1 und 2 i.V.m. Art. 471 Abs. 1 ZGB in der per 14. Juli 2019 geltenden Fassung). Mithin war die Vereinbarung zur Beseitigung berechtigter Zweifel an der erbrechtlichen Lage getroffen worden. Die beiden Söhne der Erblasserin bestanden auf den Erhalt ihrer Erbteile, weshalb sie den Weg über Herabsetzungsklagen beschritten.

b) Nachdem der Pflichtige mit Einsprache vom 4. März 2022 verschiedene Korrekturen beantragt hatte, hiess das kantonale Steueramt die Einsprache mit Entscheid vom 11. August 2023 teilweise gut.

Aktiven

a) Im Kanton Zürich steuerbar:

Aktien H (150 Stk * CHF 10'150)	Fr.	1'522'500		
Wertschriften und Guthaben	Fr.	63'556		
Personenwagen	Fr.	1'650		
Steuerrückvergütungen (2017 + 2018)	Fr.	<u>22'725</u>	Fr. 1'610'431	91.10%

b) In Spanien steuerbar:

Grundeigentum ... 21, I Verkehrswert			Fr. 157'249	8.9 %
			Fr. 1'767'680	100 %

Passiven

Todesfallkosten pauschal	Fr.	12'000		
Lebzeitige Schulden	Fr.	13'686		
Gerichts- und Anwaltskosten	Fr.	<u>9'871</u>	Fr. 35'557	

Lebzeitige Zuwendungen

an F (nicht ausgleichspflichtig)	Fr.	<u>118'600</u>		
			Fr. 1'850'723	

Es bestätigte, dass die lebzeitige Zuwendung der Erblasserin an F im Betrag von Fr. 118'838.- bei der Berechnung der Erbschaftssteuer des Pflichtigen nicht zu berücksichtigen sei und gab dem Antrag auf Berücksichtigung der Anwaltskosten des

Pflichtigen im Betrag von Fr. 9'871.20 statt. Den Antrag auf Bewertung der 150 Aktien der H AG mit Fr. 902'069.43 anstelle von Fr. 1'522'500.- wies das kantonale Steueramt hingegen ab. Die Erbschaftssteuer des Pflichtigen bezog sich dergestalt auf ein Steuerobjekt im Total von Fr. 425'627.- und reduzierte sich auf Fr. 87'106.-.

3. a) Mit Rekurs beantragt der Pflichtige nunmehr, dass lediglich ein Betrag von Fr. 102'801.43 durch den Kanton Zürich zu besteuern sei. Die Situation zwischen ihm und den gesetzlichen Erben habe sich als äusserst zerfahren dargestellt, weil die beiden Söhne der Erblasserin alle 150 Aktien der H AG alleine hätten erben wollen, andernfalls sie ihre bereits vorhandene Mehrheitsbeteiligung fortan zu Ungunsten des Pflichtigen ausgespielt hätten. Diese Ausgangslage habe dazu geführt, dass in der aussergerichtlichen Vereinbarung festgehalten worden sei, dass dem Pflichtigen keine Aktien zugeteilt würden, sondern er die Vermögenswerte in Spanien sowie eine Zahlung von Fr. 125'000.- erhalten würde. Das Total des geerbten beweglichen Vermögens des Pflichtigen habe sich auf Fr. 152'801.43 belaufen. Zusammen mit dem geerbten hälftigen Anteil an der Liegenschaft in Spanien ergebe sich ein geerbtes weltweites Vermögen von total Fr. 310'050.43. Da ein Anteil von Fr. 157'249.- nach Spanien auszuscheiden sei, verbleibe nach Berücksichtigung des Lebenspartnerabzugs ein hier zu steuernder Betrag von Fr. 102'801.43.

b) Wie gesehen sind die Erben steuerlich grundsätzlich an eine letztwillige Anordnung des Erblassers bzw. der Erblasserin gebunden. Dies würde vorliegend in einem ersten Schritt bedeuten, dass der Pflichtige als eingesetzter Erbe für den gesamten Nachlass erbschaftssteuerpflichtig wäre und die Vermögenswerte, welche schliesslich den beiden Söhnen der Erblasserin zukamen, als Schenkungen des Pflichtigen an die Söhne zu behandeln wären.

Die Erbeinsetzung des Pflichtigen stand aber unter dem Damoklesschwert der Herabsetzungsklagen der pflichtteilsgeschützten Söhne der Erblasserin. Vor diesem Hintergrund wurde mit der Vereinbarung von .../... 2020 die rechtsbeständige erbrechtliche Situation geschaffen, wie sie in vorhersehbarer Weise auch das Resultat der gerichtlichen Verfahren betreffend Herabsetzung gewesen wäre. In diesem Sinne wurden durch die Vereinbarung unter den Erben ernsthafte Zweifel an der erbrechtlichen Lage beseitigt bzw. die erbrechtliche Lage geklärt. Dafür, dass sich diese Vereinbarung offensichtlich gegen den Fiskus richten würde, gibt es – mindestens soweit die Festlegung

der Quoten betroffen ist – keine Hinweise. Die Vereinbarung ist daher steuerrechtlich relevant.

Anders, als der Titel vermuten liesse, ist die vom Pflichtigen mit den gesetzlichen Erben der Erblasserin getroffene "Aussergerichtliche Vereinbarung zur Teilung des Nachlasses" damit nicht als blosser Einigung über die Teilung zuvor an sich unbestrittener Anteile am Nachlass zu verstehen. Vielmehr bezweckte sie wie erwähnt in erster Linie die Festschreibung der gesetzlichen Erbfolge bzw. die Sicherung der Pflichtteile der beiden Söhne der Erblasserin. Für den Pflichtigen resultierte daraus die Reduktion seines Anspruchs auf ein Viertel des Nachlasses (vgl. Art. 457 Abs. 1 und 2 i.V.m. Art. 470 Abs. 1 und 471 Ziff. 1 ZGB, in der per 14. Juli 2019 geltenden Fassung).

c) Die Vereinbarung sprach sich zusätzlich über die Verteilung des Nachlasses aus. Der Einigung kann entnommen werden, dass die Beteiligten dem Nachlass per Ende ... bzw. Anfang ... 2020 wie folgt bewerteten:

Miteigentumsanteil (1/2) an Grundstück Nr. ... in I, E, Spanien mit Fr. 157'247.90, Bankguthaben bei der Banco J mit Fr. 21'674.65 sowie ein Bankguthaben bei der K Bank, E mit Fr. 4'476.78. Daneben bewerteten sie einen Ford Fiesta mit Fr. 1'650.-.

In der Schweiz erklärten sie ein Bankguthaben in der Höhe von rund Fr. 20'000.- bei der L-Bank sowie ein Guthaben gegenüber der H AG in der Höhe von rund Fr. 25'000.- als dem Nachlass zugehörig. Den Wert der in den Nachlass fallenden 150 Namenaktien mit einem Nominalwert von je Fr. 1'000.- hielten die Parteien in der Vereinbarung nicht fest.

Dies führt an sich zur Erkenntnis, dass die Erben den Nachlass – unter Ausblendung der Aktien – mit Fr. 230'049.33 bewerteten. Nachdem aus der Vereinbarung hervorgeht, dass die Beteiligten den Viertel des Pflichtigen als mit den sich in Spanien befindlichen Werten sowie zusätzlichen Fr. 125'000.- abgegolten betrachteten (Fr. 157'247.90 + Fr. 21'674.65 + Fr. 4'476.78 + Fr. 1'650.- + Fr. 125'000.- = Fr. 310'049.33), belief sich das Total des Nachlasses gestützt auf die Vereinbarung demnach auf Fr. 1'240'197.32 (4 * Fr. 310'049.33). Dies wiederum bedeutet, dass den 150 Namenaktien der H AG ein Wert von total Fr. 1'010'148.- (= Fr. 1'240'197.33 ./.

Fr. 230'049.33) und damit rund Fr. 6'734.- pro Namenaktie beigemessen worden sein musste.

Bestandteil der Vereinbarung ist sodann, dass der Pflichtige sich als nach Abschluss und Vollzug dieser Vereinbarung gegenüber dem Nachlass und den Söhnen der Erblasserin vollständig auseinandergesetzt erklärt (Vereinbarung Ziff. 23). Die Vereinbarung datiert von Ende .../Anfang ... 2020.

d) Auch wenn die Vereinbarung insoweit erbschaftssteuerrechtlich relevant ist, als der Pflichtige nicht als Alleinerbe steuerpflichtig ist, sondern nur im letztlich rechtsbeständigen Umfang von einem Viertel, ist damit noch nichts über die erbschaftssteuerliche Relevanz der daraus herauszulesenden Bewertung des Nachlasses gesagt. Wie erwähnt kann die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuer sowohl hinsichtlich des Zeitpunktes (Stichtag vorliegend Todestag der Erblasserin am ... 2019, Bewertung in der Vereinbarung hingegen Ende .../Anfang ... 2020), als auch hinsichtlich der Bewertungsart von einzelnen Vermögenswerten, wie sie anlässlich einer Erbteilung unter den Erben angewendet wird (Einfluss von subjektiven Faktoren), abweichen.

Die Steuer wird wie erwähnt vom Verkehrswert des übergegangenen Vermögens berechnet (§ 13 Abs. 1 ESchG). Die steueramtliche und offensichtlich von der Bemessung der Erben abweichende Bewertung der Aktien der H AG mit einem Stückpreis von Fr. 10'150.- ist im vorliegenden Verfahren nicht mehr ausdrücklich strittig. Das kantonale Steueramt berief sich diesbezüglich auf das KS Nr. 28 vom 28. August 2008. Die H AG ist demnach als Immobiliengesellschaft zum Substanzwert zu bewerten (KS 28 Rz. 42 ff.). Grundlage für die Bestimmung des Substanzwertes ist die Jahresrechnung (Rz. 11). Vertretbar ist es ebenfalls, auf den Vorjahreswert abzustellen (vgl. KS 28 Rz. 4). Konkret nahm das kantonale Steueramt vorliegend für die Bewertung der Namenaktien der H AG per Todestages des ... 2019 den Mittelwert zwischen den Bewertungen per 31.12.2018 mit Fr. 1'380'000.- und 31.12.2019 mit Fr. 1'665'000.- (vgl. Rz. 2.2.3 des EE). Diese Vorgehensweise ist nicht zu beanstanden. Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass F den Wert per Ende 2017 auf Fr. 11'200.- pro Aktie bezifferte.

Mit Verweis auf die Einsprache machte der Pflichtige zwar auch im vorliegenden Verfahren geltend, dass der Wert der Aktien gesamthaft Fr. 902'069.72 und nicht Fr. 1'522'500.- betrage. Wie der Wert genau ermittelt wurde, legte er nicht dar. Er brachte aber vor, dass aufgrund der zerrütteten Verhältnisse unter den Erben davon auszugehen

sei, dass der ausgehandelte Wert demjenigen entspreche, der unter unabhängigen Dritten zustande gekommen wäre und daher massgeblich sei. Der Pflichtige führte aber gleichzeitig an, dass die Aktien für ihn selber wertlos gewesen wären. Dies deshalb, weil die beiden Söhne der Erblasserin bereits 350 der 500 Namenaktien in ihrem Besitz hatten und auch bei vollständiger Übernahme der Aktien durch den Pflichtigen dieser keinen bestimmenden Einfluss auf die Geschicke der H AG hätte nehmen können. Dieser Umstand spricht aber dafür, dass der angeblich vereinbarte Preis von Fr. 6'013.80 pro Aktie (zur etwas höheren Aktienpreis-Berechnung des Steuerrekursgerichts vgl. oben E. 3c) gerade nicht dem Preis entspricht, der unter unabhängigen Dritten zu erzielen gewesen wäre. Offenkundig flossen sehr konkrete persönliche Gesichtspunkte und Verflechtungen der Parteien in die Preisfindung hinein. Während der Pflichtige die Aktien unter den gegebenen Umständen offenbar als wertlos betrachtete, stellten sie für die Pflichtteils-erben das wesentliche Nachlassaktivum dar. Vor diesem Hintergrund kann der ermittelte Preis nicht als Verkehrswert betrachtet werden.

Der der Besteuerung unterliegende Nachlass der Erblasserin beträgt demnach insgesamt (maximal) Fr. 1'850'723.- (inkl. lebzeitige Zuwendung von Fr. 118'600.-). Während die direkten Nachkommen von der Steuerpflicht befreit sind (§ 11 ESchG), ist der Anteil, der auf den Pflichtigen entfiel, erbschaftssteuerpflichtig. Auch dies ist im Grundsatz unbestritten.

e) Zu beurteilen ist vor diesem Hintergrund nun im Wesentlichen, ob für die Bemessung der Erbschaftssteuer beim Pflichtigen auf 1/4 des Nachlasstotals (abzüglich lebzeitiger Zuwendung an F) oder auf die konkret dem Pflichtigen zugeteilten Nachlasswerte abzustellen ist. Sodann ist zu entscheiden, ob die Tatsache, dass sich eine in Spanien gelegene Liegenschaft im Nachlass befindet (hälftiger Anteil daran) und dies eine erbschaftssteuerrechtliche Ausscheidung der Liegenschaft nach Spanien nach sich zieht, eine Auswirkung auf sämtliche Erben oder nur auf den Pflichtigen als konkreten Empfänger dieser Liegenschaft (bzw. des hälftigen Anteils) hat.

Wie bereits gesehen beseitigte die Vereinbarung die Zweifel an der erbrechtlichen Situation als solche. Die Vereinbarung klärte die Frage, wer zu welchem Anteil erbt. Soweit die Vereinbarung die Verteilung der Nachlasswerte regelt, ist sie für die Steuerbehörden nicht von Bedeutung, da Objekt der Erbschaftssteuer die jeweils überlassene Quote bildet (Fischer/Ramp/Trutmann, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, 2020, § 10 N 24). Ob ein Erbe oder

Vermächtnisnehmer ein Grundstück oder Barvermögen übernimmt, ist für die Zwecke der Erbschaftssteuer nicht relevant (betreffend interkantonale Verhältnisse: Peter Mäusli-Allenspach, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, 2020; § 58 N 9 f.).

Diese Erwägungen führen dazu, dass unabhängig von der Zuteilung einzelner Nachlasswerte an einzelne Erben beim Pflichtigen 1/4 des (nach dem Verhältnis des hier zu besteuerten Anteils an den Gesamtaktiven zu bemessenden) Nachlasses zu besteuern ist. Das kantonale Steueramt ist insoweit korrekt vorgegangen.

4. a) Der Pflichtige lässt dagegen vorbringen, dass die beiden Söhne der Erblasserin bereits vor deren Tod 350 der 500 Namenaktien der H AG in ihrem Besitz gehalten hätten. Im Rahmen der aussergerichtlichen Verhandlungen nach dem Erbfall hätten sie gegenüber dem Pflichtigen klar gemacht, dass sie die sich im Nachlass befindlichen übrigen 150 Namenaktien alleine übernehmen wollten. Sie hätten den Pflichtigen insoweit unter Druck gesetzt, als sie angekündigt hätten, im Falle der Zuteilung von Aktien an den Pflichtigen von ihrer beherrschenden Stellung zum Nachteil des Pflichtigen Gebrauch zu machen. So würden sie dafür sorgen, dass keine Dividenden mehr ausbezahlt würden und sie sich über Darlehen begünstigen würden. Diese Ausgangslage habe dazu geführt, dass sich der Pflichtige letztlich mit den Vermögenswerten in Spanien sowie einer zusätzlichen Ausgleichszahlung von Fr. 125'000.- zufriedengegeben habe. Sinngemäss macht der Pflichtige damit geltend, dass die höhere Bewertung der Aktien durch das kantonale Steueramt bei ihm keine Auswirkungen zeitigen dürften, da er davon keine erhalten habe.

Für die Darstellung des Pflichtigen betreffend Unfreiwilligkeit des Verzichts auf die Aktien gibt es in den Akten keine Belege. Auch wenn dies aber zuträfe (und u.U. sogar zivil- oder strafrechtliche Implikationen zeitigen würde), vermöchte dies an der steuerrechtlichen Würdigung nichts zu ändern.

Gemäss Vereinbarung und der Darstellung des Pflichtigen war dieser der Meinung, mit den ihm zugeteilten Vermögenswerten 1/4 des Nachlasses abgegolten bekommen zu haben. Auf weitere Ansprüche verzichtete er ausdrücklich. Wenn nun anlässlich des erbschaftssteuerrechtlichen Verfahrens aber klar wurde, dass den Aktien der H AG anlässlich der Einigung ein aus steuerrechtlicher Sicht zu tiefer Wert

beigemessen wurde, so bedeutet dies letztlich, dass der Pflichtige aus welchen Gründen auch immer, ob freiwillig oder unfreiwillig und ob in Kenntnis oder Unkenntnis des höheren Wertes auf einen Teil seines Anspruchs verzichtete. Auf das erbschaftssteuerrechtliche Verfahren wirkt sich dies allerdings nicht aus, nachdem Steuerobjekt im Erbschaftssteuerverfahren die Erbquote darstellt.

b) Der Bundesverfassung lässt sich ein Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung entnehmen (Art. 127 Abs. 3 BV), nicht jedoch ein solches der internationalen Doppelbesteuerung. In Bezug auf im Ausland gelegene Liegenschaften bringt das Bundesgericht diese Norm allerdings auch in internationalen Verhältnissen zur Anwendung: eine Besteuerung in der Schweiz hat zu unterbleiben, sofern im Belegenheitsstaat eine effektive Besteuerung oder eine Steuerbefreiung aus öffentlichen Gründen erfolgt. Geht ein im Ausland gelegenes Grundstück von Todes wegen oder schenkungshalber über, dürfen die Kantone diesen Vorgang nicht der Erbschafts- oder Schenkungssteuer unterwerfen, sofern eine Besteuerung im Ausland erfolgt (Andrea Opel, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, 2020, § 3 N 16 f., mit weiteren Hinweisen).

Zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung wird bei der Veranlagung der Erbschaftssteuer – wie in interkantonalen Verhältnissen – bei im Ausland gelegenen Liegenschaften die Quotenzuteilungsmethode angewendet, soweit keine abweichende staatsvertragliche Regelung besteht: Für den Bereich der Erbschaftssteuer besteht kein Abkommen zwischen der Schweiz und Spanien. Der steuerberechtigte Kanton darf den Anteil am Nachlass mit jener Quote besteuern, welche dem Anteil der ihm zugewiesenen Nachlassaktiven an den Gesamtaktiven entspricht. Es kommt nicht darauf an, welche Aktiven (und Passiven) den einzelnen Erben testamentarisch oder in der Erbteilung zugewiesen werden. Ob ein Erbe ein Grundstück oder Barvermögen übernimmt, ist deshalb für die Zwecke der Erbschaftssteuer nicht von Bedeutung (Mäusli-Allenspach, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, § 58 N 9).

Im interkantonalen Verhältnis wäre es sodann so, dass der Liegenschaftskanton seinerseits jeden Erbteil nach Massgabe des Anteils der auf seinem Gebiet gelegenen Liegenschaft an den Gesamtaktiven (nur) anteilmässig besteuern würde (Mäusli-Allenspach, § 58 N 10). Dagegen, dass dies Spanien anders macht (Auferlegung der Erbschaftssteuer gesamthaft an den Übernehmer des Liegenschaftsanteils in Spanien),

kann sich der Pflichtige im vorliegenden Verfahren nicht wehren. Dieser Aspekt hätte wohl in die Teilungsvereinbarung einfließen müssen.

Eine Doppelbesteuerung, wie vom Pflichtigen geltend gemacht, liegt aber gleichwohl nicht vor, weil das kantonale Steueramt seine Besteuerungsbefugnis nicht überschritten hat und es wie erwähnt kein Verbot der internationalen Doppelbesteuerung gibt. Trotz der obengenannten Situation und auch wenn in die spanische Erbschaftsbesteuerung möglicherweise auch die Guthaben auf den spanischen Banken und das sich in Spanien befindliche Fahrzeug eingeflossen sind, vermag dies der gleichzeitigen Besteuerung durch den Kanton Zürich nicht entgegenzustehen (der Zufluss von beweglichem Vermögen zufolge Todes ist aus Schweizer Sicht am letzten Wohnsitz des Erblassers steuerbar, Mäusli-Allenspach, § 57 N 31).

c) Überdies ist der Pflichtige der Meinung, dass es nicht rechtens sei, wenn in der Schweiz alle Erben gleichermassen von der Ausscheidung "profitieren" würden, während er in Spanien diesbezüglich allein Erbschaftssteuer bezahlt habe.

Richtig ist, dass bezogen auf den relevanten Zeitpunkt des Todes der Erblasserin der Nachlass in seiner Gesamtheit auf die Erben überging und hernach diejenige Quote von der hiesigen Besteuerung nach dem EschG auszunehmen war, die auf das Ausland entfällt (hier 8.9%). Das Total der hier zu steuernden Erbschaftsmasse (91.1 %) war sodann entsprechend der Erbquote auf die einzelnen Erben aufzuteilen und je nach Voraussetzungen (Verwandtschaftsgrad etc.) bei diesen zu besteuern. Auf den Pflichtigen entfiel wie bereits gesehen 1/4.

Wenn eine spätere Aufteilung des Nachlasses dazu führte, dass nur einer von mehreren Erben den hälftigen Liegenschaftsanteil schlussendlich in sein Eigentum übertragen erhielt, so hat dies keinen Einfluss mehr auf die Berechnung der Erbschaftssteuer. In diesem Sinne ist die Erbschaftsbesteuerung eine auf den Todeszeitpunkt bezogene Besteuerung. Hätten, anders als hier geschehen, hernach die Söhne die Liegenschaft übernommen, so wäre es umgekehrt der Pflichtige gewesen, der von der quotenmässigen Ausscheidung "profitiert" hätte, obwohl er tatsächlich Nachlasswerte übernommen hätte, die an sich allesamt (ungeschmälert) in der Schweiz steuerbar gewesen wären. Es wäre Sache der Erben gewesen, die Übernahme der latenten Steuerlast auf den ausländischen Vermögenswerten bei der Aufteilung der Erbmasse zu berücksichtigen.

Dass von den Erben der Pflichtige der Einzige ist, der überhaupt erbschaftssteuerpflichtig ist, spielt für die Bestimmung des Steuerobjekts des Einzelnen ebenso wenig eine Rolle wie die spätere konkrete Verteilung der einzelnen Nachlasswerte. Die Einigung darüber, dass der Pflichtige den Anteil an der Liegenschaft in Spanien erhalten sollte, hat daher keinen Einfluss auf die Ausscheidungsquote, welche bei allen Erben dieselbe ist.

Das Vorgehen des kantonalen Steueramts, die in Spanien gelegene Liegenschaft quotenmässig der Besteuerung Spaniens zuzuweisen, erweist sich daher als korrekt.

5. Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rechtsmittels. Bei diesem Prozessausgang sind die Gerichtskosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (§ 43 Abs. 3 ESchG i.V.m. § 151 Abs. 1 StG) und bleibt ihm eine Parteientschädigung versagt (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]). Da das kantonale Steueramt lediglich den Einspracheentscheid verteidigt hat und ihm kein nennenswerter Aufwand erwachsen ist, sind die Voraussetzungen von § 17 Abs. 2 VRG für die Zusprechung einer solchen Vergütung ebenfalls nicht erfüllt.

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]