

## Inhaltsverzeichnis

|           |                                                                  |          |
|-----------|------------------------------------------------------------------|----------|
| <b>9.</b> | <b>Erbschafts- und Schenkungssteuern</b>                         | <b>2</b> |
| 9.1       | Steuerobjekt                                                     | 2        |
| 9.1.1     | Erbrechtliche Zuwendungen                                        | 2        |
| 9.1.2     | Schenkungen/Vorempfänge                                          | 2        |
| 9.1.3     | Andere Zuwendungen                                               | 4        |
| 9.1.4     | Abgrenzung zu den übrigen Steuern                                | 5        |
| 9.2       | Steuersubjekt (steuerpflichtige Person)                          | 6        |
| 9.2.1     | Allgemeines                                                      | 6        |
| 9.2.2     | Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht                      | 6        |
| 9.2.3     | Vermögensverteilung in Erbfällen                                 | 7        |
| 9.3       | Steuerhoheit                                                     | 9        |
| 9.3.1     | Allgemeines                                                      | 9        |
| 9.3.2     | Steuerausscheidungen                                             | 10       |
| 9.4       | Steuerberechnung                                                 | 11       |
| 9.4.1     | Allgemeines                                                      | 11       |
| 9.4.2     | Steuerklassen                                                    | 11       |
| 9.4.3     | Steuersatz                                                       | 12       |
| 9.4.4     | Die vermögensabtretende Person übernimmt die geschuldete Steuer  | 13       |
| 9.4.5     | Rundungsregeln für die Steuerberechnung                          | 13       |
| 9.4.6     | Verzicht auf die Erhebung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer | 13       |
| 9.5       | Haftung                                                          | 13       |
| 9.6       | Vollzug und Verfahren                                            | 13       |
| 9.6.1     | Allgemeines zum Verfahren                                        | 13       |
| 9.6.2     | Verjährung                                                       | 14       |

## **9. Erbschafts- und Schenkungssteuern**

### **9.1 Steuerobjekt**

Die Erbschafts- und Schenkungssteuer ist eine Rechtsverkehrs- beziehungsweise eine Recht-übertragungssteuer.

Folgende Zuwendungen können Gegenstand einer Erbschafts- oder Schenkungssteuerveranlagung bilden:

- erbrechtliche Zuwendungen
- Schenkungen/Vorempfänge
- andere Zuwendungen

#### **9.1.1 Erbrechtliche Zuwendungen**

Steuerbar sind sowohl die Zuwendungen kraft gesetzlichen Erbrechts als auch auf Grund einer Verfügung von Todes wegen (Testament oder Erbvertrag). Dazu gehört nicht nur der Vermögenanfall bei der Gesamtnachfolge als (gesetzliche oder eingesetzte) erbberechtigte Person, sondern auch das Vermächtnis (Legat).

Zahlungen aus güterrechtlicher Auseinandersetzung unterliegen weder der Erbschafts- noch der Einkommenssteuer (§ 33 Abs. 1 lit. a StG).

#### **9.1.2 Schenkungen/Vorempfänge**

##### **9.1.2.1 Schenkungen**

Eine Schenkung wird angenommen, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- die Zuwendung wird aus dem Vermögen eines Dritten erbracht,
- sie muss unentgeltlich oder mindestens teilweise unentgeltlich sein,
- sie führt bei der Empfängerin oder beim Empfänger zu einer Bereicherung, und
- die zuwendende Person handelt in der Absicht, die Empfängerin oder den Empfänger zu bereichern (zum Zuwendungswillen vgl. VGE vom 11.9.2014, WBE.2013.434 = AGVE 2014, 91).

Die Bereicherung kann auch in einer Nichtverminderung des Vermögens (zum Beispiel Erlass einer privaten Schuld) bestehen.

Die Schenkung ist ein zweiseitiges Rechtsgeschäft und bedarf somit der Annahme durch die beschenkte Person. Das schriftliche Schenkungsversprechen (Verpflichtungsgeschäft) ist noch keine steuerpflichtige Zuwendung, sondern erst dessen Vollzug (Verfügungsgeschäft).

Die Abtretung einer Forderung (Zession, Art. 164 ff. OR) – zum Beispiel im Rahmen eines Vertrags zugunsten Dritter – stellt bereits ein steuerpflichtiges Verfügungsgeschäft dar. Bei der Handschenkung fallen Verpflichtungs- und Verfügungsgeschäft zusammen.

Gelegenheitsgeschenke sind gemäss § 142 Abs. 4 StG in Verbindung mit § 52 StGV steuerfrei, sofern sie den Wert von 5'000 Franken (bis 31.12.2024: 2'000 Franken) nicht übersteigen. Als Gelegenheitsgeschenk wird betrachtet, was für eine besondere Gelegenheit, an einem bestimmten Ereignis oder zu einem bestimmten Anlass gegeben wird, an denen Schenkungen üblich sind, wie zum Beispiel bei Geburt, Taufe, Geburtstag, Konfirmation, Firmung, Verlobung, Hochzeit, Weihnachten, Neujahr, Prüfungen, Pubertätszeremonie usw. Kein derartiges Gelegenheitsgeschenk stellt insbesondere das Vermächtnis dar.

### 9.1.2.2 Vorempfänge

Unter Vorempfang ist das zu verstehen, was die Erblasserin oder der Erblasser den Erbberechtigten zu Lebzeiten auf Anrechnung an deren Erbteil hat zukommen lassen. Der Ausgleichungspflicht unterstehen nur die gesetzlichen Erbinnen und Erben, nicht jedoch die eingesetzten Erbinnen und Erben (Art. 626 Abs. 1 ZGB).

Vorempfänge unterliegen als "andere Zuwendungen" der Schenkungssteuer (AGVE 1949, 61). Eine Zuwendung an eine gesetzliche Erbin oder an einen gesetzlichen Erben, die nicht der Ausgleichungspflicht untersteht, stellt dagegen eine gewöhnliche Schenkung dar. Vorempfang wie Schenkung sind im Zeitpunkt der Zuwendung zu besteuern (§ 49 StGV).

Die Unterscheidung Vorempfang/Schenkungen ist folglich einzig für die Beurteilung einer allfälligen Ausgleichungspflicht im Rahmen der späteren erbrechtlichen Auseinandersetzung massgebend.

### Wann ist eine Zuwendung an gesetzliche Erbinnen und Erben ausgleichungspflichtig?

- Zuwendungen an Nachkommen: Was die Erblasserin oder der Erblasser den Nachkommen als Heiratsgut, Ausstattung oder durch Vermögensabtretung, Schulderlass und dergleichen zuwendet, steht unter der Ausgleichungspflicht. Die Erblasserin oder der Erblasser kann jedoch durch ausdrückliche Willensäusserung von der Ausgleichungspflicht befreien (Art. 626 Abs. 2 ZGB).
- Zuwendungen an gesetzliche Erbinnen und Erben, die nicht Nachkommen sind: Eine Ausgleichungspflicht besteht nur für Zuwendungen, die ausdrücklich auf Anrechnung an die Erbteile erfolgten (Art. 626 Abs. 1 ZGB).
- Gelegenheitsgeschenke: Gelegenheitsgeschenke sind nicht ausgleichungspflichtig.

### 9.1.2.3 Bestimmung der vermögensabtretenden Person bei Zuwendungen eines Ehegatten

Bei der Bestimmung der vermögensabtretenden Person bei unentgeltlichen Zuwendungen durch Ehegatten an ihre Kinder sind folgende Kriterien massgebend:

- Welcher Ehepartner hat den Zuwendungswillen geäussert?
- Bei welchem Ehepartner ist eine Vermögensverminderung zu verzeichnen?

Leben die Ehegatten unter dem **Güterstand der Errungenschaftsbeteiligung** sind dabei insbesondere folgende Fälle zu unterscheiden:

### **Unentgeltliche Zuwendungen aus dem Eigengut eines Ehegatten:**

Unentgeltliche Zuwendungen aus dem Eigengut eines Ehegatten werden, unabhängig von der Willenskundgabe der Ehegatten, nur diesem zugerechnet. Es wird somit ausschliesslich auf die effektiven Eigentums- beziehungsweise Vermögensverhältnisse abgestellt.

### **Zuwendungen aus der Errungenschaft eines Ehegatten:**

- Die Ehegatten treten nach aussen gemeinsam als Schenker auf:  
Die Vermögensabtretung wird beiden Ehegatten zugeordnet, denn bei beiden Ehegatten ist sowohl der Zuwendungswille als auch die Vermögensverminderung festzustellen. Letztere zeigt sich beim einen Ehegatten in der Verminderung der Errungenschaft, beim anderen darin, dass er auf den Anspruch auf Hinzurechnung der Schenkung zur Errungenschaft der entäussernden Person gemäss Art. 208 ZGB verzichtet.
- Nur der Ehegatte, aus dessen Errungenschaft die Zuwendung stammt, tritt als schenkende Person auf:  
Die Vermögensabtretung wird nur diesem Ehegatten zugeordnet, denn nur er äussert einen Zuwendungswillen. Die Frage, ob der andere Ehegatte zustimmt, ist nur noch für die Beurteilung der Hinzurechnung gemäss Art. 208 ZGB von Bedeutung, nicht jedoch für die Bestimmung der vermögensabtretenden Person.

Leben die Eheleute unter dem **Güterstand der Gütergemeinschaft**, kann bei Zuwendungen aus dem Eigengut wiederum ausschliesslich auf das Kriterium der "Vermögensverminderung" abgestellt werden. Verfügungen über das Gesamtgut können dagegen nur gemeinsam erfolgen (Art. 228 ZGB) und sind somit beiden Ehegatten anzurechnen.

Beim **Güterstand der Gütertrennung** verwaltet und nutzt jeder Ehegatte sein Vermögen und verfügt darüber (Art. 247 ZGB). Bei der Bestimmung der vermögensabtretenden Person ist deshalb unter diesem Güterstand ausschliesslich das Kriterium der "Vermögensverminderung" massgebend.

## **9.1.3 Andere Zuwendungen**

Der Begriff der anderen Zuwendung umfasst alle unentgeltlichen Vermögenszuflüsse, die nicht unter die zivilrechtlichen Begriffe der erbrechtlichen Zuwendung oder der Schenkung fallen.

### **9.1.3.1 Leistungen aus Versicherungen**

Den Erbschafts- und Schenkungssteuern unterworfenen Versicherungsleistungen können entweder Bestandteil des Nachlassvermögens bilden und somit der erbrechtlichen Auseinandersetzung unterliegen oder aber kraft Versicherungsrecht direkt den begünstigten Personen zufließen.

Zum Ganzen vgl. Ziffer 5 RI "Versicherungen".

### **9.1.3.2 Nutzniessung/Wohnrecht**

Die Einräumung der Nutzniessung (Art. 745 ff. ZGB) gewährt den vollen Genuss an einem fremden Vermögenswert. Die nutzniessungsberechtigte Person darf die Sache nur gebrauchen, nicht aber darüber verfügen, weder rechtlich noch tatsächlich. Die Nutzung ist nach den Regeln einer sorgfältigen Bewirtschaftung vorzunehmen, ansonsten wird die nutzniessungsberechtigte Person schadenersatzpflichtig. Als rein persönliches Recht ist die Nutzniessung nicht auf eine

andere Person übertragbar (zum Beispiel durch Veräusserung), wohl aber kann ihre Ausübung einer anderen Person gestattet werden.

Das Wohnrecht (Art. 776 ff. ZGB) räumt der berechtigten Person grundsätzlich dieselben Rechte und Pflichten wie der nutzniessungsberechtigten Person ein, nur sind diese auf eine bestimmte Wohneinheit begrenzt. Im Gegensatz zur Nutzniessung ist jedoch die Ausübung des Wohnrechts höchstpersönlich.

### 9.1.3.3 Das gemischte Rechtsgeschäft

Ein Vermögensanfall ist unentgeltlich, wenn der Vermögensübertragung keine Leistung der Empfängerin oder des Empfängers gegenübersteht. Eine teilweise Unentgeltlichkeit und damit ein gemischtes Rechtsgeschäft liegt vor, wenn der Vermögensübertragung objektiv gesehen keine gleichwertige Leistung gegenübersteht. Die Besteuerung eines gemischten Rechtsgeschäfts setzt einen Zuwendungswillen voraus, d.h. die veräussernde Person muss sich des Verkaufs unter Marktpreis bewusst sein. Der Zuwendungswille kann z.B. aus dem Kaufvertrag hervorgehen, indem dort von einem Vorzugspreis geschrieben wird. Der Zuwendungswille kann sich aber auch aus den Umständen ergeben (vgl. VGE vom 11.9.2014, WBE.2013.434 = AGVE 2014, 91). Bei einer Abweichung des vereinbarten Kaufpreises vom Verkehrswert von mindestens 20% prüft das Kantonale Steueramt, ob ein Zuwendungswille vermutet werden kann. Ist der Zuwendungswille nachgewiesen oder darf er vermutet werden, so ist die Differenz zwischen dem Steuerwert und dem vereinbarten Kaufpreis mit der Schenkungssteuer zu erfassen. Analoges gilt für andere teilweise unentgeltliche Leistungen (z.B. Mietvertrag).

### 9.1.4 Abgrenzung zu den übrigen Steuern

Der § 142 Abs. 2 StG schliesst die gleichzeitige Besteuerung eines Vermögenszuflusses mit der Einkommens- oder Gewinnsteuer und mit den Erbschafts- und Schenkungssteuern aus. Als mit dem Einkommen versteuert – und damit nicht den Erbschafts- und Schenkungssteuern unterliegend – gelten auch die im Gesetz abschliessend aufgezählten einkommens- und gewinnsteuerfreien Vermögenszuflüsse. § 70 Abs. 1 lit. c StG hält ausdrücklich fest, dass Kapitalzuwachs aus Erbschaft, Vermächtnis oder Schenkungen keinen steuerbaren Gewinn einer juristischen Person darstellen.

Es unterliegen insbesondere folgende Leistungen nicht den Erbschafts- und Schenkungssteuern:

- Unterstützungsleistungen im Sinne von Art. 328 f. ZGB;
- Kapitalzahlungen und Renten aus der beruflichen Vorsorge (Säule 2) sowie aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge (Säule 3a);
- Kapitalzahlungen aus reinen Risikoversicherungen der Säulen 2 und 3a (§ 45 Abs. 4 StG);
- Erlass einer Schuld, die durch eine geschäftliche Tätigkeit entstanden ist (sie stellt einen erfolgswirksamen Vorgang beim Unternehmer dar und ist somit einkommenssteuerpflichtig);
- Besoldungsnachgenuss (§ 32 Abs. 1 lit. a StG);
- Zahlungen aus güterrechtlicher Auseinandersetzung (§ 33 Abs. 1 lit. a StG);
- Genugtuungsleistungen, die im Zusammenhang mit bleibenden körperlichen Nachteilen und bei Tod ausgerichtet werden (§ 33 Abs. 1 lit. g StG).

## 9.2 Steuersubjekt (steuerpflichtige Person)

### 9.2.1 Allgemeines

Die subjektive Steuerpflicht (§ 143 Abs. 1 StG) trifft diejenige Person, welcher der Vermögensanfall tatsächlich zufließt. Dies können natürliche wie auch juristische Personen sein.

### 9.2.2 Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht

Folgende juristische beziehungsweise natürliche Personen sind nach Gesetz steuerbefreit und haben demzufolge auch keine Erbschafts- und Schenkungssteuern zu entrichten:

- Bund, Kanton, aargauische Gemeinden und aargauische Landeskirchen (§ 13 StG). Ausserkantonale öffentlich-rechtliche Körperschaften sind ebenfalls steuerbefreit, sofern und soweit der betreffende Kanton Gegenrecht hält. Die Gegenrechtsvereinbarungen sind in der Gesetzessammlung (SAR 633.010-633.270) auffindbar. Im Zweifelsfall ist beim KStA, Rechtsdienst, nachzufragen.

- Juristische Personen, die sich öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecken widmen (§ 14 Abs. 1 lit. c StG) oder die kantonal beziehungsweise gesamtschweizerisch Kultuszwecke verfolgen (§ 14 Abs. 1 lit. e StG).

Zuwendungen an juristische Personen, die in der Liste A mit den Ziffern 1 und 3 aufgeführt sind, unterliegen folglich nicht den Erbschafts- und Schenkungssteuern. Ist eine Institution nur unter Auflage bzw. aufgrund gemischter Zweckverfolgung (Liste A Ziffern 2 und 4) steuerbefreit, so ist beim Rechtsdienst des Kantonalen Steueramtes nachzufragen, ob bzw. unter welchen Voraussetzungen von einer Steuerbefreiung ausgegangen werden darf. Juristische Personen, die unter der Liste B aufgeführt sind, unterliegen nur dann nicht den Erbschafts- und Schenkungssteuern, wenn sie mit der Ziffer 1 (Kultuszwecke) ausgewiesen sind. Ausserkantonale steuerbefreite juristische Personen sind grundsätzlich auch im Kanton Aargau nicht erbschafts- und schenkungssteuerpflichtig. Ob eine ausserkantonale Zuwendungsempfängerin steuerbefreit ist, ist anhand der ausserkantonalen Zuwendungslisten zu prüfen oder es ist von der begünstigten Institution ein Nachweis der Steuerbefreiung einzuverlangen.

Die Liste A sowie die Links zu den ausserkantonalen Zuwendungslisten finden sich in den RI unter „Mehr zum Thema“, „Arbeitshilfe“, „Zuwendungen“.

Auf der Applikation „Info“ des Kantonalen Steueramtes, welche den Gemeindesteuerämtern zugänglich ist, finden sich zusätzlich die Liste B sowie eine Liste der Kontaktpersonen sämtlicher Kantonalen Steuerämter. Auf diese Listen A und B darf in Bezug auf die ausserkantonalen Institutionen jedoch nicht abgestellt werden, da deren Aktualität nicht gewährleistet ist.

- Politische Parteien, die im Kanton oder in den aargauischen Gemeinden tätig sind und deren Ziele und innere Ordnung demokratischen Grundsätzen entsprechen (§ 14 Abs. 1 lit. c StG);

- Ehegatten und eingetragene Partner/innen (§ 142 Abs. 3 lit. a StG).

Massgebend ist, dass der Vermögensanfall während der Ehe beziehungsweise während der eingetragenen Partnerschaft fliesst. Als Vermögensanfälle unter Ehegatten und unter Partner/innen gelten auch Zahlungen, die im Zusammenhang mit der Auflösung der Ehe beziehungsweise der Partnerschaft ausgerichtet werden. Der Grund der Auflösung (Tod, Scheidung beziehungsweise Auflösung der Partnerschaft usw.) spielt dabei keine Rolle. Die Begriffe Ehegatte beziehungsweise eingetragene Partner/innen sind zivilrechtlich auszulegen. Folglich sind wohl Vermögensanfälle zwischen Eheleuten beziehungsweise zwischen Partner/innen, die faktisch (oder gerichtlich) getrennt leben steu-

- erfrei, nicht aber solche unter Konkubinatspartnern beziehungsweise unter Partner/innen, welche ihre Partnerschaft nicht haben eintragen lassen;
- Nachkommen (§ 142 Abs. 3 lit. b StG).  
Unentgeltliche Zuwendungen, welche an Nachkommen (Enkel, Urenkel, etc.), Stiefkinder oder Pflegekinder (sofern das Pflegeverhältnis mindestens 2 Jahre bestanden hat) ausgerichtet werden, sind steuerfrei. Dasselbe gilt auch für unentgeltliche Zuwendungen an Ehegatten der Nachkommen, Stiefkinder oder Pflegekinder, siehe dazu § 51 StGV. Ebenso steuerfrei sind Zuwendungen an Nachkommen von Stiefkindern. Zuwendungen an Nachkommen von Pflegekindern sowie an Stief- und Pflegekinder von Nachkommen sind hingegen nicht steuerfrei;
  - Eltern, Stiefeltern und Pflegeeltern, wenn das Pflegeverhältnis während mindestens zwei Jahren bestanden hat (§ 142 Abs. 3 lit. c StG). Dasselbe gilt auch für Vermögensanfälle an Ehegatten von Stiefeltern und Pflegeeltern (§ 51 StGV).

Steuerbefreiungen aufgrund von Stief- und Pflegeverhältnissen sind dem Kantonalen Steueramt unter Beilage schriftlicher Nachweise zwingend vorzulegen.

### 9.2.3 Vermögensverteilung in Erbfällen

#### 9.2.3.1 Tatsächliche Teilung

In § 143 Abs. 1 StG wird vorgeschrieben, dass steuerpflichtig ist, wer den Vermögensanfall tatsächlich erhält. Steuerpflichtig sind demzufolge grundsätzlich die gesetzlichen oder eingesetzten Erbberechtigten sowie die vermächtnisnehmenden Personen.

Diese Gesetzesbestimmung kann aber auch zur Anwendung gelangen, wenn die Erbberechtigten in einem späteren Erbteilungsvertrag von der gesetzlichen oder testamentarischen Erbfolge abweichen. Es werden dabei ausschliesslich Quotenverschiebungen unter den Erbberechtigten als Handlungen im Rahmen der tatsächlichen Teilung akzeptiert und somit als Zuwendungen der verstorbenen Person anerkannt (RGE vom 23.11.1994, K 4028/P 262). Verzichtet beispielsweise eine erb- beziehungsweise legatsberechtigte Person zugunsten einer andern effektiv erbenden beziehungsweise legatsberechtigten Person auf ihren Erbanteil, so stellt dies eine Handlung im Rahmen der tatsächlichen Teilung dar. Dies gilt aber nicht, wenn der Verzicht zugunsten einer Person ausfällt, die nicht zum tatsächlichen Erbenkreis gehört (beispielsweise gesetzliche, nicht pflichtteilsgeschützte Erbin, die durch Testament von der Erbfolge ausgeschlossen wurde). Eine derartige Erweiterung des Bedachtenkreises stellt eine neuerliche, unentgeltliche Zuwendung dar, die mit einer separaten Schenkungssteuer zu erfassen ist. In diesen Fällen entscheidet nämlich die verzichtende Erbin oder der verzichtende Erbe unabhängig von Gesetz und vom Willen der andern Erbberechtigten über das Schicksal ihres beziehungsweise seines Erbanteils. Dies gilt auch, wenn eine begünstigte Person auf einen Versicherungsanspruch zugunsten einer nicht erbberechtigten Person verzichtet, da es sich dabei um eine Forderung aus Versicherungsrecht handelt, an welcher einzig die begünstigte Person berechtigt ist.

Verzichtet dagegen eine eingesetzte Universalerbin oder ein eingesetzter Universalerbe zugunsten einer pflichtteilsgeschützten Erbin oder eines pflichtteilsgeschützten Erben auf einen Teil des Erbanspruchs innerhalb der für die Einreichung einer Herabsetzungsklage massgebenden Frist (grundsätzlich 1 Jahr; Art. 533 ZGB), so stellt dies eine steuerrechtlich relevante Teilungshandlung im Sinne von § 143 Abs. 1 StG dar.

Die Ausschlagung einer Erbschaft ist – sofern sich diese an die gesetzlichen Vorgaben (Art. 566 ff. ZGB) anlehnt – für die Erbschaftssteuerveranlagung massgebend.

Der Nachweis einer geänderten Quotenregelung unter den Erbinnen und Erben ist mit Vorteil in schriftlicher Form zu verlangen. Ein solcher Erbteilungsvertrag muss von allen betroffenen Personen unterzeichnet werden.

### 9.2.3.2 Veranlagungen gemäss § 143 Abs. 2 StG:

Stellt das Inventuramt beziehungsweise die Steuerbehörde fest, dass es den Erbberechtigten nicht gelingt, sich innerhalb der Jahresfrist über die tatsächliche Teilung der Erbschaft zu einigen, so können die Erbanteile den gesetzlichen oder eingesetzten Erbinnen oder Erben zugerechnet und entsprechend besteuert werden (§ 143 Abs. 2 StG). Den Erbberechtigten ist bekannt zu geben (beziehungsweise im Veranlagungsformular ausdrücklich festzuhalten), dass die Veranlagung unter diesem Aspekt vorgenommen wurde und dass es jeder erbberechtigten Person vorbehalten bleibt, innerhalb von 10 Jahren seit dem Vermögensanfall die effektive Teilung nachzuweisen. Auf einen derartigen, fristgerechten Antrag einer erbberechtigten Person ist im Sinne der nachgewiesenen Teilung die gesamte Erbschaftssteuerveranlagung zu berichtigen.

### 9.2.3.3 Nacherbfolge

#### **Übergang von der erblassenden Person auf die Vorerben:**

Der Übergang von der verstorbenen Person auf die Vorerben ist wie ein normaler Vermögensanfall zu betrachten. Lediglich allfällige Verfügungsbeschränkungen zugunsten der Nacherben sind zu beachten (§ 148 Abs. 2 StG).

Es sind folgende Fälle zu unterscheiden:

- Bei der gesetzlichen Nacherbeneinsetzung (Art. 488 ff. ZGB) dürfen die Vorerben die Substanz der Sache nicht angreifen; der Vermögensanfall ist wie bei der Einräumung einer Nutzniessung zu bewerten, höchstens jedoch zum Vermögenssteuerwert der Sache.
- Der Regelfall der Nacherbeneinsetzung ist aber die Nacherbeneinsetzung auf den Überrest. In diesen Fällen haben die Vorerben wirtschaftlich und faktisch die gleiche Stellung wie die unbeschwerten Eigentümer, das heisst die Nacherbeneinsetzung hat keine Verfügungsbeschränkung zur Folge. Die Vorerbschaft wird deshalb mit ihrem vollen Wert der Besteuerung unterworfen.

#### **Übergang von den Vorerben auf die Nacherben:**

Der Übergang von den Vorerben auf die Nacherben stellt einen weiteren steuerpflichtigen Vermögensanfall dar. Dieser wird erbsteuerrechtlich wie ein direkter Vermögensanfall von der erstverstorbenen Person auf die Nacherben behandelt und ist folglich in demjenigen Kanton steuerbar, in dem die erstverstorbene Person ihren letzten Wohnsitz (unter dem Vorbehalt des Ortes der gelegenen Sache, § 144 Abs. 2 StG) hatte. Im Weiteren gilt es zu beachten, dass die Nacherben den ganzen ihnen noch zufließenden Vermögensanfall zu versteuern haben. Eine Besonderheit besteht auch bezüglich der Bestimmung der Steuerklasse. Massgebend ist dabei das Verwandtschaftsverhältnis der Nacherben zur erstverstorbenen Person, allerdings unter der doppelten Voraussetzung, dass diese Klasse die günstigere ist als diejenige zu den Vorerben, und nur bis zu dem Betrag, der von der verstorbenen Person an die Vorerben übergegangen war (vgl. § 148 Abs. 2 StG).



Da diese Bestimmung systematisch der für die Steuerberechnung massgebenden Klasseneinstufung zuzuweisen ist, muss davon ausgegangen werden, dass sich aus dem verwandtschaftlichen Verhältnis zwischen Vor- und Nacherben keine Steuerbefreiung gemäss § 142 Abs. 3 StG ableiten lässt. Für diese Betrachtungsweise spricht der Umstand, dass die Bestimmung in § 148 Abs. 2 StG eine reine Fortschreibung des alten Rechts ist (§ 91 Abs. 2 StG<sup>83</sup>). Unter altem Recht hatte diese Bestimmung noch eine gewisse Bedeutung, da auch Nachkommen erbschafts- und schenkungssteuerpflichtig waren. In jedem Fall ist der Anfall an den Nacherben erbschaftssteuerfrei, wenn sich diese Steuerfreiheit aus dem verwandtschaftlichen Verhältnis zwischen der verstorbenen Person und dem Nacherben ergibt. Würde sich dagegen die Steuerfreiheit einzig aus dem Verhältnis zwischen Vor- und Nacherben begründen, ist die Besteuerung nach den Steuersätzen der Klasse 1 vorzunehmen.

### **9.3 Steuerhoheit**

#### **9.3.1 Allgemeines**

##### **9.3.1.1 Unentgeltliche Übertragung von beweglichem Vermögen:**

Am Ort seiner Herkunft ist das gesamte bewegliche Vermögen steuerbar (§ 144 Abs. 1 StG); auch das bewegliche Geschäftsvermögen, selbst wenn dieses zu einer in einem andern Kanton gelegenen Betriebsstätte gehört. Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht kennt bezüglich der Erbschafts- und Schenkungssteuern die Anknüpfungspunkte Betriebsstätte, Arbeitsort usw. nicht. Die neu im § 144 Abs. 2 StG verankerte Möglichkeit der Besteuerung von Betriebsstättevermögen gelangt deshalb bloss im internationalen Verhältnis zur Anwendung.

Steuerhoheit bei unentgeltlichen Zuwendungen von beweglichem Vermögen:

- Bei Vermögensanfällen von Todes wegen ist dies der letzte Wohnsitz der verstorbenen Person;
- Bei Vermögensanfällen unter Lebenden der Wohnsitz der schenkenden Person zur Zeit des Vermögensanfalls;
- Bei beweglichem Betriebsstättevermögen im internationalen Verhältnis am Ort der Sache unter Vorbehalt des massgebenden Doppelbesteuerungsabkommens.

##### **9.3.1.2 Unentgeltliche Übertragung von unbeweglichem Vermögen:**

Eine Ausnahme von der umfassenden Steuerpflicht am "Ort seiner Herkunft" besteht bei der unentgeltlichen Übertragung von Grundstücken oder von andern dinglichen Rechten an Grundstücken oder von Rechten, die wirtschaftlich wie Rechte an Grundstücken wirken. Bei derartigen Vermögensanfällen sind die Erbschafts- und Schenkungssteuern am Ort der gelegenen Sache geschuldet (§ 144 Abs. 2 StG).

Unter aargauischen Gemeinden erfolgt keine Steuerausscheidung, sofern die das Vermögen abtretende Person in einer aargauischen Gemeinde Wohnsitz oder Aufenthalt hat beziehungsweise vor ihrem Tod hatte. Der ganze Vermögensanfall ist in diesem Fall in der Gemeinde des (letzten) Wohnsitzes der Vermögensabtreterin oder des Vermögensabtreters steuerbar (§ 151 Abs. 1 Ziffer 2 StG).

### 9.3.2 Steuerausscheidungen

#### 9.3.2.1 Unter aargauischen Gemeinden

Hatte die verstorbene Person ausserkantonalen Wohnsitz und gehören zu ihrem Nachlassvermögen Liegenschaften in verschiedenen aargauischen Gemeinden, so hat eine Steuerausscheidung zu erfolgen, in welche auch die betroffenen aargauischen Gemeinden einzubeziehen sind.

#### 9.3.2.2 Im interkantonalen Verhältnis

##### **Allgemeines:**

Das Bundesgericht hat in seiner Rechtsprechung zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot (Art. 127 Abs. 4 BV (Doppelbesteuerungsverbot) Ausscheidungsregeln für die Erbschafts- und Schenkungssteuern aufgestellt. Im aargauischen Steuergesetz werden diese Regeln nicht ausdrücklich erwähnt, sondern vorausgesetzt. Gemäss aargauischem Steuergesetz gilt der Grundsatz der Gesamtsatzbesteuerung (§ 144 Abs. 3 StG). Damit soll sichergestellt werden, dass der im Kanton Aargau nur teilweise steuerbare Vermögensanfall nicht besser behandelt wird, als der im Kanton Aargau vollständig steuerbare Vermögensanfall. Diese Gesamtsatzbesteuerung schliesst die Zusammenrechnung der mehrfachen Zuwendungen für die Ermittlung des Steuersatzes ein. Dies bedeutet insbesondere, dass frühere unentgeltliche Zuwendungen unter den gleichen Personen für die Satzbestimmung berücksichtigt werden müssen, selbst wenn diese Zuwendungen nicht im Kanton Aargau steuerbar waren (VGE vom 11.5.1995 i.S. H., Art. 68).

##### **Gleichzeitige unentgeltliche Übertragung von einzelnen Vermögensgegenständen:**

Werden einzelne Vermögensgegenstände unentgeltlich übertragen, so ist keine Steuerausscheidung vorzunehmen. Dies gilt insbesondere bei der Schenkung einer Sache und in der Regel auch beim Erbvorempfang sowie bei Direktansprüchen. Sofern mehrere Sachen und Rechte gleichzeitig übertragen werden, kann auf eine Steuerausscheidung verzichtet werden, solange diese untereinander keine wirtschaftliche Einheit bilden. Unter diesen Voraussetzungen wird der ganze Vermögensanfall objektmässig dem zuständigen Kanton zugewiesen. Dies hat zur Folge, dass die Schulden nicht unter den betroffenen Kantonen zu verteilen sind, sondern vollumfänglich auf dem Gegenstand abzurechnen sind, dem sie anlasten. Die nicht der Steuerhoheit des Kantons unterliegenden Vermögensanfälle sind demzufolge nur für die Satzbestimmung (§ 149 Abs. 2 StG) massgebend.

##### **Unentgeltliche Übertragung eines Vermögenskomplexes:**

Beim Übergang eines Vermögenskomplexes ist dagegen eine Steuerausscheidung vorzunehmen (hauptsächlich bei Nachlassvermögen). Unabhängig von der Erbberechtigung der einzelnen Personen und auch unabhängig von der effektiven Aufteilung der Werte darf jeder Kanton jeden Anteil an den Nettobeträgen der ausgerichteten Erbschaften, Vermächtnisse und erbschaftssteuerpflichtigen Versicherungsleistungen mit Begünstigung (Direktansprüche) besteuern, und zwar entsprechend der massgebenden Ausscheidungsquote. Die Ausscheidungsquote wird ermittelt, indem die Aktiven im Kanton (bewegliches Vermögen und im Wohnkanton gelegene Immobilien) den Aktiven ausserhalb des Kantons (ausserhalb des Wohnkantons gelegene Immobilien) gegenübergestellt und die prozentualen Anteile berechnet werden. Das Bundesgericht hat mit Urteil vom 23.9.2003, 2P.314/2001, festgehalten, dass die Kantone die Aktiven der verstorbenen Person bezüglich Bestand und Wert nach übereinstimmenden Regeln festzulegen haben (bewegliches Vermögen gemäss den verkehrswertorientierten Feststellungen des Wohnsitzkantons, unbewegliches Vermögen mit den Repartitionswerten), damit die Ausschei-

dungsquote im Total der betroffenen Kantone 100 % beträgt. Das Bundesgericht hat mit Urteil vom 30.6.2004, 2P.5/2002, die Vorgehensweise bei der Ermittlung der Ausscheidungsquote folgendermassen präzisiert: Die nicht der Einkommenssteuer unterliegenden Versicherungsleistungen sind zu berücksichtigen und kollisionsrechtlich dem Kanton, in dem der Erblasser den letzten Wohnsitz hatte, zuzuweisen. Lebzeitige Zuwendungen (Schenkungen, Vorempfänge, andere Zuwendungen) unterliegen hingegen nicht der Ausscheidung. Bei der Bewertung des erbsteuerrechtlichen Reinvermögens sind die Kantone dagegen frei. Die güterrechtlichen Ansprüche der Eheleute werden dabei verrechnet und können deshalb nur Nachlassaktiven darstellen, wenn die Guthaben aus Güterrecht der verstorbenen Personen diejenigen des überlebenden Ehegatten übersteigen. Eine Steuerausscheidung entfällt, wenn die ausserkantonale Liegenschaft einzig im Eigentum des überlebenden Ehegatten steht, da unter diesen Umständen die verstorbene Person an der ausserkantonalen Liegenschaft nur einen güterrechtlichen beziehungsweise einen obligatorischen Anspruch hat. Leben die Ehegatten unter dem Güterstand der Gütergemeinschaft, hat dagegen auch eine Ausscheidung zu erfolgen, wenn die ausserkantonale Liegenschaft sachenrechtlich dem überlebenden Ehegatten zuzurechnen ist. Dabei sind die Nachlassaktiven beider Ehegatten zu berücksichtigen.

### 9.3.2.3 Im internationalen Verhältnis

Massgebend ist grundsätzlich das allfällige Doppelbesteuerungsabkommen [DBA] mit dem betreffenden Staat.

Es sind folgende Fälle zu unterscheiden:

- Liegt kein Doppelbesteuerungsabkommen vor, ist die Steuerausscheidung in der Regel nach interkantonalen Prinzipien durchzuführen;
- Liegt ein Doppelbesteuerungsabkommen vor, ist die Steuerausscheidung gemäss den Vorgaben im Doppelbesteuerungsabkommen vorzunehmen.

## 9.4 Steuerberechnung

### 9.4.1 Allgemeines

Die Erbschafts- sowie die Schenkungssteuer ist nach einer doppelten Progression ausgestaltet. Die Steuer steigt einerseits mit der Höhe des Vermögensanfalls, andererseits hängt sie noch markanter mit dem Verwandtschaftsgrad zusammen.

### 9.4.2 Steuerklassen

Für die Verwandtschaftsgrade wurden Klassen gebildet (§ 147 StG). Diese weichen von den Bestimmungen des ZGB über Verwandtschaftsgrade und über die Erbberechtigung ab. Massgebend ist die Rangordnung des Steuergesetzes. Für die Auslegung bestimmter Begriffe können jedoch die Bestimmungen des Zivilrechts herangezogen werden.

#### 9.4.2.1 Klasseneinteilung für unentgeltliche Zuwendungen (§ 147 Abs. 2 StG)

- Klasse 1: Personen, die mit der zuwendenden Person während mindestens 5 Jahren in Wohngemeinschaft (gleicher Wohnsitz) gelebt haben,
- Klasse 2: Geschwister und Grosseltern,
- Klasse 3: alle weiteren steuerpflichtigen Personen.

Eine Wohngemeinschaft gemäss Klasse 1 ist gegeben, wenn die folgenden Kriterien erfüllt sind:

- Die Wohngemeinschaft muss ununterbrochen während mindestens 5 Jahren andauert haben.
- Die Wohngemeinschaft muss zum Zeitpunkt des Vermögensanfalls noch bestanden haben. Würde ein 5-jähriges Zusammenleben zu einem beliebigen Zeitpunkt genügen, wären Zuwendungen unter Geschwistern in den meisten Fällen nach der Steuerklasse 1 zu besteuern (regelmässig auch Zuwendungen an geschiedene Ehepartner und Grosseltern). Dies würde aber einen klaren Widerspruch zur Klasseneinteilung gemäss § 147 Abs. 2 StG darstellen, welcher unmissverständlich Zuwendungen an Geschwister oder Grosseltern der Steuerklasse 2 zuweist.  
Eine Ausnahme hiervon stellt die Auflösung der Wohngemeinschaft durch Eintritt in ein Alters- oder Pflegeheim dar. In diesem Fall gilt die Wohngemeinschaft steuerlich als fortgesetzt, sofern die zeitlichen Erfordernisse bei der tatsächlichen Auflösung erfüllt waren.
- Eine Wohngemeinschaft im steuerlichen Sinn bedingt einen formell identischen Wohnsitz, wobei alleine dieselbe Wohnadresse nicht ausreicht. Es wird darüber hinaus verlangt, dass die Wohngemeinschaft ausschliesslich in einer einzigen, gemeinsamen Wohnung gelebt wird. Als taugliches Mittel für die Feststellung eines formell identischen Wohnsitzes bietet sich gemäss Verwaltungsgericht der Eidgenössische Wohnungsidentifikator (EWID) an (vgl. WBE.2017.74 vom 9. Juni 2017).

Sofern eine Person zufolge Wohngemeinschaft im Rahmen der Steuerklasse 1 begünstigt wird, sind dem Kantonalen Steueramt entweder Auszüge aus dem Einwohnerregister oder eine Bestätigung der Einwohnerdienste einzureichen, woraus hervorgeht, dass die fraglichen Personen während fünf Jahren und ununterbrochen bis hin zum Todestag in derselben Wohnung (gleiche EGID/EWID-Nummer) gemeldet waren.

Sind die Voraussetzungen nicht erfüllt, bezeichnen Sie die Personen im Steuerinventar und auf der Verlangung als „Lebenspartnerin“ oder „Lebenspartner“. In diesem Fall geht das Kantonale Steueramt davon aus, dass die Voraussetzungen für eine Wohngemeinschaft geprüft und als nicht erfüllt beurteilt wurden.

### 9.4.2.2 Vorbehalt zugunsten des Ehegatten

Gemäss dem Vorbehalt von § 147 Abs. 4 StG sind Geberin oder Geber und Empfängerin oder Empfänger des Vermögensanfalls gleich zu behandeln wie ihr Ehegatte, sofern sich dadurch eine günstigere Klasse ergibt.

### 9.4.3 Steuersatz

Nach dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nimmt die Steuer mit der Höhe des Vermögensanfalls zu. Die in § 149 StG aufgeführten Prozentsätze umfassen die Gesamtsteuer, also sowohl die Gemeinde- wie auch die Kantonssteuer. Eine Kirchensteuer ist nicht geschuldet. Die Erbschafts- und Schenkungssteuern sind in allen Gemeinden gleich hoch. Der Steuersatz ist als Kurventarif mit fließender Progression ausgestaltet worden (§ 149 Abs. 1 StG).

### **Mehrfache Zuwendungen unter den gleichen Personen:**

Gemäss § 149 Abs. 2 StG sind mehrfache Vermögensanfälle zwischen denselben Personen zusammenzurechnen, sofern diese innerhalb einer Fünfjahresfrist liegen. Diese Frist ist anhand der Kalenderjahre zu ermitteln. Das Jahr, in welchem der Vermögensanfall ausgerichtet wird, ist der Fünfjahresfrist anzurechnen. Bei der Zusammenrechnung ist nicht bloss so vorzugehen, dass bei den späteren Veranlagungen die früheren Vermögensanfälle zur Satzbestimmung herangezogen werden. Vielmehr ist bei der späteren Veranlagung die Steuer so zu berechnen, wie wenn die Vermögensanfälle innerhalb von 5 Jahren Gegenstand einer einzigen Veranlagung gebildet hätten. Dies bedeutet, dass alle Vermögensanfälle als Gesamtheit zu veranlagern sind; die bereits früher dafür veranlagten Steuerbeträge sind anzurechnen.

#### **9.4.4 Die vermögensabtretende Person übernimmt die geschuldete Steuer**

Unter diesen Umständen gilt als steuerbarer Vermögensanfall die unentgeltliche Zuwendung zuzüglich der Steuer, die darauf geschuldet wäre.

#### **9.4.5 Rundungsregeln für die Steuerberechnung**

Es gelten die kaufmännischen Rundungsregeln, die wie folgt anzuwenden sind:

- bei der Ermittlung der Steuerfaktoren ist auf 1 Franken auf- oder abzurunden;
- bei der Ermittlung des geschuldeten Steuerbetrags ist auf 5 Rappen auf- oder abzurunden.

#### **9.4.6 Verzicht auf die Erhebung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer**

Beträgt der Steuerbetrag pro einzelne steuerpflichtige Person (Erbin, Erbe oder beschenkte Person) weniger als 240 Franken, so ist für die betroffene(n) Person(en) zufolge Geringfügigkeit auf die Erhebung einer Erbschafts- beziehungsweise einer Schenkungssteuer zu verzichten.

### **9.5 Haftung**

Die erbberechtigten Personen haften solidarisch für alle Steuern der verstorbenen Person bis zur Höhe ihrer Erbteile, mit Einschluss der in den letzten 5 Jahren vor dem Erbgang bezogenen Vorempfänge (§ 8 Abs. 3 StG).

Für die Steuern der verstorbenen Person und für die Erbschaftssteuern haften neben den erbberechtigten Personen die mit der Erbschaftsverwaltung oder Willensvollstreckung betrauten Personen bis zur Höhe des Nachlasses solidarisch, wenn sie Erbanteile und Vermächtnisse ausrichten, bevor die darauf geschuldeten Erbschaftssteuern und die übrigen offenen Steuern der verstorbenen Person bezahlt sind (§ 8 Abs. 4 StG).

### **9.6 Vollzug und Verfahren**

#### **9.6.1 Allgemeines zum Verfahren**

Die massgebenden verfahrensrechtlichen Bestimmungen für die Erhebung von Erbschafts- und Schenkungssteuern sind § 150 Abs. 1 StG und §§ 55–58 StGV sowie §§ 210 ff. StG.

Nach Abschluss der Vorbereitungsarbeiten hat die Inventurbehörde folgende Akten dem Kantonalen Steueramt, Sektion Rechtsdienst, Bereich Erbschafts- und Schenkungssteuern, zuzustellen:

- zur Veranlagung der Erbschaftssteuern:
  - vgl. Ziffer 2 RI "Das Inventar"
- zur Veranlagung der Schenkungssteuern:
  - vgl. Ziffer 10.3 RI

Das Kantonale Steueramt, Sektion Rechtsdienst, Bereich Erbschafts- und Schenkungssteuern, überprüft das Inventar und den Veranlagungsvorschlag. Nach Abschluss dieser Prüfungsarbeiten erlässt das Kantonale Steueramt die Erbschafts- beziehungsweise die Schenkungssteueranlagung.

§ 151 StG sieht vor, dass ein Drittel der Erbschafts- und Schenkungssteuern der Gemeinde und zwei Drittel dem Kanton zufallen.

Gegen die Veranlagungsverfügungen stehen die ordentlichen Rechtsmittel gemäss §§ 192 ff. StG offen.

### **9.6.2 Verjährung**

Das Recht, eine Erbschafts- und Schenkungssteuer zu veranlagern, verjährt relativ 5 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in welcher die Schenkung oder der Erbgang erfolgt ist. Die absolute Verjährung beträgt 15 Jahre.

Erbschafts- und Schenkungssteuerforderungen (Bezugsverjährung) verjähren wie folgt:

- relativ: innerhalb von 5 Jahren nach dem die Veranlagung rechtskräftig geworden ist;
- absolut: innerhalb von 15 Jahren nach dem die Veranlagung rechtskräftig geworden ist.