

**Art. 59a Abs. 2 Ziff. 2 aStG. Aufschiebung der Grundstücksgewinnsteuer bei einem Vermächtnis** (Entscheid des Obergerichts Nr. 66/2001/17 vom 12. April 2002 i.S. N.).

*Wird in einem Vermächtnis das Recht auf den Kauf eines Grundstücks aus der Hinterlassenschaft zugewendet, schulden die beschwerten Erben das Grundstück aufgrund des zustande gekommenen Kaufvertrags und nicht aus Vermächtnis, weshalb kein Steueraufschubstatbestand vorliegt.*

Die verstorbene N. hatte in ihrem Testament folgendes festgehalten:

An den mir gehörenden 4 landwirtschaftlichen Grundstücken ... sollen die heutigen Pächter, die Gebrüder R. ..., oder bei deren Vorversterben ihre aktiv Landwirtschaft betreibenden Ehepartner oder Kinder das Recht auf käufliche Übernahme aus der Hinterlassenschaft haben. Dabei ist der Kaufpreis so anzusetzen, dass er dem dannzumaligen fünffachen amtlichen Ertragswert entspricht. Da der Nettoerlös aus den Grundstücksverkäufen in den Nachlass fällt, haben die oben erwähnten kaufberechtigten Brüder den Erwerb spätestens innerhalb eines Jahres nach meinem Ableben zu vollziehen.

Die Erbengemeinschaft der N. verkaufte die Grundstücke an die Gebrüder R. Aufgrund dieses Sachverhalts verfügte die kommunale Veranlagungsbehörde eine Grundstücksgewinnsteuer. Eine hiegegen gerichtete Einsprache wies die kantonale Steuerkommission ab. Das Obergericht wies den hierauf erhobenen Rekurs ebenfalls ab.

*Aus den Erwägungen:*

2.- ...

Die Steuerkommission stellt sich ... auf den Standpunkt, von einem Eigentumswechsel infolge Vermächtnisses könne nur gesprochen werden, wenn der Anspruch des Bedachten sich unmittelbar auf die Übertragung des betreffenden Grundstücks richte. Diese Voraussetzung sei vorliegend jedoch nicht erfüllt: Die Erblasserin habe den ehemaligen Pächtern lediglich ein Forderungsrecht zugewendet, welches ihnen erlaubt habe, von den Erben zu verlangen, ihnen die Grundstücke zu den im Testament genannten Konditionen zum Kauf anzubieten.

3.– Die Gerichtsmehrheit folgt der Ansicht der Steuerkommission und zwar aus folgenden Gründen:

a) Die Grundstückgewinnsteuer wird auf den Gewinnen erhoben, die bei der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken des Privatvermögens oder den Anteilen an solchen erzielt werden (Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die direkten Steuern vom 17. Dezember 1956 [aStG; OS 19, S. 212 ff.]). Art. 59a Abs. 2 aStG enthält eine Aufzählung verschiedener Eigentumswechsel, bei welchen die Besteuerung aufgeschoben wird. Dies trifft unter anderem zu bei einem *Eigentumswechsel* zufolge Erbvorbezugs, *Erbgangs* (Erbfolge, Erbteilung, *Vermächtnis*) oder Schenkung (Art. 59a Abs. 2 Ziff. 2 aStG).

Das Vermächtnis ist diejenige Verfügungsart von Todes wegen, welche dem Begünstigten keine Erbenstellung verschafft, sondern eine Forderung gegenüber dem oder den mit der Ausrichtung beschwerten Personen. Mit dem Vermächtnis wird dem Bedachten ein geldwerter Vermögensvorteil zugewendet (Art. 484 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]). Der Vermögensvorteil besteht in einer Forderung gegen den Beschwerten auf Leistung des geschuldeten Vermächtnisinhalts. Diese Forderung kann unmittelbar durch die erblasserische Verfügung entstehen; möglich ist aber auch, dass durch das Vermächtnis keine Forderung, sondern ein Gestaltungsrecht im Vermögen des Bedachten hervorgebracht wird und dieser erst durch dessen Ausübung die Forderung erwirbt (*Bruno Huwiler*, Basler Kommentar, Basel 1998, Art. 484 ZGB N. 18, S. 148). Im weiteren kann ein Vermächtnis den Inhalt haben, dass der Beschwerte mit dem Bedachten einen Schuldvertrag auf Veräusserung eines Gegenstands aus dem Nachlass abschliessen muss. Dieser Vertrag vermittelt dem Bedachten einen Vermögensvorteil dadurch, dass er – analog dem Vermächtnis eines Gestaltungsrechts – einen Anspruch auf Erfüllung der ihm geschuldeten Leistung erwirbt. Die durch Konsens entstandene Gegenforderung ist nicht vom Erblasser zugewendeter Inhalt des Vermächtnisses und folglich *kein von Todes wegen bewirkter Erwerb*. Sie ist vielmehr die *Rechtswirkung des abgeschlossenen Vertrags*. Zugewendet wurde dem Bedachten lediglich sein *Erfüllungsanspruch*, und dieser ist losgelöst vom Vertrag, als der von Todes wegen erworbene geldwerte Vorteil zu denken (*Huwiler*, Art. 484 ZGB N. 72, S. 165). Kommt der schuldrechtliche Vertrag zustande, hat der Bedachte noch nicht den Gegenstand erworben, sondern erst den auf diesen gerichteten Anspruch. Daher kann im Fall der Nichterfüllung des Vermächtnisses auch niemals die Vollstreckung auf die Sache selbst gerichtet sein. Vielmehr ist stets nur der unmittelbare Vermächtnisinhalt, nämlich der Abschluss des geschuldeten Rechtsgeschäfts erzwingbar, entweder durch in-

direkten Zwang (Buss- oder Haftandrohung) oder aber durch das Ersetzen der zu dessen Zustandekommen notwendigen Willenserklärung durch ein richterliches Urteil. Demzufolge wird der vom Erblasser letztlich und mittelbar zugewendete Gegenstand aufgrund dieses zustandegekommenen Rechtsgeschäfts unter Lebenden und *nicht aus dem Vermächtnis geschuldet* (Huwiler, Art. 484 ZGB N. 73, S. 165 f.).

b) Unbestritten wendete die verstorbene N. den Pächtern R., ohne sie als Erben einzusetzen, einen Vermögensvorteil als Vermächtnis zu. Dabei vermachte sie ihnen die Grundstücke ... aber nicht unmittelbar in dem Sinn, dass sie ihnen das Eigentum an diesen übertrug, aufgrund dessen sie dann gegenüber den Erben Anspruch auf die Übertragung der Grundstücke gehabt hätten. Sie wendete ihnen vielmehr lediglich "das Recht auf käufliche Übernahme aus der Hinterlassenschaft" zu, somit den Anspruch, mit den Erben einen Schuldvertrag auf Veräußerung der besagten Grundstücke abzuschliessen. Die Erben wurden somit testamentarisch verpflichtet, die vier landwirtschaftlichen Grundstücke den Pächtern zu einem bestimmt umschriebenen Preis zu verkaufen, sofern diese innert Frist die entsprechende Erklärung abgaben. Erst mit dem Abschluss dieses Schuldvertrags erwarben die Pächter sodann den Anspruch auf Übertragung der Grundstücke. Infolgedessen schuldeten die Erben den Pächtern die fraglichen Grundstücke *aufgrund dieses zustandegekommenen Kaufvertrags* (Rechtsgeschäft unter Lebenden), welcher auch gegebenenfalls Rechtstitel für die Vollstreckung gewesen wäre. Aus diesem Grund wurden die Grundstücke aber nicht durch das Vermächtnis erworben, sondern aufgrund des abgeschlossenen Kaufvertrags. Der Eigentumswechsel erfolgte somit nicht, wie Art. 59a Abs. 2 Ziff. 2 aStG verlangt, zufolge Erbgangs, sondern lediglich in Erfüllung des ... zwischen den Pächtern und den Erben abgeschlossenen Kaufvertrags, weshalb kein Steueraufschubstatbestand vorliegt.

4.– [Minderheitsmeinung]