

S. 13 / Nr. 2 Doppelbesteuerung (d)

BGE 73 I 13

2. Urteil vom 23. Januar 1947 i. S. Bluntschli gegen Kantone Bern und Uri.

Regeste:

Doppelbesteuerung (Art. 46 Abs. 2 BV).

Ausscheidung der Steuerbefugnis zwischen dem Kanton des letzten Wohnsitzes des Erblassers und dem Liegenschaftskanton bei der Erbschaftssteuer.

Double imposition (art. 46 al. 2 CF).

Partage de la souveraineté fiscale, pour l'impôt successoral, entre le canton où le défunt a eu son dernier domicile et le canton où se trouvent les immeubles.

Doppia imposta (art. 46 cf. 2 CF).

Divisione della sovranità fiscale, per l'imposta successoria, tra il Cantone ove il defunto ha avuto il suo ultimo domicilio e il Cantone ove sono situati gli immobili.

A. Der am 9. März 1945 an seinem Wohnort in Andermatt verstorbene Franz Bluntschli hinterliess als einzige gesetzliche Erben je zur Hälfte seinen Vater Georg Bluntschli und seinen Bruder Rudolf Bluntschli. Nach dem von einem bernischen Notar aufgenommenen Inventar setzt sich das Nachlassvermögen wie folgt zusammen:

Aktiven:

Liegenschaft in Thun Fr. 37750.

Wertschriften, Guthaben und persönliche Habe » 80144.26

zusammen Fr. 117894.26

Passiven:

Bestattungskosten, Steuern » 6743.26

Reines Nachlassvermögen Fr. 112151.

Durch Vertrag vom 13. Juli 1945 teilten die beiden Erben den von ihnen wegen einer weiteren Rückstellung für Steuern nur mit Fr. 111000. bewerteten Nachlass in der Weise, dass Rudolf Bluntschli, der Bruder des Erblassers, Wertschriften im Betrag von Fr. 65500. und Georg

Seite: 14

Bluntschli, der Vater, die Liegenschaft, das übrige bewegliche Vermögen sowie die Nachlassschulden übernahm.

B. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern ging bei der Berechnung der im Kanton Bern zu entrichtenden Erbschaftssteuer vom Wert der in Thun gelegenen Liegenschaft von Fr. 37750.-

aus, zog davon denjenigen Teil der Nachlassschulden ab, der dem Verhältnis des Liegenschaftswertes zu den gesamten Nachlassaktiven entspricht, nämlich 32,02 % von Fr. 5743.26 = Fr. 35911.-

und gelangte so zu einem im Kanton Bern steuerbaren reinen Nachlassvermögen von Fr. 35,911.

Gestützt hierauf eröffnete die Steuerverwaltung den Erben am 12. Oktober 1945, dass die von ihnen zu entrichtende Erbschaftssteuer wie folgt festgesetzt worden sei:

Namne des Erben Steuerbarer Steuer- Steuer- Vermögenanfall satz betrag

Georg

Bluntschli, Vater Fr. 17955.50 5 % Fr. 897.75

des Erblassers

Rudolf Bluntschli

Bruder des Erblassers » 17955.50 7 1/2 % Fr. 1346.65

zusammen Fr. 35911.- Fr. 2244.40

C. Nach dem ernerischen Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 2. Mai 1926 /6. Dezember 1936 (EStG) unterliegen nur die an die Seitenlinien (und an Nichtverwandte), dagegen nicht die an Aszendenten und Deszendenten fallenden Erbschaften und Vermächtnisse der Erbschaftssteuer (Art. 1 und 5 EStG).

Am 26. September 1945 teilte die Steuerverwaltung des Kantons Uri den Erben des Franz Bluntschli

mit, dass die Erbschaftssteuer auf der Hälfte des Nachlasses, d. h. auf Fr. 55000., zu dem für Geschwister geltenden Ansatz (5 % nebst Progressionszuschlag) zu entrichten sei. Hiegegen rekurrierte Rudolf Bluntschli, der Bruder des

Seite: 15

Erblassers, unter Berufung auf das Doppelbesteuerungsverbot an den Regierungsrat des Kantons Uri mit dem Antrag, bei der Berechnung des steuerbaren Vermögens sei die Liegenschaft in Thun im Schätzungswert von Fr. 37750. auszuschneiden und demgemäss der im Kanton Uri steuerbare Nachlassanteil des Rekurrenten auf Fr. 36125. - festzusetzen.

Der Regierungsrat des Kantons Uri wies den Rekurs durch Entscheid vom 20. Dezember 1945 mit folgender Begründung ab: Nach Art. 10 EStG berechne sich die Erbschaftssteuer auf Grund des endgültig bereinigten Inventars und des Teilungsvertrags. Das Inventar habe ein Reinvermögen von Fr. 112161. ergeben; die Teilungssumme betrage Fr. 111000. . Erbschaftssteuerpflichtig sei nach Art. 5 EStG nur der Bruder des Erblassers, der gemäss Erbteilungsvertrag vom 13. Juli 1945 die Hälfte des Nachlassvermögens = Fr. 55000. in Wertschriften, also in beweglichem- Vermögen, erhalten habe. Die andere Hälfte des Nachlasses, bestehend aus der Liegenschaft und dem übrigen beweglichen Vermögen, sei dem Vater des Erblassers zugewiesen worden. Da dessen Erbteil und damit die Liegenschaft in Thun der Erbschaftssteuer im Kanton Uri nicht unterliege, könne von einer Doppelbesteuerung, d. h. der gleichzeitigen Besteuerung des gleichen Objektes durch die Kantone Uri und Bern keine Rede sein.

D. Mit staatsrechtlicher Beschwerde vom 30. Januar 1946 beantragt Rudolf Bluntschli, der Entscheid des Regierungsrates des Kantons Uri vom 20. Dezember 1946 sei wegen Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV aufzuheben und es sei festzustellen, dass die der umerischen Erbschaftssteuer unterliegende Nachlasshälfte des Beschwerdeführers derart zu berechnen sei, dass vom reinen Nachlassvermögen vorab der Wert der in Thun befindlichen Liegenschaft abzuziehen sei; eventuell möge das Bundesgericht die steuerrechtliche Zugehörigkeit des Beschwerdeführers für beide Kantone verbindlich bestimmen.

Seite: 16

E. Der Regierungsrat des Kantons Bern beantragt die Abweisung der Beschwerde, soweit sie sich gegen den Kanton Bern richte.

Der Regierungsrat des Kantons Uri schliesst auf Abweisung der Beschwerde, soweit sie sich gegen den Kanton Uri richte.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Der Regierungsrat des Kantons Uri wendet zu Unrecht ein, der Beschwerdeführer habe das Recht zur staatsrechtlichen Beschwerde dadurch verwirkt, dass er die Beschwerde nicht im Anschluss an die bernische Veranlagung erhoben und diese Veranlagung auch nicht durch ein, kantonales Rechtsmittel angefochten habe. Der Kanton Uri ist zur Erhebung dieser Einrede nicht legitimiert, da die angebliche Verwirkung des Beschwerderechts, die nicht von Amtes wegen zu berücksichtigen wäre (nicht veröffentlichtes Urteil vom 20. Mai 1943 i. S. Sajani), jedenfalls nur gegenüber dem Kanton Bern eingetreten wäre und daher nur von diesem Kanton geltend gemacht werden könnte. Die Einrede ist zudem offensichtlich unbegründet.

2. Der Beschwerdeführer, der sich zur Hauptesche auf Art. 46 Abs. 2 BV beruft, beschwert sich nebenbei auch wegen Verletzung von Art. 4 BV. Auf diese Rüge kann schon deshalb nicht eingetreten werden, weil in der Beschwerdebegründung nicht darzutun versucht wird, inwiefern Art. 4 BV durch die umerische oder bernische Veranlagung verletzt sein soll (Art. 90 lit. b OG). Ob auf die Beschwerde aus Art. 4 BV auch deshalb nicht einzutreten ist, weil der Beschwerdeführer die kantonalen Instanzen weder im Kanton Bern noch im Kanton Uri erschöpft hat, kann unter diesen Umständen dahingestellt bleiben.

3. Die Erbschaftssteuer des Kantons Uri wird nicht vom Nachlass als solchem, sondern von den einzelnen Erben erhoben, welche als Steuersubjekte zu betrachten sind. Das gleiche gilt auch für die bernische

Seite: 17

Erbschaftssteuer, die wie diejenige Uris und der meisten Kantone als Erbanfall- und nicht als Nachlasssteuer ausgestaltet ist (vgl. die Zusammenstellung im bundesrätlichen Entwurf eines BG über die Finanzierung der Alters- und Hinterlassenenversicherung, BBl 1946 II 627 /8). Das ergibt sich klar aus Art. 5 des bernischen Erbschaftssteuergesetzes, wonach derjenige erbschaftssteuerpflichtig ist, welcher nach Massgabe des Art. 1, d. h. von Todes wegen Vermögen erwirbt. Ist aber sowohl bei der bernischen wie bei der umerischen Erbschaftssteuer der einzelne Erbe Steuersubjekt, so lässt sich im vorliegenden Fall das Bestehen einer unzulässigen Doppelbesteuerung nicht bestreiten, denn vom Beschwerdeführer verlangen Erbschaftssteuer,

der Kanton Bern auf einem Vermögensanfall von Fr. 17955.50
 Der Kanton Uri auf einem solchen von « 55000

--- -----

beide Kantone zusammen also auf Fr. 72955.50

während der Beschwerdeführer, wenn er der Steuerhoheit nur eines der beiden Kantone unterstände, bloss für die Hälfte des reinen Nachlassvermögens, d. h. für rund Fr. 56000. Erbschaftssteuer zu entrichten hätte.

4. Nach der bundesgerichtlichen Praxis ist grundsätzlich derjenige Kanton zur Erhebung der Erbschaftssteuer berechtigt, in dem der Erblasser seinen letzten Wohnsitz hatte und wo deshalb der Erbgang eröffnet wurde (BGE 2 S. 18, 5 S. 414, 27 I 42, 32 I 535, 51 I 304, 59 I 211). Eine Ausnahme macht die Praxis nur bezüglich der in einem andern Kanton oder im Ausland gelegenen Liegenschaften. Diese unterliegen der Erbschaftssteuer am Orte ihrer Lage (BGE 3 S. 24, 10 S. 447, 20 S. 14, 29 I 140) und dürfen am Orte der Eröffnung des Erbgangs nicht besteuert werden, gleichgültig ob am Orte ihrer Lage eine Erbschaftssteuer erhoben wird oder nicht. Da sodann die Erbschaftssteuer nur vom reinen Vermögen erhoben wird, kann bei geteilter Steuerhoheit jeder Kanton die Steuer

Seite: 18

nur soweit erheben, als die seiner Steuerhoheit unterstehenden Nachlassteile mit Rücksicht auf den gesamten Nachlass reines Vermögen darstellen; es findet also, ähnlich, wie bei der Vermögenssteuer, ein proportionaler Schuldenabzug statt (BGE 10 S. 447, 29 I 140, 39 I 582).

5. Mit diesen vom Bundesgericht bisher aufgestellten Steuerauscheidungsgrundsätzen steht weder die ernerische noch die bernische Veranlagung im Widerspruch. Die vom Beschwerdeführer beanstandete Doppelbesteuerung ist darauf zurückzuführen, dass der Kanton Bern bei der Bestimmung seines Anteils als steuerbare Vermögensvermehrung der Erben den Erbschaftserwerb gemäss Art. 560 ZGB betrachtete, durch den der Beschwerdeführer und sein Vater Gesamteigentümer der in Thun gelegenen Liegenschaft geworden sind (Art. 602 ZGB; BGE 70 II 269), während der Kanton Uri in Anwendung von Art. 10 seines Erbschaftssteuergesetzes auf das Ergebnis der Erbteilung abstellte, bei welcher die Liegenschaft dem Vater und dem Beschwerdeführer ausschliesslich bewegliches Vermögen zugewiesen wurde.

Der Regierungsrat des Kantons Uri glaubt, dass bei diesem Konflikt dem ernerischen Recht der Vorrang vor dem bernischen gebühre, da sich im Kanton Uri das allgemeine Erbschaftssteuerdomizil und im Kanton Bern nur ein Spezialsteuerdomizil befinde. Dieser Auffassung kann nicht beigegeben werden. Die Grundsätze, nach denen die Steuerhoheit zwischen mehreren Kantonen abzugrenzen ist, sind bundesrechtlicher Natur. Sie sind, solange das in Art. 46 Abs. 2 BV vorgesehene Bundesgesetz nicht erlassen ist, vom Bundesgericht aufzustellen, wobei auf die Besonderheiten der in Frage stehenden kantonalen Steuerrechte nur soweit Rücksicht zu nehmen ist, als dies für die Lösung des Streitfalles unbedingt notwendig ist. Im vorliegenden Falle sind keine zwingenden Gründe ersichtlich, die das Bundesgericht davon abhalten könnten, die eine oder andere der von den beteiligten Kantonen angewendeten Methoden der Steuerauscheidung zum allgemeinen

Seite: 19

Grundsatz zu erheben. Beide Methoden sind mit dem Wesen der Erbschaftssteuer und mit deren Ausgestaltung in den verschiedenen kantonalen Steuergesetzen vereinbar. Da eine andere als diese beiden Methoden von keiner Seite vorgeschlagen wird und auch kaum in Frage kommen dürfte, ist daher einzig zu prüfen, welche von ihnen den in Betracht kommenden Verhältnissen am besten entspricht und den Vorzug verdient.

Geht man hievon aus, so kann es nicht zweifelhaft sein, dass es einfacher und auch zweckmässiger ist, wenn man, wie es der Kanton Bern getan hat, auf die Zusammensetzung des unverteilter Nachlasses und die Anteile der Erben an diesem abstellt. Wollte man die Steuerhoheit auf Grund der den Erben durch den Teilungsvertrag zugewiesenen Anteile bestimmen, so würde die Steuerauscheidung unter Umständen lange Zeit in der Schwebe bleiben, da die Erben den Zeitpunkt der Teilung grundsätzlich frei bestimmen können (BGE 61 II 169; vgl. immerhin 62 II 130) und unter gewissen Voraussetzungen zur Verschiebung der Teilung sogar verpflichtet sind (Art. 604 Abs. 2, 605 ZGB). Das Abstellen auf die Erbteilung hätte sodann zur Folge, dass die Abgrenzung der Steuerhoheit zwischen dem Liegenschaftskanton und dem Kanton des letzten Wohnsitzes des Erblassers vom Willen der Erben abhängig wäre. Diese könnten zunächst einen zu einer für sie günstigeren Steuerauscheidung führenden Teilungsvertrag abschliessen und dann, nach Erhebung der Erbschaftssteuer, eine neue Teilung vereinbaren. So hätte z. B. im vorliegenden Falle, damit im Kanton Uri weniger Erbschaftssteuer zu entrichten gewesen wäre, der Beschwerdeführer die Liegenschaft bei der Teilung übernehmen und sie in der Folge an den Vater veräussern können. Selbst wenn hierin eine unzulässige Steuerumgehung zu erblicken wäre und die umgangene Steuer

nachgefordert werden könnte (was zweifelhaft ist), so würden damit jedenfalls unerwünschte Weiterungen entstehen, da die ursprüngliche, auf dem Erbteilungsvertrag beruhende Steuerausscheidung wieder in

Seite: 20

Frage gestellt würde und neu vorgenommen werden müsste. Es erscheint daher als richtig, die Steuerhoheit auf Grund der Zusammensetzung des unverteilt Nachlasses und der Anteile der Erben an diesem abzugrenzen. Diese Methode kommt ausschliesslich in Betracht, wenn die Nachlassliegenschaft vor der Teilung veräussert wird, und hat weiter den Vorteil, dass die Steuerausscheidung, von wenigen Ausnahmen (Testamentsanfechtung) abgesehen, sofort nach Ablauf der Frist zur Ausschlagung der Erbschaft vorgenommen werden kann und dem Willen der Erben entrückt ist. Das Bundesgericht hat in einem Falle, wo eine aus einer Liegenschaft und beweglichem Vermögen zusammengesetzte Erbschaft mit verschiedenen, auf eine Geldsumme lautenden Vermächtnissen belastet war, entschieden, dass jeder Vermächtnisnehmer für denjenigen Teil des Vermächtnisses, der dem Verhältnis des Liegenschaftswertes zu den gesamten Nachlassaktiven entspricht, vom Liegenschaftskanton und nur für den Rest vom Kanton des letzten Wohnsitzes des Erblassers besteuert werden dürfe (nicht veröffentlichte Urteile vom 28. September 1934 i. S. Katholischer Konfessionsteil des Kantons St. Gallen und Konsorten Erw. 9 und i. S. Sennhauser Erw. 10). Zieht man in Betracht, dass die Vermächtnisnehmer durch den Erbgang nur einen obligatorischen Anspruch auf Ausrichtung des Legates erwerben (Art. 562 ZGB), so rechtfertigt es sich umso mehr, bei der Abgrenzung der Steuerhoheit über die Erben, die unmittelbar durch den Erbgang Gesamteigentümer der einzelnen Nachlassgegenstände werden (Art. 560, 602 ZGB), auf die Zusammensetzung des unverteilt Nachlasses und nicht auf die durch die Erbteilung vereinbarte Zuweisung der Nachlassaktiven abzustellen.

6. Daraus folgt, dass die vorliegende Beschwerde gegenüber dem Kanton Bern abzuweisen und gegenüber dem Kanton Uri grundsätzlich gutzuheissen ist. Der Entscheid des Uner Regierungsrates vom 20. Dezember 1945 ist daher aufzuheben. Nicht entsprochen werden kann

Seite: 21

dagegen dem Begehren des Beschwerdeführers, dass für die Berechnung seines im Kanton Uri steuerbaren Erbanfalles der ganze Wert der Liegenschaft vom reinen Nachlassvermögen abzuziehen sei, denn das liefe darauf hinaus, dass der Kanton Uri die vollen Nachlassschulden und nicht nur einen verhältnismässigen Anteil derselben abziehen müsste. Der Beschwerdeführer hat vielmehr im Kanton Uri die Erbschaftssteuer zu entrichten für die Hälfte des beweglichen Nachlassvermögens, vermindert um denjenigen Teil der Nachlassschulden, der dem Verhältnis des beweglichen Vermögens zu den gesamten Nachlassaktiven entspricht. Da unbestrittenemassen der Wert der Liegenschaft 32,02 %, das bewegliche Vermögen also 67,98 % der Nachlassaktiven ausmacht und die Nachlassschulden Fr. 5743.26 betragen, berechnet sich der im Kanton Uri steuerbare Erbanteil des Beschwerdeführers wie folgt:

Bewegliches Nachlassvermögen Fr. 80144.-

Verhältnismässiger Schuldenabzug

67,98 % von Fr. 5743.26 = » 3904.

--- -----

Im Kanton Uri steuerbares reines Nachlassvermögen Fr. 76240.-

Anteil des Beschwerdeführers hieran die Hälfte = » 38140.-

7. Der Beschwerdeführer ist im Rekurs an den ernerischen Regierungsrat davon ausgegangen, dass der Progressionszuschlag sich auf Grund des Wertes des im Kanton Uri steuerbaren Vermögensanfalles bestimme. Es ist hier nicht zu prüfen, ob diese Auslegung von Art. 7 EStG richtig ist. Bemerket sei lediglich, dass aus dem Gesichtspunkt von Art. 46 Abs. 2 BV nichts dagegen einzuwenden wäre, wenn' der Kanton Uri den seiner Steuerhoheit unterstehenden Vermögensanfall von Fr. 38140. mit demjenigen Progressionszuschlag besteuern sollte, der anwendbar wäre, wenn der Beschwerdeführer für die volle Hälfte des Fr. 112151. betragenden Nachlassvermögens, also für Fr. 56076., im Kanton Uri steuerpflichtig wäre.

Seite: 22

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird gegenüber dem Kanton Bern abgewiesen und gegenüber dem Kanton Uri in dem Sinne gut geheissen, dass der Entscheid des:Regierungsrates vom 20. Dezember 1945 aufgehoben und der im Kanton Uri steuerbare Anteil des Beschwerdeführers am Nachlass des Franz Bluntschli auf Fr. 38140. festgesetzt wird