

S. 267 / Nr. 50 Doppelbesteuerung (d)

BGE 74 I 267

50. Urteil vom 28. Oktober 1948 i. S. Juzi gegen Kantone Bern und Schaffhausen.

Regeste:

Doppelbesteuerung; Verwirkung des kantonalen Besteuerungsrechts bei verspäteter Veranlagung:

1. Die Verwirkung tritt auch bei der Erbschaftssteuer ein.
2. Die Einrede der Verwirkung kann nur von den am Doppelbesteuerungsstreit beteiligten Kantonen, nicht vom Steuerpflichtigen selbst erhoben werden.
3. Ein Kanton, der in Kenntnis des Sachverhalts und in offen sichtlicher Missachtung eines allgemein anerkannten Rechtssatzes in die Steuerhoheit eines andern Kantons eingreift, kann sich nicht auf die Verwirkung berufen.

Double imposition déchéance du droit d'imposition d'un canton en cas d'établissement tardif de l'assiette de l'impôt:

1. La déchéance est aussi applicable en matière de droit de mutation.
2. L'exception de déchéance ne peut être élevée par le contribuable, mais seulement par les cantons intéressés au litige né de la double imposition.
3. Le canton qui, en toute connaissance de cause et au mépris évident d'un principe juridique généralement admis, empiète sur la souveraineté fiscale d'un autre canton ne peut invoquer la déchéance du droit de ce canton.

Doppia imposta; perenzione del diritto d'imposizione del fisco cantonale in caso di tassazione tardiva:

1. La perenzione è applicabile anche in materia d'imposta suoces soria.

Seite: 268

2. L'eccezione di perenzione non può essere sollevata dal contribuente, ma soltanto dai cantoni interessati alla lite sorta dalla doppia imposta.

4. Il cantone che, pur conoscendo il fattispecie e ad onta di un principio giuridico generalmente ammesso, lede la sovranità fiscale di un altro cantone non può invocare la perenzione del diritto di questo cantone.

(Tatbestand gekürzt).

A. Die am 12. Juli 1911 in Wilchingen (Kt. Schaffhausen) verstorbene Elise Kaufmann hinterliess als einzige Erbin ihre Nichte, die heutige Beschwerdeführerin Frau Juzi. Unter den Nachlassaktiven befand sich eine in der Gemeinde Herzogenbuchsee (Kt. Bern) gelegene Liegenschaft im Schätzungswert von Fr. 22,000..

Im September 1941 stellte die Waisenbehörde Wilchingen der Frau Juzi die Erbschaftssteuerrechnung zu, ohne die im Kanton Bern gelegene Liegenschaft auszuscheiden. Frau Juzi bezahlte diese Rechnung am 21. November 1941 vorbehaltlos.

B. Am 13. Februar 1947 eröffnete die Steuerverwaltung des Kantons Bern der Frau Juzi eine «Erbschaftssteuer-Festsetzung», worin der im Kanton Bern steuerbare Vermögensanfall nach Vornahme des proportionalen Abzugs der Erbschaftsschulden auf Fr. 20,838. angesetzt war. Die von Frau Juzi gegen diese Veranlagung eingereichte Beschwerde wurde vom Verwaltungsgericht des Kantons Bern mit Urteil vom 15. März 1948 abgewiesen.

C. Mit der vorliegenden staatsrechtlichen Beschwerde stellt Frau Juzi den Antrag: Es sei festzustellen, dass der vom Kanton Bern im Erbfall der Elise Kaufmann für ein Vermögen von Fr. 20,838. erhobene Erbschaftssteueranspruch verwirkt sei, eventuell, dass der Kanton Schaffhausen zu einer Erbschaftsbesteuerung für den entsprechenden Vermögensanfall nicht berechtigt sei und die zuviel bezahlten Steuern zurückzubezahlen habe. Sie beruft sich auf die bundesgerichtliche Praxis, wonach ein Kanton sein Besteuerungsrecht verwirke, wenn er seinen

Seite: 269

Anspruch nicht innert eines Jahres seit Steuerfälligkeit geltend mache und ein anderer Kanton infolgedessen unangefochten das besteuert habe, was nun Gegenstand des verspäteten Steuerverfahrens sei (BGE 50 I 99, 63 I 235).

D. Der Regierungsrat des Kantons Schaffhausen schliesst sich dem Hauptbegehren der Beschwerdeführerin an und führt u. a. aus: Von ausschlaggebender Bedeutung sei die Tatsache, dass die bernische Erbsteuerverwaltung im Jahre 1941 vom Grundstückübergang infolge Erbgang deshalb keine Kenntnis erhalten habe, weil der Grundbuchverwalter von Wangen a. A. seine Meldepflicht vernachlässigt habe. Hätte er den am 22. Dezember 1941 eingetragenen

Eigentumsübergang zufolge Erbgang rechtzeitig der bernischen Steuerverwaltung gemeldet, so hätte diese den bernischen Steueranspruch spätestens im Jahre 1942 geltend machen können.

E. Der Regierungsrat des Kantons Bern beantragt die Abweisung der Beschwerde, soweit sich diese gegen den Kanton Bern richte, und führt zur Begründung dieses Antrages im wesentlichen aus: Die Rekurrentin sei der ihr gemäss Art. 23 des bern. Erbschaftssteuergesetzes obliegenden Pflicht zur Einreichung einer Erbschaftssteueranzeige nicht nachgekommen. Das sei der eigentliche Grund, warum die bernische Erbschaftssteuer-Veranlagungsbehörde erst am 4. Januar 1947 vom Erbfall der Elise Kaufmann Kenntnis erhalten habe. Während die Erbfälle der im Kanton Bern wohnhaft gewesenen Personen zufolge der gesetzlich vorgeschriebenen Meldepflicht der Zivilstandsbeamten sofort zur Kenntnis der Erbschaftssteuerbehörde gelangen, erhalte diese von den Erb fällen der ausserhalb des Kantons Bern wohnhaften Personen, zu deren Nachlass im Kanton Bern gelegene Grundstücke gehören, in vielen Fällen erst Kenntnis nach Ablauf von einigen Jahren; denn es komme vor, dass die grundbuchliche Übertragung infolge Erbgangs erst nach Jahren, wenn der Erbe die Liegenschaft zu veräussern

Seite: 270

beabsichtige, vorgenommen werde. In solchen Fällen könne der Kanton der gelegenen Sache nicht deshalb seinen Erbschaftssteueranspruch verlieren, weil der Wohnsitzkanton zu Unrecht auch von den ausserhalb des Kantons gelegenen Grundstücken die Erbschaftssteuer erhoben habe. Im vorliegenden Falle sei freilich der Eigentumsübergang auf die Rekurrentin bald nach dem Tode der Erblasserin im Grundbuch eingetragen worden. Doch weder der von der Rekurrentin mit der Abfassung der Erbgangsurkunde beauftragte bernische Notar, noch der Grundbuchverwalter, der diese Urkunde im Grundbuch einzutragen gehabt habe, sei der Meldepflicht, die das Erbschaftssteuergesetz den Notaren und Grundbuchverwaltern auferlege, nachgekommen, so dass damals die Steuerverwaltung von der Eigentumsübertragung keine Kenntnis erhalten habe. Dagegen habe den Behörden des Kantons Schaffhausen bekannt sein müssen, dass sowohl nach der bundesgerichtlichen Doppelbesteuerungspraxis wie auch gemäss der Erbschaftssteuergesetzgebung des Kantons Schaffhausen die Grundstücke am Orte der gelegenen Sache erbschaftssteuerpflichtig seien.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Kein Streit besteht darüber, dass nach den materiellen Grundsätzen, die die bundesgerichtliche Doppelbesteuerungspraxis über die Abgrenzung der kantonalen Steuerhoheiten aufgestellt hat, der Kanton Bern die Rekurrentin für die ihr aus der Hinterlassenschaft der Elise Kaufmann angefallene, im Kanton Bern gelegene Liegenschaft nach Vornahme des proportionalen Abzuges der Erbschaftsschulden zur Erbschaftssteuer heranziehen durfte und dass infolgedessen der Kanton Schaffhausen, wo die Erblasserin ihren letzten Wohnsitz hatte, bei Feststellung des daselbst erbschaftssteuerpflichtigen Vermögens einen entsprechenden Betrag vom Gesamtvermögen der Erblasserin in Abzug zu bringen hatte (BGE 73 I 17 Erw. 4 und die dort zitierten früheren Entscheide).

Seite: 271

Unbestritten ist ferner auch, dass sich dieser Betrag auf Fr. 20,838. beläuft. Streitig ist ausschliesslich, ob der Kanton Bern den Steueranspruch, der ihm nach den vom Bundesgericht über die sachliche Abgrenzung der kantonalen Steuerhoheiten aufgestellten Grundsätzen zustand, deshalb verwirkt hat, weil ein von der bundesgerichtlichen Praxis aus Art. 46 Abs. 2 BV abgeleiteter Verfahrensgrundsatz nicht beobachtet, d. h. der Steueranspruch verspätet geltend gemacht wurde.

2. Nach der bundesgerichtlichen Doppelbesteuerungspraxis, wie sie sich im Laufe der Jahre ausgebildet hat, verwirkt ein Kanton, der die für die Steuerpflicht in örtlicher Beziehung massgebenden Tatsachen kennt oder kennen kann, dann sein Steuerrecht, wenn er gleichwohl ungebührlich lange mit der Erhebung des Steueranspruchs zuwartet und wenn überdies ein anderer Kanton bei Gutheissung dieses erst nachträglich geltend gemachten Steueranspruchs zur Rückerstattung von Steuern, die er in Unkenntnis des kollidierenden Steueranspruchs bezogen hat, verpflichtet werden müsste (BGE 50 I 98 ff., 104 ff.; 54 I 306; 63 I 236 ff.; 68 I 138 und zahlreiche nicht publizierte Entscheide des Bundesgerichts).

a) In den meisten Fällen, in denen bis anhin dieser Grundsatz vor Bundesgericht angerufen wurde, handelte es sich um periodische Steuern (Vermögens- oder Einkommenssteuern). Die Frage, ob er auch auf andere Steuern anzuwenden sei, stellte sich nur selten und konnte bisher offen gelassen werden. Es bestehen aber keine Bedenken, ihn jedenfalls auf die Erbschaftssteuer anzuwenden; denn auch hier lässt sich ebensogut wie bei den periodischen Steuern im interkantonalen Verhältnis die Unterlassung der rechtzeitigen Veranlagung jeweils dann, wenn die für die Steuerpflicht massgebenden Tatsachen den Steuerbehörden des säumigen Kantons bekannt waren oder bekannt sein konnten, als Verzicht auf den Steueranspruch auffassen (BGE 50 I 99 und 105) und darf den Behörden zugemutet werden, dass sie bei Erhebung

Seite: 272

der Steuer Rücksicht auf die mitbeteiligten Kantone nehmen (BGE 63 I 237). Nicht anwendbar auf die Erbschaftssteuer ist freilich die übrigens auch bei den periodischen Steuern nicht ausnahmslos geltende Regel, dass eine ungebührliche Verzögerung schon dann vorliege, wenn die Veranlagung nach Ablauf des Steuerjahres erfolge; denn von einem Steuerjahr kann nur bei den periodischen Steuern gesprochen werden. Der Erbschaftssteueranspruch muss, um nicht verspätet zu sein, in der Regel innert Jahresfrist seit dem Erbfall geltend gemacht werden.

b) Doch von den Voraussetzungen, an die die bundesgerichtliche Doppelbesteuerungspraxis die Verwirkung eines Steueranspruchs knüpft, fehlt im vorliegenden Falle jedenfalls eine: Der Kanton Schaffhausen hat die Steuern, die er bei einer Gutheissung des vom Kanton Bern nachträglich geltend gemachten Steueranspruchs zurückzubezahlen hat (BGE 73 I 225 ff.), nicht in Unkenntnis dieses kollidierenden Steueranspruchs bezogen. Der schaffhausischen Erbschaftssteuerbehörde war es bekannt, dass zu den der Rekurrentin aus der Hinterlassenschaft der Elise Rosalie Kaufmann zugefallenen Vermögenswerten eine im Kanton Bern gelegene Liegenschaft gehörte; denn diese Liegenschaft war in dem von der Erbschaftssteuerveranlagungsbehörde, der Waisenbehörde Wilchingen (Art. 10 des schaffh. Erbschaftssteuergesetzes), auf gestellten Inventar enthalten und wurde in dem von der gleichen Behörde ausgearbeiteten Teilungsvertrag («Teil blanken») der Rekurrentin zugewiesen. Der schaffh. Veranlagungsbehörde musste aber auch bekannt sein, dass für Liegenschaften die Erbschaftssteuer am Orte der Lage zu bezahlen ist; denn dies ist ein feststehender Grundsatz der bundesgerichtlichen Doppelbesteuerungspraxis (BGE 73 I 17 Erw. 4 und die dort zitierten früheren Entscheide), sowie überdies auch der Standpunkt des schaffh. Erbschaftssteuergesetzes; denn dieses zieht die im Kanton Schaffhausen gelegenen Liegenschaften auch

Seite: 273

dann zur Erbschaftssteuer heran, wenn der verstorbene Eigentümer seinen letzten Wohnsitz ausserhalb des Kantons Schaffhausen hatte (vgl. Art. 1 lit. d). Ein Kanton, der wie im vorliegenden Falle der Kanton Schaffhausen in Kenntnis der tatsächlichen Verhältnisse und in offensichtlicher Missachtung eines allgemein anerkannten Rechtssatzes zu Unrecht Steuern bezogen hat, kann sich nicht auf die Verwirkung berufen. Hierin liegt kein Unrecht gegenüber dem Steuerpflichtigen; denn dieser ist nicht benachteiligt, wenn er den Kantonen dasjenige bezahlen muss, auf das jeder von ihnen nach den materiellen Grundsätzen der bundesgerichtlichen Doppelbesteuerungspraxis Anspruch erheben darf. Die Verwirkungseinrede will lediglich die Pflicht der Kantone zur Rückzahlung bezogener Steuern beschränken. Diese Einrede steht daher auch dem Steuerpflichtigen nicht zu. Wäre sie im vorliegenden Falle nur von der Rekurrentin und nicht auch vom Kanton Schaffhausen erhoben worden, so wäre hier auf gar nicht einzutreten gewesen (nicht publizierter Entscheid des Bundesgerichts i. S. Maurer vom 5. März 1945, S. 7). Würde in einem Falle wie dem vorliegenden die Verwirkungseinrede geschützt, so könnte dies die Kantone veranlassen, in die Steuerhoheit anderer Kantone überzugreifen in der Hoffnung, dass diese von den massgebenden Tatsachen nicht rechtzeitig Kenntnis nehmen.

c) Unter diesen Umständen kann dahingestellt bleiben, ob die übrigen Voraussetzungen, an die die bundesgerichtliche Doppelbesteuerungspraxis die Verwirkung eines Steueranspruches knüpft, im vorliegenden Falle gegeben sind

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird gegenüber dem Kanton Schaffhausen gutgeheissen und dieser verpflichtet, der Rekurrentin den zuviel bezahlten Erbschaftssteuerbetrag zurückzuerstatten