Urteilskopf

105 Ia 54

14. Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 4. Mai 1979 i.S. Y. und Z. gegen Kanton Solothurn und Kantonale Rekurskommission Solothurn (staatsrechtliche Beschwerde)
Regeste (de):
Art. 88 OG, Art. 4 BV; Erbschaftssteuer.

1. Drittpersonen steht die Beschwerdebefugnis nicht zu, wenn sie in einem Verfahren nur dadurch betroffen sind, dass sie sich einem Steuerpflichtigen gegenüber verpflichtet haben, eine geschuldete Steuer zu übernehmen (E. 1b).

2. Im Erbschaftssteuerrecht ist grundsätzlich ein Vergleich zwischen den Erben zu berücksichtigen, wenn durch diesen ernsthafte Zweifel an der erbrechtlichen Lage beseitigt werden und wenn sich die getroffene Vereinbarung nicht offensichtlich gegen den Fiskus richtet (E. 2 und 3a).

Regeste (fr):
Art. 88 OJ, art. 4 Cst., impôt sur les successions.

1. Le seul fait qu'un tiers s'est obligé à l'égard du contribuable à reprendre sa dette d'impôt ne suffit pas à lui conférer la qualité pour recourir (consid. 1b).

2. En matière d'impôt sur les successions, on doit en principe tenir compte d'une transaction, lorsque de ce fait les sérieux doutes que l'on pouvait avoir quant à la situation réelle de droit successoral se trouvent écartés et que l'accord intervenu n'est pas manifestement dirigé contre le fisc (consid. 2 et 3a).

Regesto (it):
Art. 88 OG, art. 4 Cost.; imposta sulle successioni.

1. Il solo fatto che un terzo si sia obbligato nei confronti del contribuente ad assumerne il debito fiscale non basta a conferirgli la legittimazione ricorsuale (consid. 1b).

2. In materia d'imposta sulle successioni si deve, in linea di principio, tener conto di una transazione, ove questa serva ad eliminare seri dubbi circa la situazione giuridica concernente la successione e l'accordo intervenuto non sia manifestamente diretto contro il fisco (consid. 2, 3a).

Sachverhalt ab Seite 55

Zum Nachlass des Verstorbenen X. gehörte unter anderem ein Wohnhaus in G., Kanton Solothurn. In seinem Testament hatte X. seine Schwester, Frau Y., als einzige gesetzliche Erbin auf den Pflichtteil gesetzt; zudem hatte er die Ausrichtung verschiedener Vermächtnisse angeordnet und für den Rest des Nachlasses Frau Z. als Erbin eingesetzt. Am 31. Oktober 1973 führte Frau Y. beim Friedensrichteramt in M., Kanton Luzern, dem letzten Wohnsitz des Erblassers, Klage gegen Frau Z., im wesentlichen mit den Anträgen, es sei deren

Erbunwürdigkeit festzustellen und das Testament sei ungültig zu erklären, soweit es Frau Z. begünstige. Zur Begründung brachte die Klägerin vor, der Erblasser sei zur Zeit der Errichtung des angefochtenen Testaments handlungsunfähig gewesen, da er unter dem dauernden Einfluss starker Medikamente gestanden sei; zudem habe ihn Frau Z. auf raffinierte Art ausgenützt und ihn mit der Drohung, ihn zu verlassen, zur Abfassung des Testaments genötigt. Frau Z. erhob ihrerseits Widerklage mit dem Antrag, es sei die Erbunwürdigkeit von Frau Y. festzustellen. In der Folge schlossen die Parteien jedoch einen Vergleich, wonach sie im wesentlichen die hälftige Teilung des Nachlasses vereinbarten. Sie einigten sich insbesondere auch, sämtliche Erbschafts- und Nachlasssteuern vor der Teilung vom Gesamtnachlass abzuziehen und damit intern diese Steuern hälftig zu tragen. Am 28. Februar 1975 erliess die Amtsschreiberei in G. an beide Erbinnen Rechnungen für die im Hinblick auf den Übergang

des Hauses in G. zu entrichtenden Erbschaftssteuern. Sie berücksichtigte dabei den Vergleich nicht, sondern ging allein vom Testament aus und rechnete demgemäss Frau Z. drei Viertel, Frau Y. dagegen nur einen Viertel des steuerbaren Nachlasses an. Der anzuwendende Steuersatz betrug unbestrittenermassen für Geschwister 6%, für nicht mit dem Erblasser verwandte eingesetzte Erben dagegen 24%. Die Einsprachen der Erbinnen wurden abgewiesen. Beide führten Beschwerde an die Kantonale Rekurskommission Solothurn (Rekurskommission). Sie beantragten im wesentlichen, der Steuerberechnung sei die Erbschaftsteilung gemäss Vergleich, und nicht das Testament des X. zugrundezulegen. Am 14. Juni 1976 erklärte die Rekurskommission die Beschwerden in diesem Hauptpunkt als unbegründet, wies die Sache jedoch wegen Rechnungsfehler an die Vorinstanz zurück. Nachdem neue Steuerrechnungen ausgestellt worden waren, erhoben die beiden Erbinnen gegen die Entscheide der Rekurskommission und die Steuerrechnungen staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung von Art. 4 BV. Sie beantragen, die angefochtenen Entscheide und Rechnungen seien aufzuheben.

Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. a) Staatsrechtliche Beschwerden wegen Verletzung von Art. 4 BV sind gemäss Art. 87 OG grundsätzlich nur gegen letztinstanzliche kantonale Endentscheide zulässig. Die Urteile der Rekurskommission vom 14. Juni 1976 erfüllten zwar das Erfordernis der Letztinstanzlichkeit, nicht aber zugleich dasjenige des Endentscheides; sie konnten daher unmittelbar im Anschluss an ihren Erlass nicht angefochten werden. Als Endentscheid gilt dagegen die Ausstellung der (neuen) Steuerrechnungen. Beruhen solche Rechnungen auf einem Entscheid der obersten kantonalen Rechtsmittelinstanz, so wird dieser als im voraus von ihr gebilligt betrachtet, und es ist daher nicht notwendig, nochmals den kantonalen Instanzenweg zu durchlaufen, bevor staatsrechtliche Beschwerde geführt werden kann (BGE 98 Ia 154, BGE 93 I 453 f.). Die Beschwerdeführerinnen haben sich im vorliegenden Falle an die bundesgerichtliche Rechtsprechung gehalten, indem sie innert gesetzlicher Frist nach Erhalt der Steuerrechnungen diese und zugleich die ihnen zugrundeliegenden Entscheide der Rekurskommission angefochten

haben. Auf die Beschwerde ist daher grundsätzlich einzutreten. b) Fraglich ist, ob neben Frau Z., der ohne Zweifel die Beschwerdebefugnis zusteht, Frau Y. ebenfalls zur staatsrechtlichen Beschwerde legitimiert ist. Die Legitimation zur staatsrechtlichen Beschwerde bestimmt sich ausschliesslich nach dem Bundesgesetz über die Organisation der Bundesrechtspflege und nicht danach, ob ein Beschwerdeführer im kantonalen Verfahren Parteistellung hatte (BGE 102 Ia 99 E. 1, BGE 101 Ia 544 mit Hinweisen). Zur Führung einer solchen Beschwerde ist nur berechtigt, wer durch die angefochtene Verfügung unmittelbar in seinem Rechtsbereich betroffen wird und sich daher auf eine Beeinträchtigung rechtlich geschützter eigener Interessen zu berufen vermag (BGE 99 Ia 592 f.; BGE 97 I 265). Nach herrschender Lehre steht Drittpersonen im Steuerverfahren kein Beschwerderecht zu, auch wenn sie sich dem Steuerpflichtigen gegenüber verpflichtet haben, eine geschuldete Steuer zu entrichten (GRUBER, Handkommentar zum bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern, Bern 1975, S. 213 Ziff. 1, 221/2 Ziff. 1; GRÜNINGER/STUDER, Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 1970, S. 99; REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band IV, N. 21 zu § 160; KÄNZIG, Wehrsteuer, Ergänzungsband, 2. Aufl. Basel 1972, N. 5 zu Art. 99). Dies muss erst recht zur Verneinung der Legitimation im staatsrechtlichen Beschwerdeverfahren führen. Die Beschwerdebefugnis steht nur dem durch eine Verfügung direkt benachteiligten Steuerpflichtigen zu. Im vorliegenden Fall wird Frau Y. durch den Entscheid der Rekurskommission nicht persönlich in ihrem Rechtsbereich betroffen. Bei Gutheissung der Beschwerde wäre die Erbschaftssteuer für sie amtlich sogar auf einen höheren Betrag festzusetzen. Frau Y. würde dann nicht nur für den ihr gemäss Testament verbliebenen Viertel, sondern für den ihr gemäss Vergleich zukommenden hälftigen Anteil an der Hinterlassenschaft zur Steuer herangezogen. Ihr Interesse an der Beschwerdeführung beruht indessen darauf, dass sie auf Grund des erwähnten Vergleichs intern für die gesamte steuerliche Belastung des Nachlasses zur Hälfte aufkommen muss, dass sie also insgesamt besser fährt, wenn ein grösserer Teil des Nachlasses

bei ihr (zu niedrigerem Steuersatz) und ein kleinerer bei Frau Z. (zu höherem Satz) veranlagt wird. Durch die angefochtene Veranlagung wird somit nur Frau Z. direkt benachteiligt, indem ihr weit mehr als die Hälfte des steuerpflichtigen Rücklasses (in der korrigierten Veranlagung etwa 64%) zugerechnet wird. Nur sie ist demnach zur staatsrechtlichen Beschwerde befugt. Indem Frau Y. zusammen mit Frau Z. Beschwerde geführt hat, verzichtet sie lediglich sinngemäss darauf, nach einer allfälligen Gutheissung der Beschwerde und Neuveranlagung durch die zuständige kantonale Instanz die Einrede der reformatio in peius zu erheben. Auf die Beschwerde von Frau Y. ist daher nicht einzutreten.

2. Es ist unbestritten, dass bei einer in der Art des solothurnischen Rechtes ausgestalteten Erbschaftssteuer grundsätzlich auf den Rechtszustand abzustellen ist, wie für bei Eröffnung des Erbganges kraft Gesetzes oder kraft Verfügung von Todes wegen gegeben war (MONTEIL, Das Objekt der Erbschafts- und Schenkungssteuern in der Schweiz, S. 37; SIEVEKING, La nature et l'objet de l'impôt sur les successions en Suisse, S. 31; GUENG, Zum neuen st. gallischen Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, in: Steuer-Revue 1971, S. 154; BGE 73 I 19). Indessen sind Lehre und Rechtsprechung dazu gelangt, Ausnahmen zuzulassen, und zwar dann, wenn über die erbrechtliche Lage eine ernstliche Ungewissheit besteht. In solchen Fällen ist die durch richterliches Urteil oder von den Beteiligten in guten Treuen durch Vergleich getroffene Lösung massgebend. Veröffentlichte Urteile des Bundesgerichtes zu dieser Frage bestehen allerdings nicht. Der im angefochtenen Entscheid erwähnte BGE 73 I 19 bezieht sich nicht auf den Fall der Beilegung eines Erbenstreites durch Vergleich, weshalb ihm hier keine wesentliche Bedeutung zukommen kann. Die Rekurskommission des Kantons Solothurn hat in einem Entscheid aus dem Jahre 1964 (Bericht der Solothurnischen Kantonalen Rekurskommission in Steuersachen, 1964, Nr. 22, S. 107) ausgeführt, nach ihrer ständigen Praxis sei es "nur bei zweifelhafter Erbrechtslage nötig und erlaubt, die in der Erbteilung oder durch gerichtliches Urteil getroffene Lösung für die Steuerfestsetzung zu Rate zu ziehen" (vgl. auch nicht veröffentlichtes Urteil Sch. vom 15. Februar 1978, in dem diese solothurnische Praxis gebilligt wurde). In die nämliche Richtung geht die zürcherische Rechtsprechung,

die in einer Reihe von

BGE 105 Ia 54 S. 59

Entscheidungen des Verwaltungsgerichtes wie folgt umschrieben wird: "Auf Verträge der Erben unter sich oder mit Dritten kommt grundsätzlich erbschaftssteuerrechtlich nichts an, es sei denn, hiedurch würden ernsthafte tatsächliche oder rechtliche Zweifel über Bestand und Umfang des Erbanspruches beseitigt und derart ein Zivilrechtsstreit vermieden oder erledigt."(ZBl. 75/1974 S. 269 und 68/1967 S. 414 mit Hinweisen.) Von den bereits genannten Autoren spricht sich SIEVEKING unter Verweisung auf die Rechtsprechung mehrerer weiterer Kantone für eine grosszügige Berücksichtigung von Vergleichen aus ("En outre, la convention de partage peut se révéler nécessaire lorsqu'il s'agit d'interpréter un testament peu clair et d'éviter un procès. Dans ce cas, il va de soi que les parts successorales fixées par un tel arrangement constituent les montants imposables"; a.a.O. S. 33). Auch MONTEIL (a.a.O. S. 37) und GUENG (a.a.O. S. 155) lassen Ausnahmen vom Grundsatz der Massgeblichkeit der unmittelbar nach dem Todesfall bestehenden erbrechtlichen Lage zu. Auf Grund dieses Standes von Lehre und Rechtsprechung ist zu prüfen, ob die Rekurskommission den zwischen den Beschwerdeführerinnen geschlossenen Vergleich ohne Willkür unberücksichtigt lassen durfte.

3. a) Die Rekurskommission hat einlässlich dargelegt, dass und weshalb ein vor oder nach Klageanhebung zwischen zwei Erbschaftsprätendenten geschlossener Vergleich für die Steuerbehörden nicht in gleichem Masse verbindlich sei wie ein gerichtliches Urteil. Ihre Auffassung ist zutreffend, jedoch für den Ausgang des vorliegenden Rechtsstreites nicht von entscheidender Bedeutung. Wie sich aus den vorstehend wiedergegebenen Entscheidungen ergibt, geht es nicht darum, ob die zivilrechtliche Lage durch Urteil oder durch Vergleich abgeändert wurde, sondern einzig darum, ob ernsthafte tatsächliche oder rechtliche Zweifel über Bestand und Umfang der beidseitigen Erbansprüche vorlagen, die durch eine Verständigung beseitigt wurden. Legt man dem Urteilsbegriff eine so grosse Bedeutung zu, wie dies die Rekurskommission im angefochtenen Entscheid getan hat, so würde man in Erbschaftsstreitigkeiten die Beteiligten praktisch zwingen, es mit Rücksicht auf das Steuerrecht in jedem Fall auf einen Prozess ankommen zu lassen und diesen bis zur rechtskräftigen Entscheidung durchzufechten oder zum mindesten einen Vergleich immer erst vor

BGE 105 Ia 54 S. 60

Gericht zu schliessen. Es leuchtet ein, dass es nicht Aufgabe des Steuerrechts sein kann, solches Vorgehen zu fördern. Das Steuerrecht hat vielmehr nach seiner Natur den wirtschaftlichen Gegebenheiten Rechnung zu tragen. Hatten die Beteiligten Anlass zu Zweifeln an der Rechtslage und lag es ihnen daran, einen Rechtsstreit zu vermeiden oder rasch zu beendigen, so ist kein Grund ersichtlich, weshalb steuerrechtlich nicht auf das durch den Vergleich geschaffene Ergebnis abgestellt werden sollte, jedenfalls dann, wenn der Vergleich keine Machenschaft darstellt, durch die der Steueranspruch des Staates verkürzt werden soll. Dem Gebot der Steuergerechtigkeit wird damit besser entsprochen als beim Abstellen auf eine Rechtslage, die zwar möglicherweise dem Wortlaut der Verfügung von Todes wegen besser entspräche, aber aus beachtenswerten Gründen nie zur wirtschaftlichen Realität geworden ist. Bei der Berücksichtigung erbrechtlicher Vergleiche einen strengen Massstab anzulegen, rechtfertigt sich auch deshalb nicht, weil die Beteiligten in aller Regel dem mutmasslichen Willen des Erblassers und damit dem Sinn seiner Verfügungen dann am besten gerecht werden, wenn sie Rechtsstreitigkeiten über den Nachlass vermeiden oder so rasch als möglich beendigen. Daraus folgt, dass es nicht Sache der Steuerbehörden und der Verwaltungsgerichte sein kann, im Nachhinein in der Art eines Zivil-

richters zu prüfen, ob die zwischen den Erbansprechern vergleichsweise getroffene Regelung den materiellen Prozessaussichten genau entsprochen habe oder nicht. Zur Berücksichtigung des Vergleiches muss vielmehr genügen, dass aus der Sicht der Parteien Zweifel hinsichtlich der Gültigkeit oder der Tragweite einer Verfügung von Todes wegen oder hinsichtlich der auszurechnenden Zuwendungen unter Lebenden bestehen konnten und dass die getroffene Verständigung weder ungewöhnlich noch offensichtlich gegen den Fiskus gerichtet war. In diesem Sinne ist die angeführte Rechtsprechung kantonaler Instanzen zu verdeutlichen. b) Die Rekurskommission hat im einzelnen ausgeführt, dass und weshalb nach ihrem Dafürhalten ernsthafte Zweifel über die Gültigkeit des Testamentes des Erblassers X. nicht bestehen konnten. Sie hat dargelegt, Frau Y. habe offenbar selbst nicht an die behauptete Handlungsunfähigkeit des Erblassers geglaubt, da sie sonst die Ungültigerklärung des ganzen Testamentes und nicht nur der Frau Z. begünstigenden Teile hätte

BGE 105 Ia 54 S. 61

beantragen müssen; ferner habe sie für die behauptete Erbunwürdigkeit von Frau Z. keinerlei Beweise angeboten. Diese Erwägungen sind an und für sich gewiss nicht willkürlich; indessen tragen sie der steuerrechtlichen Situation, wie sie vorstehend dargelegt worden ist, nicht hinlänglich Rechnung. Es kann nicht darum gehen, Jahre später zu erwägen, ob die Chancen der auf Ungültigkeit eines Testamentes oder auf Erbunwürdigkeit klagenden Partei grösser oder kleiner gewesen wären, sondern die Frage, ob sie Anlass zu ernstlichen Zweifeln und zu deren Beseitigung auf dem Wege eines Vergleiches gehabt hätte, ist auf Grund der Sachlage zu beurteilen, wie sie sich den Parteien im Zeitpunkt des Streites darbot. Unter diesem Gesichtswinkel kommt einigen Punkten Gewicht zu, die von der Rekurskommission nicht oder kaum gewürdigt worden sind. aa) Da die Rekurskommission dafür hielt, Frau Y. habe ernstlich gar nicht an die behauptete Testierunfähigkeit ihres verstorbenen Bruders oder an die Erbunwürdigkeit der Frau Z. glauben können, so hätte sich die Frage aufgedrängt, ob dieser Schluss nicht durch das Verhalten von Frau Z. widerlegt werde. Wenn sie nicht den geringsten Anlass gehabt hätte, an einem für sie günstigen Prozessausgang zu zweifeln, hätte sie wohl kaum leichthin zugunsten der mit ihr damals offensichtlich verfeindeten Frau Y. auf einen Viertel einer Millionenerbschaft verzichtet. Dass Frau Z. schon damals durch einen Anwalt vertreten war, verleiht diesem Argument erhöhte Bedeutung. bb) Aus den Notizen über die vor dem Friedensrichter aufgestellten Behauptungen geht hervor, dass Frau Y. gewillt war, im Prozess das Privatleben ihres verstorbenen Bruders und vor allem dasjenige von Frau Z. mit Einschluss des intimen Bereichs aufzurollen. Der Wunsch, ein solches Verfahren - gleichgültig, welchen Ausgang es schliesslich nehme - unter Inkaufnahme eines finanziellen Opfers zu vermeiden, ist begründet und darf steuerrechtlich nicht einfach unbeachtet bleiben. Jedenfalls darf bei einer derartigen Situation an die objektive Berechtigung der Zweifel an der Haltbarkeit der testamentarisch geschaffenen Rechtslage kein strenger Massstab angelegt werden. Es besteht kein ausreichender Anlass, einem vorwiegend psychologisch begründeten, rein juristisch gesehen für die betreffende Partei ungünstigen Vergleich die steuerrechtliche Anerkennung zu versagen.

BGE 105 Ia 54 S. 62

cc) Aus den erwähnten Notizen ist ferner ersichtlich, dass im Laufe der Auseinandersetzung, die dem Vergleich voranging die gesetzliche Erbin (Frau Y.) der Frau Z. "aktenmässig belegte Verstösse gegen ihre Offenbarungspflicht" gemäss Art. 610 Abs. 2 ZGB vorwarf. Der Anwalt von Frau Y. drohte Frau Z. sogar mit strafrechtlicher Verfolgung wegen Betrugs. Schon auf Grund dieser Vorgänge allein, die bei der Rekurskommission keine Beachtung fanden, ist eine ernstliche Ungewissheit über die erbrechtliche Lage kaum mehr von der Hand zu weisen. dd) Nicht behandelt hat die Rekurskommission sodann die wesentliche Frage, auf welchem Rechtsgrund der Erwerb des zweiten Viertels des Nachlasses durch Frau Y. beruhen könnte, wenn dieser

Rechtsgrund nicht im Erbrecht erblickt wird. Da dieser Viertel Frau Y. ohne materielle Gegenleistung zugefallen ist, käme nur Schenkung in Betracht. Es besteht indessen kein Anhaltspunkt dafür, dass Frau Z. der Frau Y. einen Viertel des Nachlasses habe schenken wollen, insbesondere nicht wenige Tage nach der Sühneverhandlung, an der sie von deren Anwalt aufs schärfste angegriffen worden war (vgl. zur Frage der Erforderlichkeit des Schenkungswillens: BGE 102 Ia 425 f. und BGE 98 Ia 263 E. 3). Fällt aber eine Schenkung ausser Betracht, so muss es sich auch beim zweiten Viertel des Nachlasses, der über den Pflichtteil hinaus an Frau Y. fiel, rechtlich um einen Erwerb unmittelbar aus dem Vermögen des Erblassers oder in der Terminologie des solothurnischen Erbschaftssteuergesetzes um einen Teil der "reinen Habschaft" gehandelt haben. Dieser ist bei ihr und nicht bei Frau Z. zu versteuern. ee) Die Rekurskommission nimmt ungeachtet ihrer Auffassung, die Beteiligten hätten keine ernsthaften Zweifel an der Gültigkeit des Testamentes hegen können, nicht den Standpunkt ein, die beiden Beschwerdeführerinnen hätten bewusst den Fiskus benachteiligen wollen und etwa deshalb das Verfahren vor dem Friedensrichter als blosses Scheingefecht inszeniert. Darin liegt ein innerer Widerspruch; denn eine dritte Möglichkeit ist nicht erkennbar. Die Rekurskommission hat somit wesentliche Gesichtspunkte ausser Betracht gelassen. Werden diese gesamthaft gewürdigt, so drängt sich die steuerrechtliche Berücksichtigung des zwischen den beiden Beschwerdeführerinnen geschlossenen Vergleichs auf. Die abweichende Lösung der Rekurskommission

verletzt, so betrachtet, in stossender Weise den Gerechtigkeitsgedanken (BGE 102 Ia 3/4; 100 Ia 6). Das angefochtene Urteil und die auf ihm beruhende Steuerrechnung halten daher vor Art. 4 BV nicht stand und sind demgemäss aufzuheben.

Dispositiv

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1. Auf die Beschwerde von Frau Y. wird nicht eingetreten. Die Beschwerde von Frau Z. wird gutgeheissen, und es werden demgemäss das Urteil der Kantonalen Rekurskommission Solothurn vom 14. Juni 1976 i.S. Z. sowie die gestützt darauf ergangene Rechnung der Amtsschreiberei G. aufgehoben.