Urteilskopf

90 I 41

6. Urteil vom 25. März 1964 i.S. Jakob Wildi-Stiftung und Mitbeteiligte gegen Stadtrat von Luzern und Regierungsrat des Kantons Luzern.
Regeste (de):
Stiftungen. Wann ist die Aufsichtsbehörde zur Prozessführung namens der Stiftung befugt? (Erw. 1).

Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit. Willkür. Verletzung eines interkantonalen Konkordates.

Anwendung der kantonalen Bestimmungen über Steuerbefreiung nur auf Institutionen, die sich im Kanton gemeinnützig betätigen, oder auch auf ausserkantonale Institutionen? (Erw. 2).

Auslegung einer interkantonalen Gegenrechtsvereinbarung über die Steuerfreiheit von Vermögenszuwendungen an Gemeinwesen und private Institutionen des andern Kantons (Erw. 3).

Regeste (fr):
Fondations. Quand l'autorité de surveillance peut-elle agir en justice au nom de la fondation? (consid. 1).

Exemption fiscale d'une fondation en raison de son caractère d'utilité publique. Arbitraire. Violation d'un corcordat intercantonal.

Faut-il appliquer les dispositions cantonales sur l'exemption fiscale aux seules institutions qui exercent une activité d'utilité publique dans le canton, ou aussi à celles étrangères au canton? (consid. 2).

Interprétation d'une convention de réciprocité intercantonale relative à l'exemption fiscale de libéralités faites à des corporations publiques et à des institutions privées de l'autre canton (consid. 3).

Regesto (it):
Fondazioni. Quando può l'autorità di vigilanza promuovere una lite in nome della fondazione? (consid. 1).

Esenzione fiscale di una fondazione a motivo del suo carattere di utilità pubblica. Arbitrio. Violazione di un concordato intercantonale.

Le disposizioni cantonali sull'esenzione fiscale sono applicabili soltanto alle istituzioni che esercitano un'attività d'utilità pubblica nel Cantone o anche a quelle estracantonali? (consid. 2).

Interpretazione di una convenzione di reciprocità intercantonale relativa all'esenzione flscale di liberalità fatte a corporazioni pubbliche e a istituzioni private dell'altro Cantone (consid. 3).

Sachverhalt ab Seite 42

BGE 90 I 41 S. 42

Aus dem Tatbestand:

A.- Nach dem luzernischen Gesetz betreffend die Erbschaftssteuern vom 27. Mai 1908 (EStG) wird von den "im Kanton Luzern fallenden Erbschaften" eine Erbschaftssteuer erhoben (§ 1). Der Steuersatz ist nach dem Verwandtschaftsgrad zwischen dem Erblasser und den Erben oder Bedachten abgestuft und beträgt für Nichtverwandte 20% (§ 3). Wenn einzelne Erben mehr als Fr. 10'000.– erhalten, wird ein Zuschlag bis zu 100% des Steuerbetrages gemacht (§ 5). Ferner bestimmt § 11: "Von der Entrichtung der Erbschaftssteuer sind befreit:
a) Vermächtnisse und Schenkungen zu öffentlichen, gemeinnützigen, kirchlichen und Armenzwecken; Am 13. April/1. Mai 1931 tauschten die Kantone Luzern und Aargau folgende Gegenrechtserklärung aus: "Die Regierungsräte der Kantone Aargau und Luzern erklären sich gegenseitig damit einverstanden, dass Vermögenszuwendungen durch letztwillige Verfügungen und Schenkungen von Einwohnern des einen Kantons zugunsten nachgenannter öffentlicher Gemeinwesen und privater Institutionen des andern Kantons und im nachbezeichneten Umfange am Wohnorte des Erblassers oder Schenkgebers von der Erbschaftssteuer oder entsprechenden Abgaben befreit sein sollen: I. Gänzliche Steuerfreiheit:
1. an den Kanton;
2. an die Einwohner-, Ortsbürger- und Kirchgemeinden, soweit es sich um allgemeine Wohlfahrts-, Bildungs- und Kultuszwecke handelt; 3. an die staatlich unterstützten wohltätigen Anstalten mit Sitz im andern Kanton; II. Steuerfreiheit für einen Betrag von Fr. 10'000.–:
1. an die Einwohner-, Ortsbürger- und Kirchgemeinden, soweit nicht gänzliche Steuerfreiheit besteht; 2. an die staatlich anerkannten Landeskirchen;
3. an gemeinnützige und wohltätige Institutionen mit Sitz im andern Kanton."

B.- Der am 24. Februar 1963 an seinem Wohnort Luzern verstorbene Jakob Wildi hat durch letztwillige Verfügung vom 1. August 1948 eine Jakob-Wildi-Stiftung errichtet und ihr ein Kapital von Fr. 300'000. - gewidmet.

Vom jährlichen Ertrag dieses Kapitals sollen Fr. 500, - zur Äufnung desselben verwendet und Fr. 8100. - verteilt werden, und zwar für (im einzeln genannte) gemeinnützige und wohltätige Zwecke in der Gemeinde Suhr (Kt. Aargau) insgesamt Fr. 7200.– und ausserhalb von Suhr Fr. 900, -. Das Teilungsamt der Stadt Luzern veranlagte die Jakob-Wildi-Stiftung am 11. September 1963 zu einer Erbschaftssteuer von Fr. 98'600.–, indem es vom Stiftungsvermögen von Fr. 300'000. - gemäss Ziff. II/3 der Gegenrechtsvereinbarung den Betrag von Fr. 10'000.– als steuerfrei abzog, die Grundsteuer auf den verbleibendenFr. 290'000. - gemäss § 3 EStG auf 20% = Fr. 58'000.– festsetzte und gemäss § 5 EStG einen Progressionszuschlag von 70% = Fr. 40'600. - machte. Gegen diese vom Stadtrat von Luzern am 10. Oktober 1963 bestätigte Veranlagung rekurrierte der Gemeinderat Suhr als Aufsichtsbehörde über die Stiftung sowie als Vertreter der Einwohnergemeinde Suhr an den Regierungsrat des Kantons Luzern. Zur Begründung machte er geltend, dass die Steuerbefreiung des § 11 lit. a EStG auch für Zuwendungen gelte, die an Institutionen ausserhalb des Kantons Luzern fallen; eventuell sei die vorliegende Zuwendung gemäss Ziff. I/2 der Gegenrechtsvereinbarung steuerfrei, da der Ertrag der Stiftung "zugunsten" der Gemeinde Suhr zu verwenden sei.
Der Regierungsrat wies den Rekurs mit Entscheid vom 18. November 1963 ab.

C.- Gegen diesen Entscheid haben der Gemeinderat Suhr, die Einwohnergemeinde Suhr und die Jakob-Wildi-Stiftung staatsrechtliche Beschwerde erhoben mit dem Antrag, ihn wegen Verletzung des Art. 4 BV aufzuheben.

D.- Der Regierungsrat des Kantons Luzern und der Stadtrat von Luzern beantragen Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Nach § 10 Abs. 1 EStG ist die Erbschaftssteuer vom Nachlass zu beziehen und den Erben oder Bedachten

BGE 90 I 41 S. 44

bei der Teilung in Anrechnung zu bringen. Die Erbschaftssteuer von Fr. 98'600. -, welche der Kanton Luzern auf den der Jakob-Wildi-Stiftung testamentarisch zugewendeten Fr. 300'000.– erheben will, belastet demnach die Stiftung. Diese war daher befugt, gegen die vom Stadtrat von Luzern am 10. Oktober 1963 bestätigte Veranlagung an den Regierungsrat zu rekurrieren. In diesem Zeitpunkt waren indes die Stiftungsorgane noch nicht bestellt, weshalb der Rekurs vom Gemeinderat Suhr in seiner Eigenschaft als Aufsichtsbehörde über die Stiftung (§ 36 aarg. EG/ZGB) eingereicht wurde. Hiezu war der Gemeinderat berechtigt. Wenn die Aufsichtsbehörde, wie in BGE 83 III 149 Erw. 2 ausgeführt ist, Massnahmen zum Schutze des Stiftungsvermögens treffen und zu diesem Zwecke die Stiftung im Prozess vertreten darf, sofern die Stiftungsorgane untätig bleiben, so muss sie zu solcher Vertretung erst recht befugt sein, wenn die Stiftung noch gar keine Organe besitzt. Die Organe der Jakob-Wildi-Stiftung sind dann in der Folge ernannt worden und haben gegen den inzwischen ergangenen Rekursentscheid des Regierungsrates vom 18. November 1963 staatsrechtliche Beschwerde erhoben, wozu sie, wie nicht streitig ist, berechtigt waren. Ob auch der Gemeinderat Suhr, der daneben als Beschwerdeführer auftritt, hiezu als Aufsichtsbehörde noch legitimiert war, nachdem die Organe der Stiftung bestellt worden sind und für sie Beschwerde erhoben haben, erscheint dagegen als zweifelhaft, kann jedoch dahingestellt bleiben, da jedenfalls auf die Beschwerde der Stiftung einzutreten ist. Aus dem gleichen Grunde kann offen bleiben, ob die Einwohnergemeinde Suhr als Destinatärin der Stiftung legitimiert ist, gegen die Veranlagung zu der von der Stiftung zu entrichtenden Erbschaftssteuer staatsrechtliche Beschwerde zu erheben.

2. Mit der Beschwerde wird in erster Linie geltend gemacht, dass der angefochtene Entscheid Art. 4 BV verletze, weil die vom Regierungsrat vertretene Auslegung von § 11 lit. a EStG gegen den klaren Wortlaut und Sinn

BGE 90 I 41 S. 45

dieser Bestimmung verstosse und überdies auf eine rechtsungleiche Behandlung hinauslaufe. Während die Steuergesetze verschiedener Kantone gemeinnützige Institutionen und Zuwendungen an diese ausdrücklich nur dann steuerfrei lassen, wenn die Institution ihren Sitz im Kanton hat oder doch ihren Zweck im Kanton erfüllt, kennen die Gesetze anderer Kantone diese Beschränkung nicht. Zu diesen gehört auch das luzernische EStG, das in § 11 lit. a ohne Einschränkung bestimmt, dass Vermächtnisse und Schenkungen zu öffentlichen, gemeinnützigen, kirchlichen und Armenzwecken von der Entrichtung der Erbschaftssteuer befreit sind. Das Bundesgericht hat indessen von jeher sowohl für diese Bestimmung (BGE 46 I 388ff., nicht veröffentlichte Urteile vom 19. Mai 1923 i.S. Schulfonds Kirchberg c. Luzern und vom 4. November 1948 i.S. Allg. Musikgesellschaft Basel c. Luzern) als auch für entsprechende Vorschriften anderer Kantone (BGE 28 I 315,BGE 50 I 3, nicht veröffentlichtes Urteil vom 18. Januar 1950 i.S. Salzburgerstiftung c. Zürich) entschieden, dass es aus dem Gesichtswinkel des Art. 4 BV nicht zu beanstanden sei, wenn die Steuerbefreiung auf Grund solcher Vorschriften nur dann gewährt werde, wenn die gemeinnützige Institution ihre Tätigkeit ganz oder zu einem angemessenen Teil zugunsten der Angehörigen des betreffenden Kantons ausübe; denn der Grund für den Verzicht auf die Besteuerung könne darin erblickt werden, dass derartige Wohlfahrtseinrichtungen den Kanton und sei-

ne Gemeinden bei der Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe unterstützen und entlasten. Diese Erwägung wird durch die Beschwerde nicht widerlegt. Sie behauptet zwar, die Verhältnisse hätten sich seit dem UrteilBGE 28 I 313ff. wesentlich geändert, indem der Bevölkerungszuzug und -wegzug von einem Kanton zum andern erheblich zugenommen habe und die Kantone Luzern und Aargau dem interkantonalen Konkordat über die wohnörtliche Unterstützung vom 16. Juni 1937 (BS 8 S. 708) beigetreten seien. Wieso dies für die Auslegung

von § 11 lit. a EStG von Bedeutung sein soll, ist indes nicht einzusehen. Wenn heute in den meisten Kantonen mehr Angehörige anderer Kantone wohnen als früher, so ändert dies, eben wegen des Beitritts der Kantone zu jenem Konkordat, wenig am Umfange ihrer Armenlasten, da sie nun anstelle der in andern Kantonen wohnhaften eigenen Angehörigen die in ihrem Gebiet ansässigen Angehörigen der andern Konkordatskantone zu unterstützen haben. Sie haben daher weiterhin ein Interesse daran, vor allem diejenigen gemeinnützigen Institutionen steuerlich zu begünstigen, die sich auf ihrem Gebiete betätigen und damit den Kanton und seine Gemeinden bei der Erfüllung öffentlicher Aufgaben unterstützen und entlasten.

3. Für den Fall, dass die im angefochtenen Entscheid vertretene Auslegung von § 11 lit. a EStG haltbar sein sollte, macht die Beschwerde geltend, dass die Zuwendung an die Jakob-Wildi-Stiftung gemäss Ziff. I/2 der zwischen den Kantonen Luzern und Aargau abgeschlossenen Gegenrechtsvereinbarung vom 13. April/1. Mai 1931 von der Erbschaftssteuer befreit und die gegenteilige Auffassung des Regierungsrates willkürlich sei. a) Durch die Gegenrechtsvereinbarung haben sich die beiden Kantone verpflichtet, unter bestimmten Voraussetzungen auf die ihnen gegenüber den Angehörigen des andern Kantons zustehende Steuerhoheit zu verzichten. Derartige Abmachungen der Kantone über die Ausübung bzw. Nichtausübung staatlicher Befugnisse, sogenannte Verkommnisse oder Konkordate, sind gemäss Art. 7 Abs. 2 BV zulässig, wenn sie, wie das hier der Fall ist, nichts dem Bunde oder den Rechten anderer Kantone Zuwiderlaufendes enthalten. Sie bedürfen der Genehmigung des Bundes, sind aber auch ohne diese wirksam (BGE 54 I 333/34).
b) Der Regierungsrat nimmt an, die testamentarische Zuwendung von Fr. 300'000.– an die Jakob-Wildi-Stiftung falle unter Ziff. II/3 des Konkordates und sei daher nur für den Betrag von Fr. 10'000.– von der Erbschaftssteuer

befreit. Das Bundesgericht kann diese Auslegung des Konkordates frei und nicht nur, wie die Beschwerdeführer anzunehmen scheinen, unter dem beschränkten Gesichtswinkel der Willkür überprüfen (BGE 54 I 148). Sie ist jedoch auch bei freier Prüfung nicht zu beanstanden. Nach dem Konkordat ist für den Entscheid darüber, ob und wieweit eine durch letztwillige Verfügung oder durch Schenkung erfolgte Vermögenszuwendung steuerfrei sei, die Person des Empfängers massgebend. Dass es dabei auf den unmittelbaren Empfänger ankommt, ist daraus zu schliessen, dass die Ziff. I und II des Konkordates von Vermögenszuwendungen "an" den Kanton, die Gemeinden usw. sprechen. Für diese Auffassung spricht auch der Umstand, dass der Wortlaut des Konkordates offensichtlich an das aarg. EStG vom 16. Februar 1922 anschliesst, das den Zuwendungsempfänger als steuerpflichtig behandelt und die in Ziff. I und II des Konkordates (= § 3 Ziff. 2-4 und § 4 Ziff. 6 aarg. EStG) aufgeführten Zuwendungsempfänger ganz bzw. für den Betrag von Fr. 10'000.– von der Steuer befreit. Die Berufung der Beschwerdeführer auf den im Ingress des Abkommens verwendeten Ausdruck "zugunsten" ist unbehelflich, da auch dieser auf den durch die Zuwendung Begünstigten und damit auf den unmittelbaren Empfänger derselben hinweist. In diesem Sinne erscheint die im Konkordat enthaltene Regelung als durchaus klar und eindeutig. Selbst wenn dies aber nicht der Fall und ein Zweifel möglich wäre, so könnte der in

der Beschwerde vertretenen Auslegung nicht beigepflichtet werden. Gleich wie bei Staatsverträgen, hat sich auch bei Konkordaten die Auslegung möglichst an den Wortlaut zu halten und kommt eine über diesen hinausgehende, ausdehnende Auslegung einer Bestimmung nur in Frage, wenn aus dem Zusammenhang oder der Entstehungsgeschichte derselben mit Sicherheit auf eine vom Wortlaut abweichende, darin versehentlich ungenau zum Ausdruck gebrachte Willensmeinung der Vertragsstaaten zu schliessen ist (vgl.BGE 44 I 78,BGE 77 I 48). Diese Zurückhaltung muss

für die Auslegung des vorliegenden Gegenrechtsabkommens schon deshalb gelten, weil die beiden beteiligten Kantone damit auf die Ausübung ihrer Steuerhoheit verzichtet haben und ein solcher Verzicht, wie überhaupt eine staatsvertragliche Ausnahme von der sonst geltenden Ordnung, nicht ausdehnend, sondern einschränkend auszulegen ist (vgl. VISSCHER, Problèmes d'interprétation judiciaire en droit international public, 1963, S. 91). Dass die im Konkordat verwendeten Ausdrücke "an" und "zugunsten" einen andern Sinn hätten als im gewöhnlichen Sprachgebrauch, könnte daher nur angenommen werden, wenn besondere Anhaltspunkte hiefür bestünden, was jedoch nicht der Fall ist. Ist aber davon auszugehen, dass die Steuerbefreiung und ihr Umfang nach dem Konkordat von der Person des unmittelbaren Empfängers der Vermögenszuwendung abhängen, so kann es nicht zweifelhaft sein, dass der angefochtene Entscheid dem Konkordat entspricht. Unmittelbarer Empfänger der testamentarischen Zuwendung ist nicht die Gemeinde Suhr, sondern die durch das Testament errichtete Jakob-Wildi-Stiftung. Stiftungen werden zwar im Abkommen nicht ausdrücklich erwähnt, fallen aber offenbar unter den weiteren Begriff der "Anstalten" und "Institutionen" im Sinne von Ziff. I/3 und II/3. Die Zuwendung von Fr. 300'000.– an die Jakob-Wildi-Stiftung wäre somit nur dann gänzlich von der luzernischen Erbschaftssteuer befreit, wenn diese Stiftung eine "staatlich unterstützte wohltätige Anstalt" wäre, was jedoch nicht behauptet wird und offenbar auch nicht zutrifft. Dagegen fällt sie als "gemeinnützige und wohltätige Institution" unter Ziff. II/3 des Abkommens, weshalb die genannte Zuwendung, wie der Regierungsrat zutreffend angenommen hat, nur für den Betrag von Fr. 10'000.– von der Steuer befreit ist.

Dispositiv

Demnach erkennt das Bundesgericht:
Die Beschwerde wird abgewiesen.