

SO_GERICHTE SGNEB.2010.5 vom 2. Mai 2011

SO Obergericht, 2011-05-02, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so_gerichte_SGNEB.2010.5

FR: SO_GERICHTE SGNEB.2010.5 du 2 mai 2011

IT: SO_GERICHTE SGNEB.2010.5 del 2 maggio 2011

Regeste

StG § 217, StG § 223 - Nebensteuern, Nachlasstaxe, Erbschaftssteuer; Doppelbesteuerung; Vertrauensschutz¹. Ist jemand nicht nur Vermächtnisnehmer, sondern auch für den ganzen Nachlass des Erblassers als Alleinerbe eingesetzt, ist er für die Nachlasstaxe steuerpflichtig. Diese bemisst sich nach dem gesamten steuerbaren Nachlass und ist reduziert um eine allfällige Ausscheidungsquote geschuldet.² Wird zur Ermittlung der Steuerauscheidungsquote ein Grundstück zum Repartitions- und nicht zum Verkehrswert eingesetzt, liegt keine Doppelbesteuerung vor. Für die Ermittlung des steuerbaren Nachlasses dürfen die Kantone auf den ihnen zustehenden Quoten die eigenen Bewertungsregeln anwenden.³ Eine unrichtige behördliche Auskunft ist nicht verbindlich, wenn es an der Kausalität von Auskunft sowie allfälliger nachteiliger Disposition fehlt und aufgrund eines grossen Nettobachlasses auch bei Kenntnis des wahren Schätzungswerts eines Grundstücks ein Vermächtnis nicht ausgeschlagen worden wäre.

Erwägungen

E. 2

Im vorliegenden Fall ist zu prüfen, ob die Rekurrentin für das ihr zugewendete Vermächtnis (Eigentumswohnung in Solothurn) der Nachlasstaxe unterliegt, bzw. ob die Nachlasstaxe neu zu berechnen ist und ob bei der Steuerberechnung die Regeln der interkantonalen Steuerauscheidung eingehalten wurden.

E. 3

Der Nachlasstaxe unterliegt der reine Rücklass (§ 217 StG). Abgabepflichtig sind die Erben und die Abgabepflicht besteht, wenn der Erblasser seinen letzten Wohnsitz im Kanton Solothurn hatte, der Erbgang im Kanton eröffnet wurde oder wenn solothurnische Grundstücke oder Rechte an solchen zum Rücklass gehören (vgl. § 218 Abs. 1 und 2 StG). Da im vorliegenden Fall die Rekurrentin nicht nur Vermächtnisnehmerin, sondern auch für den ganzen Nachlass der verstorbenen Frau Y. sel. als Alleinerbin eingesetzt ist, ist sie für die solothurnische Nachlasstaxe steuerpflichtig.

Die sich im Nachlass befindende Eigentumswohnung in Solothurn begründet die Steuerpflicht im Kanton Solothurn. Die Argumentation der Rekurrentin, dass sie nur für das nach Ausrichtung der Vermächtnisse verbleibende Nachlassvermögen als Alleinerbin eingesetzt sei und sie insoweit als Erbin keinen Bezug zum Kanton Solothurn habe, ändert daran nichts. Das Vermächtnis verschafft nämlich nur einen mittelbaren, obligatorischen Anspruch auf Verschaffung eines definierten Nachlassobjektes (vgl. Abt/Weibel, Praxiskommentar zum Erbrecht, Basel 2007, S. 316, Art. 484 ZGB N 6 mit Hinweisen). Die Einsetzung als Alleinerbe für einen Nachlass umfasst damit auch die für Dritte bestimmten Vermächtnisobjekte. Damit unterliegt die Rekurrentin als Erbin (nicht als

Vermächtnisnehmerin) der Besteuerung durch die Nachlasstaxe nach solothurnischem Steuergesetz. Dies auch dann, wenn sie in ihrer Eigenschaft als Erbin keine im Kanton Solothurn belegenen Vermögenswerte erbt. Sie unterliegt zudem unbestrittenermassen auch der Erbschaftssteuer des Kantons Solothurn (vgl. § 223 StG).

E. 4

Die Rekurrentin hat verlangt, dass bei der Bemessung der Nachlasstaxe der Verkehrswert des Vermächtnisses (Eigentumswohnung in Solothurn) von den Aktiven in Abzug zu bringen sei.

Wie die Vorinstanz richtig ausführt, regelt § 221 Abs. 1 StG abschliessend, welche Passiven vom Wert der Aktiven des Rücklasses abzuziehen sind. Vermächtnisse sind keiner der dort erwähnten Kategorien zuzuordnen. Insbesondere können Vermächtnisse nicht unter § 221 Abs. 1 lit. a oder b StG subsumiert werden. Vermächtnisse sind weder ■Schulden■ der Erblasserin noch ■Todesfallkosten■ im Sinne dieser Bestimmungen. Vermächtnisse gehören zur erbrechtlichen Kategorie der ■Verfügungen von Todes wegen■ (vgl. Art. 467 ff. ZGB). Erst mit der Eröffnung des Erbanges entsteht der Anspruch auf Übertragung des vom Erblasser zugewendeten Nachlassobjektes (vgl. Abt/Weibel, a.a.O., S. 330, Art. 484 ZGB N 56). Es handelt sich dabei also nicht um Schulden des Erblassers, sondern um Verpflichtungen aus dem Erbgang. Vermächtnisse gehören auch nicht zur Kategorie der Todesfallkosten. Wie es der Begriff umschreibt, umfassen diese einzig die unmittelbar durch das Begräbnis und die Abwicklung des Erbanges veranlassten Auslagen wie etwa Kosten für Begräbnis, Grabstein, Grabunterhalt, Leichenmal etc. Vermächtnisse gehören nicht in diese Kategorie.

E. 5

Die Rekurrentin hat zudem bemängelt, dass das Steueramt zur Berechnung von Nachlasstaxe und Erbschaftssteuer zu ihren Ungunsten von der Schätzung des Inventuramtes Solothurn abgewichen sei und unzulässigerweise die Verkehrswertschätzung erhöht habe. Damit habe die Steuerverwaltung insbesondere gegen das Legalitätsprinzip verstossen.

5.1 Aus den Akten ergibt sich, dass das Inventuramt Solothurn im Zusammenhang mit dem Nachlass von Frau Y. sel. die Eigentumswohnung in Solothurn mit Fr. 325'000.-- und den Einstellhallenplatz mit Fr. 30'000.--, total Fr. 355'000.-- geschätzt hatte. Zur Berechnung von Nachlasstaxe und Erbschaftssteuern erhöhte das Steueramt diesen Wert dann aber auf Fr. 400'000.--.

Zur Begründung hielt die Steuerverwaltung fest, dass die Erblasserin das Grundstück bereits im Jahre 2000 für Fr. 480'000.-- gekauft habe. Zudem habe sich der Katasterwert in der Zeit zwischen Kauf und Tod erhöht. Die Schätzung des Inventuramtes sei im Übrigen bereits vier Jahre vor der der Steuerveranlagung erfolgt und habe den Akten der Amtsschreiberei nicht beigelegt. Die Rekurrentin könne aus einer behaupteten unrichtigen Auskunft der Behörde keine Rechte für sich ableiten. Es fehle dafür an der Kausalität von Auskunft und Disposition (Annahme des Vermächtnisses). Auch bei Kenntnis des wahren Verkehrswertes des Grundstücks hätte die Rekurrentin das Vermächtnis nicht ausgeschlagen. Im Übrigen sei auch unklar, ob das Inventuramt der Stadt Solothurn als für die Auskunft zuständig erachtet werden könne.

5.2 Das Inventuramt der Stadt Solothurn hat kurz nach dem Tod der Erblasserin den Wert der Eigentumswohnung mit Einstellhalle in Solothurn geschätzt. Der dabei ermittelte Wert von total Fr. 355'000.-- wurde vom Inventuramt mit Schreiben vom 9. November 2006 dem Rechtsvertreter der Rekurrentin mitgeteilt. Dabei wurde ausdrücklich festgehalten, dass das Kantonale Steueramt der Verkehrswertschätzung zugestimmt habe. Das Schätzungsprotokoll sei von Herrn C. vom Kantonalen Steueramt visiert worden. Aus dem Protokoll für die Ermittlung der Liegenschaftenverkehrswerte vom 7. November 2006 ist neben der Unterschrift des Inventurbeamten denn auch ein Visum erkennbar. Es stellt sich damit die Frage, ob der mit Schreiben vom 9. November 2006 mitgeteilte Schätzungswert von total Fr. 355'000.-- für die Veranlagung von Nachlasssteuer und Erbschaftssteuer gegenüber der Rekurrentin verbindlich ist.

Die Veranlagungsbehörde geht davon aus, dass die damalige Auskunft zu tief und damit unrichtig gewesen sei, weshalb die Schätzung auf Fr. 400'000.-- erhöht worden sei. Die Fragestellung fällt unter das Thema der Verbindlichkeit von unrichtigen behördlichen Auskünften (die Schätzung erfolgte nicht in Form einer rechtskräftigen Verfügung). Die für eine Verbindlichkeit der Behördenauskunft notwendigen Voraussetzungen wurden in der Praxis als Anwendungsfall zum Vertrauensschutz entwickelt (vgl. dazu Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Auflage, Zürich/St.Gallen 2010, N 622 ff).

Im vorliegenden Fall ergibt sich, dass die für eine allfällige Verbindlichkeit der behördlichen Auskunft notwendige Voraussetzung der nachteiligen Disposition nicht erfüllt ist. Wie das Kantonale Steueramt in seiner Vernehmlassung zutreffend schreibt, ist nicht nachgewiesen, dass die Rekurrentin im Vertrauen auf die Richtigkeit der ursprünglichen Auskunft eine Disposition getroffen oder unterlassen hätte. Insbesondere ist aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse bei einem Nettonachlass von über 1 Mio. Franken davon auszugehen, dass die Rekurrentin auch bei Kenntnis des wahren Schätzungswertes der Liegenschaft in Solothurn die Erbschaft bzw. das Vermächtnis nicht ausgeschlagen hätte. Die Differenz im abweichenden Steuerbetrag ist zu gering für eine solche Annahme. Aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung erscheint es nicht als glaubhaft, dass die Rekurrentin bezüglich Annahme oder Ausschlagung von Vermächtnis und Legat anders entschieden hätte, wenn sie den wahren Schätzungswert gekannt hätte (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., N 686 ff.). Dazu kommt, dass dem Rechtsvertreter der Rekurrentin als Verkäufer der Liegenschaft bewusst gewesen sein musste, dass deren Verkehrswert um einiges höher lag als vom Inventuramt damals angenommen worden war.

Damit fehlt es an der Kausalität einer allfälligen nachteiligen Disposition durch die Rekurrentin im Verhältnis zur unrichtigen behördlichen Auskunft vom 9. November 2006, womit sich die Rekurrentin nicht auf die behördliche Auskunft berufen kann. Da es bereits an dieser Voraussetzung fehlt, müssen die übrigen Bedingungen zur Annahme einer Verbindlichkeit nicht mehr geprüft werden.

E. 6

Des Weiteren kann auch der von der Rekurrentin verlangten Berechnung der Nachlasssteuer mit einem reinen Rücklass von Fr. 1'407.-- nicht zugestimmt werden. Die Nachlasssteuer bemisst sich auf dem gesamten steuerbaren Nachlass und wird reduziert auf die Ausscheidungsquote (im vorliegenden Fall 15,863%) geschuldet. Es kommt nicht darauf an, welche Vermögenswerte den einzelnen Erben erbrechtlich zugewiesen werden. Die

Berechnung der Rekurrentin berücksichtigt im Übrigen nur anteilmässig andere Passiven, nicht aber andere Aktiven. Zudem wird eine objektmässige und proportionale Verlegung der Schulden vermischt. Der Antrag der Rekurrentin auf Neuberechnung der Nachlasssteuer ist deshalb abzuweisen.

E. 7

Die Rekurrentin machte ferner geltend, das Kantonale Steueramt habe mit seiner Veranlagung die Regeln zum Doppelbesteuerungsverbot verletzt. Insbesondere habe das Kantonale Steueramt durch ■Aufblähung■ der Aktiven eine unzulässige Doppelbesteuerung verursacht. Wie in anderen Kantonen enthält auch das solothurnische Steuergesetz keine interkantonalen Ausscheidungsregeln. Stillschweigend werden die von der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 2 BV (Doppelbesteuerungsverbot) für die Erbschafts- und Schenkungssteuern entwickelten Ausscheidungsregeln übernommen. Damit wird sichergestellt, dass ein Vermögensanfall, der nur teilweise einer kantonalen Steuerhoheit untersteht, steuerlich nicht anders behandelt wird als ein Vermögensanfall, der vollständig der kantonalen Steuerhoheit unterliegt (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Auflage, Muri-Bern 2009, § 144 N 3, S. 1483).

Im vorliegenden Fall, wo zum Nachlass der Erblasserin Grundstücke in deren letztem Wohnsitzkanton A. und im Kanton Solothurn gehören, sind beide Kantone zur Erhebung der Erbschaftssteuer berechtigt. Mittels Steuerausscheidung haben die betroffenen Kantone die ihnen zustehenden Besteuerungsquoten ermittelt. Dabei wurden die interkantonalen Repartitionswerte angewendet. Für die Ermittlung des steuerbaren (Netto-) Nachlasses sind die Kantone nach der bundesgerichtlichen Praxis dann aber berechtigt, auf den ihnen zustehenden Ausscheidungsquoten die eigenen Bewertungsregeln anzuwenden (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2P.98/2004 vom 9. Mai 2005 und 2P.314/2001 vom 23. September 2009).

Im vorliegenden Fall wurden die Regeln zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung eingehalten. Zur Ermittlung der Steuerausscheidungsquote wurde das solothurnische Grundstück zum Repartitionswert und nicht zum Verkehrswert eingesetzt. Daraus resultierte die gleiche Ausscheidungsquote wie für das Steueramt A., welches nach den gleichen Regeln vorgegangen ist (für den Kanton Solothurn 15,863% und für den Kanton A. 84,137%). Damit steht fest, dass keine Doppelbesteuerung vorliegt. Anschliessend war es zulässig, dass die Steuerverwaltung des Kantons Solothurn im Rahmen der ihr zustehenden Quote den steuerbaren (Netto-)Nachlass nach den eigenen Bewertungsregeln gemäss §§ 220 Abs. 1 und 227 Satz 2 StG zum Verkehrswert bewertet hat. Die entsprechenden Einwendungen der Rekurrentin sind daher abzuweisen.

8. Schliesslich verlangt die Rekurrentin, dass Grundpfandschulden bei interkantonalen Steuerausscheidungen nicht proportional, sondern objektmässig auf die beteiligten Kantone zu verteilen seien. Es sei nicht zulässig, Grundstückbelastungen in andere Kantone zu verschieben. Die proportionale Verteilung gelte grundsätzlich nur bei der Einkommens- und Vermögensbesteuerung und nicht bei der interkantonalen Steuerausscheidung in Erbschaftsangelegenheiten. Erbschaftssteuern seien eine Bereicherungssteuer, weshalb Grundpfandschulden objektmässig zu verteilen seien. Andernfalls würde gegen das Schlechterstellungsverbot verstossen. Dem ist entgegenzuhalten, dass nach der schweizerischen Doppelbesteuerungspraxis Schulden ■proportional nach Lage der Aktiven■ verteilt werden (vgl. Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht,

Bern 2003, S. 100). Diese Praxis gilt im Kanton Solothurn auch gemäss ausdrücklicher Gesetzesvorschrift, wonach die Passiven bei teilweiser Abgabepflicht nach den Regeln zur Vermeidung der interkantonalen oder internationalen Doppelbesteuerung anzurechnen sind (vgl. § 221 Abs. 3 StG in Verbindung mit § 227 StG). Damit sind auch diese Einwendungen der Rekurrentin abzuweisen.

Steuergericht, 2. Mai 2011

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.