

# SO\_GERICHTE SGNEB.2021.4 vom 28. August 2023

SO Obergericht, 2023-08-28, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so\\_gerichte\\_SGNEB.2021.4](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so_gerichte_SGNEB.2021.4)

FR: SO\_GERICHTE SGNEB.2021.4 du 28 août 2023

IT: SO\_GERICHTE SGNEB.2021.4 del 28 agosto 2023

## Regeste

Nebensteuern, Erbschaftssteuer, Berechnung; Nachlasstaxe. Fall eines in einem Kloster lebenden Mönchs; dieser muss keine Erbschaftssteuer bezahlen für die Zuwendung des ihm zugefallenen Erbteils an das Kloster. Es liegt auch keine Verpfändung oder andere Vertragsbeziehung vor zwischen dem Kloster und dem Mönch. Dieser ist insbesondere nur für die Nachlasstaxe zahlungspflichtig.

## Volltext

KSGE 2023 Nr. 13

StG § 218, § 229 Abs. 1 lit. d. Nebensteuern, Erbschaftssteuer, Berechnung; Nachlasstaxe.

Fall eines in einem Kloster lebenden Mönchs; dieser muss keine Erbschaftssteuer bezahlen für die Zuwendung des ihm zugefallenen Erbteils an das Kloster. Es liegt auch keine Verpfändung oder andere Vertragsbeziehung vor zwischen dem Kloster und dem Mönch. Dieser ist insbesondere nur für die Nachlasstaxe zahlungspflichtig.

Aus den Erwägungen

2. Unbestritten ist, dass der Rekurrent von der Erblasserin letztwillig als Erbe eingesetzt wurde. Sein Erbanspruch entstand im Zeitpunkt der Eröffnung des Erbgangs im Nachlass der Y geb. Z. Es liegt weder eine rechtsgültige Ausschlagung der Erbschaft noch eine Anfechtung der massgeblichen letztwilligen Verfügung vor. Damit ist der Rekurrent Empfänger des Erbanfalls und dafür grundsätzlich auch erbschaftssteuerpflichtig (vgl. § 224 Abs. 1 StG; siehe PETER J. MARTI, Nachlasstaxe, Erbschafts- und Schenkungssteuer des Kantons Solothurn, Basel 2012, § 224, Seite 46 ff.; ERWIN WIDMER, Die Bedeutung der Erbteilung im Erbschaftssteuerrecht, in: Festschrift 500 Jahre Solothurn im Bund, Solothurn 1981, Ziffer 2.3, Seite 351 ff.). Dies gilt auch dann, wenn rechtlich - wie die Steuerverwaltung argumentiert - eine Verpfändung für das Vermögen des Rekurrenten bestehen würde. Die (schuldrechtliche) Verpfändung ergibt keinen direkten Eigentumsanspruch des Pfandgebers auf dem Pfründer angefallene Erbschaften (vgl. Basler Kommentar, OR I, 7. Auflage, Basel 2020, THOMAS BAUER/CHRISTOPH BAUER, Art. 521 N 3: ■Die Übertragung ist für jedes Vermögensobjekt nach den entsprechenden sachenrechtlichen Regeln zu vollziehen.■). Da eine Befreiung von der Steuerpflicht im Sinne von § 225 Abs. 1 StG im vorliegenden Fall nicht zur Diskussion steht, ist im Folgenden abzuklären, wie beantragt, ob die Zuwendung des dem Rekurrenten zugefallenen Erbteils an das Kloster A bei der Berechnung der Erbschaftssteuer im Sinne von § 229 Abs. 1 lit. d. StG in Abzug zu bringen ist, womit die Erbschaftssteuer auf Fr. 0.00 festzusetzen wäre. Die Vorinstanz hat den Abzug nicht zugelassen und die ganze Zuwendung mit der Erbschaftssteuer erfasst.

3. Gemäss § 229 Abs. 1 lit. d StG werden nachgewiesene ■freiwillige und unentgeltliche Zuwendungen, die der Steuerpflichtige aus dem empfangenen Vermögenswert an steuerfreie Gemeinwesen, Anstalten oder juristische Personen (§ 225 Abs. 1 lit. d) ausrichtet■, vom durch eine letztwillige Zuwendung ■empfangenen Vermögenswert■ in Abzug gebracht. Mit dieser Abzugsmöglichkeit wollte der Gesetzgeber die Bereitschaft für freiwillige und unentgeltliche Zuwendungen an steuerbefreite Gemeinwesen, Anstalten und juristische Personen fördern. Solche im öffentlichen Interesse steuerbefreite Institutionen sollten mit dieser Abzugsmöglichkeit gefördert werden (vgl. PETER J. MARTI, a.a.O., § 229, Ziffer 5, Seite 58).

4. Damit der steuerrechtliche Abzug gemäss § 229 Abs. 1 lit. d StG zulässig ist, müssen folgende gesetzlich umschriebene Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein:

- a) Erstens muss es sich um eine freiwillige und unentgeltliche Zuwendung aus dem erbrechtlich empfangenen Vermögenswert handeln;
- b) zweitens muss der Empfänger der Zuwendung eine steuerbefreite juristische Person sein.

Die vorstehende Voraussetzung von lit. b) ist im vorliegenden Fall unbestrittenermassen erfüllt. Das Kloster A, welches Empfänger der Zuwendung ist, wird im Sitzkanton B als übrige juristische Person im Steuerregister erfasst. Diese Kategorie von steuerpflichtigen juristischen Personen kennt auch der Kanton Solothurn (vgl. § 84 Abs. 1 lit. b StG). Nach dem erwähnten Merkblatt des Kantons B gelten Klöster als für Gewinn und Kapital teilweise steuerbefreite Institutionen. Dies bedeutet, dass ■alle freiwilligen Zuwendungen■ an das Kloster A steuerlich absetzbar sind. Demnach stellt das Kloster A eine steuerbefreite juristische Person auch im Sinne des solothurnischen Steuergesetzes dar (§ 225 Abs. 1 lit. d StG; ausserkantonale Steuerbefreiungen werden aufgrund der schweizweit harmonisierten Rechtsgrundlagen anerkannt), für welche die Abzugsmöglichkeit gemäss § 229 Abs. 1 lit. d StG in Anspruch genommen werden kann. Dies wird auch von der Rekursgegnerin anerkannt.

Die Steuerverwaltung Solothurn bestreitet aber, dass auch die Voraussetzung der vorstehenden lit. a) erfüllt sei, wonach es sich eine ■freiwillige und unentgeltliche■ Zuwendung aus dem empfangenen Vermögenswert handeln muss (vgl. § 229 Abs. 1 lit. d StG). Darauf ist in den nachstehenden Erwägungen einzugehen.

5. Der Rekurrent lebt als Mönch im Kloster A. Er hat am 1985 die für den Klostereintritt notwendige feierliche ewige Profess abgelegt. Mit diesem feierlichen Gelübde verzichtete er insbesondere auch ■auf persönlichen Besitz■ und er hat gelobt, ■dass alles, was ihm zufällt, auf das Kloster übergeht.■ Diese Verpflichtung auf Vermögenslosigkeit ist der Rekurrent gestützt auf kirchliches Recht der röm.- katholischen Kirche eingegangen.

Die Steuerverwaltung Solothurn geht davon aus, dass die Übertragung der ihm zugefallenen Erbschaft an das Kloster A nicht freiwillig, sondern in Erfüllung der ihm mit der am 1985 feierlich abgelegten (ewigen) Profess übertragenen Verpflichtungen erfolgte. Dies zumindest in Erfüllung einer kirchenrechtlichen bzw. einer moralischen Verpflichtung. Deshalb sei mangels Freiwilligkeit kein steuerwirksamer Abzug für die Zuwendung gemäss § 229 Abs. 1 lit. d StG möglich.

Zur Bedeutung des vom Rekurrenten beim Ordenseintritt nach kirchlichem Recht abgelegten Gelübdes ist Folgendes festzuhalten: Der Eintritt in ein Ordensinstitut der

römisch-katholischen Kirche (wie im vorliegenden Fall in den Orden der ) erfolgt nach kirchlichem Recht auf freiwilliger Basis (vgl. Can. 656 des römisch-katholischen ■Codex Iuris Canonici■, CIC, welcher von Papst Johannes Paul II im Jahr 1983 erlassen wurde). Mit dem Ordensgelübde werden die damit verbundenen ■drei evangelischen Räte■ als Verpflichtung zur Einhaltung von ■Keuschheit, Armut und Gehorsam■ übernommen (Can. 573, 654 CIC).

Im vorliegenden Fall hat der Rekurrent im Rahmen des Eintritts als Mönch ins Kloster A die vorausgesetzte feierliche Profess (mit Gelöbnis betr. Armut, Ehelosigkeit und Gehorsam) abgelegt und dabei insbesondere auf persönlichen Besitz verzichtet und dem Kloster alles zugewiesen, was ihm zufällt. Diese umfassende Verpflichtung, welche auf innerkirchlichem Recht beruht (vgl. Can. 668 CIC) bewirkt nach innerkirchlichem Recht den Verlust der Erwerbs- und Besitzfähigkeit, was alle dem Armutsgelübde widersprechende Rechtshandlungen ungültig werden lässt (vgl. Can. 668 CIC). Als ■ewige■ Profess ist dieser Verzicht nach innerkirchlichem Recht bis zum Lebensende gültig.

Nach dem Ablegen der feierlichen Profess mit Ordenseintritt ist der Mönch nach innerkirchlichem Recht an die damit abgegebenen Versprechen gebunden. Er kann sich davon (insbesondere auch vom Vermögensverzicht) nach innerkirchlichem Recht nur unter ganz besonderen Umständen (insbes. Austritt aus dem Orden) wieder befreien. Dabei gilt nach innerkirchlichem Recht, dass ein Austritt nach Ablegen der ewigen Profess nur ■aus sehr schwerwiegenden, vor Gott überlegten Gründen■ möglich ist. Der Entscheid darüber ist auf ■Bittgesuch■ des Ordensangehörigen der obersten Leitung der Kirche im Rahmen eines Entlassungsprozesses vorbehalten (vgl. Can. 686 ff. CIC).

Im vorliegenden Fall hat der Rekurrent den fraglichen Erbteil nach Leistung der Profess (mit Vermögensverzicht) erhalten. Auch die Vermögenszuwendung an das Kloster erfolgte nachher. Zu diesem Zeitpunkt war der Rekurrent in seiner Vermögens- und Handlungsfähigkeit nach innerkirchlichem Recht völlig eingeschränkt (Verlust der Erwerbs- und Besitzfähigkeit).

Es stellt sich die Frage, ob der Rekurrent als Mönch aufgrund seiner kirchlichen Gelübde auch nach weltlichem Recht an diese strengen innerkirchlich begründeten Einschränkungen seiner Handlungs- und Vermögensfähigkeit gebunden ist, so dass die von ihm erfolgte Zuwendung an das Kloster A nicht mehr freiwillig im Sinne von § 229 Abs. 1 lit. d StG erfolgen konnte. Nach schweizerischem weltlichem Recht sind Kirchen und Religionsgemeinschaften der Ordnungsgewalt des Staates unterworfen, wobei das in der Schweizer Bundesverfassung verankerte Grundrecht der Religionsfreiheit (Glaubens- und Gewissensfreiheit gemäss Art. 15 BV; Art. 9 EMRK) einzuhalten ist. Auf dieses Grundrecht können sich zuerst die natürlichen Personen berufen.

Nach dem schweizerischen Religionsverfassungsrecht sind die Religionsgemeinschaften grundsätzlich zur Regelung der innerkirchlichen Angelegenheiten zuständig. Ein säkularer Staat ist auf die Regelung der weltlichen Aufgaben beschränkt (vgl. FELIX HAFNER, Beziehungen zwischen Staat und Religionsgemeinschaften in der Schweiz, Forschungsgemeinschaft Mensch im Recht, Basel, 2001; BEATE PAINTNER, Das Verhältnis von staatlichem und kirchlichem Recht, Landshut 2013, Seite 2 ff.; CHRISTOPH WINZELER, Einführung in das Religionsverfassungsrecht der Schweiz, Zürich 2009, Seite 15 ff.). Die katholische Kirche regelt ihr (inner-)kirchliches Recht wie

gesehen mit dem universalrechtlichen ■Codex Iuris Canonici■ (CIC), welcher von Papst Johannes Paul II im Jahre 1983 erlassen wurde (vgl. BEATE PAINTNER, a.a.O., S. 11 ff.). Für die äusseren Angelegenheiten bleibt das weltliche Recht zuständig. Inwieweit sich kirchliche Einrichtungen als Institutionen im Sinne des CIC auf diese Autonomie berufen können und eine Verletzung des Selbstbestimmungsrechts geltend machen können, ist nicht abschliessend geklärt (WINZELER, a.a.O., Ziffer 2.2.3, Seite 41 ff.).

Die Handlungs- und Vermögensfähigkeit gehört nach Schweizer Recht zum Bereich des weltlichen Rechts. Die entsprechenden Regeln des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB) gehören zum zwingenden Gesetzesrecht, welches nicht durch Parteivereinbarung abgeändert werden kann. Dazu gehört insbesondere der Grundsatz, dass auf die Rechtsfähigkeit vertraglich nicht verzichtet werden kann (vgl. Berner Kommentar, EUGEN BUCHER, Bern 1976, Vorb. zu Art. 12-19 N 5). In diesem Zusammenhang sind insbesondere die gesetzlichen Schranken von Art. 2, Art. 27 ZGB und Art. 20 OR (EUGEN BUCHER, Schweizerisches Obligationenrecht Allgemeiner Teil, Zürich 1988, Seite 87 ff.). Dabei geht in diesem Bereich das Grundrecht der persönlichen Freiheit (vgl. Art. 10 Abs. 2 BV) dem Grundrecht auf Religionsfreiheit (Art. 15 BV) vor. Dafür gilt auch der Vorbehalt des schweizerischen ■Ordre public■ (vgl. WINZELER, a.a.O., Ziffer 2.5.3, Seite 65). Diese Einschränkungen der Vertragsfreiheit gelten als Schranken gegenüber den Grundrechten (WINZELER, a.a.O., Ziffer 2.1.6, Seite 37).

Daraus folgt, dass Bindungen, welche die wirtschaftliche Handlungs- und Vermögensfähigkeit ausschliessen oder übermässig einschränken, nach weltlichem Recht unzulässig sind. Aufgrund dieser im weltlichen Recht erfolgten Grenzziehung wird insbesondere auch die vertragliche Privatautonomie im Zusammenhang mit religiösen Verpflichtungen eingeschränkt. Ordensgelübde mit übermässigen Verpflichtungen haben im weltlichen Recht keine Bindungswirkung. Dies bezieht sich sowohl auf den Inhalt des Ausschlusses wie auch auf die zeitliche Geltung dieses Ausschlusses (■ewig■). Nach dem Berner Kommentar sind solche Bindungen im Hinblick auf Art. 27 ZGB absolut ausgeschlossen. Danach haben Ordensgelübde irgendwelcher Art im weltlichen Recht keine Bindungswirkung (vgl. Berner Kommentar, Das Personenrecht, Bern 1993, Art. 27 N. 114 ff.; siehe auch PETER KARLEN, Das Grundrecht der Religionsfreiheit in der Schweiz, Zürich 1988, Ziffer 11.2.1, Seite 437). Das Bundesgericht hat entschieden, dass übermässige Bindungen, welche dem Persönlichkeitsschutz von Art. 27 Abs. 2 ZGB (ganz oder teilweise) widersprechen, die fundamentale Garantie der persönlichen Freiheit verletzen bzw. als mangelhafte (sitten- oder rechtswidrige) Klausel gemäss Art. 20 Abs. 1 OR gelten. Rechtlich unzulässig ist eine solche Bindung insbesondere dann, wenn sie einem (teilweisen) Verzicht auf die Rechts- und Handlungsfähigkeit gleichkommt und damit als übermässig zu bewerten ist. Dabei ist umso eher ein Übermass der Bindung anzunehmen, je länger zeitlich eine Person durch eine Verpflichtung gebunden ist (vgl. DANIEL LEU/HANS CASPAR VON DER CRONE, Übermässige Bindung und die guten Sitten - zum Entscheid des Schweizerischen Bundesgerichts BGE 129 III 209, SZW/RSDA 4/2003, Seite 221 ff.; Bemerkung Ziffer 3, Seite 224).

Im vorliegenden Fall ist davon auszugehen, dass mit dem auf ewig eingegangenen Verzicht des Rekurrenten auf persönlichen Besitz und auf Zuwendung aller Einnahmen an das Kloster, was gemäss kirchlichem Recht einen vollständigen Vermögensverzicht mit Verlust der Erwerbs- und Besitzfähigkeit und Ungültigkeit aller damit widersprechenden Rechtshandlungen zur Folge hat (vgl. Can. 668 CIC). Diese vollständige und zeitlich

unbefristete Einschränkung der persönlichen Freiheit betreffend Vermögen und Einkommen erzeigt sich ohne Weiteres als übermässige und damit rechtswidrige vertragliche Verpflichtung. Auch der Umstand, dass die Einschränkung heute seit dem Gelübde im Jahre 1985 bereits seit mehr als 38 Jahre andauert, zeigt das Übermass der Bindung. Nach der bundesgerichtlichen Praxis können Verträge nicht auf **■ewige Zeit■** abgeschlossen werden (vgl. BGE 114 II 159; Urteil des Bundesgerichts 4A\_45/2017 vom 27.6.2017; BGE 143 III 489). Gemäss Praxis des Bundesgerichts kann in solchen Fällen als Rechtsfolge eine von Amtes wegen zu beachtende Nichtigkeit bzw. Teilnichtigkeit oder auch blosser Kündbarkeit vorliegen, was mittels **■Einrede■** gegen Erfüllungsansprüche des Vertragspartners geltend gemacht werden kann (vgl. Basler Kommentar ZGB I, 6. Auflage, Basel 2018, CLAIRE HUGUENIN/CHRISTOPHE REITZE, Art. 27 N 19). Letztlich muss diese Rechtsfolge vorliegend nicht entschieden werden. Massgebend ist, dass der Staat nicht zur Durchsetzung rechtswidriger Bindungen Hand bieten darf (vgl. LEU/VON DER CRONE, a.a.O., Seite 226). Für den vorliegenden Fall heisst dies, dass der Rekurrent jederzeit von der von ihm beim Klostereintritt eingegangenen Verpflichtung betreffend Verzicht auf die Vermögens- und Handlungsfähigkeit (und der damit gleichzeitig erklärten Vermögensübertragung sämtlicher Einnahmen an das Kloster) Abstand nehmen kann, was vom Staat zu schützen ist. Bei übermässiger vertraglicher Bindung kann eine Person **■die Erfüllung des Vertrages jederzeit verweigern■** (vgl. KOSTKIE-WICZ/SCHWANDER/WOLF, Handkommentar zum ZGB, Zürich 2006, Bearbeiterin Andrea Büchler, Art. 27 N 11). Der Rekurrent ist beim Entscheid also frei, ob er die von ihm eingegangene übermässige kirchenrechtliche Verpflichtung befolgen will. Dies gilt für den mit dem Gelübde erklärten vollständigen Verzicht auf persönlichen Besitz (im Sinne von Can. 668 CIC) wie auch für die damit gleichzeitig erklärte Übertragungsverpflichtung für sämtliche Vermögensanfänge. Damit ist klar, dass die vom Rekurrenten vorgenommene Übertragung der ihm zugefallenen Erbschaft an das Kloster A freiwillig erfolgt ist. Es wäre ihm aus der Sicht des staatlichen Rechts (welches im vorliegenden Fall massgebend ist) frei gewesen, sich anders zu entscheiden. Die Kirche (das Kloster A) hätte die rein kirchenrechtlich begründete Vermögensübertragung wegen der rechtswidrigen Verpflichtung des Rekurrenten gar nicht erzwingen können. Der Staat (vorliegend die Steuerverwaltung) darf sich zur Annahme des Gegenteils nicht auf den bei Abgabe der Profess erklärten übermässigen Verzicht auf die Rechts- und Handlungsfähigkeit berufen. Allfällige moralische und kirchenrechtliche Verpflichtungen können eine sittenwidrige und übermässige Verpflichtung für staatliche Zwecke nicht rechtmässig erscheinen lassen. Damit erweist sich die Vermögenszuwendung (ganzer Erbteil) des Rekurrenten an das Kloster in A als freiwillige Leistung (vgl. RICHNER et al., Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 59 N 27), welche die Voraussetzungen gemäss § 229 Abs. 1 lit. d StG zum Abzug vom erbrechtlich empfangenen Vermögenswert erfüllt.

6. In ihrer Vernehmlassung vom 30.3.2022 stützt sich die Steuerverwaltung ihre Argumentation für die Nichtabzugsfähigkeit der Zuwendung auch auf die Überlegung, dass die Beziehung zwischen dem Rekurrenten und dem Kloster A analog zum obligationenrechtlichen Rechtsinstitut der Verpfändung gemäss Art. 521 ff. OR zu behandeln sei. Die Steuerverwaltung geht davon aus, dass vorliegend Leistungen des Rekurrenten analog als **■Pfründer■** (Hingabe eines Vermögens) und des Klosters A analog als **■Pfrundgeber■** (Unterhalt und Pflege auf Lebenszeit) vorliegen würden.

Das Rechtsinstitut der Verpfändung ist in den Bestimmungen von Art. 521 bis 529 OR geregelt. Wesentlich ist dabei, dass zwischen Pfründer und Pfrundnehmer ein Verpfändungsvertrag abgeschlossen wird. Dieser bedarf zur Gültigkeit der Form eines Erbvertrags, also einer notariellen Beurkundung. Im Vertrag werden die Pflichten des Pfründers (Übertragung eines Vermögens oder einzelner Vermögenswerte) und die Pflichten des Pfrundgebers (Unterhalt und Pflege für den Pfründer) festgelegt.

Im vorliegenden Fall liegt kein schriftlicher, insbesondere kein notariell beurkundeter, Pfrundvertrag vor. Zur Annahme eines Pfrundvertrags fehlt es damit an der gesetzlich dafür vorausgesetzten Form (vgl. Art. 522 Abs. 1 OR). Dieser Formmangel bewirkt grundsätzlich die Nichtigkeit des Verpfändungsvertrags (vgl. Basler Kommentar, OR I, a.a.O., Art. 522 N 5; BGE 67 II 149 ff.). Aus diesem Grund will die Steuerverwaltung die Beziehung zwischen dem Rekurrenten und dem Kloster A im Analogieschluss als ein dem Verpfändungsvertrag ähnliches Rechtsverhältnis bewerten und auf diese Weise die Freiwilligkeit der Leistung gemäss § 229 Abs. 1 lit. d StG ausschliessen.

Es gilt festzuhalten, dass im Steuerrecht, wo das Legalitätsprinzip strikt einzuhalten ist, Analogieschlüsse grundsätzlich verboten sind (vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Auflage, Zürich 2020, § 3 N 187, Seite 43; FELIX UHLMANN, Das Willkürverbot, Art. 9 BV, Bern 2005, Seite 87 N 117). Bei Auslegungen von Gesetzesbestimmungen via Analogieschluss mit dem Ziel, Steuereinnahmen zu erzielen, ist also grosse Zurückhaltung zu wahren. Dies gilt auch im vorliegenden Fall, wo es um die Einschränkung von steuerwirksamen Abzügen geht. Dazu kommt, dass im Steuerrecht allfällige Gerechtigkeitsüberlegungen allein nicht genügen, um damit gesetzliche Bestimmungen zur Steuerbegrenzung bei der Rechtsanwendung einschränkend zu interpretieren (vgl. RICHNER et al., a.a.O., VB zu Art. 109-121 N 10 ff.).

Wesentlich ist, dass im vorliegenden Fall kein übereinstimmender Vertragskonsens der Parteien für einen verpfändungsähnlichen Vertrag vorhanden ist. Beim Ablegen des Gelübdes ging es weder dem Kloster noch dem Rekurrenten um den Abschluss eines Verpfändungsvertrags. Es fehlt dafür das für ein Verpfändungsverhältnis unverzichtbar vorausgesetzte Synallagma. Bei einem synallagmatischen Vertrag müssen die beidseits (vom Pfründer und Pfrundgeber) zu erbringenden Leistungen in einem Austauschverhältnis zueinanderstehen (vgl. EUGEN BUCHER, Schweizerisches Obligationenrecht Allgemeiner Teil, Zürich 1988, 1 9/V, Seite 100). Dies fehlt im vorliegenden Fall, was sich aus folgenden Überlegungen ergibt:

Bei der Auslegung des Inhalts des Gelübdes beim Eintritt in den Orden ist auf das kirchliche Recht (CIC), welches für das Verhältnis zwischen Rekurrent und Kloster unbestrittene Grundlage darstellt, abzustellen. Dies gibt den Willen von Kloster und Rekurrent beim Ordenseintritt wieder. Der Rekurrent hat sich bei Ablegung seiner feierlichen ewigen Profess am 1985 als Mönch gegenüber der römisch-katholischen Kirche insbesondere zur Armut auf unbestimmte Zeit verpflichtet. Er verzichtete damit zugunsten des Klosters A vollkommen auf Einkommen und Vermögen auf unbestimmte Zeit und damit grundsätzlich auf seine ■Erwerbs- und Besitzfähigkeit■. Dieses Gelöbnis erfolgte als unverzichtbarer Verpflichtung, um in die Klostersgemeinschaft aufgenommen zu werden. Wie die Steuerverwaltung des Kantons B in ihrer Steuerpraxis festhält, erfolgte dieser Verzicht ■aus persönlichen und religiösen Gründen■ und nicht, weil damit ein gegenseitiges Leistungsverhältnis hätte begründet werden wollen. Dies entspricht der Regelung des Verhältnisses der Mönche zu ihrem Kloster gemäss Codex Iuris Canonici.

Das Armutsgelübde erfolgt nicht im Hinblick auf die Gewährung von Unterkunft und Verpflegung, sondern im Rahmen des Zwecks des Ordensgelübdes auf Weihe gegenüber Gott zum Dienst an der Kirche (vgl. Can. 654 CIC). Das neue Ordensmitglied ist nicht verpflichtet, dem Kloster bei Ablegung des Gelübdes oder später Vermögensteile zu übertragen. Nach Eintritt in die Klostersgemeinschaft ist das Kloster nicht aufgrund eines zweiseitigen Vertrags zu Leistungen verpflichtet. Allfällige Leistungen des Klosters erfolgen völlig unabhängig von Zuwendungen der Ordensmitglieder; Leistungen erfolgen direkt aufgrund des Codex Iuris Canonici, also aufgrund eines einseitigen Entscheids (Can. 670 CIC).

Das beim Ordenseintritt abgelegte Gelübde bezweckt nach dem Recht der katholischen Kirche nicht, dass damit mit einer Leistung (Vermögenszuwendung) eine Gegenleistung (Kost und Logis) ■erkauft■ werden soll. Mit der beim Gelübde abgegebenen Verpflichtung des eintretenden Mönchs auf Einhaltung von Keuschheit, Armut und Gehorsam (drei evangelische Räte, vgl. Can. 573 CIC) wird nach innerkirchlichem Recht nicht ein Leistungsaustausch, sondern eine ■wachsende Angleichung an Christus■ bezweckt. Die Verpflichtungen ■sind Teilhabe an der Beziehung des Sohnes zum Vater. Deshalb sind die evangelischen Räte Zeugnis dieses Lebens.■ Damit soll ein Zeichen gesetzt werden bzw. Zeugnis gelebt werden (vgl. Merkblatt der Erzdiözese Wien vom 29.4.2013, im Hinblick auf Can. 654 CIC). Bei der Verpflichtung für ein Leben in Armut geht es um die ■Solidarität mit den Armen, Schwachen, Kranken, Hungernden Trauernden und Ausgeschlossenen ( ), in einer Gemeinschaft, die sich nach dem Modell der Urgemeinde in Jerusalem ausrichtet ( ).■ (vgl. IRIS JOSEFA OLAUG ROBINIGG, Grund und Grenzen klösterlicher Bindung, Graz, 2020, Seite 15 ff.). Es liegt kein Austauschverhältnis (Synallagma) zwischen Rekurrent und Kloster vor. Die Regelung entspricht damit nicht den für einen Verpfändungsvertrag oder einem verpfändungsähnlichen Vertrag vorausgesetzten Elementen. Selbst wenn von einem verpfändungsähnlichen Verhältnis auszugehen wäre, so wäre der Rekurrent aufgrund der übermässigen Verpflichtung (vgl. oben) berechtigt, sich auf Art. 27 ZGB und Art. 20 Abs. 1 OR zu berufen, um sich insbesondere von seinen finanziellen Verpflichtungen gegenüber dem Kloster zu befreien. Dem Rekurrenten ist es freigestellt, unter Berufung auf diese Bestimmungen, sein Gelübde nicht zu erfüllen und insbesondere ihm durch Erbschaft zugefallene Vermögenswerte nicht an das Kloster weiterzugeben. Das Kloster könnte gegen diese Befreiung vom Gelübde auf vollständigen Verzicht auf die Handlungs- und Vermögensfähigkeit nichts unternehmen. Insoweit muss von der Freiwilligkeit der Vermögensübertragung des Rekurrenten an das Kloster ausgegangen werden. Er hätte sich von der entsprechenden kirchenrechtlichen Verpflichtung ohne Weiteres befreien können. Bei diesen Voraussetzungen kann die von der Steuerverwaltung angestrebte analoge Anwendung des Rechts auf Verpfändung an der Freiwilligkeit der Leistung des Rekurrenten nichts ändern. Dies auch im Hinblick auf die im Steuerrecht verlangte Zurückhaltung bei Analogieschlüssen im Zusammenhang mit der Begründung von Steuereinnahmen.

Schliesslich spricht gegen die analoge Anwendung des Rechts über den Pfandvertrag mit dem Ziel, damit Steuerabzüge wie sie in § 229 Abs. 1 lit. d StG vorgesehen sind, zu verhindern, dass im vorliegenden Fall die vom Gesetzgeber für Verpfändungen vorgesehene öffentliche Beurkundung fehlt und mit analoger Anwendung dieser für Verpfändung verlangte Gültigkeitsvoraussetzung ausgehebelt würde (vgl. Art. 522 Abs. 1

OR).

Die Steuerverwaltung Solothurn stützt sich für ihre Argumentation im Zusammenhang mit der Anwendung des Rechts auf Verpfändung auch auf die Regelung des Sozialversicherungsrechts für Ergänzungsleistungen und für Prämienverbilligung. Danach sind solche Leistungen des Staates insbesondere dann ausgeschlossen, wenn der Lebensunterhalt durch einen religiösen Orden, welchem der Leistungsansprecher angehört, gesichert ist. Diese Überlegungen können an der oben festgestellten Freiwilligkeit der Leistung des Rekurrenten, welche für die Anwendung von § 229 Abs. 1 lit. d StG massgebend ist, nichts ändern. Es geht im vorliegenden Fall nicht um die Voraussetzungen, um einen Leistungsbezug zu begründen, sondern um einen Abzug bei der Steuerberechnung (vgl. THOMAS GÄCHTER, Religionsgemeinschaftlicher Dienst aus der Sicht des Sozialversicherungsrechts, in: René Pahud de Montanges/Erwin Tanner, Hrsg., Zusammenarbeit zw. Staat und Religionsgemeinschaften nach schweizerischem Recht, Zürich/Basel/Genf 2005, Seite 503-534). Zudem enthält der Gesetzestext zum Bundesgesetz über die Ergänzungsleistungen (vgl. Art. 11 lit. c) wie auch die zugehörige Verordnung (vgl. Art. 13) bei der Berechnung des massgebenden Einkommens den ausdrücklichen Verweis auf ■verpfändungsähnliche Verhältnisse■ (vgl. SR 831.30 und 831.301), was im vorliegenden Fall fehlt. Auch der Hinweis auf ein Urteil des baselstädtischen Sozialversicherungsgerichts betreffend Sozialhilfe (BJM 2009 Seite 52 ff.) ändert an der Freiwilligkeit der Leistung des Mönchs im vorliegenden Fall nichts. Bei diesem Urteil ging es um die Voraussetzungen zum Bezug von staatlichen Leistungen. Auch das von der Steuerverwaltung erwähnte Urteil der Kantonalen Steuerrekurskommission Fribourg vom 19.9.1986, welches sich mit der Besteuerung der Naturalbezüge in religiösen Ordensgemeinschaften befasst, kann die Freiwilligkeit der Leistung im vorliegenden Fall nicht in Zweifel ziehen. Der Vermögensverzicht des Rekurrenten zu Gunsten der Klostergemeinschaft erfolgt aus persönlichen und religiösen Gründen im Rahmen des Ordensgelübdes. Es bleibt damit bei der Freiwilligkeit des Rekurrenten für seine Zuwendung an das Kloster A.

7. Die Steuerverwaltung argumentiert weiter, dass selbst bei Vorliegen der Freiwilligkeit für die Vermögensübertragung die Steuerfreiheit gemäss § 229 Abs. 1 lit. d StG wegen Fehlens der gesetzlich dafür vorausgesetzten Unentgeltlichkeit der Leistung abgelehnt werden müsste. Die Gegenleistung liege im Umstand, dass das Kloster dem Rekurrenten fortgesetzt Kost und Logis zukommen liesse. Hierzu ist festzuhalten, dass der Rekurrent bereits vor der Übertragung seines Erbteils dieselben Leistungen des Klosters erhalten hat. Die Vermögensübertragung hat daran gar nichts geändert. Der Rekurrent erhält auch nach seiner Zuwendung nichts mehr und nichts Anderes. Für die Leistungen des Klosters wird nicht auf allfällige Zuwendungen der Mitglieder der Klostergemeinschaft abgestellt. Die Leistungen des Klosters erfolgen vielmehr direkt gestützt auf innerkirchliches Recht (Can. 670 CIC). Dafür sind keinerlei Leistungen der Ordensangehörigen vorausgesetzt. Es handelt sich bei Zuwendungen der Ordensangehörigen nicht um die Erfüllung einer synallagmatischen Vertragsbeziehung mit dem Kloster oder um eine Gegenleistung für Vermögenszuwendungen. Dies alles wird auch dadurch bestätigt, dass der Sitzkanton B des Klosters A keine Abrechnung über Leistungen vornimmt. Die beidseitigen Leistungen qualifizieren steuerrechtlich weder als Ertrag noch als Schuld.

8. Damit steht fest, dass die Vermögensübertragung des Rekurrenten an das Kloster A aus dem ihm zugefallenen erbrechtlichen Nachlass freiwillig und unentgeltlich erfolgt ist. Es

bestand dafür keine rechtmässige Verpflichtung. Das zugewendete Vermögen ist deshalb gestützt auf § 229 Abs. 1 lit. d StG vom empfangenen Nachlasswert in Abzug zu bringen. Damit verbleibt für die Berechnung der Erbschaftssteuer kein Steuersubstrat und damit auch keine Erbschaftssteuer. Der Rekurs ist insoweit gutzuheissen.

Der Rekurrent bleibt indessen für die verfügte Nachlasstaxe (als Erbmassesteuer vom unverteilter Netto-Nachlass; vgl. PETER J. MARTI, a.a.O., Vorbemerkung zu §§ 217-222, N 7) sowie für die ihm in Rechnung gestellten Gebühren und Auslagen weiterhin zahlungspflichtig. Diese Positionen sind abhängig von der grundsätzlichen Erbenstellung und Erbquote, welche beim Rekurrenten auch nach seiner freiwilligen und unentgeltlichen Zuwendung an das Kloster A anteilmässig mit einem Drittel bestehen bleiben (vgl. § 218 StG). Bei der angewendeten Bestimmung von § 229 Abs. 1 lit. d StG geht es nur um die Berechnung der Erbschaftssteuer. Steuerpflicht und Steueranspruch bleiben davon unabhängig bestehen. Die Bestimmung von § 229 Abs. 1 lit. d StG bezieht sich - als Ausnahmeregelung - nur auf die Erbschaftssteuer und nicht auf die separat als ■Nachlasstaxe■ gemäss § 217 ff. StG veranlagte Steuer und nicht auf die aufgelaufenen Gebühren und Auslagen. Im Rekursverfahren wurden die entsprechenden Zahlungsverpflichtungen vom Rekurrenten nicht angefochten. Es fehlen denn auch entsprechende Rechtsbegehren.

Die vom obsiegenden Rekurrenten geleistete Vorauszahlung für die Erbschaftssteuer ist ihm (nach Abzug seines Anteils an der Nachlasstaxe und an Gebühren und Auslagen) mit dem für Rückerstattungen geschuldeten Zins ab Zahlungseingang bei der Steuerverwaltung zurückzuerstatten (vgl. § 183 Abs. 1 StG).

Steuergericht, Urteil vom 28. August 2023 (SGNEB.2021.4)

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