

Erbschaftssteuer

Güterrechtliche Ausschlagung

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 28. Oktober 1997

Für die Veranlagung der Erbschaftssteuer sind die Vermögensverhältnisse im Zeitpunkt des Todes des Erblassers massgebend. Verzichtet der überlebende Ehegatte nachträglich auf einen Teil des ihm gemäss Ehevertrag zustehenden ehelichen Gesamtgutes zugunsten der gemeinsamen Nachkommen, so handelt es sich nicht um eine steuerwirksame erbrechtliche Ausschlagung, sondern um die "Weitergabe" von ehelichem Gesamtgut, was für die Bemessung der Erbschaftssteuer bedeutungslos ist.

I. Sachverhalt

Dr. J. R. und H. A. vereinbarten am 8. April 1942 den Güterstand der internen allgemeinen Gütergemeinschaft und sahen für den Fall der Auflösung der Ehe infolge Todes und des Vorhandenseins von Nachfahren vor, dass der Überlebende 3/4 des Gesamtgutes erhalten soll. Mit Nachtrag zum Ehe- und Erbvertrag vom 2. Februar 1973 stellten die Ehegatten fest, dass der Ehevertrag mit interner Gütergemeinschaft nach wie vor Geltung habe, und bestimmten weiter, dass beim Tode eines der Gatten der Überlebende entscheiden könne, welche Aktiven und Passiven er auf seine 3/4 des Gesamtgutes zu Eigentum übernehmen möchte. Dr. J. R. starb am 2. August 1989 und hinterliess seine Gattin und sechs Kinder. Die Hinterlassenen vereinbarten am 17. Mai 1990, dass die Witwe sich mit der Hälfte des Gesamtgutes begnüge und die sechs Nachkommen demnach je 1/12 des Gesamtgutes erhalten würden. Am 5. November 1990 eröffnete das Erbschaftsamt die Veranlagung der Erbschaftssteuer, nach der von der Witwe für 1/4 des Nachlasses und von den Nachkommen für einen weiteren Viertel Erbschaftssteuern erhoben wurden. Mit Einsprache vom 17. Dezember 1990 beantragte H. R-A. und ihre Kinder, dass von der Witwe keine Erbschaftssteuern zu erheben seien, dafür von den sechs Kindern auf zusammen 1/2 des nach Abzug der Steuer verbleibenden Reinvermögens. Die Steuerverwaltung wies die Einsprache am 10. Juni 1992 ab und ebenso die Steuerrekurskommission den dagegen erhobenen Rekurs am 13. Januar 1994.

Gegen den am 13. Februar 1997 eröffneten Entscheid der Steuerrekurskommission erhoben H. R-A. und ihre Nachkommen rechtzeitig Rekurs an das Verwaltungsgericht. Sie beantragten die Aufhebung des angefochtenen Entscheids und Berichtigung der Erbschaftssteuerveranlagung im dem Sinne, dass von der Witwe keine Erbschaftssteuer und dafür von den sechs Kindern eine solche auf insgesamt 1/2 des Reinvermögens erhoben würde. Das Finanzdepartement schliesst in seiner den Rekurrenten zugestellten Antwort auf Abweisung des Rekurses. Der Referent hat auf die Durchführung einer Verhandlung verzichtet. Der vorliegende Entscheid ist auf dem Zirkulationsweg erfolgt.

II. Entscheidungsgründe

1. Die Steuerrekurskommission ist eine vom Regierungsrat gewählte Kommission, deren Entscheide gemäss § 10 Abs. 1 VRPG dem Rekurs an das Verwaltungsgericht unterliegen. Daraus erfolgt dessen sachliche und funktionelle Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses.

Die Rekurrentin 1, Witwe des verstorbenen Dr. J. R.-A., ist durch den angefochtenen Entscheid direkt betroffen. Die streitige Erbschaftssteuerveranlagung vom 5. November 1990

geht nämlich von der Zuweisung von 3/4 des Gesamtgutes an die Rekurrentin 1 aus, während diese geltend macht, bloss die Hälfte des Gesamtgutes aus Güterrecht erhalten und den durch den Erbgang angefallenen Viertel ausgeschlagen zu haben. Demgegenüber sind die übrigen Rekurrenten durch den angefochtenen Entscheid nicht unmittelbar betroffen. Sie sind zwar Adressaten der Verfügung. Hingegen fehlt ihnen ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Abänderung. Dieses Interesse muss auf die Abwendung eines irgendwie gearteten Nachteils gerichtet sein. Zudem muss den Rekurrenten der angestrebte Vorteil unmittelbar dienen. Diese Voraussetzungen sind hier nicht erfüllt, da die Guttheissung des Rekurses nicht zu einer Verminderung des Anteils der Erbschaftssteuer der Rekurrenten 2-7, sondern im Gegenteil zu einer Erhöhung führen würde. Bezüglich der Rekurrenten 2-7 ist daher auf den Rekurs nicht einzutreten.

Die Kognition des Verwaltungsgerichts richtet sich nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 VRPG. Danach hat dieses zu prüfen, ob die Verwaltung den massgeblichen Sachverhalt unrichtig festgehalten oder das öffentliche Recht nicht oder nicht richtig angewendet hat.

2. Der Veranlagung der den Rekurrenten eröffneten Erbschaftssteuern liegt die Überlegung zugrunde, dass nach dem Ehe- und Erbvertrag der Ehegatten dem Überlebenden bei Vorhandensein von Nachkommen 3/4 des Gesamtgutes zufallen sollen. Diese Begünstigung qualifiziert die Vorinstanz als ehevertragliches Rechtsgeschäft, weshalb der Verzicht auf einen Teil des Gesamtgutes nicht als Erbausschlagung gelten könne.

...

Gemäss § 79 Abs. 1 lit. b StG (in der bis 31. Dezember 1989 gültigen Fassung) unterliegt der Erbschaftssteuer, was dem überlebenden Ehegatten kraft Güter- oder Erbrechts verbleibt oder zufällt, ausgenommen bei der allgemeinen Gütergemeinschaft die Hälfte des Gemeinschaftsvermögens. Für den Umfang des Vermögenskomplexes, der von der Erbschaftssteuer erfasst wird, sind grundsätzlich die Verhältnisse im Zeitpunkt des Todes des Erblassers massgebend, und zwar aufgrund der entsprechenden gesetzlichen Bestimmungen und der letztwilligen Verfügungen des Erblassers (Grüninger/Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, 1970, § 78 S. 508 m.w.H.). Dies entspricht dem Grundsatz der Gesamtnachfolge von Rechts wegen und gilt auch für den Übergang der Gütergemeinschaft zur Liquidationsgemeinschaft infolge Todes des einen Ehegatten. Massgebend für den Umfang der Beteiligung des überlebenden Ehegatten ist Art. 241 ZGB. Dem überlebenden Ehegatten steht die Hälfte des Gesamtgutes zu, wobei durch Ehevertrag eine andere Teilung vereinbart werden kann. Eine solche Vereinbarung liegt hier vor, haben doch die Ehegatten R-A. am 2. Februar 1973 in einem Nachtrag zum Ehevertrag vereinbart, dass der überlebende Ehegatte 3/4 des Gesamtgutes erhalten und der verbleibende Viertel den gemeinsamen Nachkommen unbeschwert zufallen soll.

Freilich können die Beteiligten im Rahmen der ihnen zustehenden Privatautonomie für die güterrechtliche Auseinandersetzung und die erbrechtliche Teilung eine vom Gesetz und der letztwilligen Verfügung abweichende Regelung treffen, die aber für die Erbschaftsbesteuerung ohne Relevanz ist. Für diese sind, wie oben ausgeführt, massgebend die Verhältnisse im Zeitpunkt des Erbanfalls, d.h. des Todes des Erblassers; nachträgliche Änderungen bewirken allenfalls weitere Vermögensverschiebungen, die für die Erbschaftssteuer ohne Belang sind (Grüninger/Studer, a.a.O.; ZBI 1974 S. 268 f.). Anders verhält es sich, wenn ein Erbe die Erbschaft gänzlich ausschlägt und damit als Erbe wegfällt. Im vorliegenden Fall hat aber die Rekurrentin 1 den Nachlass nicht völlig ausgeschlagen, sondern auf einen Viertel des Gesamtgutes zugunsten der übrigen Erben verzichtet, wobei es sich ohnehin nicht um eine erbrechtliche, sondern um eine güterrechtliche Ausschlagung handelt, ist doch die Rekurrentin 1 schon nach dem abgeänderten Ehevertrag bezüglich des Gesamtgutes nicht Erbin. Am restlichen ihr nicht zufallenden Viertel des Gesamtgutes ist sie nämlich nicht erberechtigt, fällt dieser doch vollumfänglich an die übrigen Rekurrenten. Wer seinen güterrechtlichen Anteil ausschlägt, lehnt es nicht ab, Vermögen, das ihm erst mit dem Tod des

anderen Ehegatten anfällt, zu erwerben, sondern gibt seine Rechte am Gesamtgut auf, die ihm schon während der Gütergemeinschaft zustanden (Paul Lemp, aZGB Art. 227 N 17). Immerhin ergibt sich ein gewisser Bezug einer solchen Ausschlagung zum Erbrecht aus dem Umstand, dass die Ausschlagung sich erst im Fall des Todes des andern Ehegatten auswirkt, weshalb die güterrechtliche Ausschlagung von der Doktrin zum Teil den Regeln der erbrechtlichen Ausschlagung unterstellt wird. Diese Frage muss hier indessen nicht vertieft werden, da kein völliger Verzicht der Rekurrentin auf ihre Rechte am Gesamtgut, sondern gleichsam eine nachträgliche "Weitergabe" eines ihr nach dem Ehevertrag angefallenen Viertels des Gesamtgutes vorliegt, welcher Vorgang für die Bemessung der Erbschaftsteuer belanglos ist. Insoweit verhält sich die Ausschlagung ähnlich der Handänderungssteuer, die nach dem alten Handänderungssteuergesetz auch geschuldet war, wenn die Beteiligten das Rechtsgeschäft nachträglich aufhoben (BJM 1997 S. 93). Der Rekurs ist folglich abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

3. Dem Ausgang des Rekursverfahrens entsprechend haben die Rekurrenten die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.