

Erbschaftssteuer

Steuerzugehörigkeit

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 2010-012 vom 16. Juni 2011

Die Unterstellung des Nachlasses unter schweizerisches Erbrecht nach Art. 87 IPRG mittels letztwilliger Verfügung durch einen Auslandschweizer bewirkt zwar die Eröffnung des Erbgangs in der Schweiz, führt aber trotz des Wortlauts von § 118 Abs. 1 lit. a StG nicht zur Anknüpfung der Erbschaftssteuerpflicht und damit nicht zur Besteuerung der Erbschaft im Heimatkanton. Eine Ausdehnung der Steuerhoheit des Kantons auf Erbfälle mit freiwilliger Wahl der schweizerischen Heimatzuständigkeit durch eine im Ausland wohnhafte Person war vom kantonalen Gesetzgeber bei der Revision des Steuergesetzes nicht beabsichtigt.

Sachverhalt:

A. Am 19. November 2007 verstarb Frau H. D. in T. in Spanien, wo sie ihren letzten Wohnsitz hatte. Die beiden Schweizer Heimatorte der Verstorbenen waren Basel und L. C. (NE). Ihre eigenhändigen Testamente vom 17. August 1997 und vom 22. Januar 2006 sowie der Nachtrag vom 22. Januar 2006 wurden am 8. Februar 2008 durch das Erbschaftsamt Basel-Stadt eröffnet. Die Rekurrenten wurden in diesen Testamenten als Erben eingesetzt und der Nachlass wurde dem schweizerischen Erbrecht unterstellt. Am 28. Februar 2008 fand aufgrund von Art. 87 IPRG eine Inventaraufnahme statt. Im am 28. November 2008 / 9. Dezember 2008 fertig gestellten erbschaftsamtlichen Inventar wurde ein Reinvermögen von CHF 3'556'924.85 ermittelt. Die Aktiven setzten sich aus in H. (SO) gelegenem Land sowie aus im Kanton Basel-Stadt gelegenen Guthaben und Wertschriften zusammen. Mit Veranlagungsverfügung vom 22. Juni 2009 hat die Steuerverwaltung die Erbschaftssteuer festgelegt. Dabei ermittelte sie einen auf Basel-Stadt entfallenden Anteil von 75,38%, welcher nach dem Satz für Nichtverwandte in Höhe von 18% sowie dem entsprechenden Zuschlag besteuert wurde.

B. Gegen diese Veranlagung erhoben die Rekurrenten mit Schreiben vom 21. Juli 2009 Einsprache. Mit Schreiben vom 30. Oktober 2009 reichten sie ihre Begründung ein. Sie machten geltend, § 118 StG sei nicht anwendbar, da der Erbgang nicht in Basel-Stadt eröffnet worden sei.

Mit Einspracheentscheid vom 18. Januar 2010 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab.

C. Gegen diesen Entscheid erhoben die Rekurrenten, vertreten durch Dr. F., Advokat, mit Schreiben vom 5. Februar 2010 Rekurs. Sie beantragen, der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung sei aufzuheben und die ordentlichen und ausserordentlichen Kosten des Verfahrens seien der Staatskasse aufzuerlegen. In ihrer Begründung vom 9. April 2010 halten sie fest, dass § 118 Abs. 1 lit. a StG auf den vorliegenden Sachverhalt nicht anwendbar sei, da der Erbgang nicht in Basel-Stadt eröffnet worden sei. Falls jedoch der Wortlaut von § 118 Abs. 1 lit. a StG grammatikalisch ausgelegt werden sollte, sei festzuhalten, dass der Gesetzgeber eine solche Ausweitung nicht gewollt habe.

In ihrer Vernehmlassung vom 2. Juni 2010 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses.

In ihrer Replik vom 24. September 2010 halten die Rekurrenten an ihren Anträgen fest.

In ihrer Duplik vom 12. Oktober 2010 hält die Steuerverwaltung an ihrem Antrag auf Abweisung des Rekurses fest.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

Erwägungen:

2.a) Die Rekurrenten beantragen, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 18. Januar 2010 aufzuheben und die ordentlichen und ausserordentlichen Kosten des Verfahrens der Staatskasse aufzuerlegen.

b) Es ist zu prüfen, ob im vorliegenden Fall der Erbgang in Basel-Stadt eröffnet worden ist. Wenn dies der Fall ist, ist in einem weiteren Schritt zu prüfen, ob die Ergangseröffnung auch im internationalen Verhältnis die Steuerhoheit des Kantons begründet.

3.a) Gemäss § 118 Abs. 1 StG besteht eine Steuerpflicht, wenn der Erblasser oder die Erblasserin den letzten Wohnsitz im Kanton hatte oder der Erbgang im Kanton eröffnet worden ist (lit. a), wenn der Schenker oder die Schenkerin im Zeitpunkt der Zuwendung den Wohnsitz im Kanton hat (lit. b) sowie wenn im Kanton gelegene Grundstücke oder Rechte an solchen übergehen (lit. c). § 118 Abs. 2 sieht vor, dass im internationalen Verhältnis ferner die Steuerpflicht besteht, wenn im Kanton gelegenes bewegliches Vermögen übergeht, das nach Staatsvertrag dem Betriebsstätte- oder dem Belegenheitsstaat zur Besteuerung zugewiesen ist.

b) Verwendet der Gesetzgeber im Steuerrecht zivilrechtliche Begriffe, ist deren zivilrechtliche Bedeutung grundsätzlich auch für das Steuerrecht massgebend. Dem Gesetzgeber steht es jedoch frei, einen zivilrechtlichen Begriff mit einem anderen Sinn zu versehen. Die Bedeutung eines zivilrechtlichen Begriffs ist daher im Einzelfall durch Auslegung zu gewinnen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuterer, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, VB zu DBG N 112 ff.).

4.a) Die Steuerverwaltung macht geltend, dass der Erbgang immer am letzten Wohnsitz des Erblassers eröffnet werde. Dieser Anknüpfungspunkt sei deshalb im Verhältnis zum letzten Wohnsitz des Erblassers bei einem rein zivilrechtlichen Verständnis redundant. Weiter sei der Wortlaut von § 118 StG zivilrechtlich nicht klar und der wahre Sinn der Bestimmung mit Hilfe der anderen Auslegungselemente zu ermitteln. Eine historische Auslegung sei hierzu nicht hilfreich, da der Begriff «Eröffnung des Erbgangs» in den Gesetzesmaterialien nicht erläutert würde. Der Sinn der Bestimmung müsse in internationalen Verhältnissen liegen. Es werde damit eine Steueranknüpfung für jene Fälle begründet, in denen ein Schweizer Bürger mit ausländischem Wohnsitz den Nachlass dem schweizerischen Recht und damit der schweizerischen Zuständigkeit unterstelle. Im vorliegenden Fall sei ein solcher Steueranknüpfungspunkt angesichts des Schweizerischen Bürgerrechts und des in der Schweiz gelegenen Vermögens vorhanden. Es lägen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass sich die spanischen Behörden mit dem Nachlass der Erblasserin befasst hätten oder dass der Nachlass von Spanien besteuert worden sei. Dies sei jedoch insoweit ohne Belang, als kein Doppelbesteuerungsabkommen für Erbschaftssteuern einer Steueranknüpfung gestützt auf § 118 Abs. 1 lit. a StG entgegen stehen würde.

b) Die Rekurrenten hingegen sind der Ansicht, dass der Wortlaut von § 118 Abs. 1 lit. a StG klar sei. Um eine Steuerpflicht zu begründen, müsste der Erblasser entweder Wohnsitz in Basel-Stadt gehabt haben oder der Erbgang müsse hier eröffnet worden sein. Der Erbgang werde jedoch gemäss Art. 537 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB) unmittelbar mit dem Zeitpunkt des Todes eröffnet, und zwar ohne Zutun der Erben oder der Behörden. Art. 538 ZGB schreibe zwingend vor, dass der Erbgang am letzten Wohnsitz des Erblassers eröffnet werde. Daran ändere sich nichts, wenn ein Schweizer mit letztem Wohnsitz im Ausland seinen Nachlass dem Schweizer Recht unterstelle. Auch die Entstehungsgeschichte von § 118 Abs. 1 lit. a StG verbiete eine Besteuerung. Der Ratschlag zur Gesamtrevision des Steuergesetzes halte fest, dass im Bereich der Erbschaftsteuer keine wesentlichen Änderungen geplant gewesen seien. Somit fehle es an Anhaltspunkten für die Ausdehnung der Steuerpflicht im internationalen Verhältnis.

5.a) Ausgangspunkt jeder Auslegung einer Bestimmung ist deren Wortlaut. Ist der Text nicht klar und sind verschiedene Auslegungen möglich, so ist die wahre Bedeutung unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente zu finden. Sind verschiedene Interpretationen möglich, so ist jene zu wählen, welche die verfassungsrechtlichen Vorgaben am besten berücksichtigt (vgl. statt vieler: BGE 135 II 416).

b) Da die beiden Parteien bei der grammatikalischen Auslegung zu unterschiedlichen Ergebnissen gekommen sind, ist die umstrittene Bestimmung zuerst nach ihrem Wortlaut auszulegen. Gemäss § 118 Abs. 1 lit. a StG besteht eine Steuerpflicht, wenn der Erblasser seinen letzten Wohnsitz im Kanton hatte oder der Erbgang im Kanton eröffnet worden ist. Wie die Rekurrenten richtig festgehalten haben, sehen Art. 537 Abs. 1 ZGB und Art. 538 ZGB vor, dass der Erbgang durch den Tod des Erblassers an dessen letztem Wohnsitz eröffnet wird. Die Eröffnung erfolgt von Gesetzes wegen, eine Willenserklärung der Erben oder eine behördliche Amtshandlung ist nicht notwendig (vgl. dazu: Schwander in: Honsell/Vogt/Geiser (Hrsg.), Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, ZGB II, 4. Auflage, Basel 2011, Art. 357 N 6ff). Beide Artikel schweigen sich hingegen zur Frage, was unter «die Eröffnung des Erbgangs» zu verstehen ist, aus. Die Lehre versteht darunter die Begründung eines Rechtsdomizils. Mit der Eröffnung des Erbgangs wird somit die Zuständigkeit der Behörden und Gerichte am letzten Wohnsitz des Erblassers begründet (vgl. Schwander, a.a.O., Art. 358 N 5 f.; Abt in: Abt/Weibel (Hrsg.), Praxiskommentar Erbrecht, Basel 2007, Art. 538 N 4f). Die Artikel des Zivilgesetzbuches gelten jedoch nur im inner- und interkantonalen Verhältnis. Im internationalen Verhältnis gelangt Art. 87 des Bundesgesetzes über das Internationale Privatrecht vom 18. Dezember 1987 (IPRG) zur Anwendung. Dieser sieht die Eröffnung des Erbanges am schweizerischen Heimort trotz letztem Wohnsitz im Ausland in den folgenden zwei Fällen vor: Die Behörden am Wohnsitz des Erblassers befassen sich nicht mit dem Nachlass (Abs. 1) oder der Schweizer Bürger mit letztem Wohnsitz im Ausland hat seinen Nachlass durch Testament oder Erbvertrag der schweizerischen Zuständigkeit oder dem schweizerischen Recht unterstellt (Abs. 2). Die Wahl des schweizerischen Rechts schliesst die Wahl der schweizerischen Behörden zwangsläufig mit ein (vgl. Heini in: Gauch/Schmid (Hrsg.), Zürcher Kommentar zum IPRG, 2. Auflage, Zürich 2004, Art. 87 N 10). Im vorliegenden Fall hat die Erblasserin in ihrer letztwilligen Verfügung ihren Nachlass dem schweizerischen Recht unterstellt und somit auch die Zuständigkeit der hiesigen Nachlassbehörden für die Eröffnung des Erbanges begründet. Der Erbgang ist somit in Basel eröffnet worden. Bei einer grammatikalischen Auslegung von § 118 StG wäre daher eine Steuerpflicht der Rekurrenten begründet worden.

c) aa) Die Berücksichtigung der Entstehungsgeschichte dieses Paragraphen führt jedoch zu einem anderen Ergebnis. § 118 StG wurde anlässlich der Gesamtrevision des baselstädtischen Steuergesetzes am 12. April 2000 eingeführt. Grund für die Revision war die Umsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes ins kantonale Recht. Die Erbschafts- und Schenkungssteuern sind zwar nicht Teil dieser Steuerharmonisierung. Da sich die Bestimmungen zur Erbschafts- und Schenkungssteuer in Basel-Stadt im allgemeinen Steuergesetz befinden, nahm der Gesetzgeber auch Anpassungen in diesem Bereich vor. Im Ratschlag zum Steuergesetz wurde bezüglich der Erbschaftssteuer festgehalten, dass sich keine nennenswerten Änderungen aufdrängen würden (vgl. Ratschlag Nr. 8825 vom 12. Mai 1998, S. 23). Es werde das alte Recht vervollständigt und gewisse Begrädnungen beim Verwandtschaftsgrad- und am Zuschlagtarif vorgenommen (vgl. Ratschlag Nr. 8825 vom 12. Mai 1998, S. 10 und 23).

bb) Der vormalig anzuwendende § 78 Abs. 2 altStG lautete wie folgt: «Die Pflicht zur Entrichtung der Steuer ist begründet, wenn der Erblasser oder der Zuwendende zur Zeit des Vermögensüberganges ihren Wohnsitz im Kanton hatten und zwar auch für auswärtiges Geschäftsvermögen, oder ohne Wohnsitz, wenn im Kanton steuerbares Vermögen anfällt oder zugewendet wird.» Es bestand somit die Hoheit zur Erhebung von Steuern, wenn der Erblasser seinen letzten Wohnsitz im Kanton hatte. Die Eröffnung des Erbanges im Kanton fand keine Erwähnung. Auch wenn der Wortlaut des § 118 StG nicht mit demjenigen des § 78 Abs. 2 altStG übereinstimmt, sprach der Regierungsrat nie von einer Ausdehnung der Steuerpflicht. Er hielt bloss fest, dass bewegliches Vermögen bei interkantonalen wie auch bei internationalen Verhältnissen grundsätzlich am Wohnort des Erblassers steuerpflichtig sei. Eine Ausnahme gelte in den Fällen von Abs. 2, wenn ein Doppelbesteuerungsabkommen das Besteuerungsrecht dem Staat zuweise, in dem sich das bewegliche Vermögen befinde (vgl. Ratschlag Nr. 8825 vom 12. Mai 1998, S. 66). Eine Ausdehnung der Steuerpflicht war auch in den anschliessenden Diskussionen im Grossen Rat kein Thema.

cc) Zudem orientierte sich der Regierungsrat bei der Formulierung des § 118 StG am Mustergesetz für ein kantonales Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, welches 1983 im Auftrag der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren ausgearbeitet und den Kantonen als Mustervorlage empfohlen wurde sowie am zürcherischen Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz. Die beiden Vorlagen haben den identischen Wortlaut wie § 118 StG. In den Erläuterungen zum Mustergesetz finden sich ebenfalls keine Anhaltspunkte dafür, dass mit dem Tatbestand der Eröffnung des Erbanges eine steuerliche Anknüpfung für die Fälle des Art. 87 IPRG geschaffen werden soll. Als Grund für den steuerlichen Anknüpfungspunkt der «Eröffnung des Erbanges» wird festgehalten, dass diese besondere Erwähnung für jene Fälle erforderlich sei, in denen der letzte Wohnsitz des Erblassers nicht mehr zuverlässig feststellbar sei oder das ausländische Recht steuererhebliche Tatbestände der Schweiz zuweise. Es liegen somit keine Hinweise vor, dass der Gesetzgeber eine Ausweitung der Steuerpflicht bezweckt hat. Die historische Auslegung führt somit zum Schluss, dass § 118 StG den vorliegenden Sachverhalt nicht erfasst.

d) Die Steuerverwaltung macht geltend, der Sinn von § 118 Abs. 1 lit. a StG bestehe darin, eine Steueranknüpfung in Fällen zu begründen, in denen ein Schweizer Bürger mit ausländischem Wohnsitz den Nachlass gemäss Art. 87 IPRG dem schweizerischen Recht und damit der schweizerischen Zuständigkeit unterstellt. Dieses Argument ist jedoch nicht überzeugend. Einerseits nimmt die Steuerverwaltung damit das Ergebnis der Auslegung vorweg. Andererseits verkennt sie, dass das IPRG und das Steuergesetz unterschiedliche Ziele verfolgen. Das IPRG will privatrechtliche Behörden- und Gerichtszuständigkeiten festlegen. Eine Steuerhoheit lässt sich daraus jedoch nicht ableiten. Zudem ist, wie bereits erwähnt, der Sinn dieses Anknüpfungstatbestandes die Erfassung jener Fälle, in denen der letzte Wohnsitz des Erblassers nicht mehr feststellbar ist oder das ausländische Recht steuererhebliche Tatsachen der Schweiz zuweist. Dass die Erbschaft der Rekurrenten ohne schweizerische Steueranknüpfung im vorliegenden Fall allenfalls weder in der Schweiz noch in

Spanien besteuert würde, rechtfertigt für sich ebenfalls keine Steueranknüpfung. Eine Nichtbesteuerung der Erbschaft mag zwar dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit widersprechen. Gälte dieser Grundsatz jedoch im Erbschaftssteuerrecht, liesse sich die Tarifabstufung je nach Verwandtschaftsgrad bei gleichem Vermögenszufluss nicht erklären. Der befürchteten doppelten Nichtbesteuerung kann entgegen gehalten werden, dass im Bereiche der Erbschaftssteuern auch die Befürchtung der Doppelbesteuerung besteht, zumal die Schweiz nur wenige Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Erbschaftsteuer abgeschlossen hat.

6. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass bei einer rein grammatikalischen Auslegung der Norm der Tatbestand der Eröffnung des Erbgangs auch jene Fälle erfasst, bei welchen gemäss Art. 87 IPRG die Schweizer Behörden für den Nachlass zuständig sind. Die Entstehungsgeschichte der Bestimmung lässt jedoch darauf schliessen, dass von § 118 Abs. 1 lit. a StG nur nationale Sachverhalte erfasst werden. Eine Steuerhoheit für den vorliegenden Fall ist dort nicht vorgesehen. Mit der Unterstellung des Nachlasses unter das schweizerische Recht hat die Erblasserin zwar eine Verbindung zum Heimatort hergestellt, welche eine Besteuerung an sich rechtfertigen könnte. Doch hat der Gesetzgeber eine solche Besteuerung gerade nicht vorgesehen. Eine Steueranknüpfung birgt sodann das Risiko von Doppelbesteuerungen. Der Rekurs ist somit gutzuheissen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird gutgeheissen.