

## IV. DOPPELBESTEuerung

## DOUBLE IMPOSITION

9. Urteil vom 24. Februar 1916 i. S. Glarner-Egger  
gegen Glarus und Bern.

Art. 46 Abs. 2 B V: Rekursfrist. — Verwirkung des Rekursrechts? — Erbschaftssteuer: Unterscheidung der Zeit der Erbengemeinschaft (Art. 602 ZGB.) von der Zeit nach erfolgter Erbteilung.

A. — Am 2. Januar 1915 starb an ihrem Wohnort Langenthal die Witwe Maria Imboden-Glarner mit Hinterlassung eines Vermögens, das laut vorliegendem Erbteilungsplan aus einer Liegenschaft in Langenthal im Werte von 40,000 Fr. und aus Wertschriften nebst Mobilium im Werte von rund 195,000 Fr. bestand. Sie wurde von sechs Nachkommen beerbt, unter denen sich, als Enkelin, die Ehefrau des Rekurrenten Jakob Glarner-Egger in Glarus befindet. Die Teilung der Erbschaft erfolgte unbestrittenermassen um Ende Februar 1915, und zwar in der Weise, dass Frau Martha Glarner-Egger ausschliesslich bewegliches Vermögen, in der Hauptsache Wertschriften, im Werte von rund 30,000 Fr. erhielt.

Bezüglich der ordentlichen Versteuerung des Erbschaftsvermögens für das Jahr 1915 hatten die Erben ursprünglich die Auffassung vertreten, dass die Steuerpflicht nicht der Erbschaft als solcher, sondern den einzelnen Erben persönlich obliege, und deshalb in einer in Langenthal von ihnen verlangten Steuererklärung das steuerpflichtige Vermögen der Erbschaft auf Null angeben. Als aber die zuständige Bezirkssteuerkommission des Amtsbezirks Aarwangen diese Auffassung ablehnte

und die Erbschaft pro 1915 für den ganzen Vermögensertrag als Einkommen dritter Klasse mit 10,000 Fr., entsprechend dem bisherigen Steueransatze der Erblasserin, einschätzte, liessen sie durch Notar Spycher in Langenthal mit Rekurseingabe vom 15. Juli 1915 erklären, sie seien nach eingehender Prüfung des Falles nun dazu gekommen, den Standpunkt der Bezirkssteuerkommission als richtig anzuerkennen, müssten jedoch, gemäss beigelegter Aufstellung des Erbertrages, eine näher bezeichnete Herabsetzung der Taxation verlangen.

Ebenfalls am 15. Juli 1915 erhielt der Rekurrent Glarner-Egger durch die Gemeindkanzlei Glarus die Anzeige, dass er von der glarnerischen Landessteuerkommission «zufolge Frauenerb» auf dem diesjährigen Steuerregister mit einem Vermögen von 100,000 Fr. (gegenüber bisher versteuerten 70,000 Fr.) aufgetragen worden sei. Er erhob gegen diese Heranziehung des ererbten Vermögens schon pro 1915 Einsprache, weil laut bernischem Steuergesetz das Nachlassvermögen der Frau Imboden-Glarner für das ganze Jahr 1915 noch im Kanton Bern versteuert werden müsse, wurde aber mit diesem Einwand durch Beschluss der Obersteuerbehörde des Kantons Glarus vom 13. September 1915 unter Hinweis darauf abgewiesen, dass gemäss konstanter bundesgerichtlicher Praxis das Besteuerungsrecht mit dem Todestage des Erblassers auf den Wohnsitz des Erben übergehe.

B. — Hierauf hat Jakob Glarner-Egger mit Eingabe an das Bundesgericht vom 22. September 1915 staatsrechtliche Beschwerde wegen Doppelbesteuerung erhoben und um Entscheid darüber ersucht, ob der Kanton Bern oder aber der Kanton Glarus zur Besteuerung des Erbanteils seiner Frau pro 1915 berechtigt sei.

C. — Der Regierungsrat des Kantons Glarus hat beantragt, es seien der Kanton und die Gemeinde Glarus als zur Besteuerung des der Ehefrau des Rekurrenten zugefallenen Erbbetrages von 30,000 Fr. vom Todestage

der Erblasserin an berechtigt zu erklären. Zur Begründung wird im Sinne des Entscheides der glarnerischen Obersteuerkommission auf die bundesgerichtliche Praxis, speziell auf das Urteil vom 14. April 1888 in Sachen Blumer gegen Glarus, verwiesen und beigefügt, dieser Praxis entspreche nunmehr auch die einheitliche Vorschrift des Art. 560 ZGB, worin der Zeitpunkt des Erwerbes der Erbschaft seitens der Erben auf den Todes-tag des Erblassers festgesetzt sei.

Der Regierungsrat des Kantons Bern dagegen hat sich wesentlich wie folgt vernehmen lassen: Die Beschwerde wegen Doppelbesteuerung sei gegenüber dem Kanton Bern schon formell abzuweisen, weil die Erben ihm gegenüber die grundsätzliche Steuerpflicht für den Ertrag des Erbschaftsvermögens ausdrücklich anerkannt hätten. Eventuell wäre in Betracht zu ziehen, dass gemäss Art. 602 ZGB bis zur Teilung unter den Erben eine Gemeinschaft aller Rechte und Pflichten der Erbschaft bestehe. Mit Rücksicht auf dieses Gemeinschaftsverhältnis könnte es sich fragen, ob nicht die Steuerhoheit über das bewegliche Erbschaftsvermögen bis zur Teilung demjenigen Kanton zuzuerkennen sei, in welchem der Erblasser Domizil gehabt habe. Diese Regelung sei in dem von Prof. Dr. Blumenstein im Auftrage des Schweiz. Justiz- und Polizeidepartements ausgearbeiteten Gutachten und Entwurf zu einem BG betreffend das Verbot der Doppelbesteuerung getroffen (S. 57 des Gutachtens und Art. 4 Abs. 2 des Entwurfes). Immerhin unterlasse es der Regierungsrat, hier einen entsprechenden Antrag zu stellen und zu begründen, da er eher der Auffassung zuneige, die Interessen der Kantone erheischten die Beibehaltung der bisherigen Praxis, also die Besteuerung der einzelnen Erben für ihren Erbanspruch, soweit es sich um bewegliches Vermögen handle, durch den Domizilkanton. Von dieser Auffassung aus aber könne im vorliegenden Falle für die Dauer der Erbgemeinschaft eine unzulässige Besteuerung des Rekurrenten durch den Kan-

ton Bern nur hinsichtlich des beweglichen Erbschaftsvermögens begangen worden sein, soweit dieses überhaupt vom Staate besteuert worden sei (was nicht der Fall sei beim Mobiliarvermögen und auch nicht bei gewissen Wertschriften). Und für die Beurteilung der Verhältnisse nach der Teilung sei festzustellen, was für Teile der Erbmasse der Frau des Rekurrenten zugefallen seien; denn soweit sie Mobiliarstücke und vom Kanton Bern nicht besteuerte Wertschriften erhalten habe, liege eine Doppelbesteuerung tatsächlich gar nicht vor. Es werde deshalb eventuell beantragt, den Rekurs für die Dauer der Erbengemeinschaft und für die Zeit nach der Teilung nur in dem Umfange gutheissen, der sich aus einer Untersuchung nach den entwickelten Grundsätzen ergebe.

D. — In seiner Rückäusserung gegenüber der bernischen Vernehmlassung hat der Regierungsrat des Kantons Glarus an seinem Antrage festgehalten, ohne wesentlich neue Argumente vorzubringen.

Aus der Replik des Rekurrenten ist die Bemerkung hervorzuheben, die formelle Bestreitung des Rekurses seitens des Kantons Bern sei schon deswegen hinfällig, weil der Steueranspruch des Kantons Glarus sich erst nach Anerkennung der Steuerpflicht der Erben im Kanton Bern herausgestellt habe.

Andererseits hat auch der Regierungsrat des Kantons Bern in einer zweiten Vernehmlassung seine früheren Anträge und Ausführungen bestätigt.

E. — Mit nachträglicher Zuschrift vom 16. Februar 1916 hat der Regierungsrat des Kantons Bern dem Bundesgericht sodann noch mitgeteilt, dass nunmehr die Erbschaft Imboden-Glarner von der nach ihrem Antrage reduzierten Schätzung ihres Einkommens III. Klasse pro 1915 die Staatssteuer bezahlt habe, und zwar freiwillig, ohne Mahnung des Bezugsbeamten, was als Anerkennung des bernischen Steueranspruches zu betrachten sei, da die Erbschaft von der staatsrechtlichen Be-

schwerde des Miterben Glarner-Egger Kenntnis gehabt haben müsse.

Hierauf hat der Rekurrent mit Schreiben vom 22. Februar 1916 erwidert, er habe den Miterben von der Einreichung seiner staatsrechtlichen Beschwerde, die er als eine persönliche Angelegenheit betrachtet habe, keine Mitteilung gemacht; das Verhalten der Erbschaft berühre sein persönliches Rekursrecht nicht.

Das Bundesgericht zieht  
in Erwägung:

1. — Die Einrede des Kantons Bern, dass der Rekurs ihm gegenüber zufolge der grundsätzlichen Anerkennung der bernischen Steueransprüche seitens der Erbengemeinschaft verwirkt sei, geht fehl. Wie der Rekurrent hiezu mit Recht bemerkt, hatte er im Zeitpunkte jener Anerkennung vom Steueranspruche des Kantons Glarus noch keine Kenntnis. Er erhielt aktengemäss in der Tat die erste Mitteilung hievon nicht vor dem Tage, an welchem der Vertreter der Erben im Kanton Bern die Anerkennungserklärung abgab. Danach aber kann diese Erklärung der vorliegenden Beschwerde wegen Doppelbesteuerung, die erst durch die effektive Kollision der beiderseitigen Steueransprüche veranlasst worden ist, nicht entgegengehalten werden.

Ferner kann auch aus der nachträglichen Zahlung der bernischen Steuerauflage nicht mit dem Regierungsrate des Kantons Bern auf die Anerkennung dieser Steuerauflage seitens des Rekurrenten geschlossen werden, da nicht feststeht, dass die Zahlung mit dessen Wissen und Willen geschehen ist.

2. — In der Sache selbst hält der Kanton Bern seinen ursprünglichen, durch den Entscheid der Bezirkssteuerverwaltungskommission des Amtsgerichts Aarwangen vertretenen Anspruch auf die ordentliche Besteuerung des Vermögens der am 2. Januar 1915 an ihrem Wohnort Langenthal verstorbenen Witwe Imboden-Glarner noch für das

ganze Jahr 1915 vor Bundesgericht nicht mehr aufrecht. Er macht auch die angezogene Auffassung BLUMENSTEINS (Die bundesgesetzliche Regelung des Doppelbesteuerungsverbot, Gutachten und Entwurf zu Händen des Schweiz. Justiz- und Polizeidepartements, S. 57 und 115), dass mit Rücksicht auf die in Art. 602 Abs. 1 ZGB vorgesehene Erbengemeinschaft das erbschaftliche Vermögen bis zur Teilung einheitlich am letzten Wohnsitz des Erblassers zu versteuern sei, ausdrücklich nicht zu der seinigen, sondern anerkennt nunmehr, gleich dem Kanton Glarus, die bisherige Praxis des Bundesgerichts (vgl. AS 14 No 25 Erw. 2 S. 157 f.; 24 I No 117 Erw. 2 S. 584; 32 I No 10 Erw. 2 S. 69 f.), wonach die ordentliche Steuerpflicht für das erbschaftliche Vermögen mit dem Todestage des Erblassers auf die Erben als Steuerträger übergeht und deshalb bezüglich der Steuerhoheit schon von diesem Zeitpunkte an nicht mehr von den Verhältnissen des Erblassers, sondern für jeden Erbanspruch ausschliesslich von denjenigen des betreffenden Erben abhängt. Dagegen macht der Kanton Bern im Widerspruch mit dem Kanton Glarus geltend, dass auch auf dem Boden dieser Praxis die Besteuerung für die Dauer der Erbengemeinschaft und für die Zeit nach erfolgter Erbteilung im näher angegebenen Sinne auseinanderzuhalten sei. Es besteht deshalb vorliegend kein Anlass, zur abweichenden Auffassung BLUMENSTEINS Stellung zu nehmen; Erörterung und Entscheid haben sich vielmehr auf den Streitpunkt der beiden Kantone im Rahmen der bisherigen Praxis zu beschränken. Dabei fällt in Betracht, dass zufolge der gesetzlichen Erbengemeinschaft (Art. 602 ZGB) der einzelne Erbe bis zur Durchführung der Teilung nicht speziell und ausschliesslich an bestimmten Erbschaftsgegenständen, sondern nach Massgabe seiner Erbquote an der Gesamtheit des erbschaftlichen Vermögens berechtigt ist. Folglich muss bei Beurteilung der Steuerpflicht des einzelnen Erben für die Dauer der

Erbengemeinschaft auf sämtliche Vermögensbestandteile der Erbschaft abgestellt werden, während für die spätere Zeit natürlich nur die jedem Erben zugeschiedenen Vermögensbestandteile massgebend sind. Danach aber können sich in der Tat je nach der Natur des erbschaftlichen Vermögens hinsichtlich der Steuerhoheit in den beiden Zeitperioden Unterschiede ergeben, indem, wie der Kanton Bern zutreffend geltend macht, bei einer aus beweglichem und unbeweglichem Vermögen bestehenden Erbschaft, solange sie nicht geteilt ist, jeder Erbe nur die den beweglichen Vermögensbestandteilen in ihrem Verhältnis zum Gesamtvermögen entsprechende Quote seines Erbanspruches an seinem Wohnsitz als solchem, die den unbeweglichen Vermögensbestandteilen entsprechende Quote dagegen am Orte, wo sich dieses Vermögen befindet, zu versteuern hat, während diejenigen Erben, welche bei der Teilung dann nur bewegliches Vermögen zugewiesen erhalten, nachher ihren ganzen Erbanteil am Wohnorte versteuern müssen. Nun liegt ein solcher Fall gerade hier vor; denn der Ehefrau des Rekurrenten ist von der auch eine Liegenschaft umfassenden Erbschaft ihrer Grossmutter unbestrittenermassen ausschliesslich bewegliches Vermögen zugeteilt worden, und dabei unterstehen Wohnort des Rekurrenten und Liegenschaftsort nicht derselben Steuerhoheit, da jener dem Kanton Glarus, dieser dem Kanton Bern angehört. Unter diesen Umständen hat der Rekurrent pro 1915 einerseits an seinem Wohnorte Glarus für die Zeit der Erbengemeinschaft, deren Dauer auf die beiden Monate Januar und Februar zu bemessen ist, diejenige Quote der Erbportion seiner Ehefrau, welche dem Werte des beweglichen Erbschaftsvermögens im Verhältnis zum gesamten Erbschaftsvermögen entspricht, und für den Rest des Jahres die ganze Erbportion, und andererseits in Langenthal als dem Orte, wo sich das liegenschaftliche Vermögen der Erbschaft befindet, für die zwei Monate der Erbengemeinschaft die diesem Vermögen im

Verhältnis zum Gesamtvermögen entsprechende Quote der Erbportion zu versteuern. Die ziffermässige Bestimmung des danach beiderseits steuerpflichtigen Vermögens aber kann zur Zeit nicht vorgenommen werden, da die Akten über den Wert der Erbschaft und ihrer einzelnen Bestandteile keine amtlichen Feststellungen enthalten, da insbesondere nicht feststeht, ob der im Teilungsplan der Erben aufgestellte Liegenschaftswert der für die Besteuerung massgebenden amtlichen Schätzung entspricht. Es muss daher zunächst den beiden beteiligten Kantonen überlassen bleiben, die Vermögensausscheidung nach dem angegebenen Grundsatz durchzuführen.

Demnach hat das Bundesgericht  
e r k a n n t :

Der Rekurs wird dahin gutgeheissen, dass die Steueransprüche der beiden Kantone im Sinne der Erwägungen abgegrenzt werden.

#### 10. Urteil vom 4. Februar 1916

i. S. Basler Löwenbräu gegen Baselland.

Doppelbesteuerungsbeschwerde. — Berechnung der Rekursfrist. — Verwirkung wegen Verspätung. — Unzulässigkeit des Rechtsmittels gegen blosser Akte des Vollzuges der kantonal-rechtlich rechtskräftig gewordenen Steuerpflicht.

A. — Die A.-G. Basler Löwenbräu in Liq. mit Sitz in Basel war vom Jahre 1914 bis September 1915 Eigentümerin einer Liegenschaft in Münchenstein, deren Katasterschätzung 55,000 Fr. beträgt. Für das Jahr 1914 wurde laut Angabe des Regierungsrates Baselland für diese Liegenschaft keine Staatssteuer bezahlt. Am 1. Februar 1915 erliess die Finanzdirektion Baselland im Amtsblatte und in den öffentlichen Blättern eine Bekanntmachung des Inhalts, dass Steuerpflichtige, die das vorhergehende