



Zinsrisiken bei der Bezahlung der Erbschaftssteuer aus dem Nachlass

BGer 5A_376/2021¹

Lorenz Baumann²

Das Bundesgericht hat in einem Fall aus dem Kanton Genf entschieden, dass eine von der Willensvollstreckerin aus dem Nachlass vorgenommene Zahlung der Erbschaftssteuer an die Steuerverwaltung eine Leistung durch einen Dritten im Sinne von Art. 110 OR darstelle. Die Steuerforderung gehe zufolge Subrogation mit allen Nebenrechten in das gemeinschaftliche Nachlassvermögen über. Die durch die Zahlung begünstigte steuerpflichtige Vorausvermächtisnehmerin (die überdies als Willensvollstreckerin eingesetzt war) schulde Verzugszins seit einem Monat ab Zustellung der Steuerrechnung, ohne dass eine Inverzugsetzung notwendig sei.

Die Situation im Kanton Genf ist insofern besonders, als Genf der einzige Kanton ist, der den Willensvollstrecker zur Zahlung der Erbschaftssteuern verpflichtet und der dem Nachlass ein Rückforderungsrecht gegen den Steuerpflichtigen einräumt. In anderen Kantonen dürfte in solchen Konstellationen eher von Abschlagszahlungen a conto Erbenspruch auszugehen sein, die keine Subrogation bewirken, sondern als Darlehen zu qualifizieren sind.

Inhaltsverzeichnis

- I Kurzfassung des Sachverhalts und Prozessgeschichte
- II Zusammenfassung der Erwägungen
- III Bemerkungen

I Kurzfassung des Sachverhalts und Prozessgeschichte

1. C verstarb im Jahr 2009 mit letztem Wohnsitz im Kanton Genf. In ihrem Nachlass befanden sich im Wesentlichen drei Liegenschaften sowie Bankguthaben. C setzte testamentarisch ihre angeheirateten Nichten A und B als Erbinnen zu gleichen Teilen ein. Sie vermachte A zudem eine der Liegenschaften im Sinne eines Vorausvermächtnisses (Art. 608 Abs. 3 ZGB; nachstehend «Vermächtisliegenschaft») und setzte A als Willensvollstreckerin ein.
2. Nach erfolgter Grundbuchanmeldung wurde A am 17. Januar 2011 alleinige Eigentümerin der Vermächtisliegenschaft. Die Erbteilung war in diesem Zeitpunkt pendent.
3. Mit Steuerrechnung vom 24. Januar 2011 setzte die Steuerverwaltung des Kantons Genf das in Genf steuerbare Vermögen auf CHF 4 258 446.00 und die daraus geschuldete Erbschaftssteuer auf

CHF 2 345 408.90 fest. Der darin enthaltene, auf das Vermächtis zugunsten von A entfallende Anteil belief sich unbestrittenermassen auf CHF 610 185.00. Im Zeitraum zwischen dem 17. März 2010 und dem 18. Februar 2011 beglich A als Willensvollstreckerin die gesamte Steuerschuld durch Leistung mehrerer Teilzahlungen an die Steuerverwaltung.

4. Mit Beschluss vom 19. Januar 2015 wurde A als Willensvollstreckerin abberufen und es wurde ein Erbschaftsverwalter ernannt.
5. B reichte in der Folge eine Erbteilungsklage gegen A ein (Art. 604 Abs. 1 ZGB). Die Parteien verständigten sich im Lauf des Verfahrens auf eine Gesamtnachlassteilung. Strittig blieb zwischen den Parteien jedoch die Frage, ob die auf das Vermächtis entfallenden Steuern, allenfalls zuzüglich Zinsen, vom Nachlass oder von A zu tragen sind. B klagte gegen A auf Bezahlung des Betrages von CHF 305 092.50 (entsprechend der Hälfte

1 Bundesgerichtsurteil vom 26. Januar 2022. Eine deutsche Übersetzung des im Original französischsprachigen Entscheids von lic. iur. Christoph Vaucher findet sich auf weber-schaub.ch.

2 Dr. iur., Rechtsanwalt, Fachanwalt SAV Erbrecht, weber-schaub & partner ag, Zürich, weber-schaub.ch. Ich danke MLaw Marco Frigg für seine wertvollen Anregungen und für die kritische Durchsicht des Manuskripts.

der auf dem Vermächtnis geschuldeten Steuer) direkt an B bzw. eventualiter auf Bezahlung des Betrages von CHF 610185.00 (entsprechend der gesamten Steuer auf dem Vermächtnis) an den Nachlass zuhanden des Erbschaftsverwalters, jeweils zuzüglich Zins von 5% seit Ausführung der Steuerzahlungen durch A im Jahr 2010.

- Das *erstinstanzliche Gericht* entschied, dass A den Betrag von CHF 610185.90 (ohne Zinsen) an den Nachlass zurückzahlen müsse bzw. die entsprechende Schuld von A im Rahmen der Erbteilung zu berücksichtigen sei und A ein sich allenfalls ergebendes Defizit direkt an B zu zahlen habe.
- Die *Cour de justice* des Kantons Genf (nachfolgend «Kantonsgericht» oder «zweite Instanz») änderte das Urteil des erstinstanzlichen Gerichts auf Berufung von B hin am 24. Februar 2021 insbesondere dahingehend ab, dass die Forderung der Erbmasse gegen A im Betrag von CHF 610185.90 seit dem 1. Juli 2015 (Zeitpunkt der Einreichung des Schlichtungsgesuchs) mit 5% zu verzinsen sei. Gegen diesen Entscheid erhob A am 10. Mai 2021 Beschwerde in Zivilsachen beim Bundesgericht. A beantragte in der Hauptsache die Bestätigung des erstinstanzlichen Entscheids, eventualiter die Rückweisung an die Vorinstanz und subeventualiter die Festsetzung des Verzugszinslaufs ab dem 2. Februar 2017. A argumentierte, es seien analog die Bestimmungen über die Ausgleichung (Art. 626 ff. ZGB) anzuwenden: Wie bei ausgleichungspflichtigen Vorbezügen stehe auch hier erst im Zeitpunkt der Teilung fest, ob tatsächlich ein Geldbetrag in den Nachlass zurückgegeben werden müsse; dabei könne nur im Falle eines Defizits, also wenn die von der Steuerzahlung Begünstigte tatsächlich etwas rückleisten müsse, auf diesem Betrag potenziell Zins berechnet werden.

II Zusammenfassung der Erwägungen

- Um zu prüfen, ob und gegebenenfalls seit wann Verzugszinsen auf dem vorliegend unbestrittenen Regressanspruch geschuldet sind, klärt das Bundesgericht zunächst die rechtliche Grundlage dieses Anspruchs. Das Kantonsgericht stellte diesbezüglich auf das in Art. 56 des Gesetzes über die Erbschaftssteuer des Kantons Genf (*Loi sur les droits de succession*, nachfolgend «LDS»; RS GE D 3 25) stipulierte Rückgriffsrecht ab, welches Erben zusteht, die von Vermächtnisnehmern und anderen Begünstigten geschuldete Steuern bezahlt

haben.³ Weil dieses Gesetz keine besonderen Bestimmungen über den Umfang des Rückgriffsrechts enthält, wurden ergänzend die allgemeinen Bestimmungen des Obligationenrechts (Art. 148 Abs. 2 OR sowie Art. 102 und 104 OR) angewandt.⁴

- Das Bundesgericht verweist auf Art. 110 Ziff. 2 OR, wonach die Rechte eines Gläubigers, der von einem Dritten befriedigt wird, von Gesetzes wegen auf diesen Dritten übergehen, wenn der Schuldner dem Gläubiger anzeigt, dass der zahlende Dritte an die Stelle des Gläubigers treten soll. Die Subrogation nach Art. 110 OR sei ein Anwendungsfall der Legalzession (Art. 166 OR), sodass die betroffene Forderung mitsamt ihren Nebenrechten und damit unter anderem inklusive der laufenden Zinsen auf den Dritten übertragen werde.⁵ Es werde keine neue Forderung begründet, sondern eine bestehende Forderung werde übertragen.
- Das Bundesgericht skizziert die in einer Erben-gemeinschaft geltenden Grundsätze, insbesondere dass alle Erben gemeinsam von Zuwächsen profitieren und gemeinsam Verminderungen tragen. Gleichsam würden die Erben Gesamteigentümer von Gegenständen, die sie als Ersatz für Erbschaftsgegenstände erwerben.⁶ Das Bundesgericht nimmt sodann hinsichtlich Erbschaftspassiven Bezug auf Art. 53 Abs. 1 LDS, wonach unter anderem Erben und Vermächtnisnehmer verpflichtet seien, Erbschaftssteuern, Zinsen, Geldbussen, Kosten und Gebühren zu bezahlen, wobei die gesetzlichen Erben solidarisch und mit ihrem ganzen Vermögen hafteten (Art. 54 Abs. 1 LDS). Gemäss Art. 53 Abs. 2 LDS treffe namentlich auch den Willensvollstrecker eine Pflicht, die auf dem Nachlassvermögen anfallenden Erbschaftssteuern, Zinsen, Geldbussen, Kosten und Gebühren zu bezahlen. Nach Art. 56 LDS könnten die Erben, wenn sie die von Vermächtnisnehmern geschuldeten Abgaben entrichtet haben, Rückgriff auf diese nehmen, es sei denn, der Erblasser habe verfügt, dass diese Abgaben vom Nachlass zu tragen seien.⁷
- Das Bundesgericht stellt fest, dass A die Steuerzahlung in ihrer Eigenschaft als Willensvollstreckerin getätigt und ihr gemäss Art. 53 Abs. 2 LDS

3 Art. 56 LDS: «Dans le cas où les héritiers ont acquitté les droits dus par les légataires particuliers et autres bénéficiaires, ils peuvent exercer leur recours contre ces derniers, sauf dans le cas où le testateur aurait mis ces droits à la charge de la succession.»

4 E. 3.1.2.

5 E. 4.1.1.1.

6 E. 4.1.1.2., 1. Abschnitt.

7 E. 4.1.1.2., 2. Abschnitt.