

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2002.00014 vom 16. Dezember 2003

ZH Verwaltungsgericht, 2003-12-16, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2002.00014

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2002.00014 du 16 décembre 2003

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2002.00014 del 16 dicembre 2003

Regeste

Nachveranlagung der Erbschaftssteuer | Tochter erbt am 8.7.1999 vorzugsbewertetes Grundstück. Am 1.1.2000 ändert das Gesetz und die direkten Nachkommen werden von der Erbschaftssteuer befreit. Der Grund für die Vorzugsbewertung entfällt nach dem 1.1.2000. Welches sind die Auswirkungen auf den Nachveranlagungsanspruch? Die Auslegung der massgebenden Normen ergibt, dass die korrektive Funktion der Nachveranlagung nach § 17 ESchG verlangt, dass dieser auch übergangsrechtlich diejenigen rechtlichen Normen zugrundelegen sind, welche bei der seinerzeitigen Vorzugsbewertung in Geltung standen. Dies gilt insbesondere auch und gerade für die Bestimmungen betreffend die subjektive Steuerpflicht. Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Der Erbschaftssteuer unterliegen gemäss § 3 Abs. 1 ESchG alle Vermögensübergänge (Erbanfälle und Zuwendungen) kraft gesetzlichen Erbrechts oder aufgrund einer Verfügung von Todes wegen. Kraft § 7 lit. a ESchG (und aESchG) entsteht der Anspruch auf die Erbschaftssteuer mit Eröffnung des Erbgangs, also nach Art. 537 Abs. 1 ZGB mit dem Tod des Erblassers (RB 1993 Nr. 31). Stichtag ist vorliegend der 8. Juli 1999. Berechnet wird die Steuer grundsätzlich vom Verkehrswert, welcher dem übergegangenen Vermögen im Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs, mithin bei Eröffnung des Erbgangs, zukommt (§ 13 Abs. 1 in Verbindung mit § 7 lit. a ESchG; VGr, 24. November 1999, SR.1999.00001 = ZStP 2000, 150 E. 2a). Nach den Verhältnissen am Stichtag richtet sich nebst der Wertermittlung des Steuerobjekts nicht nur die – hier nicht streitige – Frage nach dem landwirtschaftlichen Charakter der streitbetroffenen Grundstücke, sondern auch die Beurteilung der persönlichen Steuerpflicht (VGr, 11. Juni 2003, SR.2002.00013).

E. 3

Die Erbschaftssteuer als eigentliche Spezialeinkommenssteuer wird in der Lehre oft als Rechtsverkehrssteuer bezeichnet, da sie an die erbrechtliche Rechtsnachfolge anknüpft (vgl. anstelle vieler Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts,

E. 3.1

Wird ein Grundstück im Sinn von § 15 ESchG innert 20 Jahren ganz oder teilweise veräussert oder fallen innert dieser Frist die Voraussetzungen der Vorzugsbewertung dahin, so wird die Steuer nachträglich vom damaligen Verkehrswert, höchstens jedoch vom erzielten Erlös, berechnet (§ 17 Abs. 1 ESchG). Diese Rechtslage bestand schon nach § 17 Abs. 1 aESchG, welche Norm mit Ausnahme des kraft AendG ausgemerzten Hinweises auf § 16 aESchG wörtlich identisch ist mit § 17 Abs. 1 ESchG. Das Institut der

Nachveranlagung bildet das unter dem Gesichtswinkel der Rechtsgleichheit zu postulierende Gegenstück zur Vorzugsbewertung und weist insoweit Gemeinsamkeiten mit der ergänzenden Vermögenssteuer gemäss §§ 41 ff. StG auf (vgl. Richner/Frei, § 17 N. 1, 4). Es ist im Übrigen vor dem Hintergrund der Vorschriften über das bäuerliche Erb- bzw. Bodenrecht zu würdigen: Wird einem Erbe bei der Erbteilung ein landwirtschaftliches Gewerbe oder Grundstück zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Anrechnungswert zugewiesen, so hat jeder Miterbe bei einer späteren "Veräusserung", worunter insbesondere auch eine Zweckentfremdung fällt, Anspruch auf den seiner Erbquote entsprechenden Anteil am Gewinn (vgl. Art. 619 ZGB und Art. 28 f. des Bundesgesetzes über das bäuerliche Bodenrecht vom 4. Oktober 1991 [BGG] ; SR 211.412.11). Unter den nämlichen Voraussetzungen, d.h. bei Realisierung des Mehrwerts im Zusammenhang mit einer Veräusserung oder Zweckentfremdung eines landwirtschaftlichen Grundstücks, will § 17 ESchG "dem Staat einen Nachsteueranspruch auf dem Mehrwert wahren, der gegenüber der Vorzugsbewertung – d.h. bezogen auf den Verkehrswert im Zeitpunkt des Erbanfalls – realisiert worden ist" (VGr, 6. Dezember 1988, SR 88/0043, E. 3b, Abs. 3). Im Licht des Gesetzeszwecks richtet sich dieser Besteuerungsanspruch zwar tendenziell auf den ganzen realisierten Mehrwert. Steuerpflichtig ist aber gemäss § 17 Abs. 2 ESchG nur der Veräusserer bzw. der Eigentümer des Grundstücks, bei dem die Voraussetzungen für die Vorzugsbewertung nachträglich entfallen sind. Mit dieser Regelung wird für die Nachveranlagung nicht an die durch Erbfolge, Erbvorbezug oder Schenkung entstandenen früheren Eigentumsverhältnisse angeknüpft. Massgebend sind vielmehr die Eigentumsverhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung der Nachveranlagungsvoraussetzungen. Deshalb hat der Veräusserer bzw. Eigentümer nur die auf seine Erbquote entfallende zusätzliche Erbschaftssteuer zu bezahlen (und bleiben die übrigen Miterben, die ebenfalls von der Vorzugsbewertung profitiert haben, von einer Nachveranlagung verschont; vgl. Richner/Frei, N. 23), genau so, wie umgekehrt der Miterbe nach Art. 28 Abs. 1 BGG nur Anspruch auf einen seiner Erbquote entsprechenden Gewinnanteil hat. Im Einklang damit hat die Finanzdirektion mit Verfügung vom 14. August 2002 denn auch gegenüber der Rekurrentin entsprechend deren Erbberechtigung nur einen Drittel der "Nachsteuer" nachveranlagt. Es ist deshalb nicht ganz verständlich, weshalb die Finanzdirektion in ihrer Rekursantwort die Auffassung vertreten hat, der veräussernde oder zweckentfremdende Erbe sei für den ganzen realisierten Mehrwert nachzuveranlagen. Dergleichen ergibt sich entgegen der Behauptung der Erbschaftssteuerbehörde insbesondere auch nicht aus dem vorzitierten unveröffentlichten Urteil des Verwaltungsgerichts.

E. 3.2

Die gemäss § 17 ESchG nachveranlagte Steuer ist im Urteil eines Teils der Lehre eine Nachsteuer (vgl. §§ 52 ff. ESchG; vgl. Richner/Frei, § 17 N. 3). Dagegen spricht unter anderem, dass der Nachveranlagungsanspruch nicht nach der nachsteuerrechtlichen Vorschrift von § 52 Abs. 2 verjährt, sondern nach § 40 Abs. 1 ESchG betreffend die Verjährung des "Steuer- oder Nachveranlagungsanspruchs". Es liesse sich daher ebenso gut die Auffassung vertreten, die nachveranlagte Steuer sei – wie die ergänzende Vermögenssteuer – eine "eigenständige Steuer" (vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, § 44 N. 2). Die Frage braucht nicht abschliessend beurteilt zu werden. Richtig ist jedenfalls die Feststellung der Rekurrentin, dass der Nachveranlagungsanspruch vom Besteuerungsanspruch – hier im Sinn von § 7 lit. a ESchG – zu unterscheiden ist und im

Gegensatz zu diesem "nicht schon im Zeitpunkt des Todes des Erblassers", sondern erst mit dem Dahinfallen der Voraussetzungen für die Vorzugsbewertung, entsteht. Fraglich ist nur, welche Schlüsse sich daraus im vorliegenden Fall ergeben, wo im Zeitraum zwischen Erbgang und Entstehung des Nachveranlagungsanspruchs kraft einer Gesetzesänderung die subjektive Steuerpflicht desjenigen Erben entfallen ist, der sein vordem privilegiert besteuertes Erbe veräussert bzw. zweckentfremdet hat. 4. Nach Art. II Abs. 1 AendG finden "die geänderten Bestimmungen [...] Anwendung auf alle Steuerfälle, in denen der Steueranspruch nach Inkrafttreten dieses Gesetzes entstanden ist". Damit harmoniert § 78 Abs. 1 ESchG, welche Vorschrift die Bestimmungen des bisherigen Rechts für anwendbar erklärt "auf Steuerfälle, in denen der Steueranspruch vor Inkrafttreten dieses Gesetzes entstanden ist...". Daraus folgert die Rekurrentin aber zu Unrecht, dass "der Frage nach der Anwendbarkeit von § 78 auf den vorliegenden Fall nur untergeordnete Bedeutung zukommen" dürfte, wenn damit zum Ausdruck gebracht werden will – worauf die ganze Argumentation hinausläuft –, dass die vorliegende Streitfrage nach der subjektiven Steuerbefreiung der Rekurrentin statt nach § 78 (Abs. 2) ESchG auf der Grundlage von Art. II Abs. 1 AendG zu entscheiden sei und dass unter "Steueranspruch" im Sinn dieser letztgenannten Vorschrift der selbständige "Nachveranlagungsanspruch" im Sinn von § 17 ESchG zu subsumieren sei, welcher demgemäss nach dem 1. Januar 2000 gegenüber der Rekurrentin als Nachfahrin der Erblasserin gar nicht mehr habe begründet werden können. Denn § 78 ESchG gehört im Gegensatz zu § 11 ESchG nicht zu den "geänderten Bestimmungen" im Sinn von Art. II Abs. 1 AendG. § 78 Abs. 1-4 aESchG sind vielmehr identisch mit § 78 Abs. 1-4 ESchG. Art. II Abs. 1 AendG bezieht sich nur auf die geänderten materiellrechtlichen Bestimmungen gemäss Art. I des AendG, nicht aber auch auf § 78 ESchG, welche Vorschrift wie Art. II Abs. 1 AendG übergangsrechtlicher Natur ist. Art. II Abs. 1 AendG ist deshalb mit Bezug auf die Anwendbarkeit von § 78 ESchG überhaupt nichts zu entnehmen, geschweige denn will sie diese Vorschrift zurückdrängen. Die Frage nach der übergangsrechtlichen Anwendbarkeit von § 11 ESchG auf den vorliegenden Fall beurteilt sich demnach nach § 78 ESchG, was die Vorinstanz richtig gesehen hat. Auf allgemeine Grundsätze, wie sie die Rekurrentin unter Hinweis auf das verwaltungsrechtliche Schrifttum verfiicht (Max Imboden/René Rhinow/Beat Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Basel/Frankfurt a.M. 1986/1990, Nr. 15 B/IIIa mit Hinweisen), wäre nur in Ermangelung von übergangsbestimmungen des ESchG allenfalls zurückzugreifen. Im Übrigen müsste sich die (an der zitierten Fundstelle gar nicht referierte) angebliche Regel, nicht zum Vorteil, sondern zum Nachteil der Rekurrentin auswirken. Soll nämlich der "Vollzug" des "Steuerobjekts" (gemeint wohl: Verwirklichung des steuerbegründenden Tatbestands; Steuerobjekt ist das erbrechtlich übergegangene Nettovermögen) als "einmaliger Vorgang" intertemporalrechtlich massgebend sein, dann könnte es sich hierbei nur um den Erbgang handeln (vgl. Erwägung Ziffer 2), und nicht um die nach Inkraftsetzung von § 11 ESchG (Steuerfreiheit der Nachkommen des Erblassers) per 1. Januar 2000 eingetretenen "neuen" Tatsachen, die zum Dahinfallen einer früheren Vorzugsbewertung führen. 5. Die korrektive Funktion der Nachveranlagung nach § 17 ESchG verlangt, dass dieser auch übergangsrechtlich diejenigen rechtlichen Normen zugrunde zulegen sind, welche bei der seinerzeitigen Vorzugsbewertung in Geltung standen, und zwar insbesondere auch und gerade die Bestimmungen betreffend die subjektive Steuerpflicht. Genau dies besagt die auf den Streitfall anwendbare Übergangsbestimmung von § 78 Abs. 2 ESchG (bzw. aESchG; vgl. Erwägung Ziffer 4). Danach gelten für Steuerfälle, in denen der Steueranspruch bereits vor Inkrafttreten dieses Gesetzes

entstanden ist, die Bestimmungen des bisherigen Rechts. Die Bestimmungen über das Verfahrensrecht, das Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren, die Änderung rechtskräftiger Entscheide sowie den Steuerbezug finden mit Inkrafttreten dieses Gesetzes Anwendung, auch wenn der Todesfall vorher eingetreten oder die Schenkung vor diesem Zeitpunkt vollzogen worden ist. Die Aufzählung in § 78 Abs. 2 ESchG bezieht sich einzig auf die Gesetzesabschnitte "3. ... Verfahrensrecht", "4. ... Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren", "5. ... Änderung rechtskräftiger Entscheide" und "6. ... Steuerbezug". Damit fallen insbesondere die Belange der Ausnahmen von der Steuerpflicht, der Nachveranlagung und der Steuerberechnung, welcher in den Abschnitten "1. Steuerpflicht" (§§ 10 ff. ESchG) und "2. Steuerbemessung" (§§ 13 ff. ESchG) geregelt sind, nicht unter jene neuen Bestimmungen, die § 78 Abs. 2 ESchG auch auf altrechtliche Erbgänge und Schenkungen als anwendbar erklärt. Die Nachveranlagung beurteilt sich somit im Zusammenhang mit Nachlassgrundstücken, die vor dem 1. Januar 2000 entsprechend § 15 aESchG bewertet wurden, nach den Bestimmungen von §§ 17 und 18 bzw. §§ 21, 22 und 23 aESchG, und zwar auch insoweit, als die Veräusserung oder Zweckentfremdung nach dem 1. Januar 2000 stattgefunden hat. Der Gesetzgeber hat sich damit gegen eine "unechte" Rückwirkung der Vorschriften des 1. und 2. Gesetzesabschnitts ausgesprochen (vgl. zum Begriff derselben BGE 122 II 113 E. 3b/dd, BGE 122 V 5 E. 3a), welche nicht zuletzt dazu geführt hätte, dass gegenüber Nachkommen von vor dem 1. Januar 2000 verstorbenen Erblassern keine Erbschaftssteuern auf nach diesem Zeitpunkt veräusserten oder zweckentfremdeten Nachlassgrundstücken mehr hätten erhoben werden dürfen. Dass genau diese Rechtsfolgen des AendG bewusst vermieden werden wollten, ergibt sich auch aus den Gesetzesmaterialien, insbesondere aus dem Bericht und Antrag des Regierungsrats vom 8. Juli 1998 (ABl 1998, 871), worin es in Ziffer VI/E unter dem Titel "Nachveranlagung bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken, die zum Ertragswert bewertet wurden (§ 17 ESchG)" heisst: "Inskünftig kommt dieser Bestimmung lediglich noch Bedeutung zu im Zusammenhang mit land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken. Diese sollen weiterhin zum Ertragswert bewertet werden (§ 15 ESchG); im Falle einer Veräusserung oder Zweckentfremdung innert zwanzig Jahren ist jedoch, wie bis anhin, eine Nachveranlagung vorzunehmen".

E. 6

Dass nach dem Wortlaut von Art. II Abs. 2 AendG "die Nachveranlagung gemäss § 17 ESchG in der Fassung vom 28. September 1986 ... auch nach Inkrafttreten dieses Gesetzes" ausdrücklich nur mit Bezug auf seinerzeit vorzugsbewertete Geschäftsgrundstücke im Sinn von § 16 ESchG vorbehalten worden ist, führt nicht zum Schluss auf qualifiziertes Schweigen des Gesetzgebers zur Nachveranlagung des Mehrwerts von land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücken. Damit hat es vielmehr lediglich folgende Bewandnis: Mit dem AendG wurde wie erwähnt § 16 ESchG aufgehoben (vgl. Erwägung Ziffer 3.1). An die Stelle dieser Vorschrift trat eine entsprechende Ermässigung des Steuerbetrages (vgl. §§ 25a und 25b ESchG). Dies hatte zur Folge, dass auch § 17 ESchG anzupassen war; der Verweis auf § 16 ESchG musste entfallen. Um die Nachveranlagung der gemäss § 16 aESchG vorzugsbewerteten Geschäftsliegenschaften auch nach Inkrafttreten der Gesetzesänderung zu ermöglichen, war die Aufnahme von Art. II Abs. 2 in das Änderungsgesetz deshalb erforderlich. Diese Bestimmung, welche die Nachveranlagung für Geschäftsliegenschaften sicherstellen sollte, ist nicht dahingehend zu verstehen, dass damit die Nachveranlagung für gemäss § 15 ESchG zum Ertragswert veranlagte land- und forstwirtschaftliche Liegenschaften ausgeschlossen wäre. Der Gesetzgeber wollte im

Gegenteil für sämtliche vorzugsbewerteten Grundstücke den Steueranspruch auf dem nach 1. Januar 2000 realisierten Mehrwert gewahrt wissen.

E. 7

Soweit die Rekurrentin sich gegen die solidarische Haftung für die Steuer ihrer Miterben wehrt, ist das Rechtsmittel gegenstandslos geworden, da diese Steuern am 19. September 2002 bezahlt worden sind. Ansonsten ist der Rekurs abzuweisen.

E. 8

Ausgangsgemäss sind die Kosten dieses Rekursverfahrens der unterliegenden Rekurrentin aufzuerlegen (§ 44 Abs. 1 ESchG) und muss ihr die angeehrte Prozessentschädigung von Gesetzes wegen versagt bleiben (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 StG und § 43 Abs. 4 ESchG). Demgemäss entscheidet die Kammer: 1. Der Rekurs wird abgewiesen. 2. Die Gerichtsgebühr wird festgesetzt auf Fr. 4'000.--; die übrigen Kosten betragen: Fr. 60.-- Zustellungskosten, Fr.4'060.-- Total der Kosten. 3. Die Gerichtskosten werden der Rekurrentin auferlegt. 4. Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen. 5. ...

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