

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2004.00008 vom 24. November 2004

ZH Verwaltungsgericht, 2004-11-24, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2004.00008

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2004.00008 du 24 novembre 2004

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2004.00008 del 24 novembre 2004

Regeste

Erbschaftssteuer | Vorzugsbewertung Berücksichtigung latenter Steuern (Präzisierung der bisherigen Rechtsprechung) Keine Gewährung der Vorzugsbewertung nach § 16 ESchG, wenn eigene, vermietete Immobilien verwaltet werden oder die Grundstücke zum Geschäftsvermögen eines gewerbmässigen Liegenschaftenhändlers gehören (E. 3). Für den Fall, dass im Erbgang latente Steuern auf die Erben übergehen, ist der Verkehrswert des übertragenen Geschäftsvermögens beziehungsweise der Grundstücke nach Massgabe des Preises zu bestimmen, der unter Marktverhältnissen sowie unter Berücksichtigung der Übernahme latenter Steuern durch den Erwerber vereinbart würde. Präzisierung der bisherigen Rechtsprechung (E. 4.2). Rückweisung an die Finanzdirektion zur Bestimmung des neuen Verkehrswerts (E. 4.3). Nichtzulassung eines auf unversteuerten stillen Reserven berechneten Abzugs von AHV-Beiträgen (E. 5).

Erwägungen

E. 2

Abteilung/2. Kammer Weiterzug: Dieser Entscheid ist rechtskräftig. Rechtsgebiet: Steuerrecht Betreff: Erbschaftssteuer Vorzugsbewertung Berücksichtigung latenter Steuern (Präzisierung der bisherigen Rechtsprechung) Keine Gewährung der Vorzugsbewertung nach § 16 ESchG, wenn eigene, vermietete Immobilien verwaltet werden oder die Grundstücke zum Geschäftsvermögen eines gewerbmässigen Liegenschaftenhändlers gehören (E. 3). Für den Fall, dass im Erbgang latente Steuern auf die Erben übergehen, ist der Verkehrswert des übertragenen Geschäftsvermögens beziehungsweise der Grundstücke nach Massgabe des Preises zu bestimmen, der unter Marktverhältnissen sowie unter Berücksichtigung der Übernahme latenter Steuern durch den Erwerber vereinbart würde. Präzisierung der bisherigen Rechtsprechung (E. 4.2). Rückweisung an die Finanzdirektion zur Bestimmung des neuen Verkehrswerts (E. 4.3). Nichtzulassung eines auf unversteuerten stillen Reserven berechneten Abzugs von AHV-Beiträgen (E. 5). Stichworte: AHV-BEITRAG BETEILIGUNGSPAPIERE BEWERTUNGSMETHODE EINSCHLAG GESCHÄFTSBETRIEB GESCHÄFTSLIEGENSCHAFT GESCHÄFTSÜBERNAHME GESCHÄFTSVERKEHR HALBWERTMETHODE LATENTE STEUERN LIEGENSCHAFTENVERWALTUNG MARKTWERT NACHSTEUER SOZIALVERSICHERUNGSBEITRÄGE STEUERAUFSCHUB STEUERBEMESSUNG STICHTAG UNTERNEHMENSERHALTUNG VERKEHRSWERT VERKEHRSWERTERMITTLUNG VORZUGSBEWERTUNG Rechtsnormen: Art. 3 AHVG § 3 Abs. I ESchG § 7 lit. a ESchG § 13 Abs. I ESchG § 16 ESchG § 17 ESchG § 22 ESchG § 23 Abs. I lit. a ESchG § 25a ESchG Art. 537 Abs. I ZGB Publikationen: RB 2004 Nr. 108 S. 203 RB 2004 Nr. 109 S. 206 Gewichtung: (1 von hoher / 5 von geringer)

Bedeutung) Gewichtung: 1 I. Am 17. Dezember 1997 starb F, Inhaber der Einzelfirma F in X sowie Komplementär der Kommanditgesellschaft G in Y. Zu diesem Zeitpunkt befanden sich vier Liegenschaften im Geschäftsvermögen der Einzelfirma, von denen im Zeitraum von 1998 bis 2002 mit Ausnahme der Liegenschaft L-Strasse in X alle verkauft wurden. Ferner waren weitere zwölf im Kanton Zürich gelegene Liegenschaften auf die Kommanditgesellschaft eingetragen. F hinterliess als Erben seine vier direkten Nachkommen, auf welche zu gleichen Teilen unter anderem die privaten Immobilien sowie die Anteile am Geschäftsvermögen der Einzelfirma und der Kommanditgesellschaft übergangen. Mit Verfügung vom 15. November 2002 auferlegte die Finanzdirektion den vier Erben gestützt auf § 22 Abs. 1 und 2 sowie § 23 Abs. 1 lit. a des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes vom 28. September 1986 (ESchG) Erbschaftssteuern von insgesamt Fr. ... Für die Bemessung der Steuer wurden die Liegenschaften des Geschäftsvermögens mit ihrem Verkehrswert berücksichtigt. Eine dagegen erhobene Einsprache, mit der die Erben eine Bewertung gemäss § 16 ESchG sowie den Abzug von Steuern und Sozialversicherungsabgaben erreichen wollten, wies die Finanzdirektion am 20. April 2004 ab. II. Mit Rekurs vom 11. Mai 2004 liessen die Erben dem Verwaltungsgericht beantragen, das erbschaftssteuerpflichtige Vermögen auf Fr. ... statt Fr. ... festzusetzen und den Rekurrenten eine Parteienschädigung zuzusprechen. Die Reduktion der massgebenden Werte ergab sich einerseits daraus, dass für die Liegenschaft L-Strasse, X, und für sämtliche Liegenschaften der Kommanditgesellschaft die Vorzugsbewertung gemäss § 16 ESchG beantragt wurde. Andererseits wurde beantragt, die latente Grundstückgewinnsteuer sowie latente Einkommenssteuern und AHV-Beiträge auf stillen Reserven der Einzelfirma und der Personengesellschaft zum Abzug zuzulassen. Im Namen des Staats Zürich beantragte die Abteilung Erbschafts- und Schenkungssteuer die Abweisung des Rekurses. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. Gegen den Einspracheentscheid der Finanzdirektion kann der Steuerpflichtige nach § 43 Abs. 1 ESchG beim Verwaltungsgericht Rekurs erheben. Laut § 43 Abs. 4 ESchG sind die Bestimmungen über das Rekursverfahren bei Einschätzungen für die Staatssteuer sinngemäss anwendbar (vgl. §§ 147 ff. des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). Mit Rekurs können laut § 43 Abs. 2 ESchG alle Mängel des angefochtenen Entscheids sowie des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. Dabei sind neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel zulässig (VGr. 22. November 2000, ZStP 2001, S. 148 E. 1a mit Verweisungen). Das Verwaltungsgericht hat damit die gleiche freie und umfassende Prüfungsbefugnis wie die Finanzdirektion im Einspracheverfahren. Immerhin erfolgt im Rahmen des Rekursverfahrens eine Erweiterung der dem Pflichtigen obliegenden Mitwirkungspflicht in dem Sinn, als dieser den von ihm geforderten Nachweis durch eine substantiierte Sachdarstellung und Beschaffung oder Bezeichnung von Beweismitteln für die Richtigkeit seiner Darstellung anzutreten hat. Fehlt es daran, trifft das Verwaltungsgericht keine weitere Untersuchungspflicht; namentlich hat es nichts vorzukehren, um sich fehlende Grundlagen zu beschaffen (RB 1987 Nr. 35).

E. 2.1

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 entsteht der Anspruch auf die Erbschaftssteuer mit Eröffnung des Erbgangs, also nach Art. 537 Abs. 1 des Zivilgesetzbuches (ZGB) mit dem Tod des Erblassers (RB 1993 Nr. 31). Dies ist hier der 17. Dezember 1997. Berechnet wird die Steuer vom Verkehrswert, den das übergegangene Vermögen im Zeitpunkt der

Entstehung des Steueranspruchs, mithin bei Eröffnung des Erbgangs, aufweist (§ 13 Abs. 1 in Verbindung mit § 7 lit. a ESchG; VGr. 24. November 1999, ZStP 2000 S. 150). Nach dem Stichtag richtet sich nicht nur die persönliche Steuerpflicht, sondern auch die hier vorab interessierende Qualifikation der Nachlassliegenschaften und die damit zusammenhängende Wahl der Bewertungsmethode.

E. 2.2

Übernimmt ein Erbe ein Grundstück, um dort das vom Erblasser selbständig betriebene Geschäft in Handel, Fabrikation, Gewerbe oder Handwerk selbst fortzuführen, so werden die dem Geschäft unmittelbar dienenden Teile des Grundstücks mit der Hälfte des Verkehrswerts bewertet (§ 16 ESchG in der Fassung vom 28. September 1986). Diese Bestimmung wurde durch Gesetz vom 23. August 1999 mit Wirkung per 1. Januar 2000 aufgehoben und in materieller Hinsicht durch den neuen § 25a ESchG ersetzt. Für den hier massgebenden Bewertungsstichtag ist § 16 ESchG indessen noch anwendbar. Die Finanzdirektion hat die auf die Erben übergegangenen Liegenschaften mit dem Verkehrswert in die Berechnung der Erbschaftssteuer einbezogen. Die Festlegung der Verkehrswerte als solche wurde nicht angefochten. Der Prozess dreht sich zum einen vielmehr um die Frage, ob die Liegenschaft L-Strasse und die Grundstücke der Kommanditgesellschaft gemäss § 16 ESchG nur mit der Hälfte des Verkehrswerts zu bewerten sind und zum andern darum, ob zusätzlich die latenten Steuern und AHV-Beiträge auf den vererbten Liegenschaften steuermindernd zu berücksichtigen seien.

E. 3.1

Die Finanzdirektion hat den Rekurrierenden die Anwendung der Vorzugsbewertung versagt. Sie macht geltend, der Wortlaut von § 16 ESchG führe nach der "objektiv-historischen Methode (Art. 1 ZGB) nicht zu einer extensiven Handhabung im Sinne des Rechtsbegehrens, sondern zu einer im Sinne der jahrzehntelang geübten Veranlagungspraxis". Danach sei die Vorzugsbewertung beschränkt auf Grundstücke, die einem Geschäftsbetrieb des Erblassers gedient hätten und die ein Erbe übernehme, um darin das Geschäft des Erblassers fortzusetzen, was hier nicht der Fall sei. Die Rekurrierenden halten dem entgegen, die streitbetroffenen Liegenschaften hätten den unmittelbaren Gegenstand des Geschäfts gebildet, das in der Liegenschaftenverwaltung sowie dem An- und Verkauf und der Überbauung von Grundstücken bestehe. Damit dienten diese Liegenschaften unmittelbar dem Geschäft und seien sie auch der Ort, "wo das Geschäft betrieben" werde. Zudem seien die vier Erben zu gleichen Teilen in die Einzelfirma und in die Kommanditgesellschaft eingetreten und werde in beiden Geschäften die bisherige Tätigkeit fortgesetzt.

E. 3.2

Das Institut der Vorzugsbewertung geht auf das alte ESchG vom 26. April 1936 (aESchG) zurück und steht als Pendant zugunsten des Gewerbes im Zusammenhang mit der Vorzugsbewertung landwirtschaftlicher Liegenschaften (George C. Wettstein, Die Behandlung von land- und forstwirtschaftlichen sowie gewerblichen Liegenschaften im Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, Diss. Zürich 1985, S. 145). Der Gesetzgeber fasste seinen Entscheid zugunsten einer Vorzugsbewertung in der Annahme, die Unternehmenserhaltung sei im gewerblichen Bereich oft mit Schwierigkeiten verbunden, weil häufig ein grosser Teil des Vermögens des Erblassers in der Unternehmung gebunden sei und die Abfindung ausscheidender Miterben dadurch erschwert werde (Wettstein,

S. 155). Die Vorzugsbewertung sollte die Geschäftsübernahme zwecks Fortführung des Geschäfts durch geeignete Erben erleichtern. Nach der gesetzlichen Regelung der Vorzugsbewertung, die ins geltende ESchG vom 28. September 1986 übernommen wurde, genügt deshalb die blossе Übernahme von Geschäftsliegenschaften durch die Erben allein noch nicht. Zum Vorzugswert werden nur diejenigen Grundstücke beziehungsweise Teile eines Grundstücks bewertet, welche den Betrieb des Geschäfts ermöglichen (VGr. 4. Juli 1995, SR.1995.00041). Wie sich schon aus dem Gesetzeswortlaut ergibt, geht es hierbei nur um die dem Geschäft unmittelbar dienenden Grundstücke beziehungsweise Grundstücksteile. Liegenschaften, die dem Geschäft nur mittelbar, durch ihren laufenden Ertrag oder mit ihrem durch Veräusserung oder Aufwertung realisierbaren Wertzuwachs dienen, fallen nicht unter die Vorzugsbewertung von § 16 ESchG. Der Betrieb muss von den Erben "in der betreffenden Liegenschaft fortgeführt werden, damit eine Vorzugsbewertung in Frage kommt" (Antrag des Regierungsrats vom 28. November 1984, Amtsblatt 1985, Weisung S. 226). Nach der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung wird deshalb die Vorzugsbewertung nach § 16 ESchG nur zugestanden, wenn der Übernehmer des Grundstücks das Geschäft des Zuwenders beziehungsweise Erblassers in den dort gelegenen Räumlichkeiten fortführt (RB 1993 Nr. 32).

E. 3.3

Die streitbetroffenen Grundstücke stellen nach den unbestrittenen Feststellungen der Vorinstanz Geschäftsvermögen dar. Entgegen der Annahme der Rekurrierenden fällt jedoch – wie ausgeführt – nicht jegliches Immobilienvermögen, das betrieblich verhaftet ist und als Geschäftsvermögen auf die Nachkommen übergeht, unter § 16 ESchG. Die Rekurrierenden legen in Bezug auf die übernommenen Grundstücke nicht in substantiiertер Weise dar, inwiefern das Geschäft dort – d.h. in den dort gelegenen Räumlichkeiten – betrieben wird und dass die Grundstücke dem Geschäft unmittelbar dienen. Wenngleich die Liegenschaftenverwaltung eine Geschäftstätigkeit darstellen kann, setzt eine solche nämlich nicht voraus, dass Eigentum an den verwalteten Immobilien besteht. Werden eigene, vermietete Immobilien verwaltet, so handelt es sich regelmässig um die Verwaltung von eigenem Kapitalanlagevermögen und nicht um den Betrieb eines Geschäfts im Sinne von § 16 ESchG, der sich in den betreffenden Liegenschaften vollzieht und dem die Grundstücke unmittelbar dienen. Weiter dienen Grundstücke, die zum Geschäftsvermögen eines gewerbmässigen Liegenschaftenhändlers gehören, dem Geschäft ebenfalls nicht unmittelbar als Grundstück, sondern nur mittelbar als Handelsobjekt. Dass in solchen Fällen keine Vorzugsbewertung möglich ist, ergibt sich zudem auch daraus, dass Veräusserung und Zweckentfremdung innert 20 Jahren die Nachbesteuerung gemäss § 17 ESchG zur Folge haben. Diese wird bereits dann ausgelöst, wenn das Geschäft nicht mehr im übernommenen Grundstück fortgeführt wird (Felix Richner/Walter Frei, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Zürich, 1996, § 17 N 11). Die Finanzdirektion hat deshalb zu Recht eine Vorzugsbewertung nach § 16 ESchG verweigert. Der Rekurs ist somit insoweit abzuweisen.

E. 4.1

Des Weiteren beantragen die Rekurrierenden, die latenten Steuern auf den vererbten Liegenschaften steuermindernd zu berücksichtigen. Im Einzelnen verlangen sie einen Abzug für die per Todestag aufgelaufenen latenten Grundstückgewinnsteuern auf den Grundstücken des Privat- und Geschäftsvermögens sowie der auf den gleichen Stichtag berechneten latenten Einkommenssteuern auf unversteuerten Reserven des

Geschäftsvermögens. Die Höhe der beantragten Abzüge für latente Steuern ergibt sich im Einzelnen aus den der Rekurschrift beigelegten Berechnungen. Die Rekurrierenden stützen sich mit ihrem Antrag auf die Feststellung ab, dass bei der Preisfindung im Markt keine latenten Steuern zu berücksichtigen seien, weil bei Liegenschaftenverkäufen über latente Steuern immer abgerechnet werde. Werde für die Bestimmung des erbschaftssteuerlich massgebenden Verkehrswerts von Liegenschaften auf die Preisbildung im "normalen" Geschäftsverkehr abgestellt, müsse folglich mit berücksichtigt werden, dass beim erbrechtlichen Vermögensübergang infolge Steueraufschubs latente Steuerlasten auf die Erben übergingen. Für die Bestimmung des erbschaftssteuerlichen Verkehrswerts sei deshalb auf eine Marktsituation abzustellen, bei welcher keine Abrechnung der Steuer eintrete.

E. 4.2.1

Der nach § 13 Abs. 1 ESchG massgebende Verkehrswert eines Vermögensobjekts im Allgemeinen und einer Liegenschaft im Besonderen entspricht dem Preis, der dafür im gewöhnlichen Geschäftsverkehr am Bewertungsstichtag mutmasslich zu erzielen wäre (RB 1991 Nr. 47 mit Hinweisen). Ein Abzug der latenten Grundsteuergewinnsteuer vom Verkehrswert fällt nach bisheriger zürcherischer Praxis ausser Betracht (VGr. 9. Juli 2003, SR.2003.00002; RB 1985 Nr. 75). Diese Praxis wurde im Wesentlichen einerseits damit begründet, dass die Preisbildung auf dem Markt die den Veräusserer treffenden Steuerfolgen nicht berücksichtige, und andererseits damit, dass eine anwartschaftliche Schuld wie die latente Grundsteuergewinnsteuer wegen der Ungewissheit über Zeitpunkt und Umfang des auslösenden Ereignisses einer Bewertung nicht zugänglich sei. Bei der Ermittlung des Preises, der für ein Vermögensobjekt im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mutmasslich zu erzielen gewesen wäre, ist auf eine rechtlich-objektive Betrachtungsweise abzustellen, weshalb rein persönliche Umstände des Steuerpflichtigen diesen Wert grundsätzlich nicht zu beeinflussen vermögen (Richner/Frei, § 13 ESchG N 14). Nach dieser Methode sind indessen alle den Preis im gewöhnlichen Geschäftsverkehr beeinflussenden Faktoren mit einzubeziehen, soweit sie objektiver Natur sind. Das Verwaltungsgericht hat es deshalb als gesetzmässig erachtet, bei der erbschaftssteuerlichen Bewertung nicht kotierter Aktien dem Umstand Rechnung zu tragen, dass ein Käufer unter Marktbedingungen die Möglichkeit hat, beim Erwerb der fraglichen Titel die auf dem Liquidationsüberschuss lastenden Steuern über einen reduzierten Kaufpreis auf seinen Rechtsvorgänger abzuwälzen (RB 1988 Nr. 44). Dies führte zu einem entsprechenden Abzug des massgeblichen Erbschaftssteuerwerts. In diesem Sinn ist denn auch nach Randziffer 38 der von der Konferenz staatlicher Steuerbeamter und der Eidgenössischen Steuerverwaltung herausgegebenen Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer, Ausgabe 1995, vorgesehen, bei der Ermittlung des Substanzwerts eines Unternehmens die latenten Steuern auf den unversteuerten stillen Reserven pauschal zu berücksichtigen. Diese für Beteiligungspapiere geltenden Überlegungen sind allgemein auch auf andere Wirtschaftsgüter anwendbar, sofern sie sich im gewöhnlichen Geschäftsverkehr als preisrelevant erweisen. Nur so lässt sich nämlich sicher stellen, dass wertbildende Elemente, die unter Marktbedingungen berücksichtigt würden, nur deshalb unberücksichtigt bleiben, weil es wie bei einem auf einem Erbgang basierenden Vermögensübergang keinen Markt gibt. Es liesse sich zudem verfassungsrechtlich nur schwer begründen, beim erbrechtlichen Übergang eines in der Rechtsform einer juristischen Person betriebenen Unternehmens für die Verkehrswertberechnung die latenten Steuern auf Gesellschaftsebene zu berücksichtigen,

beim Übergang eines Anteils an einer Personengesellschaft hingegen für die Wertbestimmung ausser Acht zu lassen, dass die stillen Reserven steuerverhaftet bleiben. Werden bei der Substanzwertberechnung stille Reserven aufgerechnet, so wirken sich die darauf entfallenden latenten Steuern insoweit wertvermindernd aus, als die stillen Reserven noch unverteuert sind (Jürg Altorfer, Kauf und Kauf von Kapitalunternehmungen im Steuerrecht, Diss. St. Gallen 1994, S. 84). Dieses mit dem Bewertungsobjekt zusammenhängende Element ist grundsätzlich nicht von der Rechtsform der Unternehmung abhängig; im Geschäftsverkehr würde bei der Preisbestimmung den latenten Steuern in beiden Fällen Rechnung getragen. Dass im gewöhnlichen Geschäftsverkehr, der den Preis und damit den Verkehrswert bestimmt, ein Steueraufschub mit Übernahme latenter Steuern ausgeschlossen ist – sofern es sich nicht um die Übertragung von Aktien handelt – kann entgegen RB 1985 Nr. 75 keine Begründung für die Nichtberücksichtigung von latenten Steuern beim Übergang von Beteiligungen an Personenunternehmen oder von Grundstücken abgeben. Um für die erbschaftssteuerrechtliche Verkehrswertermittlung vergleichbare Verhältnisse zu schaffen, ist der aufgrund des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs ermittelte Preis um denjenigen Betrag zu korrigieren, der von einem Käufer für die Übernahme latenter Steuern in Abzug gebracht würde. Ob es sich dabei um latente Einkommens- beziehungsweise Gewinnsteuern auf unverteuerten Reserven handelt oder um aufgeschobene Grundstücksgewinnsteuern, ist dafür unerheblich; dem Grundsatz nach wirken sich derartige Steuern im gewöhnlichen Geschäftsverkehr – der hier bei einem Vermögensübergang qua Erbgang gerade nicht besteht – auf den Preis aus, der auf dem Markt erzielbar ist.

E. 4.2.2

Dieses Ergebnis steht nicht im Widerspruch zur Auffassung, dass bei der Preisbildung auf dem Markt die den Veräusserer treffenden Steuerfolgen nicht berücksichtigt werden, sondern dass der Preis, den ein potentieller Erwerber zu zahlen bereit ist, von den Eigenschaften einer Liegenschaft und vom konjunkturellen Umfeld abhängt (so noch VGr. 9. Juli 2003, SR.2003.00002). Hingegen ist in diesem Fall zu beachten, dass sich der Käufer nur deshalb nicht um die Steuerfolgen kümmert, weil er davon gar nicht betroffen wird. Der von ihm als angemessen erachtete Preis wird somit auf Grund eines Sachverhalts ermittelt, in welchem der Erwerber keine latenten Steuern übernimmt. Werden Steuerlasten jedoch auf ihn oder seine Rechtsnachfolger überwältigt, wird er sie – wie dargelegt – regelmässig als objektiven, wertmindernden Faktor berücksichtigen. Inwieweit dies einen Einfluss auf die Höhe des Preises hat, hängt einerseits davon ab, auf welche Bewertungsmethode im konkreten Fall abgestellt wird und – innerhalb der Substanzwertberechnungsmethode – vom Betrag, mit welchem unverteuerte Reserven in die Wertberechnung einfliessen. Daraus folgt für den Fall, dass im Erbgang latente Steuern auf die Erben übergehen, dass der Verkehrswert des übertragenen Geschäftsvermögens beziehungsweise der Grundstücke nach Massgabe des Preises zu bestimmen ist, der unter Marktverhältnissen sowie unter Berücksichtigung der Übernahme latenter Steuern durch den Erwerber vereinbart würde. Es handelt sich hierbei weder um einen Abzug für Steuern, die eigentlich den Erblasser treffen sollten, noch um eine Gegenleistung des Übernehmers, sondern einzig um eine methodische Lösung, um den massgebenden Verkehrswert anhand des Preises zu ermitteln, der für das Vermögenobjekt im gewöhnlichen Geschäftsverkehr unter vergleichbaren Umständen bezahlt würde. Nur so kann auch sicher gestellt werden, dass dem dem Erbschaftssteuerrecht innewohnenden Gedanken der Besteuerung der durch Erbgang zugeflossenen Bereicherung Rechnung getragen wird. In dieser Frage erweist sich die

Auffassung der Rekurrierenden mithin als zutreffend und ist die frühere Rechtsprechung im Sinn von RB 1988 Nr. 44 zu präzisieren. Offen gelassen werden kann hier dabei, ob diese Präzisierung ausschliesslich für den Vermögensübergang aufgrund Erbgangs gilt, oder auch auf die sich von diesem zivilrechtlich stark unterscheidenden und in RB 1985 Nr. 75 genannten aufgrund von Erbvorbezug und Schenkung.

E. 4.3.1

Ob bei diesem Ergebnis eine Reduktion des von der Finanzdirektion festgelegten Verkehrswerts erforderlich ist, hängt von der Bewertungsmethode ab. Der massgebende Verkehrswert von Liegenschaften ist bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer wie bei den Grundsteuern individuell nach allgemeinen Bewertungsgrundsätzen zu schätzen (RB 1991 Nr. 47; RB 1980 Nr. 82). Im vorliegenden Fall liegt kein Bewertungsgutachten vor. Die Liegenschaften wurden durch den Steuerkommissär formelmässig bewertet, was von den Rekurrierenden nach Vornahme einzelner Korrekturen anerkannt wurde. Dabei gehen sowohl Steuerkommissär als auch die Rekurrierenden gemäss dem Aktenstand davon aus, dass es sich hierbei um die Werte handelt, die sich ohne Berücksichtigung latenter Steuern ergäben. Diese Betrachtungsweise ergibt sich auch aus der Begründung der angefochtenen Verfügung der Finanzdirektion.

E. 4.3.2

Da Zeitpunkt des steuerauslösenden Ereignisses und die Höhe der dannzumal anfallenden Steuern ungewiss sind, ist im Rahmen der Verkehrswertbewertung der Einfluss der latenten Steuern auf den Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielt würde, zu schätzen. Für die Ermittlung der latenten Grundstückgewinnsteuer gehen die Rekurrierenden vom ungekürzten Verkehrswert der Liegenschaften aus, von welchem sie eine Steuerbelastung von 8% berechnen und vom Ergebnis die Hälfte für nicht sofortige Fälligkeit der Steuer abziehen. Letzteres steht im Einklang mit der so genannten Halbwertmethode und ist deshalb nicht zu beanstanden (RB 2000 Nr. 142). Hingegen führt die pauschale Berechnung der Grundstückgewinnsteuer ohne Berücksichtigung der Anlagekosten und der am Bewertungsstichtag abgelaufenen Besitzesdauer tendenziell bei kurzen Besitzesdauern zu einem ungenügenden und bei im Vergleich zum Verkehrswert hohen Anlagekosten zu einem übersetzten Abzug. Die Methode erweist sich nicht als sachgemäss, weshalb nicht auf das Ergebnis abgestellt werden kann. Vermag die Bewertung nicht zu überzeugen, so ist es dem Verwaltungsgericht unbenommen, statt ein reformatorisches Urteil zu fällen, den Entscheid der Finanzdirektion aufzuheben und die Sache zur Neuurteilung an diese zurückzuweisen (VGr., 31. Januar 2001, SR.2000.00022, Erw. 3, ZStP 2001 S. 220). Da sich die Finanzdirektion bisher in materieller Hinsicht mit der Höhe der zu berücksichtigenden latenten Steuern noch nicht befasst hat, ist die Sache hinsichtlich der Bemessung des diesbezüglichen Einschlags, mithin zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid, an die Vorinstanz zurückzuweisen. Das Verwaltungsgericht verkennt dabei durchaus nicht, dass sich mit der vorliegenden Präzisierung der Rechtsprechung für die Veranlagungsbehörde ein Mehraufwand ergibt. Indessen weist diese selbst und zu Recht darauf hin, dass die Beweislast im Rahmen der Beweislastverteilung in Bezug auf die drohenden latenten Grundstückgewinnsteuern den Steuerpflichtigen obliegt. Worin unter diesen Umständen aber angesichts der im Erbschaftssteuerrecht zwingend vorzunehmenden individuellen Verkehrswertbewertung (vgl. vorstehend E. 4.3.1) und den deshalb gerade bei Liegenschaften notorischerweise häufigen Gutachten eine Unzumutbarkeit für die Veranlagungsbehörde bestehen soll, ist nicht ersichtlich.

E. 5

Die Rekurrierenden verlangen schliesslich den auf unversteuerten stillen Reserven berechneten Abzug von AHV-Beiträgen, ohne diesen Antrag besonders zu begründen. Bei AHV-Beiträgen handelt es sich um Beträge, welche obligatorisch oder freiwillig dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG) unterstellte natürliche Personen an die Sozialversicherung zu leisten haben (Art. 3 AHVG). Keine persönlichen AHV-Beiträge bezahlen hingegen juristische Personen sowie unversicherte natürliche Personen, wie etwa nicht freiwillig beigetretene Personen mit Wohnsitz im Ausland oder solche, die aufgrund von Staatsverträgen der schweizerischen Sozialversicherungspflicht nicht unterstehen. Im Gegensatz zur latenten Einkommensbeziehungsweise Gewinnsteuer auf unversteuerten Reserven, die für jede (in der Schweiz steuerbares) Geschäftsvermögen übernehmende Person unabhängig von ihrem Wohnsitz oder ihrer Rechtsform einen Minderwert darstellt, handelt es sich bei AHV-Beiträgen um Sozialversicherungsbeiträge, deren Bestand und Höhe wesentlich von den konkreten persönlichen Verhältnissen beim Übernehmer abhängt. Bereits die Überführung von Geschäftsvermögen auf eine juristische Person genügt, um zu vermeiden, dass unversteuerte Reserven der AHV-Beitragspflicht unterstehen. Damit handelt es sich bei AHV-Beiträgen nicht um Umstände objektiver Natur, die den Preis im gewöhnlichen Geschäftsverkehr beeinflussen. Sie fallen deshalb für die Ermittlung des Verkehrswerts gemäss § 13 Abs. 1 ESchG ausser Betracht. Der Rekurs ist somit insoweit abzuweisen.

E. 6

Da die Rekurrierenden mit ihren Anträgen auf Vorzugsbewertung und Berücksichtigung von AHV-Beiträgen unterliegen und der Ausgang lediglich in Bezug auf die Höhe der zu berücksichtigenden latenten Steuern noch nicht entschieden ist, rechtfertigt es sich, die Gerichtskosten zu drei Vierteln den Rekurrierenden und zu einem Viertel dem Rekursgegner aufzuerlegen (§ 44 Abs. 1 ESchG). Den Rekurrierenden muss sodann unter diesen Umständen die Zusprechung einer Parteientschädigung versagt bleiben (§ 43 Abs. 4 ESchG in Verbindung mit § 152 StG und § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959). Demgemäss entscheidet die Kammer :

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