

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2010.00013 vom 1. Juli 2010

ZH Verwaltungsgericht, 2010-07-01, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SR.2010.00013](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2010.00013)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2010.00013 du 1 juillet 2010

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2010.00013 del 1 luglio 2010

## Regeste

Erbschaftssteuer | Ungeachtet der am 1. Juli 2010 geänderten Zuständigkeitsbestimmungen entscheidet über Rechtsmittel gegen Einspracheentscheide der Finanzdirektion, die vorher ergangen sind, das VGr (E.1.1.). Auslegung und Anwendung von § 17 EschG: die ursprüngliche Erbschaftssteuerbefreiung - hier unter Ausschluss der Witwe infolge Steuerbefreiung nach § 11 EschG - ist unter Aufrechnung der Differenz zwischen dem Vorzugswert im Todeszeitpunkt und dem Verkaufserlös neu zu berechnen (Abs. 1). Der so ermittelte nachzuveranlagende Unterschiedsbetrag ist dem Veräusserer oder Eigentümer aufzuerlegen (Abs. 2). Vorliegend ist die Witwe zu Recht nachveranlagt worden: sie hat die Liegenschaft anlässlich der Erbteilung zu Alleineigentum übernommen. Da die Erbteilung einen Aufschubtatbestand gemäss § 18 Abs. 1 lit. a EschG bildet, hat sie damit auch die auf dieser Liegenschaft ruhende latente Steuerlast als Singularsukzessorin übernommen. Dies ist nicht sachwidrig, knüpft die Nachveranlagung doch nicht mehr an den Vermögensübergang kraft Erbrecht, sondern an die Realisierung des Mehrwerts, indem durch die Veräusserung der Liegenschaft der Verkehrswert abgegolten wird. Deshalb findet §11 EschG für die Nachveranlagung keine Anwendung (E.2.3). Weiter ist rechnerisch in jedem Fall einer Nachveranlagung immer der gesamte Mehrwert im Sinn der Differenz zwischen Vorzugswert und Verkaufserlös nachzubesteuern. Denn die Steuer wird so berechnet, wie wenn die Liegenschaft bereits ursprünglich zum Verkehrswert bewertet worden wäre. Die Nachveranlagung bildet das Gegenstück zur Vorzugsbewertung und dient damit der Gleichbehandlung aller Liegenschaften. Folglich ist sie in quantitativer Hinsicht auch nicht auf eine allfällige Erbquote zu beschränken, zumal gerade nicht mehr an eine Erbenstellung angeknüpft wird (E. 2.4). Diese rechtliche Betrachtungsweise können die Rekurrenten auch nicht mit Verweis auf den Entscheid des VGr vom 16. Dezember 2003 (SR.2002.00014, [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch)) umstossen (vgl. E. 2.5). Abweisung.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SR.2010.00013 Entscheid der 2. Kammer vom 16. Dezember 2010 Mitwirkend: Abteilungspräsident Martin Zweifel (Vorsitz), Verwaltungsrichter Andreas Frei, Verwaltungsrichterin Leana Isler, Gerichtssekretärin Florence Robert. In Sachen 1. A, 2. B, 3. C, 4. D, 5. E, alle vertreten durch RA F, Rekurrierende, gegen Staat Zürich, Rekursgegner, betreffend Erbschaftssteuer, hat sich ergeben: I. Am ... 1991 starb G, geboren 1914, wohnhaft gewesen H-Strasse 01, I. Mit Verfügung vom 6. Juni 1994 (und mit Nachverfügung vom 2. März 2000 hinsichtlich eines Grundstücks in der J-Strasse, K) auferlegte die Finanzdirektion den Erben A, B, C, D und E Erbschaftssteuern von insgesamt Fr. ... (richtig: Fr. ... + Fr. .... = Fr. ...). Zur Erbengemeinschaft gehörte auch L, welche als

Witwe des Erblassers jedoch steuerbefreit war. Das sich im Nachlass befindliche landwirtschaftliche Heimwesen in den Gemeinden M und N wurde nach § 15 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes vom 28. September 1986 (EschG) unter dem Vorbehalt der Nachveranlagung mit dem Ertragswert zum Vermögen gerechnet. Im Rahmen der Erbteilung vom 28. Januar 2000 wurde das landwirtschaftliche Heimwesen ins Alleineigentum von L übertragen, welche es am 7. März 2002 an O für Fr. ... verkaufte. Am 4. Juni 2008 verstarb L und hinterliess A, B, C, D und E als ihre gesetzlichen Erben. Mit Verfügung vom 23. Februar 2010 wurden den genannten Erben als Rechtsnachfolger von L aufgrund der Veräusserung des landwirtschaftlichen Heimwesens am 7. März 2002 im Nachveranlagungsverfahren Erbschaftssteuern von Fr. ... auferlegt. II. Die Pflichtigen erhoben dagegen Einsprache mit der Begründung, der Veräusserer als Steuersubjekt sei nur dann im Sinn von § 17 Abs. 2 EschG nachzuveranlagen, wenn er im ursprünglichen Nachlass überhaupt subjektiv steuerpflichtig gewesen sei. Sollte eine Besteuerung stattfinden, so wäre dies im Eventualstandpunkt nur im Umfang der ursprünglichen Erbquote des Veräusserers möglich. Am 14. Mai 2010 wies die Finanzdirektion die Einsprache ab. III. Mit Rekurs vom 15. Juni 2010 liessen die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht beantragen, es sei die Nachveranlagungsverfügung vom 23. Februar 2010 aufzuheben. Eventualiter sei die Nachveranlagung auf der Grundlage eines Vermögens von Fr. ... statt von Fr. ... vorzunehmen. Überdies verlangten sie die Zusprechung einer Parteientschädigung. Die Finanzdirektion schloss am 15. Juli 2010 auf Abweisung des Rekurses. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. 1.1 Der Einspracheentscheid der Finanzdirektion ist am 14. Mai 2010 ergangen. Ungeachtet der am 1. Juli 2010 im Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz vom 28. September 1986 (EschG) geänderten Zuständigkeitsbestimmungen entscheidet über Rechtsmittel gegen Einspracheentscheide der Finanzdirektion, die vor dem 1. Juli 2010 ergangen sind, das Verwaltungsgericht (§ 43 Abs. 1 ESchG in der Fassung vor dem 1. Juli 2010). Die Bestimmungen über das Rekursverfahren bei Einschätzungen für die Staatssteuer finden sinngemäss Anwendung (§ 43 Abs. 3 ESchG in Verbindung mit §§ 147 ff. des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). 1.2 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). Das Verwaltungsgericht hat damit die gleiche freie und umfassende Prüfungsbefugnis wie die Finanzdirektion im Einspracheverfahren.

### **E. 2.1**

Der Erbschaftssteuer unterliegen gemäss § 3 Abs. 1 ESchG alle Vermögensübergänge (Erbfälle und Zuwendungen) kraft gesetzlichen Erbrechts oder aufgrund einer Verfügung von Todes wegen. 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; RB 1967 Nr. 42, RB 1967 Nr. 37 = ZR 67 Nr. 7). Dies ist hier der 26. Januar 1991. Dabei werden land- und forstwirtschaftliche Grundstücke zum Ertragswert bewertet (§ 15 ESchG). Wird ein derart privilegiert bewertetes Grundstück innert 20 Jahren ganz oder teilweise veräussert oder fallen innert dieser Frist die Voraussetzungen der Vorzugsbewertung dahin, wird die Steuer nachträglich vom damaligen Verkehrswert, höchstens jedoch vom erzielten Erlös berechnet und dem Veräusserer oder Eigentümer des Grundstücks auferlegt (§ 17 ESchG).

### **E. 2.2**

Das Institut der Nachveranlagung dient der steuerlichen Gleichbehandlung von Grundstücken, deren Voraussetzungen für die Vorzugsbewertung nachträglich dahinfallen, und solchen, die von Anfang an nicht vorzugsweise bewertet wurden (VGr, 16. Dezember 2003, SR.2002.00014, E. 3.1, [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch)), indem die unbesteuert gebliebene Differenz zwischen dem für die frühere Veranlagung massgebenden Ertragswert (§ 15 EschG) und dem damaligen Verkehrswert bzw. dem aus der Veräusserung erzielten Erlös nachträglich besteuert wird. Die Nachveranlagung bildet im Licht der Rechtsgleichheit das Gegenstück zur Vorzugsbewertung und weist insoweit Gemeinsamkeiten mit der ergänzenden Vermögenssteuer gemäss §§ 41 ff. StG auf. Sie ist im Übrigen vor dem Hintergrund der Vorschriften über das bäuerliche Erb- bzw. Bodenrecht zu würdigen: Wird einem Erben bei der Erbteilung ein landwirtschaftliches Gewerbe oder Grundstück zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Anrechnungswert zugewiesen, so hat jeder Miterbe bei einer späteren Veräusserung Anspruch auf den seiner Erbquote entsprechenden Anteil am Gewinn (vgl. Art. 119 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 [ZGB] und Art. 28 des Bundesgesetzes über das bäuerliche Bodenrecht vom 4. Oktober 1991 [BGBB]). Unter den nämlichen Voraussetzungen, also bei Realisierung des Mehrwerts im Zusammenhang mit einer Veräusserung oder Zweckentfremdung eines landwirtschaftlichen Grundstücks, will § 17 EschG dem Staat einen Nachveranlagungsanspruch auf dem realisierten Mehrwert wahren (VGr, 16. Dezember 2003, SR.2002.00014, E. 3.1, [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch)).

### **E. 2.3**

Daraus folgt zunächst, dass die den fünf Kindern des G, dessen Witwe L nach § 11 EschG steuerbefreit gewesen war, mit Verfügung vom 6. Juni 1994 auferlegten Erbschaftssteuern unter Aufrechnung des Unterschiedsbetrags zwischen dem Vorzugswert (Fr. ...) und dem Verkaufserlös (Fr. ...) neu hat berechnet werden müssen. Der so ermittelte nachzuveranlagende Unterschiedsbetrag ist sodann zu Recht L als Eigentümerin und Veräussererin der Liegenschaft bzw. ihren Rechtsnachfolgern nach § 17 Abs. 2 EschG auferlegt worden. Denn sie hat die Liegenschaft anlässlich der Erbteilung zu Alleineigentum übernommen. Da die Erbteilung nach § 18 Abs. 1 lit. a EschG einen Aufschubtatbestand bildet, hat sie damit auch die auf dieser Liegenschaft ruhende latente Steuerpflicht der fünf Kinder als Singularsukzessorin übernommen. Dies ist nicht sachwidrig, knüpft die Nachveranlagung doch nicht mehr an den Vermögensübergang kraft Erbrecht, sondern an die Realisierung des gegenüber der Vorzugsbewertung eingetretenen Mehrwerts, welcher dem Veräusserer in Form des Kaufpreises in Höhe des Verkehrswerts der Liegenschaft zufließt. Weil L mithin nicht mehr als Erbin von G, sondern als Eigentümerin und Veräussererin der vorzugsbewerteten Liegenschaft nach § 17 Abs. 2 EschG nachveranlagt worden ist, findet § 11 EschG für die Nachveranlagung keine Anwendung. Es steht dem Veräusserer frei, solche allfälligen nachzuveranlagenden Steuern bereits im Zeitpunkt der Erbteilung bei der Festlegung des Übernahmewerts geltend zu machen, weil er sie sonst alleine zu tragen hat (VGr, 27. August 2003, SR.2002.00019, E. 3 a).

### **E. 2.4**

Weiter ergibt sich aus dem Institut der Nachveranlagung, dass rechnerisch der gesamte Mehrwert im Sinn der Differenz zwischen Vorzugswert im Todeszeitpunkt und späterem Verkaufserlös nachzuveranlagen ist. Denn die Steuer wird so berechnet, wie wenn die vorzugsbewertete Liegenschaft bereits ursprünglich zum Verkehrswert bewertet worden

wäre. Die Nachveranlagung ist daher im Voraus objektiv bestimmbar, womit gewährleistet wird, dass sie das Gegenstück zur Vorzugsbewertung darstellt und damit der steuerlichen Gleichbehandlung aller Liegenschaften dient. Folglich ist auch nicht einzusehen, inwiefern eine Nachveranlagung auf allfällige Erbquoten beschränkt sein soll, zumal gezeigt wurde, dass dazu nicht mehr an die Steuerpflicht als Erbe im Sinn von § 8 ff. EschG angeknüpft wird, sondern an die Realisierung des Mehrwerts der Liegenschaft.

#### **E. 2.5**

Diese rechtliche Würdigung stellen die Pflichtigen infrage, vor allem unter Hinweis auf den publizierten Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 16. Dezember 2003 (SR.2002.00014, [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch)). Danach sei die Befreiung von der Steuerpflicht nach § 11 EschG auch im Nachveranlagungsverfahren zu berücksichtigen und habe eine Nachveranlagung unter Miterben nur im Umfang der jeweiligen ursprünglichen Erbquoten zu erfolgen. Der erwähnte Entscheid befasst sich zur Hauptsache mit einer übergangsrechtlichen Problemstellung. Aus der Erwägung zur Beschränkung der Besteuerung auf die Erbquoten (E. 3.1) ist lediglich im Rahmen von theoretischen, allgemeingültigen Ausführungen zu § 17 EschG erfolgt, woraus sich für den vorliegenden Fall jedoch nichts ableiten lässt.

#### **E. 3**

Da die Finanzdirektion die Nachveranlagung vorliegend im Sinn der Erwägungen zutreffend vorgenommen hat, ist auch der Eventualantrag zu verwerfen. Dies führt zur Abweisung des Rekurses.

#### **E. 4**

Ausgangsgemäss sind die Gerichtskosten den unterliegenden Rekurrierenden aufzuerlegen (§ 44 Abs. 1 ESchG) und steht ihnen keine Prozessentschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegengesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 StG und § 43 Abs. 3 ESchG). Demgemäss entscheidet die Kammer :

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