

Erbschaftssteuer

Vermächtnis mit nicht wertmindernder Auflage

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 15. Mai 2020

Wenn eine Liegenschaft als Vermächtnis mit der Auflage verbunden wird, diese während 10 Jahren nicht zu verkaufen, so wirkt sich das nicht wertmindernd aus. Dies gilt umso mehr dann, wenn eine solche Sperrfrist nicht dinglich wirkt und bei einem vorzeitigen Verkauf lediglich der Verkaufserlös mit den Erben geteilt werden muss. Deswegen kann auch kein Diskont für diese Sperrfrist wie etwa bei der Bewertung von Mitarbeiterbeteiligungen gewährt werden.

Sachverhalt:

A. Der Pflichtige erhielt von der im 2017 verstorbenen A. ein Legat im Umfang einer Liegenschaft in G. mit einem Inventarwert von CHF 1'100'000.– sowie eines Barbetrags von CHF 100'000.–. Das Legat wurde mit der Auflage verbunden, die Liegenschaft während 10 Jahren nicht weiter zu veräussern, andernfalls die eingesetzten Erben Anspruch auf die Hälfte des Verkaufserlöses haben.

In der Auszugsrechnung zur Erbschaftssteuer Nr. ES 2017/1 vom 15. November 2017 ging die Steuerverwaltung von einem Wert des Legats in Höhe von CHF 1'200'000.– aus und wandte auf dieses einen Steuersatz von 30 Prozent an. Nach Abzug des Freibetrags in der Höhe von CHF 10'000.– errechnete die Steuerverwaltung so einen Erbschaftsteuerbetrag in Höhe von CHF 357'000.–.

B. Gegen diese Veranlagung erhob der Pflichtige mit Schreiben vom 16. November 2017 Einsprache und begehrte (1) es sei die geschuldete Erbschaftssteuer für das Legat auf einen Betrag von höchstens CHF 175'500.– festzusetzen; (2) die Rückzahlung der zu viel bezahlten Steuern sei auf das Konto des Unterzeichneten gemäss Beilage 4 zu überweisen; (3) die Kosten des Einspracheverfahrens seien durch die Staatskasse zu übernehmen. Zur Begründung machte er u.a. geltend, die Berechnung des Verkehrswerts der Liegenschaft sei nicht korrekt erfolgt. Das Erbschaftsamt hätte einen Quadratmeterpreis von CHF 2'000.– angenommen, obwohl gemäss dem Statistischen Amt Basel-Landschaft für die Jahre 2014 bis 2016 von einem Durchschnittsbodenpreis von CHF 1'745.– auszugehen wäre. Bei einem Landumfang von 618 m² resultiere ein Bodenpreis von brutto CHF 1'078'410.–, abzüglich 30 Prozent sei dann von einem anrechenbaren Bodenwert von CHF 754'887.– auszugehen. Die übrigen Punkte der Verkehrswertberechnung (Gebäudewert, Nebenkosten und Abzug) würden nicht angefochten werden. Folglich ergäbe sich ein Verkehrswert der Liegenschaft von CHF 991'287.–. Dieser Verkehrswert sei jedoch vom Steuerpflichtigen aufgrund von besonderen Bestimmungen des Testaments nicht erzielbar, weswegen die Erbschaftssteuer mit CHF 175'500.– festzusetzen sei.

Mit Einspracheentscheid vom 25. September 2019 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, dass der Inventarwert gemäss dem Auszug über das Nachlassvermögen vom 5. Mai 2017 CHF 1'100'000.– betrage. Dieser Wert sei nicht zu beanstanden, da der durchschnittliche Bodenpreis für G. von 2015 bis 2017 bei CHF 2'131.– pro m² gelegen habe. Die im Testament für das Legat vorgesehene Bedingung, die Liegenschaft 10 Jahre nicht zu verkaufen oder widrigenfalls der Hälfte des Erlöses verlustig zu gehen, ändere nichts am Wert der Liegenschaft.

C. Mit Schreiben vom 20. November 2019 erhebt der Pflichtige Rekurs, wobei er seine Anträge aus dem Einspracheverfahren wiederholt. Zur Begründung macht der Steuerpflichtige u.a. geltend, dass die Berechnung des Verkehrswerts nicht korrekt vorgenommen worden sei. Die Steuerverwaltung sei von einem Quadratmeterpreis von CHF 2'000.– ausgegangen und einem Durchschnittspreis für G. von 2015 bis 2017 von CHF 2'131.–. Diese Feststellungen der Steuerverwaltung träfen jedoch nicht zu, da der Durchschnittspreis von CHF 2'131.– für den Zeitraum von 2016 bis 2018 gelte. Für die Verkehrswertberechnung des Jahres 2017 könne aber unmöglich der Durchschnittspreis bis 2018 relevant sein. Für die Jahre 2014 bis 2016 sei von einem Durchschnittsbodenpreis von CHF 1'745.–

m² auszugehen. Folglich ergäbe dies abzüglich des Einschlags für überbaute Liegenschaften von 30 Prozent bei einer Fläche von 618 m² einen anrechenbaren Landwert von CHF 754'887.–. Die übrigen Punkte der Verkehrswertberechnung würden nicht angefochten werden, was folglich einen Verkehrswert der Liegenschaft von CHF 989'887.– ergäbe. Diesen Verkehrswert könne er jedoch nicht erzielen, da er als Legatempfänger die Liegenschaft während 10 Jahren nicht veräussern dürfe. Würde er die Liegenschaft trotzdem während dieser Zeit veräussern, müsste er den Erben die Hälfte des Nettoverkaufserlöses entrichten. Aufgrund dieser Ausgangslage müsse bei der Berechnung der Erbschaftssteuer jener Betrag abgezogen werden, welcher bei einer vorzeitigen Veräusserung an die Erben gehen würde. Gemäss einer entsprechenden Berechnung sei die Erbschaftssteuer für das Legat auf CHF 175'500.– festzusetzen. Dass die Sichtweise der Steuerverwaltung nicht richtig sein könne, zeige ein Blick auf die steuerliche Behandlung von Mitarbeiteraktien, wonach Sperrfristen mit einem Diskont von 6 Prozent pro Steuerjahr auf deren Verkehrswert zu berücksichtigen seien. Aus diesem Grund sei nicht ersichtlich, wieso bei einem Veräusserungsverbot von Mitarbeiteraktien ein Abzug vom Verkehrswert zulässig sein sollte, bei einer Liegenschaft hingegen nicht. Eine solche Vorgehensweise würde dem Grundsatz der Rechtsgleichheit zuwiderlaufen.

Mit Vernehmlassung vom 22. November 2019 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führt sie u.a. aus, dass die Auflage, mit welcher das Vermächtnis versehen ist, rein persönlicher Natur sei. Somit stehe es dem Rekurrenten jederzeit frei, die Liegenschaft trotzdem zu veräussern, d.h. es gäbe gegenüber Dritten zivilrechtlich keine Einschränkung bzw. keine grundbuchrechtliche Beschränkung. Es sei lediglich ein Vorkaufsrecht der eingesetzten Erben eingetragen. Der objektive Wert der Liegenschaft werde mit der testamentarischen Auflage nicht beeinträchtigt. Die Schätzung der Baulandparzelle mit einem Landwert von CHF 2'000.– pro m² sei deshalb nicht zu beanstanden. Für die überbaute Fläche sei ausserdem ein Einschlag von 30 Prozent gewährt worden, was einen Wert von CHF 865'200.– ergebe. Der vom Pflichtigen angestellte Vergleich seiner Liegenschaft mit den Mitarbeiteraktien sei unzutreffend. Der diesbezügliche Diskont von 6 Prozent pro Steuerjahr sei allein auf die Bewertung bei der Einkommenssteuer zugeschnitten. Ein Pauschaldiskont von 20 Prozent sei bei gesperrten Mitarbeiteraktien nur bei der Vermögenssteuer vorgesehen. Ausserdem sei bei gesperrten Mitarbeiteraktien eine Veräusserung während der Sperrfrist physisch gar nicht vollziehbar, da der Arbeitgeber diese Aktien in seinem Depot behalte.

D. Die Steuerverwaltung und der Pflichtige verzichteten auf eine Teilnahme an der heutigen Verhandlung. Der Pflichtige reichte jedoch ein schriftliches Plädoyer, datiert vom 8. Mai 2020, ein. Im schriftlichen Plädoyer bringt der Pflichtige vor, dass die Steuerverwaltung beim Einspracheentscheid falsche Zahlen als Entscheidungsgrundlage beigezogen und in der Vernehmlassung dann wiederum andere Zahlen verwendet habe. Er beantrage für die Berechnung der Bodenpreise, gemäss den im Rekurs erwähnten Zahlen des Statistischen Amtes den Durchschnittspreis der Jahre 2014 bis 2016 zu berücksichtigen. Weiter sei bei der Berechnung der Erbschaftssteuer die Wertverminderung der Liegenschaft aufgrund des Verkaufsverbots im Testament zu berücksichtigen. Aufgrund dieses Verkaufsverbots könne er nur die Hälfte des objektiven Werts der Liegenschaft erzielen, denn verkaufe er die Liegenschaft während der Sperrfrist, so hätten die Erben Anrecht auf die Hälfte des Nettoverkaufserlöses. Die Steuerverwaltung ignoriere die wirtschaftlichen Tatsachen, indem sie schreibe, dass der objektive Wert der Liegenschaft durch ein solches Verkaufsverbot nicht beeinträchtigt sei. Aus der Sicht des Pflichtigen handle es sich bei diesem im Grundbuch eingetragenen Vorkaufsrecht um eine grundbuchrechtliche Beschränkung, denn bei einem Verkauf des Hauses werde zivilrechtlich die Hälfte des Erlöses von den Erben eingefordert. Da für solch eine testamentarische Vorschrift keine Norm im kantonalen Steuerrecht existiere, sei es wohl zutreffend, dass der Vergleich mit den Mitarbeiteraktien bei der Einkommenssteuer nicht zu 100 Prozent passe. Diese Bestimmung sei aber ein Beispiel für die Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse im kantonalen Steuerrecht und in diesem Sinne durchaus relevant. Der Pflichtige führt noch weitere Beispiele auf, die zeigen sollen, dass das kantonale Steuerrecht besondere persönliche Verhältnisse bei der Besteuerung berücksichtigen würde. Dass bei der Einkommenssteuer die persönliche Situation des Steuerpflichtigen berücksichtigt werde, sei ohnehin selbstverständlich, da es Abzugsmöglichkeiten z.B. für Gesundheitskosten und für Berufsauslagen gebe. Daraus sei zu folgern, dass der konkreten wirtschaftlichen Situation Rechnung getragen werden müsse und es könne gerade nicht festgestellt werden, dass der volle Erlös nach Ablauf der zehnjährigen Sperrfrist erzielt werden könne, denn der für die Besteuerung relevante Zeitpunkt liege im Jahre 2017. Es dürfe nicht sein, dass nur mangels gesetzlicher Regelung ein stossen-

des Ergebnis in Kauf genommen werde. Eventualiter beantragt der Pflichtige die Berücksichtigung der obgenannten Umstände in Anwendung des sog. Härtefallparagrafen. Die Steuerverwaltung verweigere sich einer Berücksichtigung der konkreten Umstände vollständig; sie habe diesen nicht einmal ansatzweise Rechnung getragen. Er, der Pflichtige, beantrage daher, den Entscheid der Steuerverwaltung zu korrigieren und einen die Einzelfallgerechtigkeit berücksichtigenden Entscheid zu fällen.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 Abs. 1 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall CHF 10'000.– pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2. Vorliegend ist zu beurteilen, ob die Erbschaftssteuer korrekt berechnet wurde, indem die testamentarische Auflage unberücksichtigt blieb und für das Jahr 2017 ein Landwert von CHF 2'000.– pro Quadratmeter eingesetzt wurde.

2.1 Gemäss § 1 Abs. 1 des Gesetzes vom 7. Januar 1980 über die Erbschafts- und die Schenkungssteuer (Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, ESchStG; SGS 334) unterliegt der Erbschaftssteuer der Vermögenserwerb von Todes wegen (gesetzliche, erbvertragliche und testamentarische Erbfolge, Nacherbeneinsetzung, Vermächtnis und Schenkung auf den Todesfall gemäss den Bestimmungen des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [ZGB]). Vermögensanfänge von im Kanton gelegenen Grundstücken unterliegen der Erbschaftssteuer unabhängig davon, wo der Anfall stattgefunden hat (vgl. § 1 Abs. 1 ESchStG).

Gemäss § 12 Abs. 1 lit. b ESchStG beträgt der Steuersatz der Erbschafts- und der Schenkungssteuer für Personen, welche im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerpflicht mit der zuwendenden Person ununterbrochen seit mindestens fünf Jahren in häuslicher Gemeinschaft und an gemeinsamem Wohnsitz gelebt haben, 15 Prozent nach Abzug eines Freibetrags von CHF 30'000.–. Für alle übrigen Empfänger beträgt der Steuersatz 30 Prozent, nach Abzug eines Freibetrags von CHF 10'000.– (Abs. 1 lit. d).

Die steuerbaren Zuwendungen werden, sofern die nachfolgenden Bestimmungen nichts Abweichendes vorschreiben, zum Verkehrswert im Zeitpunkt des Vermögensübergangs bewertet (vgl. § 15 Abs. 1 ESchStG). Gemäss Praxis der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft wird ein Vermächtnis aus Praktikabilitätsgründen immer auf den Todestag bewertet. Bei überbauten Grundstücken gilt als Verkehrswert die Summe aus Zustandswert des Gebäudes, Baunebenkosten und des Landwerts (vgl. § 1 Abs. 1 der Verordnung vom 16. Juni 1981 zum Gesetz über die Erbschafts- und die Schenkungssteuer [ESchStV; SGS 334.11]). Der Verkehrswert von Grund und Boden richtet sich nach den durchschnittlichen Preisen, die in der betreffenden Gegend und in gleichartigen Zonen in den dem Bemessungszeitpunkt vorangegangenen 2 Jahren bezahlt worden sind (vgl. § 6 ESchStV). Als Landwert eines überbauten Grundstücks gilt der nach § 6 ermittelte und um 30 Prozent reduzierte Verkehrswert (vgl. § 4 Abs. 1 ESchStV).

Bei der streitbetroffenen Liegenschaft Nr. 1, GB G., handelt es sich um ein Gebäude, welches 1951 erstellt wurde und im Bewertungszeitpunkt, im Jahre 2017, 66 Jahre alt gewesen ist. Der gewährte Abzug von 53,6 Prozent ist aufgrund des Alters entsprechend der Tabelle gewährt worden und nicht zu beanstanden (vgl. § 5 Abs. 1 ESchStV). Um den Verkehrswert von Grund und Boden zu berechnen, werden die offiziellen Zahlen des kantonalen Statistischen Amtes herangezogen. Der Durchschnittspreis für Wohnbauland in G. lag im Jahr 2017 bei CHF 2'251.–. Gemäss § 6 Abs. 1 ESchStV sind für die Berechnung des Verkehrswerts von Grund und Boden zusätzlich die Durchschnittspreise der zwei vorangegangenen Jahre hinzuzufügen. Der Durchschnittspreis für Grund und Boden lag im Jahre 2015 bei CHF 1'966.– und im Jahre 2016 bei CHF 2'003.–. Somit erweist sich der von der Steuerverwaltung angewandte Wert von CHF 2'000.– pro Quadratmeter jedenfalls nicht als

zu hoch. Ausgehend von diesem Betrag resultiert ein Landwert von CHF 865'200.– ([618 m² x CHF 2'000.–] abzüglich von 30 Prozent [Einschlag für überbaute Grundstücke]). Die von der Steuerverwaltung vorgenommenen Berechnungen erweisen sich somit in diesem Umfang als korrekt.

2.2 Zu prüfen bleibt, ob es sich aufgrund der mit dem Legat verbundenen Auflage rechtfertigt, von dieser Bewertung abzuweichen. Dies ist nicht der Fall, wie die nachfolgenden Ausführungen zeigen.

Der Verkehrswert beurteilt sich nach einem objektiven Massstab, d.h. Faktoren, welche nur für einzelne Personen einen preisrelevanten Einfluss haben können, erweisen sich grundsätzlich als nicht massgeblich. Ebenfalls gilt für die Erbschaftssteuer der Verkehrswert im Zeitpunkt des Vermögensübergangs als massgeblich (§ 15 ESchStG); spätere Veränderungen im positiven oder negativen Sinne sind demgegenüber grundsätzlich unerheblich. Weiter ist zu beachten, dass Auflagen nicht als «Gegenleistung» im erbrechtlichen Sinne qualifizieren, weshalb sie grundsätzlich auf den Verkehrswert der Erbschaft keinen Einfluss haben. Anders kann dies allenfalls nur dann beurteilt werden, wenn Auflagen konkrete Kosten verursachen; als Beispiele werden von der Literatur etwa Auflagen genannt, das erhaltene Objekt einem Dritten zur Verfügung zu stellen oder dieses in bestimmter Weise von einem Dritten nutzen zu lassen, worunter z.B. die Belastung eines Grundstücks mit einem Wegrecht fällt. Solche Auflagen sind typischerweise klar quantifizierbar; fehlt es demgegenüber an feststellbaren belastenden Kosten, ist eine Berücksichtigung bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer nicht möglich (Markus Oehrli / Patrizia Attinger in: Zweifel / Beusch / Hunziker [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht – Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht [ESchStR], Basel 2020, § 24 Rz. 44 f.).

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass das hier streitbetroffene Legat dem Rekurrenten das volle sachenrechtliche Eigentum an der Liegenschaft in G. zuspricht, was auch die unverzügliche Verfügungskompetenz beinhaltet. Es verhält sich demnach vorliegend gerade nicht so, dass der Rekurrent durch die streitbetroffene Auflage vorerst in seiner Eigentümerstellung dinglich eingeschränkt wäre und erst nach Ablauf einer bestimmten Frist sämtliche Dispositionen hinsichtlich der Liegenschaft treffen könnte. Insbesondere darf der Rekurrent letztere ohne Verzug selber bewohnen, an Dritte vermieten oder zu jedem ihm genehmen Zeitpunkt auch veräussern. Zwar ist richtig, dass das streitbetroffene Legat mit der Auflage verbunden ist, einen allfälligen Verkaufserlös hälftig zu teilen, falls die Liegenschaft innert kürzerer Frist als zehn Jahre veräussert wird. Dies ändert am vollen Nutzungs- und Verfügungsrecht des Rekurrenten aus heutiger Sicht nichts: Weder steht heute fest, ob bzw. zu welchem Zeitpunkt die Liegenschaft in der Zukunft allenfalls veräussert werden wird. Die Entscheidung darüber hängt einzig vom Willen des Rekurrenten selbst ab, was bedeutet, dass er es selbst in der Hand hat, ob er die zehnjährige Frist gemäss der Vermächtnisaufgabe verstreichen lassen will oder nicht. Wartet er die Frist ab, so entfällt eine Teilung des Verkaufserlöses von vornherein. Entschliesst sich der Rekurrent zu einem früheren Zeitpunkt zum Verkauf, so hat dies ebenfalls keinen Einfluss auf den Verkehrswert der Liegenschaft, sondern einzig auf den Anteil des Verkaufserlöses, welchen der Pflichtige gemäss der Vermächtnisaufgabe für sich behalten darf, d.h. auf seinen Nettoerlös. Dies wird der Pflichtige bei einem allfällig zukünftigen Verkauf ebenso mitzubehalten wissen, wie andere Faktoren, die seine Entscheidung (und seinen Nettoerlös) beeinflussen können, wie z.B. die Situation des Immobilienmarkts, die Einschätzung der zukünftigen Wertentwicklung des Objekts, die individuell-konkreten Nutzungsmöglichkeiten der Liegenschaft, etc. Wie obenstehend aufgezeigt, kommt es aber bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer einzig auf den Verkehrswert im Zeitpunkt des Vermögensübergangs an, und nicht auf den Wert zu einem hypothetischen, noch unbekanntem späteren Zeitpunkt.

2.3 Als nicht zielführend erweist sich schliesslich auch der Hinweis des Rekurrenten auf die §§ 24b Abs. 2 sowie 46 Abs. 7 StG, wonach bei geldwerten Vorteilen aus echten Mitarbeiterbeteiligungen, welche mit Sperrfristen verbunden sind, bei der Einkommenssteuer ein Diskont von 6 Prozent pro Sperrjahr auf deren Verkehrswert berücksichtigt, bzw. bei der Vermögenssteuer ein einheitlicher Einschlag von 20 Prozent vorgenommen wird. Abgesehen vom Umstand, dass diese Bestimmungen eine explizite gesetzliche Regelung für eine spezifische, hier nicht vorliegende Situation beinhalten, charakterisieren sich solche Mitarbeiterbeteiligungen typischerweise gerade dadurch, dass der Mitarbeiter keine faktische Verfügungsgewalt darüber hat, zumal sie in der Regel durch den Arbeitgeber

verwahrt bzw. verwaltet werden. Im vorliegenden Fall kommt dem Rekurrenten jedoch die volle faktische als auch rechtliche Verfügungsgewalt über die vom Legat erfasste Liegenschaft zu.

3. Nach dem Ausgeführten ist der Rekurs unbegründet und mithin abzuweisen. Soweit der Rekurrent in seiner Eingabe vom 8. Mai 2020 eventualiter erstmals eine sachlich ungerechtfertigte Belastung behauptet und die Anwendung des sog. Härtefallparagraphen beantragt, so ist er darauf hinzuweisen, dass ein solches Gesuch noch während des offenen Veranlagungsverfahrens schriftlich und begründet sowie mit den nötigen Beweismitteln bei der kantonalen Taxations- und Erlasskommission eingereicht werden muss (§ 183 Abs. 1 und Abs. 2 StG).

Bei diesem Verfahrensausgang trägt der Rekurrent die Verfahrenskosten und es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und Abs. 3 sowie § 21 Abs. 1 und Abs. 3 [e contrario] des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271]).

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. ...
3. ...