

2. Finanzen

1224

Erbschaftssteuerveranlagung. Bewertung der Liegenschaften (Art. 139 f. StG; bGS 621.11).

Die Liegenschaften aus dem Nachlass G. wurden für die Erbschaftssteuern zu dem Wert veranlagt, zu dem sie einem der Erben zugewiesen wurden. Dagegen erhob die Erbengemeinschaft Rekurs mit dem Begehren, es sei für die Berechnung der Erbschaftssteuern vom (sechsmal tieferen) amtlichen Wert der Liegenschaften auszugehen. Als die Steuerrekurskommission diesen Antrag schützte, erhob die kantonale Steuerverwaltung Kassationsbeschwerde. Der Regierungsrat wies die Beschwerde aus folgenden Erwägungen ab:

(1. ...)

2. Es ist einzig umstritten, zu welchem Wert die zum Nachlass G. gehörenden landwirtschaftlichen Parzellen für die Erbschaftsteuer zu veranlagern sind. Bewertungsvorschriften für die Erbschaftsteuer finden sich in Art. 139 f. Gesetz über die direkten Steuern (StG; bGS 621.11). Strittig ist dabei die Anwendung von Art. 140 Abs. 2 StG:

Die Bewertungsregeln nach Art. 38 bis 42 finden sinngemäss Anwendung. Für Grundstücke können die Steuerorgane und der Steuerpflichtige eine Neuschätzung auf den Todestag verlangen. Eine besondere Ausnahme gilt für Vermögensgegenstände, die bis zum Teilungstag veräussert werden; für sie ist der tatsächliche Erlös massgebend.

Die Steuerrekurskommission ist der Ansicht, dass für die Bewertung der Liegenschaft vom steueramtlichen Schätzungswert auszugehen sei, der bei Unterzeichnung des Erbteilaktes gelte. Aus Art. 140 Abs. 2 StG ergebe sich, dass die Praxis der Gemeinden und der kantonalen Steuerverwaltung rechtswidrig sei, wonach in Fällen, in welchen sich die Erben vor der Erteilung auf einen anderen Übernah-

mewert als den aktuellen Steuerschätzungswert einigten, dieser der Erbschaftssteuerveranlagung zugrunde zu legen sei. Die Beschwerdeführerin ist dagegen der Auffassung, dass für die Bewertung der Liegenschaft der zwischen den Erben vereinbarte Übernahmewert massgebend sei. Die Auslegung der genannten Bestimmung unter dem Aspekt des Normenzweckes und unter Berücksichtigung von Art. 2 Abs. 1 StG, nach dem die Vorschriften des Steuergesetzes nach den tatsächlichen Verhältnissen zur Anwendung zu bringen seien, verlange, dass die Übernahme eines Vermögensbestandteiles durch einen oder mehrere Erben der Veräusserung durch die Erbengemeinschaft an einen Dritten gleichzusetzen sei.

3. Steht die Anwendbarkeit einer Gesetzesbestimmung auf einen bestimmten Sachverhalt in Frage, so ist der Sinn einer Rechtsnorm zu ermitteln. Dies hat durch Gesetzesauslegung zu geschehen, wenn der Gesetzeswortlaut nicht klar ist oder wenn der Gesetzeswortlaut zwar klar ist, aber Zweifel darüber bestehen, ob er den wahren Sinn der Norm wiedergebe. Ist der Sinn einer Norm klar, erübrigt sich in der Regel eine Auslegung (vgl. *Ulrich Häfelin/Walter Haller*, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 2. Aufl., Zürich 1988 N. 64). Die Vorinstanz hat sich eingehend mit der Bedeutung der Gesetzesauslegung im allgemeinen und für das Steuerrecht im besonderen befasst; auf diese Ausführungen kann verwiesen werden. Festzuhalten bleibt, dass keine der verschiedenen Auslegungsmethoden gegenüber der anderen Vorrang genießt (Methodenpluralismus) und dass bei der Gewichtung der Auslegungselemente auch Rücksicht auf ein vernünftiges und praktikables Ergebnis genommen werden soll (*Häfelin/Haller*, N. 111 ff.).

4. Ausgangspunkt ist also der Wortlaut des Gesetzes, im vorliegenden Fall Art. 140 Abs. 2 StG. Nach Auffassung der Steuerrekurskommission impliziert der Begriff der "Veräusserung" die Übertragung eines Vermögenswertes auf einen neuen Rechtsträger. Der Wortlaut setze zudem die Entgeltlichkeit der Veräusserung voraus. Eine Übernahme eines Grundstückes in die Alleinberechtigung eines an der Erbschaft mitbeteiligten Erben sei dagegen ein Akt der Erbteilung und kein Veräusserungsgeschäft; zudem sei die Übertragung der im Gesamteigentum befindlichen Liegenschaft in das Alleineigentum der Tochter auch nicht vor, sondern erst bei der Teilung erfolgt.

Mit Recht bestreitet die Beschwerdeführerin dieses Ergebnis der grammatikalischen Auslegung nicht. Sie wendet aber dagegen ein, dass bei einer Auslegung nicht allein vom strengen Wortlaut der Gesetzesbestimmung auszugehen sei, sondern auch nach dem Zweck der Vorschrift zu fragen sei. Wie bereits ausgeführt, besteht die Notwendigkeit den Sinn einer Rechtsnorm zu ermitteln aber nur dann, wenn der Gesetzeswortlaut unklar ist (was im vorliegenden Fall weder zutrifft noch behauptet wird), oder wenn der Wortlaut zwar klar ist, aber Zweifel darüber bestehen, ob er den wahren Sinn der Norm wiedergebe.

Dass der Begriff "Veräusserung" tatsächlich nur im Sinne eines Verkaufes an Dritte verstanden werden kann, zeigt folgendes: Das kantonale Erbschaftssteuerrecht knüpft an zahlreichen Stellen an erbrechtliche Begriffe an und verweist auf Vorschriften des Zivilgesetzbuches (ZGB, SR 210). Der Gegenstand der Erbschaftssteuer beruht denn auch auf den dem Erbrecht zugrundeliegenden Sachverhalten (vgl. Art. 132 StG). Diese enge Verwandtschaft des Steuerrechts mit dem Erbrecht legt es nahe, einem im Wortlaut mit dem Zivilrecht übereinstimmenden Steuerrechtsbegriff grundsätzlich den gleichen Inhalt zu geben wie im Privatrecht (vgl. *Ferdinand Zuppinger*, Steuerrecht II, Grundsteuern, Erbschafts- und Schenkungssteuern, Zürich 1984, S. 83). Für den vorliegenden Fall ist in diesem Zusammenhang bedeutsam, dass das Zivilgesetzbuch bei einem Übergang einer Erbschaftsache an einen Erben konsequent die Begriffe Zuweisung oder Zuteilung unter Anrechnung, bei einer Übertragung an einen Dritten aber den Begriff Veräusserung oder Verkauf und Erlös verwendet. Dies lässt kaum Zweifel darüber aufkommen, dass auch der Begriff der Veräusserung in Art. 140 Abs. 2 Satz 3 StG nur den Verkauf von Vermögensbestandteilen an Dritte, nicht aber die Zuweisung unter Anrechnung eines Übernahmewertes an einen Erben zum Inhalt haben kann. Aufgrund dieser Erwägungen bleibt kein Raum für eine sinngemässe Auslegung.

5. Aber auch aus den Gesetzesmaterialien lässt sich kein dem Wortlaut von Art. 140 Abs. 2 Satz 3 widersprechender Sinn entnehmen. Im Gegenteil, die subjektiv-historische Auslegung gibt eher Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber nur die Veräusserung von Vermögensgegenständen an Dritte, nicht aber die Übernahme unter Erben bedacht

hat. Die Botschaft der Expertenkommission für die Teilrevision des Gesetzes über die direkten Steuern vom 13. August 1971 hält auf S. 29 fest: "Mit der Bewertung per Todestag können sich gelegentlich Schwierigkeiten ergeben. Für Vermögensgegenstände, die zwischen Todes- und Teilungstag mit Gewinn oder Einbusse veräussert werden, muss es entschieden natürlicher erscheinen, wenn der wirkliche greifbare Erlös unter die Steuer fällt". Dabei verstand die Expertenkommission unter einem wirklich greifbaren oder tatsächlichen Erlös die Realisation des Vermögensgegenstandes bzw. die Umwandlung in Bargeld (Sitzungsprotokoll vom 23. Februar 1971, Seite 24). Eine solche Versilberung von Vermögensobjekten kann nur bei einem Verkauf an Dritte, nicht bei einer blossen Vereinbarung eines Übernahmewertes oder auch bei der Zuweisung unter Anrechnung stattfinden.

6. Die Beschwerdeführerin vertritt schliesslich die Auffassung, dass die Betrachtung der fraglichen Bestimmung unter dem Aspekt des Normenzweckes und in Berücksichtigung von Art. 2 Abs. 1 StG zum Schluss führe, dass die in Frage gestellte Praxis der kantonalen Steuerverwaltung vom Gesetz verlangt werde. Der Zweck der Norm verlange, dass vor der Erbteilung geschlossene Vereinbarungen unter den Erben der Veräusserung an Dritte gleichzusetzen sei.

Die angesprochene teleologische Auslegung geht von der mit der Norm verbundenen Zweckvorstellung aus. Auch bei dieser Auslegung ist stets vom Wortlaut der auszulegenden Norm auszugehen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichtes darf dabei vom klaren Wortlaut einer Bestimmung nur abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme vorliegen, dass der Wortlaut dem Sinn der Norm nicht entspricht (vgl. *Häfelin/Haller*, N. 102 f. mit Hinweisen). Solche Gründe sind im vorliegenden Fall nicht ersichtlich. Es wurde bereits dargelegt, dass der Wortlaut der Bestimmung klar ist und der Gesetzgeber die von der Beschwerdeführerin ins Auge gefassten Tatbestände nicht bedacht hat. Auch wenn die Zielsetzung von Art. 140 Abs. 2 StG darin zu sehen ist, die der Erbschaftssteuer unterliegenden Gegenstände einer aktuellen und objektiven Bewertung zu unterstellen, bezieht sich der Wortsinn der Bestimmung nur auf den aus Veräusserungsgeschäften mit Dritten erzielten Erlös und nicht auf zwischen den Erben vereinbarte Übernahmewerte. Letzteres unter Art. 140 Abs. 2 Satz 3 StG zu subsumieren, bedeutete eine Überdehnung

des Wortlautes, was im Blick auf das spezielle Legalitätsprinzip unzulässig ist. Darüber hinaus gebietet nicht nur der Wortlaut der Bestimmung eine unterschiedliche Behandlung der beiden Sachverhalte, sondern auch die Zwecksetzung der objektiven Bewertung der Nachlassgegenstände. Bei der Veräusserung von Gegenständen aus der Erbengemeinschaft an Drittpersonen ist eher gewährleistet, dass der Wert der Gegenstände nach marktmässigen Ansätzen und damit nach objektiven Massstäben festgesetzt wird, während bei der Vereinbarung der Anrechnungswerte unter Erben in der Regel personenbezogene und damit subjektive Elemente berücksichtigt werden. Diese rechtfertigt auch eine unterschiedliche steuerliche Behandlung. Im vorliegenden Fall ist zudem zu berücksichtigen, dass mit dem Übernahmewert auch den Verzicht auf ein späteres Gewinnanteilsrechtes nach Art. 619 ff. ZGB abgegolten wurde. Die Vereinbarung berücksichtigt deshalb auch mögliche Wertsteigerungen zwischen der Übernahme und einer allfälligen Veräusserung der Grundstücke berücksichtigen.

7. Damit ergibt sich, dass die Praxis der Steuerbehörden nicht dem Wortlaut der Bestimmung und dem Willen des Gesetzgebers entspricht und vom Zweck der Norm nicht gedeckt wird. Dieses Ergebnis erscheint auch durchaus vernünftig und praktikabel: Die allgemeinen Bewertungsregeln und die Möglichkeit, Grundstücke auf den Todestag neu schätzen zu lassen, erlauben durchaus eine sachgerechte Besteuerung der Erbschaft. In fiskalischer Hinsicht ist zu bemerken, dass auch bei einem späteren Verkauf der Liegenschaft zur Berechnung der Grundstückgewinnsteuer nicht vom vereinbarten Übernahmewert, sondern von den Anlagekosten des Erblassers auszugehen ist.

RRB 15.12.1992