

16 Nachlasssteuer. Steuerharmonisierung. Präponderanz- oder Wertzerlegungsmethode.

- Das Steuerharmonisierungsgesetz gilt nicht für die Nachlasssteuer; die Kantone sind daher frei, nach welcher Methode sie den Nachlass bewerten wollen (E.1).
- Bei der Nachlasssteuer ist die Wertzerlegungsmethode anwendbar; nur unmittelbar dem Geschäftsbetrieb dienende Liegenschaften dürfen zum Ertragswert besteuert werden (E.2).

Imposta sulle successioni. Armonizzazione fiscale. Metodo della preponderanza o della scomposizione dei valori.

- La legge sull'armonizzazione fiscale non si applica all'imposta sulle successioni; i cantoni sono pertanto liberi di scegliere secondo quale metodo vogliono valutare la successione (cons. 1).
- Per l'imposta sulle successioni è applicabile il metodo della scomposizione dei valori; solo gli immobili che servono direttamente alla gestione aziendale possono essere imposti secondo il valore di reddito (cons. 2).

Erwägungen:

1. Rekursgegenstand bildet vorliegend einzig die Frage, ob die vom Rekurrenten als Vorempfang übernommene Wohnung für die Bemessung der Nachlasssteuer zum Ertrags- oder zum Verkehrswert zu erfassen sei. Dies hängt zunächst davon ab, ob dabei die Wertzerlegungs- oder die Präponderanzmethode anwendbar ist. Die Wertzerlegungsmethode spaltet gemischt genutzte Vermögenswerte (insbesondere Liegenschaften) in einen privat und einen geschäftlich genutzten Teil auf. Die Präponderanzmethode demgegenüber nimmt die Zuordnung aufgrund der überwiegenden Nutzungsart vor. Unter dem Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) galt für die Einkommensbesteuerung Selbständigerwerbender praxisgemäss die Wertzerlegungsmethode (Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt; H. Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. A., Zürich 1985, N 121 zu Art. 21 BdBSt), der sich auch die Kantone angeschlossen hatten. Durch Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) per 1. Januar 1995 erfolgte mit Art. 18 Abs. 1 für die Einkommenssteuer des Bundes der Wechsel zur Präponderanzmethode. Dem hat sich der Kanton Graubünden für die Einkommensbesteuerung Selbständigerwerbender per 1. Januar 1997

durch Revision von Art. 18 Abs. 1 StG angeschlossen. Auf den 1. Januar 2001 wurde sodann das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) für die Kantone verbindlich. Art. 8 Abs. 1 StHG sieht für die Einkommenssteuer Selbständigerwerbender ebenfalls die Präponderanzmethode vor. Dagegen enthält das StHG für die Nachlass- oder Erbschaftssteuern der Kantone keine Regelung. Dieser Bereich wurde vom Gesetzgeber vom Regelungsbereich des StHG ausgeklammert (Reich in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Vorbemerkungen zu Art. 1/2 StHG N32). Der Bund darf dort nicht harmonisierend tätig werden. Vielmehr bedürfte der Einbezug der Erbschaftssteuern einer Verfassungsänderung (Reich, a.a.O., Art. 2 StHG N 17). Die Kantone sind mithin frei darin, nach welcher Methode sie den Nachlass bewerten wollen.

2. In rechtlicher Hinsicht ist somit allein von Art. 110 Abs. 1 und 2 lit. b StG auszugehen. Grundsätzlich werden die Aktiven des Nachlasses nach Abs. 1 zum Verkehrswert bewertet. Nach Art. 110 Abs. 2 lit. a StG werden unmittelbar einem Handels-, Gewerbe- oder Industriebetrieb dienende überbaute Liegenschaften des Geschäftsvermögens einschliesslich betriebsnotwendigen Umschwungs und Lagerplätze zum Ertragswert bewertet, wenn sie auch nach dem Ergang unmittelbar einem Gewerbe-, Handels- oder Industriebetrieb dienen. Gemäss Abs. 2 lit. b werden ebenfalls zum Ertragswert auf längere Dauer land- oder forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke bewertet. Dasselbe gilt für die erforderlichen Ökonomiegebäude und die zum Landwirtschaftsbetrieb gehörige Wohnung. Die Bestimmung von Art. 110 Abs. 2 StG will also im Erbfall die landwirtschaftlichen und die soeben genannten Betriebe bzw. deren Erben gegenüber den Eigentümern bzw. Erben privat genutzter Grundstücke begünstigen. Sinn und Zweck dieser Privilegierung sind klar: Dadurch soll verhindert werden, dass diese Liegenschaften ihrer bisherigen Nutzung entzogen werden und die entsprechenden Betriebe durch eine für sie wirtschaftlich nicht tragbare Nachlasssteuer (und in deren Gefolge durch die kommunale Erbschaftsteuer) zur Aufgabe gezwungen werden. Es handelt sich also um eine wirtschaftspolitisch motivierte Ausnahme vom Grundsatz der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung (Art. 127 BV), die restriktiv auszulegen ist. Das Gesetz verlangt deshalb ein **unmittelbares** Dienen der Liegenschaft für den Geschäftsbetrieb. Dies bedeutet, dass die Liegenschaft den Betrieb des Geschäftes geradezu ermöglicht, also unerlässlich dafür ist (Richner/Frei, Kommentar zum Zürcher

Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, N 7 zu § 16). In der Regel handelt es sich dabei um Liegenschaften, in denen menschliche Arbeit Werte erbringt, wie Büros, Werkstätten, Fabriken etc. Wohnungen können dazu nur ausnahmsweise gezählt werden, so etwa wenn die ständige Anwesenheit des Betriebsleiters oder eines Mitarbeiters in unmittelbarer Nähe beim Betrieb zwingend erforderlich ist. Dies ist bei einem Schreinereibetrieb klar nicht der Fall. Dienen Liegenschaften – wie vorliegend – teilweise einem Geschäftsbetrieb und teilweise privaten Zwecken, kann die Vorzugsbewertung zum Ertragswert nur anteilmässig gewährt werden, ist also die Wertzerlegungsmethode anzuwenden (Richner/Frei, a.a.O., N 7 zu § 16). Dies ergibt sich schon daraus, dass die Bewertung zum Verkehrswert die gesetzliche Regel, jene zum Ertragswert die privilegierte Ausnahme ist. Darüber hinaus wird es auch durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung geboten. Die von der Vorinstanz vorgenommene Nachlassbewertung ist demzufolge gesetzmässig.

A 03 54

Urteil vom 5. September 2003