Fall-Nr.:	B 2019/84
Stelle:	Verwaltungsgericht
Rubrik:	Verwaltungsgericht
Publikationsdatum:	10.01.2020
Entscheiddatum:	07.05.2019

Entscheid Verwaltungsgericht, 07.05.2019

Erbschaftssteuer. Neuberechnung der im Kanton St. Gallen steuerbare Zuwendung nach Rückweisung durch das Bundesgericht aufgrund eines Berechnungsfehlers des Verwaltungsgerichts (Verwaltungsgericht, B 2019/84).

Entscheid vom 7. Mai 2019

Besetzung

Abteilungspräsident Zürn; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiberin Blanc Gähwiler

Verfahrensbeteiligte

X.__,

Beschwerdeführer,

vertreten durch steuerpartner ag Steuer- und Wirtschaftsberatung,

Vadianstrasse 44, 9001 St. Gallen,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

© Kanton St.Gallen 2025

und

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

Gegenstand

Neubeurteilung nach Rückweisung vom Bundesgericht betreffend Erbschaftssteuern (vorher B 2017/10)

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A. X.__ ist der Neffe und einziger Erbe der am 20. März 2012 verstorbenen, in A.__/SG wohnhaft gewesenen Y.__. Im Nachlass der Verstorbenen befanden sich Aktiven in der Höhe von CHF 16'492'171, darunter zwei Liegenschaften mit Steuerwerten von CHF 5'782'995 (Kanton Genf) und CHF 590'871 (Kanton Tessin). Am 2. Dezember 2015 erliess das kantonale Steueramt die Erbschaftssteuerverfügung und setzte die steuerbare Zuwendung auf CHF 7'629'041 fest. Es korrigierte das Grundeigentum in den Kantonen Genf und Tessin aufgrund der Repartitionswerte auf CHF 6'650'444 und CHF 679'501 und ging von dem Wohnsitzkanton St. Gallen zugeschiedenen übrigen Aktiven von CHF 9'162'226 aus. Die Passiven beliefen sich unter Berücksichtigung von Schulden, von Todesfallkosten sowie Vermächtnisse und Vergaben auf CHF 4'583'481, wobei das kantonale Steueramt diesen Betrag um die Repartitionswerte in der Höhe von CHF 1'832'486 (= CHF 6'650'444 + CHF 679'501 : 80 x 20) korrigierte. Dies führte zu einem bereinigten Nachlassvermögen von CHF 13'741'176 und der im Kanton St. Gallen besteuerte Anteil (Quote) wurde dementsprechend auf 55,56% bzw. CHF 7'634'597 festgelegt. Schliesslich berücksichtigte das kantonale Steueramt einen Steuerfreibetrag von CHF 5'556 (55,56 % von CHF 10'000). Das kantonale Steueramt wies die von X.__ gegen die Erbschaftssteuerverfügung erhobene Einsprache mit Entscheid vom 23. März 2016 ab. Dagegen erhob X.__ Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission, welche mit Entscheid vom 12. Dezember 2016 das Rechtsmittel ebenfalls abwies.

© Kanton St.Gallen 2025

B. Gegen diesen Entscheid erhob X.__ mit Eingabe seiner Vertreterin vom 12. Januar 2017 Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit den Anträgen, unter Kosten- und Entschädigungsfolge sei die im Kanton St. Gallen steuerbare Zuwendung auf CHF 6'610'088 festzusetzen. Das Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen hiess die Beschwerde mit Entscheid B 2017/10 vom 27. September 2018 teilweise gut und hob den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission vom 12. Dezember 2016 auf. Es hielt fest, dass die korrekte steuerbare Zuwendung zugunsten des Kantons St. Gallen CHF 7'454'529 betrage, und wies die Angelegenheit zu neuer Veranlagung und Steuerausscheidung mit den Kantonen Genf und Tessin an das kantonale Steueramt zurück.

C. Mit Beschwerde an das Bundesgericht beantragte X.__, den Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 27. September 2018 aufzuheben und die im Kanton St. Gallen steuerbare Zuwendung mit CHF 6'610'088 statt CHF 7'454'529 festzusetzen (Verfahren 2C_942/2018). Das kantonale Steueramt gelangte seinerseits ebenfalls an das Bundesgericht. Es beantragte die Aufhebung des verwaltungsgerichtlichen Entscheids und die Bestätigung des Entscheids der Verwaltungsrekurskommission vom 12. Dezember 2016 (Verfahren 2C_981/2018). Mit Urteil vom 20. März 2019 vereinigte das Bundesgericht die beiden Verfahren. Es hiess die Beschwerde von X.__ gut, hob den Entscheid des Verwaltungsgerichts auf und wies die Streitsache an das Verwaltungsgericht zum Neuentscheid zurück. Auf die Beschwerde des kantonalen Steueramts trat es dagegen zufolge fehlender Legitimation nicht ein.

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1. Im Urteil vom 20. März 2019 führte das Bundesgericht im Zusammenhang mit der Beschwerde des Beschwerdeführers aus, das Verwaltungsgericht sei davon ausgegangen, die beiden ausserkantonalen Liegenschaften seien bei den Nachlassaktiven in der Höhe von CHF 16'492'171 mit ihren Steuerwerten erfasst worden. Entgegen dieser Auffassung seien im Betrag von CHF 16'492'171 jedoch die Repartitionswerte bereits berücksichtigt worden, was sich aus der unbestritten gebliebenen Berechnung des Nettonachlasses I durch das kantonale Steueramt

© Kanton St.Gallen 2025

ergebe. Somit betrage das bewegliche Vermögen CHF 9'162'226. Weil sich der Rechnungsfehler des Verwaltungsgerichts auch auf die Ausscheidungsquoten und damit auf die gesamte Berechnung auswirke, und auch nicht ersichtlich sei, inwieweit die Parteien diesen Fehler des Gerichts bereits vor Eröffnung des Entscheides hätten bemerken und rügen können, rechtfertige es sich, die Sache zur Neuberechnung an das Verwaltungsgericht zurückzuweisen (BGer 2C_942/2018, 2C_981/2018 vom 20. März 2019 E. 3.2).

2.

2.1. Zur Berechnung des Nettonachlasses hat der Beschwerdegegner das unbewegliche Vermögen objektmässig den Belegenheitskantonen und das restliche Vermögen dem letzten Wohnsitz der Erblasserin zugewiesen. In einem weiteren Schritt berechnete er sodann den massgeblichen Repartitionswert, welcher sich gemäss Kreisschreiben Nr. 22 der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) vom 21. November 2006 für die Kantone Genf und Tessin jeweils auf 115 Prozent beläuft. Gestützt darauf wurde das unbewegliche Vermögen um den Repartitionswert korrigiert. Schliesslich wurden die Schulden nach Massgabe der Gesamtaktiven verlegt.

Das bewegliche Vermögen ist als Differenz zwischen dem gesamten Nachlassvermögen (CHF 16'492'171) und den Steuerwerten der Grundstücke (CHF 5'782'995 + CHF 590'871) zu ermitteln und diesen Betrag dem Kanton St. Gallen zuzuweisen. Zu berücksichtigen ist dabei, dass im Betrag von CHF 16'492'171 die Repartitionswerte in der Höhe von insgesamt CHF 956'080 bereits enthalten sind, weshalb sie in Abzug zu bringen sind. Das bewegliche Vermögen beträgt demnach CHF 9'162'226, was unbestritten ist. Als Zwischentotal ist daher Folgendes festzuhalten:

Akt./ Pass.	VermSt- Wert, Fr.	Rep.- Wert, Fr.	%	ESchSt- Wert, Fr.	%	St. Gallen Fr.	%	Genf Fr.	%	Tessin Fr.	%

GSt

Kt GE 5'782'995 867'449 115% 6'650'444 6'650'444

GSt

Kt TI 590'871 88'631 115% 679'502
679'502

Total

GSt 6'373'866 956'080 7 '329'946

Bew.

Verm. 9'162'226 9'162'226

Total 15'536'092 16'492'172 100% 9'162'226 56% 6'650'444 40%
679'502 4%

Verbindlichkeiten

Schulden 1'602'511

© Kanton St.Gallen 2025

Todesfall-

kosten 437'942

Vermächt-

nisse 2'543'028

Total 4'583'481 4'583'481 100% 2'546'582 56% 1'848'282.02 40% 188'846.13 4%

Zwischen-

total 10'952'611 11'908'691 6'615'644 56% 4'802'162 40% 490'656 4%

2.2.

2.2.1. Gemäss Kreisschreiben Nr. 22 der SSK beträgt der Repartitionsfaktor für den Kanton St. Gallen 80 % und derjenige für die Kantone Genf und Tessin jeweils 115 %. Der Steuerwert von St. Galler Liegenschaften liegt mithin höher als das schweizerische Mittel (100 %), wogegen diejenigen der Kantone Genf und Tessin darunterliegen. Für die Ermittlung des Schuldenabzugs müssen daher zunächst beide Werte auf das schweizerische Mittel (100 %) korrigiert werden. Auf diesen Mittelwerten wiederum basiert das sog. Reinvermögen I (vgl. Tabelle in E. 2.1). Weil bei der Erbschaftssteuer sämtliche Aktiven und Passiven zum Verkehrswert – und nicht zum Repartitionswert – besteuert werden, sind die ermittelten Repartitionswerte in einem zweiten Schritt mittels Abzügen oder Zuschlägen auf das Niveau im Wohnsitzkanton zu bringen (Basis

© Kanton St.Gallen 2025

des sog. Reinvermögens II). Dabei gilt dies jedoch nur für im Wohnsitzkanton gelegene Liegenschaften undfür ausserkantonale Objekte an einem Belegenheitsort mit tieferem Steuerwert: Indes ist auch deren Steuerwert zur Satzbestimmung auf das Niveau des Wohnsitzkantons anzuheben, denn die Bemessung von inner- und ausserkantonalen Faktoren hat nach demselben Recht zu erfolgen. Die Kantone sind dabei frei, den steuerbaren Nettonachlass nach ihren Bewertungsregeln – vorliegend folglich nach st. gallischen Steuerrecht – zu berechnen; sie sind dabei lediglich verpflichtet, inner- und ausserkantonale Objekte einheitlich, das heisst nach den gleichen Regeln, zu bewerten (vgl. BGer 2C_415/2017 vom 2. Juni 2017 E. 2.2.3; 2C_393/2008 vom 19. November 2008 E. 3.2; 2P.98/2004 vom 9. Mai 2005 E. 3.3). Daraus folgt, dass das Reinvermögen I der kantonalen Steuerausscheidung dient, wohingegen der Nettonachlass II das steuerbare Nettonachlassvermögen bildet (vgl. zum Ganzen auch Iten/Jansen, Erbschafts- und Schenkungssteuern heute und morgen, in: TREX 2015 S. 78, insb. S. 80).

2.2.2. Entgegen der Ansicht des Beschwerdegegners ist für die Ermittlung des steuerbaren Nachlasses relevant, ob es sich um unbewegliches oder bewegliches Vermögen handelt. Seine Berechnungsart beruht darauf, als bestünde der Nachlass lediglich aus unbeweglichen Vermögen, was jedoch nicht zulässig ist. Der Sinn und Zweck der Einsetzung von Repartitionswerten bei der Schuldenverlegung liegt darin, für diese Belange sämtliche Aktiven zu einheitlichen Werten einzusetzen und damit die unterschiedlichen Bewertungen von Liegenschaften durch die einzelnen Kantone auszugleichen. Damit wird verhindert, dass Kantone, welche die Liegenschaften vergleichsweise tief bewerten – wie beispielsweise die Kantone Genf und Tessin – bessergestellt werden als Kantone – wie St. Gallen –, welche die Liegenschaften im schweizweiten Vergleich hoch bewerten. Da das bewegliche Vermögen jedoch bereits einheitlich nach Verkehrswerten ermittelt wurde, besteht weder eine Notwendigkeit noch ein Recht, dieses Vermögen um irgendwelche Repartitionswerte zu bereinigen. Weil dem Kanton St. Gallen vorliegend nur bewegliches Vermögen zur Besteuerung zusteht, ist dieses zum effektiven Wert einzusetzen, und es darf keine Repartitionsdifferenz zum Nachlassvermögen mehr hinzugerechnet werden. Im Übrigen sind Bewertungsregeln anderer Kantone für den Kanton St. Gallen nicht massgebend. Aus dem Umstand, dass ausserkantonale Liegenschaften der Erbschafts- oder Schenkungssteuer des Kantons der gelegenen Sache unterliegen, kann nicht abgeleitet

© Kanton St.Gallen 2025

werden, dass St. Gallen als Kanton des letzten Wohnsitzes die ausserkantonalen Liegenschaften nach den entsprechenden Grundsätzen des ausserkantonalen Rechts zu bewerten habe. Vielmehr ist der Kanton St. Gallen nur insoweit eingeschränkt, als er von Bundesrechts wegen für die st. gallischen und die ausserkantonalen Vermögensobjekte die nämlichen Bewertungsmassstäbe anwenden muss (vgl. Richner/Frei, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Zürich 1996, N 50 zu § 13).

2.2.3. Aufgrund der vorstehenden Erwägungen ergibt sich daher, dass eine Hinzurechnung des Repartitionswerts zum beweglichen Nachlassvermögen nicht statthaft ist. Die im Kanton St. Gallen steuerbare Zuwendung beträgt unter Berücksichtigung des Steuerfreibetrags von CHF 10'000 (vgl. Art. 153 Abs. 1 lit. b StG), welcher anteilsmässig (56 %) zu berücksichtigen ist, demnach CHF 6'610'088.

Akt./ Pass.	VermSt-Wert, Fr.	Rep.-Wert, Fr.	%	ESchSt-Wert, Fr.	%	St. Gallen Fr.
Nettonachlass				11'908'691	100%	6'615'644
56%						
ESchSt						
Steuerfreibetrag						
SG				10'000	100%	5'556
56%						

© Kanton St.Gallen 2025

Steuerbare

Zuwendung SG **6'610'088**

3. Aufgrund der vorstehenden Erwägungen ist die Beschwerde gutzuheissen und der angefochtene Entscheid der Verwaltungsrekurskommission vom 12. Dezember 2016 ist aufzuheben. Die Angelegenheit ist daher zur neuen Steuerausscheidung mit den Kantonen Genf und Tessin an den Beschwerdegegner zurückzuweisen.

3.1. Dem Verfahrensausgang entsprechend hat der Staat (kantonales Steueramt) die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens zu bezahlen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von CHF 3'000 ist angemessen (Art. 7 Ziff. 222 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Auf deren Erhebung ist nicht zu verzichten (Art. 95 Abs. 3 VRP). Der vom Beschwerdeführer geleistete Kostenvorschuss von CHF 3'000 wird ihm zurückerstattet.

Neu zu verlegen sind bei diesem Ausgang noch die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von CHF 2'000, wobei die Kostenverlegung derjenigen des Rechtsmittelentscheids folgt (vgl. R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, St. Gallen 2004, S. 103). Entsprechend rechtfertigt es sich, die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens ebenfalls dem Staat (kantonales Steueramt) aufzuerlegen. Auf deren Erhebung ist nicht zu verzichten (Art. 95 Abs. 3 VRP). Der Kostenvorschuss von CHF 2'000 ist dem Beschwerdeführer zurückzuerstatten.

3.2. Der Staat (kantonales Steueramt) hat den Beschwerdeführer für das Beschwerdeverfahren ausseramtlich mit CHF 2'000 und für das Rekursverfahren mit CHF 1'500, zuzüglich 4 % Barauslagen (CHF 80 und CHF 60) sowie 8 % Mehrwertsteuer – die Leistungen wurden im Wesentlichen noch vor dem 1. Januar 2018 erbracht (vgl. Ziff. 2.1 der MWST-Info 19 zur Steuersatzänderung per 1. Januar 2018, www.estv.admin.ch) – zu entschädigen (sachgemässe Anwendung von Art. 6,

© Kanton St.Gallen 2025

Art. 19, Art. 22 Abs. 1 Ingress und lit. b, Art. 28bis Abs. 1 und Art. 29 der Honorarordnung; sGS 963.75, HonO; Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen, 2. Aufl. 2003, Rz. 839).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen und der Entscheid der Verwaltungsrekurskommission vom 12. Dezember 2016 wird aufgehoben. Die im Kanton St. Gallen steuerbare Zuwendung beträgt CHF 6'610'088 und ist vom Beschwerdegegner neu zu veranlagen.

2. Die Angelegenheit wird zu neuer Steuerausscheidung mit den Kantonen Genf und Tessin an den Beschwerdegegner zurückgewiesen.

3. Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 3'000 und des Rekursverfahrens von CHF 2'000 bezahlt der Staat (kantonales Steueramt). Der vom Beschwerdeführer im Beschwerdeverfahren geleistete Kostenvorschuss von CHF 3'000 wird ihm zurückerstattet. Die Vorinstanz wird angewiesen, dem Beschwerdeführer den von ihm für das Rekursverfahren geleisteten Kostenvorschuss von CHF 2'000 zurückzuerstatten.

4. Der Staat (kantonales Steueramt) entschädigt den Beschwerdeführer für das Beschwerdeverfahren ausseramtlich mit CHF 2'000 und für das Rekursverfahren mit CHF 1'500 zuzüglich Barauslagen (CHF 80 und CHF 60) und 8% Mehrwertsteuer.

Der Abteilungspräsident	Die Gerichtsschreiberin
Zürn	Blanc Gähwiler

© Kanton St.Gallen 2025