



**Fall-Nr.:** 2017/10  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 27.09.2018  
**Entscheiddatum:** 27.09.2018

### **Entscheid Verwaltungsgericht, 27.09.2018**

**Erbschaftssteuer.**Für die Ermittlung des steuerbaren Nachlasses ist relevant, ob es sich um unbewegliches oder bewegliches Vermögen handelt. 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 bessergestellt werden, als Kantone, 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. Vorliegend steht dem Kanton St. Gallen nur bewegliches Vermögen zur Besteuerung zu, weshalb dieses zum effektiven Wert einzusetzen ist und keine Repartitionsdifferenz zum Nachlassvermögen hinzugerechnet werden kann (Verwaltungsgericht, B 2017/10).Gegen dieses Urteil wurden Beschwerden beim Bundesgericht erhoben (Verfahren 2C\_942/2018 und 2C\_981/2018).

Besetzung

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

Verfahrensbeteiligte

X.\_\_,

**Beschwerdeführer,**



## St.Galler Gerichte

vertreten durch steuerpartner ag Steuer- und Wirtschaftsberatung, Vadianstrasse 44,  
9001 St. Gallen,

gegen

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

**Vorinstanz**,

und

**Kantonales Steueramt**, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

**Beschwerdegegner**,

Gegenstand

**Erbschaftssteuer**

### **Das Verwaltungsgericht stellt fest:**

A. X. \_\_ ist der Neffe und einziger Erbe der am 20. März 2012 verstorbenen, in A. \_\_  
wohnhafte 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).



## St.Galler Gerichte

**B.** Am 2. Dezember 2015 erliess das kantonale Steueramt die Erbschaftssteuerbefreiung und setzte die steuerbare Zuwendung auf CHF 7'629'041 fest. Es korrigierte das Grundeigentum in den Kantonen Gené 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 2'750'995. Dies führte zu einem bereinigten Nachlassvermögen von CHF 13'741'176, wobei der im Kanton St. Gallen besteuerte Anteil (Quote) auf 55,56% bzw. CHF 7'634'597 festgelegt wurde. 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 Erbschaftssteuerbefreiung 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.

**C.** X.\_\_\_ (Beschwerdeführer) erhob gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) vom 12. Dezember 2016 mit Eingabe seiner Vertreterin vom 12. Januar 2017 Beschwerde beim Verwaltungsgericht. Er beantragte, unter Kosten- und Entschädigungsfolge sei die im Kanton St. Gallen steuerbare Zuwendung auf CHF 6'610'088 festzusetzen. Die Vorinstanz beantragte mit Vernehmlassung vom 26. Januar 2017 die Abweisung der Beschwerde und verwies zur Begründung auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid. Das kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) trug am 20. Februar 2017 ebenfalls auf Abweisung der Beschwerde an.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten und die Akten wird, soweit wesentlich, in den Erwägungen eingegangen.

### **Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:**

**1.** [...]



**2.** Umstritten ist die Bewertung des im Kanton St. Gallen bestehenden Anteils am Nettonachlass in dem Sinne, ob die Repartitionswerte der Liegenschaften in den Kantonen Genf und Tessin dem Kanton St. Gallen zugeschrieben werden dürfen oder nicht.

**2.1.** Seit jeher sind in interkantonalen Verhältnissen die Erbschaftssteuern vom beweglichen Vermögen im Kanton des letzten Wohnsitzes des Erblassers, diejenigen von Grundstücken hingegen im Kanton der gelegenen Sache zu erheben. Hinterlässt ein Erblasser ausserkantonale Grundstücke, ist daher eine interkantonale Steuerauscheidung zwischen Wohnsitz- und Belegenheitskanton(en) vorzunehmen. Falls der erbschaftssteuerrechtliche Nachlass neben beweglichem auch unbewegliches Vermögen umfasst, das in einem anderen als dem letzten Wohnsitzkanton des Erblassers liegt, können beide bzw. alle Kantone den jeweiligen Teil jedes Erbteils oder Vermächnisses besteuern. Massgebend ist dabei die Quote, die dem kantonalen Anteil am Gesamtnachlass entspricht. Ebenso sind nach bundesgerichtlicher Praxis zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung, SR 101, BV) alle beteiligten Kantone verpflichtet, für die Ermittlung der ihnen zustehenden Quote sämtliche Nachlassaktiven (inner- wie ausserkantonales Vermögen) nach übereinstimmenden Kriterien einheitlich zu bewerten. Sie bleiben aber grundsätzlich frei, den steuerbaren Nettonachlass im Hinblick auf die Festsetzung der Erbschaftssteuer nach ihren eigenen kantonalen Bewertungsregeln zu berechnen. Soweit sich im Nachlass Grundstücke befinden, obliegt es den Kantonen, den Repartitionswert als Korrekturfaktor heranzuziehen. Während unbewegliches Vermögen nach dem Gesagten objektmässig auszuscheiden, anhand des Repartitionswerts zu bemessen und dem Belegenheitskanton zuzuweisen ist, werden sämtliche Schulden proportional – nach Lage aller (Brutto-)Aktiven des Privat- und Geschäftsvermögens – verlegt. Die Quote ergibt sich „nach Lage der Aktiven“ (vgl. zum Ganzen Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C\_415/2017 vom 2. Juni 2017 E. 2).

**2.2.** 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 der Beschwerdegegner den massgeblichen Repartitionswert, welcher sich gemäss Kreisschreiben Nr. 22 der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) vom



## St.Galler Gerichte

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 Gesamttaktiven verlegt.

Bei der Berechnung des beweglichen Vermögens ging der Beschwerdegegner fälschlicherweise von CHF 9'162'226 aus. Korrekt ist jedoch, das bewegliche Vermögen 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. Das bewegliche Vermögen beträgt demnach CHF 10'118'305. Als Zwischentotal ist daher Folgendes festzuhalten:

Aktiven/	VermSt-	Rep.-	%	ESchSt-	%	St. Gallen	%	Genf	%
Tessin	%								
Passiven	Wert, Fr.	Wert, Fr.		Wert, Fr.		Fr.		Fr.	Fr.

### GSt Kanton

Genf	5'782'995	867'449	115%	6'650'444				6'650'444	
------	-----------	---------	------	-----------	--	--	--	-----------	--

### Gst Kanton

Tessin	590'871	88'631	115%	679'502					
	679'502								

### Total Grund-

stücke	6'373'866	956'080		7'329'946					
--------	-----------	---------	--	-----------	--	--	--	--	--



## St.Galler Gerichte

### Bewegliches

Vermögen 10'118'306

10'118'306

**Total 16'492'172 17'448'252 100% 10'118'306 58% 6'650'444**  
**38% 679'502 4%**

### Verbindlichkeiten

Schulden 1'602'511

### Todesfall-

kosten 437'942

### Vermächt-

nisse 2'543'028

**Total 4'583'481 4'583'481 100% 2'657'978 58% 1'747'005.09**  
**38% 178'498.28 4%**

### Zwischen-

**total 11'908'691 12'864'771 7'460'328 58% 4'903'439**  
**38% 501'003**



**3.** Zu prüfen ist im Folgenden, ob der Beschwerdegegner zu Recht eine Angleichung an das St. Galler Bewertungsniveau vorgenommen hat.

**3.1.** Die Vorinstanz hat erkannt, für die Ermittlung des steuerbaren (Netto-)Nachlasses seien die Kantone im Hinblick auf die Festsetzung der Erbschaftssteuer im Rahmen ihrer Quote frei, ihre eigenen Bewertungsregeln anzuwenden. Im Kanton St. Gallen werde das übergelassene Vermögen den gesetzlichen und bundesgerichtlichen Vorgaben entsprechend zum Verkehrswert bewertet. Der Beschwerdegegner habe deshalb den Repartitionswert zu Recht auf das Niveau des Kantons St. Gallen gebracht. Der Erbschaftssteuerbetrag betrage nach den st. gallischen Bewertungsregeln CHF 9'162'432, der Repartitionswert CHF 7'329'946 und die Differenz daraus CHF 1'832'486. Von diesem Betrag habe der Beschwerdegegner in Übereinstimmung mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung eine Quote von 55,56 % bzw. CHF 1'018'129 besteuert. Das Schlechterstellungsverbot verbiete es im Übrigen den Kantonen, Steuerpflichtige mit ausserkantonalen Steuerdomizilen bei der Ermittlung der Steuerschuld nach kantonalem Recht schlechter zu stellen als ausschliesslich innerkantonale Steuerpflichtige. Indem der immobile Nachlass dem kantonalen Bewertungsniveau angeglichen worden sei, sei der Beschwerdeführer nicht schlechter gestellt worden als jener Erbe, dem ausschliesslich im Kanton St. Gallen gelegene Grundstücke zugewendet worden wären. Da der Beschwerdegegner den Nachlass lediglich im Umfang der dem Kanton St. Gallen zustehenden Quote von 55,56 % besteuert habe, sei auch nicht gegen das Verbot der Doppelbesteuerung verstossen worden.

Der Beschwerdeführer macht dagegen im Wesentlichen geltend, die Berechnungsmethode des Beschwerdegegners sei nicht sachlogisch und mathematisch falsch. Bestandteil einer Steuerausscheidung mit Repartitionswerten sei auch die richtige Korrektur der Repartitionswerte auf das jeweilige kantonale Bewertungsniveau. Methodisch richtig müsse dabei jeder Kanton sämtliche Liegenschaften mit seinem kantonalen Repartitionswert korrigieren. Diese Korrektur könne aber sachlogisch nur objektmässig dem jeweiligen Liegenschaftskanton gutgeschrieben oder belastet werden. Eine quotenmässige Berücksichtigung und somit Besteuerung dieser ausserkantonalen Bewertungskorrekturen durch den Wohnsitzkanton sei methodisch falsch. Der Wohnsitzkanton des Erblassers sei nicht



## St.Galler Gerichte

berechtigt, Erbschaftssteuern auf ausserkantonalen Liegenschaften zu erheben. Die Repartitionswerte dürften nur für die Ermittlung der Quote verwendet werden. Sie dürften aber nicht dazu führen, dass der Wohnsitzkanton ausserkantonale Liegenschaften besteuere. Zwecks Vermeidung einer unrechtmässigen Doppelbesteuerung sei die anteilige Besteuerung der ausserkantonalen Liegenschaften im Betrag von CHF 1'018'129 aufzuheben.

**3.2.** 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 derjenige der Kantone Genf und Tessin darunter liegen. Für die Ermittlung des Schuldenabzugs müssen zunächst beide Werte auf das schweizerische Mittel (100 %) korrigiert werden. Auf diesen Mittelwerten basiert das sog. Reinvermögen I (vgl. Tabelle in E. 2.2). Da bei der Erbschaftsteuer sämtliche Aktiven und Passiven zum Verkehrswert – und nicht zum Repartitionswert – besteuert werden, sind die Repartitionswerte in einem zweiten Schritt mittels Abzügen oder Zuschlägen auf das Niveau im Wohnsitzkanton zu bringen (Basis des sog. Reinvermögens II). Dabei gilt dies jedoch nur für im Wohnsitzkanton gelegene Liegenschaften und für ausserkantonale Objekte an einem Belegenheitsort mit tieferem Steuerwert: Auch deren Steuerwert ist 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 Steuerauscheidung 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).

**3.3.** 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. 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. Da dem Kanton St. Gallen nur bewegliches Vermögen zur Besteuerung zusteht, ist dieses zum effektiven Wert einzusetzen und es kann keine Repartitionsdifferenz zum Nachlassvermögen 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 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). Die vom Beschwerdeführer eingereichten Berechnungsvarianten erweisen sich aufgrund obiger Ausführungen daher als unbehelflich.

**3.4.** Aufgrund der vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass eine Hinzurechnung des Repartitionswerts zum beweglichen Nachlassvermögen nicht statthaft ist. Die steuerbare Zuwendung zugunsten des Kantons St. Gallen beträgt unter Berücksichtigung des Steuerfreibetrags von CHF 10'000 (vgl. Art. 153 Abs. 1 lit. b StG), welcher anteilmässig (58 %) zu berücksichtigen ist, demnach CHF 7'454'529. Die durch den Beschwerdegegner berechnete interkantonale Steuerausscheidung weist demzufolge eine Differenz von CHF 174'512 (= CHF 7'629'041 ./ CHF 7'454'529) auf, was entsprechend zu korrigieren ist.



## St.Galler Gerichte

Aktiven/Passiven	VermSt-Wert	Rep.-Wert	%	ESchSt-Wert	%	St. Gallen
------------------	-------------	-----------	---	-------------	---	------------

<b>Nettonachlass ESchSt</b>				<b>Fr. 12'864'771</b>	<b>100%</b>	<b>Fr. 7'460'328</b>
<b>58%</b>						

Steuerfreibetrag SG				Fr. 10'000	100%	Fr. 5'799
<b>58%</b>						

<b>Steuerbare Zuwendung SG</b>				<b>Fr. 13'093'791</b>		<b>Fr. 7'454'529</b>
--------------------------------	--	--	--	-----------------------	--	----------------------

Die Angelegenheit ist zur neuen Steuerausscheidung mit den Kantonen Genf und Tessin an den Beschwerdegegner zurückzuweisen.

4. Aufgrund der vorstehenden Erwägungen ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des Beschwerdeverfahrens zu fünf Sechstel dem Beschwerdeführer und zu einem Sechstel dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von CHF 3'000 ist angemessen (Art. 7 Ziff. 222 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Die auf den Beschwerdeführer entfallende Entscheidgebühr von CHF 2'500 wird mit dem geleisteten Kostenvorschuss von CHF 3'000 verrechnet. Der Restbetrag (CHF 500) wird ihm zurückerstattet. Der Beschwerdeführer hat mangels mehrheitlichen Obsiegens keinen Anspruch auf Ersatz der ausseramtlichen Kosten (Art. 98 in Verbindung mit Art. 98<sup>bis</sup> VRP).

Bei (teilweiser) Guttheissung eines Rechtsmittels ist zugleich von Amtes wegen über die amtlichen Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens zu entscheiden. In der Regel erfolgt die entsprechende Kostenverlegung in Bezug auf die Beteiligten und deren Anteile analog dem Rechtsmittelentscheid (R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, Diss. St. Gallen 2004, S. 103). Die amtlichen Kosten für das Rekursverfahren vor der Vorinstanz von CHF 2'000 sind somit ebenfalls zu fünf Sechstel dem Beschwerdeführer und zu einem Sechstel dem



Beschwerdegegner aufzuerlegen. Der Kostenvorschuss ist im Umfang von CHF 333.35 dem Beschwerdeführer zurückzuerstatten.

### **Demnach erkennt das Verwaltungsgericht zu Recht:**

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und der Entscheid der Verwaltungsrekurskommission vom 12. Dezember 2016 wird aufgehoben. Die korrekte steuerbare Zuwendung zugunsten des Kantons St. Gallen beträgt CHF 7'454'529 und ist vom Beschwerdegegner neu zu veranlagern.
2. Die Angelegenheit wird zu neuer Steuerauscheidung mit den Kantonen Genf und Tessin an den Beschwerdegegner zurückgewiesen.
3. Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 3'000 bezahlt der Beschwerdeführer zu fünf Sechstel und der Beschwerdegegner zu einem Sechstel. Der auf den Beschwerdeführer entfallende Anteil von CHF 2'500 wird mit dem geleisteten Kostenvorschuss von CHF 3'000 verrechnet. Der Restbetrag (CHF 500) wird ihm zurückerstattet.

Die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von CHF 2'000 bezahlt der Beschwerdeführer zu fünf Sechstel und der Beschwerdegegner zu einem Sechstel. Die Vorinstanz wird angewiesen, dem Beschwerdeführer den von ihm für das Rekursverfahren geleistete Kostenvorschuss im Umfang von CHF 333.35 zurückzuerstatten.

4. Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

Der Abteilungspräsident

Die Gerichtsschreiberin

Zürn

Blanc Gähwiler