

mögensvergleichsrechnung wird praxisgemäss durch Abrundung des Ergebnisses Rechnung getragen. Es rechtfertigt sich, vorliegend eine Einkommensaufrechnung in Höhe von Fr. 18'000.-- vorzunehmen.

(Redaktioneller Hinweis: Auf eine staatsrechtliche Beschwerde gegen diesen Entscheid ist das Bundesgericht nicht eingetreten.)

50 Interkantonales Steuerrecht. Erbschaftssteuer.

- **Interkantonale Ausscheidung, insbesondere Behandlung der Repartitionswerte der Liegenschaften.**
- **Die Regeln der interkantonalen Ausscheidung können keine höhere als die nach kantonalem Recht zulässige Besteuerung rechtfertigen. Schlechterstellungsverbot.**

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 25. Juli 2001 in Sachen KStA gegen Entscheid des Steuerrekursgerichts (betreffend D.W.).

Sachverhalt

Der Veranlagung von D.W. zur Erbschaftssteuer lag folgende Berechnung zugrunde (die Zahlen sind fiktiv):

	Kt. ZH	Kt AG	Gesamt
Liegenschaften (Repartitionswerte)	700'000	15'000'000	15'700'000
Andere Vermögenswerte	8'300'000		8'300'000
Aktiven total	9'000'000	15'000'000	24'000'000
Total der Aktiven in %	37,5%	62,5%	100%
Schulden (nach Lage der Aktiven)	300'000	500'000	800'000
Subtotal	8'700'000	14'500'000	23'200'000
Differenz Repartitions- / Vermögenssteuerwert			5'200'000
Reinvermögen			18'000'000
Freibetrag Kt. AG			50'000

Steuerpflichtiger Vermögenanfall			17'950'000
Aktiven in %	37,5%	62,5%	100%
Steuerpflichtiger Vermögenanfall	7'031'250	11'718'750	17'950'000

Die Steuerpflichtige beantragte demgegenüber die Veranlagung nach folgender Berechnung:

	Kt. ZH	Kt AG	Gesamt
Liegenschaften (Repartitionswerte)	700'000	15'000'000	15'700'000
Andere Vermögenswerte	8'300'000		8'300'000
Aktiven total	9'000'000	15'000'000	24'000'000
Total der Aktiven in %	37,5%	62,5%	100%
Schulden (nach Lage der Aktiven)	300'000	500'000	800'000
Subtotal	8'700'000	14'500'000	23'200'000
Differenz Repartitions- / Vermögenssteuerwert	200'000	5'000'000	5'200'000
Reinvermögen	8'500'000	9'500'000	18'000'000
Reinvermögen in %	47,22%	52,78%	100%
Freibetrag Kt. AG	23'610	26'390	50'000
Steuerpflichtiger Vermögenanfall	8'476'390	9'473'610	17'950'000

Aus den Erwägungen

1. a) Nach den Regeln über die interkantonale Steuerauscheidung bei Erbschaften und Schenkungen ist der Erbanfall am letzten Wohnsitz des Erblassers steuerbar, mit Ausnahme des unbeweglichen Vermögens, das am Ort der gelegenen Sache zu besteuern ist (Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Aufl.,

Bern/Stuttgart/Wien 2000, § 17 Rz. 13, 15, § 24 Rz. 1; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, Bern 1999, S. 91 ff., 138; Urs Ursprung, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Muri/BE 1991, § 86 N 1 f.; vgl. § 86 Abs. 1 und 2 StG). Ist eine Steuerauscheidung zwischen dem Kanton des letzten Wohnsitzes des Erblassers und dem (oder den) Belegenheitskanton(en) vorzunehmen, sind die Schulden proportional zur Lage der Aktiven zu verlegen (BGE in StE 1998, A 24.42.4 Nr. 1, mit Hinweisen; Höhn/Mäusli, a.a.O., § 24 Rz. 1, § 19 Rz. 11; Locher, a.a.O., S. 138, 98; Ursprung, a.a.O., § 86 N 6a); danach können die Kantone den auf sie entfallenden Anteil am reinen Nachlassvermögen besteuern (BGE in ASA 41/1972-73, S. 347 f.). Die für die Schuldenverlegung notwendige Bewertung der Aktiven muss zwar nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht zwingend nach einem einheitlichen Bewertungsmassstab erfolgen, doch muss jeder Kanton zumindest seine Bewertungsregeln bei den innerkantonalen und den ausserkantonalen Vermögenswerten in gleicher Weise anwenden (StE 1998, A 24.42.4 Nr. 1; Höhn/Mäusli, a.a.O., § 19 Rz. 16 ff., mit Kritik Rz. 18; Locher, a.a.O., S. 98). Für die Bewertung von Grundstücken zum Zweck der interkantonalen Steuerauscheidung werden die sog. Repartitionswerte verwendet (im vorliegenden Fall gemäss dem Kreisschreiben der EStV vom 3. Februar 1993 "Regeln für die Bewertung der Grundstücke in der Veranlagungsperiode 1993/94", publiziert in ASA 61/1992-93, S. 759 ff.).

b) Nach kantonalem Recht wird das Vermögen nach den Vorschriften der Vermögenssteuer bewertet (§ 87 Abs. 1 StG), was sich namentlich bei überbauten Grundstücken, wenn die Grundstücksschätzung unter dem Verkehrswert bleibt, zugunsten der Steuerpflichtigen auswirkt (vgl. Ursprung, a.a.O., § 87 N 1).

Es ist unbestritten, dass der in die Erbsteuerberechnung einbezogene Wert der aargauischen Grundstücke (Fr. 10'000'000.--) der obigen Bewertungsregel (Vermögenssteuerwert) entspricht. Aus dem Umstand, dass der Repartitionswert für nichtlandwirtschaftliche Grundstücke im Kanton Aargau auf 150 % festgesetzt wurde (vgl. ASA 61, S. 761), lässt sich vermuten, dass der Vermögenssteuerwert auch hier klar unter dem Verkehrswert lag.

2. a) Die kantonalen Steuerbehörden haben auch bei interkantonalen Verhältnissen zunächst das kantonale Steuerrecht anzuwenden. Die Regeln des interkantonalen Steuerrechts setzen dem gegebenenfalls Schranken und erzwingen Abänderungen zugunsten der Steuerpflichtigen. Die interkantonale Steuerauscheidung kann aber nie dazu führen, dass ein Steuerpflichtiger in einem Kanton mehr zu versteuern oder höhere Steuern zu entrichten hätte, als das dortige kantonale Steuerrecht vorsieht (BGE 80 I 11; Höhn/Mäusli, a.a.O., § 3 Rz. 19 f., 24; Locher, a.a.O., S. 29).

b) Die aargauischen Liegenschaften als der aargauischen Steuerhoheit unterliegendes Steuersubstrat können nach dem kantonalen Recht nur in Höhe des Vermögenssteuerwerts mit der Erbschaftsteuer erfasst werden (§ 87 Abs. 1 StG). Unter Berücksichtigung der anteilmässigen Schulden (deren Berechnung und Verlegung mittels der Repartitionswerte nicht streitig ist) und des anteiligen Freibetrags (§ 89 Abs. 1 StG; vgl. dazu Ursprung, a.a.O., § 86 N 5d) ergibt sich in vereinfachter Darstellung folgende Rechnung:

kantonale massgeblicher Wert der aarg. Aktiven	Fr.	10'000'000
./. interkantonale zu übernehmender Schuldenanteil	Fr.	500'000
./. Anteil Freibetrag	Fr.	<u>26'390</u>
	Fr.	9'473'610

Die vom KStA befürwortete Berechnungsweise liefe darauf hinaus, dass der Kanton Aargau die Erbschaftsteuer auf einem Betrag von Fr. 11'718'750.-- (62,5 % von Fr. 18'750'000.--) erhebt. Dies ist mehr als der nach § 87 Abs. 1 StG festgesetzte Wert der im Kanton steuerbaren Aktiven und ist offenkundig mit dem kantonalen Recht nicht vereinbar. Wenn, wie das KStA zutreffend ausführt, der Kanton Aargau die Liegenschaften zum Vorteil der Steuerpflichtigen vorsichtig schätzt, so muss er diesen Vorteil nicht nur den Steuerpflichtigen mit rein innerkantonalen Beziehungen zukommen lassen, sondern auch denjenigen in interkantonalen Verhältnissen (und zwar zu eigenen Lasten; er kann diese "Vorteilsgewährung" nicht - gestützt auf die quotenmässige Aufteilung im interkantonalen Erbschaftsteuerrecht - auf die mitbeteiligten Kantone mit realistischerer Verkehrs-

wertschätzung abwälzen). Andernfalls verstösst er gegen das Schlechterstellungsverbot, wonach die Kantone diejenigen Steuerpflichtigen, die nur für einen Teil des Vermögens oder Einkommens steuerpflichtig sind, aus diesem Grund nicht anders und stärker belasten dürfen als die ausschliesslich im Kanton steuerpflichtigen Personen (vgl. Art. 127 Abs. 3 BV; BGE 121 I 261 mit Hinweisen; Höhn/Mäusli, a.a.O., § 4 Rz. 17 f.; vgl. auch Locher, a.a.O., S. 40). Dass der Kanton Aargau ohne Verstoß gegen die verfassungsrechtlichen Vorgaben die Erbschaftssteuer nach Massgabe der Verkehrswerte erheben dürfte, wie das KStA geltend macht, ist in diesem Zusammenhang ohne Bedeutung.

51 Nichtigkeit einer Verfügung. Schutzwürdiges Interesse als Voraussetzung der Beschwerdelegitimation.

- Schutzwürdiges Interesse (§ 38 Abs. 1 VRPG) ist auch bei der Beschwerdeführung durch das KStA verlangt (Erw. 4/c, 6/b).
- Zuständigkeiten der Steuerkommission und des Gemeindesteueramtes (Erw. 5).
- Keine Nichtigkeit, wenn nach dem äusseren Anschein eine Veranlagungsverfügung der zuständigen Steuerkommission vorliegt, selbst wenn das Gemeindesteueramt eigenmächtig handelte (Erw. 6).

vgl. AGVE 2001 81 378.