

Erbschaftssteuer

Bewertung des Nachlasses bei fraglichen Forderungen

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 14. Januar 2022

Sowohl Aktiven als auch Passiven sind bei der Bewertung eines Nachlassvermögens marktgerecht zu schätzen. Wenn gegenüber dem Nachlass noch eine «provisorische» Zwischenabrechnung gestellt wird, diese sich kurz darauf aber als weit überhöht herausstellt, so ist diesem Umstand Rechnung zu tragen. Dies gilt insbesondere dann, wenn mittels eines angenommenen Vergleichs unter den Parteien ein Einschlag von rund 40 Prozent auf dem ursprünglichen Rechnungsbetrag gemacht wurde.

Sachverhalt:

A. Der Erblasser E. hat die A. AG zu Lebzeiten mit verschiedenen Planungsarbeiten beauftragt. Nach dem Tod von E. hat die A. AG am 14. Januar 2016 eine Zwischenabrechnung für die pendenten Projekte per Todestag erstellt und der B. AG einen Betrag von Fr. 1'033'679.46 in Rechnung gestellt. Im Schreiben vom 20. Januar 2016 teilte die damalige Willensvollstreckerin S. der A. AG mit, dass sie die Forderungen im Grundsatz in das Inventar aufnehmen, damit deren Höhe aber nicht automatisch als genehmigt gelte. Gemäss Aktennotiz vom 24. März 2017 hat die A. AG anlässlich einer gemeinsamen Besprechung mit der Erbgemeinschaft in Aussicht gestellt, die geltend gemachte Forderung um Fr. 56'330.– zu reduzieren. Mit Schreiben vom 5. Mai 2017 schlug die ehemalige Willensvollstreckerin der A. AG vor, die geltend gemachten Forderungen mit einer Saldo-Zahlung von Fr. 600'000.– (inkl. MWST) zu erledigen. Nach Angaben der Rekurrentin hat die A. AG ihr Vergleichsangebot akzeptiert und sich mit einer Saldo-Zahlung von Fr. 612'299.15 (inkl. Fr. 12'299.15 Abschreibungsgebühr für ein Baugesuch) einverstanden erklärt.

In den Veranlagungsverfügungen Nr. ES 2015/1 bis Nr. ES 2015/7 vom 29. Juni 2021 setzte die Steuerverwaltung das steuerbare Vermögen des Erblassers auf Fr. 15'573'169.– und die totale Erbschaftssteuer auf Fr. 4'565'459.55 fest. Teil der Veranlagungsverfügungen ist eine Bilanz, welche unter den Passiven einerseits die Position «F» in der Höhe von Fr. 12'299.– und andererseits laufende Auslagen gemäss Inventar, welches wiederum Forderungen aus Bauprojekten in G. und H. der B. AG in der Höhe von Fr. 600'000.– enthält.

B. Am 26. Juli 2019 legte der Vertreter im Namen der Erbgemeinschaft Einsprache gegen die Veranlagungsverfügungen Nr. ES 2015/1 bis Nr. ES 2015/7 ein und stellte den Antrag, das steuerbare Vermögen sei von Fr. 15'573'169.– um Fr. 433'679.– auf Fr. 15'139'490.– zu reduzieren und die der Einsprecherin in Rechnung gestellte Erbschaftssteuer entsprechend zu ermässigen. Zur Begründung führte er unter anderem aus, die A. AG habe per Todestag von E. ihre Forderungen gegenüber der Erbgemeinschaft mit Fr. 1'033'679.46 quantifiziert. Die Erbgemeinschaft habe fest damit rechnen müssen, dass die A. AG an dieser Forderung festhalte und den Betrag gegebenenfalls auch gerichtlich einklage. Am Todestag sei noch in keiner Weise absehbar gewesen, dass diese Forderung fast eineinhalb Jahre später vergleichsweise auf Fr. 600'000.– reduziert werden könnte. Auch müsse die Schuld der Erbgemeinschaft gegenüber der A. AG nicht durch eine Schätzung bewertet werden, weil die A. AG die geltend gemachte Forderung mit Schreiben vom 14. Juli 2016 bis auf den letzten Rappen beziffert habe. Somit habe sich die Forderung per Todestag klarerweise auf Fr. 1'033'679.46 belaufen und sei entsprechend als Schuld zum Abzug zuzulassen.

Für die Einsprecherin sei der Umstand, dass die A. AG ihre Zwischenabrechnung vom 14. Januar 2016 an die B. AG statt an die Erbgemeinschaft adressiert habe, unerheblich, weil letztlich so oder anders alle Aufwendungen der A. AG von der Einsprecherin getragen werden müssten.

Im Entscheid vom 21. September 2021 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Von den Fr. 1'033'679.46 Architekturkosten der A. AG vom 14. Januar 2016 seien gemäss Einsprache nur Fr. 600'000.– sowie Fr. 12'299.– effektiv bezahlt worden, da hierüber per 15. Mai 2018 ein Vergleich abgeschlossen worden sei. Die Fr. 600'000.– und Fr. 12'299.– seien in der Erbschaftssteuer-Verfügung

Nr. 2015/3 vom 29. Juni 2021 bereits vollumfänglich abgezogen worden. Nach ständiger Praxis der Steuerverwaltung Basel-Landschaft könnten nur effektiv bezahlte Erbschaftsschulden berücksichtigt werden. Somit könne der Restbetrag des Gesamtbetrages von Fr. 1'033'679.46, auf den die Gegenpartei vergleichsweise verzichtet habe, nicht berücksichtigt werden.

C. Mit Schreiben vom 15. Oktober 2021 erhebt der Vertreter der Erbengemeinschaft Rekurs und beantragt, das steuerbare Vermögen sei von Fr. 15'573'169.– um Fr. 433'679.– auf Fr. 15'139'490.– zu reduzieren und die den Rekurrenten in Rechnung gestellte Erbschaftssteuer sei entsprechend zu ermässigen; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Staates.

Zur Begründung kann im Wesentlichen auf die Einsprache verwiesen werden. Zusätzlich zu den Ausführungen in der Einsprache bringt die Rekurrentin vor, die im Einspracheentscheid angeführte Praxis der Steuerverwaltung, wonach nur effektiv bezahlte Erbschaftsschulden berücksichtigt werden sollen, widerspreche den Grundsätzen, nach welchen das Erbschaftsvermögen zum Verkehrswert im Todeszeitpunkt zu bewerten und Wertveränderungen, die nach dem Tod des Erblassers eintreten, für die Erbschaftssteuer unbeachtlich seien. Es sei einzig auf den Verkehrswert des Erbschaftsvermögens im Todeszeitpunkt des Erblassers abzustellen. Folglich sei die nach dem Tod des Erblassers eingetretene Wertveränderung der Schuld von Fr. 1'033'679.46 auf Fr. 612'299.15 (Abschluss Vergleich vom 5. Mai 2017) für die Erbschaftssteuer unbeachtlich.

Mit Vernehmlassung vom 30. November 2021 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Die per Todestag in Rechnung gestellte Forderung der A. AG gegenüber dem Erblasser sei innert zweier Jahre erheblich von bisher rund Fr. 1 Mio. auf neu rund Fr. 600'000.– reduziert worden (Vergleich per 5. Mai 2017). Daher müsse davon ausgegangen werden, dass diese Forderung als Schuld des Erblassers von Anfang an nicht Bestand haben konnte, d. h. bestritten wurde. Dies zeige auch das Schreiben vom 20. Januar 2016 der Willensvollstreckerin und Miterbin/Vermächtnisnehmerin S. klar auf. Es rechtfertige sich deshalb, in sinngemässer Anlehnung an § 7 der Verordnung vom 16. Juni 1981 zum Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer (ESchStV; SGS 334.11) auf die innert den zwei Jahren tatsächlich vereinbarte und bezahlte Schuld abzustellen, um den reellen Verkehrswert dieses Passivums im Zeitpunkt des Erbgangs zu bestimmen.

Ferner zeige auch das Steuergesetz bei der Bestimmung des steuerbaren Vermögens in § 46 Abs. 3 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331), dass unsichere Forderungen und Rechte (Aktiven) vorsichtig zu bewerten sind. Verlustwahrscheinlichkeiten seien deshalb praxisgemäss mit einem Einschlag zu berücksichtigen. Derselbe Grundsatz müsse auch für die Bewertung von unsicheren Schulden (Passiven) gelten. Da es sich vorliegend von Anfang an um eine unsichere bzw. bestrittene Forderung gegenüber dem Erblasser gehandelt habe, müsse dieser Passivposten im Nachlass vorsichtig geschätzt werden. Die vorsichtige Einschätzung des Rechnungsbetrags der A. AG vom 14. Januar 2016 rechtfertige sich auch dadurch, dass diese Rechnung explizit als «Zwischenabrechnung» bezeichnet worden und dabei bloss eine «Zweckmässigkeit» erwähnt worden sei. Am Schluss der Rechnung sei noch der Hinweis angebracht worden, dass man gerne die Begleichung dieser Beträge «noch besprechen» wolle. Im Übrigen enthalte diese Zwischenabrechnung keinerlei MWST-Abrechnung. Es seien also bloss provisorische und zu diskutierende Rechnungsbeträge gewesen, welche per Todestag kalkuliert worden seien. Diese Schlussfolgerung habe nichts mit einer Verletzung des Stichtagsprinzips zu tun, da eine reelle Schätzung des Verkehrswerts des Nachlasses bzw. des Nettovermögens per Todestag bezweckt werde.

Anlässlich der heutigen Verhandlung halten die Parteien an ihren Begehren fest.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 19 Abs. 2 des Gesetzes vom 7. Januar 1980 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer (ESchStG; SGS 334) i.V.m. § 124 Abs. 1 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 10'000.– pro Steuerjahr übersteigt, von der Fünferkammer des Steuergerichts beurteilt. Da die in

formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2. Streitig und zu prüfen ist, ob der steuerbare Nachlass aufgrund der Bewertung der Zwischenabrechnung der A. AG um Fr. 433'679.– zu reduzieren und die der Rekurrentin in Rechnung gestellte Erbschaftssteuer entsprechend zu korrigieren ist.

2.1. Erbschaftssteuern sind einmalige Steuern, deren Erhebung auf einen bestimmten Zeitpunkt hin erfolgt. Gemäss § 15 ESchStG werden im Kanton Basel-Landschaft steuerbare Zuwendungen grundsätzlich zum Verkehrswert im Zeitpunkt des Vermögensübergangs bewertet. Das steuerbare Vermögen geht bei einem Todesfall eo ipso durch den Tod des Erblassers von Gesetzes wegen auf die Erben über (Universalsukzession). Gemäss Art. 537 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) eröffnet der Todesfall den Erbgang. Die Bewertung des steuerbaren Vermögens erfolgt auf diesen Stichtag hin (vgl. Oehrli/Attinger in: Zweifel/Beusch/Hunziker [Hrsg.], Kommentar zum Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, Basel 2020, § 20 N 1 f.; vgl. Ramseier, Die basellandschaftliche Erbschafts- und Schenkungssteuer, Liestal 1989, S. 122 f.). Grundsätzlich sind Wertveränderungen, die nach der Eröffnung des Erbgangs eintreten, für die Erbschaftssteuer irrelevant (Oehrli/Attinger, a.a.O., § 20 N 3.). Bei Forderungen auf feste Summen rechtfertigt es sich, primär den Nominalwert als Verkehrswert zu berücksichtigen (Urteil des Bundesgerichts 2C_565/2007 vom 15. Januar 2008, E. 4.2; Oehrli/Attinger, a.a.O., § 21 N 1).

Eine Forderung, die weder verpfändet noch abgetreten werden kann, ist jedoch nicht verkehrsgängig. Solche Forderungen zum Nennwert zu bewerten, würde zu einer Relativierung oder gar zu einer Nichtanwendung des Verkehrswertprinzips führen. Dem Einzelfall würde keine Rechnung getragen. Einige Kantone schreiben die Berücksichtigung der Verlustwahrscheinlichkeit sogar ausdrücklich im Gesetz vor (Oehrli/Attinger, a.a.O. § 20 N 1 ff., m.w.H.). Indes erscheint es unabhängig einer solchen expliziten gesetzlichen Regelung aufgrund des Leistungsfähigkeitsprinzips als selbstverständlich, dass eine Forderung wirtschaftlich korrekt und gegebenenfalls mit einem Einschlag bewertet werden muss (Oehrli/Attinger, a.a.O., § 20 N 4). Das Bundesgericht hielt im bereits erwähnten Entscheid vom 15. Januar 2008 fest, dass als Verkehrswert von Forderungen der Nominalwert gilt, wenn die Verlustwahrscheinlichkeit nicht eine niedrigere Bewertung rechtfertigt (Urteil des Bundesgerichts 2C_565/2007 vom 15. Januar 2008, E. 4.2). Der Verkehrswert ist somit von der mutmasslichen Einbringlichkeit der Forderung abhängig (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 26. August 2015, SR.2015.00017, E. 2.1).

Entsprechend schreibt das Baselbieter Steuergesetz zur Verkehrswertbewertung von Wertpapieren, Forderungen und anderen Rechten für die Vermögenssteuer in § 46 Abs. 3 StG denn auch vor, dass bei der Bewertung bestrittener oder unsicherer Rechte und Forderungen der Wahrscheinlichkeit von Verlusten Rechnung zu tragen ist. Die Erbschaftssteuer ist im Gegensatz zur Vermögenssteuer zwar nicht periodisch wiederkehrend. Trotzdem ist kein Grund ersichtlich, weshalb diese sachgerechte Regelung bei der Vermögenssteuer für die Erbschaftssteuer nicht gelten soll: Beide Steuern sind stichtagsbezogen und haben einen zu bewertenden Vermögenskomplex als Bemessungsgrundlage.

2.2. Gemäss § 13 ESchStG wird die Steuer auf dem vom Steuerpflichtigen erworbenen reinen Vermögen erhoben. Es können nur effektive, das heisst am Stichtag tatsächlich bestehende Schulden abgezogen werden, für die die steuerpflichtige Person als Hauptschuldnerin rechtlich haftbar ist (Dzambo-Locher/Teuscher, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl., Basel 2017, Art. 13 N 17). Zum einen verringern bestehende Verbindlichkeiten, die das übertragene Vermögen direkt schmälern oder belasten, den für die Steuerbemessung relevanten Betrag (Erbschaftsschulden). Zum anderen verursacht der Erbgang verschiedene Kosten, welche die Bemessungsgrundlage der Erbschaftssteuer verringern (Erbgangsschulden; vgl. Oehrli/Attinger, a.a.O., § 24 N 2 f.). Erbschaftsschulden sind abziehbar, wenn diese bereits zu Lebzeiten des Erblassers bestanden haben. Zumindest ihren Ursprung müssen die Schulden in Ereignissen haben, die vor dem Tod des Erblassers eingetreten sind und das Vermögen des Erblassers schon vor seinem Tod belastet haben. Schulden, die erst nach dem Tod des Erblassers eingetreten sind, können mit Ausnahme der Erb-

gangsschulden nicht abgezogen werden (Oehrli/Attinger, a.a.O. § 24 N 8 f.; vgl. zum Ganzen Ramseier, a.a.O., S. 153 f., m.w.H.). Voraussetzung einer abziehbaren (Erbschafts-)Schuld ist somit eine am massgebenden Stichtag bestehende, feste, durchsetzbare Schuld, mit deren Erfüllung die steuerpflichtige Person ernsthaft rechnen muss, wobei Fälligkeit nicht erforderlich ist (Dzambo-Locher/Teuscher, a.a.O., Art. 13 N 17, vgl. Oehrli/Attinger, a.a.O. § 24 N 8 f).

Schulden sind grundsätzlich gleich zu bewerten wie korrelierende Forderungen, womit vorstehende Ausführungen der Bewertung einer Forderung auf der Aktivseite der Erbschaft auch für Forderungen auf der Passivseite respektive Schulden der Erbschaft Geltung finden. Das bedeutet, dass für die Bewertung zum Verkehrswert der Schuld auf den Nennwert bzw. den Nominalwert abzustellen ist, wobei es analog zur Forderungsbewertung berücksichtigt werden muss, wenn eine Verpflichtung ungewiss, in der Höhe nicht genau bestimmbar, bestritten oder aufschiebend oder auflösend bedingt ist (Dzambo-Locher/Teuscher, a.a.O., Art. 14 N 9). Somit sind Zweifel am Bestand (Verität) genauso zu berücksichtigen wie Zweifel an der Zahlungsfähigkeit des Schuldners (Bonität).

3.

3.1. Vorliegend ist unbestritten, dass es sich bei der Zwischenabrechnung der A. AG vom 14. Januar 2016 um eine Erbschaftsschuld handelt, da mit der Rechnung ein Anspruch für Leistungen zugunsten des Erblassers beziehungsweise seiner Gesellschaft bis zum Todestag abgegolten werden soll. Strittig hingegen ist, wie hoch der Verkehrswert jener Forderung zum Todeszeitpunkt war. Bei üblichen Forderungen auf feste Summen ist primär der Nominalwert als Verkehrswert zu berücksichtigen. Der Nominalwert der Zwischenabrechnung der A. AG vom 14. Januar 2016 beträgt Fr. 1'033'679.46.

3.2. Bei dem in casu zu bewertenden Anspruch der A. AG handelt es sich um Entschädigungen für laufende Bauprojekte, aus Auftrag und/oder Werkvertrag. Dabei können Leistung und Gegenleistung viel mehr Anlass zur Diskussion geben, als dies zum Beispiel bei einem Konsumgut, bei dem die Zahlung noch aussteht, der Fall ist. Im Bauwesen ist die Preisermittlung generell komplex. Dies ergibt sich auch aus den konkreten Unterlagen, welche sich bei den Verfahrensakten befinden:

So spricht das Dokument vom 14. Januar 2016 von einer Zwischenabrechnung hinsichtlich Architekturhonorar sowie Nebenkosten betreffend die Bauprojekte «P.; R., Q., U.» per Todestag. Der grösste Teil der Forderung betrifft die U. mit Fr. 919'454.03, der zweitgrösste Teil die Q. mit Fr. 66'706.92, die Position P. beträgt Fr. 32'614.94 und die Position R. Fr. 14'903.57. Die Zwischenabrechnung enthält keine MWST-Abrechnung. Herr X. von der A. AG ersucht mit der genannten Zwischenabrechnung ebenfalls um Besprechung bezgl. Begleichung der aufgeführten Beträge. Aus den folgenden Ausführungen und dem Gesamtzusammenhang ergibt sich, dass es dabei auch um den Rechnungsbetrag und nicht nur, wie von der Rekurrentin anlässlich der heutigen Verhandlung geschildert, um die Modalität der Begleichung des Betrags geht. Die ehemalige Willensvollstreckerin S. bestätigt mit Schreiben vom 20. Januar 2017 den Eingang der Unterlagen und die Aufnahme der Forderung im Grundsatz ins Inventar, bemerkt allerdings, dass damit deren Höhe nicht automatisch als genehmigt gelte, da aufgrund der Dokumente keine abschliessende Prüfung möglich sei. Die Erbengemeinschaft werde sich Ende Januar 2016 treffen und die Forderungen thematisieren.

In den Unterlagen findet sich sodann eine Aktennotiz der Besprechung einer Delegation der Erbengemeinschaft mit Herrn X. von der A. AG vom 24. März 2017 betreffend die Honorarforderungen. Die Aktennotiz und der Verlauf der Erbensitzung vom 24. März 2017 erwecken den Eindruck, dass die Forderung der A. AG an dieser Erbensitzung das erste Mal besprochen wurde. Betreffend das Bauprojekt X. wurde in der Aktennotiz festgehalten, dass es sich um die Planung von zwei Einfamilienhäusern gehandelt habe, welche jedoch nicht bewilligungsfähig gewesen seien. Das Bauprojekt P. sei ebenfalls nicht umgesetzt worden. Die Q. sei nach Aufwand abgerechnet worden und das Bauprojekt nach SIA 102 (Basis Anlagekosten), wobei dies jedoch nicht explizit so vereinbart worden sei. Die Erbengemeinschaft drückt in der Aktennotiz ihren Unmut unter anderem darüber aus, dass die Abrechnung nach SIA zu höheren Kosten führe als nach Aufwand. Aus der Aktennotiz geht hervor, dass die A. AG an dieser Besprechung vorgeschlagen hat, die gesamte Forderung um Fr. 56'330.13 zu reduzieren. Des Weiteren findet sich in der Aktennotiz der Hinweis, dass die Delegation der Erbengemeinschaft den angebotenen Abschlag als zu gering bewertet und die Vorstellung der Erben deutlich unter dem Betrag der Zwischenabrechnung, bei rund Fr. 700'000.– bis Fr. 800'000.– liegt.

Mit Schreiben vom 5. Mai 2017 hat die damalige Willensvollstreckerin S. der A. AG mitgeteilt, sie sei der Auffassung, dass eine Abrechnung nach SIA-Normen ohne explizite vorgängige Vereinbarung für ein Projekt der vorliegenden Art völlig unangemessen sei, insbesondere wenn keine Realisierung erfolgt sei. Ihr sei geraten worden, Einblick in sämtliche Belege seit der Aufnahme der Arbeiten zu nehmen. Des Weiteren sei ihr von unabhängigen Generalunternehmern versichert worden, dass die honorarbestimmenden Baukosten zulasten des Landpreises viel zu hoch angesetzt worden seien. Der beim jetzigen Verkauf auf dem Markt tatsächlich erzielte Quadratmeterpreis würde diesen Verdacht bestätigen. Aus diesem Schreiben vom 5. Mai 2017 geht deutlich hervor, dass insbesondere beim Projekt U. die vertragliche Situation unklar ist und auch dieses Bauprojekt gestoppt wurde. In der Hoffnung auf eine rasche Einigung hat die Erbgemeinschaft den Vorschlag einer Saldo-Zahlung von Fr. 600'000.– (inkl. MWST) gemacht. Das weitere Schreiben von S. vom 15. Mai 2018 zeigt, dass dieses Vergleichsangebot von der A. AG, ergänzt durch die hälftige Gebühr für die Abschreibung des Baugesuchs U. (insgesamt Fr. 612'299.25), angenommen wurde.

Der Vertreter der Rekurrentin stellt sich auf den Standpunkt, dass die Reduktion der Forderung aufgrund der überzeugenden Verhandlungsweise der Erbgemeinschaft erreicht werden konnte. Dies überzeugt jedoch nicht: Wohl hatte sich die A. AG im März 2017 noch lediglich zu einer Reduktion von Fr. 56'330.13 bereit erklärt. Allerdings hatte die Erbgemeinschaft hinsichtlich dieses Vergleichsangebots sofort zum Ausdruck gebracht, dass eine Reduktion mindestens auf Fr. 700'000.– und Fr. 800'000.– erfolgen müsse. Die ehemalige Willensvollstreckerin S. hat im Mai 2017, nur zwei Monate nach der Besprechung, ein Vergleichsangebot von Fr. 600'000.– gemacht, welches gemäss den Unterlagen von der A. AG ohne Weiteres (einzig ergänzt durch die hälftige Abschreibungsgebühr; somit insgesamt Fr. 612'299.25) angenommen wurde. Die A. AG hat somit an der ursprünglichen Forderung nicht festgehalten und ohne grosse Umschweife in das Vergleichsangebot von S. eingewilligt. Substanziierter Widerstand der A. AG gegen die Reduktion der Forderung auf Fr. 612'299.15 ist aus den eingereichten Unterlagen jedenfalls nicht ersichtlich.

Die unklare vertragliche Situation betreffend das Bauprojekt U., welches rund 89 % der Forderung vom 14. Januar 2016 ausmacht (Fr. 919'454.03 von Fr. 1'033'679.46), die Tatsache, dass der Abrechnung dieses Bauprojektes gemäss den eigenen Ausführungen der Rekurrentin markant übersetzte honorarbestimmende Baukosten zugrunde gelegt worden seien und darüber hinaus sämtliche Bauprojekte, die in der Zwischenabrechnung vom 14. Januar 2016 enthalten sind, schlussendlich jedoch nicht realisiert wurden, bekräftigen den Eindruck, dass der Betrag von Fr. 1'033'679.46 von Anfang an fragwürdig war. Daran ändert auch nichts, dass der Rechnungsbetrag in Franken und Rappen genau ausgewiesen war und damit den Eindruck von Genauigkeit erweckte. Die ehemalige Willensvollstreckerin S. hat in ihren Schreiben von 20. Januar 2016 und vom 5. Mai 2017 selbst ausgeführt und eingeräumt, dass sich die Höhe der Forderung ohne Belege nicht überprüfen lässt.

3.3. Obige Ausführungen zeigen auf, dass es sich bei der Architekturhonorarforderung über Fr. 1'033'679.46 keinesfalls um eine unbestrittene, feste Forderung handelt. Vielmehr bestanden von Anfang an erhebliche Zweifel an der Stabilität sowie Legitimität, Abtretbarkeit und Verpfändbarkeit der Forderung. Die Betitelung des Dokuments vom 14. Januar 2016 als Zwischenabrechnung, die Bitte um Besprechung der Begleichung der Forderung, die Würdigung des weiteren Vorgehens nach der Zwischenabrechnung und der vorgenommene Einschlag von rund 40 Prozent (von Fr. 1'033'679.46 auf Fr. 612'299.25) auf die ursprüngliche Forderung lassen darauf schliessen, dass es sich bei der Zwischenabrechnung um einen blossen ersten Entwurf handelte, welcher (einzig) bezweckte, die Diskussion anzustossen.

Mangels Marktfähigkeit der Architekturforderung in der Zwischenabrechnung kann diese nicht als Grundlage für eine Verkehrswertberechnung dienen. Es ist davon auszugehen, dass ein Inkassobüro die Forderung, so wie sie sich auf der Zwischenabrechnung vom 14. Januar 2016 präsentiert hat, aufgrund der obigen Ausführungen nicht übernommen hätte. Am massgebenden Stichtag bestand somit keine feste, durchsetzbare Schuld in der Höhe von Fr. 1'033'679.46, mit deren Erfüllung die Erbgemeinschaft ernsthaft rechnen musste.

3.4. Hätte die Steuerverwaltung die Erbschaftsschuld mit Fr. 1'033'679.46 und damit zum (behaup- teten) Nominalwert bewertet, hätte dies vielmehr zu einer Verletzung des Verkehrswertprinzips geführt. Aufgrund des Leistungsfähigkeitsprinzips war es in casu erforderlich, die Forderung wirtschaftlich kor- rekt und mit einem Einschlag zu bewerten. Der Einschlag auf den Nominalwert ergibt sich nicht auf- grund der Bonität der Erbgemeinschaft, sondern aufgrund der Verität der Forderung. Die Überprü- fung des Nominalwerts der Forderung auf den Verkehrswert hin und generell des Bestands einer Erb- schaftsschuld ist stets erforderlich, da andernfalls jede Forderung in beliebiger Höhe als Passivum be- rücksichtigt und bei der Erbschaftssteuer in Abzug gebracht werden könnte.

In casu wurde die Forderung von der A. AG als Diskussionsgrundlage in den Raum gestellt. Der Betrag war von Anfang an provisorisch. Die Reduktion der Forderung auf Fr. 612'299.– ist somit korrekt. Es handelt sich nicht um die Berücksichtigung einer Wertveränderung, die nach dem Tod des Erblas- sers eingetreten ist. Vielmehr ist davon auszugehen, dass der Forderung schon am Todestag kein Verkehrswert von Fr. 1'033'679.46 zugemessen werden konnte, womit dem Stichtagsprinzip Rechnung getragen ist.

Bei einer Gesamtbetrachtung der Situation erscheint das Verhalten der Rekurrentin zudem wider- sprüchlich. Im Hinblick auf die Begleichung der Zwischenabrechnung vom 14. Januar 2016 wurde diese von Anfang an in Frage gestellt; sobald es allerdings um die Erbschaftssteuer geht, stellt sich die Re- kurrentin auf den Standpunkt, dass die Forderung absolut liquide war.

4. Nach dem Obenstehenden erweist sich der Rekurs insgesamt als unbegründet und ist abzuwei- sen.

Ausgangsgemäss hat die Rekurrentin gestützt auf § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (Verwaltungspro- zessordnung, VPO; SGS 271) Verfahrenskosten von Fr. 3'500.– zu bezahlen und es ist ihr gestützt auf § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO keine Parteientschädigung auszurichten.

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. ...
3. ...
4. ...