



**VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS GRAUBÜNDEN  
DRETGIRA ADMINISTRATIVA DAL CHANTUN GRISCHUN  
TRIBUNALE AMMINISTRATIVO DEL CANTONE DEI GRIGIONI**

A 20 61

**4. Kammer**

Vorsitz            Racioppi  
Richter            Meisser und Audétat  
Aktuarin          Hemmi

**URTEIL**

vom 16. März 2021

in der verwaltungsrechtlichen Streitsache

A. \_\_\_\_\_,

vertreten durch Rechtsanwalt Dr. iur. Rudolf Kunz,

Beschwerdeführer

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Graubünden,

Beschwerdegegnerin

betreffend Nachlasssteuer

**I. Sachverhalt:**

1. B. \_\_\_\_\_ ist am C. \_\_\_\_\_ verstorben. In ihrem Nachlass befand sich unter anderem die Liegenschaft Nr. D. \_\_\_\_\_ an der E. \_\_\_\_\_ in F. \_\_\_\_\_ .
2. Gemäss amtlicher Schätzung vom 3. Januar 2013 beläuft sich der Verkehrswert der besagten Liegenschaft auf CHF 3'300'000.--.
3. Im Frühjahr 2018 beschlossen die Erben der B. \_\_\_\_\_ sel., das Grundstück Nr. D. \_\_\_\_\_ zu verkaufen, woraufhin der Erbschaftsverwalter die Liegenschaft mit öffentlichem Inserat sowohl über Print- als auch Onlinemedien inserierte.
4. In der Folge gingen fünf Angebote ein. Die Übersicht über die eingegangenen Offerten präsentierte sich dabei wie folgt:

G. _____ AG, F. _____	CHF 4'100'000.--
Z. _____, F. _____	CHF 2'700'000.--
AA. _____	CHF 3'200'000.--
J. _____	CHF 3'000'000.--
K. _____ AG	CHF 2'650'000.--
5. Mit Grundstückskaufvertrag vom 3. Juli 2018 veräusserten die Erben der B. \_\_\_\_\_ sel. die Liegenschaft Nr. D. \_\_\_\_\_ an die Meistbietende und damit an die G. \_\_\_\_\_ AG zum Preis von CHF 4'100'000.--.
6. Am 30. August 2019 reichte der Erbschaftsverwalter die Steuererklärung für den Nachlass ein, wobei er die in Frage stehende Liegenschaft zum Verkehrswert gemäss amtlicher Schätzung vom 3. Januar 2013 in der Höhe von CHF 3'300'000.-- deklarierte.
7. In der Folge erliess die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden (nachfolgend: Steuerverwaltung) am 7. Mai 2020 die definitive

Veranlagungsverfügung für die Nachlass- und Schenkungssteuer Kanton. Entgegen der Deklaration der Steuerpflichtigen berücksichtigte sie dabei nicht den amtlichen Verkehrswert, sondern setzte die Liegenschaft Nr. D.\_\_\_\_\_ zum Verkaufspreis von CHF 4'100'000.-- ein.

8. Dagegen erhoben die Erben der B.\_\_\_\_\_ sel. am 3. Juni 2020 Einsprache. Sie beantragten, es sei bei den Nachlassaktiven für die Liegenschaft Nr. D.\_\_\_\_\_ der Verkehrswert von CHF 3'300'000.-- gemäss amtlicher Schätzung vom 3. Januar 2013 zu veranlagern. Zur Begründung wurde insbesondere vorgebracht, als Verkehrswert sei stets der Wert gemäss amtlicher Schätzung heranzuziehen. Dies sei umso naheliegender, als dass die amtliche Schätzung vom 3. Januar 2013 datumsmässig näher beim für die Steuerbemessung massgebenden Todestag vom C.\_\_\_\_\_ liege als die Grundstücksveräusserung vom 3. Juli 2018. Das Grundstück habe nur zum Wert von CHF 4'100'000.-- veräussert werden können, da es von einem namhaften Investor erworben worden sei, welcher das Grundstück zwecks Langzeitinvestition übernommen habe. Es sei im hohen Grade denkmalgeschützt und unterliege diversen Denkmalschutzaufgaben. Auf dem "normalen" Immobilienmarkt hätte das Grundstück niemals zum besagten Wert veräussert werden können und es wäre wohl maximal der Schätzwert von CHF 3'300'000.-- als realistisch erzielbarer Erlös in Betracht gefallen. Beim Veräusserungspreis handle es sich demnach um einen Liebhaberpreis, nicht aber um einen Verkehrswert.
9. Mit Schreiben vom 27. August 2020 teilte die Steuerverwaltung den Erben der B.\_\_\_\_\_ sel. mit, dass sie gedenke, an ihrer Beurteilung, wonach der Verkaufspreis für die Nachlasssteuer massgebend sei, festzuhalten.
10. Hierzu nahmen die Erben der B.\_\_\_\_\_ sel. am 23. September 2020 Stellung. Gleichzeitig ersuchten sie um einen Vortritt, welcher am 20. Oktober 2020 stattfand.

11. Mit Einspracheentscheid vom 22. Oktober 2020 wies die Steuerverwaltung die Einsprache der Erben der B.\_\_\_\_\_ sel. ab.
  
12. Dagegen erhoben die Erben der B.\_\_\_\_\_ sel. (nachfolgend: Beschwerdeführer) am 18. November 2020 Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden. Sie beantragten, es sei der Einspracheentscheid vom 22. Oktober 2020 aufzuheben und es sei als Steuerbemessungsgrundlage für das sich im Nachlass befindliche Grundstück Nr. D.\_\_\_\_\_ auf den amtlichen Verkehrswert von CHF 3'300'000.-- gemäss Schätzung vom 3. Januar 2013 abzustellen und von einem steuerbaren Nachlass von CHF 2'064'587.-- auszugehen. Eventualiter sei der angefochtene Einspracheentscheid aufzuheben und die Sache zur Neubeurteilung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen. Zur Begründung wurde zusammenfassend ausgeführt, dass grundsätzlich von der amtlichen Schätzung auszugehen sei, um den Verkehrswert einer Immobilie zu bestimmen. Wo jedoch konkrete Indizien dafür bestünden, dass die amtliche Schätzung offensichtlich den Verkehrswert nicht wiedergebe, dürfe von dieser abgewichen werden. Da die Steuerverwaltung von der amtlichen Schätzung abweichen wolle, müsse sie darlegen, aufgrund welcher Indizien ihres Erachtens die Schätzung offensichtlich nicht mehr dem Marktwert entspreche. Einen solchen Nachweis habe sie nicht erbracht. Sie verweise lediglich pauschal auf das verwaltungsgerichtliche Urteil A 01 89, in welchem ihr gestattet worden sei, von der amtlichen Schätzung abzuweichen. Jedoch habe das Verwaltungsgericht die Steuerverwaltung nur deshalb geschützt, weil diese aufgrund konkreter Vergleichsobjekte habe aufzeigen können, dass im Oberengadin für Grundstücke in dieser Lage tatsächlich das Zehnfache des Verkehrswerts gemäss amtlicher Schätzung bezahlt werde. Im hier zu beurteilenden Fall liege die Differenz zwischen Kaufpreis gemäss Kaufvertrag und amtlicher Schätzung bei 24 %. Inwieweit allein dieser Umstand die Steuerverwaltung berechtige, von der amtlichen Schätzung

abzuweichen, begründe sie nicht. Indizien, welche die amtliche Schätzung als offensichtlich unzutreffend erscheinen liessen, führe die Steuerverwaltung keine an. Hierzu wäre sie aber umso mehr verpflichtet gewesen, als alle anderen eingereichten Angebote deutlich unter dem Wert der amtlichen Schätzung gelegen hätten. Die Beschwerdeführer hätten damit schon im Veranlagungsverfahren den Beweis dafür erbracht, dass die amtliche Schätzung denjenigen Kaufpreis wiedergebe, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mutmasslich erzielt werden könne. Trotz dieser Angebote gleichwohl von der amtlichen Schätzung abzuweichen, sei gesetzeswidrig. Ferner lasse die Steuerverwaltung ausser Acht, dass es sich bei der L.\_\_\_\_\_ um eine streng denkmalgeschützte Liegenschaft mit einer kulturellen Relevanz erster Güte handle. Wie die anderen Angebote belegten, sei nur ein Liebhaber bereit, für ein solches Objekt einen so hohen Kaufpreis zu bezahlen. Keiner der anderen, teils namhaften Investoren hätte für dieses Objekt einen derart hohen Kaufpreis bezahlt. Sie hätten entsprechende Angebote eingereicht, die nicht einmal den amtlich geschätzten Verkehrswert erreicht hätten. Dies unterstreiche sowohl die Richtigkeit der amtlichen Schätzung im "gewöhnlichen Geschäftsverkehr" als auch die Qualität der L.\_\_\_\_\_ als einzigartiges Liebhaberobjekt. Dies habe die Steuerverwaltung nicht gewürdigt und deshalb zu Unrecht auf den tatsächlichen Verkaufspreis, statt auf den amtlich geschätzten Verkehrswert abgestellt.

13. Die Steuerverwaltung (nachfolgend: Beschwerdegegnerin) beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 25. November 2020 die kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, die Beschwerdeführer gingen zu Unrecht davon aus, dass als Verkehrswert stets der Verkehrswert der amtlichen Schätzung massgebend sei. Von einer Einschränkung auf den amtlichen Verkehrswert sei im Gesetz nicht die Rede. Das streitberufene Gericht habe vor Jahren einen Fall zu beurteilen gehabt, bei welchem eine

Liegenschaft im Nachlass zu einem deutlich über dem amtlichen Verkehrswert liegenden Wert verkauft worden sei. Das Gericht habe dabei die Bewertung im Nachlass anhand des effektiven Veräusserungspreises geschützt (Urteil A 01 89). Ein gewichtiges Indiz für die Bestimmung des marktgerechten Handelswerts könne namentlich der bei freiwilligem Verkauf einer geerbten Sache innerhalb relativ kurzer Zeit erzielte Erlös sein, sofern der spätere Veräusserungspreis die früher amtlich geschätzten Werte deutlich übertreffe oder unterschreite. Die Beschwerdegegnerin verfolge seit jeher die Praxis, bei der Bewertung im Nachlass für die Bestimmung des Verkehrswerts von Liegenschaften auf effektive Veräusserungspreise abzustellen, wenn der Verkauf an unabhängige Dritte erfolge und eine gewisse zeitliche Nähe zum massgebenden Todestag bestehe. Vorliegend sei die Erblasserin am C.\_\_\_\_\_ verstorben und der Verkauf sei am 3. Juli 2018 erfolgt. Es bestehe keine Veranlassung, anstelle des effektiven Veräusserungspreises auf die amtliche Schätzung abzustellen. Der Verkaufspreis von CHF 4'100'000.-- spiegle den effektiven Verkehrswert verlässlicher wider als die amtliche Schätzung 2013. Von einem Liebhaberpreis könne nicht gesprochen werden, zumal der erwähnte Veräusserungspreis nicht unverhältnismässig höher liege als der amtliche Verkehrswert. Die Beschwerdeführer hätten zwar nachgewiesen, dass insgesamt bloss fünf Angebote eingereicht worden seien, von denen das Angebot der G.\_\_\_\_\_ AG um CHF 900'000.-- höher gewesen sei als das zweithöchste Angebot. Das allein vermöge indessen nicht zu bewirken, dass stattdessen auf die amtliche Schätzung abzustellen sei. Da das Grundstück zudem "versilbert" worden sei, um die Erben am Erlös teilhaben zu lassen, sprächen keine vernünftigen Gründe dagegen, den effektiven Veräusserungspreis für die Bewertung heranzuziehen. Ferner indexiere die Beschwerdegegnerin weiter zurückliegende Schätzungen auf das massgebende Jahr auf, wenn kein Verkauf vorliege. Vorliegend wäre der Schätzwert 2013 auf CHF 3'316'100.-- aufindexiert worden. Der

effektive Verkehrswert gemäss Verkauf (CHF 4'100'000.--) sei gerundet 19 % höher als jener Wert. Hier von einem Liebhaberpreis zu sprechen, strapaziere den Begriff in unangemessener Weise. Sodann sei die Behauptung, ein solcher Wert hätte auf dem "normalen" Immobilienmarkt nicht erzielt werden können, nicht nachvollziehbar. Die Fakten zeigten doch deutlich, dass dieser Wert erzielt worden sei. Vor diesem Hintergrund sei auch der Hinweis auf die eingereichten Offerten zu relativieren. Es verstehe sich von selbst, dass sich die Anzahl Anbieter für ein derartiges Objekt in einem überschaubaren Rahmen bewege. Schliesslich würden die Beschwerdeführer das verwaltungsgerichtliche Urteil A 01 89 missinterpretieren. Das Gericht habe damals die Bewertung anhand des effektiven Verkaufspreises im Nachlass geschützt, ohne die Geltung des Urteils auf absolute Liebhaberobjekte beschränken zu wollen. Es habe nur davon gesprochen, dass der Verkaufspreis die früher amtlich geschätzten Werte deutlich übertreffe oder unterschreite, ohne das Ausmass der Differenz direkt anzusprechen. Ferner habe das Gericht von einem Verkauf innerhalb relativ kurzer Zeit gesprochen, ohne diese Zeitspanne genau zu definieren. Beide Voraussetzungen seien vorliegend erfüllt.

14. Am 7. Dezember 2020 hielten die Beschwerdeführer replicando an ihren Anträgen fest und führten insbesondere aus, dass die Beschwerdegegnerin allein mit Verweis auf den 2 Jahre und 8 Monate nach dem für die Besteuerung massgebenden Zeitpunkt tatsächlich bezahlten Kaufpreis den Nachweis nicht erbracht habe, dass die amtliche Schätzung offensichtlich nicht mehr den wahren Gegebenheiten auf dem Markt entspreche. Der Durchschnittskaufpreis sämtlicher fünf eingegangenen Angebote belaufe sich auf CHF 3'237'500.-- und liege somit gar leicht unter dem Verkehrswert der amtlichen Schätzung. Eine Differenz zwischen diesem Marktwert und dem effektiv erzielten Verkaufserlös von etwa CHF 900'000.-- sei auf dem Immobilienmarkt in F.\_\_\_\_\_ insbesondere für ein mit strengen Denkmalschutzvorschriften

belegtes Gebäude unverhältnismässig hoch. Sie verdeutliche, dass die Käuferschaft für die in Frage stehende Liegenschaft einen Liebhaberpreis bezahlt habe. Schliesslich lege die Beschwerdegegnerin keinerlei Beweise ins Recht, welche im gleichen Zeitraum eine ähnliche Preissteigerung von denkmalgeschützten Liegenschaften auf dem Immobilienmarkt aufzeigten oder welche das Abstellen auf den tatsächlich erzielten Verkaufserlös aufgrund von Vergleichsobjekten rechtfertigten.

15. Am 10. Dezember 2020 verzichtete die Beschwerdegegnerin auf das Einreichen einer Duplik.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien in ihren Rechtsschriften und im angefochtenen Einspracheentscheid vom 22. Oktober 2020 sowie auf die eingereichten Beweismittel wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

## **II. Das Gericht zieht in Erwägung:**

1. Die vorliegende Beschwerde richtet sich gegen den Einspracheentscheid vom 22. Oktober 2020, mit welchem die Beschwerdegegnerin die von den Beschwerdeführern gegen die definitive Nachlasssteuerveranlagung vom 7. Mai 2020 erhobene Einsprache abgewiesen hat. Nach Art. 139 Abs. 1 des Steuergesetzes für den Kanton Graubünden (StG; BR 720.000) können solche Entscheide mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden angefochten werden. Die sachliche Zuständigkeit des streitberufenen Gerichts ergibt sich aus Art. 49 Abs. 1 lit. b des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; BR 370.100), wonach das Verwaltungsgericht Beschwerden gegen Entscheide von Dienststellen der kantonalen Verwaltung und von unselbständigen Anstalten des kantonalen Rechts beurteilt, soweit das kantonale Recht den direkten Weiterzug vorsieht, was vorliegend – wie gesehen (vgl. Art. 139 Abs. 1 StG) – der Fall ist. Demzufolge fällt die Beurteilung der

vorliegenden Streitsache in die Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden. Die Beschwerdeführer sind als formelle und materielle Adressaten des angefochtenen Einspracheentscheids berührt und weisen ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung auf (vgl. Art. 50 VRG). Auf die zudem frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten.

- 2.1. Streitig und zu prüfen ist, ob die Beschwerdegegnerin im Rahmen der definitiven Nachlasssteuerveranlagung vom 7. Mai 2020 die Liegenschaft Nr. D.\_\_\_\_\_ – entgegen der Deklaration der Steuerpflichtigen – zu Recht zum effektiv erzielten Verkaufspreis von CHF 4'100'000.-- eingesetzt hat.
- 2.2. Die Beschwerdeführer beantragen in ihren Rechtsschriften einzig die Anpassung des Liegenschaftswerts im Nachlass auf CHF 3'300'000.--. In der Beschwerdebegündung wird zwar nebenbei erwähnt, dass sich vorliegend die Frage stelle, ob nicht etwa sogar auf den Ertragswert der Liegenschaft abzustellen sei. Die gestellten Rechtsbegehren enthalten allerdings keinen entsprechenden Antrag.
- 3.1. Zunächst machen die Beschwerdeführer eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör geltend. Die Beschwerdegegnerin habe es unterlassen, sich mit ihren Argumenten auseinanderzusetzen. Der pauschale Verweis – die eingereichten Angebote allein würden nicht ausreichen, um auf die amtliche Schätzung abzustellen – vermöge nicht zu genügen. Die Beschwerdegegnerin habe nicht begründet, weshalb es sich rechtfertige, vom amtlichen Schätzwert abzuweichen und auf den Verkaufspreis abzustellen. Auch keine Beachtung habe die Tatsache gefunden, dass das Gebäude in hohem Grade denkmalgeschützt sei und es bereits deshalb unmöglich sei, auf dem "normalen" Immobilienmarkt den in Frage stehenden Verkaufspreis zu erzielen.

- 3.2. Der Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV; SR 101) verlangt von jeder Behörde, dass sie die Vorbringen des vom Entscheid in seiner Rechtsstellung Betroffenen auch tatsächlich hört, prüft und bei der Entscheidungsfindung berücksichtigt. Daraus folgt die grundsätzliche Pflicht der Behörden, ihren Entscheid zu begründen. Dabei ist es nicht erforderlich, dass sie sich mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt (vgl. BGE 136 I 229 E.5.2, 136 I 184 E.2.2.1, 134 I 83 E.4.1).

Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist formeller Natur, womit seine Verletzung ungeachtet der materiellen Begründetheit des Rechtsmittels zur Gutheissung der Beschwerde und zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids führt (vgl. BGE 141 V 557 E.3, 137 I 195 E.2.2, 135 I 187 E.2.2). Eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs kann ausnahmsweise als geheilt gelten, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Beschwerdeinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt wie die Rechtslage frei überprüfen kann. Unter dieser Voraussetzung ist darüber hinaus – im Sinne einer Heilung des Mangels – selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des rechtlichen Gehörs von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung

der Sache nicht zu vereinbaren wären (vgl. BGE 142 II 218 E.2.8.1, 137 I 195 E.2.3.2, 136 V 117 E.4.2.2.2, 133 I 201 E.2.2, 132 V 387 E.5.1).

3.3. Die Beschwerdegegnerin hat sich im angefochtenen Einspracheentscheid vom 22. Oktober 2020 mit den beschwerdeführerischen Vorbringen, insbesondere zum massgebenden Verkehrswert, betreffend Liebhaberpreis sowie zu den eingereichten Angeboten, rechtsgenügend auseinandergesetzt und ist auf die entscheidenderheblichen Einwände eingegangen. Der besagte Einspracheentscheid ist hinreichend begründet, so dass es den Beschwerdeführern, wie bereits ihre Beschwerdeeingabe zeigt, auch ohne Weiteres möglich war, diesen sachgerecht anzufechten. Dass dies nicht der Fall gewesen sein soll, behaupten sie selber nicht. Die Gehörsrüge der Beschwerdeführer erweist sich somit als nicht stichhaltig.

4.1. In materieller Hinsicht hielt das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden im Urteil A 01 89 vom 22. Januar 2002 Folgendes fest:

Nach Art. 109 Abs. 1 des Steuergesetzes für den Kanton Graubünden (StG; BR 720.000) wird die Nachlasssteuer nach dem Wert des gesamten unverteilten Reinvermögens am Todestag berechnet. Die Aktiven werden zum Verkehrswert bewertet (Art. 110 Abs. 1 StG). Strittig ist vorliegend, was unter dem Begriff "Verkehrswert" zu verstehen und nach welchen Kriterien der Wert der zum Nachlass gehörenden Immobilien zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers zu ermitteln sei. Während sich der Rekurrent auf den Standpunkt stellt, dass für die Bewertung des steuerbaren Nachlasses auf die am Todestag gültigen amtlichen Schätzungen von 1994 und 1996 abzustellen sei, ist die Rekursgegnerin der Auffassung, dass richtigerweise vom tatsächlich erzielten Verkauf der Nachlassobjekte auszugehen sei (Urteil, a.a.O., E.1a).

Entgegen der Darstellung des Rekurrenten trifft es nicht zu, dass der amtliche Verkehrswert gemäss den Liegenschaftsschätzungen mit dem Verkehrswert für die Besteuerung identisch sein muss. Während sich der amtliche Verkehrswert nach Art. 24 Abs. 1 des kantonalen Schätzungsreglementes (BR 850.120) an den bisher bereits erzielten Verkaufspreisen für vergleichbare oder ähnliche Grundstücke in der näheren Umgebung orientiert, stellt der Verkehrswert nach Art. 110 Abs. 1 StG den Marktwert dar, der einem Nachlassgegenstand zum Zeitpunkt des Erbganges höchstwahrscheinlich

zukommt. Ein gewichtiges Indiz für die Bestimmung des marktgerechten Handelswertes kann namentlich der bei freiwilligem Verkauf einer geerbten Sache innerhalb relativ kurzer Zeit erzielte Erlös sein, sofern der spätere Veräusserungspreis die früher amtlich geschätzten Werte deutlich übertrifft oder unterschreitet. Richtig ist zwar, dass der amtliche Verkehrswert oft einen massgeblichen Einfluss auf die Bestimmung des auf dem freien Markt tatsächlich erzielbaren Verkaufserlöses hat. Falsch ist aber, dass der so verstandene Verkehrswert nach Art. 110 Abs. 1 StG zwangsläufig mit dem amtlichen Schätzwert gleichgesetzt werden kann. Bestehen konkrete Anhaltspunkte, wonach die amtliche Schätzung offensichtlich nicht mehr den wahren Gegebenheiten auf dem Markt entspricht, ist die Veranlagungsbehörde nicht nur gehalten, sondern verpflichtet, die Nachlasssteuer anhand der tatsächlich erzielten Preise zu bemessen. Eine Ausnahme von dieser Grundregel ist einzig dort angebracht, wo die Nachlassgegenstände bei unveränderten Rahmenbedingungen bereits kurz nach dem Erbgang zu realitätsfremden Liebhaberpreisen weiterverkauft werden, ohne dass die daraus fliessende Wertdifferenz mit den üblichen Schwankungen auf dem Immobilienmarkt erklärt werden könnte (Urteil, a.a.O., E.1b).

4.2. Des Weiteren ist das verwaltungsgerichtliche Urteil A 13 59 vom 4. März 2014 zu beachten:

Nach Art. 110 Abs. 1 StG werden die Aktiven zum Verkehrswert bewertet, wobei der Verkehrswert gemäss den Liegenschaftsschätzungen mit dem Verkehrswert für die Besteuerung nicht identisch sein muss. Während sich der amtliche Verkehrswert nach Art. 25 der Verordnung über die amtlichen Schätzungen (SchV; BR 850.110) an den unter normalen Verhältnissen bisher bereits erzielten Verkaufspreisen für gleiche oder ähnliche Grundstücke orientiert, stellt der Verkehrswert nach Art. 110 Abs. 1 StG den Marktwert dar, der einem Grundstück zum Zeitpunkt des zu besteuernenden Geschäftsvorganges höchstwahrscheinlich zukommt. Der amtliche Verkehrswert hat zwar oft einen massgeblichen Einfluss auf die Bestimmung des auf dem freien Markt tatsächlich erzielbaren Verkaufserlöses. Falsch ist aber, dass der so verstandene Verkehrswert nach Art. 110 Abs. 1 StG zwangsläufig mit dem amtlichen Schätzwert gleichgesetzt werden kann. Bestehen konkrete Anhaltspunkte, wonach die amtliche Schätzung offensichtlich nicht mehr den wahren Gegebenheiten auf dem Markt entspricht, ist die Veranlagungsbehörde nicht nur gehalten, sondern verpflichtet, die Schenkungssteuer anhand der tatsächlich erzielten Preise zu bemessen (vgl. zur Handänderungssteuer PVG 2002 Nr. 24 E.2; zur Nachlasssteuer Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden A 01 89 vom 22. Januar 2002 E.1b; Entscheid des Verwaltungsgerichts des

Kantons Graubünden 605/97 vom 9. Januar 1998 E.3c). Für den Entscheid, ob für die Bestimmung des Verkehrswerts auf den amtlichen Schätzwert oder den effektiven Veräusserungspreis abgestellt wird, sind somit stets die gesamten Umstände des Einzelfalls massgebend (Urteil, a.a.O., E.3b).

4.3. Ferner führte das angerufene Gericht im Urteil A 16 5 vom 26. April 2017 was folgt aus:

Unter dem Verkehrswert versteht man den objektiven Marktwert eines Vermögensobjekts. Dieser entspricht dem Preis, der bei einer Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mutmasslich zu erzielen ist, den also ein unbefangener Käufer unter normalen Umständen zu zahlen bereit wäre (vgl. BGE 128 I 240 E.3.1.2, 124 I 193 E.4b; Urteil des Bundesgerichtes 2C\_450/2013 vom 5. Dezember 2013 E.2.1; StE 2014 B 52.42 Nr. 8). Behelfsmässig wird in der Regel für die Bestimmung des Verkehrswerts auf die amtliche Verkehrswertschätzung abgestellt (vgl. St. Galler Steuerbuch [StB] 135 Nr. 1) (Urteil, a.a.O., E.2d in fine).

4.4. Hinsichtlich der Genauigkeit von amtlichen Schätzwerten kann dem verwaltungsgerichtlichen Urteil A 15 13 vom 19. Januar 2016 Folgendes entnommen werden:

Gemäss Art. 17 Abs. 1 StHG sowie Art. 68 Abs. 1 StG bemisst sich das steuerbare Vermögen nach dem Stand am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht, wobei als Steuerperiode nach Art. 15 Abs. 1 StHG bzw. Art. 66 Abs. 2 StG grundsätzlich das Kalenderjahr gilt. Dieser Stand am Ende der Steuerperiode ist nicht nur für die Zusammensetzung des steuerbaren Vermögens als Ganzes massgebend, sondern auch für die Wertbemessung der einzelnen Vermögensbestandteile (LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2016, S. 288). Massgebend für die Wertbemessung der Vermögensbestandteile ist dementsprechend jeweils der 31. Dezember des betreffenden Steuerjahres (Stichtagsprinzip). Kotierte Wertpapiere sowie Bankguthaben werden beispielsweise zum Kurswert der Wertpapiere bzw. zum Nominalwert am Ende der jeweiligen Steuerperiode besteuert. Auch bei Grundstücken erfolgt eine Besteuerung entsprechend dem Steuerwert der Liegenschaft per 31. Dezember des betreffenden Steuerjahres. Massgebend ist dabei grundsätzlich die amtliche Schätzung, welche am Bemessungstichtag in Rechtskraft ist. In der Wegleitung zur Steuererklärung des Jahres 2013 der Steuerverwaltung des Kantons Graubünden (abrufbar unter [www.stv.gr.ch](http://www.stv.gr.ch) > Steuererklärung > Wegleitungen/Merkblätter >

Steuerperiode 2013 › Wegleitungen/Merkblätter) wird auf S. 51 denn auch explizit ausgeführt, dass in der Regel die Verkehrs- und Ertragswerte der letzten amtlichen Gebäudeschätzung massgebend seien. Liegt jedoch nach dem Bemessungsstichtag und bevor eine Veranlagung erfolgte, eine neue Schätzung vor, welche zeitlich näher am Stichtag liegt als die bisherige Schätzung, so gilt – unabhängig davon, ob die neue Schätzung höher oder tiefer ausgefallen ist als die alte – die natürliche Vermutung, dass die darin enthaltenen Schätzungswerte näher an der Realität bzw. an den effektiven Werten liegen als diejenigen der alten Schätzung (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichtes des Kantons Graubünden A 10 29 vom 23. April 2010 E.3). Vorliegend muss dies umso mehr gelten, als die alte Schätzung vom 28. Juli 1997 im Zeitpunkt des massgeblichen Stichtags, mithin am 31. Dezember 2013, bereits über 15 Jahre alt war und die neue Schätzung weniger als drei Monate nach dem massgebenden Stichtag erstellt wurde. Vor diesem Hintergrund kann vorliegend ohne Weiteres davon ausgegangen werden, dass die neue Schätzung vom 19. März 2014 die objektiven Verkehrs- und Ertragswerte der Privatliegenschaft des Beschwerdeführers besser wiedergibt als die alte Schätzung vom 28. Juli 1997. Die Beschwerdegegnerin hat dementsprechend für die Veranlagung der Steuerperiode 2013 zu Recht die neue Schätzung vom 19. März 2014 bzw. die darin enthaltenen Werte herangezogen (anders gehandhabt wird dies beispielsweise im Kanton St. Gallen, wo in jedem Fall die Schätzung, welche am Bemessungsstichtag [31. Dezember] in Rechtskraft oder wenigstens eröffnet ist, massgebend ist [vgl. St. Galler Steuerbuch [StB] 57 Nr. 1]) (Urteil, a.a.O., E.2c).

Hinsichtlich amtlicher Schätzungen gilt es sodann zu beachten, dass diese keine mathematisch exakt bestimmbare Grösse darstellen; vielmehr stellt eine amtliche Schätzung bloss eine Momentaufnahme aufgrund einer theoretischen Beurteilung der Verkehrs- und Ertragswerte eines Gebäudes und damit eine Scheingenauigkeit dar. Obschon mit jeder Schätzung – unabhängig von der angewandten Methode – ein Streubereich der Ungenauigkeit verbunden ist, erachtet es das Bundesgericht als zulässig, den Vermögenssteuerwert von Grundstücken aufgrund vorsichtiger, schematischer Schätzungen festzulegen, auch wenn das dazu führt, dass die so ermittelten Werte in einem gewissen Mass von den effektiven Marktwerten abweichen. Im Übrigen ist notorisch, dass die auf dem Markt tatsächlich erzielten Preise nicht nur erheblichen Schwankungen unterliegen, sondern vielfach auch ausgesprochen spekulative (z.B. bei Renditeobjekten) oder subjektive (so bei Eigentumswohnungen und Einfamilienhäusern) Preiskomponenten enthalten. Dass diese Elemente bei der Festsetzung der amtlichen Steuerwerte unberücksichtigt bleiben, ist weder verfassungsnach bundesrechtlich zu beanstanden (vgl. BGE 128 I 240 E.3.2.1 f.) (Urteil, a.a.O., E.3c).

- 5.1. Im konkreten Fall hat die Erblasserin B.\_\_\_\_\_ sel. die amtliche Verkehrswertschätzung der Liegenschaft Nr. D.\_\_\_\_\_ vom 3. Januar 2013 in der Höhe von CHF 3'300'000.-- akzeptiert. Wäre die Nachlasssteuerveranlagung vor dem am 3. Juli 2018 vorgenommenen Liegenschaftsverkauf erfolgt, wäre für die Bestimmung des Verkehrswerts – in Ermangelung anderer Grundlagen – tatsächlich auf die amtliche Verkehrswertschätzung (aufindexiert) abgestellt worden. Tatsache ist jedoch, dass nach dem Erbgang und vor der Nachlasssteuerveranlagung die besagte Liegenschaft zu einem über dem amtlichen Verkehrswert liegenden Preis an einen Dritten veräussert wurde.
- 5.2. Laut amtlicher Schätzung vom 3. Januar 2013 beläuft sich der Verkehrswert der Liegenschaft Nr. D.\_\_\_\_\_ auf CHF 3'300'000.-- (vgl. beschwerdeführerische Akten [Bf-act.] 4), was auf das Todesjahr der Erblasserin (2015) aufindexiert den Betrag von CHF 3'316'163.25 ergibt (vgl. beschwerdegegnerische Akten [Bg-act.] 1). Damit liegt der effektiv erzielte Verkaufspreis von CHF 4'100'000.-- 23.6 % über dem Verkehrswert gemäss amtlicher Schätzung; ohne Indexierung ist der besagte Verkaufspreis 24.2 % höher als der amtlich geschätzte Verkehrswert. Grundsätzlich bildet der effektiv erzielte Verkaufserlös den Ausgangspunkt für die Bestimmung des Verkehrswerts gemäss Art. 110 Abs. 1 StG. Die amtliche Schätzung stellt nämlich keine exakte Wissenschaft dar (vgl. vorstehende Erwägung 4.4). Vorliegend ist kein Grund ersichtlich, von der zitierten Praxis gemäss A 01 89 abzuweichen. Es ist zwar richtig, dass für die L.\_\_\_\_\_ lediglich fünf Kaufangebote eingegangen sind, von denen vier Offerten unter dem Verkehrswert gemäss amtlicher Schätzung lagen (vgl. Bf-act. 7 und 8). Wie die Beschwerdegegnerin zutreffend festhält, handelt es sich dabei aber auch um ein Gebäude in einer Preisklasse, bei der nicht zahlreiche Angebote zu erwarten waren. In einer Gemeinde wie F.\_\_\_\_\_ ist bei einer solchen Preisklasse nicht von zig potentiellen Käufern auszugehen. Auch können die Beschwerdeführer den Nachweis nicht

erbringen, dass der tatsächlich erzielte Verkaufspreis in der Höhe von CHF 4'100'000.-- auf einen Liebhaberpreis zurückzuführen ist. Inwiefern eine Aktiengesellschaft, die über ihre Aktionäre offenbar keinen persönlichen Bezug zur L.\_\_\_\_\_ hat, einen Liebhaberpreis bzw. einen entsprechenden Aufschlag zahlen sollte, bleibt ungeklärt. Bei der Käuferin, der G.\_\_\_\_\_ AG, handelte es sich um eine Gesellschaft, welche in der Immobilienbranche sehr aktiv war. Entsprechend war ihr Gesellschaftszweck denn auch wie folgt umschrieben: "Zweck der Gesellschaft ist der Kauf, die Haltung, die Vermietung und der Verkauf von Immobilien [...]." Infolge Fusion mit der H.\_\_\_\_\_ AG wurde die G.\_\_\_\_\_ AG am 20. Dezember 2018 im Handelsregister gelöscht. Seit dem 11. November 2020 ist die I.\_\_\_\_\_ AG die Eigentümerin der in Frage stehenden Liegenschaft (vgl. [https://geogr.mapplus.ch/terravis/owners/getParcelOwners.php?lang=de&map\\_proj=EPSG:2056&bfs\\_nr=3901&egrid=CH738677687508&parz\\_nr=D.\\_\\_\\_\\_\\_](https://geogr.mapplus.ch/terravis/owners/getParcelOwners.php?lang=de&map_proj=EPSG:2056&bfs_nr=3901&egrid=CH738677687508&parz_nr=D._____), zuletzt besucht am 7. Mai 2021). Die amtliche Verkehrswertschätzung stellt zwar ein Indiz für die Bestimmung des Verkehrswerts dar. Allerdings stösst der zeitnah zum Erbfall erfolgte Verkauf der L.\_\_\_\_\_ zu einem Preis von CHF 4'100'000.-- den Verkehrswert gemäss amtlicher Schätzung um. Dies gilt umso mehr, als dass es sich bei der besagten Liegenschaft um ein Objekt handelt, welches in seiner Art in F.\_\_\_\_\_ einzigartig sein dürfte. Wie bereits dargelegt, ist bei einer solchen, in F.\_\_\_\_\_ gelegenen Liegenschaft im Allgemeinen nicht von zig finanzkräftigen potentiellen Käufern auszugehen. Hinzu kommt, dass der Verkauf der L.\_\_\_\_\_ am M.\_\_\_\_\_ inseriert wurde und verbindliche Kaufofferten bis zum N.\_\_\_\_\_ einzureichen waren (vgl. Bf-act. 6). Diese Frist ist für ein solches Gebäude – und auch im Allgemeinen – äusserst kurz bemessen; eine Kaufofferte wurde denn auch erst nach Ablauf der Angebotsfrist eingereicht (vgl. Bf-act. 8). Die geringe Anzahl der Angebote lässt sich somit auch teilweise darauf zurückführen. Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass im Kaufpreis von CHF 4'100'000.--

auch sämtliches Mobiliar, welches sich am Tage der Eigentumsübertragung in der L.\_\_\_\_\_ befand, enthalten ist (vgl. Bf-act. 13 S. 4). Demgegenüber berücksichtigt der amtlich geschätzte Verkehrswert von CHF 3'300'000.-- das sich in der L.\_\_\_\_\_ befindliche Mobiliar nicht. Auch dies könnte somit eine gewisse Differenz zwischen der amtlichen Verkehrswertschätzung und dem effektiv erzielten Verkaufspreis erklären. Soweit die Beschwerdeführer geltend machen, die Beschwerdegegnerin müsse den Nachweis erbringen, dass die Differenz vom amtlich geschätzten Verkehrswert zum Verkaufspreis auf eine Marktwertsteigerung zurückzuführen sei, können sie ferner nichts zu ihren Gunsten ableiten. Wie bereits ausgeführt, stellen amtliche Schätzungen keine exakte Wissenschaft dar; sie bilden erst in Ermangelung anderer Grundlagen (wie eben z.B. eines effektiven zeitnahen Verkaufs) die Basis für die Verkehrswertbestimmung gemäss Art. 110 StG. Vielmehr ist der tatsächlich erzielte Verkaufspreis als stärkeres Indiz für die Bestimmung des effektiven Verkehrswerts zu deuten. Vor dem Hintergrund, dass der Verkehrswert zum Zeitpunkt des Erbfalls massgebend ist, bringen die Beschwerdeführer schliesslich auch nicht vor, dass in der Zeit zwischen Erbfall und Verkauf der L.\_\_\_\_\_ massgebliche Arbeiten erfolgt seien, welche eine Wertsteigerung rechtfertigen würden. Ohne das Vorliegen von Investitionen und anderen äusseren Faktoren (z.B. konjunkturelle Wertsteigerungen), die in der Zeitspanne zwischen Erbfall und Liegenschaftsveräusserung einen Einfluss auf den Verkaufspreis hätten haben können, gilt der erzielte Verkaufspreis als Verkehrswert. Dies gilt umso mehr, als dass mit der Nachlasssteuer (oder neu mit der Erbanfallssteuer) der Wert des Nachlasses besteuert werden soll. Mit dem Verkauf der in Frage stehenden Liegenschaft haben die Beschwerdeführer ja diesen Wert erzielt.

6. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Beschwerdegegnerin im Rahmen der definitiven Nachlasssteuerveranlagung vom 7. Mai 2020 die

Liegenschaft Nr. D. \_\_\_\_\_ zu Recht zum tatsächlich erzielten Verkaufspreis von CHF 4'100'000.-- eingesetzt hat. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 22. Oktober 2020 erweist sich damit als rechtmässig, was zur Bestätigung desselben und zur Abweisung der dagegen erhobenen Beschwerde führt.

- 7.1. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten gestützt auf Art. 72 Abs. 2 und Art. 73 Abs. 1 VRG von den unterliegenden Beschwerdeführern unter solidarischer Haftung zu tragen. Die Staatsgebühr wird im Rahmen von Art. 75 Abs. 2 VRG auf CHF 4'000.-- festgesetzt.
- 7.2. Bund, Kanton und Gemeinden sowie mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Organisationen wird gemäss Art. 78 Abs. 2 VRG in der Regel keine Parteientschädigung zugesprochen, wenn sie in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegen. Davon abzuweichen besteht vorliegend kein Anlass, weshalb der obsiegenden Beschwerdegegnerin keine Parteientschädigung zusteht.

### **III. Demnach erkennt das Gericht:**

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Gerichtskosten, bestehend aus

- einer Staatsgebühr von	CHF	4'000.--
- und den Kanzleiauslagen von	CHF	374.--
zusammen	CHF	<u>4'374.--</u>

gehen unter solidarischer Haftung zulasten der Erben der B. \_\_\_\_\_ sel., bestehend aus O. \_\_\_\_\_, P. \_\_\_\_\_, Q. \_\_\_\_\_, R. \_\_\_\_\_, S. \_\_\_\_\_, T. \_\_\_\_\_, U. \_\_\_\_\_, V. \_\_\_\_\_, W. \_\_\_\_\_, X. \_\_\_\_\_ und Y. \_\_\_\_\_

3. [Rechtsmittelbelehrung]

4. [Mitteilungen]