



Fall-Nr.: B 2010/103
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 14.10.2010
Entscheiddatum: 14.10.2010

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 14. Oktober 2010

Handänderungssteuer, Art. 241 - 245 StG (sGS 811.1). Keine Befreiung der Erbgemeinschaft von der Handänderungssteuer für den erbrechtlichen Erwerb eines Grundstücks wegen Ablaufs der Zweijahresfrist nach Art. 244 lit. b StG bei der Anmeldung zur Grundbucheintragung. Die Besteuerung der Mitglieder der Erbgemeinschaft hat nach Massgabe der für die betreffenden Personen geltenden Steuersätze bzw. Steuerbefreiungen zu erfolgen. Die Handänderungssteuer ist bei der Übernahme eines Grundstücks durch den überlebenden Ehegatten auf dem anwachsenden Teil nur dann zu erheben, wenn der Wert des Grundstücks die dem Ehegatten zustehende Quote übersteigt. Da die Anteile der einzelnen Mitglieder der Erbgemeinschaft umstritten waren, ist von der gesetzlichen Erbquote und nach Massgabe der für die einzelnen Personen allenfalls geltenden privilegierten Steuersätze bzw. Steuerbefreiungen auszugehen (Verwaltungsgericht, B 2010/103).

Anwesend: Präsident Prof. Dr. U. Cavelti; Verwaltungsrichter lic. iur. A. Linder,
Dr. B. Heer, lic. iur. A. Rufener; Ersatzrichterin lic. iur. D. Gmünder Perrig;
Gerichtsschreiber lic. iur. Th. Vögeli

In Sachen

Politische Gemeinde St. Gallen, vertreten durch den Stadtrat, Rathaus, 9001 St. Gallen,

Beschwerdeführerin,



gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Abteilung I/2, Unterstrasse 28,
9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

und

Erbengemeinschaft R. G. sel., bestehend aus:

K.G.

H.G.

M.G.

S.G.

Beschwerdegegner,

alle vertreten durch Rechtsanwalt Dr. P.

betreffend

Handänderungssteuer

hat das Verwaltungsgericht festgestellt:



St.Galler Gerichte

A./ Der am 13. Januar 2006 verstorbene R.G. hinterliess seine Ehefrau K.G. sowie die drei gemeinsamen Kinder M.G., S.G. und H.G. Der Erblasser war unter anderem Eigentümer der Grundstücke Nr. XXXX und Nr. YYYY in der Stadt St. Gallen. Die Ehegatten unterstanden dem gesetzlichen Güterstand der Errungenschaftsbeteiligung. Mittels öffentlich beurkundetem Ehevertrag vom 18. Juli 1992 hatten sie ihr gesamtes Vermögen als Vorschlag bezeichnet und vereinbart, dass dieser bei Auflösung der Ehe durch Tod dem überlebenden Ehegatten gesamthaft zu Eigentum zufällt.

Nachdem zwischen den Erben keine Einigung zustande kam, klagte K.G. am 6. November 2008 gegen die Erben auf güterrechtliche Auseinandersetzung. In der Folge einigten sich die Parteien, worauf die Klage am 21. Januar 2009 als erledigt abgeschrieben wurde und das Kreisgericht St. Gallen das Grundbuchamt St. Gallen-St. Fiden am 16. Februar 2009 anwies, den Übergang des Eigentums an den Grundstücken auf K.G. im Grundbuch einzutragen. Am 25. Februar 2009 lehnte das Grundbuchamt die Anmeldung ab mit der Begründung, die lückenlose Kette der Eigentümer erfordere, dass zunächst zufolge des Erbgangs von R.G. die Eintragung der Mitglieder der Erbengemeinschaft vorgenommen werde. Daraufhin ersuchte die Erbengemeinschaft am 3. April 2009 um Eintragung des Erbgangs und des anschliessenden güterrechtlichen Übergangs der Grundstücke auf K.G.

Bereits am 2. März 2009 veranlagte das Grundbuchamt die Mitglieder der Erbengemeinschaft für den ausserbuchlichen Übergang der Grundstücke auf die Erben mit einer Handänderungssteuer von Fr. 16'500.-- (0,5% der amtlichen Verkehrswerte der Grundstücke im Zeitpunkt des Todes von Fr. 2'250'000.-- und Fr. 1'050'000.--).

Die von den Erben dagegen erhobene Einsprache vom 2. April 2009 wies der Stadtrat St. Gallen mit Beschluss vom 5. Mai 2009 ab. Zur Begründung wurde vorgebracht, es sei einzig die Handänderung zufolge erbrechtlichen Erwerbs durch die Erbengemeinschaft besteuert worden, da diese es versäumt habe, die Eintragung im Grundbuch innert zwei Jahren vorzunehmen. Die Übertragung auf die Ehegattin zufolge güterrechtlicher Auseinandersetzung sei dagegen nicht besteuert worden.

B./ Am 8. Juni 2009 gelangten K.G. und die weiteren Erben an die Verwaltungsrekurskommission mit dem Begehren, der Beschluss des Stadtrates St.



Gallen vom 5. Mai 2009 sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass sie für die Übertragung der Liegenschaften vom Erblasser R.G. auf K.G. gestützt auf Art. 244 lit. e des Steuergesetzes (sGS 811.1, abgekürzt StG) von der Handänderungssteuer befreit seien, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Stadt St. Gallen. Zur Begründung wurde im wesentlichen vorgebracht, dass die Grundstücke gar nie in den Nachlass von R.G. gefallen, sondern direkt gestützt auf eheliches Güterrecht auf die Ehegattin übergegangen seien. Dieser Vorgang sei gemäss Art. 244 lit. e StG handänderungssteuerbefreit und an keine Frist gebunden.

Mit Entscheid vom 30. März 2010 hiess die Verwaltungsrekurskommission den Rekurs gut und hob den angefochtenen Beschluss des Stadtrates vom 5. Mai 2009 und die ihm zugrundeliegende Veranlagungsverfügung des Grundbuchamtes vom 2. März 2009 auf. Im wesentlichen wurde erwogen, dass die Erben die Frist gemäss Art. 244 lit. b StG, wonach der erbrechtliche Erwerb von Grundstücken durch die Erbengemeinschaft von der Handänderungssteuer befreit ist, sofern der Eigentumsübergang innert zwei Jahren nach dem Tod des Erblassers im Grundbuch eingetragen wird, verpasst hätten, weshalb die Handänderung zufolge Erbgangs grundsätzlich nicht steuerbefreit sei. Bei der Berechnung der Handänderungssteuer sei jedoch zu berücksichtigen, dass beim Erwerb von Grundstücken zu Gesamteigentum – wie dies bei einer Erbengemeinschaft der Fall sei – die einzelnen Erben entsprechend ihrem Anteil zu besteuern seien. Vorliegend sei letztlich entscheidend, dass die beiden Grundstücke gemäss Ehevertrag vom 18. Juni 1992 (recte: 18. Juli 1992) vollumfänglich K.G. zustanden und dass Handänderungen unter Ehegatten gemäss Art. 244 lit. e StG generell von der Handänderungssteuer befreit seien. Im weiteren erwog die Verwaltungsrekurskommission, dass in zivilrechtlicher Hinsicht ohnehin fraglich sei, ob die Grundstücke aufgrund der ehevertraglichen Vereinbarung überhaupt als Teil des Nachlasses kraft Universalsukzession ins Gesamteigentum der Erbengemeinschaft übergegangen seien. Der Nachlass sei nicht identisch mit dem Vermögen, das dem Erblasser im Zeitpunkt des Todes gehöre. Je nach güterrechtlich anwendbaren Regeln gehe davon noch der Vorschlagsanteil des überlebenden Gatten ab. Da vorliegend die überlebende Ehegattin kraft Güterrechts Alleineigentum an den Grundstücken erworben habe, sei daher die Handänderung gestützt auf Art. 244 lit. e StG unabhängig vom Zeitpunkt der Nachführung des Grundbuchs von der Handänderungssteuer befreit.



C./ Gegen diesen Entscheid erhob die politische Gemeinde St. Gallen mit Eingaben vom 4. und 26. Mai 2010 Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Antrag, der Entscheid der Verwaltungsrekurskommission vom 30. März 2010 sei aufzuheben und die Sache zu neuer Veranlagung der Handänderungssteuer nach Massgabe der Anteile der Erben an der Erbengemeinschaft und der für die betreffenden Personen geltenden Steuersätze bzw. Steuerbefreiungen an die Veranlagungsbehörde zurückzuweisen, unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Zur Begründung wurde vorgebracht, die Annahme der Verwaltungsrekurskommission, die beiden Grundstücke seien aufgrund der ehevertraglichen Vereinbarung in zivilrechtlicher Hinsicht überhaupt nicht kraft Universalsukzession Teil des Nachlasses geworden, sei offenkundig unrichtig und lege rechtliche Vorgänge in einer unzutreffenden Abfolge dar. Sodann ent falle die Erhebung der Handänderungssteuer auch nicht aufgrund des in Art. 244 lit. e StG verankerten Grundsatzes, wonach Handänderungen unter Ehegatten von der Steuerpflicht befreit sind. Ebenso wenig sei dies mit bezug auf die gemäss Art. 242 Abs. 1 StG vorzunehmende anteilmässige Besteuerung beim Erwerb von Grundstücken zu Gesamteigentum der Fall. Selbst wenn man annehmen wollte, der überlebende Ehegatte sei für seinen Anteil an den im Eigentum der Erbengemeinschaft stehenden Grundstücken gemäss Art. 244 lit. e StG von der Handänderungssteuer befreit, so könne dies nicht auch für den auf die Nachkommen entfallenden Anteil an dieser Gemeinschaft gelten. Zwar möge es auf den ersten Blick unverständlich erscheinen, wenn angesichts der Steuerbefreiung von Handänderungen unter Ehegatten und angesichts dessen, dass vorliegend die Grundstücke nach der güterrechtlichen Liquidation in das alleinige Eigentum der überlebenden Ehegattin übergehen sollen, die Erbengemeinschaft für den ausserbuchlichen Übergang der Grundstücke besteuert werde. Grund dafür sei indes einzig und allein der Umstand, dass es die Erben versäumt hätten, den Erwerb innert zwei Jahren nach dem Tod des Erblassers im Grundbuch eintragen zu lassen.

Mit Eingabe vom 21. Juni 2010 beantragte die Verwaltungsrekurskommission unter Verweis auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid die Abweisung der Beschwerde. Ergänzend führte sie aus, dass es bei der Berechnung der auf die einzelnen Erben entfallenden Anteile der Handänderungssteuer nicht auf die gesetzliche Erbfolge ankommen könne, sondern es sei auf die güter- und erbrechtlichen Berechtigungen im konkreten Fall abzustellen. In bezug auf den



anwendbaren Satz sei darauf hinzuweisen, dass der Erbengemeinschaft als solcher keine Rechtspersönlichkeit zukomme. Steuersubjekte blieben die einzelnen Erben.

Die Beschwerdegegner schlossen mit Eingabe vom 13. Juli 2010 ebenfalls auf Abweisung der Beschwerde, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdeführerin. Zur Begründung wird im wesentlichen vorgebracht, dass die kraft Güterrecht vor dem Erbgang auszuscheidenden Vermögenswerte nie auf die Erben übergehen würden, weshalb diesbezüglich keine steuerpflichtige Handänderung vorliege.

Die politische Gemeinde St. Gallen erhielt Gelegenheit zu den Vernehmlassungen der Verwaltungsrekurskommission und der Beschwerdegegner Stellung zu nehmen. Mit Schreiben vom 16. Juli 2010 verzichtete sie darauf.

Auf die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten wird, soweit wesentlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Darüber wird in Erwägung gezogen:

1. Die Sachurteilsvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen:

1.1. Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt VRP; Art. 229 in Verbindung mit Art. 196 Abs. 1 StG). Die Beschwerdeführerin ist zur Ergreifung des Rechtsmittels legitimiert (Art. 229 in Verbindung mit Art. 196 Abs. 1 StG). Die Beschwerdeeingaben vom 4. und 26. Mai 2010 entsprechen unter Vorbehalt der Erwägungen hiernach zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 229 in Verbindung mit Art. 196 Abs. 1 und Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 und Art. 48 Abs. 1 und 2 VRP).

1.2. Nach Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 und Art. 48 Abs. 1 VRP hat die Beschwerde einen Antrag sowie eine Darstellung des Sachverhaltes und eine Begründung zu enthalten. Mit dem Antrag soll der Beschwerdeführer die Rechtsfolgebehauptung zum Ausdruck bringen. Aus dem Antrag soll sich somit ergeben, inwiefern die angefochtene Verfügung oder der Entscheid aufzuheben oder



abzuändern ist. Der Antrag ist grundsätzlich so zu formulieren, dass er zum Urteil erhoben werden kann, sofern der Antragsteller obsiegt. Im allgemeinen muss, wo eine betrags- oder ziffernmässige Änderung des angefochtenen Entscheids verlangt wird, die quantitative Änderung bezeichnet werden, oder sie muss zumindest bestimmbar sein. In Steuersachen reicht es indes aus, wenn sich aus der Eingabe mit Gewissheit folgern lässt, welches Verfahrensergebnis der Beschwerdeführer anstrebt (Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen, St. Gallen 2003, Rz. 915 und 918).

1.3. Die Beschwerdeführerin stellt den Antrag, der Entscheid der Verwaltungsrekurskommission sei aufzuheben und die Sache zu neuer Veranlagung der Handänderungssteuer nach Massgabe der Anteile der Erben an der Erbengemeinschaft und der für die betreffenden Personen geltenden Steuersätze bzw. Steuerbefreiungen an die Veranlagungsbehörde zurückzuweisen. Gleichzeitig hält sie in ihrer Begründung fest, dass die Handänderung allenfalls zum Satz von ein Prozent zu besteuern gewesen wäre, eine solche Korrektur jedoch aus prozessualen Gründen im vorliegenden Verfahren nicht mehr möglich sei. Die Veranlagung des Grundbuchamtes gehe weniger weit, als es der dargestellten Anwendung des Gesetzes entsprechen würde, jedoch verzichte sie im vorliegenden Fall auf den Antrag, die angefochtene Veranlagung sei mit dieser Begründung zu bestätigen.

1.4. Nicht nachvollziehbar ist, woraus die Beschwerdeführerin schliesst, eine Korrektur der Veranlagungsverfügung sei aus prozessualen Gründen im vorliegenden Verfahren nicht mehr möglich, ist es ihr im Rechtsmittelverfahren doch unbenommen, sich über ihre früheren Anträge und Stellungnahmen hinwegzusetzen, d.h. weder ist sie an die ursprüngliche Veranlagungsfügung noch an ihre Begründung gebunden und ist im Steuerverfahren die Abänderung der Veranlagungsverfügung zum Nachteil des Steuerpflichtigen doch ausdrücklich vorgesehen (Art. 182 Abs. 1 StG; vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl., Muri-Bern 1999, S. 391 ff.). Es erscheint sodann fraglich, ob das Begehren der Beschwerdeführerin vorliegend die obgenannten Voraussetzungen an einen Antrag zu erfüllen vermag. Wie es sich damit verhält, kann vorliegend jedoch offen bleiben, weil das Verwaltungsgericht in Steuersachen ohnehin nicht an die Anträge der



Beschwerdeführerin gebunden ist (Art. 196 Abs. 2 StG). Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.

2. Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet zunächst die Frage, ob die beiden Grundstücke im Rahmen der Universalsukzession zufolge Erbgangs auf die Erbengemeinschaft übergegangen und somit - zur Vermeidung der Handänderungssteuer - der Eigentumsübergang innert zwei Jahren ins Grundbuch einzutragen gewesen wäre, oder ob sie kraft ehelichen Güterrechts und gestützt auf die ehevertragliche Regelung der Ehegatten noch vor dem Erbgang der überlebenden Ehegattin zugefallen und damit von der Handänderungssteuer befreit sind.

2.1. Die Beschwerdeführerin ist der Auffassung, dass gemäss der in Art. 560 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (SR 210, abgekürzt ZGB) verankerten Universalsukzession die Erben, die bis zur Teilung die Erbengemeinschaft bilden (Art. 602 ZGB), mit dem Tode des Erblassers die Erbschaft kraft Gesetzes als Ganzes erworben haben. Zwar sei selbstverständlich, dass die güterrechtliche Auseinandersetzung vor der erbrechtlichen Teilung stattzufinden habe, jedoch sei der güterrechtliche Anspruch des überlebenden Ehegatten unter dem Güterstand der Errungenschaftsbeteiligung lediglich obligatorischer Natur und richte sich gegen die Erbengemeinschaft. Dies ist zutreffend. Soweit die Vorinstanz und die Beschwerdegegner die Meinung vertreten, die Grundstücke seien aufgrund der güterrechtlichen Vereinbarung zwischen den Ehegatten nicht als Teil des Nachlasses auf die Erbengemeinschaft übergegangen, mag dies zwar im Grundsatz – je nach Begriffsverständnis - ebenfalls richtig sein, ändert jedoch nichts daran, dass die Grundstücke mit dem Erbgang in das Eigentum der Erbengemeinschaft übergegangen sind: der Grundsatz der Universalsukzession gemäss Art. 560 ZGB bedeutet, dass mit dem Tode alles Vermögen des Erblassers auf die Erben übergeht (vgl. J. N. Druey, Grundriss des Erbrechts, 5. Aufl. Bern 2002, § 4 Rz. 6), und zwar in einem einzigen tatsächlichen Vorgang (Tuor/Schnyder/Schmid/Rumo-Jungo, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, 13. Aufl., Zürich – Basel – Genf 2009, § 61 Rz. 4 f.). Demgegenüber bildet der Nachlass jene Vermögensmasse, die beim verheirateten Erblasser nach dem Resultat der güterrechtlichen Auseinandersetzung – wodurch sich das erblasserische



Vermögen auf der Aktivseite allenfalls stark reduziert - an die Rechtsnachfolger, d.h. an die Erben des Verstorbenen geht (vgl. Druey, a.a.O., § 13 Rz. 8 f.). Der Anspruch des überlebenden Ehegatten auf Beteiligung am Vorschlag des verstorbenen Ehegatten ist – wie die Beschwerdeführerin ebenfalls zutreffend darlegt – rechtlich als obligatorische Forderung zu betrachten. Demgemäss wirken bei der güterrechtlichen Auseinandersetzung denn auch immer der überlebende Ehegatte auf der einen und die Erbengemeinschaft auf der anderen Seite mit (vgl. J. Schmid, Ehegüterrecht und grundbuchliche Aspekte, ZBGR 83 (2002), 321-347, S. 330; Hausheer/Reusser/Geiser, Berner Kommentar, Das Güterrecht der Ehegatten, Der ordentliche Güterstand der Errungenschaftsbeteiligung, Art. 196-220 ZGB, Bd. II/1/3/1, Bern 1992, Rz. 19 ff. zu Art. 215 ZGB; gl. M. im übrigen die Vorinstanz in: GVP 1999 Nr. 32).

2.2. Nach Art. 241 Abs. 1 StG wird die Handänderungssteuer bei Handänderungen in der Gemeinde gelegener Grundstücke oder Grundstückanteile erhoben. Als Handänderung gelten jeder Eigentumswechsel und jede Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt über ein Grundstück (Art. 241 Abs. 2 StG). Steuerpflichtig ist nach Art. 242 Abs. 1 StG der Erwerber des Grundstücks, wobei beim Erwerb von Gesamteigentum oder Miteigentum jeder Beteiligte entsprechend seinem Anteil besteuert wird.

Von der allgemeinen Steuerpflicht von Handänderungen sieht das Gesetz in Art. 244 verschiedene Steuerbefreiungstatbestände vor. Einer davon ist Art. 244 lit. b StG, wonach Handänderungen zufolge erbrechtlichen Erwerbs von Grundstücken durch eine Erbengemeinschaft von der Steuerpflicht befreit sind, wenn der Erwerb innert zwei Jahren nach dem Tod des Erblassers im Grundbuch eingetragen wird. Die Privilegierung von Erbengemeinschaften während zweier Jahre bezweckt, dass diejenigen Erben, die ausschliesslich kraft gesetzlicher Universalsukzession Eigentümer von Grundstücken wurden und im Rahmen der Erbteilung aus der Erbengemeinschaft ausscheiden, nicht mit der Handänderungssteuer belastet werden. Ausserdem soll jenes Mitglied der Erbengemeinschaft, welches im Rahmen einer späteren Erbteilung das Grundstück übernimmt, die Handänderungssteuer nur einmal entrichten müssen. Ferner hat der Gesetzgeber mit der Steuerbefreiung ein grundbuchrechtliches Ziel verbunden: aufgrund der Universalsukzession infolge Erbgangs fallen Rechtswirklichkeit und Grundbucheintrag nach dem Tode eines Grundeigentümers



auseinander. Damit das Grundbuch möglichst rasch mit der materiellen Rechtslage in Übereinstimmung gebracht wird, bildet die zeitlich auf zwei Jahre begrenzte Steuerbefreiung einen Anreiz für die Erbengemeinschaft, die neuen Eigentumsverhältnisse ohne Verzug im Grundbuch eintragen zu lassen (vgl. VerwGE vom 18. Mai 1999 i.S. Erben des A.E.P.; VerwGE vom 13. Dezember 2001 i.S. K.A.). Ebenfalls von der Steuer befreit - und zwar ohne zeitliche Beschränkung - sind Handänderungen unter Ehegatten (Art. 244 lit. e StG). Die rechtspolitische Zielsetzung hinter dieser Regelung ist eine möglichst geringe steuerliche Belastung von Rechtsgeschäften unter Ehegatten (vgl. ABI 1989, S. 2058; GVP 1999 Nr. 32).

2.3. Unbestritten ist zwischen den Verfahrensbeteiligten, dass die Zweijahresfrist gemäss Art. 244 lit. b StG im Zeitpunkt der Anmeldung beim Grundbuchamt bereits abgelaufen war. Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, kann die Anmeldung beim Grundbuchamt gestützt auf die Erbbescheinigung – welche vorliegend vom Amtsnotariat St. Gallen-Rorschach am 8. September 2006 ausgestellt wurde – von jedem einzelnen Erben vorgenommen werden (Art. 18 Abs. 2 lit. a der Grundbuchverordnung, SR 211.432.1), weshalb die von den Beschwerdegegnern geltend gemachte Uneinigkeit unter den Erben über die güter- und erbrechtliche Auseinandersetzung keinen Grund für das Unterlassen der Anmeldung darstellt. Zusammenfassend ergibt sich somit, dass die Handänderung der Grundstücke zufolge Universalsukzession des erblasserischen Vermögens auf die Erbengemeinschaft aufgrund der abgelaufenen Zweijahresfrist gemäss Art. 244 lit. b StG grundsätzlich nicht von der Handänderungssteuer befreit ist.

3. Im folgenden ist zu prüfen, ob die Besteuerung gestützt auf Art. 244 lit. e StG im vorliegenden Fall dennoch zu unterbleiben hat bzw. zu welchem Steuersatz und für welchen Anteil die Erbengemeinschaft bzw. die einzelnen Erben zu besteuern sind.

3.1. Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass die Erben für den Übergang der Grundstücke auf die Erbengemeinschaft gemäss Art. 242 Abs. 1 StG nach ihrem Anteil an dieser Gemeinschaft zu besteuern gewesen wären. In Übereinstimmung mit der langjährigen Rechtsprechung habe das Grundbuchamt die Nachkommen mit dem



ermässigten Steuersatz von Art. 245 Abs. 2 StG (0,5 Prozent) veranlagt. Den gleichen Steuersatz habe es für den überlebenden Ehegatten zur Anwendung gebracht, wobei man die Auffassung vertreten könne, dass dieses Vorgehen nicht folgerichtig sei: soweit schon für die Nachkommen die im Gesetz vorgesehene steuerliche Privilegierung Anwendung finde, müsse dies auch für den überlebenden Ehegatten gelten, weshalb der auf ihn entfallende Anteil an der Erbengemeinschaft steuerfrei wäre. Ungeachtet der langen Praxis dränge sich jedoch die Frage auf, ob die Anwendung der Privilegierung gemäss Art. 245 Abs. 2 StG bei der Besteuerung des Eigentumserwerbs durch eine Erbengemeinschaft überhaupt im Einklang mit der gesetzlichen Regelung stehe. Entgegen der Darstellung der Vorinstanz verhalte es sich nämlich keineswegs so, dass das Gesetz den Steuersatz für den Erwerb durch eine Erbengemeinschaft nicht festlegen würde, sondern dieser betrage gemäss Art. 245 Abs. 1 StG ein Prozent. Die einzelnen Mitglieder der Erbengemeinschaft hätten dementsprechend die so berechnete Steuer nach Massgabe ihrer Beteiligung an der Gemeinschaft zu tragen (Art. 242 Abs. 1 StG). Die Betrachtungsweise der Vorinstanz, welche auf das "Endergebnis" abstelle, setze diese Regelung ausser Kraft und wäre für die Veranlagungsbehörde in zahlreichen Fällen – so namentlich, wenn eine Erbengemeinschaft ohne Teilung für längere Zeit fortgesetzt werde und das Ergebnis der güterrechtlichen Auseinandersetzung nicht zum vornherein klar sei – unpraktikabel.

Die Vorinstanz ist demgegenüber der Auffassung, dass die Handänderung eines Grundstücks nach dem Tod eines Ehegatten für den überlebenden Ehegatten in dem Ausmass steuerfrei sei, als es dem güter- und erbrechtlichen Anteil kraft Gesetz, Ehevertrag, Erbvertrag oder Testament entspreche. Für den die betreffende Quote übersteigenden Anteil sei der überlebende Ehegatte handänderungssteuerpflichtig, wobei die von den eigenen Kindern übernommenen Anteile zum hälftigen, die übrigen Anteile zum ordentlichen Satz von ein Prozent zu besteuern seien. Die Übernahme der Familienwohnung sei auf jeden Fall steuerbefreit. Auch bei der Berechnung der Handänderungssteuer nach Art. 244 lit. b StG sei es angezeigt, auf die Anteile abzustellen, wie sie sich aus den konkret vorliegenden Verfügungen des Erblassers oder – subsidiär – aus dem Gesetz ergeben würden. Selbst wenn im vorliegenden Fall davon ausgegangen werden müsste, dass die überlebende Ehegattin zunächst als Mitglied der Erbengemeinschaft zusammen mit den übrigen Erben als Gesamteigentümerin berechtigt war, müsse bei der Berechnung der Steuer



berücksichtigt werden, dass die Grundstücke aufgrund des Ehevertrags vom 18. Juni 1992 (recte: 18. Juli 1992) letztlich vollumfänglich ihr zustanden und dass Handänderungen unter Ehegatten gemäss Art. 244 lit. e StG generell von der Handänderungssteuer befreit seien.

3.2. Gemäss Art. 245 Abs. 1 StG beträgt der ordentliche Steuersatz für Handänderungen ein Prozent. Der Steuersatz wird um die Hälfte ermässigt bei Handänderungen zwischen Eltern und ihren Kindern, Adoptiv-, Stief- oder Pflegekindern sowie zwischen Geschwistern bei der Teilung des elterlichen Nachlasses. Sind Geschwister vorverstorben, gilt die Ermässigung auch für ihre Nachkommen (Art. 245 Abs. 2 StG).

3.2.1. Soweit die Beschwerdeführerin geltend macht, der auf die Erbengemeinschaft anwendbare Steuersatz ergebe sich eindeutig aus dem Gesetz und betrage ein Prozent, weshalb fraglich sei, ob die bisherige Praxis im Einklang mit dem Gesetz stehe, kann ihr das Verwaltungsgericht nicht folgen. Die Beschwerdeführerin verkennt dabei, dass es sich bei der Erbengemeinschaft um eine Gesamthandschaft handelt, welcher grundsätzlich keine Rechtspersönlichkeit zukommt und die demnach auch kein Steuersubjekt darstellt. In der Regel werden gemäss der (kantonal geprägten) Steuerpraxis die einzelnen Mitglieder einer Gesamthandschaft im Verhältnis ihrer Beteiligung am gemeinschaftlichen Vermögen besteuert, und es werden zu Berechnungszwecken Quoten bzw. Anteile gebildet (vgl. J. Wichtermann, Basler Kommentar zum Zivilgesetzbuch II, 3. Aufl., Basel 2007, Rz. 43 zu Art. 652 ZGB). Dies gilt auch für die Handänderungssteuer im st. gallischen Steuerrecht: gemäss Art. 242 Abs. 1 StG ist beim Erwerb von Gesamteigentum oder Miteigentum jeder Beteiligte entsprechend seinem Anteil steuerpflichtig, d.h. obwohl die Berechtigung der einzelnen Erben auf das Ganze geht, werden sie im Rahmen der Handänderungssteuerpflicht wie Miteigentümer behandelt (J. Schönenberger, Die st. gallische Handänderungssteuer, Diss. Zürich 1960, S. 79 f.). Steuersubjekt sind also auch bei einer Erbengemeinschaft immer die einzelnen Erben und als solche sind sie unter Anwendung des individuell anwendbaren Steuersatzes zu besteuern. Die gegenteilige Auffassung der Beschwerdeführerin würde im Ergebnis dazu führen, dass immer dann, wenn mehrere Erben eine Erbengemeinschaft bilden, die Privilegierung gemäss Art. 245 Abs. 2 StG - im Falle, dass die Zweijahresfrist nach Art. 244 lit. b StG verpasst wird - nicht zur



Anwendung gelangen könnte, mithin also Handänderungen von Todes wegen nicht privilegiert besteuert würden. Für eine derartige Ungleichbehandlung von Alleinerben und Erbengemeinschaften bestehen keinerlei vernünftige Gründe. Insbesondere kann das Versäumen der Frist nach Art. 244 lit. b StG nicht zur Begründung herangezogen werden, wäre doch die Handänderungssteuer ohne die Versäumnis eben gerade nicht geschuldet (SGE 1999 Nr. 6). Wie bereits dargelegt, hat Art. 244 lit. b StG nicht den Zweck, die Erben bei Versäumen der Zweijahresfrist mit einer höheren Steuer zu bestrafen. Rechtsprechung und Lehre gehen denn auch seit je her einhellig davon aus, dass die Ermässigung von Art. 245 Abs. 2 StG sowohl bei Handänderungen unter lebenden nahen Angehörigen zur Anwendung gelangt als auch bei Handänderungen, die infolge Todes ausgelöst werden (vgl. zu den jeweils identischen Regelungen im alten Recht: Schönenberger, a.a.O., S. 74; Rigoletth/Scherrer, Das St. Gallische Steuergesetz, St. Gallen 1945, S. 131; SGE 1999 Nr. 6).

3.2.2. Dasselbe gilt für die Steuerbefreiung gemäss Art. 244 lit. e StG bei Handänderungen unter Ehegatten. Auch diesfalls entfällt die Handänderungssteuer unabhängig davon, ob es sich um einen Eigentumswechsel unter lebenden Ehegatten handelt oder ob ein Grundstück von Todes wegen übergeht (GVP 1999 Nr. 32; vgl. die Richtlinien des kantonalen Steueramtes, StB 244 Nr. 1) und genausowenig wie bei der Besteuerung der Erbengemeinschaft bestehen auch hier keine sachlich haltbaren Gründe, die es rechtfertigen würden, den ein Grundstück als Mitglied einer Erbengemeinschaft erwerbenden Ehegatten schlechter zu behandeln, als den überlebenden Ehegatten, der Alleinerbe ist (vgl. SGE 2000 Nr. 3). Keine andere Wertung ergibt sich mit Blick auf die historische Entwicklung der Bestimmungen zur Handänderungssteuer: nach dem alten Recht waren Handänderungen zwischen Ehegatten ebenfalls zum unter nahen Angehörigen geltenden Satz von 0,5 Prozent, welcher bei gegebenen Voraussetzungen – wie dargelegt – auch im Falle der Fristversäumnis nach Art. 244 lit. b StG auf die einzelnen Mitglieder der Erbengemeinschaft zur Anwendung gelangt, zu besteuern. Nachdem diese Regelung mit der steuerpolitischen Zielsetzung, Rechtsgeschäfte unter Ehegatten steuerlich so wenig als möglich zu belasten, in der Folge dahingehend geändert wurde, Handänderungen unter Ehegatten vollumfänglich von der Besteuerung zu befreien, käme auch hier die Besteuerung des Ehegatten, welcher als Mitglied einer



Erbengemeinschaft die Zweijahresfrist versäumt hat, einer nicht dem von Art. 244 lit. b StG verfolgten Zweck entsprechenden Bestrafung gleich.

3.3. Nachdem feststeht, dass die Besteuerung der Erbengemeinschaft nach Massgabe der für die betreffenden Personen geltenden Steuersätze (vgl. Art. 245 StG) bzw. Steuerbefreiungen (vgl. Art. 244 StG) zu erfolgen hat, ist in einem zweiten Schritt die Frage zu beantworten, wie der auf die einzelnen Mitglieder entfallende Anteil der Steuer zu berechnen ist.

3.3.1. Gemäss Art. 242 Abs. 1 StG ist beim Erwerb von Grundstücken zu Gesamteigentum oder Miteigentum jeder Beteiligte entsprechend seinem Anteil steuerpflichtig. Dies anerkennt auch die Beschwerdeführerin, indem sie beantragt, es sei die Sache zu neuer Veranlagung nach Massgabe der Anteile der Erben an der Erbengemeinschaft an sie zurückzuweisen. Anders als die Vorinstanz ist die Beschwerdeführerin indes der Ansicht, dass ein Abstellen auf die konkreten Berechtigungen im Einzelfall für die Veranlagungsbehörden in zahlreichen Fällen nicht praktikabel sei, namentlich dort, wo eine Erbengemeinschaft über viele Jahre fortgesetzt werde und das Ergebnis der güterrechtlichen Auseinandersetzung nicht zum vornherein klar sei. Jedoch versäumt es die Beschwerdeführerin darzulegen, wie die Anteile der einzelnen Erben an der geschuldeten Steuer im konkreten Fall zu berechnen sind. Eine unbesehene Aufteilung gemäss der gesetzlichen Erbfolge kann diesbezüglich, wie die Vorinstanz zu Recht geltend macht, angesichts der Möglichkeit eingesetzter Erben ebensowenig Platz greifen, wie eine Aufteilung zu gleichen Teilen.

3.3.2. Soweit handänderungssteuerrechtlich beim Gesamteigentum abweichend vom Zivilrecht Anteile an der gemeinschaftlichen Sache angenommen werden, d.h. das Gesamteigentum wie Miteigentum behandelt wird, darf gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht von fiktiven Kopfquoten ausgegangen werden, sondern es ist grundsätzlich auf die wirklichen Anteile am Gemeinschaftsvermögen abzustellen, ansonsten die Gesamteigentümer – trotz im Gesetz an sich vorgesehener Gleichbehandlung – schlechter behandelt würden als die Miteigentümer (vgl. BGE 87 I 345 f. vom 4. Oktober 1961). Der Wortlaut des st. gallischen Steuergesetzes ist diesbezüglich insoweit klar: der Erwerb von Grundstücken zu Miteigentum oder Gesamteigentum wird hinsichtlich der Erhebung der Handänderungssteuer gleich



behandelt (Art. 242 Abs. 1 StG). Nachdem die im Steuergesetz vom 17. April 1944 geltende Regelung einer gesetzlichen Vermutung im Sinne gleicher Anteile im st. gallischen Steuerrecht heute gerade nicht mehr besteht (vgl. GVP 1986 Nr. 31), kommt demgemäss eine Aufteilung nach Köpfen nicht in Betracht, und es sind die tatsächlichen Berechtigungen der einzelnen Gemeinschaftler am gesamthandschaftlichen Vermögen festzustellen. Genauso wie die Steuerbehörden im Rahmen der Veranlagung der Einkommens- und Vermögenssteuer bei Erbgemeinschaften jeweils die Anteilsberechtigungen feststellen müssen, muss dies auch bei der Berechnung der Handänderungssteuer möglich sein (vgl. BGE 87 I 346).

3.3.3. Fehl geht die Vorinstanz indes, wenn sie daraus ableitet, die Besteuerung habe deshalb zu unterbleiben, weil letztlich die Grundstücke vollumfänglich der überlebenden Ehegattin zustanden und somit eine steuerbefreite Handänderung zwischen Ehegatten vorliege. Diese Betrachtungsweise ignoriert, dass im Rahmen des Erbgangs immer zwei Handänderungen stattfinden, nämlich jene vom Erblasser auf die Erbgemeinschaft und jene von der Erbgemeinschaft auf den übernehmenden Erben oder einen Dritten. Eine Ausnahme besteht einzig dann, wenn eine Erbgemeinschaft im gegenseitigen Einvernehmen der Erben über viele Jahre fortgesetzt wird und es auch zu keiner Veräusserung des betreffenden Grundstücks kommt. Ist dies nicht der Fall und verpasst die Erbgemeinschaft die Zweijahresfrist gemäss Art. 244 lit. b StG, ist sie daher für die erste Handänderung als Gemeinschaft zu besteuern. Übernimmt einer der Erben in der Folge ein im Nachlass befindliches Grundstück, ist zu berücksichtigen, dass er als Mitglied der Gemeinschaft bereits Eigentümer des Grundstücks ist, weshalb die Handänderungssteuer nur noch auf dem anwachsenden Teil erhoben wird (vgl. Schönenberger, a.a.O., S. 81). Das Vorgehen der Vorinstanz hat zur Folge, dass bereits in bezug auf die erste Handänderung das Grundstück komplett beim letztlich übernehmenden Erben besteuert würde, weshalb die folgende Übernahme von der Gemeinschaft mangels eines anwachsenden Teils im Prinzip steuerfrei bleiben müsste.

3.3.4. Die Auffassung der Vorinstanz ist indes insofern zutreffend, als dass angesichts der Möglichkeit eingesetzter Erben, auch nicht einfach auf die gesetzliche Erbfolge abgestellt werden kann. Vielmehr ist aufgrund der ausdrücklichen gesetzlichen Formulierung von Art. 242 Abs. 1 StG und der bundesgerichtlichen Rechtsprechung



auf die den einzelnen Erben zustehenden Erbquoten am gesamten Nachlass, der in der Regel nicht nur aus Grundeigentum besteht, sondern weitere Vermögenswerte wie Bargeld, Wertschriften und dergleichen umfasst, abzustellen. Im Normalfall bedeutet dies in bezug auf die Erbengemeinschaft, dass gesetzliche Erben – unabhängig davon, wem der Erblasser ein Grundstück im Sinne eines Vermächtnisses oder einer Teilungsvorschrift zugewiesen hat, bzw. zugewiesen haben will – mindestens im Umfang ihres Pflichtteils für die Handänderung steuerpflichtig werden und maximal im Umfang der Summe aus Pflichtteil und verfügbarer Quote. In bezug auf eingesetzte Erben besteht demgegenüber selbstredend keine minimale Quote, während die maximale Quote dem verfügbaren Teil des Nachlasses entspricht.

3.3.4. Der vorliegende Fall liegt insoweit besonders, als dass die Ehegatten mit ehevertraglicher Regelung vom 18. Juli 1992 ihr gesamtes Vermögen als Errungenschaft bezeichnet und diese vollumfänglich dem überlebenden Ehegatten zugewiesen haben. Eine solche Regelung ist gemäss Art. 216 Abs. 2 ZGB zulässig, soweit sie die Pflichtteilsansprüche der nichtgemeinsamen Kinder und deren Nachkommen nicht beeinträchtigt. Dies bedeutet, dass den drei Kindern der Ehegatten keine pflichtteilsgeschützte Erbquote am Nachlass zusteht – weder in bezug auf die vererbten Grundstücke noch auf das weitere Vermögen. Jedoch ist im vorliegenden Fall zu beachten, dass der Steueranspruch beim Erwerb von Grundstücken mit der Handänderung entsteht (Art. 241 Abs. 4 StG), im Falle des Erwerbs durch Erbgang grundsätzlich also mit dem Tod des Erblassers (Art. 560 Abs. 1 ZGB). Da die Erbengemeinschaft aber, soweit sie den Grundstückerwerb innert zwei Jahren ins Grundbuch eintragen lässt, von der Handänderungssteuer befreit ist, wird von einem Ruhen der Steuerpflicht während dieser Frist ausgegangen (vgl. SGE 1999 Nr. 6). Im vorliegenden Fall waren die Berechtigungen der einzelnen Erben in bezug auf das Nachlassvermögen auch nach Ablauf der zweijährigen Frist noch streitig. Im folgenden ist deshalb zu prüfen, wie die auf die einzelnen Mitglieder einer Gesamthandschaft entfallenden Anteile am gemeinschaftlichen Vermögen im konkreten Fall zu ermitteln sind, wenn dies umstritten ist.

3.3.5. Im Allgemeinen sieht das st. gallische Steuerrecht für solche Fälle eine Besteuerung der Erbengemeinschaft als Ganzes vor (Art. 22 Abs. 2 StG). Da beim Erwerb eines Grundstücks durch eine Gesamthandschaft jedoch – je nach



Verwandtschaftsverhältnis - unterschiedliche Steuersätze gelten können, fällt die Anwendung dieser Bestimmung ausser Betracht. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann in Fällen, in denen die Feststellung der wirklichen Anteilsberechtigung wegen des Verhaltens der Steuerpflichtigen oder aus anderen Gründen unmöglich oder sehr schwierig ist, ausnahmsweise – trotz gegenteiliger gesetzlicher Regelung - eine Berechnung der geschuldeten Steuer nach Kopfteilen erfolgen (BGE 87 I 346). Vorliegend ist jedoch zu beachten, dass es sich um einen Grundstückserwerb durch eine Erbengemeinschaft kraft Gesetz handelt und nur gesetzliche Erben, deren Erbenstellung selbst nicht streitig ist, vorhanden sind. Soweit keine unumstrittene und von den Erben anerkannte sowie rechtsgültige letztwillige Verfügung des Erblassers vorliegt, bzw. festgestellt ist, ist deshalb grundsätzlich von der gesetzlichen Erbfolge gemäss den Art. 457 ff. ZGB auszugehen, die insoweit den zu ermittelnden, tatsächlichen Anteilsberechtigungen der gesetzlichen Erben besser gerecht wird, als ein Abstellen auf Köpfe. Es rechtfertigt sich daher – in Abweichung von der zitierten Rechtsprechung - für die Berechnung der Handänderungssteuer im vorliegenden Fall, in Anbetracht der unklaren bzw. streitigen Vermögensverhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs, von der gesetzlichen Erbfolge auszugehen. Eine Aufteilung nach Köpfen käme allenfalls dann in Betracht, wenn sowohl gesetzliche als auch eingesetzte Erben vorhanden sind und nur die quotenmässigen Berechtigungen an der Erbschaft, nicht aber die Erbenstellung der eingesetzten Erben an sich, streitig sind.

3.3.6. Unbeachtlich ist des weiteren, dass es noch vor der Veranlagung durch das Grundbuchamt am 2. März 2009 zu einer Einigung in bezug auf die effektiven Berechtigungen am Nachlass bzw. an den beiden Grundstücken kam. Andernfalls stünde es unter Umständen im Belieben einer Erbengemeinschaft sich nach Verpassen der Zweijahresfrist gemäss Art. 244 lit. b StG entsprechend zu einigen, um entweder die Erhebung der Handänderungssteuer gänzlich zu vermeiden oder diese wenigstens günstig zu beeinflussen.

4. Zusammenfassend ergibt sich, dass die Mitglieder der Erbengemeinschaft wegen Versäumens der Zweijahresfrist gemäss Art. 244 lit. b StG für die Handänderung der beiden Grundstücke steuerpflichtig sind. Angesichts der streitigen Berechtigungen im Entstehungszeitpunkt des Steueranspruchs hat die Berechnung der gemäss Art. 242



Abs. 1 StG auf die einzelnen Erben entfallenden Anteile der Steuer nach der gesetzlichen Erbfolge und nach Massgabe der für die einzelnen Personen allenfalls geltenden privilegierten Steuersätze (Art. 245 Abs. 2 StG) bzw. Steuerbefreiungen (Art. 244 StG) zu erfolgen. Die Beschwerde ist daher gutzuheissen. Der Rekursentscheid vom 30. März 2010, der Einspracheentscheid vom 5. Mai 2009 sowie die Veranlagungsverfügung vom 2. März 2009 sind aufzuheben. Die Angelegenheit ist gestützt auf Art. 64 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 56 Abs. 2 VRP zur neuen Veranlagung im Sinne der Erwägungen an die Beschwerdeführerin zurückzuweisen.

5. Der Verfahrensausgang entspricht einer vollumfänglichen Guttheissung der Beschwerde. Daher sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens den Beschwerdegegnern aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 2'000.-- ist angemessen (Art. 13 Ziff. 622 Gerichtskostentarif, sGS 941.12). Der Beschwerdeführerin ist der Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- zurückzuerstatten.

Ausseramtliche Kosten sind nicht zu entschädigen. Die Beschwerdegegner sind unterlegen (Art. 98bis VRP), und die Beschwerdeführerin hat keinen Anspruch auf Kostenersatz (vgl. R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, Diss. St. Gallen 2004, S. 176).

Die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 1'500.-- sind aufgrund des Ausgangs des Beschwerdeverfahrens je zur Hälfte der Beschwerdeführerin und den Beschwerdegegnern aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Auf die Erhebung des auf die Beschwerdeführerin entfallenden Anteils ist nicht zu verzichten (Art. 95 Abs. 3 VRP).

Ausseramtliche Entschädigungen sind im Rekursverfahren aufgrund der hälftigen Auflage der amtlichen Kosten nicht zuzusprechen (Hirt, a.a.O., S. 183 mit Hinweisen).

Im Einspracheverfahren wurden keine Kosten erhoben.

Demnach hat das Verwaltungsgericht

zu Recht erkannt:



St.Galler Gerichte

1./ Die Beschwerde wird gutgeheissen, und der Rekursentscheid vom 30. März 2010, der Einspracheentscheid vom 5. Mai 2009 sowie die Veranlagungsverfügung vom 2. März 2009 werden aufgehoben.

2./ Die Angelegenheit wird zur neuen Veranlagung im Sinne der Erwägungen an die Beschwerdeführerin zurückgewiesen.

3./ Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 2'000.-- tragen die Beschwerdegegner. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- wird der Beschwerdeführerin zurückerstattet.

4./ Die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 1'500.-- werden je zur Hälfte der Beschwerdeführerin und den Beschwerdegegnern auferlegt. Auf die Erhebung des auf die Beschwerdeführerin entfallenden Anteils wird nicht verzichtet.

5./ Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

V. R. W.

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Versand dieses Entscheides an:

- die Beschwerdeführerin
- die Vorinstanz
- die Beschwerdegegner (durch Rechtsanwalt Dr. iur. P.)



am:

Rechtsmittelbelehrung:

Sofern eine Rechtsverletzung nach Art. 95 ff. BGG geltend gemacht wird, kann gegen diesen Entscheid gestützt auf Art. 82 lit. a BGG innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde erhoben werden.