



Fall-Nr.: I/1-2011/126
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 17.04.2012
Entscheiddatum: 17.04.2012

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 17.04.2012

Vereinfachte Nachbesteuerung von Erben, Art. 153a DBG (SR 642.11), Art. 203bis StG (sGS 811.1). Nach dem Tod der Ehefrau deklarierten die Erben zwei bislang unbesteuerte Sparkonti des Vaters bzw. Ehemannes. Da dieser nicht Erblasser war, konnten die Konti nicht mit der vereinfachten Nachbesteuerung der Erben nach den ab 2010 geltenden neuen Bestimmungen erfasst werden, sondern unterlagen der ordentlichen Nachbesteuerung (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 17. April 2012, I/1-2011/126).

Präsident Thomas Vögeli, Mitglieder Fritz Buchschacher und Markus Frei;
Gerichtsschreiber Thomas Scherrer

1. Erbgemeinschaft B X-Y sel.,
2. A X, Beschwerdeführer,

vertreten durch Vetsch Treuhand AG, Stephan Vetsch, Ebnaterstrasse 8, 9642 Ebnat-Kappel,

gegen

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

und

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Abteilung Recht, Eigerstrasse 65, 3003 Bern, Beschwerdebeteiligte,

betreffend



Direkte Bundessteuer (Nachsteuern 2001 -2009)

Sachverhalt:

A.- A und B X-Y waren für die direkte Bundessteuer der Steuerjahre 2001 bis und mit 2009 mit steuerbaren Einkommen von Fr. 40'700.-- (2001), Fr. 40'900.-- (2002), Fr. 41'600.-- (2003), Fr. 35'200.-- (2004), Fr. 39'500.-- (2005), Fr. 26'100.-- (2006), Fr. 38'500.-- (2007), Fr. 40'600.-- (2008) und Fr. 40'800.-- (2009) veranlagt worden. Die Veranlagungen wurden unangefochten rechtskräftig.

B.- Am 27. Juli 2010 verstarb B X-Y. Sie hinterliess ihren Ehemann A X und die drei gemeinsamen Kinder C, D und E als Erben. Im Nachlassinventar vom 5. Oktober 2010 führten die Erben zwei bisher nicht versteuerte und vor dem Todestag saldierte, auf A X lautende Sparkonti (Nr. 000 U-Bank und Nr. 000 V-Bank) auf. Die Veranlagungsbehörde erhielt am 7. Oktober 2010 Kenntnis vom Nachlassinventar und den zusammen damit eingereichten Kontoauszügen der Jahre 2007, 2008, 2009 und 2010. Am 15. März 2011 leitete das kantonale Steueramt gegenüber A X und den Erben von B X-Y ein Nachsteuerverfahren ein und verlangte auch für die Jahre 2001 bis 2006 detaillierte Auszüge der beiden Konti. Nachdem die Auszüge am 23. März 2011 eingereicht worden waren, ermittelte das kantonale Steueramt das für die direkten Bundessteuern nachsteuerpflichtige Einkommen, nämlich Fr. 5'376.-- (2001), Fr. 4'298.-- (2002), Fr. 2'661.-- (2003), Fr. 2'268.-- (2004), Fr. 2'210.-- (2005), Fr. 2'337.-- (2006), Fr. 2'647.-- (2007), Fr. 3'073.-- (2008) und Fr. 2'255.-- (2009), und erliess am 29. April 2011 eine Nachsteuerbefreiung für die direkte Bundessteuer über Fr. 340.--, davon Fr. 63.-- Zins. Gegen diese Nachsteuerbefreiung erhoben A X und die Mitglieder der Erbengemeinschaft B X-Y Einsprache. Sie beantragten, das unversteuerte Vermögen sei auf die letzten drei Jahre, rückwirkend, mit einer Steuer zu belasten. Zur Begründung wurde angeführt, das unversteuerte Vermögen sei im Nachlassinventar deklariert worden. Auch wenn das Konto auf den überlebenden Ehegatten gelautet habe, sei das Vermögen vom Ehepaar gemeinsam erwirtschaftet worden. Das kantonale Steueramt wies die Einsprache am 18. Mai 2011 mit der Begründung ab, eine vereinfachte Nachbesteuerung von Erben komme nur dann zur Anwendung, wenn vom Erblasser hinterzogene Bestandteile von Vermögen und Einkommen zur Anzeige gebracht würden. Der überlebende Ehegatte, auf den die



St.Galler Gerichte

beiden Konti lauteten, komme damit offensichtlich nicht in den Genuss der vereinfachten Nachbesteuerung.

C.- Gegen den Einspracheentscheid vom 18. Mai 2011 erhoben A X und die Mitglieder der Erbgemeinschaft B X-Y durch ihren Vertreter mit Eingabe vom 14. Juni 2011 (Postaufgabe: 17.06.11) Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission. Sie beantragen, der angefochtene Entscheid sei unter Kosten- und Entschädigungsfolge aufzuheben und die Nachsteuer auf drei Jahre zu reduzieren.

Die Vorinstanz beantragte am 27. Juli 2011 die Abweisung des Rekurses. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete stillschweigend auf eine Vernehmlassung. Die Beschwerdeführer benutzten die Möglichkeit, zur vorinstanzlichen Vernehmlassung Stellung zu nehmen, nicht. Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten zur Begründung ihrer Anträge wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. A X ist von den Nachsteuern als in den Nachsteuerperioden Steuerpflichtiger betroffen und zur Beschwerdeerhebung befugt. Rechtsmittelbefugt sind auch die Mitglieder der Erbgemeinschaft B X-Y sel., da das Nachsteuerverfahren nach dem Tod des Steuerpflichtigen gegenüber dessen Erben eingeleitet oder fortgesetzt wird. Die Beschwerde vom 14. Juni 2011 ist rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 153 Abs. 2 und 3 in Verbindung mit Art. 140 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG; Art. 7 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 41 lit. h Ziff. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2.- In der Beschwerde wird auf die lange Dauer des vorinstanzlichen Nachsteuerverfahrens – von der Zustellung des Nachlassinventars am 5. Oktober 2010



bis zur Nachsteuerverfügung vom 4. Mai (richtig: 29. April) 2011 – hingewiesen. Das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer enthält keine besonderen Bestimmungen zur Verfahrensdauer. Das Beschleunigungsgebot, das aus dem Verbot der Rechtsverweigerung und -verzögerung nach Art. 29 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (SR 101) abgeleitet wird, verlangt einen Entscheid innert angemessener Frist (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 8 zu Art. 131 DBG). Die Angemessenheit der Dauer eines Verfahrens bestimmt sich nicht absolut, sondern unter Berücksichtigung der gesamten Umstände des Einzelfalls (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_657/2008 vom 28. November 2008 E. 4). Dabei sind insbesondere die Komplexität der Angelegenheit, das Verhalten der betroffenen Privaten und der Behörden, die Bedeutung für die Betroffenen sowie die für die Sache spezifischen Entscheidungsabläufe zu berücksichtigen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 1D_6/2007 vom 25. Januar 2008 E. 4.1 mit Hinweis auf BGE 124 I 139 E. 2c und Urteil 1A.169/2004 E. 2, in: ZBI 106/2005 S. 540). Zeiten, in denen ein Verfahren stillsteht, sind unumgänglich und solange keine einzelne solche Zeitspanne stossend wirkt, greift die Gesamtbetrachtung (vgl. BGE 124 I 139 Regeste).

Die für die Inventarisierung zuständige Behörde, bei welcher das Nachlassinventar am 7. Oktober 2010 eingegangen war, orientierte die Abteilung Nachsteuern der Vorinstanz am 28. Oktober 2010 über die ungenügende Deklaration. Bis zur Einleitung des Nachsteuerverfahrens am 15. März 2011 verstrichen rund viereinhalb Monate. Nachdem die erforderlichen Kontoauszüge am 23. März 2011 bei der Vorinstanz eingegangen waren, wurde die Nachsteuerverfügung am 29. April 2011 erlassen. Über die Einsprache wurde am 18. Mai 2011 entschieden. Diese Verfahrensdauer ist nicht zu beanstanden, zumal verschiedene Abteilungen innerhalb der Vorinstanz mit der Angelegenheit befasst waren, die Nachsteuer über eine Periode von zehn Jahren zu erheben und zudem über die Auslegung und Anwendung der erst seit 1. Januar 2010 geltenden Regeln zur vereinfachten Nachbesteuerung von Erben zu befinden war. Die Zeitspanne zwischen dem Eingang des Nachlassinventars und der Einleitung des Nachsteuerverfahrens von mehr als fünf Monaten ohne nach aussen erkennbare behördliche Aktivität mag den Erben zwar eher lang erscheinen, ist objektiv betrachtet aber in keiner Weise übermässig, zumal das Verfahren anschliessend ohne weitere Unterbrechungen abgewickelt wurde.



3.- Die Verfahrensbeteiligten sind sich einig, dass die von den Eheleuten A und B X-Y in früheren Jahren nicht versteuerten Einkünfte aus zwei im Jahr 2010 saldierten und auf den Ehemann lautenden Sparkonti mit einer Nachsteuer zu erfassen sind. Die Steuerbehörde erhielt von den bislang nicht deklarierten und besteuerten Werten durch das Nachlassinventar am 7. Oktober 2010 Kenntnis. In diesem Zeitpunkt waren die Eheleute X-Y nicht nur für die Steuerjahre 2001 bis 2008, sondern auch für das Steuerjahr 2009 – die Veranlagung war am 14. September 2010 erfolgt – veranlagt. Mithin handelte es sich bei den Angaben über die beiden auf den Ehemann lautenden Sparkonti um Tatsachen, die bei der Steuerbehörde im Zeitpunkt, in denen die Veranlagungen ergingen, nicht aktenkundig waren (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A. 182/2002 vom 25. April 2003 E. 3.3, publiziert in: ASA 73 S. 482 ff. und StE 2003 B 97.41 Nr. 15). In der Beschwerde sind auch die Berechnung des nachsteuerpflichtigen Einkommens und der Nachsteuerbeträge samt Zinsen unbestritten.

4.- Die Verfahrensbeteiligten sind sich nicht einig, auf welche Steuerjahre sich die Erhebung der Nachsteuer erstrecken darf.

a) Das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, erlischt gemäss Art. 152 Abs. 1 DBG zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. In ein Nachsteuerverfahren kann bzw. muss dementsprechend grundsätzlich jede Steuerperiode mit einbezogen werden, solange seit deren Ablauf noch nicht zehn Jahre verstrichen sind (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 2 zu Art. 152 DBG). Abweichend von diesem Grundsatz beschränkt Art. 153a Abs. 2 DBG die Nachsteuer im Rahmen der vereinfachten Nachbesteuerung der Erben auf die letzten drei vor dem Todesjahr des Erblassers abgelaufenen Steuerperioden. Gemäss Art. 153a Abs. 1 DBG haben alle Erben unabhängig voneinander Anspruch auf eine vereinfachte Nachbesteuerung der vom Erblasser hinterzogenen Bestandteile von Vermögen und Einkommen, wenn die Hinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt ist (lit. a), sie die Verwaltung bei der Feststellung der hinterzogenen Vermögens- und Einkommenselemente vorbehaltlos unterstützen (lit. b) und sie sich ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuer bemühen (lit. c).



Die Bestimmung zur vereinfachten Nachbesteuerung von Erben trat am 1. Januar 2010 in Kraft (AS 2008 S. 4453). Sie ist gemäss Art. 220a DBG erstmals anwendbar auf Erbgänge, die nach Inkrafttreten von Art. 153a DBG eröffnet wurden. B X-Y verstarb am 27. Juli 2010. Sind die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt, kommen ihre Erben deshalb in den Genuss der vereinfachten Nachbesteuerung. Nicht von Belang ist, dass die Nachsteuerperiode in den Zeitraum vor dem Inkrafttreten von Art. 153a DBG zurückreicht (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 3 zu Art. 153a DBG).

b) Art. 153a DBG sieht vor, dass die Erben in den Genuss der Milderung bei der Erhebung der Nachsteuern kommen, die eigentlich vom Erblasser zu bezahlen gewesen wären (vgl. Botschaft, in: BBI 2006 S. 8816). Bei verheirateten Steuerpflichtigen hat ein überlebender Ehegatte nicht nur die Stellung eines Erben, sondern auch die eines Steuerpflichtigen. Die vereinfachte Nachbesteuerung ist nur für die von einem Erblasser hinterzogenen Faktoren möglich. Kommen im Inventarverfahren des Erblassers auch hinterzogene Vermögens- oder Einkommensbestandteile des überlebenden Gatten ans Tageslicht, ist diesbezüglich das ordentliche Nachsteuerverfahren (d.h. für zehn Steuerperioden) durchzuführen (vgl. Streuli/Grossmann, Vereinfachte Nachbesteuerung in Erbfällen und straflose Selbstanzeige, in: Der Schweizer Treuhänder 2008 S. 712 f.). Von der vereinfachten Nachbesteuerung profitiert auch ein überlebender Ehegatte, soweit es sich um eine Unterbesteuerung handelt, die auf Einkünfte des Erblassers zurückzuführen ist. Basiert die unvollständige Veranlagung hingegen auf Einkünften des überlebenden Ehegatten, kommt die ordentliche Nachbesteuerung (mit der zehnjährigen Nachsteuerperiode) zum Zug (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 11 zu Art. 153a DBG).

c) Die Eheleute X-Y unterstanden dem ordentlichen Güterstand der Errungenschaftsbeteiligung. Im Ehe- und Erbvertrag vom 25. Februar 2004 hielten sie fest, dass sie über kein Eigengut verfügten und sämtliche Vermögenswerte nach der Eheschliessung gemeinsam erwirtschafteten. Die güterrechtliche Qualifikation der Vermögenswerte ist indessen sowohl von der obligationenrechtlichen Berechtigung des Gläubigers gegenüber der Bank als auch von der – damit übereinstimmenden – steuerrechtlichen Zuordnung einzelner Einkommensbestandteile an den einen oder den anderen Steuerpflichtigen zu unterscheiden. Mit der Nachsteuer werden die Zinseinkünfte auf Bankguthaben, die auf den Namen von A X lauteten, erfasst. Es



handelt sich deshalb um Steuerfaktoren, die ihm anzurechnen sind. Die Hinterziehung dieser Steuerfaktoren kann steuerstrafrechtlich nicht der Erblasserin angelastet werden. Dass die Steuererklärungen regelmässig auch von ihr unterzeichnet wurden, zieht nicht ihre steuerstrafrechtliche Verantwortlichkeit nach sich. Gemäss Art. 180 DBG wird die steuerpflichtige Person, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebt, nur für die Hinterziehung ihrer eigenen Steuerfaktoren gebüsst und allein die Unterzeichnung der Steuererklärung stellt keine Mitwirkungshandlung im Sinn von Art. 177 DGB dar. Da für die Unterbesteuerung damit einzig A X als überlebender Ehegatte – und nicht die Erblasserin – verantwortlich ist, ist die Auffassung der Vorinstanz, dass die Nachsteuer nicht gestützt auf Art. 153a Abs. 1 und 2 DBG, sondern für die zehnjährige Nachsteuerperiode gemäss Art. 152 Abs. 2 DBG zu erheben ist, zutreffend.

d) Die Vorbringen in der Beschwerde vermögen an diesem Ergebnis nichts zu ändern. Unter Hinweis auf die bereits erwähnte Feststellung im Ehe- und Erbvertrag, wonach sämtliche von den Eheleuten X-Y erwirtschafteten Vermögenswerte in die Errungenschaftsbeteiligung fallen, wird geltend gemacht, B X-Y habe von 1969 bis 1981 mit verschiedenen teilzeitlichen Erwerbstätigkeiten und der Betreuung der gemeinsamen Kinder zur Errungenschaft beigetragen. Sowohl Liegenschaften als auch Wertschriften- und Sparkonti seien früher "ohne bösen Willen" auf den Namen des Ehemannes eingetragen worden. Der Inhaber der Sparkonti habe diese Investitionen also nicht aus eigenen Einkommen getätigt. Diese Ausführungen sind im Blickwinkel des ehelichen Güterrechts nachvollziehbar. In steuerrechtlicher Hinsicht ändern sie indessen nichts daran, dass die beiden auf A X lautenden Sparkonti ihm selbst und nicht seiner Ehefrau zuzurechnen sind. Mit der Nachsteuer werden lediglich die Zinserträge auf diesen Vermögenswerten erfasst. Aus anderen Quellen stammenden Erhöhungen der Guthaben in den Jahren 2001, 2002 und 2003 wurde im Nachsteuerverfahren nicht nachgegangen.

Des Weiteren wird vorgebracht, mit dem Tod werde die Ehe aufgelöst und es komme zur güterrechtlichen Auseinandersetzung, wobei der überlebende Ehegatte sein Eigengut und die Hälfte der beiden Errungenschaften erhalte. Erst das noch verbleibende Vermögen – also das Eigengut des Verstorbenen und die andere Hälfte der Errungenschaft – bilde die Erbschaft. Der überlebende Ehegatte erhalte, wenn er



St.Galler Gerichte

mit Nachkommen des Erblassers zu teilen habe, die Hälfte der Erbschaft aus Erbrecht. Da A X – entgegen dem Ehe- und Erbvertrag – entschieden habe, den Nachlass nach Gesetz zu verteilen, gehe $\frac{3}{4}$ des Vermögens an ihn und $\frac{1}{4}$ an die Kinder. Aus welchen Überlegungen diese – ehe- und erbrechtlich zutreffenden – Ausführungen steuerrechtlich zu einem anderen als dem vorinstanzlichen Ergebnis führen sollen, wird in der Beschwerde nicht dargelegt und ist vor dem Hintergrund der angeführten Begründung (vgl. insbesondere oben E. 2b) nicht ersichtlich.

In der Beschwerde wird schliesslich geltend gemacht, wenn die dreijährige Frist – gemäss Auskunft der Vorinstanz – bei einer Gütergemeinschaft gewährt werde, könne diese Regelung auch bei der Errungenschaft gelten. Die Vorinstanz bestreitet, eine solche Auskunft erteilt zu haben. Eine solche Auskunft vermöchte überdies – da die Eheleute nicht dem Güterstand der Gütergemeinschaft unterstanden – nichts am Ergebnis zu ändern.

5.- Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerde abzuweisen ist. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des Verfahrens den Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidegebühr von Fr. 600.-- ist angemessen (vgl. Art. 144 Abs. 5 DBG in Verbindung mit Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss von Fr. 600.-- ist zu verrechnen.

Entscheid:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Beschwerdeführer bezahlen die Kosten des Verfahrens von Fr. 600.--
unter Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 600.--.