



Fall-Nr.: B 2012/109
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 04.04.2013
Entscheiddatum: 04.04.2013

Urteil Verwaltungsgericht, 04.04.2013

Steuerrecht, Art. 34 Abs. 1 lit. b StG (sGS 811.1). Als unentgeltlich im Sinn von Art. 34 Abs. 1 lit. b StG gelten sämtliche Nutzungsrechte, für die während der Laufzeit kein Entgelt geschuldet ist. Die Bestimmung ist auch dann einschlägig, wenn die Nutzung nur auf einem obligatorischen Recht beruht (Verwaltungsgericht, B 2012/109).

Urteil vom 4. April 2013

Anwesend: Vizepräsident lic. iur. A. Linder; Verwaltungsrichter Dr. B. Heer, lic. iur. A. Rufener, Dr. S. Bietenharder-Künzle, Dr. W. Engeler; Gerichtsschreiber Dr. H. Fenners

In Sachen

X.Y.,

Beschwerdeführerin,

vertreten durch A.B.,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Abteilung I/1, Unterstrasse 28,
9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

und



St.Galler Gerichte

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2009)

hat das Verwaltungsgericht festgestellt:

A./ C.D., der Ehemann von X.Y., verstarb am 31. Oktober 1987. Er hinterliess mit X.Y. sowie den Kindern E.F., H.I. und J.K. vier gesetzliche Erben. Diese vereinbarten am 26. Dezember 1987 was folgt:

- "1. dass die Mutter X.Y. auf Lebenszeit weiter wie bisher im Wohnhaus G.-strasse 00 wohnen bleibt und über ihre AHV-Rente und weitere persönliche Einkünfte frei für ihren Lebensunterhalt verfügt;
2. dass alle Hinterbliebenen auf ehe- und erbrechtliche Teilung des Vermögens verzichten, solange X.Y. lebt;
3. dass die Verwaltung des ganzen Vermögens weiterhin gemäss den erteilten Vollmachten und Verpflichtungen im Namen der Erbengemeinschaft C.D. durch A.B. erfolgen soll;
4. dass die Unterhalts-, Steuer-, Zins- und Verwaltungskosten für die Grundstücke und Gebäude im G. aus dem ungeteilten Vermögen der Gemeinschaft bestritten werden;
5. dass Vorausbezüge der Beteiligten als verzinsliche Darlehen (zum Zinsfuss für Hypotheken im 1. Rang) auf die künftigen Ansprüche an die Gemeinschaft angerechnet werden;
6. dass über die Verteilung von einzelnen beweglichen Vermögensteilen im Einzelfall entschieden wird."



St.Galler Gerichte

B./ Die Erbschaftssteuerveranlagung erging am 18. Januar 1989. Danach betrug der güterrechtliche Anspruch (Vorschlag) von X.Y. Fr. 232'870.-- und der steuerbare Nachlass Fr. 560'790.--. Der Nachlass wurde wie folgt aufgeteilt sowie besteuert:

Name	Anteil/Stellung	st. Betrag	Berechnung
1. X.Y. 560'790.-	Nutzniesserin	Fr. 263'958.-	zur Nutzniessung: Fr.
			Ertrag p.a. 4.5%: Fr.
25'235.-			
			Kapitalwert: Fr.
263'958.-			(= 25'235.- x
			10.46)
2. E.F. 186'930.-	1/3 Erbteil	Fr. 98'844.-	1/3 Nachlass: Fr.
			./ 1/3 Kap.wert: Fr.
87'986.-			
			st. Zuwendung: Fr.
98'844.-			
3. H.I. 186'930.-	1/3 Erbteil	Fr. 98'844.-	1/3 Nachlass: Fr.
			./ 1/3 Kap.wert: Fr.
87'986.-			



98'844.- st. Zuwendung: Fr.

4. J.K. 1/3 Erbteil Fr. 98'844.- 1/3 Nachlass: Fr.
186'930.-

87'986.- ./ 1/3 Kap.wert: Fr.

98'844.- st. Zuwendung: Fr.

C./ Das Nachlassvermögen und die Erträge daraus wurden seither immer von X.Y. deklariert. Anders verfuhr ihr (Steuer-)Vertreter im Rahmen der Steuerdeklaration 2009. Darin wies er erstmals kein entsprechendes Einkommen und Vermögen mehr aus, sondern er tat dies in einer separaten Steuererklärung, die er im Namen der Erbgemeinschaft C.D. einreichte.

Die Veranlagungsbehörde rechnete demgegenüber in der Veranlagungsverfügung vom 29. September 2010 einerseits einen Ertrag aus beweglichem Vermögen sowie ein Einkommen aus Eigennutzung der Liegenschaft in H. und andererseits einen Anteil an der unverteilter Erbschaft beim Vermögen auf; zudem liess sie damit zusammenhängende Gewinnungskosten sowie Schuldzinsen zum Abzug zu.

Gegen die Veranlagung liess X.Y. mit Eingabe vom 20. Oktober 2010 Einsprache erheben. Das Kantonale Steueramt wies die Einsprache mit Entscheid vom 25. Mai 2011 ab. Gleichzeitig wurde eine reformatio in peius vorgenommen. Die Erhöhung der Steuerfaktoren ergab sich daraus, dass nun das gesamte steuerbare Einkommen und Vermögen, das in der für die Erbgemeinschaft C.D. eingereichten Steuererklärung ausgewiesen worden war, bei X.Y. erfasst wurde.

D./ Dagegen liessen die Erben von C.D. mit Eingabe vom 15. Juni 2011 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission erheben und neben mehreren Feststellungsanträgen



St.Galler Gerichte

den Antrag stellen, es sei der Einspracheentscheid aufzuheben und X.Y. gemäss der eingereichten Steuerdeklaration zu veranlagern. Die Rekursinstanz trat auf den Rekurs ein, soweit er im Namen von X.Y. erhoben und eine Veranlagung entsprechend der Selbstdeklaration verlangt worden war. In materieller Hinsicht wies sie den Rekurs ab. Gleichzeitig erfasste sie mit dem Rekursentscheid nicht nur das am Hauptsteuerdomizil, sondern das im gesamten Kanton steuerbare Vermögen.

E./ Gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission wurde über A.B. mit Eingabe vom 19. Mai 2012 Beschwerde beim Verwaltungsgericht erhoben mit den (sinngemässen) Anträgen, es sei der angefochtene Entscheid unter Kosten- und Entschädigungsfolge aufzuheben und die Veranlagung von X.Y. gemäss Selbstdeklaration vorzunehmen; sodann sei festzustellen, dass das am 31. Dezember 2009 vorhandene ungeteilte güter- und erbrechtliche Vermögen von Fr. 1'234'328.-- und die Einkünfte daraus von Fr. 33'416.-- bei den Nachkommen zu besteuern seien.

Die Verwaltungsrekurskommission beantragte mit Eingabe vom 1. Juni 2012 Abweisung der Beschwerde unter Hinweis auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid. Das Kantonale Steueramt stellte in seiner Vernehmlassung vom 6. Juni 2012 ebenfalls Antrag auf Abweisung der Beschwerde.

Auf die Beschwerdebegründung sowie auf die Ausführungen im angefochtenen Entscheid wird, soweit erforderlich, in den folgenden Erwägungen eingegangen.

Darüber wird in Erwägung gezogen:

1. Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt StG; Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt VRP). Die Beschwerdeeingabe vom 19. Mai 2012 entspricht zudem zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 und Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 und Art. 48 Abs. 1 VRP).

Die Ausführungen in der Eingabe vom 19. Mai 2012 lassen darauf schliessen, dass (auch) die Beschwerde im Namen aller Mitglieder der Erbengemeinschaft C.D. erhoben wurde. Dem Streit liegt indessen eine Veranlagung zu Grunde, deren Adressatin nur



X.Y. ist. Ihre Beschwerdelegitimation ist damit gegeben. Die anderen Mitglieder der Erbengemeinschaft sind demgegenüber nicht legitimiert, zumal es ihnen an einem schutzwürdigen Interesse fehlt: Sie können im Verfahren der persönlichen Veranlagung verlangen, dass ein Anteil am Nachlassvermögen und an dessen Erträgen ihnen zuzurechnen sei. Von daher fehlt es aber auch an einem Feststellungsinteresse daran, dass das entsprechende Vermögen und das daraus fließende Einkommen bei ihnen zu besteuern sei. Eine Besteuerung der Erbengemeinschaft wurde im Übrigen nie verlangt; zudem sind die Voraussetzungen von Art. 22 Abs. 2 StG nicht gegeben, besteht doch unter den Erben gar kein Streit über deren Erbberechtigung oder Anteile am Nachlass.

Dementsprechend ist auf die Beschwerde einzutreten, soweit sie im Namen von X.Y. (nachfolgend: Beschwerdeführerin) erhoben und die Aufhebung des angefochtenen Entscheids sowie eine Rückweisung zur Neuveranlagung entsprechend der Selbstdeklaration verlangt wurde. Die Prozessführungsbefugnis durch A.B. ist ausgewiesen (Beilagen 3 und 4 zur Beschwerde).

2. Beschwerdegegenstand bildet in erster Linie die Frage, ob das bewegliche und unbewegliche Vermögen sowie das daraus fließende Einkommen, das in der - als Beilage zur Steuererklärung der Beschwerdeführerin und im Namen der Erbengemeinschaft C.D. eingereichten - Steuererklärung ausgewiesen wird (Beilage 10 zur Beschwerde), vom Beschwerdegegner zu Recht gänzlich der Beschwerdeführerin zugerechnet wurden. Letztere vertritt die Auffassung, das Nachlassvermögen und die Erträge daraus stünden ihren Nachkommen zu und seien deshalb von diesen zu versteuern.

2.1. Der im Jahr 1987 verstorbene C.D. hatte über sein Vermögen weder mittels Testament verfügt, noch hatte er einen Ehe- und/oder Erbvertrag abgeschlossen. Somit richtete sich die Ermittlung der Erben sowie die Bemessung der güter- und erbrechtlichen Ansprüche an sich nach (dispositivem) Gesetzesrecht. Die gesetzlichen Erben von C.D. schlossen indessen nach dessen Tod einen «Vertrag über die Verwaltung des ehe- und erbrechtlichen Vermögens». Darin verzichteten sie auf eine Erbteilung zu Lebzeiten der Beschwerdeführerin (Ziff. 2). Aufgrund dessen ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin ihre Erbenstellung behielt. Darauf deuten



denn auch die im Jahr 1992 erfolgten Grundstücksveräusserungen ab Parzelle Nr. 001, Grundbuch B., hin (vgl. Akten Beschwerdegegner). Der Vertrag hält zudem fest, dass die Beschwerdeführerin «auf Lebzeit weiter wie bisher im Wohnhaus G.-strasse 00 wohnen bleibt und über ihre AHV-Rente und weitere persönliche Einkünfte frei für ihren Lebensunterhalt verfügt» (Ziff. 1). Die Formulierung deutet – mit Blick auch auf den übrigen Vertragstext – darauf hin, dass die Vertragsparteien beabsichtigten, den angestammten Lebensstandard der Beschwerdeführerin (unter Bewahrung des ehelichen Vermögens) zu sichern. Eine solche Regelung ist in der Praxis weit verbreitet und erfolgt in aller Regel durch Einsetzung des überlebenden Ehegatten als Nutzniesser am gesamten Nachlassvermögen. Dass nun aber die gesetzlichen Erben von C.D. die Nutzniessung am gesamten Nachlass der Beschwerdeführerin zuweisen wollten, geht aus dem Wortlaut nicht unmissverständlich hervor; für das unbewegliche Vermögen erscheint der Vertragstext klar, nicht aber für das bewegliche Vermögen. Entsprechend ist der diesbezügliche Vertragsinhalt anhand der «Umstände» zu ermitteln. Dazu gehört namentlich auch das Verhalten der Vertragsparteien nach Vertragsschluss. Dieses Verhalten lässt erkennen, wie sie selbst den Vertrag seinerzeit gemeint und verstanden hatten (BGE 107 II 417 E. 6 mit Hinweisen). In diesem Zusammenhang fällt hier zum Einen in Betracht, dass offensichtlich sämtliche gesetzlichen Erben die Erbschaftssteuerveranlagung vom 18. Januar 1989 (Beilage 6 zur Beschwerde), worin die steuerbare Zuwendung an die Beschwerdeführerin aufgrund einer Nutzniessung am gesamten Nachlass bemessen wurde, akzeptierten. Unbestritten blieb zum Anderen, dass die Beschwerdeführerin seither – also seit rund 20 Jahren – das Nachlassvermögen und die Erträge daraus in ihrer Steuererklärung deklariert und versteuert hat. Somit entsprach die Nutzung am gesamten Nachlass offensichtlich dem Willen der Vertragsparteien. Im Grunde genommen räumt die Beschwerdeführerin ihre Nutzungsberechtigung am Nachlassvermögen in der Beschwerde sogar selbst ein, indem sie ausführt, sie habe Haus und Garten genutzt (S. 10), und es seien Zahlungen für sie aus dem Gemeinschaftsvermögen erfolgt, sodass sie ihre AHV-Rente habe sparen können (S. 5). So ist nämlich nicht ersichtlich, wie es der Beschwerdeführerin möglich gewesen sein soll, ihren Lebensunterhalt zu finanzieren und gleichzeitig noch (teilweise) ihre Altersrente zu sparen, ohne auf die Erträge aus dem Nachlassvermögen zurückgreifen zu müssen.



2.2. Unerheblich für die einkommenssteuerliche Beurteilung ist sodann, ob der Beschwerdeführerin noch ein Anteil am Nachlassvermögen zusteht. Entscheidend ist im vorliegenden Zusammenhang allein, dass die Beschwerdeführerin als Nutzungsberechtigte am gesamten Nachlass anzusehen ist. Zu beachten ist nämlich, dass es sich bei Art. 33 Abs. 1 StG und Art. 34 Abs. 1 StG, welche die Steuerbarkeit von Erträgen aus beweglichem und unbeweglichem Vermögen vorsehen, um Normen mit wirtschaftlichen Anknüpfungspunkten handelt (so ausdrücklich zu den weitgehend gleich lautenden Bestimmungen im Recht der direkten Bundessteuer: BGer 2A. 331/2003 vom 11. Juni 2004 E. 2.1, und 2A.232/2001 vom 31. Januar 2002 E. 2c). Demzufolge kommt es für die steuerliche Zurechnung von Einkünften nicht darauf an, wer das Eigentum am betreffenden Vermögensgegenstand hat; einkommenssteuerlich steht aufgrund der hier massgebenden wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vielmehr der Nutzen an einem Vermögensgegenstand im Vordergrund, sodass es an der berechtigten Person liegt, den vollen Nutzungswert zu deklarieren (Egloff, in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Auflage, N 77 zu § 30). Dies gilt für bewegliches und unbewegliches Vermögen gleichermaßen (P. Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, N 16 zu Art. 20 und N 26 zu Art. 21).

Ein Unterschied besteht immerhin insofern, als beim beweglichen Vermögen nur die Gebrauchs- und Nutzungsüberlassung steuerlich erfasst wird, während beim unbeweglichen Vermögen zusätzlich auch die Eigennutzung steuerbar ist (Locher, a.a.O., N 8 zu Art. 21; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, N 32 zu Art. 21). Hierfür besteht mit Art. 34 Abs. 1 lit. b StG eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage. Als unentgeltlich im Sinn dieser Bestimmung gelten sämtliche Nutzungsrechte, für die während der Laufzeit kein Entgelt geschuldet ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 80 zu Art. 21; P. Locher, Einkommensteuerrechtliche Behandlung von Wohnrechten, Nutzniessung und obligatorischen Nutzungsrechten im privaten Bereich, ZStP 15/2006, S. 11). Ein unentgeltliches Nutzungsrecht gemäss Art. 34 Abs. 1 lit. b StG liegt selbst dann vor, wenn anlässlich der Einräumung des Nutzungsrechts eine einmalige Entschädigung geleistet wurde. Diesfalls müsste der latente Steuerlast auf dem Eigenmietwert bei der Festsetzung der Einmalentschädigung Rechnung getragen werden (vgl. BBI 1999 I 97). Dies ist jedoch im vorliegenden Zusammenhang nicht weiter relevant. Entscheidend ist allein, dass die Beschwerdeführerin kein periodisches Entgelt schuldet, sodass von



einem unentgeltlichen Nutzungsrecht im Sinn von Art. 34 Abs. 1 lit. b StG auszugehen ist. Daran ändert auch nichts, dass die Beschwerdeführerin über kein dingliches Nutzungsrecht an der Liegenschaft verfügt. Die Bestimmung von Art. 34 Abs. 1 lit. b StG ist nach der überwiegenden Meinung auch dann einschlägig, wenn die Nutzung nur auf einem obligatorischen Recht beruht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 79 zu Art. 21; B. Zwahlen, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Auflage, N 22 zu Art. 21; Egloff, a.a.O., N 90 ff. zu § 30; vgl. auch BGer 2A.232/2001 vom 31. Januar 2002 E. 2c; a.M. Locher, a.a.O., S. 12). Kommt hinzu, dass das Nutzungsrecht auf Lebenszeit der Beschwerdeführerin eingeräumt ist, sodass es einer Nutzniessung im Sinn von Art. 745 ff. ZGB durchaus nahe kommt.

2.3. Zusammenfassend ergibt sich, dass von einer Nutzniessung der Beschwerdeführerin am gesamten Nachlass beziehungsweise von einem nutzniessungsähnlichen (obligatorischen) Verhältnis auszugehen ist. Die Erträge aus dem Nachlassvermögen wurden deshalb zu Recht gänzlich der Beschwerdeführerin zugerechnet. Ohnehin steuerpflichtig ist sie für die Erträge aus den Aktiven von C.D., die nicht in den Nachlass fielen. Umgekehrt ist nicht zu beanstanden, dass sämtliche mit dem Vermögen im Zusammenhang stehenden Gewinnungskosten und Schuldzinsen zum Abzug zugelassen wurden (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 8 zu Art. 32).

2.4. Gleiches gilt sodann für die Vermögensbesteuerung. Art. 53 Abs. 2 StG ist auch auf nutzniessungsähnliche Verhältnisse anwendbar (Sramek, in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Auflage, N 24 zu § 46; Zigerlig/Jud, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. Auflage, N 16 zu Art. 13). Das Nachlassvermögen – unter Abzug der darauf lastenden Schulden, da gemäss Art 53 Abs. 1 StG nur das Reinvermögen steuerbar ist – wurde deshalb zu Recht gegenüber der Beschwerdeführerin zur Veranlagung gebracht.

3. Als unbegründet erweist sich schliesslich auch der (lediglich am Rande erhobene) Einwand der Beschwerdeführerin, der Beschwerdegegner habe das rechtliche Gehör



verletzt. Es kann in diesem Zusammenhang auf die zutreffenden Ausführungen im angefochtenen Entscheid (E. 2) verwiesen werden.

4. (...).

Demnach hat das Verwaltungsgericht zu Recht erkannt:

1./ Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2./ Die amtlichen Kosten für das Beschwerdeverfahren von Fr. 1'250.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

3./ Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

V. R. W.

Der Vizepräsident: Der Gerichtsschreiber:

lic. iur. Armin Linder Dr. Henk Fenners

Versand dieses Entscheides an:

- die Beschwerdeführerin (durch A.B.)
- die Vorinstanz
- den Beschwerdegegner

am:

Rechtsmittelbelehrung:

Sofern eine Rechtsverletzung nach Art. 95 ff. BGG geltend gemacht wird, kann gegen diesen Entscheid gestützt auf Art. 82 lit. a BGG in Verbindung mit Art. 73 StHG innert



30 Tagen nach Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht, 1000 Lausanne 14,
Beschwerde erhoben werden.