



Fall-Nr.: B 2013/16
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 12.02.2014
Entscheiddatum: 12.02.2014

Urteil Verwaltungsgericht, 12.02.2014

Art. 14 Abs. 1 und Art. 20 Abs. 1 StG, Familienbesteuerung. Die beschränkte Steuerpflicht des einen Ehegatten zufolge Grundeigentums im Kanton St. Gallen zieht keine Steuerpflicht des anderen Ehegatten, bei dem weder persönliche noch wirtschaftliche Anknüpfungspunkte gegeben sind, nach sich (Verwaltungsgericht, B 2013/16).

Urteil vom 12. Februar 2014

Anwesend: Präsident lic. iur. B. Eugster; Verwaltungsrichter lic.iur. A. Linder,
Dr. B. Heer, lic. iur. A. Rufener, Dr. S. Bietenharder-Künzle; Gerichtsschreiber
Dr. Th. Scherrer

In Sachen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdeführer,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Unterstrasse 28, 9001 St.
Gallen,

Vorinstanz,

und



St.Galler Gerichte

Erben X.Y. sel. und A.Y., 8400 Winterthur,

Beschwerdegegner,

vertreten durch A-Z Treuhand AG, Reitweg 2, 8400 Winterthur,

betreffend

Kantons- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 1. Januar - 2. August 2011)

hat das Verwaltungsgericht festgestellt:

A./ Die Eheleute X.Y. und A.Y. wohnten in Winterthur. Die Ehefrau war Alleineigentümerin der Liegenschaft Q.-strasse 00 in St. Gallen, die sie per 30. Juni 2011 (Grundbucheintrag: 14. Juli 2011) verkaufte (act. 6/3.11). Am 2. August 2011 verstarb X.Y.

B./ Das kantonale Steueramt St. Gallen veranlagte am 18. April 2012 X.Y. (richtig: dessen Erben) und A.Y. für den Zeitraum vom 1. Januar 2011 bis 2. August 2011 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 32'900 zum Satz von CHF 198'800 (nach Umrechnung der regelmässig fliessenden Einkünfte auf ein Jahr) und einem steuerbaren Vermögen von CHF 1'013'000 zum Satz von CHF 3'711'000. Die dagegen erhobene Einsprache wurde am 6. Juni 2012 teilweise gutgeheissen und das steuerbare Einkommen auf CHF 32'200 zum Satz von CHF 177'200 (nach Umrechnung der regelmässig fliessenden Einkünfte auf ein Jahr) reduziert; steuerbares und satzbestimmendes Vermögen blieben unverändert.

C./ Gegen den Einspracheentscheid liessen A.Y. und die Erben von X.Y. mit Eingabe vom 25. Juni 2012 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission erheben im Wesentlichen mit dem Antrag, das satzbestimmende Einkommen sei für die Kantons- und Gemeindesteuern 2011 (steuerpflichtige Periode 1. Januar bis 2. August 2011) auf CHF 141'900 (ohne Umrechnung der auf 212 Tage bezogenen Mieteinkünfte der Liegenschaft in St. Gallen von CHF 50'499 auf CHF 85'753, entsprechend 360 Tage) herabzusetzen.



Die Verwaltungsrekurskommission hiess den Rekurs mit Entscheid vom 11. Dezember 2012 gut, hob den Einspracheentscheid vom 6. Juni 2012 und die Veranlagung der Erben von X.Y. sel. auf und wies die Streitsache im Sinn der Erwägungen zu neuer Veranlagung von A.Y. und zu neuer Steuerausscheidung an die Vorinstanz zurück.

D./ Gegen den am 12. Dezember 2012 versandten Rekursentscheid erhob das kantonale Steueramt (nachfolgend Beschwerdeführer) mit Eingabe vom 16. Januar 2013 Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Antrag, unter Kostenfolge sei der Entscheid der Verwaltungsrekurskommission vom 11. Dezember 2012 aufzuheben und der Einspracheentscheid vom 6. Juni 2012 zu bestätigen.

Die Verwaltungsrekurskommission (nachfolgend Vorinstanz) beantragte unter Verweis auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid am 23. Januar 2013, die Beschwerde sei abzuweisen. A.Y. und die Erben von X.Y. (nachfolgend Beschwerdegegner) liessen mit Eingabe vom 12. Februar 2013 (sinngemäss) ebenfalls die Abweisung der Beschwerde und (ausdrücklich) die Gutheissung des vorinstanzlichen Entscheides mit der angeordneten Rückweisung zur neuen Steuerausscheidung an den Beschwerdeführer beantragen. Der Beschwerdeführer verzichtete stillschweigend auf eine weitere Stellungnahme.

Auf die Ausführungen des Beschwerdeführers und der Beschwerdegegner zur Begründung ihrer Anträge und die Ausführungen im angefochtenen Entscheid wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

Darüber wird in Erwägung gezogen:

1. Das Verwaltungsgericht ist zum Entscheid in der Sache zuständig (Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes; sGS 811.1, abgekürzt StG).

Der Beschwerdeführer ist zur Erhebung der Beschwerde befugt (Art. 196 Abs. 1 StG). In der Beschwerde wird einzig geltend gemacht, der Ehemann der Beschwerdegegnerin sei im Kanton St. Gallen beschränkt steuerpflichtig. Gleichzeitig ist unbestritten, dass Einkommen und Vermögen der Beschwerdegegnerin und ihres Ehemannes gemäss Art. 20 Abs. 1 StG auch dann zusammenzurechnen sind, wenn der Ehemann der Beschwerdegegnerin im Jahr 2011 im Kanton St. Gallen nicht



steuerpflichtig gewesen wäre. Deshalb ist – jedenfalls auf den ersten Blick – nicht ersichtlich, dass sich eine beschränkte subjektive Steuerpflicht des Ehemannes der Beschwerdegegnerin zahlenmässig auf die Besteuerung auswirken könnte. Das vom Beschwerdeführer geltend gemachte schutzwürdige Interesse liegt indessen nicht in erster Linie im Umfang der Besteuerung, sondern in der – je nach Ausgang des Verfahrens – erforderlichen Anpassung der Steuerregister, in denen zurzeit auch Ehegatten erfasst sind, die wirtschaftlich nicht direkt dem Kanton St. Gallen zugehören (vgl. StB 20 Nr. 1). Der Umstand, dass der Ehemann der Beschwerdegegnerin während des Steuerjahres 2011 verstarb, führt zudem nach Auffassung des Beschwerdeführers dazu, dass eine unterjährige Steuerpflicht vorliegt und deshalb die aus der Liegenschaft erzielten Mieterträge als regelmässige Einkünfte im Sinn von Art. 66 Abs. 3 StG auf zwölf Monate zu berechnen sind. Da bei der Beschwerdegegnerin keine unterjährige Steuerpflicht vorliegt, wäre eine solche Umrechnung ohne Steuerpflicht des Ehemannes nicht erforderlich. Im konkreten Fall ist die Frage der Steuerpflicht also auch geeignet, sich auf die Steuerfaktoren auszuwirken.

Das Rechtsmittel wurde mit Eingabe vom 16. Januar 2013 rechtzeitig erhoben und erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt VRP). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2. Unbestritten ist, dass die in Winterthur wohnhafte Beschwerdegegnerin als Alleineigentümerin der Liegenschaft an der Q.-strasse 00 in St. Gallen, die sie per 30. Juni 2011 veräusserte, im Kanton St. Gallen entsprechend Art. 14 Abs. 1 Ingress und lit. b in Verbindung mit Art. 15 Abs. 2 StG, welche den Vorgaben von Art. 4 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, abgekürzt StHG) entsprechen, aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit eine beschränkte Steuerpflicht begründete. Gemäss Art. 19 Abs. 2 StG, der sich noch auf die bis 31. Dezember 2000 gültig gewesene Fassung von Art. 68 StHG bezog, hätte ihre beschränkte Steuerpflicht mit dem Wegfall des im Kanton steuerbaren Wertes geendet. Indessen besteht gemäss Art. 68 Abs. 2 StHG, der am 1. Januar 2001 in Kraft trat und per 1. Januar 2014 durch Art. 4b Abs. 2 StHG abgelöst wurde, eine Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit in einem anderen



Kanton als demjenigen des steuerrechtlichen Wohnsitzes für die gesamte Steuerperiode, auch wenn sie im Laufe des Jahres aufgehoben wurde (Satz 1), wobei der Wert der Vermögensobjekte im Verhältnis zur Dauer dieser Zugehörigkeit vermindert wird (Satz 2) und im Übrigen Einkommen und Vermögen zwischen den beteiligten Kantonen in sinngemässer Anwendung der Grundsätze des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung ausgeschieden werden (Satz 3).

3. Umstritten ist, ob aufgrund des Grundeigentums der Beschwerdegegnerin auch ihr Ehemann im Kanton St. Gallen beschränkt steuerpflichtig war.

3.1. Die Vorinstanz geht im angefochtenen Entscheid gestützt auf ihre eigene Rechtsprechung (GVP 1989 Nr. 8) und eine in der Literatur vertretene Auffassung (R. Lanz-Baur, Grenzen der gemeinsamen Steuerpflicht, in: StR 45/1990, S. 56) davon aus, trotz gemeinsamer Besteuerung bleibe jeder Ehegatte einzeln Steuersubjekt. Unterliege ein Ehegatte aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit einer beschränkten Steuerpflicht, sei er deshalb allein steuerpflichtig. Der Ehepartner, dem eine solche besondere Beziehung fehle, sei der Steuerhoheit nicht unterworfen. Dennoch seien die Steuerfaktoren der Ehegatten zu addieren sowie der Gesamtsteuersatz und der Tarif für Verheiratete anzuwenden.

Der Beschwerdeführer macht demgegenüber geltend, es sei widersprüchlich, wenn die wirtschaftliche oder persönliche Beziehung zwischen den Ehegatten nicht zur Begründung eines Nebensteuerdomizils, aber doch zur Zusammenrechnung von Einkommen und Vermögen sowie zur Anwendung des Gesamtsteuersatzes und des Tarifs für Verheiratete führe. Das Bundesgericht gehe bei getrennten Hauptsteuerdomizilen der Ehegatten davon aus, dass für jeden Ehepartner am Wohnsitz des anderen aufgrund der gelebten Ehe eine wirtschaftliche und persönliche Anknüpfung bestehe. Diese Begründung sei sinngemäss auch auf die vorliegende Problematik anwendbar. Die privilegierte Ehegattenbesteuerung sei nur anwendbar, wenn beide Ehegatten an einem Primär- oder Sekundärsteuerdomizil einen Anknüpfungspunkt hätten. Dieser bestehe zumindest darin, dass ein Ehegatte ebenso am Einkommen des anderen Partners teilhabe, sich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des einen Partners auch nach dem Einkommen und Vermögen des



anderen bestimme und die Ehegatten zivilrechtlich und wirtschaftlich eine gewisse Einheit bildeten. Die Besteuerung des Ehepaars als Einheit betreffe nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht nur die Bemessungsgrundlage, sondern auch die Steuerpflicht. Die von der Vorinstanz zitierte Literatur stelle die technische Zugehörigkeit vor den elementaren Grundsatz der gemeinsamen Steuerpflicht und der steuerrechtlichen Einheit der Ehegatten. Das sei nicht sachgerecht, stehe im Widerspruch zur in der schweizerischen Rechtsordnung verankerten Einheit der Familie und führe – weil sie die gemeinsame steuerliche Zugehörigkeit der Ehegatten nicht anerkenne – heimlich teilweise die Individualbesteuerung ein.

3.2. / 3.2.1. Art. 14 Abs. 1 StG regelt, unter welchen Voraussetzungen natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig sind. Die Bestimmung entspricht den Vorgaben von Art. 4 Abs. 1 StHG. Der Wortlaut dehnt die beschränkte Steuerpflicht nicht auf Ehegatten ohne einen solchen wirtschaftlichen Anknüpfungspunkt aus. Art. 20 Abs. 1 StG hält unter dem Randtitel "Familienbesteuerung" fest, dass Einkommen und Vermögen der Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, unabhängig vom Güterstand zusammen gerechnet werden. Art. 3 Abs. 3 Satz 1 StHG regelt unter dem Randtitel "Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit" die Ehegattenbesteuerung, indem er die Zusammenrechnung von Einkommen und Vermögen ohne Rücksicht auf den Güterstand vorschreibt.

3.2.2. Die Wortlaute der angeführten Bestimmungen zur Familienbesteuerung enthalten keine Hinweise auf eine Steuerpflicht des einen an allen Steuerdomizilen des andern Ehegatten.

3.2.3. In systematischer Hinsicht fällt auf, dass die kantonale Bestimmung zur Familienbesteuerung (Art. 20 StG) zwar Teil der Bestimmungen über die Steuerpflicht ist, jedoch von den Regeln, nach denen sich die steuerliche Anknüpfung richtet (Art. 13 f. StG) klar abgegrenzt ist. Indem Art. 20 Abs. 2 StG eine entsprechende Regelung für das Einkommen und Vermögen von Kindern unter elterlicher Sorge trifft, weist die gesamte Bestimmung vielmehr auf eine gemeinsame Bemessungsgrundlage hin, welche der Familie als wirtschaftlicher Einheit Rechnung trägt. Der Abschnitt über die Steuerpflicht enthält zudem verschiedene weitere Normen, welche nicht die Frage der



Steuerpflicht, sondern solche der Bemessung und Berechnung regeln. Dies gilt insbesondere für Art. 18 StG zur Steuerberechnung bei anteiliger Steuerpflicht, Art. 21, 22 und 22bis StG zur Zurechnung von Einkommen und Vermögen bei Personengemeinschaften sowie Art. 27 StG zur Bemessung und Berechnung der Besteuerung nach dem Aufwand. Die Systematik des kantonalen Rechts lehnt sich im Übrigen weitgehend an jene des Rechts zur direkten Bundessteuer an (vgl. Art. 3-15 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer; SR 642.11, abgekürzt DBG).

Art. 3 Abs. 3 StHG, der die Zusammenrechnung von Einkommen und Vermögen bei der Ehegattenbesteuerung regelt, trägt den Randtitel "Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit". Art. 4 StHG mit dem Randtitel "Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit" enthält keine entsprechende Regelung.

Harmonisierungsrechtlich deutet die systematische Stellung der Zusammenrechnungsregel darauf hin, dass aus dem Hauptsteuerdomizil des einen Ehegatten ein Steuerdomizil und damit eine Steuerpflicht des anderen Ehegatten abzuleiten ist, auch wenn dieser die Voraussetzungen für eine Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit nicht erfüllt, mithin über ein abweichendes Hauptsteuerdomizil verfügt.

Damit lässt sich allenfalls die bundesgerichtliche Rechtsprechung begründen, welche unter der Herrschaft des Steuerharmonisierungsgesetzes trotz der in der Literatur geäußerten Kritik am Nebensteuerdomizil der Familienniederlassung festhält. Das Argument, der abwesende, jedoch nach wie vor in ungetrennter Ehe lebende Partner begründe am Familienort weder eine persönliche noch eine wirtschaftliche Zugehörigkeit und damit auch kein sekundäres Steuerdomizil, wies das Bundesgericht zurück mit der Begründung, die Anknüpfung am Ort der Familienniederlassung beruhe nicht vorrangig auf wirtschaftlichen, sondern auf persönlichen Gesichtspunkten, namentlich dem Willen der Ehegatten zur Fortführung ihrer Ehegemeinschaft. Eine besondere gesetzliche Grundlage sei nicht erforderlich, weil sich das Steuerdomizil der Familienniederlassung direkt aus dem Grundsatz der Ehegattenbesteuerung ergebe, was durch Art. 3 Abs. 3 StHG bekräftigt werde (vgl. BGer 2P.2/2003 vom 7. Januar 2004 E. 2.4.2). Bereits im Jahr 1995 hatte das Bundesgericht entschieden, dass derjenige Ehegatte, der im Kanton Zürich eine Garage betreibt und nur in unregelmässigen Abständen zu seiner Ehefrau in den Kanton Tessin zurückkehrt,



St.Galler Gerichte

seinen steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton Zürich habe und am Hauptsteuerdomizil seiner Ehefrau im Kanton Tessin ein Nebensteuerdomizil – vergleichbar der Familienniederlassung – begründe (BGE 121 I 14).

3.2.4. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung betrifft die Besteuerung des Ehepaares als Einheit nicht nur die Bemessungsgrundlage, sondern auch die Steuerpflicht. Insoweit bestehe eine "gegenseitige Wechselwirkung". Es wäre widersprüchlich, einerseits jegliche Trennung zwischen den Eheleuten in Bezug auf die Bemessungsgrundlage zu unterlassen, andererseits aber eine solche Unterscheidung hinsichtlich ihrer Steuerpflicht vorzunehmen. Das gelte sowohl bei beschränkter als auch bei unbeschränkter Steuerpflicht. Der eine Ehegatte habe am Einkommen des anderen Partners teil, die Ehegatten bildeten zusammen eine gewisse Einheit (BGE 128 I 317 E. 2.2.4). Soweit ersichtlich kam das Bundesgericht seither nicht in die Lage, sich auf diese Rechtsprechung zu berufen. Diese bundesgerichtliche Sicht beruht letztlich auf der überkommenen – und überholten – steuerrechtlichen Vorstellung, dass die eheliche Gemeinschaft regelmässig wirtschaftlich eine unzertrennliche Einheit bildet und daher als ein Steuersubjekt – und nicht die Ehegatten und eingetragenen Partner als je eigenständige Steuersubjekte – zu behandeln ist (vgl. bereits BGE 54 I 321; weitere Hinweise in Locher/Locher, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, Loseblattsammlung, einschliesslich Nachtrag 53, 2013, § 3, III C, 1 Nr. 1).

Steuersystematisch tritt jene Person dem Staat im Steuerrechtsverhältnis als Steuersubjekt gegenüber, welche insbesondere dem Steuerhoheitsträger steuerrechtlich, das heisst persönlich oder wirtschaftlich zugehört. Andere Anknüpfungspunkte sieht die herrschende schweizerische Steuerrechtslehre nicht vor (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht I, 9. Aufl. 2001, § 9 Rz. 1-9; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl. 2002, S. 56-67; Mäusli-Allenspach/Oertli, Das schweizerische Steuerrecht, 6. Aufl. 2010, S. 72 ff.; M. Reich, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, § 5 Rz. 48-50).

Die Literatur geht soweit ersichtlich deshalb folgerichtig davon aus, die beschränkte Steuerpflicht eines Ehegatten an einem Spezialsteuerdomizil führe nicht gleichzeitig zu einem Spezialsteuerdomizil des anderen Ehegatten. So wird die Auffassung vertreten, bei in ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten ohne gemeinsame Wohnung sei nur der im



Kanton wohnhafte Ehegatte hier unbeschränkt für sein Einkommen und Vermögen steuerpflichtig, wenn der andere Ehegatte über keinen steuerlichen Anknüpfungspunkt im Kanton verfüge. Dasselbe treffe auch zu, wenn bei gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten keiner von beiden seinen steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton habe, hier aber nur einer von beiden Ehegatten wirtschaftlich zugehörig sei. In diesem Fall sei nur der wirtschaftlich Zugehörige im Kanton steuerpflichtig (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, N 25/26 zu § 7 StG-ZH). In der Literatur zum interkantonalen Steuerrecht wird die Auffassung vertreten, jeder Ehegatte werde beschränkt auf die entsprechende wirtschaftliche Zugehörigkeit steuerpflichtig (vgl. Isler/Suter, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011, § 27 Rz. 25/26). Schliesslich wird vorgebracht, eine "gemeinsame" Steuerpflicht der Ehegatten könne es nur geben, wenn überhaupt eine Steuerpflicht im betreffenden Gemeinwesen bestehe. Dazu brauche es entweder eine persönliche oder eine wirtschaftliche Beziehung. Fehle diese, so hänge die Besteuerung in der Luft; die Haushaltbesteuerung könne sie nicht ersetzen. Eine Beziehung bestehe dann höchstens indirekt, das heisst über den Ehegatten. Es frage sich, ob das heute noch genügen könne (vgl. R. Lanz-Baur, Nun sag, wie hast du's mit der Religion? in: StR 58/2003 S. 646 ff.).

Mit der Familienbesteuerung – und in deren Rahmen auch mit der Ehegattenbesteuerung – wird die Familie steuerlich als wirtschaftliche Einheit erfasst (vgl. Botschaft zum Steuerpaket 2001, in: BBl 2001 S. 2983 ff., S. 2994). Entsprechend den in Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (SR 101, abgekürzt BV) verankerten Grundsätzen der Besteuerung soll deshalb die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Familie erfasst werden. Dieses Ziel wird mit der Zusammenrechnung von Einkommen und Vermögen erreicht.

Auch die verfahrensrechtliche Stellung der Ehegatten, wie sie im Steuerharmonisierungsrecht des Bundes umschrieben wird, verlangt kein Steuerrechtsverhältnis zu einem Ehegatten, der weder die persönlichen noch wirtschaftliche Voraussetzungen für eine Steuerpflicht unmittelbar selbst erfüllt. Gemäss Art. 40 StHG üben in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Ehegatten die Verfahrensrechte und –pflichten zwar gemeinsam aus (Abs. 1) und unterschreiben die Steuererklärung gemeinsam (Abs. 2 Satz 1). Jedoch wird jeder



Ehegatte individuell als Steuerpflichtiger veranlagt, wenn die Ehegatten zwar in tatsächlich und rechtlich ungetrennter Ehe leben, aber nicht der gleichen Steuerhoheit unterworfen sind. Dem Ehegatten, bei welchem die subjektiven Voraussetzungen für die Besteuerung nicht erfüllt sind, kommt diesfalls die Stellung eines Dritten zu, dem allerdings im interkantonalen Verhältnis das gegenseitige Akteneinsichtsrecht nicht verweigert werden kann, weil die Faktoren beider Ehegatten zur Satzbestimmung herangezogen werden (vgl. M. Zweifel, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. Aufl. 2002, N 20 zu Art. 40 StHG).

3.2.5. In der vorliegenden Fallkonstellation kommt hinzu, dass die beschränkte Steuerpflicht der Beschwerdegegnerin kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit im Sinn von Art. 66 Abs. 1 StG im Jahr 2011 nicht unterjährig war. Die Auffassung des Beschwerdeführers hätte damit zur Folge, dass sich auch für die Beschwerdegegnerin aufgrund der gemeinsamen Besteuerung mit ihrem während des Steuerjahres verstorbenen Ehemann und entgegen dem, was sich bei ihrer selbständigen Besteuerung ergeben würde, ein höheres satzbestimmendes Einkommen ergäbe. Dieses Ergebnis erschiene offenkundig unbillig, zumal auch keine sachlichen Gründe erkennbar sind, welche es rechtfertigen, auf die unterjährige Steuerpflicht des verstorbenen Ehemannes der Beschwerdegegnerin – und nicht auf die jährliche der Beschwerdegegnerin - abzustellen.

3.3. Zusammenfassend kommt das Verwaltungsgericht zum Schluss, dass der am 2. August 2011 verstorbene Ehemann der Beschwerdegegnerin, im Jahr 2011 im Kanton St. Gallen mangels eines persönlichen und wirtschaftlichen Anknüpfungspunkts nicht steuerpflichtig war. Die Beschwerde ist dementsprechend abzuweisen.

4. Indem der Beschwerdeführer eine Veranlagung entsprechend dem Einspracheentscheid beantragt, beanstandet er stillschweigend auch die Ausführungen der Vorinstanz zur Ermittlung des steuerbaren und satzbestimmenden Vermögens. Die Überlegungen der Vorinstanz im angefochtenen Entscheid (E. 5, dritter Abschnitt) sind nachvollziehbar. Demgegenüber macht der Beschwerdeführer weder zu den Berechnungen zur Veranlagung (act. 6-6/3.1) und zum Einspracheentscheid (act. 6-6/1.2 und 1.3) noch der Begründung des Einspracheentscheides konkrete Angaben, wie die entsprechenden Beträge zustande kamen. Die Darlegungen im vorinstanzlichen



Entscheid zum Vorgehen des Beschwerdeführers (E. 5, erster Abschnitt) lassen darauf schliessen, dass auch die Vorinstanz die Berechnung nicht vollständig und klar nachvollziehen konnte. Die Beschwerde selbst enthält keine Ausführungen zur Berechnung der Vorinstanz. Ebensovienig enthält sie Angaben, welche das Vorgehen bei der Berechnung in der Veranlagung erhellen würde. Unter diesen Umständen ist es gerechtfertigt, den Beschwerdeführer für die Veranlagung und die Steuerauscheidung, soweit sie das Vermögen betreffen, auf die Ausführungen der Vorinstanz zu verweisen.

5. Dem Verfahrensausgang entsprechend trägt der Staat die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von CHF 2'000 erscheint angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Zumal der Staat überwiegend finanzielle Interessen verfolgt, ist auf die Erhebung nicht zu verzichten (Art. 95 Abs. 3 VRP). Die Beschwerdegegner stellten ihren Antrag auf Abweisung der Beschwerde nicht unter Kostenfolge. Dementsprechend sind ihnen die ausseramtlichen Kosten nicht zu entschädigen (vgl. Art. 98 Abs. 1 VRP, Art. 98bis und 98ter VRP, Art. 105 Abs. 2 der Schweizerischen Zivilprozessordnung, SR 272; vgl. Leuenberger/Uffer-Tobler, Schweizerisches Zivilprozessrecht, Bern 2010, Rz. 10.31). Entsprechend dem Verfahrensausgang und mangels Anspruchs des Gemeinwesens auf Kostenersatz (vgl. R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, St. Gallen 2004, S. 176) kann auch dem Antrag des Beschwerdeführers auf Kostenfolge, welcher ein Begehren um Parteientschädigung beinhaltet (vgl. P. Oberhammer [Hrsg.], Kurzkommentar ZPO, 2. Aufl. 2014, N 3 zu Art. 105 ZPO), nicht entsprochen werden.

Demnach hat das Verwaltungsgericht zu Recht erkannt:

- 1./ Die Beschwerde wird abgewiesen.
- 2./ Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 2'000 trägt der Staat.
- 3./ Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

V. R. W.

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:



lic. iur. Beda Eugster

Dr. Thomas Scherrer