

BGer 2A.780/2006 vom 31. Oktober 2007

Bundesgericht, 2007-10-31, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2A.780_2006

FR: TF 2A.780/2006 du 31 octobre 2007

IT: TF 2A.780/2006 del 31 ottobre 2007

Erwägungen

E. 1.1

Der angefochtene Entscheid erging vor dem 1. Januar 2007, d.h. vor Inkrafttreten des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 (BGG; SR 173.110; vgl. AS 2006 1242). Das Verfahren richtet sich daher noch nach dem Bundesrechtspflegegesetz vom 16. Dezember 1943 (OG; siehe Art. 132 Abs. 1 BGG).

E. 1.2

Während der langen Dauer der Redaktion des angefochtenen Entscheides, aber nach Fällung desselben, ist der steuerpflichtige Ehemann bzw. Vater verstorben. Dass trotzdem der (verstorbene) Steuerpflichtige und nicht seine Erben ins Recht gefasst wurde, führt jedoch nicht zur Nichtigkeit des angefochtenen Entscheides. Nach Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) treten zwar die Erben in die Rechte und Pflichten eines verstorbenen Steuerpflichtigen ein. Im vorliegenden Fall hatte die Vorinstanz ihr Urteil aber bereits gefällt, als der Steuerpflichtige verschied. Die drei Söhne, deren Erbenqualität unbestritten ist, sind inzwischen vor Bundesgericht in das Verfahren eingetreten und daher auch zur Erhebung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach Art. 103 lit. a OG berechtigt (vgl. Art. 40 OG in Verbindung mit Art. 6 BZP).

E. 2

Die Beschwerdeführer machen verschiedene Verfahrensmängel geltend. Wie es sich damit verhält, kann offen bleiben, da die Beschwerde bereits aus anderem Grunde gutzuheissen und die Sache an die Bezirkssteuerkommission Siders zurückzuweisen ist, womit die Beschwerdeführer ihre prozessualen Rechte nochmals vollumfänglich werden wahrnehmen können.

E. 3.1

Nach Art. 45 lit. c DBG wird beim Einkommen einer natürlichen Person unter anderem bei Vermögensanfall von Todes wegen eine Zwischenveranlagung durchgeführt. Unter diese Bestimmung fällt nicht nur der Erwerb der Erbschaft, sondern jede Vermögens- und Einkommensveränderung, die wegen des Todes des Erblassers insbesondere beim überlebenden Ehegatten eintritt. Auch die Vermögenswerte, die dieser bei der güterrechtlichen Auseinandersetzung erhält, stellen einen Vermögensanfall von Todes wegen im Sinne von Art. 45 lit. c DBG dar. Die Zwischenveranlagung ist die Folge davon, dass die Steuerpflicht des Verstorbenen mit dessen Tode endet (vgl. Art. 8 Abs. 2 DBG ; Urteil des Bundesgerichts 2P.217/1998 und 2A.320/1998 vom 27. August 1999 in Pra 1999 Nr. 186 S. 966 und Pra 2000 Nr. 114 S. 668, E. 6 und 7).

E. 3.2

Am 3. Januar 1999 verstarb BX. _____, weshalb gegenüber ihrem damals überlebenden Ehegatten AX. _____ - bzw. inzwischen dessen Erben als Rechtsnachfolger - eine Zwischenveranlagung wegen Vermögensanfalles von Todes wegen mit Wirkung ab dem 4. Januar 1999 vorzunehmen ist. Zuständig für die Erhebung der direkten Bundessteuer ist der Kanton, in dem der Steuerpflichtige zu Beginn der Steuerperiode oder der Steuerpflicht seinen steuerrechtlichen Wohnsitz hat (Art. 105 Abs. 1 DBG). Verlegt ein Steuerpflichtiger seinen Wohnsitz während der Steuerperiode in einen anderen Kanton, so beginnt die Zuständigkeit des Zuzugskantons am 1. Januar des dem Zuzug folgenden ungeraden Kalenderjahres, wenn der Wegzugskanton noch die zweijährige Veranlagung mit Vergangenheitsbemessung anwendet (Art. 11 lit. b der Verordnung vom 16. September 1992 über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer bei natürlichen Personen; SR 642.117.1; Rainer Zigerlig/Guido Jud, in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2b Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Basel/Genf/München 2000, N 5 zu Art. 105 DBG). Das trifft hier für den fraglichen Kanton Wallis im massgebenden damaligen Zeitpunkt zu.

E. 3.3

Die Ehegatten X. _____ hatten ihren Wohnsitz am 1. Januar 1999 im Kanton Wallis. Obwohl AX. _____ am 10. April 1999 seinen Wohnsitz in den Kanton Zürich verlegte, blieb der Kanton Wallis für die ganze Periode 1999/2000 zuständig für die Erhebung der direkten Bundessteuer, wie die Vorinstanz zu Recht angenommen hat und was, soweit ersichtlich, von den Beschwerdeführern nicht bestritten wird. Ebenfalls nicht ausdrücklich angefochten ist die ordentliche Veranlagung für die ersten drei Tage des Jahres 1999 (bis zum Todestag von BX. _____). Zwar bezeichnen es die Beschwerdeführer als nebensächlich, ob die Zwischenveranlagung nun auf den 1. oder den 4. Januar datiert wird, sie führen aber ausdrücklich aus, die Grundveranlagung sei nie Gegenstand des vom Steuerpflichtigen angestrebten Verfahrens gewesen. Die Zwischenveranlagung ist mithin für die direkte Bundessteuer vom 4. Januar 1999 bis zum 31. Dezember 2000 vorzunehmen.

E. 3.4

In den Akten findet sich für die direkte Bundessteuer keine eigentliche Zwischenveranlagungsverfügung, die auf dem Zwischenveranlagungsgrund des Todes von BX. _____ beruht. Bei der Veranlagung vom 5. April 2000 handelt es sich nicht um eine Zwischentaxation. Das Schreiben der Bezirkssteuerkommission Sidlers vom 11. Januar 2001, das im angefochtenen Urteil als Einspracheentscheid bezeichnet wird, enthält keine konkreten Zahlen. Die als "ordentliche Veranlagung" überschriebene Rechnung vom 17. Januar 2001 beruht auf einer Veranlagungsverfügung gleichen Datums, die sich darauf beschränkt, die ordentlichen Steuer 1999/2000 für 99 Tage zu erheben, ohne den durch den Tod der Ehefrau des Steuerpflichtigen bewirkten Änderungen des Einkommens Rechnung zu tragen, was gerade für die direkte Bundessteuer deutlich aus der Veranlagung selbst hervorgeht. Damit fehlt es an einer Zwischenveranlagung gemäss Art. 45 lit. c DBG . Schon aus diesem Grund ist die Beschwerde daher gutzuheissen und das angefochtene Urteil aufzuheben.

E. 3.5

Die Beschwerdeführer beantragen hauptsächlich, den angefochtenen Entscheid einfach aufzuheben, ohne die Sache an eine der Vorinstanzen zurückzuweisen. Dieses Begehren wird in der Beschwerdebegründung verbunden mit dem Vorschlag, die bei den

Nachkommen vorgenommene Besteuerung bei der direkten Bundessteuer als genügend gelten zu lassen. Dies ist schon deshalb mit dem objektiven Bundesrecht nicht vereinbar, weil die Zwischenveranlagung bei der direkten Bundessteuer für den steuerpflichtigen Ehegatten bzw. Vater ab dem Zeitpunkt des Eintretens des Zwischenveranlagungsgrunds, d.h. vom 4. Januar 1999 an, für die ganze Steuerperiode 1999/2000 vom Kanton Wallis vorgenommen werden muss. Aufgrund der Komplexität des vorliegenden Falles und der erforderlichen neuen Berechnungen kann das Bundesgericht die notwendige Veranlagung auch nicht selbst vornehmen. Vielmehr rechtfertigt es sich, die Sache zu entsprechendem neuem Entscheid an die Bezirkssteuerkommission Sidlers zurückzuweisen (vgl. Art. 114 Abs. 2 OG).

E. 4.1

Da die Beschwerdeführer die neuen Taxationen erneut werden anfechten können und da das bisherige Verfahren vor den kantonalen Behörden schon überaus lange gedauert hat, rechtfertigen sich zur Vermeidung weiterer Verzögerungen einige summarische Hinweise auf die inhaltliche Ausgestaltung der erforderlichen Zwischenveranlagung.

E. 4.2

Der Zwischenveranlagung ist die bisherige ordentliche Veranlagung, vermehrt oder vermindert um die veränderten Einkommensteile, bemessen nach den Vorschriften, die zu Beginn der Steuerpflicht gelten, zugrunde zu legen (Art. 46 Abs. 2 und 3 DBG ; Marco Duss/Daniel Schär, in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Basel/Genf/München 2000, N 7 zu Art. 46 DBG). Es ist also insbesondere zu prüfen, welche Einkommensteile beim steuerpflichtigen Ehemann infolge des Todesfalles der Ehefrau wegfielen und auf die Söhne übergingen. Im Vordergrund steht dabei die Frage, wieweit der Erbteilungsvertrag bei der direkten Bundessteuer berücksichtigt werden kann. Zum Zwischenveranlagungsgrund infolge Vermögensanfalles von Todes wegen nach Art. 45 lit. c DBG zählt, wie dargelegt (vgl. E. 3.1), grundsätzlich jede Vermögens- und Einkommensveränderung im Zusammenhang mit dem Tod eines Steuerpflichtigen. Im Steuerrecht gilt insoweit der zivilrechtliche Begriff des Erbschaftserwerbs nicht deckungsgleich. Im vorliegenden Fall ist somit zu entscheiden, ob der mit Rückwirkung versehene Erbteilungsvertrag integral der steuerrechtlichen Zwischenveranlagung wegen des Todes der Ehefrau bzw. Mutter zugeordnet werden kann.

E. 4.3

Gemäss dem Erbteilungsvertrag vom 7. März 1999 wurde der Hauptteil des Vermögens, insbesondere das Wertschriftendepot, direkt auf die Söhne übertragen, während der Vater im Wesentlichen nur die Liegenschaften erhielt. Zivilrechtlich handelt es sich dabei nur zum kleineren Teil um eine Erbteilung. Im Übrigen regelte der Vertrag die güterrechtliche Auseinandersetzung sowie einen Erbvorbezug bzw. eine Schenkung des Vaters an die Söhne. Der Vertrag wirkte gemäss der entsprechenden Gültigkeitsklausel auf den Todestag von BX. _____, also den 3. Januar 1999, zurück. Inhaltlich wich der Vertrag von den gesetzlichen Folgen des Todes eines unter dem Güterstand der allgemeinen Gütergemeinschaft (vgl. Art. 221 ff. ZGB) lebenden Ehegatten sowie teilweise auch vom Ehevertrag zwischen den Eheleuten X. _____ ab.

E. 4.4

Bei der direkten Bundessteuer stellen an sich weder eine Erbteilung noch eine Schenkung bzw. ein Erbvorbezug einen eigenen Zwischenveranlagungsgrund dar (vgl. Art. 45 DBG ; Duss/Schär, a.a.O., N 82 zu Art. 45 DBG). Auch wenn es sich nicht um einen ausschliesslichen Vermögensanfall von Todes wegen im eigentlichen Sinne handelt, erscheint es steuerrechtlich indessen nicht ausgeschlossen, den ganzen Vermögensübergang auf den Todeszeitpunkt hin einheitlich der Zwischenveranlagung zu unterstellen. Eine solche weite steuerrechtliche Anwendung von Art. 45 lit. c DBG kann aber nicht als Regelfall verstanden werden. Entscheidend sind vielmehr die Umstände des Einzelfalles. Voraussetzung dafür ist insbesondere, dass das gewählte Vorgehen in sich logisch und nachvollziehbar ist und nicht zu einer Steuerumgehung führt und dass die Vermögensübertragung tatsächlich auch dem Vertrag entsprechend vollzogen wurde. Steht in diesem Sinne eine Erbteilung in einem engen Zusammenhang zum Todesfall und wird dabei nicht gegen den Fiskus gehandelt, erscheint es sinnvoll und entspricht es den praktischen Bedürfnissen, die gesamten Vermögensverschiebungen steuerrechtlich integral auf den Todesfall zurückzuführen.

E. 4.5

Im vorliegenden Fall erfolgte die Erbteilung mitsamt güterrechtlicher Auseinandersetzung und Erbvorbezug innert rund zwei Monaten nach dem Todestag. Zwar finden entsprechende Rückwirkungsklauseln steuerrechtlich meist keine Anerkennung. Vorliegend besteht aber ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang zwischen dem Todesfall und der Vermögensaufteilung. Die Erben waren um eine endgültige und rasche Klärung der Vermögenslage besorgt. Das Vorgehen erscheint nachvollziehbar, und die Vermögensübertragung wurde dem Vertrag entsprechend vorgenommen. Unter den konkreten Umständen kommt es für die direkte Bundessteuer - auch im Hinblick auf die Progression - nicht darauf an, ob die Erträge auf dem geerbten Vermögen vom Vater oder von den Söhnen versteuert werden. Die durch den Erbteilungsvertrag bei den Erben bewirkten Änderungen von Einkommen und Vermögen lassen sich mithin auf den Todestag zurückführen und können bei der direkten Bundessteuer entsprechend berücksichtigt werden. Gilt der Erbteilungsvertrag in diesem Sinne auch steuerrechtlich ab dem Todestag der Mutter bzw. Ehefrau, so haben die Söhne ebenfalls die Erträge aus dem ihnen über den Pflichtteilsanspruch hinaus zugewiesenen Vermögen bei der direkten Bundessteuer zu versteuern, was sie in ihren jeweiligen Kantonen getan haben.

E. 4.6

Zusammenfassend rechtfertigt sich demnach aus Gründen der Praktikabilität im vorliegenden Fall, für die direkte Bundessteuer von einer einmaligen integralen Zwischenveranlagung per 4. Januar 1999 infolge Vermögensanfalles von Todes wegen auszugehen, die auf dem Erbteilungsvertrag vom 7. März beruht. Welche Vermögensverhältnisse eingetreten wären, wenn die güter- und erbrechtliche Auseinandersetzung den zivilrechtlichen Gesetzesbestimmungen und dem Ehevertrag vom 26. Januar 1988 gefolgt wäre, ist daher nicht massgeblich und braucht nicht geprüft zu werden.

E. 5

Demnach ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde gutzuheissen und das angefochtene Urteil ist aufzuheben, soweit es sich auf die direkte Bundessteuer bezieht (Ziffern 2 des Dispositivs des angefochtenen Entscheids). Gleichzeitig muss auch der Kostenentscheid der

Vorinstanz aufgehoben werden (Ziffern 3 des Dispositivs des angefochtenen Entscheids). Die Sache ist an die Bezirkssteuerkommission Siders zurückzuweisen zu neuem Entscheid im Sinne der Erwägungen. Die Vorinstanz wird dabei auch über die Kosten- und Entschädigungsfolgen des Rekursverfahrens neu zu befinden haben.

Bei diesem Verfahrensausgang wird der Kanton Wallis kostenpflichtig (Art. 156 Abs. 2 OG). Überdies hat er die Beschwerdeführer für das bundesgerichtliche Verfahren angemessen zu entschädigen (Art. 159 OG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.