

BGer 2C_687/2015 vom 17. November 2016

Bundesgericht, 2016-11-17, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_687_2015

FR: TF 2C_687/2015 du 17 novembre 2016

IT: TF 2C_687/2015 del 17 novembre 2016

Erwägungen

E. 1.1

Die Beschwerde richtet sich gegen ein letztinstanzliches kantonales Urteil in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Eine Ausnahme im Sinne von Art. 83 BGG ist nicht gegeben. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist daher zulässig (Art. 82 Abs. 1 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG).

E. 1.2

Der Erbenvertreter ist im Rahmen seines Auftrags gesetzlicher Vertreter der Erbengemeinschaft, die er ohne ihre Zustimmung oder nachträgliche Genehmigung berechtigen und verpflichten kann (Urteil 5P.83/2003 vom 8. Juli 2003 E. 1). Er schliesst im ihm übertragenen Tätigkeitsbereich eigenes Handeln der Erben für den Nachlass aus, können doch die Erben nur "unter Vorbehalt der vertraglichen oder gesetzlichen Vertretungs- und Verwaltungsbefugnisse über die Rechte der Erbschaft gemeinsam verfügen" (Art. 602 Abs. 2 ZGB).

E. 1.2.1

Prozesse führt der Erbenvertreter in eigenem Namen anstelle der materiell Berechtigten als Partei. Nach heutiger Begrifflichkeit handelt es sich dabei im technischen Sinne nicht um die Zuerkennung der Aktiv- und Passivlegitimation (so noch BGE 53 II 202 E. 4 S. 208), sondern um einen Fall von Prozessstandschaft (Urteile 5A_416/2013 vom 26. Juli 2013 E. 3.1; 5C.172/1997 vom 18. November 1997 E. 2). Umgekehrt sind die Erben nicht zur Prozessführung berechtigt, soweit dieses Recht dem Willensvollstrecker oder Erbenvertreter zusteht (vgl. BGE 129 V 113 E. 4.2 S. 117).

E. 1.2.2

Die Erbengemeinschaft der A.A. _____ wird gemäss § 10 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 [StG/AG; SAR 651.100]) als Ganzes nach den für natürliche Personen geltenden Bestimmungen besteuert.

Gemäss der Vorinstanz liegt daher gleich wie bei § 10 Abs. 1 StG /AG, wonach die Erbberechtigten in die Rechte und Pflichten des Erblassers eintreten (Steuersukzession), ein Fall einer notwendigen Streitgenossenschaft (Erbengemeinschaft) und damit Prozessstandschaft (Willensvollstrecker oder Erbenvertreter) vor. Offen bleiben kann, ob dies tatsächlich zutrifft oder ob gegen eine Veranlagungsverfügung gemäss § 10 Abs. 2 StG /AG, welche ein Surrogat für die Besteuerung der Erben darstellt, jeder Erbe selbständig und ohne Einverständnis der anderen Erben Rechtsmittel einlegen könnte (vgl. Urteil 2C_629/2008 vom 30. März 2009 E. 1.3 hinsichtlich der Erbanfallsteuer gemäss Steuergesetz der Gemeinde Churwalden), was sinngemäss der verfahrensrechtlichen Stellung von Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben (§ 21 Abs.

1 StG /AG; vgl. auch Art. 9 Abs. 1 DBG), entspräche.

Das Urteil des Verwaltungsgerichts ist der X. _____ AG eröffnet worden, die auch in eigenem Namen Rechtsmittel erhoben hatte. Die X. _____ AG ist so als Partei in das Steuerverfahren eingetreten und damit zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde in eigenem Namen berechtigt (Art. 89 Abs. 1 BGG ; vgl. Urteile 2C_874/2015 vom 29. Oktober 2015 E. 2. und 4A_533/2013 vom 27. März 2014 E. 1.2).

E. 1.3

Mit dem Antrag auf Aufhebung des angefochtenen Urteils hat die Beschwerdeführerin einen rechtsgenügenden reformatorischen Antrag im Sinne von Art. 107 Abs. 1 BGG gestellt. Nicht erforderlich ist der von ihr zusätzlich gestellte Feststellungsantrag, im Umfang von Fr. 45'074.-- seien Aufwendungen der Erbschaftsverwaltung als Gewinnungskosten steuerlich anzuerkennen. Damit zielt sie auf eine tiefere Veranlagung ab, was auch mit dem bereits beantragten rechtsgestaltenden Urteil erreicht werden kann (zur grundsätzlichen Subsidiarität von Feststellungsbegehren gegenüber Leistungsbegehren im bundesgerichtlichen Verfahren vgl. BGE 137 II 199 E. 6.5 S. 218 f.; 126 II 300 E. 2b und 2c S. 303).

E. 2.1

Gemäss Art. 9 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) sind die zur Erzielung der Einkünfte notwendigen Aufwendungen abziehbar. Bei Privatvermögen können namentlich die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. Diese Regelung entspricht inhaltlich den Bestimmungen des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) betreffend Gewinnungskosten für Erträge aus Privatvermögen (Art. 32 Abs. 1 und 2 DBG), weshalb auch diese Bestimmung (vgl. zudem § 39 Abs. 1 und Abs. 2 StG /AG) und die dazu entwickelte Rechtsprechung herangezogen werden können.

E. 2.2

Vermögensverwaltungskosten sind Auslagen, die unmittelbar zur Erzielung des Einkommens getätigt werden und in einem direkten ursächlichen Zusammenhang dazu stehen (vgl. Urteil 2A.62/1999 vom 1. März 2000 E. 2d; ASA 67 477 E. 2c). Soweit die Erbschaftsverwaltung durch einen Willensvollstrecker oder einen amtlichen Erbenvertreter und die von ihm angestrebten Prozesse der Klärung von Erbansprüchen dienen, liegt keine Vermögensverwaltung vor.

E. 2.2.1

Gerichts- und Anwaltskosten für Ungültigkeits-, Herabsetzungs- und Erbschaftsklagen schmälern den Erbanfall und können gemäss § 146 Abs. 1 lit. b StG /AG als Erbgangskosten bei der Erbschaftssteuer in Abzug gebracht werden (vgl. § 20 Abs. 2 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes des Kantons Zürich vom 28. September 1986 [LS 632.1]; Martin Imthurn, in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4.A., 2015, Rz. 8 zu § 147; Schweizerische Steuerkonferenz [Hrsg.], Steuerinformationen "Die Erbschafts- und Schenkungssteuern", 2013, Ziff. 732 S. 37).

E. 2.2.2

Honorare für den Willensvollstrecker stellen demnach grundsätzlich keine Vermögensverwaltungskosten dar (Hans Rainer Künzle, *successio* 2015, S. 137; ders. *Nachlassplanung und Nachlassteilung*, 2014, S. 442 f.; a.M. Ursula McCreight-Ernst, *Willensvollstreckerhonorar als abzugsfähige Teilungskosten*, *Anwaltsrevue* 2013, S. 264 ff.), was gleichermaßen für das Honorar des Erbenvertreters gilt.

E. 2.2.3

Kosten für Willensvollstrecker und amtliche Erbenvertreter sind nur insoweit von der Einkommenssteuer abziehbar, als diese die blossе Verwaltung des Vermögens besorgen (vgl. Rainer Zigerlig/ Mathias Oertli/Hubert Hofmann, *Das st. gallische Steuerrecht*, 7.A., 2014, Rz. 450 zu II. Teil; Giorgio Meier-Mazzucato, *Bestimmung der steuerlich abzugsfähigen Vermögensverwaltungskosten für Wertschriften*, *trex* 2015, S. 42; Peter Locher; *Kommentar DBG*, I. Teil, 2001, Rz. 8 zu Art. 32; Weisung des kantonalen Steueramtes des Kantons Zürich über die Abzugsfähigkeit der Kosten für die Verwaltung von Wertschriften des Privatvermögens vom 8. August 2002, *Zürcher Steuerbuch*, Teil I Nr. 18/701, Ziff. B.).

E. 2.3

Anwalts- und Gerichtskosten können ebenfalls Vermögensverwaltungskosten darstellen.

E. 2.3.1

Erforderlich ist, dass die Aufwendungen der Bewahrung der Vermögenswerte dienen ("conservation des valeurs": Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse*, 4. Aufl. 2012, Rz. 306 zu § 7; "Erhaltung und Sicherung der Einkommensquelle": Reich, a.a.O., Rz. 185 zu § 13; siehe auch Dieter Egloff, in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber (Hrsg.), *Kommentar zum Aargauer Steuergesetz*, 4.A., 2015, Rz. 15 zu § 39; Richner/ Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz. 19 zu § 30).

E. 2.3.2

Nicht als Vermögensverwaltungskosten gelten dagegen Kosten, die dazu dienen, Vermögenswerte überhaupt erst zu erlangen. Hierbei handelt es sich um nicht abziehbare Kosten für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen gemäss Art. 34 lit. d DBG (Urteil 2C_1278/2012 vom 14. Oktober 2013 E. 4.1 in: ASA 82 S. 308).

E. 3.1

Das Verwaltungsgericht hat vorab Honorarkosten der Erbenvertreterin nicht zum Abzug gemäss Art. 9 Abs. 1 StHG zugelassen. Das erweist sich als zutreffend, denn Honorare für den Willensvollstrecker oder amtliche Erbenvertreter stellen grundsätzlich keine Vermögensverwaltungskosten dar (vgl. oben E. 2.2.2). Um abziehbare Aufwendungen könnte es sich nur insoweit handeln, als sie sich auf die blossе Verwaltung des Vermögens beziehen (vgl. oben E. 2.2.3). Das ist hier indessen nicht der Fall.

E. 3.2

Strittig ist weiter der Abzug der mit dem ersten Prozess vor dem Bezirksgericht in Zusammenhang stehenden Rechtsanwaltskosten der Erbengemeinschaft. In diesem Prozess klagte die Erbenvertreterin gegen die Erbengemeinschaft, um eingesetzt zu werden und ihre Aufgabe im Rahmen der Erbteilung zu klären. Der Prozess betraf somit das Innenverhältnis der Erbengemeinschaft (vgl. Urteil 2C_772/2015 vom 22. Dezember 2015 E. 2.1.2 und 2.2.2).

Ursache für den Prozess war, dass sich die Erben C._____ und D._____ zum einen sowie E._____ und F._____ zum andern nicht darüber einig waren, ob sie als Erbengemeinschaft nur zu einem Drittel am massgeblichen Grundstück in U._____ beteiligt seien oder ob es ganz im Eigentum der Erbengemeinschaft stehe, weshalb zur Durchsetzung des alleinigen Eigentumsrechts gegenüber den beiden andern einfachen Gesellschaftern C._____ und D._____ ein Erbenvertreter einzusetzen sei. Infolgedessen war unter den Erben auch streitig, ob die Erbenvertreterin die Verwaltung der Mehrfamilienhäuser gesamthaft oder nur zum Teil übernehmen und dementsprechend die gesamten Mieterträge oder aber nur einen Drittel davon vereinnahmen kann.

Das Gerichtsverfahren stand also im Zusammenhang mit dem Erbgang, der untereinander uneinige Erben in einer Erbengemeinschaft zusammenbrachte. Solange sich die Erben untereinander streiten, welchen Standpunkt sie als Erbengemeinschaft vertreten sollen und ob sie einen möglicherweise existierenden Rechtsanspruch (gerichtlich) geltend machen sollen, kann von vornherein nicht von Kosten zur Erhaltung und Sicherung von Vermögenswerten (vgl. oben E. 2.3.1) gesprochen werden.

E. 3.3

Das Verwaltungsgericht hat schliesslich den Abzug der von der Beschwerdeführerin in Zusammenhang mit einem zweiten Prozess vor dem Bezirksgericht geltend gemachten Kosten (nämlich das diesbezügliche Rechtsanwalts honorar und einen Kostenvorschuss von Fr. 1'000.--) verweigert.

Im zweiten Prozess ging es um die Durchführung der Liquidation der einfachen Gesellschaft, welche B.A._____, C._____ und D._____ begründet hatten. Die X._____ AG klagte als Erbenvertreterin der Erbengemeinschaft gegen C._____ und D._____, die somit als Mitglieder der Erbengemeinschaft und gleichzeitig als Beklagte (Passivlegitimierte) betroffen waren.

Unter dem steuerrechtlichen Gesichtspunkt der Unterscheidung zwischen der Sicherung bzw. Bewahrung einer bestehenden Einkommensquelle (vgl. oben E. 2.3.1) und Prozesskosten für die Erlangung einer solchen (vgl. oben E. 2.3.2) liegen die Dinge bei der Liquidation einer Erbschaft und derjenigen einer einfachen Gesellschaft grundsätzlich gleich. Es ging hier zwar nicht um eine erbrechtliche Klage, sondern um eine Sonderklage auf Liquidation der einfachen Gesellschaft, die schon dem Erblasser zugestanden hatte. Wenn die Auseinandersetzung zwischen Erben im Rahmen einer Erbteilung unstrittig zu den Erbgangskosten gehört und gerade nicht Vermögensverwaltung ist, so kann es sich bei der Liquidation einer einfachen Gesellschaft nicht anders verhalten. Im einen wie im anderen Fall handelt es sich um die Abwicklung der Rechtsverhältnisse zu Dritten im Aussenverhältnis (äussere Liquidation) und um die Verteilung der verbleibenden Werte im Inneren (innere Liquidation) nach den jeweiligen gesellschaftsrechtlichen oder erbrechtlichen Regeln, und nicht um die Verwaltung von Vermögen.

Es kann der Vorinstanz beigeplant werden, dass es kein vollumfänglich trennscharfes Kriterium für die Abgrenzung zwischen Sicherungs- und Einforderungskosten schon bestehender Vermögenswerte von nicht abzugsfähigen Vermögenserlangungs- und Rechtsdurchsetzungskosten gibt. Unter den gegebenen Umständen erweist es sich aber als bundesrechtskonform, die Prozesskosten nicht zum Abzug zuzulassen, weil nicht die Sicherung oder Bewahrung schon bestehenden Vermögens im Vordergrund steht. Die Frage ob die Kosten für die Sonderklage abziehbare Gewinnungskosten wären, wenn der

Erblasser die Klage erhoben hätte, stellt sich hier nicht und ist daher nicht zu beantworten.

E. 4

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen und wird die Beschwerdeführerin kostenpflichtig (Art. 65 f. BGG).

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