

SO_GERICHTE SGSTA.2023.49 vom 1. Juli 2024

SO Obergericht, 2024-07-01, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so_gerichte_SGSTA.2023.49

FR: SO_GERICHTE SGSTA.2023.49 du 1 juillet 2024

IT: SO_GERICHTE SGSTA.2023.49 del 1 luglio 2024

Erwägungen

E. 4

der kantonalen Vollzugsverordnung zum DBG (BGS 613.31). Die Rekurrentin ist daher grundsätzlich zur Einlegung der entsprechenden Rechtsmittel legitimiert und das angerufene Gericht ist sachlich zuständig. Rekurs und Beschwerde sind innert 30 Tagen, von der Zustellung an gerechnet, einzureichen. Der Einspracheentscheid datiert vom 3. Oktober 2023. Er wurde am 4. Oktober 2023 zugestellt. Am 3. November 2023 wurde die Rechtsschrift der Post übergeben. Rekurs und Beschwerde wurden fristgerecht erhoben. Es ist darauf einzutreten. 2. Die Regelungen zur Einkommenssteuer unterscheiden sich im Bereich der Staatssteuer nicht von denjenigen im Bereich der direkten Bundessteuer. Rekurs und Beschwerde können daher gemeinsam behandelt werden. Sofern notwendig wird ausdrücklich auf allfällige Unterschiede hingewiesen. 3. Beantragt wurde vorliegend die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Weder der Bundesverfassung noch der EMRK kann ein Anspruch auf eine mündliche Verhandlung entnommen werden (BGE 134 I 140 E. 5.3; Richner et al., Handbuch zum DBG, 4. A., Art. 142 N 10; Zweifel et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2. A., § 24 N 45). Auch aus den Steuergesetzen (DBG, StHG, StG) kann ein solcher Anspruch nicht konstruiert werden. Der Antrag auf mündliche Verhandlung gilt nach herrschender Rechtsprechung als Beweisantrag. Das Gericht kann aber auf die Abnahme von Beweisen verzichten, wenn es aufgrund bereits abgenommener Beweise seine Überzeugung gebildet hat und ohne Willkür annehmen kann, seine Überzeugung werde durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert (BGE 131 I 153 E. 3; 134 I 140 E. 5.3). Vorliegend ergibt sich der Sachverhalt hinreichend aus den von den Parteien eingereichten Akten. Demzufolge ist der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung abzuweisen. 4.1 Gemäss Art. 16 Abs. 1 DBG und Art. 7 Abs. 1 StHG (Steuerharmonisierungsgesetz, SR 642.14) bzw. § 21 Abs. 1 StG unterliegen der Einkommenssteuer sämtliche wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte. Verwirklicht wird damit das Prinzip der Gesamtreineinkommenssteuer (Richner et al., a.a.O., Art. 16 N 1). Gestützt auf die Einkommensgeneralklausel werden somit sämtliche Einkünfte ohne Rücksicht auf ihre Quellen besteuert (Reich/Weidmann , in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. A., Art. 7 StHG N 4). Laut Reinvermögenstheorie wird das Einkommen als Gesamtheit derjenigen Wirtschaftsgüter definiert, welche einem Individuum während bestimmten Zeitabschnitten zufließen, und die es ohne Schmälerung seines Vermögens zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse und für seine laufende Wirtschaft verwenden kann (Reich/Weidmann , in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. A., Art. 16 DBG N 7, mit weiteren Hinweisen zu Literatur und Praxis). 4.2 Vorliegend hat Z sel., der verstorbene Ehemann der Rekurrentin, in seinem Testament vom ... 2021 festgehalten, dass der Rekurrentin für Arbeiten im Garten seines Hauses und für die von ihr bezahlten Investitionen in diesen Garten eine Forderung von CHF 223'585 zusteht. Gemäss der

Auflistung der Arbeiten und Investitionen im Testament des Erblassers, wurden durch die Rekurrentin Investitionen von CHF 51'645 geleistet, während im Einspracheverfahren CHF 67'156.10 geltend gemacht wurden. Die dazugehörigen Belege wurden im Einspracheverfahren eingereicht, wobei unklar und unbelegt ist, wer die Ausgaben im Endeffekt bezahlt hat. Die eigentlichen Gartenarbeiten der Rekurrentin wurden mit CHF 85 pro Stunde honoriert. Rückerstattungen des Erblassers für getätigte Ausgaben der Rekurrentin können nicht als Arbeitsentgelt angesehen werden. Die Vorinstanz hat Ausgaben von CHF 67'156 zum Abzug zugelassen. Damit hat sie auch Ausgaben zugelassen, die erst nachträglich im Einspracheverfahren von der Rekurrentin erwähnt und belegt worden waren. 4.3 Weiter hat die Vorinstanz ohne Beleg einen Betrag von CHF 6'429 für weitere, nicht belegte, mit der Gartenarbeit verbundene Ausgaben (Kleider, Fahrspesen etc.) zum Abzug zugelassen. Die Höhe dieses Betrags erscheint angemessen. Sie wurde von der Rekurrentin auch nicht konkret bemängelt. 4.4 Aus der Gartenarbeitstätigkeit verbleibt somit ein Entgelt von CHF 150'000, welches nach Ansicht der Vorinstanz besteuert werden soll. Ausgehend von der in E. 4.1 hiervor erwähnten Reinvermögenstheorie stellt dieses Entgelt im Grundsatz zweifellos steuerbares Einkommen dar, sofern es nicht ausnahmsweise von der Besteuerung ausgenommen worden sein sollte. 4.5 Ob die Arbeiten wertvermehrend oder werterhaltend waren, ist für die Einkommenssteuer der Rekurrentin nicht relevant. Ob allenfalls werterhaltende Arbeiten im Rahmen der Besteuerung des Erblassers abzugsberechtigt sein könnten, muss hier nicht geprüft werden. 5.1 Nach Ansicht der Rekurrentin stellt der Zufluss kein Einkommen dar, weil die Tätigkeiten der Rekurrentin Eigenleistungen seien und eigene Haushaltsarbeiten kein steuerpflichtiges Einkommen darstellen würden. 5.2 Eigenleistungen oder Eigenarbeiten sind Arbeiten der steuerpflichtigen Person zugunsten der eigenen Person oder zugunsten der mit ihr zusammen veranlagten Person. Arbeiten für Dritte (ausserhalb des genannten Personenkreises) sind schon begrifflich keine Eigenarbeiten (Richner et al., a.a.O., Art. 16 DBG N 14 f.). Vorliegend kann wörtlich nicht von Eigenarbeiten gesprochen werden, weil die Rekurrentin die Arbeiten für ihren damaligen Konkubinatspartner getätigt hat. Das entsprechende Testament mit der betragsmässigen Fixierung der Forderung der Rekurrentin war einen Tag nach der Eheschliessung erstellt worden. Auch wenn Konkubinatspartner keine rechtlich verbindliche Beistandspflicht wie Ehepaare haben (vgl. Art. 159 Abs. 3 ZGB; Richner et al., a.a.O., Art. 16 N 81), muss dem Wertewandel und den gesellschaftlichen Realitäten Rechnung getragen werden. Inzwischen dürfte es rechtlich unbestritten sein, dass sich auch Konkubinatspartner gegenseitig Beistand schulden, zumindest wenn von einer gewissen Stabilität des Konkubinats ausgegangen werden kann (vgl. im Sozialversicherungsrecht BGE 125 V 205). Dementsprechend sind Naturalleistungen eines Konkubinatspartners für Haushaltarbeiten, Pflegeleistungen, Verwaltungstätigkeiten oder Gartenarbeiten nicht steuerbar (zur Nichtbesteuerung von Haushaltsarbeit bei Ehepaaren vgl. BGE 117 Ib 1). 5.3 Vorliegend geht es aber nicht um Eigenarbeiten, welche durch Naturalleistungen (Kosten und Logis) abgegolten worden sind, sondern es geht um spezifische Gartenarbeiten eines Konkubinatspartners, die vom andern Konkubinatspartner im Stundenlohn abgegolten wurden. Bei einer Entschädigung im Umfang von CHF 150'000 kann nicht mehr von einer sozialüblichen Tätigkeit im Rahmen der Beistandspflicht ausgegangen werden, selbst wenn sie über mehrere Jahre geleistet worden ist. 6.1 Die Rekurrentin hält weiter fest, dass sie mit dem Erblasser zusammen eine einfache Gesellschaft gebildet hätte. Bei der einfachen Gesellschaft müsse jeder Gesellschafter seinen Beitrag leisten. Die einfache Gesellschaft

werde mit dem Tode des Ehemannes aufgelöst. Die Abfindungsklausel sei ein Rechtsgeschäft von Todes wegen. Die steuerrechtlichen Folgen der Abfindung seien über die Erbschaftssteuer zu lösen.

6.2 Ein Konkubinat kann als einfache Gesellschaft qualifiziert werden, wenn die Partner ihre eigene Rechtsstellung einem gemeinsamen Zweck unterordnen, um so einen Beitrag an die Gesellschaft zu leisten. Nicht jedes Konkubinat stellt aber automatisch eine einfache Gesellschaft dar. Behalten die Partner weiterhin eine starke Selbständigkeit, bleibt für die Annahme einer einfachen Gesellschaft kein Raum (Urteil Bundesgericht BGer vom 19. Dezember 2007, 4A_383/2007 E. 4.1; vgl. auch BGer vom 12. Oktober 2007, 4C_195/2006 E. 2.4).

6.3 Ob die Rekurrentin und der Erblasser eine einfache Gesellschaft gebildet haben, kann den Akten nicht entnommen werden. In Ziff. 2 der Replik hält die Rekurrentin fest, dass der Erblasser seine Liegenschaft der Gesellschaft zum Gebrauch überlassen habe und sie als Gegenleistung Unterhaltsarbeiten und Investitionen erbracht habe. Diese nicht unübliche Arbeitsteilung eines Paares führt aber nicht automatisch zur Annahme einer einfachen Gesellschaft. Nicht ersichtlich wird zudem aus dieser Aussage, warum die Rekurrentin mit CHF 150'000 entschädigt werden müsste, wenn ihre Arbeiten eine Gegenleistung für Gebrauch der Wohnung darstellen sollten. Gerade der Umstand, dass die Rekurrentin entschädigt werden soll, zeigt auf, dass ihre Arbeiten über die adäquaten gegenseitigen Leistungen eines Konkubinatspaares hinausgegangen sein mussten.

6.4 Selbst wenn hier von einer einfachen Gesellschaft ausgegangen werden müsste, ist festzuhalten, dass auch in der einfachen Gesellschaft Arbeitsentgelte ausbezahlt werden können (Richner et al., a.a.O., Art. 10 N 25). Gewinne aus der einfachen Gesellschaft werden im Sinne einer transparenten Besteuerung auf Stufe Gesellschafter besteuert (Art. 10 Abs. 1 DBG; § 15 Abs. 1 StG; Hunziker/Mayer-Knobel, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. A., Art. 10 DBG N 2 f.; Simonek, Unternehmenssteuerrecht, § 2 N 5). Sämtliche Einnahmen eines Gesellschafters aus einer einfachen Gesellschaft (Gewinne, Arbeitsentgelte usw.) müssen aber letztlich als steuerbares Einkommen angesehen werden (Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 10 DBG N 5). Der Umstand, dass das Konkubinat zwischen der Rekurrentin und dem Erblasser als einfache Gesellschaft gewertet werden könnte, hat letztlich auf die Besteuerung der ausbezahlten Entschädigung keinen Einfluss.

7.1 Zu prüfen ist der Einwand der Rekurrentin, dass es sich bei der Forderung gegenüber dem Erblasser um ein Rechtsgeschäft von Todes wegen handelt. Besteuert werden dürfe dies auf Stufe Kanton nur mit der Erbschaftssteuer. Auf Stufe Bund sei der Vermögensanfall steuerfrei.

7.2 In seinem Testament vom ... 2021 hat der Erblasser festgehalten, dass er seiner Ehefrau für Arbeiten im Garten und von ihr bezahlte Investitionen in den Garten einen Betrag von CHF 223'585 schulde. Bei diesem Betrag handelt es sich somit um eine Erblässerschuld, für welche die Erben solidarisch haften (Art. 603 Abs. 1 ZGB). Erblässerschulden werden in der Regel vor der Erbteilung beglichen (Art. 610 Abs. 3 ZGB).

7.3 Das Steuerobjekt der Erbschaftssteuer wird in § 223 StG umschrieben. Demnach unterliegen alle Vermögensübergänge kraft gesetzlichen Erbrechts oder aufgrund einer Verfügung von Todes wegen der Erbschaftssteuer. Dazu gehören insbesondere die Erbeinsetzung, das Vermächtnis, der Erbvertrag, die Schenkung und die Stiftungserrichtung, die Nacherbeneinsetzung und die Verschollenerklärung. Auch wenn die einzelnen Rechtsgründe im Gesetz nicht abschliessend aufgezählt werden (Marti, Nachlasssteuer, Erbschafts- und Schenkungssteuer des Kantons Solothurn, § 223 N 3), wird ersichtlich, dass Schulden des Erblassers ihren Rechtsgrund nicht im Erbrecht, sondern in der entsprechenden vertraglichen Beziehung zwischen dem Erblasser und seinem Gläubiger

haben. Der Erbengläubiger ist daher nicht Steuersubjekt der Erbschaftssteuer (§ 224 StG). Für die Bemessung der Erbschaftssteuer ist der Nettonachlass massgebend. Die Passiven, wozu auch die Erblässerschulden gehören, sind von den Aktiven abzuziehen (§ 221 Abs. 1 StG i.V.m. § 227 StG). Die vom Erblasser bezahlte Entschädigung von CHF 223'585 wurde daher zu Recht nicht der Erbschaftssteuer unterstellt. Dabei spielte der Umstand, dass die Rekurrentin als Ehefrau im Gegensatz zur Konkubinatspartnerin von der Erbschaftssteuer befreit ist (§ 225 Abs. 1 lit. a StG), keine Rolle. Auch wenn die Rekurrentin den Erblasser nicht geheiratet hätte, hätte die bezahlte Leistung nicht mit der Erbschaftssteuer belastet werden dürfen.

7.4 Wie ein Erblassergläubiger den Empfang seiner Leistung versteuern muss (Einkommenssteuer, Gewinnsteuer usw.), ergibt sich aus dem Rechtsgrund dieser Leistung. Vorliegend ist aufgrund der Höhe der bezahlten Entschädigung und auch aufgrund des Umstands, dass über die Leistungen Buch geführt wurde, offensichtlich, dass sich der Erblasser verpflichtet fühlte, die Leistungen der Rekurrentin zu entschädigen.

7.5 Ob die Rekurrentin ihre Leistungen nun im Rahmen eines Arbeitsvertrags (Art. 319 ff. OR), eines Auftrags (Art. 394 ff. OR) oder allenfalls sogar im Rahmen einer Geschäftsführung ohne Auftrag (Art. 419 ff. OR) geleistet hat, spielt letztlich steuerrechtlich keine Rolle, da sämtliche wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte ohne Rücksicht auf ihre Quellen der Einkommenssteuer unterliegen (Art. 16 Abs. 1 DBG, Art. 7 Abs. 1 StHG und § 21 Abs. 1 StG).

8. Der Einsprache der Rekurrentin kann entnommen werden, dass mit den Formulierungen im Testament beabsichtigt war, der Rekurrentin einen möglichst hohen Betrag zukommen zu lassen, um ihr den Verbleib in der Liegenschaft in A zu ermöglichen. Der Sohn des Erblassers wurde dabei auf den Pflichtteil gesetzt. Allein mit erbrechtlichen Zuwendungen (Erbeinsetzung, Vermächtnis) wäre es wegen des Pflichtteils des Sohnes nicht möglich gewesen, der Rekurrentin einen so hohen Betrag zukommen zu lassen. Das vom Erblasser gewählte Vorgehen ist legitim, soweit effektiv entsprechende Arbeiten durch die Rekurrentin zu Lebzeiten des Erblassers geleistet worden waren. Wäre die fragliche Klausel als Vermächtnis anzusehen, was die Rekurrentin eventualiter in Erwägung zieht, wäre der Pflichtteil des Sohnes verletzt worden, was zu einer Herabsetzung (Art. 527 ZGB) geführt hätte. Im Inventar wurde die Klausel nicht als Vermächtnis, sondern als Erblässerschuld behandelt. An diese erbrechtliche Qualifikation ist auch das Steuerrecht gebunden.

9. Der Rekurs und die Beschwerde erweisen sich damit als unbegründet und sind abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Rekurrentin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 163 Abs. 1 StG). In Anwendung von § 150 des Gebührentarifs (BGS 615.11) beträgt diese CHF 3'150 (Grundgebühr: CHF 1'500; Zuschlag: CHF 1'650). Eine Parteientschädigung ist ihr nicht zuzusprechen.
