

lizieren wäre, kann offen bleiben, weshalb sich eine Stellungnahme zu den vorinstanzlichen Ausführungen dazu erübrigt.

5. Dass die volljährige Tochter S. Ende 2001 nicht am Ausbildungsort in Winterthur, sondern in St. Gallen Wohnsitz hatte, wurde von den Beschwerdeführern in ihrer Replik zugestanden. Es bestand offenkundig keine Notwendigkeit zu einem Aufenthalt am Ausbildungsort. Damit steht fest, dass den beschwerdeführenden Eltern vorbehaltlich der weiteren Voraussetzungen lediglich der Kinderabzug im Betrag von Fr. 5'500.-- zugestanden werden kann.

6. Dass die beiden weiteren Voraussetzungen gegeben sind (keine Stipendien, kein Abzug von Unterhaltsbeiträgen nach Art. 35 lit. c StG) ist unbestritten.

7. Zusammenfassend ergibt sich, dass den Beschwerdeführern für ihre volljährige Tochter zumindest der eventualiter beantragte Kinderabzug von Fr. 5'500 zu Unrecht verweigert wurde. Dementsprechend ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen.

VGer 23.06.2004

2235

Staats- und Gemeindesteuern. Solidarhaftung der in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten für die Gesamtsteuer: Befreiung oder Weitergeltung beim Versterben eines Ehegatten? Verhältnis zur Haftung des überlebenden Ehegatten als Erbe; zur beschränkte Wirkung einer Erbausschlagung.

Die Eheleute A. haben bis zum Tode des Ehemannes im Februar 2002 in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe gelebt. Die überlebende Ehegattin wurde mit der angefochtenen Steuerveranlagung und Schlussrechnung zur Zahlung der gesamten Staats- und Gemeindesteuern für das Jahr 2001 verpflichtet. Mit Einsprache und Beschwerde liess sie geltend machen, infolge Erbausschlagung könne ihr das Einkommen ihres verstorbenen Ehegatten nun nicht mehr in Rechnung gestellt werden. Durch die Erbausschlagung sei sie überhaupt nie Erbin geworden, weshalb ihr nach dem Tod ihres Ehemannes dessen Anteil an der Gesamtsteuer weder gestützt auf

Art. 15 Abs. 1 noch Art. 14 Abs. 2 des kantonalen Steuergesetzes (StG, bGS 621.11) in Rechnung gestellt werden könne.

Aus den Erwägungen:

2. Nach Art. 10 Abs. 1 StG werden Einkommen und Vermögen der Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammengerechnet. Die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten haften nach Art. 15 Abs. 1 StG solidarisch für die so berechnete Gesamtsteuer. Die solidarische Haftung für die während rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe aufgelaufenen Steuern bleibt nach Satz 2 dieser Bestimmung auch nach einer Trennung oder Scheidung bestehen. Die kantonale Steuerverwaltung schloss daraus, dass die solidarische Haftung der für die Steuerperiode 2001 gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten auch nach dem späteren Tod des Ehegatten unverändert bestehen blieb, so dass nun auch vorab die überlebende Ehegattin und nicht die Erben des Verstorbenen für die ausstehende Gesamtsteuer des Jahres 2001 in Anspruch genommen werden könne; gestützt auf Art. 15 Abs. 1 StG hatte die hinterbliebene Ehegattin voll und ohne die für die Erben in Art. 14 StG vorgesehenen Einschränkungen.

a) Nach Art. 9 Abs. 2 StG hat die Steuerpflicht des verstorbenen Ehegatten mit seinem Tod im Februar 2002 geendet. In der vorangehenden Steuerperiode 2001 sind die Ehegatten A. gestützt auf ihr eheliches Zusammenleben durchwegs gemeinsam steuerpflichtig. Nach dem Wortlaut von Art. 15 Abs. 1 StG sind sie auch für die Gesamtsteuer dieser Periode uneingeschränkt solidarisch haftbar geworden. An dieser solidarischen Haftung der Ehegatten hat sich durch den nachfolgenden Tod des Ehegatten für die hinterbliebene Ehegattin nichts geändert. Sie blieb nicht nur steuerpflichtig, sondern ihre solidarische Haftbarkeit für die Gesamtsteuer des Jahres 2001 blieb vom späteren Tod ihres Ehegatten unberührt. Dies ergibt sich in erster Linie daraus, dass Art. 15 Abs. 1 StG anders als die vergleichbare Haftungsnorm in Art. 13 des Gesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) keine Haftungsbegrenzung kennt: Während die Solidarhaftung der Ehegatten nach Art. 13 Abs. 2 DBG bei rechtlich oder tatsächlich getrennter Ehe ausdrücklich auch für alle noch offenen Steuerschulden entfällt, bestimmt Art. 15 Abs. 1 Satz 2 StG im Gegenteil, dass die solidarische Haftung für die während rechtlich und

tatsächlich ungetrennter Ehe aufgelaufenen Steuern auch nach einer Trennung und Scheidung bestehen bleibt. Da der Tod eines Ehegatten genauso ein Auflösungsgrund für die Ehe wie beispielsweise die Scheidung darstellt (vgl. *P. Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, N17 zu Art. 12*) kann aus Art. 15 Abs. 1 Satz 2 StG (abweichend zum DBG) der Schluss gezogen werden, dass im kantonalen Steuerrecht mit dem Tod des einen Ehegatten die solidarische Ehegattenhaftung genauso wenig endet wie bei einer Scheidung oder Trennung. Daher bleibt die solidarische Ehegattenhaftung bei den Staats- und Gemeindesteuern für die bis zum Tod eines der Ehegatten aufgelaufenen Gesamtsteuern bestehen. Der überlebende Ehegatte kann deshalb einerseits aufgrund seiner Ehegattenhaftung nach Art. 15 Abs. 1 StG in Anspruch genommen werden, aber gleichzeitig kann er auch als Erbe für die noch offenen Steuern gestützt auf Art. 14 Abs. 2 StG haftbar sein.

Auf die Unterschiede in der Ausgestaltung der Solidarhaftung der Ehegatten nach ausserrhodischem Steuerrecht und nach Art. 13 DBG hat das Bundesgericht in BGE 122 I 139 (Erw. 4f.) hingewiesen. Es hat für den Fall einer Trennung festgestellt, dass die solidarische Haftung der Ehegatten gemäss kantonalem Recht für alle im Zeitpunkt der Trennung noch offenen Steuerschulden verfassungsmässig und harmonisierungsrechtlich unbedenklich sei. Es bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass die Ehegattenhaftung nach kantonalem Recht nicht auch verfassungs- oder StHG-konform sein könnte, wenn sie statt bis zu einer Trennung bis zur Scheidung oder bis zum Tod des einen Ehegatten andauert.

b) Dass im Todesfall des einen Ehegatten die Ehegattenhaftung des hinterbliebenen Ehegatten mit der solidarischen Erbenhaftung in Konkurrenz treten kann, ist mit dem Wortlaut und der systematischen Stellung des Art. 14 StG zu vereinbaren. Unter dem Titel Steuernachfolge wird dort nämlich bestimmt, dass die Erben in die Rechte und Pflichten der verstorbenen Person und mithin auch eines verstorbenen Ehegatten eintreten. Auch die Erben haften demnach solidarisch für die von der verstorbenen Person geschuldeten Steuern, jedoch nur bis zur Höhe ihrer Erbteile (inklusive Vorempfänge). Für den überlebenden Ehegatten bestimmt Art. 14 Abs. 2 StG, dass dieser (als Erbe bzw. Steuernachfolger) mit dem anfallenden Erbteil und dem Betrag, den er aufgrund des ehelichen Güterrechts vom Vorschlag oder Gesamtgut über den gesetzlichen Anteil nach schweizerischen

Recht hinaus erhält, hafte. Diese Haftung des überlebenden Ehegatten als Steuernachfolger gilt, wie in Abs. 1 für alle Erben vorgezeichnet, für die vom verstorbenen Ehegatten geschuldeten Steuern. Die Ehegattenhaftung des (überlebenden) Ehegatten für die während des Zusammenlebens aufgelaufenen Gesamtsteuern wird durch die unmittelbar Art. 15 Abs. 1 vorangestellte Erbenhaftung weder eingeschränkt noch ausgeschlossen. Die unter einem separaten Titel "Haftung" zusammen mit weiteren Haftungen eingefügte Ehegattenhaftung setzt keine Steuernachfolge, sondern das eheliche Zusammenleben der Ehegatten voraus. Der Tod des einen Ehegatten vermag am vorangegangenen Zusammenleben der Ehegatten nichts mehr zu ändern, weshalb auch die solidarische Haftung der Ehegatten für den bis zum Todestag aufgelaufenen Gesamtsteuerbetrag unverändert bestehen bleibt. Auch die Lehre geht davon aus, dass bei uneingeschränkter solidarischer Haftung der Ehegatten für die Gesamtsteuer, wie sie das hiesige kantonale Recht vorsieht, der überlebende Ehegatte in jedem Fall für die gesamte Steuerforderung haftbar bleibt, auch wenn die übrigen Erben kumulativ bis zur Höhe ihrer Erbteile mithaften (*R. Hartl, Die verfahrensrechtliche Stellung der gemeinsam steuerpflichtigen Erben und ihre Haftung, Zürich 1989, 175; B. Behnisch, Die Stellung der Ehegatten im Veranlagungs-, Rechtsmittel, Bezugs- und Steuerstrafverfahren, Bern 1992, §39/2.3*).

Die beiden Haftungen können somit beim Tod eines Ehegatten unabhängig voneinander bestehen, aber sie tun dies nicht in jedem Fall: Die solidarische Ehegattenhaftung bleibt beim Tod des einen Ehegatten für den bis dahin offenen Gesamtsteuerbetrag bestehen, setzt aber voraus, dass die Ehegatten auch bis zum Tod des einen in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe gelebt haben (Art. 15 Abs. 1 StG). Andernfalls hat die Ehegattenhaftung bereits mit der rechtlichen oder tatsächlichen Trennung geendet. Haben sich die Ehegatten vor dem Tod des einen getrennt, aber sind sie bis zu dessen Tod noch nicht geschieden, so kommt ausschliesslich die (beschränkte) Erbenhaftung des überlebenden Ehegatten nach Art. 14 Abs. 2 StG sowie die Haftung der übrigen Erben nach Art. 14 Abs. 1 StG zur Anwendung; die Konkurrenz zur Ehegattenhaftung nach Art. 15 StG entfällt. Weil im Fall einer im Todeszeitpunkt getrennten, aber noch nicht geschiedenen Ehe die Ehegattenhaftung entfällt und nebst der Haftung der übrigen Erben ausschliesslich die Erbenhaftung des überlebenden Ehegatten zur Anwendung gelangt, kann sich der

Ehegatte auch einzig in diesen Fällen mittels einer Erbausschlagung tatsächlich von einer allfälligen steuerlichen Haftung befreien. Haben sich die Ehegatten bis zum Tod des einen Ehegatten weder rechtlich noch tatsächlich getrennt, so hat die Ehegattenhaftung des überlebenden Ehegatten unabhängig von einer als Erbe allenfalls erklärten Ausschlagung Bestand.

Dass der kantonale Gesetzgeber seit jeher und weiterhin bei Ehegatten von einer möglichen Konkurrenz der beiden Haftungen nach Art. 14 Abs. 2 und Art. 15 Abs. 1 StG ausgegangen ist, ergibt sich auch aus den Gesetzesmaterialien. Im erläuternden Bericht zum Regierungsrätlichen Steuergesetz-Entwurf vom 23. Februar 1999 (S. 6) ist festgehalten, dass der unverändert Gesetz gewordene Art. 14 Abs. 2 in der Praxis nur für diejenigen (überlebenden) Ehegatten relevant sei, die sich getrennt haben, aber noch nicht geschieden sind. Für die während gemeinsamer ungetrennter Ehe anfallenden Steuern bestehe nach (dem unverändert Gesetz gewordenen) Art. 15 Abs. 1 ohnehin Solidarhaftung der Ehegatten.

c) Was die Beschwerdeführerin gegen diese Auslegung der Art. 14 und 15 StG vorbringen lässt, ist durchwegs unbehelflich. Dass die Beschwerdeführerin durch ihre Ausschlagung des Erbes ihres Ehemannes nie Erbin geworden sei, trifft zu, vermag aber nach dem Gesagten am ehelichen Zusammenleben bis zum Todestag und mithin an ihrer Haftung als Ehegattin für die per 2001 noch offenen Gesamtsteuern nichts mehr zu ändern. Dass Art. 14 Abs. 2 StG als *lex specialis* zur grundsätzlichen Regelung der Haftung in Art. 15 zu betrachten sei und deshalb bestimme, dass ein überlebender Ehegatte grundsätzlich nur mit dem anfallenden Erbteil sowie allfälligen Güterrechtsansprüchen, die ihm über die gesetzliche Regelung hinaus zustehen, hafte, ist nur in Bezug auf Art. 14 Abs. 1 StG und die Haftung der übrigen Erben richtig. Die Beschwerdeführerin übersieht, dass Art. 14 gemäss seinem Randtitel einzig die "Steuernachfolge" im Erbfall und die dabei den Erben (Abs. 1) bzw. dem überlebenden Ehegatten als Miterbe (Abs. 2) auferlegte Haftung regelt. Dagegen bestimmt Art. 15 unter dem separaten Randtitel "Haftung" für je andere Personkreise eine Haftung, und darunter in Abs. 1 die Ehegattenhaftung. Unter diesen Umständen ist von einem Nebeneinander bzw. einer Konkurrenz der verschiedenen Haftungen und nicht von einer *lex specialis* auszugehen. Die Ausschlagung des Erbes durch die Beschwerdeführerin konnte somit steuerrechtlich einzig das Dahinfallen

ihrer steuerlichen Erbenhaftung bewirken. Dagegen bleibt sie aufgrund ihrer bis zum Tod des Ehemannes gelebten Ehe per 2001 für den vollen Betrag der Gesamtsteuer haftbar. Dass die Steuerverwaltung gegenüber dem Nachlass des verstorbenen Ehegatten für das Jahr 2001 keine Steuerforderung angemeldet haben soll, ist deshalb für den vorliegenden Fall ohne Belang. Daher kann offen bleiben, ob es für eine Steuerforderung gegenüber den Erben einer Anmeldung im öffentlichen Inventar bedurft hätte. Die Beschwerde erweist sich als unbegründet, weshalb diese abzuweisen ist.

VGer 18.02.2004

2236

Staats- und Gemeindesteuern. Zu den Voraussetzungen der Gewährung des Holdingprivilegs.

Sachverhalt:

Die D-AG mit Sitz im Kanton Appenzell A.Rh. ist seit 1993 eine Holdinggesellschaft. Sie war mit der Ausgliederung des Handels und Vertriebs von Weinen in die neu errichtete Tochtergesellschaft T-AG zur Holdinggesellschaft geworden, indem sie die Beteiligungen sowie die immateriellen Rechte in der bisherigen Gesellschaft zurückbehalten hatte. Entsprechend verfügt sie über die Gesamtheit der Beteiligungsrechte oder die Stimmenmehrheit an mehreren Gesellschaften im In- und Ausland, übt Finanzierungstätigkeiten aus, hält und verwertet Marken, Patente sowie Know-how und erbringt gruppeninterne Dienstleistungen (Marketing, Controlling und dgl.). Im Anschluss an eine Besprechung zwischen dem Treuhänder der D-AG und der kantonalen Steuerverwaltung wurde der D-AG das Holdingprivileg gemäss Art. 49 Abs. 3 des alten, bis Ende 2000 in Kraft gewesenen Steuergesetzes (aStG, vom 27.4.1958) für das erste Geschäftsjahr vom 1.7.1994 bis 30.6.1995 gewährt. Am 26. August 2002 wurde ihr mit den Veranlagungen für die Geschäftsjahre 1995-2000 für die Staats- und Gemeindesteuern das Holdingprivileg nunmehr verweigert, im Wesentlichen mit der Begründung, dass die mit der Lizenzvergabe verbundenen zusätzlichen Leistungen den tolerierbaren