

ZH_STEUERREKURSGERICHT ES.2021.4 vom 30. März 2021

ZH Steuerrekursgericht, 2021-03-30, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_ES.2021.4

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT ES.2021.4 du 30 mars 2021

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT ES.2021.4 del 30 marzo 2021

Regeste

Der Verzicht des Nutzniessers auf die Nutzniessung ist als Schenkung an den belasteten Eigentümer (in der Höhe des Restwerts der Berechtigung) zu qualifizieren.

Erwägungen

E. 2

ES.2021.4

- 4 - Der Schenkungsbegriff im Gesetz ist – trotz gemeinsamer Merkmale mit dem zivilrechtlichen Begriff (Vermögenszuwendung, Unentgeltlichkeit, Zuwendungswille; BGr, 27. März 2018, 2C_597/2017, E. 3.1.2; BGr, 22. April 2005, 2A.668/2004, E. 3.3) – eine selbständige steuerrechtliche Begriffsumschreibung (Richner/Frei, § 4 N 6; Sieber/Oehrli, § 14 N 2). Der steuerrechtliche Schenkungsbegriff deckt sich nicht in jeder Hinsicht mit jenem des Zivilrechts; er kann Besonderheiten aufweisen, die sich aus dem Zweck des Gesetzes oder aus Gründen der Praktikabilität ergeben (BGE 118 Ia 497 E. 2b/aa). Denn während im Zivilrecht die Entreicherung des Schenkers im Vordergrund steht, ist es im Schenkungssteuerrecht die Bereicherung des Beschenkten. Dieser Umstand spricht für einen eigenständigen, im Vergleich zum Zivilrecht weiter gefassten Schenkungsbegriff (Andrea Opel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, 2020, § 8 N 4, mit weiteren Hinweisen; Reimann/Zuppinger/Schärner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band III, 1969, § 59 N 8). So bedarf etwa der steuerrechtliche Schenkungsbegriff keine Willenseinigung (Konsens) der Parteien (Andrea Opel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, 2020, § 7 N 12; Andrea Opel, Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten – in nationalen und internationalen Verhältnissen, 2009, S. 173 ff.; Dietsch, S. 480 f.; Peter Böckli, Indirekte Steuern und Lenkungssteuern, 1975, S. 340; Reimann/Zuppinger/Schärner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band II, 1963, § 24 N 16 a.E.; a.M. Richner/Frei, § 4 N 8 ff.).

E. 3

a) Im Einspracheentscheid erwog das kantonale Steueramt, dass die Eigentümer (d.h. die drei Erben) durch den Verzicht der Nutzniesserin die umfassende Verfügungsmacht über die Liegenschaft ... 3 erlangt hätten. Umgekehrt sei der Nutzniesserin mit dem Verzicht eine geldwerte Nutzung an der Liegenschaft entgangen. Indem sie ausdrücklich von den Eigentümern keine Entschädigung verlangt habe, habe sie zum Ausdruck gebracht, dass ihr für den Verzicht eine Gegenleistung zugestanden hätte. Mithin habe sie mit Schenkungswillen gehandelt und die Erben hätten den Verzicht akzeptiert. An diesem Standpunkt hält das Amt in der Rekursantwort fest. b) Demgegenüber stellt sich die

Rekurrentin auf den Standpunkt, dass der von E am 7. August 2014 als einseitiges Rechtsgeschäft erklärte Verzicht zivilrechtlich nicht als Schenkungsvertrag im Sinn von Art. 239 OR qualifiziert werden könne. Ebenso 2 ES.2021.4

- 5 - wenig liege steuerrechtlich gesehen eine Schenkung vor, denn die Verzichtserklärung falle nicht unter den Begriff der Schenkung nach § 4 ESchG. Entgegen der Auffassung des kantonalen Steueramts sei die Rekurrentin vor vollendete Tatsachen gestellt worden; eine Annahme des Verzichts sei rechtlich gar nicht möglich gewesen. Hinzu komme, dass E keinen Schenkungswillen gehabt habe; vielmehr seien ihr "alters- und gesundheitsbedingt das grosse Haus und die Gartenanlage von 1'556 m² mit Wiese und Bäumen ganz einfach zu viel geworden" und habe sie sich dieser Last entledigen wollen. Ferner widerspreche es der Lebenserfahrung, einer Person eine Zuwendung von fast 100'000 Franken zu machen, zu der keine nähere Beziehung bestehe. Die Annahme eines Schenkungswillens – wofür das kantonale Steueramt beweiselastet wäre – sei daher nicht sachgerecht.

E. 4

a) Von den in E. 2 aufgeführten vier Elementen des Schenkungsbegriffs liegen die drei erstgenannten, nämlich die Zuwendung, die Bereicherung aus dem Vermögen eines anderen sowie die Unentgeltlichkeit offensichtlich vor; umstritten ist einzig der Schenkungswille. Im Unterschied zur Rechtslage in gewissen anderen Kantonen ist dieser nach zürcherischem Recht erforderlich (Richner/Frei, § 4 N 65 ff., sowie Sieber/Oehrli, § 14 N 51 ff.). Mit dem Begriff "Schenkungswille" (animus donandi) ist gemeint, dass die zuwendende Person (Schenker) um die Vermögenszuwendung und um deren Unentgeltlichkeit weiss und sie auch will. Entbehrlich ist demgegenüber, dass der Empfänger die Zuwendung animo donandi entgegennimmt; entscheidend ist einzig der Schenkungswille der zuwendenden Person, die empfangende Person braucht davon auch keine Kenntnis zu haben (Sieber/Oehrli, § 14 N 52; a.M. Richner/Frei § 4 N 86). Auf die Motive, die dem Schenkungswillen zugrunde liegen, kommt es nicht an. Die Beweggründe (Sympathie, Dankbarkeit, Grosszügigkeit, Mitleid, Ehrerbietung usw.), aus welchen eine unentgeltliche Zuwendung erfolgt, haben auf die Steuerpflicht keinen Einfluss (BGE 118 Ia 497 E. 2b/cc; Sieber/Oehrli, § 14 N 53, auch zum Folgenden). Sie können auch nicht-altruistischer Natur sein, wie Eitelkeit, Prahlucht und Ähnliches oder in der Vermeidung von Ärger, Unannehmlichkeiten usw. liegen (vgl. Richner/Frei, § 4 N 92). Unter diesen Umständen erübrigt sich die von der Rekurrentin beantragte Beweiserhebung zu den persönlichen Verhältnissen von E; ob diese nur aus Gründen ihres fortgeschrittenen Alters, ihres Gesundheitszustands oder aus anderen Motiven auf die Nutzniessung verzichtet hat, tut daher nichts zur Sache. Entscheidend ist – unabhängig davon, ob im Rahmen des Rechtsverhältnisses 2 ES.2021.4

- 6 - zwischen Nutzniesserin und Eigentümern freundschaftliche Beziehungen bestanden (vgl. BGr, 15. März 2019. 2C_703/2017, E. 3.3.3) –, dass aus dem Schreiben von E vom 7. August 2014 zu Händen der Erben von C, in Bestätigung des zuvor offenbar bereits telefonisch Mitgeteilten, unverkennbar hervorgeht, dass die Nutzniesserin sich des objektiven Werts des Nutzniessungsrechts (z.B. durch Vermietung der Liegenschaft an Dritte) bewusst war, als sie zu Gunsten der Eigentümer auf dieses "unwiderlich und entschädigungslos" verzichte, sie mithin also um die Vermögenszuwendung und um deren Unentgeltlichkeit wusste und diese auch wollte. Der Schenkungswille ist damit gegeben. b) Der Rekurrentin ist grundsätzlich beizupflichten, dass es sich bei der Schenkung um einen zweiseitigen Vertrag handelt, der durch übereinstimmende Willenserklärungen von

Schenker und Beschenktem zustande kommt (Nedim Peter Vogt/Annaïm L. Vogt, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 6. A., 2019, Art. 239 N 3 OR). Weil der vorliegend zu beurteilende Verzicht auf die Nutzniessung ein einseitiges Rechtsgeschäft darstellt, trifft es formal betrachtet zu, dass kein Schenkungsvertrag zustande gekommen ist. Indessen unterscheidet sich, wie in E. 2 ausgeführt, der steuerrechtliche vom zivilrechtlichen Schenkungsbegriff und würde es dem Sinn und Zweck von § 4 ESchG zuwiderlaufen, wenn für die Pflicht zur Entrichtung einer Schenkungssteuer zwingend das Zustandekommen eines Schenkungsvertrags verlangt würde. Vielmehr erfordert das verfassungsrechtliche Fundamentalprinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, dass auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise abzustellen ist, wenn der Sinn einer Norm dies verlangt (Markus Reich, Steuerrecht, 3. A., 2020, § 6 N 14). Wirtschaftlich gesehen unterscheidet sich der der Rekurrentin durch den einseitig erklärten Verzicht von E auf die Nutzniessung angefallene Vermögensvorteil in keiner Weise von einer Löschung der Dienstbarkeit im Zug eines Schenkungsvertrags. In diesem Sinn erblicken Richner/Frei (§ 4 N 217; unter Hinweis auf Entscheide des Zürcher Verwaltungsgerichts vom 20. und 26. März 1979, ZBl 80/1979, 362 = ZR 78/1979 Nr. 44) in einem solchen Vorgang "regelmässig" eine Schenkung vom Berechtigten an den Eigentümer. Dieselbe Auffassung vertreten Samuel Ramp/Michael Fischer/Marc Buchmann (in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, 2020, § 11 N 59), Markus Oehrli/Patrizia Attinger (in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und 2 ES.2021.4

- 7 - Schenkungssteuerrecht, 2020, § 21 N 65) sowie Martin Imthurn (in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. A., 2015, § 148 N 11, unter Hinweis auf einen Entscheid des Aargauer Verwaltungsgerichts vom 6. März 2009, WBE 2008.34). Schliesslich stellt sich auch das Merkblatt des kantonalen Steueramtes über die steuerliche Behandlung von Nutzniessungen, Wohnrechten, Dienstbarkeiten, Grundlasten und vor-gemerkten persönlichen Rechten vom 6. September 2017 (ZStB 21.4; ebenso aZStB Nr. 15/800 vom 29. April 2013) auf diesen Standpunkt. Dies nicht zuletzt wohl auch deshalb, um der ansonsten erfolgten Erfassung solcher unentgeltlicher Vermögenszuwendungen bei der allgemeinen Einkommenssteuer aufgrund deren Einkommensgeneralklausel entgegenzuwirken (Art. 7 Abs. 1 Satz 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG]; Art. 16 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG]; § 16 Abs. 1 StG; vgl. Sieber/Oehrli, § 14 N 10 und 67). c) Die Höhe der Schenkung entspricht dem Restwert der Berechtigung (Richner/Frei, § 4 N 217). Der mit dem Einspracheentscheid bestätigte Betrag von Fr. 93'996.- ist von der Rekurrentin nicht angefochten worden und erweist sich – soweit ersichtlich – als zutreffend. Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses.

E. 5

Bei diesem Prozessausgang sind die Gerichtskosten der Rekurrentin zu überbinden (§ 43 Abs. 3 ESchG i.V.m. § 151 Abs. 1 StG), der eine Parteientschädigung von vornherein versagt bleibt. Weil das kantonale Steueramt lediglich den Einspracheentscheid verteidigt hat und ihm kein nennenswerter Aufwand erwachsen ist, sind die Voraussetzungen von § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 für die Zusprechung einer solchen Vergütung nicht erfüllt. 2 ES.2021.4

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