

ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2009.312 vom 8. Februar 2010

ZH Steuerrekursgericht, 2010-02-08, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_ST.2009.312

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2009.312 du 8 février 2010

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2009.312 del 8 febbraio 2010

Regeste

Eine mit Erbvertrag errichtete Stiftung des Erblassers hat zwei Zwecke. Der erste Zweck verstösst gegen das Verbot des Fideikommiss, sodass die Stiftung insofern nichtig (teilnichtig) ist. Bezüglich des zweiten Zwecks (Gemeinnützigkeit) ist die Stiftung gültig errichtet, weshalb sie insofern schon vor dem Eintrag ins Handelsregister den entsprechenden Teil des Nachlasses erworben hat. Dieser Teil ist folglich samt Ertrag von der Stiftung und nicht von der Pflichtigen als Erbin zu versteuern.

Erwägungen

E. 1

Staat Zürich, Rekursgegner,

E. 2

a) Vorliegend hat C die Errichtung der streitigen C und A Stiftung für den Fall seines Vorversterbens in einem Erbvertrag mit der Pflichtigen vom 8. Juni 2004 veranlasst. In diesem Zeitpunkt war die Errichtung einer Erbstiftung mittels Erbvertrag gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts allerdings nicht zulässig; die Legitimation hierzu wurde erst mit der am 1. Januar 2006 in Kraft gesetzten Teilrevision des Stiftungsrechts in Art. 81 Abs. 1 ZGB geschaffen (Ersatz der zulässigen Errichtungsform der letztwilligen Verfügung durch die allgemeine Form der Verfügung von Todes wegen). Die Errichtung durch C erfolgte jedoch zumindest materiell in der Form einer letztwilligen Verfügung (Testament). So wurde in Ziff. I.6. Abs. 2 des Erbvertrags ausdrücklich festgehalten, den Parteien sei bewusst, dass eine Stiftung nach schweizerischem Recht nicht mittels Erbvertrag errichtet werden könne, weshalb sie erklärten, dass diese Bestimmung (Ziff. I.6.) nicht vertraglicher, sondern testamentarischer Natur sei und von C jederzeit frei widerrufen werden könne. Die Errichtung der Stiftung war daher nur formell in der Form des Erbvertrags, materiell dagegen in der Form des Tes-

- 8 - taments erfolgt, weshalb die Errichtung nach dem Gesagten auch unter Geltung des alten Stiftungsrechts gleichwohl insofern gültig ist. b) Als erster Zweck der Stiftung war für den Fall des Vorversterbens von C einzig vorgesehen, der Pflichtigen bis zum Tod jeden Monat eine (indexierte) Rente von Fr. 6'000.- auszurichten (Ziff. I.6. Abs. 1 lit. c Abs. 1 des Erbvertrags). Die Rente war an keinen irgendwie gearteten Verwendungszweck gebunden, sodass die Pflichtige über sie völlig frei hätte verfügen können. Damit handelte es sich aber bis zum Tod der Pflichtigen um eine reine Genussstiftung. Diese Art der Stiftung fällt unter das Verbot des Fideikommiss von Art. 335 Abs. 2 ZGB, sodass die Stiftung insofern nichtig ist. Dies hat denn auch die Eidgenössische Stiftungsaufsicht dem Willensvollstrecker am 25. Januar 2006 zu Recht mitgeteilt und zutreffend festgehalten,

dass eine Eintragung der Stiftung im Handelsregister unter diesen Umständen daher (vorerst) nicht möglich sei. Als zweiter Stiftungszweck wurde festgelegt, dass die Stiftung nach dem Tod der Pflichtigen arme, hungernde, kriegsversehrte Kinder in sowie die medizinischen Forschung in der Schweiz unterstütze (Ziff. I.6. lit. c Abs. 2 des Erbvertrags). Dieser Zweck ist stiftungsrechtlich ohne Zweifel zulässig, weshalb die Stiftung insofern gültig ist. Ein Eintrag der Stiftung im Handelsregister wäre nach dem Tod der Pflichtigen daher in Übereinstimmung mit der Auffassung der Eidgenössischen Stiftungsaufsicht ohne weiteres möglich. Damit handelt es sich um eine Stiftung, die hinsichtlich ihres ersten Zwecks ungültig bzw. nichtig, bezüglich ihres zeitlich nachfolgenden zweiten Zwecks jedoch gültig ist. Es liegt Teilnichtigkeit der Stiftung vor. Die Annahme, C hätte die Stiftung ohne den nichtigen Teil nicht ins Leben gerufen, drängt sich nicht auf. Denn er hat die Errichtung der Stiftung nur mit dem zweiten Zweck auch für den Fall des Vorversterbens der Pflichtigen vorgesehen (Ziff. III.1. des Erbvertrags). Demnach ist nicht von einer in ihrer Gesamtheit nichtigen, sondern nur von einer bezüglich der Rentenauszahlung an die Pflichtige bzw. hinsichtlich des zeitlich ersten Zwecks nichtigen Erbstiftung auszugehen. Der Stiftungszweck wurde in der Folge diesen Erkenntnissen entsprechend angepasst, indem in der Stiftungsurkunde vom ... als einziger Zweck nurmehr die Un- 1 ST.2009.312 1 DB.2009.188

- 9 - terstützung von armen, hungernden, kriegsversehrten Kindern in sowie der medizinische Forschung in der Schweiz statuiert wurde. Dies stimmt mit der ursprünglichen Umschreibung des zeitlich zweiten Zwecks der Stiftung im Erbvertrag vom 6. Juni 2004 überein. Mit diesem (modifizierten) Zweck wurde die Stiftung am ... im Handelsregister eingetragen. c) Nach dem Gesagten erwirbt eine Erbstiftung die Rechtspersönlichkeit zwar erst mit dem Handelsregistereintrag, sie kann aber in der Zeit davor, d.h. ab Errichtung bis Eintrag als nasciturus unter dem Vorbehalt der Eintragung gleichwohl schon Vermögen erwerben. Die C und A Stiftung wurde, soweit es ihren zweiten, gemeinnützigen Zweck betrifft, schon gültig im Erbvertrag auf den Tod des Erblassers hin am 13. August 2005 errichtet. Die nochmalige Errichtung am ... mit der nämlichen Zweckumschreibung wirkt sich nur deklaratorisch aus. Demnach konnte die Stiftung aber ab dem Todestag diesen – nur diesen – Zweck betreffend schon Vermögen erwerben, da sie mit dem entsprechenden Zweck am ... im Handelsregister eingetragen wurde und der Vorbehalt der Eintragung damit erfüllt war. Den auf diesen Zweck entfallenden Teil des Nachlasses hat damit nicht die Pflichtige, sondern (rückwirkend und direkt) die Stiftung erworben. Dieser Teil des Nachlasses samt Ertrag ist daher von Letzterer und nicht von der Pflichtigen zu versteuern. Anders verhält es sich dagegen mit dem auf die Rente entfallenden Teil des Nachlasses. Diesbezüglich erweist sich die Stiftung als nichtig mit der Folge, dass sie insofern nicht ins Handelsregister eingetragen werden und daher auch kein Vermögen aus dem Nachlass erwerben konnte. Der entsprechende Teil des Nachlasses samt Ertrag ist daher zivil- und steuerrechtlich der Pflichtigen zuzuordnen (§§ 20 Abs. 1 lit. a und 38 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, StG sowie Art. 20 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990, DBG). d) Dass die zweite Erbbescheinigung vom 1. April 2008 nunmehr auf die Pflichtige als Alleinerbin lautet, wogegen diese Stellung in der ersten Erbbescheinigung vom 13. Februar 2006 noch der Stiftung zukam, ändert daran nichts. Denn die Erbbescheinigung ist lediglich ein provisorischer Ausweis und vermag kein materielles Recht zu schaffen. Sie hat vielmehr nur praktische Bedeutung für die Regelung der Nach- 1 ST.2009.312 1 DB.2009.188

- 10 - lassangelegenheiten durch die Erben im Umgang mit Behörden, Ämtern, Banken etc. (Martin Karrer, in: Basler Kommentar, 3. A., 2007, Art. 559 N 3 ZGB). e) Im Ergebnis ist damit die Besteuerung der Pflichtigen in der Steuerperiode 2006 analog der Einschätzung/Veranlagung für die Vorperiode 2005 durchzuführen. Erwägungen zum Einwand der Pflichtigen, sie habe auf eine solche Einschätzung/Veranlagung schon gestützt auf den Grundsatz von Treu und Glauben Anspruch, erübrigen sich daher.

E. 3

Der Nachlass von C beträgt per 31. Dezember 2006 gemäss unbestrittener Aufstellung des kantonalen Steueramts Fr. 3'048'307.- und der damit erzielte Ertrag Fr. 15'904.-. Der auf die Rente und daher auf die Pflichtige entfallende Teil beträgt unstreitig Fr. 1'972'304.-. Bis Ende 2006 wurden der Pflichtigen davon bereits Rentenbetriebe von Fr. 96'000.- ausbezahlt, sodass ihr per diesen Stichtag noch ein Vermögensbetriebe von Fr. 1'876'304.- zuzuordnen ist. Demnach ergibt sich eine Herabsetzung des von ihr zu versteuernden Nachlassvermögens per Ende 2006 wie beantragt von (Fr. 3'048'307.- ./ Fr. 1'876'304.- =) Fr. 1'172'003.-. Das sachbestimmende Vermögen reduziert sich um diesen Betrag auf Fr. 2'498'000.- und das steuerbare Vermögen auf Fr. 2'367'000.-. Den auf dem Nachlass angefallenen Ertrag von Fr. 15'904.- will die Pflichtige vollständig der Stiftung zugewiesen haben mit der Begründung, dass keine Verzinsung vorgesehen gewesen und ihr von der Stiftung auch keine solche ausgerichtet worden sei. Dem ist jedoch nicht zu folgen. So hat die Pflichtige den im Umfang des Rentenkapitals auf sie entfallenden Teil des Nachlasses (rückwirkend) per Todestag erworben, sodass ihr der damit erzielte Ertrag ebenfalls ab diesem Datum zuzurechnen ist. Der Verzicht auf eine Vergütung des Ertrags zugunsten der Stiftung stellt Einkommensverwendung zugunsten der Letzteren dar und vermag den Zufluss bei der Pflichtigen nicht zu verhindern. Vom Nachlassertrag von Fr. 15'904.- entfallen auf sie demnach im Verhältnis Fr. 9'789.- (= 61,55%). Das ergibt eine Reduktion des steuerbaren und sachbestimmenden Einkommens von Fr. 6'115.- auf Fr. 40'500.- (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 40'300.- (direkte Bundessteuer). 1 ST.2009.312 1 DB.2009.188

- 11 -

E. 4

Dem von der Pflichtigen geringer zu versteuernden Ertrag des Nachlasses entsprechend ist auch ihr Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf diesem Ertrag zu reduzieren und zwar um Fr. 2'140.25 (= 35% von Fr. 6'115.-) auf Fr. 3'683.40. Dieser Korrektur steht nicht entgegen, dass die Pflichtige den Rückerstattungsanspruch im Rekurs nicht bestritten hat, da die Steuerrekurskommission in ihrem Entscheid nicht an die Anträge der Parteien gebunden ist (Art. 143 Abs. 1 DBG, § 149 Abs. 2 StG).

E. 5

Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung der Rechtsmittel. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten den Parteien anteilmässig aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Der Pflichtigen ist überdies eine – angesichts des Obsiegens nur zu 3/5 – stark reduzierte Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 und § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

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