

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00140 vom 23. Mai 2012

ZH Verwaltungsgericht, 2012-05-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2011.00140

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00140 du 23 mai 2012

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00140 del 23 maggio 2012

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2007 | Besteuerung von Leibrenten Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (§ 16 Abs. 1 StG). Gemäss § 22 Abs. 3 StG sind Leibrenten sowie Einkünfte aus Verpfändungen zu 40 % steuerbar. Unter dem Begriff Leibrente versteht man die vom Leben einer Person abhängige vertragliche Verpflichtung des Rentenschuldners, dem Rentengläubiger zeitlich wiederkehrende Leistungen zumeist in Form von Geld zu erbringen (Art. 516 Abs. 1 OR). Pauschale Festsetzung eines Prozentanteils (40%) für die Besteuerung (E. 2.1). Nach der allgemeinen Regel im Steuerverfahren trägt der Pflichtige die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (E. 2.3). Bei der Stiftung D handelt es sich um eine nach liechtensteinischem Recht errichtete Stiftung mit Sitz in E, welche insbesondere die finanzielle Begünstigung von Familienmitgliedern in einem weiten Sinn bezweckt (E. 3.1.1). Bei der Stiftung D sind die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Leibrente erfüllt. Die Bestimmungen des OR über die Leibrenten gelten nicht nur für die auf einem besonderem Leibrentenvertrag beruhenden Renten, sondern analog auch für richterlich oder durch Verfügung von Todes wegen begründete Renten. Zwar ist vorliegend nur eine geringe Kapitalrückzahlungskomponente vorhanden und es überwiegt der Zinsanteil, jedoch muss auch von einem Kapitalverzehr ausgegangen werden, da eine dauerhafte Rendite von 6% auch bei guter konjunktureller Lage langfristig nicht zu erzielen ist. Die Zuwendung der Stiftung D ist somit als Leibrente zu qualifizieren und nur zu 40% steuerbar (E. 3.1.2). Bei der Stiftung C kann aufgrund der von der Pflichtigen eingereichten Dokumente, wonach weder der Name des Stifters noch die Namen der Begünstigten erkennbar sind, nicht beurteilt werden, ob es sich bei einem zugeflossenen Betrag um Einkünfte aus einer Leibrente handelt. Keine Verletzung des rechtlichen Gehörs infolge der unterlassenen Protokollierung ihrer mündlichen Ausführung durch das kantonale Steueramt. Die aus der Stiftung C zugeflossenen Zuwendungen sind zu 100% steuerbar (E. 3.2). Teilweise Gutheissung.

Erwägungen

E. 2.1

Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (§ 16 Abs. 1 StG). Darunter fallen auch Einkünfte aus Stiftungen (BGr, 22. April 2005, 2A.668/2004, E. 2.1 f., mit Hinweisen). Gemäss § 22 Abs. 3 StG sind Leibrenten sowie Einkünfte aus Verpfändung zu 40 % steuerbar. Mit dieser Besteuerung wird insbesondere der Kapitalrückzahlungskomponente Rechnung getragen (vgl. BGE 131 I 409 E. 5.4.1; BGE 130 I 205 E. 7.6.5). Die reduzierte Besteuerung ist aber nicht (mehr) davon abhängig, ob der Rentenempfänger die Rente aus eigenen Mitteln erworben hat oder ob ihm diese von

dritter Seite finanziert worden ist (Markus Reich in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, 2. A., Basel 2002, Art. 7 StHG N. 72). Die pauschale Festsetzung eines Prozentanteils (40 %) ohne weitere Abstufungen wurde aus Gründen der Vereinfachung und Praktikabilität bewusst gewählt (vgl. BBl 1998 87 ff.; BGE 135 II 183 E. 4.4; BGr, 13. Februar 2004, 2P.170/2003, E. 4.1). Dabei nahm der Gesetzgeber in Kauf, dass der Ertragsanteil unter anderem je nach Alter und Geschlecht des Rentenempfängers, Zeitpunkt des Vertragsabschlusses sowie Beginn und Dauer der Rentenzahlungen differieren kann. Mit der Pauschalisierung sollte entbehrlich sein, jeweils den Kapitalrückzahlungs- und den Ertragsanteil ermitteln und allenfalls darüber befinden zu müssen, was als Kapital- und was als Ertragsanteil zu betrachten ist (BGE 131 I 409 E. 5.4.3 m. w. H.; BGr, 16. Oktober 2008, 2C_448/2008; BGr, 29. Juni 2005, 2P.166/2004, E. 5.4).

E. 2.2

Unter dem Begriff Leibrente versteht man die vom Leben einer Person abhängige vertragliche Verpflichtung des Rentenschuldners, dem Rentengläubiger zeitlich wiederkehrende Leistungen zumeist in Form von Geld zu erbringen (Art. 516 Abs. 1 des Obligationenrechts [OR]). Der Leibrentenvertrag bedarf zu seiner Gültigkeit in der Regel der einfachen Schriftlichkeit (vgl. Art. 517 OR), beruht auf einem Kausalgeschäft und besteht aus dem einheitlichen und unteilbaren Stammrecht und den daraus fliessenden, periodisch fälligen Renten. Er muss wenigstens Art und Höhe der Rente sowie die Zeitperiode, für welche die Rente geschuldet ist, auführen (Thomas Bauer in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Wolfgang Wiegand [Hrsg.], Basler Kommentar, 4. A., Basel etc. 2007, Art. 517 OR N. 1 ff.). Richtet eine Stiftung durch ihre Organe Zuwendungen an ihre Destinatäre aus, so handelt sie wesensgemäss nicht freiwillig und damit nicht aus eigenem Schenkungswillen, sondern in Erfüllung einer Rechtspflicht, wenn die Zuwendung im Rahmen des Stiftungszwecks erfolgt, in dem sich der Stifterwillen – meist in generell-abstrakter Umschreibung – manifestiert. Diesfalls kommt es für die Beurteilung der Frage, ob eine Schenkung vorliegt, einzig darauf an, ob der Schenkungswille beim Stifter selber gegeben ist bzw. war (VGr, 6. Mai 1997, StE 1998 B 21.3 Nr. 3). Eine Leibrente liegt nur vor, wenn der Rentenschuldner eine Gegenleistung entweder vom Rentengläubiger direkt oder über einen Dritten, der dem Rentengläubiger die Leibrente schenken wollte, erhält (VGr, 20. April 2011, SB.2010.00087).

E. 2.3

Nach der allgemeinen Regel im Steuerverfahren trägt der Pflichtige die Beweislast für Tatsachen, die die Steuerschuld mindern oder aufheben (vgl. BGr, 21. April 2010, 2C_574/2009, E. 4.2; BGr, 4. Dezember 2009, 2C_452/2009, E. 2.1). Gelingt dem Steuerpflichtigen der entsprechende Nachweis nicht, muss demzufolge zu seinen Ungunsten angenommen werden, die behaupteten Tatsachen hätten sich nicht verwirklicht (vgl. VGr, 22. September 2010, SB.2010.00086 E. 3.3, mit Hinweisen, nicht auf www.vgrzh.ch publiziert; VGr, 26. Oktober 2005, SB.2005.00045, E. 2.2).

E. 3.1

Die Stiftung D ist eine nach liechtensteinischem Recht errichtete Stiftung mit Sitz in E, welche insbesondere die finanzielle Begünstigung von Familienmitgliedern in einem weiten Sinn bezweckt. Das Steuerrekursgericht hat eingehend und zutreffend erwogen, dass die erwähnte Stiftung zivilrechtlich Bestand hat und ihr eigene Rechtspersönlichkeit zusteht

sowie aus steuerlicher Sicht anzuerkennen ist. Es kann diesbezüglich auf die Ausführungen der Vorinstanz verwiesen werden. Als Leibrente versteht man die vom Leben einer Person abhängige Verpflichtung des Rentenschuldners, dem Rentengläubiger zeitlich wiederkehrende Leistungen in Geld zu erbringen (Thomas Bauer in: Basler Kommentar, 4. A., 2007, Art. 516 N 1 OR). Gemäss Ziff. 1.2. des Stiftungsreglements vom 1. Juni 2001 der Stiftung D erhält die Pflichtige jährlich 6 % des Stiftungsvermögens vom Kapital und den Erträgen in Form einer lebenslänglichen Rente. Die Rentenleistung in Geld erfolgt jährlich und damit periodisch. Ferner ist die Rente auf Lebzeiten der Beschwerdeführerin als Rentengläubigerin gestellt und liegt damit keine Zeitrente vor, weshalb das aleatorische Element, welches in der Unbestimmtheit der Vertragsdauer liegt, gegeben ist. Der Leibrentenvertrag bedarf zu seiner Gültigkeit der schriftlichen Form. Er hat Art und Höhe der Rente sowie die Zeitperiode, für die sie geschuldet ist, aufzuführen und bedarf der Unterschrift aller Personen, die durch ihn verpflichtet werden sollen (Bauer, Art. 517 N 4 ff., auch zum Folgenden). Die Statuten und das entsprechende Reglement der Stiftung D als Rentenschuldnerin erfüllen die erforderliche Schriftform und sind vom Stiftungsrat unterzeichnet. Da die Beschwerdeführerin keine Gegenleistung für die Leibrente zu erbringen hat, ist sie nicht verpflichtet und es genügt damit die Unterschrift des Leistungserbringers, da die Annahme (gleich wie bei einer Schenkung) zu vermuten ist. Im Weiteren sind im entsprechenden Reglement (Ziff. 1.2) die Höhe und die Art der Rente geregelt, indem die Pflichtige jährlich 6 % des Stiftungsvermögens (inklusive Ertrag) in Geld zustehen. Damit ist die Höhe der Rente genügend bestimmbar und es spielt keine Rolle, dass die Rente in deren Höhe – abhängig vom erwirtschafteten Ertrag des Stiftungsvermögens – variabel ist (vgl. Bauer, Art. 517 N 7 für eine indexierte Rente). Schliesslich handelt die Stiftung in Erfüllung einer Rechtspflicht, was das Vorliegen einer Schenkung an die Pflichtige ausschliesst. Entgegen der Ansicht der Vorinstanz ist es nicht massgebend, dass der Vater der Beschwerdeführerin als Erstbegünstigter noch zu Lebzeiten über das Stiftungsvermögen vollständig nach seinem Willen verfügen konnte und er gemäss Statuten als Stiftungsrat berechtigt war, die Begünstigten zu bestimmen. Da das Stiftungsreglement (Ziff. 3.1) nach seinem Tod als unabänderlich erklärt wurde, war die Stiftung ab diesem Zeitpunkt widerruflich verpflichtet, die Rente gemäss vorgegebener Reihenfolge der Destinatäre auszurichten. Das Rekursgericht verneint generell das Vorliegen eines Leibrentenvertrags. Indessen gelten die Bestimmungen des Obligationenrechts (OR) über die Leibrenten nicht nur für die auf einem besonderen Leibrentenvertrag beruhenden Renten, sondern analog auch für richterlich oder durch Verfügung von Todes wegen begründete Renten (vgl. BGE 110 Ib 234 E. 7d und f, mit Hinweisen und auch zum Folgenden). Der Rechtsgrund eines Leibrentenvertrags kann ohnehin verschiedenartig sein, weshalb es steuerrechtlich darauf nicht ankommen kann (BGE 100 Ib 290 E. 4a). Im gegebenen Fall liegt es auf der Hand, dass die Rentenleistungen, welche der Beschwerdeführerin von der Stiftung erbracht werden, auf den Leistungen ihres verstorbenen Vaters als Gründer der Stiftung beruhen, nämlich auf dem der Stiftung nach seinem Tod uneingeschränkt verfügbar zugewandten Stiftungsvermögen. Damit liegt ein einem Vermächtnis ähnliches Rechtsverhältnis vor. Entgegen der Annahme der Vorinstanz spielt es dabei keine Rolle, dass die Pflichtige am Stiftungsvermögen lediglich im zweiten Rang begünstigt ist und die Leibrente erst mit dem Tod des erstbegünstigten Vaters ausgelöst wurde. Die Leibrente ist weder auf den Tod des Vaters gestellt, sondern auf das Leben der Rentengläubigerin, noch ist der Vater gemäss den vorliegenden Verhältnissen Rentenschuldner, sondern die leistungspflichtige Stiftung.

Schliesslich ist noch zu prüfen, ob bei der ausgerichteten Rente, die auf 6 % des Stiftungskapitals zuzüglich Erträge berechnet wird, sowohl einen Zinsertrag als auch eine Kapitalrückzahlungskomponente aufweist. In der Tat ist bei einer solchen Berechnungsweise eine geringe Kapitalrückzahlungskomponente vorhanden und überwiegt der Zinsanteil. Doch ist eine dauerhafte Rendite von 6% (bzw. insgesamt 12 %) indessen auch bei guter konjunktureller Lage langfristig nicht zu erzielen, weshalb auch von einem Kapitalverzehr ausgegangen werden muss. Gemäss der Vermögensübersicht der Stiftung D nahm denn auch das Vermögen in den Jahren vom 31. Dezember 2006 bis 31. Dezember 2009 von Fr. ... auf Fr. ... ab. Das Gesetz sieht jedoch die Besteuerung der Rentenzahlungen nach einem pauschalen Ansatz vor. In gewissen Fällen mag die Pauschalisierung die konkreten Finanzierungsverhältnisse nicht genau widerspiegeln, doch wurde dies vom Gesetzgeber bewusst gewählt, um eine mit einem aufwendigen administrativen Aufwand verbundene mathematische Berechnung zu vermeiden. Nach dem Gesagten ist die Zuwendung der Stiftung D an die Pflichtige von Fr. ... als Leibrente zu qualifizieren, weshalb die Renteneinkünfte nur mit 40% steuerbar sind.

E. 3.2

Im Weiteren macht die Pflichtige geltend, bei der ihr von der Stiftung C zugeflossenen Fr. ... handle es sich ebenfalls um eine lediglich zu 40 % steuerbare Leistung aus einem Leibrentenvertrag. Das Steuerrekursgericht hat zutreffend festgestellt, dass aufgrund der von der Pflichtigen eingereichten Dokumente (Gründungsurkunde vom ... und Dokument vom ...), wonach weder der Name des Stifters noch die Namen der Begünstigten erkennbar sind, nicht beurteilt werden kann, ob es sich bei dem zugeflossenen Betrag um Einkünfte aus einer Leibrente handelt. Entgegen der Ansicht der Pflichtigen hätte es an ihr gelegen, alle Umstände substantiiert darzulegen und zu beweisen, die zu einer reduzierten Besteuerung einer Leibrente von 40 % führen. Die Pflichtige setzt sich denn auch in der Beschwerdeschrift kaum mit der Argumentation der Vorinstanz auseinander. Auch wenn aktenkundig gemäss Bestätigung der Stiftung C vom 1. März 2010 keine Mandatsverträge zwischen der Pflichtigen und dieser bestehen, so genügt dies in keiner Art und Weise, einen Leibrentenvertrag nachzuweisen. Im Weiteren rügt die Pflichtige sinngemäss, ihr sei das rechtliche Gehör verweigert worden, indem der das kantonale Steueramt die mündlichen Ausführungen der Pflichtigen nicht protokolliert habe. Gemäss der Aktenführungspflicht hat die Behörde alles in den Akten festzuhalten, was zur Sache gehört und entscheidungswesentlich sein kann (BGE 130 II 473 E. 4.1; 124 V 372 E. 3b), sowie alle erstellten, eingereichten und beigezogenen Dokumente zu sammeln und zu ordnen. Insbesondere trifft die Behörde auch die Protokollführungspflicht. Wie weit die Protokollierungspflicht geht, hängt von den Besonderheiten der Sache und den Umständen des Einzelfalls ab (BGE 124 V 389 E. 3). Die Protokollierungspflicht umfasst nur entscheidungswesentliche Vorkommnisse. Es wird nicht geltend gemacht, dass anlässlich der mündlichen Verhandlung vom 13. Januar 2011 wesentliche Sachverhaltsergänzungen erfolgt oder Zugeständnisse seitens des Steueramts gemacht worden sind. Im Weiteren hätte die Pflichtige, da die Unterredung noch vor der Einsprache stattgefunden hat, alle Argumente und Beweismittel nochmals in der Einsprache- und Rekurschrift vorbringen können. Zudem hat sich weder das kantonale Steueramt noch das Rekursgericht in ihren Entscheiden auf bestrittene Aussagen, die anlässlich der Besprechung gemacht wurden, gestützt. Die mangelnde Protokollierung des Gesprächs vom 13. Januar 2011 stellt somit keine Verletzung des rechtlichen Gehörs dar. Aufgrund des Gesagten ist das Steuerrekursgericht demnach in Bezug auf die aus der Stiftung C zugeflossenen

Zuwendungen zu Recht nicht von einer Leibrente ausgegangen und sind diese gemäss § 16 Abs. 1 StG zu 100 % steuerbar. Dies führt zur teilweisen Gutheissung der Beschwerde. Die Pflichtige ist für die Staats- und Gemeindesteuern 2007 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) einzuschätzen.

E. 4

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten des Verfahrens vor Steuerrekursgericht und vor Verwaltungsgericht der Pflichtigen zu 1/4 und dem Beschwerdegegner zu 3/4 aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und steht der hauptsächlich obsiegenden Pflichtigen für beide Verfahren eine angemessene Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 StG).

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