

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00141 vom 23. Mai 2012

ZH Verwaltungsgericht, 2012-05-23, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2011.00141](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2011.00141)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00141 du 23 mai 2012

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00141 del 23 maggio 2012

## Regeste

Direkte Bundessteuer 2007 | siehe SB.2011.00140

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2011.00141 Urteil der 2. Kammer vom 23. Mai 2012 Mitwirkend: Abteilungspräsident Martin Zweifel (Vorsitz) , Verwaltungsrichter Andreas Frei, Verwaltungsrichterin Leana Isler, Gerichtsschreiberin Ariane Tinner. In Sachen A, vertreten durch RA B, Beschwerdeführerin, gegen Schweizerische Eidgenossenschaft, vertreten durch das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Recht, Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich, Beschwerdegegnerin, betreffend Direkte Bundessteuer 2007, hat sich ergeben: I. A deklarierte in der Steuererklärung 2007 den Betrag von insgesamt Fr. ..., der ihr aus zwei verschiedenen ausländischen Stiftungen (Fr. ... von der Stiftung C sowie Fr. ... von der Stiftung D) zugeflossen war, als Leibrente lediglich zu 40 %. Nach Durchführung einer Untersuchung veranlagte sie das kantonale Steueramt abweichend von der Steuererklärung für die direkte Bundessteuer 2007 am 9. Dezember 2010 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...). Es stellte sich dabei auf den Standpunkt, dass es sich bei den aus den Stiftungen zugeflossenen Beträgen nicht um Leibrenten handle, weshalb das Renteneinkommen zu 100 % zu versteuern sei. Die dagegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt mit Einspracheentscheid vom 4. Mai 2011 ab. II. Das Steuerrekursgericht wies die dagegen erhobene Beschwerde mit Urteil vom 7. Oktober 2011 ebenfalls ab. III. Mit Eingabe vom 4. November 2011 liess die Beschwerdeführerin dem Verwaltungsgericht beantragen, sie sei für die Steuerperiode 2007 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) einzuschätzen. Im Übrigen verlangte sie sowohl für das vorliegende als auch für das vorinstanzliche Verfahren die Zusprechung einer Parteientschädigung. Sowohl das kantonale Steueramt als auch das Steuerrekursgericht schlossen auf Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Gegen den Entscheid betreffend direkte Bundessteuer der Rekurskommission kann der Steuerpflichtige gemäss Art. 140 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 DBG innert 30 Tagen nach Zustellung Beschwerde beim Verwaltungsgericht erheben. Für die Beschwerde an das Verwaltungsgericht als weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 DBG die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG über das Beschwerdeverfahren vor dem kantonalen Rekursgericht "sinngemäss". 1.2 Die nur sinngemässe Anwendung der Bestimmungen über das Verfahren vor dem Rekursgericht gestattet unterschiedliche Regelungen, die sich aus der Natur eines zweistufigen gerichtlichen Instanzenzugs ergeben. Bei einem solchen

System liegt eine Verengung der Kognition mit Beschränkung des Novenrechts für die zweite Instanz aber nahe. Sie liegt im Interesse der Verfahrensökonomie und ist geeignet, einer missbräuchlichen Prozessführung entgegenzuwirken. Soll die erstinstanzliche Beschwerde die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens hin (Art. 140 Abs. 3 DBG) ermöglichen, muss sich die Aufgabe der zweitinstanzlichen Beschwerde, welche die Überprüfung der Entscheidung eines Gerichts und nicht diejenige einer Verwaltungsbehörde zum Gegenstand hat, sinnvollerweise auf die Rechtskontrolle beschränken (BGE 131 II 548 E. 2).

### **E. 2.1**

Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 16 Abs. 1 DBG). Darunter fallen auch Einkünfte aus Stiftungen (BGr, 22. April 2005, 2A.668/2004, E. 2.1 f., mit Hinweisen). Gemäss Art. 22 Abs. 3 DBG 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 die die Rente geschuldet ist, aufzuführen (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 Stifterwille – 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](http://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 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, das 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 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, die 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 auf Grund 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 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 Beschwerdeschrift 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 die in Bezug auf aus der Stiftung C zugeflossenen Zuwendungen zu Recht nicht von einer Leibrente ausgegangen und sind diese gemäss Art 16 Abs. 1 DBG zu 100 % steuerbar. Dies führt zur teilweisen Gutheissung der Beschwerde. Die Pflichtige ist für die Direkte Bundessteuer 2007 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) zu veranlagern.

#### **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 (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 VRG) und steht der hauptsächlich obsiegenden Pflichtigen für beide Verfahren eine angemessene Parteientschädigung zu (Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG.)

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