



Entscheid

8. Oktober 2021

Mitwirkend:

Einzelrichter Christian Mäder und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

A,

vertreten durch RA lic.iur. B

Rekurrentin,

gegen

Kanton Zürich,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Dienstabteilung Inventarkontrolle/Erbschaftssteuer,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Rekursgegner,

betreffend

Schenkungssteuer

hat sich ergeben:

A. Am XX. April 1997 verstarb C, geb. 19XX, wohnhaft gewesen ... 3, D. In seinem Testament vermachte er seiner bei ihm wohnhaft gewesenen Haushälterin E die Nutzniessung am Wohnhaus ... 3. Als Erben setzte er zu gleichen Teilen A, F und G ein. Mit Schreiben vom 7. August 2014 erklärte E gegenüber den Erben bzw. deren Vertreterin, dass sie per 1. Dezember 2014 auf die Nutzniessung verzichte. In der Folge auferlegte das kantonale Steueramt u.a. A mit Verfügung vom 30. März 2021 eine Schenkungssteuer von Fr. 15'336.-.

B. Eine von der Adressatin am 28. April 2021 hiergegen erhobene Einsprache, womit sie das Vorliegen einer steuerbaren Schenkung bestritten hatte, wies das kantonale Steueramt am 14. Mai 2021 ab.

C. Mit Rekurs vom 17. Juni 2021 liess A dem Steuerrekursgericht beantragen, dass der angefochtene Einspracheentscheid mangels Vorliegen einer Schenkung aufzuheben sei. Ausserdem verlangte sie eine Parteientschädigung.

In seiner Rekursantwort vom 15. Juli 2021 beantragte das kantonale Steueramt – unter Zusprechung einer Parteientschädigung – Abweisung des Rechtsmittels.

Auf die Erwägungen des Einspracheentscheids und die Parteivorbringen wird, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Urteilsgründen zurückgekommen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. Gegen den Einspracheentscheid kann der Steuerpflichtige nach § 43 Abs. 1 ESchG (in der Fassung vom 13. September 2010) Rekurs beim Steuerrekursgericht erheben. Laut § 43 Abs. 3 ESchG sind die Bestimmungen über das Rekurs- und Beschwerdeverfahren bei Einschätzungen für die Staatssteuer sinngemäss anwendbar (§§ 147 ff. des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]).

2. Der Schenkungssteuer unterliegen gemäss § 4 Abs. 1 ESchG Zuwendungen unter Lebenden, mit denen der Empfänger aus dem Vermögen eines anderen ohne entsprechende Gegenleistung bereichert wird, sofern der Schenkende im Zeitpunkt der Zuwendung seinen Wohnsitz im Kanton Zürich hatte (§ 2 Abs. 1 lit. b ESchG) oder im Kanton gelegene Grundstücke oder Rechte an solchen übergehen (lit. c). Unter Zuwendung ist eine Handlung zu verstehen, durch die eine Person einer anderen einen Vermögensvorteil verschafft (RB 1999 Nr. 161 = ZStP 2000, 146, mit Verweisungen; vgl. auch Emil Dietsch, Zum Schenkungsbegriff im Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, in: Das Schweizerische Steuerrecht – eine Standortbestimmung, Festschrift für Ferdinand Zuppinger, 1989, S. 483). Die Zuwendung erfolgt regelmässig unmittelbar vom Schenker an den Beschenkten; daneben kommen indirekte oder mittelbare Zuwendungen vor, bei denen Dritte dazwischengeschaltet sind (vgl. RB 1989 Nr. 57). Soweit die nachfolgend genannten vier Schenkungselemente erfüllt sind, stellt ein solcher Sachverhalt gleichermassen eine steuerpflichtige Schenkung dar (Felix Richner/Walter Frei, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, 1996, § 4 N 25 und N 133). Gemäss Rechtsprechung sind dem Schenkungsbegriff von § 4 ESchG – wie dem im Zivilrecht geltenden (Art. 239 Abs. 1 OR) – vier Elemente eigen, nämlich die Zuwendung, die Bereicherung aus dem Vermögen eines anderen, die Unentgeltlichkeit sowie der Schenkungswille (RB 1994 Nr. 62; RB 1992 Nr. 52; Dietsch, S. 480 f.). Da wesentliche Teile des Begriffselements "Bereicherung" jedoch bereits in demjenigen der Zuwendung enthalten sind, kommt diesem kaum eigenständige Bedeutung zu (Richner/Frei, § 4 N 31; Roman Sieber/Markus Oehrli, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, 2020, § 14 N 44).

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 Entreichung 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.).

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

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.

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

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 Handen 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 "unwideruflich 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, ZBI 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

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 vorgemerkten 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/Oehli, § 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.

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.

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]