Urteilskopf

110 Ib 234

40. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 4. Oktober 1984 i.S. J. A. gegen Camera di diritto tributario del Tribunale di appello del Cantone Ticino (Verwaltungsgerichtsbeschwerde)
Regeste (de):
Art. 21 Abs. 1 lit. c, Abs. 3, Art. 21bis und 22 Abs. 1 lit. d WStB.

Einkünfte aus einer Leibrente werden als Einkommen besteuert, auch wenn der Rentenschuldner die Zahlungen aufgrund eines Vermächtnisses ausrichtet, mit dem sein Erbteil belastet ist (E. 3). Solche Rentenzahlungen der Erben sind nicht steuerfreie Eingänge aus gesetzlicher Verwandtenunterstützung, ebenso wenig familienrechtliche Alimente i.S. von Art. 21 Abs. 3 WStB (E. 5).

Die Besteuerung der Einkünfte aus der Leibrente verletzt nicht das Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland vom 11. August 1971 (E. 6).

Die Vorschrift von Art. 21bis Abs. 1 WStB (hier lit. a) kommt auch bei Leibrenten aufgrund von Vermächtnissen zur Anwendung. Die Leibrente beruht auf Leistungen des verstorbenen Ehegatten der Rentengläubigerin an die Erben (Art. 21bis Abs. 2 WStB) (E. 7).

Regeste (fr):
Art. 21 al. 1 lettre c, al. 3, art. 21bis et 22 al. 1 lettre d AIN.

Le produit d'une rente viagère est imposé comme revenu, même si le débiteur de la rente effectue les paiements en vertu d'un legs qui grève sa part successorale (consid. 3). Le service d'une telle rente par l'héritier n'est pas assimilable ni aux recettes provenant de l'assistance légale due aux parents, ni même à celles provenant des aliments à verser en vertu du droit de la famille au sens de l'art. 21 al. 3 AIN (consid. 5).

L'imposition des revenus issus d'une rente viagère ne viole pas la Convention avec la République fédérale d'Allemagne sur les doubles impositions du 11 août 1971 (consid. 6).

La règle de l'art. 21bis al. 1 AIN (ici lettre a) s'applique aussi aux rentes viagères fondées sur des legs. La rente viagère repose sur des prestations fournies aux héritiers par l'époux décédé de la créancière de la rente (consid. 7).

Regesto (it):
Art. 21 cpv. 1 lett. c, cpv. 3, art. 21bis e 22 cpv. 1 lett. d DIN.

Le somme provenienti da una rendita vitalizia sono imponibili quali reddito, anche se il debitore della rendita effettua i pagamenti in virtù di un legato che grava la sua quota ereditaria (consid. 3). In tali pagamenti da parte degli eredi non sono ravvisabili somme provenienti dall'assistenza legale dovuta ai parenti, né alimenti da versare in virtù del diritto di famiglia, ai sensi dell'art. 21 cpv. 3 DIN (consid. 5).

L'assoggettamento all'imposta del reddito proveniente da una rendita vitalizia non viola la Convenzione dell'11 agosto 1971 tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica federale di Germania per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sulla sostanza (consid. 6).

La norma dell'art. 21bis cpv. 1 DIN (nella fattispecie: la lett. a) si applica anche alle rendite vitalizie fondate su legati. La rendita vitalizia si basa su prestazioni effettuate agli eredi dal defunto marito della creditrice della rendita (consid. 7).

Sachverhalt ab Seite 235

BGE 110 Ib 234 S. 235

Frau J. A., die seit 1968 verwitwet ist und sich seit 1969 ganzjährig in B. im Kanton Tessin aufhält, wo sie ein eigenes Haus bewohnt, deklarierte für die Staatssteuer 1977/78 und die Wehrsteuer der gleichen Jahre (19. Periode) als Einkommen unter anderem eine Leibrente (rendita vitalizia) von Fr. ..., welche sie aus der Bundesrepublik Deutschland bezieht. Am 18. Dezember 1978 machte ihre (neue) Steuervertreterin geltend, diese Rente sei irrtümlich deklariert worden. Sie werde ihr gestützt auf den notariell beurkundeten Vertrag mit ihrem verstorbenen Ehemann vom 13. Juni 1953 als private Versorgungsrente ausgerichtet und sei nach dem schweizerisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommen familienrechtlichen Unterhaltsbeiträgen gleichgestellt und deshalb nicht wehrsteuerpflichtiges Einkommen. In dem am 13. Juni 1953 in H. notariell beurkundeten Vertrag schenkte Frau A. zunächst ihrem Ehemann A. A. einen Geschäftsanteil von DM ... an der A. A. B. GmbH in E. und verpflichtete sich für den Fall, dass sie sich nach dem Ableben ihres Ehemannes wieder verheiraten würde, weitere Vermögenswerte auf seine Erben zu übertragen. Sodann vereinbarten die Ehegatten als Erbvertrag, dass A. A. ihr als Vermächtnis ihr Villengrundstück in H. "und ferner eine Rente in Höhe der Pension eines Landgerichtspräsidenten beim Landgericht in Bielefeld unabhängig von etwa mit der Firma A. A. B. GmbH in E. getroffenen Pensionsregelungen" hinterlasse. Frau A. verzichtete "im Hinblick auf die bereits früher erfolgten Schenkungen ihres Gatten und das vorstehende Vermächtnis über das Villengrundstück H. ... auf ihr gesetzliches Erbrecht und Pflichtteilsrecht auf den Nachlass" des Ehegatten. Die Veranlagungsbehörde beharrte auf der Besteuerung der Rente, von der sie nach Art. 21bis Abs. 1 lit. a WStB zwei Fünftel als steuerfrei in Abzug brachte, und veranlagte Frau A. am 27. Februar 1979 für die 19. Wehrsteuerperiode von einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... Sie wies die Einsprache, mit der

BGE 110 Ib 234 S. 236

Frau A. auf der gänzlichen Steuerfreiheit beharrte, am 30. Juni 1979 ab. Die Steuerpflichtige erhob gegen den Einspracheentscheid Beschwerde und machte geltend, sie erhalte: a) Eine Rente von den in der Bundesrepublik Deutschland wohnenden Erben A., ihren Söhnen J. und P. A., auf Grund des Erbvertrags, jährlich DM ... b) Eine Pension von der Firma A. A. B. GmbH in E. (BRD) von jährlich DM ... Sie beharrte auf der Steuerfreiheit der von den Erben ausgerichteten Rente (a), die eine private Unterstützungsleistung darstelle, räumte dagegen ein, dass die Witwenpension (b), welche nicht auf Beitragsleistungen von ihr beruhe, voll wehrsteuerpflichtig sei. Die Camera di diritto tributario del Tribunale di appello del Cantone Ticino wies mit Urteil vom 30. Juli 1981 die Beschwerde im Sinne der Erwägungen ab, hob den Einspracheentscheid auf und wies die Sache an die Veranlagungsbehörde zurück, damit sie zuungunsten der Beschwerdeführerin (reformatio in peius) die gesamte Rente mit ihrem vollen Betrag (ohne Kürzung nach Art. 21bis Abs. 1 WStB) in die Veranlagung einbeziehe. Gegen dieses Urteil erhob die Beschwerdeführerin am 22./23. September 1981 Verwaltungsgerichtsbeschwerde. Im Hauptantrag ersucht sie um Steuerfreiheit für die von den Erben ausgerichtete Rente, geht aber davon aus, dass die Vorinstanz die von der A. A. B. GmbH ausbezahlte Witwenpension zu Recht in vollem Umfang besteuert hat. Für den Fall, dass für die von den Erben ausbezahlte Rente die Steuerfreiheit nicht anerkannt werden sollte, stellt sie den Eventualantrag, dass für diese Rente der Abzug von 40% gemäss Art. 21bis Abs. 1 lit. a WStB gewährt werde. In teilweiser Gutheissung der Beschwerde hebt das Bundesgericht das angefochtene Urteil auf und stellt den Einspracheentscheid wieder her. Dies aus folgenden

Erwägungen

Erwägungen:

2. (Die Feststellung der Vorinstanz, dass die Rente der Beschwerdeführerin in vollem Betrag von den Erben ausbezahlt werde, also auch, soweit sie als Witwenpension der Firma A. A. B. GmbH ausgestaltet sei, ist im Lichte von Art. 105 Abs. 2 OG nicht zu beanstanden.)

BGE 110 Ib 234 S. 237

3. Vorab stellt sich die Frage, ob eine Leibrente, wie sie der Beschwerdeführerin von den Erben ihres verstorbenen Ehemannes in Erfüllung eines von ihm im Erbvertrag für sie ausgesetzten Vermächtnisses ausgerichtet wird, wehrsteuerpflichtiges Einkommen darstellt. Die Frage stellt sich, obwohl die Beschwerdeführerin sie so allgemein nicht aufwirft und auf Art. 21 Abs. 3 WStB nur in anderem Zusammenhange verweist. a) Ob für die Besteuerung derartiger Einkünfte als Einkommen eine gesetzliche Grundlage besteht, ist ausschliesslich anhand des Wehrsteuerbeschlusses, also des schweizerischen Rechts, zu beurteilen. b) In die Steuerberechnung fällt, vorbehältlich der dort vorgesehenen gesetzlichen Ausnahmen, nach Art. 21 Abs. 1 WStB das gesamte Einkommen des Steuerpflichtigen aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag oder anderen Einnahmequellen, insbesondere nach Art. 21 Abs. 1 lit. c jedes Einkommen aus beweglichem Vermögen wie namentlich Renten, ferner Einkünfte aus der Verleihung oder Nutzung irgendwelcher Rechte, aus Leibrenten usw. Wenn dabei Einkünfte aus Leibrenten neben anderen Renten zum steuerbaren Einkommen aus beweglichem Vermögen gerechnet werden, mag der Gesetzgeber dies tun, weil die periodischen Einkünfte, die einzelnen Rentenleistungen, aus einem Leibrenten- Stammrecht fliessen, das durch Kapitalisierung unter Berücksichtigung der Lebenserwartung des Rentenberechtigten beziffert und zum beweglichen Vermögen gerechnet werden kann. Oder er mag es als Einkommen, das periodisch und dem Vermögensertrag ähnlich aus anderer, nicht vermögenswerter Einkommensquelle fliesst, an dieser Stelle mit aufgeführt haben (vgl. HÖHN, Steuerrecht, 3. A., § 17 N. 1 und 2 S. 213; Blumenstein, System des Steuerrechts, 3. A., S. 150). Von welcher Konzeption der Gesetzgeber ausging, braucht hier nicht weiter geprüft zu werden. Jedenfalls brachte er in Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB unmissverständlich zum Ausdruck, dass periodische Einkünfte aus Leibrenten vom Rentengläubiger als Einkommen zu versteuern sind. c) Dagegen gelten nach Art. 21 Abs. 3 WStB u.a. die Eingänge aus Erbschaft, Vermächtnis und Schenkung nicht als steuerbares Einkommen. Beim Vermächtnis einer Leibrente befreit Art. 21 Abs. 3 WStB offensichtlich den Vermögensanfall beim Tod des Erblassers, das heisst das sogenannte Renten-Stammrecht (Barwert der Leibrente) von der Einkommensbesteuerung. Man könnte sich fragen, ob er auch die einzelnen Rentenleistungen als

BGE 110 Ib 234 S. 238

Eingänge aus Vermächtnis von der Einkommenssteuer befreit, so dass abweichend vom Wortlaut von Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB diese Einkünfte aus Leibrenten dann nicht als Einkommen in die Steuerberechnung fallen würden, wenn die Leibrente dem Steuerpflichtigen aus Vermächtnis zusteht. Das würde bedeuten, dass Art. 21 Abs. 3 WStB für die Eingänge aus Erbschaft und Vermächtnis den Vorrang vor der gesetzlichen Grundlage für die Leibrentenbesteuerung in Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB hätte, wie das Bundesgericht es in dem von der Beschwerdeführerin angezogenen Entscheid betreffend die Leibrente, die in Erfüllung eines als Schenkungs-

versprechen abgeschlossenen Leibrentenvertrags ausgerichtet wird, annahm (BGE 100 Ib 290 /1 E. 4a = ASA 43, 523/4).
d) Was in jenem Entscheid für die Schenkung gesagt wurde, lässt sich jedoch nicht einfach auf die Erbschaft und das Vermächtnis übertragen. Einkünfte aus Leibrenten sind wirtschaftlich regelmässig teils als Zinsertrag des Rentenstammrechts, teils als Tilgung (Rückzahlung) des Kapitals zu betrachten, das der Rentengläubiger oder ein Dritter dem Rentenschuldner als Gegenleistung zuwendete. Das System der Wehrsteuer nimmt auf die Herkunft des Kapitals so wenig Rücksicht, wie auf die in der Rente mitenthaltene Tilgung, sondern stellt eine praktikable, wenn auch vereinfachte Lösung dar, die den verschiedenen wirtschaftlichen Situationen einigermassen gerecht werden soll, indem der Leibrentenbetrag beim Rentengläubiger als Einkommen besteuert, beim Rentenschuldner nach Art. 22 Abs. 1 lit. d WStB dagegen voll vom Einkommen in Abzug gebracht wird (BGE 74 I 497 /8 E. 1 und 2; BGE 76 I 217 /8 E. 1 = ASA 19, 242/3; BGE 76 I 224 /5 E. 2 = ASA 19, 456). Die Besteuerung der Leibrenten aus Versicherung wird beim Rentengläubiger seit 1954 durch das sogenannte Rentenprivileg (Art. 21bis Abs. 1 und 2 WStB) gemildert, wo die Rentenleistungen auf Gegenleistungen beruhen, die vom Rentenbezüger oder seinen Angehörigen selber oder im Falle von Erbgang, Vermächtnis oder Schenkung auch von Dritten erbracht worden sind. In diesem System sind vom Leibrentengläubiger auch Rentenleistungen als Einkommen zu versteuern und beim Rentenschuldner vom steuerbaren Einkommen voll in Abzug zu bringen, welche dem Rentengläubiger als Vermächtnisnehmer gestützt auf letztwillige Verfügung geschuldet werden, sei es vom Erben oder von einem Dritten, der die Schuld des Erben übernahm (BGE 76 I 220 ff., insbes. 224 unten). Das wird in der Literatur nicht in Zweifel gezogen (KÄNZIG, Wehrsteuer, 2. A., Art. 21 N. 133 b S. 351, N. 246 S. 460 und

Art. 22 N. 153 S. 642; MASSHARDT, Wehrsteuerkommentar 1980, Art. 21 N. 68 S. 103 und Art. 22 N. 45 S. 157; RIVIER, Droit fiscal suisse: L'imposition du revenu et de la fortune, 113, 126). Gestützt auf Vermächtnis ausgerichtete Leibrentenbeträge werden auch in den Kantonen als Einkommen (häufig mit Rentenprivileg) besteuert, während nicht buchführungspflichtige Rentenschuldner sie ganz oder mindestens teilweise von ihrem rohen Einkommen abziehen können (BIERI, Die Besteuerung der Renten und Kapitalabfindungen, St. Galler Diss., Bern 1970, 114-121, 134 und 137; HÖHN, a.a.O., § 17 N. 8 S. 214 und N. 11 ff. S. 215 ff.; ZUPPINGER/HÖHN, Die Abgrenzung des Einkommens von den Erbschaften und Schenkungen und den steuerfreien Einkünften unter besonderer Berücksichtigung des zürcherischen Steuerrechtes, StR 16 (1961), S. 494 ff., insbes. 506; REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. II § 19g N. 10 S. 227; GRUBER, Handkommentar zum bernischen Steuergesetz, 4. A., Art. 26 N. 5 S. 49, Art. 32a N. 1 S. 72 und Art. 38 N. 2 S. 97; GRÜNINGER/STUDER, Kommentar zu Art. 51 Abs. 1 lit. a des Basler Steuergesetzes, S. 318). Weder steuerrechtlich noch zivilrechtlich lassen sich die gleichen Erwägungen wie im Urteil BGE 100 Ib 287 ff. bei Leibrentenzahlungen aus Vermächtnis anstellen. Dort erlaubte eine vom weitgefassten Wortlaut des Art. 22 Abs. 1 lit. d WStB (vertraglich begründete Verpflichtungen) abweichende einschränkende Auslegung, ein anderes, vom Gesetzgeber gewolltes System zu wahren, nämlich dass der Schenker - auch beim Vollzug eines Schenkungsversprechens durch Rentenleistung - seine Leistung nicht vom rohen Einkommen abziehen darf, der Beschenkte sie dagegen nicht als Einkommen versteuern muss. Damit konnten gleichzeitig stossend ungleiche Steuerbelastungen bei Schenkung von Kapitalbeträgen oder Rentenleistungen vermieden werden und ausserdem auch leicht vorstellbare Missbräuche. Im Falle einer Leibrente aus Vermächtnis dagegen ist der volle Abzug der Rentenzahlung vom Roheinkommen des Rentenschuldners in Art. 22 Abs. 1 lit. d WStB ausdrücklich vorgesehen und steht ausser Frage. Die Gefahr von Missbräuchen scheidet - anders als bei Schenkungen - von vornherein aus. Auch eine gleichzeitige Belastung des Rentenschuldners und Rentengläubigers mit Einkommenssteuern vom gleichen Einkommen ist ausgeschlossen. Im Gegensatz zum Rentenschuldner, der mit der Zahlung ein eigenes Schenkungsversprechen ausführt, zahlt der mit dem Vermächtnis belastete Erbe oder

ein Dritter, der die Schuldpflicht des Erben übernahm, die Rente ausschliesslich in Erfüllung der Leibrentenverpflichtung. Die Vorinstanz verstiess daher nicht gegen Bundesrecht, wenn sie die von der Beschwerdeführerin eingenommene Leibrente als steuerbares Einkommen und nicht als steuerfreien Eingang aus Erbschaft betrachtete.

5. Nach Art. 21 Abs. 3 WStB gelten auch Eingänge aus gesetzlicher Verwandtenunterstützung und aus familienrechtlichen Alimenten nicht als steuerbares Einkommen. Es handelt sich einerseits um Eingänge aus gesetzlicher Verwandtenunterstützung (im schweizerischen Recht Art. 328 ZGB), die von gesetzlich unterstützungspflichtigen nahen Verwandten geleistet wird, weil der Pflichtige ohne diesen Beistand in Not geraten würde (BGE 100 Ib 289 E. 3). Davon könnte bei der Beschwerdeführerin auch ohne die streitigen Renten nicht die Rede sein. Familienrechtliche Alimente anderseits können allerdings über den notwendigen Lebensbedarf hinausgehen, um ein Auskommen auf gehobenem Stand zu gewährleisten. Doch kommen als familienrechtliche Alimente nur auf dem Familienrecht beruhende Unterhaltsbeiträge, d.h. nur Beiträge unter (geschiedenen oder getrennten) Ehegatten und von Eltern für die ihnen obliegenden Kosten des Unterhalts und der Erziehung von Kindern in Betracht (Urteile des Bundesgerichts vom 26. Mai 1950 und vom 13. März 1953 in ASA 19 S. 165/6 bzw. 22 S. 38/9; KÄNZIG, a.a.O., Art. 21 N. 245 S. 458/9; MASSHARDT, a.a.O., Art. 22 N. 46 S. 157). Rentenleistungen der Erben eines verstorbenen Ehemanns an die Ehefrau könnten solchen familienrechtlichen Alimenten allenfalls gleichgestellt werden, wenn die Erben eine auf sie vererbte Unterhaltsrentenschuld des Erblassers weiter zu erfüllen hätten. Dagegen fällt eine Leibrente, die sie in Erfüllung eines Vermächtnisses an die überlebende Ehefrau erbringen, nicht unter die familienrechtlichen Unterhaltsbeiträge, erst recht dann nicht, wenn es sich um Leistungen zum Ausgleich für den Verzicht auf erbrechtliche Ansprüche seitens einer Ehefrau handelt, deren Auskommen bereits gewährleistet ist.
Die Vorinstanz hat daher Art. 21 Abs. 3 WStB auch nicht verletzt, indem sie die streitige Rente nicht zu den von der Einkommenssteuer befreiten familienrechtlichen Alimenten rechnete. Dies ist offenbar auch die Auffassung der Beschwerdeführerin selber.

6. Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Rentenbezüge seien gestützt auf das Doppelbesteuerungsabkommen mit der Bundesrepublik Deutschland vom 11. August 1971 (SR 0.672.913.62;

AS 1972, 3075; DBAD) den familienrechtlichen Unterhaltsbeiträgen im Sinne von Art. 21 Abs. 3 WStB gleichzustellen und somit gestützt auf das DBAD nicht als steuerbares Einkommen zu erfassen. a) Das DBAD enthält keine besondere Vorschrift über die Besteuerung von Renten, die dem Steuerpflichtigen in einem Vertragsstaat aus dem anderen Vertragsstaate zufliessen. Es muss daher Art. 21 DBAD gelten, wonach solche Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person nur in diesem Staat besteuert werden können. b) In einem Staat ansässig im Sinne des DBAD ist eine Person, die nach dem dort geltenden Recht unbeschränkt steuerpflichtig ist (Art. 4 Abs. 1 DBAD). Die Beschwerdeführerin selber geht in ihrer Beschwerde davon aus, dass sie ihren Wohnsitz in der Schweiz hat und ihre Renten daher nach Art. 21 DBAD ausschliesslich in der Schweiz als Einkommen besteuert werden können. Nach den Akten hat sie seit dem 13. September 1969 Aufenthalt in der Schweiz und die ganzjährige Aufenthaltsbewilligung für B. Es besteht kein Anlass, zu zweifeln, dass sie auch nach den subsidiären Regeln von Art. 4 Abs. 2 lit. a und b DBAD selbst dann in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig wäre, wenn sie in der Bundesrepublik Deutschland noch über eine zweite Wohnstätte (z.B. die Villa in H.) verfügen und sich zeitweilig dort aufhalten würde. Eine eigentliche Doppelbesteuerung, also eine

Besteuerung ihrer Renten auch in der Bundesrepublik Deutschland, behauptet sie selber nicht. c) Sie macht nur eine wirtschaftliche Doppelbelastung geltend, die entstehe, weil die Erben A. die ihr bezahlte Rente nach deutschem Steuerrecht als sogenannte private Versorgungsrente nicht von ihrem Einkommen (voll) abziehen könnten. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat in einer von der Beschwerdeführerin angerufenen Auskunft oder Stellungnahme vom 30. Januar 1976 eine solche wirtschaftliche Doppelbelastung als nicht befriedigend bezeichnet, jedoch festgehalten, dass sie - auch nach ihrer Praxis und im internationalen Verhältnis - nicht Doppelbesteuerung im Rechtssinne und durch das DBAD nicht ausgeschlossen ist. Nach Art. 21 DABD können die Rentenempfänger auch in einem solchen Fall in der Schweiz besteuert werden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat beigefügt: "Nach Wehrsteuerrecht (Art. 21 Abs. 3 WStB) werden ... private Versorgungsrenten vorderhand den familienrechtlichen Unterhaltsbeiträgen gleichgestellt und nicht als steuerbares Einkommen erfasst" (LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland, Bd. III/B/21 Nr. 9).

BGE 110 Ib 234 S. 242

In ihrer Vernehmlassung vom 11. Dezember 1981 äussert sie sich allerdings nicht dazu, an wen sie 1976 ihre Auskunft oder Stellungnahme richtete und welche Verbindlichkeit dieser allenfalls für die kantonalen Wehrsteuer-Veranlagungsbehörden zukommen könnte. Sie will darin nur keinen "Widerspruch" erblicken. Die Auskunft bzw. Stellungnahme kann sich nach Inhalt und Formulierung nicht an die Gegenpartei bei Verhandlungen über das DBAD gerichtet haben. Es kann sich auch nicht um eine Vereinbarung in dem in Art. 26 DBAD vorgesehenen Verständigungsverfahren zwischen der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der zuständigen deutschen Behörde handeln, die eine für die schweizerischen Veranlagungsbehörden und Steuerjustizbehörden verbindliche gemeinsame Auslegung von Abkommensbestimmungen gebracht hätte (vgl. HÖHN, Doppelbesteuerungsrecht, § 3 N. 18 S. 54/5 und § 26 N. 10 S. 397). Dafür fehlt es schon an einer Publikation (vgl. auch LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL, Bd. I Abschnitt A/3). d) Es erübrigt sich, weiter zu prüfen, ob sich dem DBAD sinngemäss der Wille der Vertragsparteien entnehmen lässt, im internen deutschen Steuerrecht als private, ausserbetriebliche Versorgungsleistungen behandelte Leibrenten (LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL, a.a.O., Bd. III B 21 Nrn. 6 und 8) als familienrechtliche Alimente zu behandeln, die im System der Wehrsteuer beim Rentenempfänger nach Art. 21 Abs. 3 WStB steuerfrei bleiben müssten. Die Beschwerdeführerin hat keine Verfügung deutscher Steuerbehörden vorgelegt (und nicht einmal nähere Angaben über eine solche gemacht), woraus sich entnehmen liesse, dass die ihr ausgerichtete Rente von den Rentenschuldnern ebenfalls als Einkommen zu versteuern ist. Es steht ihr offenbar auch nach Erledigung ihrer Verwaltungsgerichtsbeschwerde immer noch frei, wegen solcher Doppelbelastung bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung die Einleitung eines Verständigungsverfahrens nach Art. 26 DBAD zu beantragen.

7. Während die Veranlagungsbehörde durch einen Abzug von 40% die Rente zunächst nur mit 60% (3/5) ins steuerbare Einkommen einbezog, stellten sich die kantonale Steuerverwaltung und die Vorinstanz auf den Standpunkt, Art. 21bis WStB sei nicht anwendbar, weil die Rentenleistung nicht aus Lebensversicherung, von einer Pensionskasse oder ähnlichen Fürsorgeeinrichtung stamme.

BGE 110 Ib 234 S. 243

a) Nach dem Wortlaut von Art. 21bis Abs. 1 WStB sind von den Renten, Pensionen und andern wiederkehrenden Einkünften aus Lebensversicherung, Pensionskassen und ähnlichen Fürsorgeeinrichtungen steuerbar: a) drei Fünftel der Einkünfte, wenn die Leistungen (wie Einlagen, Beiträge, Prämienzahlungen), auf denen der Anspruch des Steuerpflichtigen beruht, ausschliesslich vom Steuerpflichtigen erbracht worden sind; b) vier Fünftel der Einkünfte, wenn die Leistungen, auf denen der Anspruch des Steuerpflichtigen beruht, nur zum Teil, mindestens aber zu 20 Prozent vom Steuerpflichtigen erbracht worden sind; c) der ganze Betrag in den

übrigen Fällen.
Den Leistungen des Steuerpflichtigen im Sinne von Abs. 1 lit. a und b sind nach Art. 21bis Abs. 2 WStB die Leistungen von Angehörigen gleichgestellt; dasselbe gilt für die Leistungen von Dritten, wenn der Steuerpflichtige den Versicherungsanspruch durch Erbgang, Vermächtnis oder Schenkung erworben hat. Art. 21bis WStB gilt nach der Marginalie für "Einkünfte aus Versicherung". Bei den ähnlichen Fürsorgeeinrichtungen, deren Leistungen den Einkünften aus Versicherungen gleichgestellt werden, ist zunächst an die institutionalisierte Vorsorge des Arbeitgebers zu denken, die nicht einer Pensionskasse übertragen ist, ferner (worauf Abs. 3 und die dort gleichgestellten Kapitalleistungen hinweisen) an das von der Arbeitgeberfirma oder sonst beruflich organisierte Vorsorge-Sparen. Die Auffassung der Vorinstanz, dass eine von den Erben auf Grund eines Vermächtnisses des Erblassers ausgerichtete Leibrente nicht das Privileg von Art. 21bis Abs. 1 lit. a oder b WStB geniesst, scheint deshalb den Wortlaut des Gesetzes für sich zu haben. b) Schon im Merkblatt vom Juni 1955 für die Besteuerung der Einkünfte aus Versicherung (ASA 23, 514), mit dem die Eidgenössische Steuerverwaltung die Anwendung des neuen Art. 21bis WStB einführte, erklärte sie das Privileg von Art. 21bis WStB aber ausdrücklich auch als anwendbar "für die ... Leibrenten gemäss Art. 516 OR und die wiederkehrenden Leistungen aus Verpfründung (Art. 521 OR)..." (vgl. Ziff. I S. 515). Mit dieser Weisung an die Veranlagungsbehörden ging die Eidgenössische Steuerverwaltung von Anfang an über den Wortlaut und über die in den Materialien (Botschaft vom 26. Oktober 1954, BBl 1954 II 781, 782) ausdrücklich erwähnten Absichten des Gesetzgebers hinaus. Sie dehnte das Privileg auf Leistungen aus, die weder von einem privaten oder öffentlichen Versicherer noch von einer

Pensionskasse oder ähnlichen Fürsorgeeinrichtung ausgerichtet werden, sondern von anderen, nicht zur Versicherung oder zu den Fürsorgeeinrichtungen zu rechnenden, vertraglich verpflichteten Privaten. In der Literatur wurden zwar Zweifel geäussert, ob dies nicht über den Sinn des Gesetzes hinausgehe (MOSSU in ASA 41, 13/4), und vereinzelt wurde die Weisung nur kommentarlos wiedergegeben (RIVIER, a.a.O., 113). Im allgemeinen aber wird die Auffassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung durchaus gebilligt, selbst dort, wo sie auf Leibrenten anzuwenden ist, welche Nachkommen als Gegenleistung für die Übertragung eines Geschäfts dem abtretenden Elternteil auszurichten haben (MASSHARDT, Besteuerung von Liquidationsgewinnen bei der Wehrsteuer, ASA 26, 161 ff., insbes. 172; vgl. das unverändert abgedruckte Merkblatt im Wehrsteuerkommentar 1980, Art. 21bis N. 1 S. 133; KÄNZIG, a.a.O., Art. 21bis N. 1 S. 471 und Art. 21 N. 133 b S. 351; NOHER, in Die Praxis der Bundessteuern, I Band 1 Art. 21bis Nr. 12 mit der Bemerkung zu einem entsprechenden bernischen Entscheid: "Gilt auch für die Wehrsteuer"; BIERI, a.a.O., 119 und 137). Sie entspricht § 51 Abs. 1 und 2 lit. a des Basler Steuergesetzes (GRÜNINGER/STUDER, a.a.O., § 51 N. 2 S. 317), an welches sich der Bundesgesetzgeber beim Erlass von Art. 21bis WStB anlehnen wollte (BBl 1954 II 781). In den Kantonen, die ähnliche Vorschriften seither erliessen, wird das Rentenprivileg - allerdings meist auf Grund eines weiteren gesetzlichen Wortlautes - ebenfalls für Leibrenten gewährt, die von einem Privaten, wie beispielsweise einem Erben, ausgerichtet werden (REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Kommentar zu Art. 19g StG/ZH, N. 10 S. 227; GRUBER, Handkommentar zu Art. 32a StG/BE, N. 1 S. 72/3; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 28. November 1977 in Neue Steuerpraxis 32, 1978, S. 96 ff.; Urteil der solothurnischen KRK vom 22. Februar 1965 in Rechenschaftsbericht 1965 Nr. 9 S. 26 ff.). c) Das Bundesgericht hatte die Frage bisher nicht zu entscheiden. Doch ging es im mehrfach erwähnten Urteil BGE 100 Ib 287 ff. davon aus, dass auch die von einem Privaten auf Grund eines Vertrages ausgerichtete Leibrente vom Empfänger nur "unter Vorbehalt von Art. 21bis WStB" als Einkommen zu versteuern sei (E. 4 S. 289). Es ist davon auszugehen, dass in der Praxis seit dem Merkblatt von 1955 das Rentenprivileg in zahlreichen Fällen auch für vertraglich von Privaten ausgerichtete Leibrenten

gewährt wurde, insbesondere auch in den in der Literatur am meisten erörterten Fällen, in denen solche Leibrenten von Nachkommen als Gegenleistung für die Geschäftsübertragung ausgerichtet wurden. Die Praxis lässt sich durchaus mit dem Sinn von Art. 21 Abs. 1 WStB vereinbaren. Auch aus Vertrag oder nach letztwilliger Verfügung von einem Erben ausgerichtete Leibrenten stammen wirtschaftlich nur zum Teil aus Zinsertrag des Stammrechts, stellen dagegen zum Teil Kapitalrückzahlung dar, weshalb wirtschaftlich betrachtet der ermässigte Steuersatz von 60% sich rechtfertigt. Die periodischen Rentenleistungen haben auch in solchen Fällen regelmässig Vorsorgecharakter. Die Auslegung, welche die Eidgenössische Steuerverwaltung Art. 21bis Abs. 1 WStB seit 1955 gab, ist daher zu bestätigen. d) In ihrer Vernehmlassung will die kantonale Steuerverwaltung allerdings die Anwendung von Art. 21bis WStB auf die von der Beschwerdeführerin bezogene Rente selbst für diesen Fall ausschliessen, weil der Erbvertrag, auf welchem sie beruhe, einem Leibrentenvertrag des OR nicht gleichgestellt werden könne. 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 (GUHL/MERZ/KUMMER, OR 8. A., S. 551). Der Rechtsgrund eines Leibrentenvertrags kann ohnehin verschiedenartig sein, weshalb es steuerrechtlich darauf nicht ankommen kann (BGE 100 Ib 290 E. 4a) und auch eine durch Erbvertrag begründete Leibrente durchaus gleich behandelt werden darf. e) Die Beschwerdeführerin beruft sich darauf, dass mit der Besteuerung der Rente als Einkommen im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB ihr Verzicht auf das Erbrecht als Gegenleistung betrachtet werde. Die Besteuerung der Rente als Einkommen nach der erwähnten Bestimmung setzt allerdings eine Gegenleistung des Rentengläubigers nicht voraus. Ob der im Erbvertrag ausgesprochene Verzicht auf gesetzliche Erbansprüche zugunsten einer Leibrente als Leistung des Rentengläubigers, auf der sein Rentenanspruch beruht, im Sinne von Art. 21bis Abs. 1 lit. a oder b WStB betrachtet werden kann, ist nicht von vornherein klar. Immerhin könnte das nicht ohne weiteres verneint werden. Die Beschwerdeführerin hat überdies im Erbvertrag nicht nur auf ihre gesetzlichen Erbansprüche verzichtet, sondern dem Erblasser auch noch Schenkungen gemacht.

Indessen kommt es darauf schliesslich auch nicht an. Denn nach Art. 21bis Abs. 2 WStB sind Leistungen von Angehörigen, auf denen der Anspruch des Steuerpflichtigen beruht, eigenen Leistungen gleichgestellt und, bei Erwerb des Rentenanspruchs durch Vermächtnis, sogar Leistungen Dritter. Es liegt auf der Hand, dass die Rentenleistungen, welche der Beschwerdeführerin von ihren Söhnen erbracht werden, auf den Leistungen ihres verstorbenen Ehegatten beruhen, nämlich auf seinem den Söhnen uneingeschränkt zugewendeten Nachlass. Ihre Renteneinkünfte sind schon aus diesem Grunde nur mit 3/5 steuerbar (Art. 21bis Abs. 1 lit. a WStB)...