

BGer 2C_799/2021 vom 9. Mai 2022

Bundesgericht, 2022-05-09, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_799_2021

FR: TF 2C_799/2021 du 9 mai 2022

IT: TF 2C_799/2021 del 9 maggio 2022

Erwägungen

E. 1.1

Die Vorinstanz hat ein einziges Urteil für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie für die direkte Bundessteuer erlassen, was zulässig ist, soweit die zu entscheidenden Rechtsfragen im Bundesrecht und im harmonisierten kantonalen Recht gleich geregelt sind (BGE 142 II 293 E. 1.2; 135 II 260 E. 1.3.1). Dies ist hier der Fall (vgl. hinten E. 5). Unter diesen Umständen ist dem Beschwerdeführer nicht vorzuwerfen, nicht zwei getrennte Beschwerden eingereicht zu haben; aus der Eingabe geht deutlich hervor, dass sie beide Steuerarten betrifft (BGE 142 II 293 E. 1.2; 135 II 260 E. 1.3.3).

E. 1.2

Beim angefochtenen Urteil handelt es sich um einen kantonal letztinstanzlichen Endentscheid über die direkte Bundessteuer sowie die kantonalen Steuern. Dagegen steht gemäss Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) und Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht offen. Der Beschwerdeführer ist gestützt auf Art. 89 Abs. 1 BGG zur Beschwerde legitimiert. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist, unter Vorbehalt von E. 1.3, einzutreten (Art. 42 und Art. 100 Abs. 1 BGG).

E. 1.3

Nicht einzutreten ist auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (vgl. Ziff. 2 Rechtsbegehren), soweit sie sich gegen die Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung vom 10. Dezember 2020 richtet, denn diese Entscheide gelten bei Anfechtung des vorinstanzlichen Urteils als mitangefochten (Devolutiveffekt; BGE 139 II 404 E. 2.5; 136 II 539 E. 1.2).

E. 2.1

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und Art. 96 BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 138 I 274 E. 1.6). Die Verletzung von Grundrechten sowie von kantonalem und interkantonalem Recht untersucht es in jedem Fall nur insoweit, als eine solche Rüge in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 139 I 229 E. 2.2).

E. 2.2

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG ; BGE 147 V 35 E. 4.2). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 147 V 16 E. 4.1.1). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (vgl. zum Ganzen: BGE 146 IV 88 E. 1.3.1). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (BGE 147 IV 73 E. 4.1.2; vorne E. 2.1).

E. 3

Der Beschwerdeführer verweist vorab "gesamthaft" auf seine bisherigen Ausführungen im Verfahren (S. 4 Ziff. 15 der Beschwerde). Solche pauschalen Verweise auf frühere Eingaben sind nicht zulässig; die Begründung muss sich aus der Rechtschrift selber ergeben (BGE 133 II 396 E. 3.2). Insoweit ist darauf nicht weiter einzugehen und sind ausschliesslich die in der Beschwerde selber vorgebrachten Rügen zu prüfen.

I. Direkte Bundessteuer

E. 4.1

Gemäss Art. 16 Abs. 1 DBG unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer - mit Ausnahme von Kapitalgewinnen aus der Veräusserung von Privatvermögen (Art. 16 Abs. 3 DBG) sowie den steuerfreien Einkünften nach Art. 24 DBG . Wie die Vorinstanz zutreffend ausgeführt hat, fallen auch Zuwendungen aus - inländischen und ausländischen - Stiftungen unter die Einkommensgeneralklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG und sind deshalb grundsätzlich steuerbar (Urteile 2C_711/2012, 2C_712/2012 vom 20. Dezember 2012 E. 2.2; 2A.668/2004 vom 22. April 2005 E. 2.1; vgl. auch E. 3.1 f. des angefochtenen Urteils). Streitig ist, ob die Zuwendungen im vorliegenden Fall als steuerfreier Vermögensanfall infolge Vermächtnis oder Schenkung qualifiziert werden können (Art. 24 lit. a DBG).

E. 4.2.1

Die Vorinstanz hat erwogen, die streitigen Zuwendungen stellten keine Vermächtnisse dar, weil der Beschwerdeführer im Testament von B. _____ nicht mit einem Vermächtnis bedacht worden sei. Einzig die C. _____ Anstalt sei als alleinige Begünstigte eingesetzt worden. Die Zuwendungen seien lediglich im Beistatut der Anstalt geregelt (vgl. E. 4.1 des angefochtenen Urteils). Sodann liege auch keine einkommenssteuerfreie Schenkung vor. Für die rechtliche Qualifikation der an den Beschwerdeführer ausgerichteten Zuwendungen der C. _____ Anstalt sei zufolge der eigenen Rechtspersönlichkeit der Stiftung alleine auf das zwischen ihr und dem Beschwerdeführer bestehende Verhältnis abzustellen. Die Anstalt habe die Leistungen gestützt auf eine Regelung im Beistatut erbracht und damit lediglich eine ihr auferlegte Rechtspflicht erfüllt. Damit fehle es an der Freiwilligkeit der Zuwendung bzw. am Schenkungswillen (vgl. E. 5.2 des angefochtenen Urteils).

E. 4.2.2

Der Beschwerdeführer bringt vor, letztwillige Verfügungen seien nach dem Willensprinzip auszulegen. Die lebzeitige Bezeichnung als "secondary beneficiary" stelle eine lebzeitige Schenkungsanweisung und damit eine lebzeitige Willensbildung der Erblasserin dar. Es

handle sich um einen nach liechtensteinischem Recht geäusserten "Vermächtnis-/Schenkungs-/Nachlasswillen". Das Steuerrecht gehe im Schenkungs- und Erbrecht über eine rein formale bzw. zivilrechtliche Betrachtung hinaus. Auch ungültige oder herabsetzungsfähige Verfügungen seien massgebend, als sie nicht durch behördliche Anordnung aufgehoben oder abgeändert worden seien. Würde die lebzeitig arrangierte Zuwendung auf den Todesfall an den Beschwerdeführer als "nichtig" qualifiziert, könnte alternativ eine Querschenkung durch die liechtensteinische Anstalt an den Beschwerdeführer angenommen werden. Im Umfang des Anspruchs des Beschwerdeführers gegen die Anstalt sei die Anstalt trotz des Versterbens der Erblasserin und Stifterin als steuerlich transparent zu betrachten. Für die sachrichtige Qualifikation der Zuflüsse sei eine "Substanz-Betrachtung" vorzunehmen, so dass Kapitalauszahlungen sachrichtig und steuersystematisch korrekt einkommens- und erbschaftssteuerfrei erfolgen könnten. Es könne der Nachweis erbracht werden, dass die Zuwendungen an den Beschwerdeführer seitens der Anstalt ausgesondert worden seien, ihm also lediglich Anteile des ursprünglichen Vermögens der Erblasserin zugeflossen seien.

E. 4.3

Unbestritten ist, dass der Beschwerdeführer die Zuwendungen von der C._____ Anstalt auf Grundlage des Beistatuts vom 11. Juni 2013 als "secondary beneficiary" erhalten hat. In der Beschwerde wird eingeräumt, der Beschwerdeführer habe "aufgrund des Beistatuts (...) seit dem Todeszeitpunkt der Erblasserin einen durchsetzbaren Rechtsanspruch gegenüber der C._____ Anstalt" (vgl. S. 5 Ziff. 24 der Beschwerde). Einen erbrechtlichen Anspruch besitzt der Beschwerdeführer nicht. Im "LAST WILL AND TESTAMENT" vom 31. Oktober 2008 hat die Erblasserin festgehalten, dass die C._____ Anstalt als alleinige Begünstigte am Nachlass eingesetzt wird ("I appoint C._____ Anstalt [...] as the sole beneficiary of my estate"). Für eine Auslegung nach dem Willensprinzip - wie vom Beschwerdeführer gefordert - bleibt kein Raum; diese kommt nur zum Zug, wenn der Wortlaut der letztwilligen Verfügung für sich selbst betrachtet keine klare Aussage enthält (vgl. BGE 131 III 106 E. 1.1), was hier nicht der Fall ist. Ebenso liegt keine Schenkung der Erblasserin an den Beschwerdeführer vor, deren Vollziehbarkeit auf den Tod der Schenkenden gestellt ist (Art. 245 Abs. 2 OR). Zwar hat die Erblasserin mit dem Beistatut zu Lebzeiten den Willen manifestiert, dem Beschwerdeführer nach ihrem Ableben etwas zuzuwenden; sie hat aber bewusst den indirekten Weg über die von ihr errichtete Anstalt gewählt. Zwischen der Erblasserin und dem Beschwerdeführer hat es weder eine rechtliche Beziehung noch eine direkte Zuwendung gegeben (vgl. auch ANDREA OPEL, Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten - in nationalen und internationalen Verhältnissen, Diss. Basel 2009, S. 169 f.). Damit stellt sich auch die vom Beschwerdeführer aufgeworfene Frage zur Formgültigkeit letztwilliger Verfügungen nicht. Der Beschwerdeführer hat von der Erblasserin weder ein Vermächtnis noch eine Schenkung erhalten.

Zu prüfen ist allerdings, ob die Leistungen der Anstalt an den Beschwerdeführer steuerrechtlich gleichwohl mittelbar der Errichterin/Erblasserin zugerechnet werden können.

E. 4.4.1

Das Steuerrecht geht - wie das Privatrecht - von der rechtlichen Selbständigkeit juristischer Personen aus. Sie wird nur ausnahmsweise, unter dem Gesichtspunkt des so genannten

Durchgriffs ("principe de la transparence"), durchbrochen. Diese Rechtsfigur basiert auf dem Rechtsmissbrauchsverbot und erlaubt es, durch den Schleier einer juristischen Person hindurch zu greifen, wenn sich die Berufung auf deren rechtliche Selbständigkeit durch die dahinter stehende natürliche Person als rechtsmissbräuchlich erweist (BGE 145 III 351 E. 4.2; 144 III 541 E. 8.3; 138 II 239 E. 4.2; 132 III 489 E. 3.2). Das Bundesgericht versagt es dem Steuerpflichtigen allerdings, sich zu seinen eigenen Gunsten auf den Durchgriff zu berufen. Wer sich als natürliche Person einer juristischer Person bedient, muss sich deren Selbständigkeit entgegenhalten lassen (BGE 136 I 49 E. 5.4; Urteil 2C_344/2018 vom 4. Februar 2020 E. 3.4.2).

E. 4.4.2

Die Rechtsform der Anstalt nach liechtensteinischem Recht ist dem schweizerischen Recht nicht bekannt. Dessen ungeachtet wird die Anstalt in der Schweiz zivil- und steuerrechtlich grundsätzlich als Rechtssubjekt anerkannt (vgl. Urteile 2C_487/2011 vom 13. Februar 2013 E. 1.3; 2C_146/2010 vom 15. August 2012 E. 4.1.1). Lediglich wenn sich der Errichter die massgebende Einflussnahme auf Existenz und Tätigkeit der Anstalt sichert und demzufolge die Anstalt nicht seinem im Reglement festgelegten ursprünglichen Willen verhaftet ist, sondern seinem aktuellen Willen unterliegt (kontrollierte Anstalt), kann sie steuerrechtlich transparent behandelt werden und ein Durchgriff auf den Errichter erfolgen (vgl. STEFAN OSTERHELT/ANDREA OPEL, Abkommensberechtigung liechtensteinischer Stiftungen und Anstalten, in: StR 75/2020, S. 2 ff.; 4 ff.; PETER FRÖHLICH, Die kontrollierte Stiftung - Rechtssicherheit und Realität!, in: StR 72/2017, S. 272 ff., 275 f.; siehe auch Urteil 2C_564/2017 vom 4. April 2019 E. 5.10). Spätestens mit dem Tod des Errichters fällt die Einflussnahme bzw. Widerrufbarkeit weg; demzufolge ist die Anstalt jedenfalls ab diesem Zeitpunkt als eigenständiges Steuersubjekt anzuerkennen (vgl. NATALIE PETER, Die liechtensteinische Stiftung und der Trust im Schweizer Steuerrecht, in: IFF Forum für Steuerrecht 2003, S. 163 ff., 166).

E. 4.4.3

Vor diesem Hintergrund ist die C. _____ Anstalt spätestens mit dem Tod ihrer Errichterin als steuerrechtlich eigenständiges Rechtssubjekt zu betrachten. Sie stellt kein blosses "Nachlassvehikel" dar, wie die Vorinstanz zu Recht erwogen hat (vgl. E. 6 des angefochtenen Urteils). Zwar führt die Anstalt das gewidmete Vermögen dem von der Errichterin vorgegebenen Zweck zu und wird insoweit vollziehend tätig; dies führt aber nicht dazu, dass die Zuwendungen an die Begünstigten steuerrechtlich als Schenkung oder Zuwendung von Todes wegen (mittelbar) der Errichterin/Erblasserin zugerechnet werden können. Die gegenteilige Ansicht eines Teils der Lehre, die das Dreiecksverhältnis Errichter-Anstalt-Begünstigte als Ganzes betrachtet und Substanzausschüttungen dem Begünstigten steuerfrei zukommen lassen will, zielt darauf ab, eine doppelte Besteuerung des gleichen Substrats zu vermeiden (vgl. ANDREA OPEL, a.a.O., S. 183 ff.; DIESELBE, Familienstiftung und Trust - Postulat für eine kohärente Besteuerung, in: ASA 78, S. 265 ff., 274 ff.). Die kritisierte doppelte Belastung liegt allerdings gerade im Umstand, dass sich die Anstalt als juristische Person aufgrund ihrer eigenen Rechtsfähigkeit von der natürlichen Person, die sie errichtet hat, unterscheidet bzw. ein eigenes Rechtssubjekt und Steuersubjekt ist (BGE 136 I 49 E. 5.4). Dass dadurch eine Besteuerung auf Stufe Anstalt und auf Stufe der Begünstigten erfolgt, führt mangels eines identischen Steuersubjekts zu keiner Doppelbesteuerung und rechtfertigt auch keinen Durchgriff. Die Erblasserin hat bei den Zuwendungen bewusst den indirekten Weg über die von ihr errichtete Anstalt gewählt

und demgemäss die daraus resultierenden Vor- und Nachteile zu tragen. Darin liegt entgegen der pauschalen Rüge des Beschwerdeführers kein Verstoss gegen den Grundsatz von Treu und Glauben.

E. 4.4.4

Weiter kommt im vorliegenden Fall auch keine wirtschaftliche Betrachtungsweise infrage, die es gebieten würde, die rechtliche Selbständigkeit der Anstalt zu ignorieren (vgl. dazu Urteil 2C_9/2019 vom 29. Januar 2020 E. 3.3). Grundlage der steuerlichen Beurteilung eines Vorgangs bilden die zivilrechtlichen Verhältnisse. Die juristische Form bleibt ungeachtet der wirtschaftlichen Realität - unter Vorbehalt der Steuerumgehung - für die steuerliche Beurteilung verbindlich (vgl. Urteile 2C_9/2019 vom 29. Januar 2020 E. 3.3.3; 2C_342/2016, 2C_343/2016 vom 23. Dezember 2016 E. 3.2.1). Anders verhält es sich, wo das Steuerrecht die wirtschaftliche Betrachtungsweise vorschreibt oder sich steuerrechtliche Normen ausschliesslich an wirtschaftlichen Gesichtspunkten orientieren, wobei sich die wirtschaftliche Betrachtungsweise auch zum Vorteil des Steuerpflichtigen auswirken kann (Urteil 2C_9/2019 vom 29. Januar 2020 E. 3.3.3).

Im vorliegenden Fall knüpft Art. 24 lit. a DBG grundsätzlich an die zivilrechtlichen Begriffe des Vermächtnisses (Art. 484 ff. ZGB) und der Schenkung (Art. 239 ff. OR) an (zum teilweise abweichenden Schenkungsbegriff im Steuerrecht vgl. BGE 146 II 6 E. 7.1). Der Beschwerdeführer legt weder dar noch ist ersichtlich, inwieweit sich diese Norm ausschliesslich an wirtschaftlichen Gesichtspunkten orientiert. Damit ist für die steuerrechtliche Beurteilung das zivilrechtliche Verhältnis zwischen der Anstalt und dem Beschwerdeführer massgebend, wie die Vorinstanz zutreffend erwogen hat (vgl. E. 7.2 des angefochtenen Urteils). In diesem Sinn hat das Bundesgericht auch in einem Fall betreffend eine Familienstiftung festgehalten, dass "für die rechtliche Qualifikation der an die Destinatäre ausgerichteten Erträge der Familienstiftung (...) zufolge der eigenen Rechtspersönlichkeit der Stiftung allein auf das zwischen ihr und den Destinatären bestehende Verhältnis abzustellen" sei (vgl. Urteil 2A.668/2004 vom 22. April 2005 E. 3.4.3). Bei dieser Sachlage spielt es keine Rolle, ob die Zuwendungen an den Beschwerdeführer aus den laufenden Erträgen oder aus der Substanz des Anstaltsvermögens stammen bzw. ihm lediglich ein Teil des ursprünglichen Vermögens der Erblasserin (indirekt) zugeflossen ist.

E. 4.5

Ist somit alleine das Verhältnis zwischen der Anstalt und dem Beschwerdeführer massgebend, bleibt zu prüfen, ob die Zuwendungen als Schenkung der Anstalt an den Beschwerdeführer qualifiziert werden können. Diesbezüglich hat die Vorinstanz unter Hinweis auf das Urteil 2A.668/2004 vom 22. April 2005 E. 3.4.3 zutreffend erwogen, dass es an der Freiwilligkeit der Zuwendung bzw. am Schenkungswillen mangle, weil die Anstalt lediglich eine ihr durch die Satzungen auferlegte Rechtspflicht erfüllt habe (vgl. E. 5.1 ff. des angefochtenen Urteils). Damit setzt sich der Beschwerdeführer nicht auseinander, weshalb darauf nicht näher einzugehen ist.

E. 4.6

Zusammenfassend ist die Vorinstanz zu Recht davon ausgegangen, dass die Zuwendungen der Anstalt an den Beschwerdeführer nicht als steuerfreier Vermögensanfall infolge Vermächtnis oder Schenkung nach Art. 24 lit. a DBG qualifiziert werden können und deshalb gemäss Art. 16 Abs. 1 DBG steuerbar sind. Die Beschwerde ist in Bezug auf die

direkte Bundessteuer abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.

II. Kantons - und Gemeindesteuern

E. 5

Die massgeblichen kantonalen Bestimmungen (Art. 16 Abs. 1 sowie Art. 30 lit. a des Steuergesetzes für den Kanton Graubünden vom 8. Juni 1986 [BR 720.000] bzw. Art. 7 Abs. 1 und Abs. 4 lit. c StHG) stimmen mit denjenigen bei der direkten Bundessteuer (Art. 16 Abs. 1 sowie Art. 24 lit. a DBG) überein. Folglich kann auf die vorstehenden Ausführungen verwiesen werden. Auch bei den Kantons- und Gemeindesteuern ist die Besteuerung der Zuwendungen der Anstalt als Einkommen nicht zu beanstanden. Die Beschwerde ist folglich auch hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.

E. 6

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Parteientschädigungen sind nicht auszurichten (Art. 68 Abs. 1-3 BGG).

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