

# **BGer 9C\_637/2022 vom 28. August 2023**

Bundesgericht, 2023-08-28, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_637\\_2022](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_637_2022)

FR: TF 9C\_637/2022 du 28 août 2023

IT: TF 9C\_637/2022 del 28 agosto 2023

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist gemäss Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) sowie Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) zulässig. Die Beschwerdeführer sind gestützt auf Art. 89 Abs. 1 BGG zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten legitimiert. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten ( Art. 42 und 100 BGG ).

### **E. 1.2**

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann insbesondere die Verletzung von Bundes- und Völkerrecht gerügt werden ( Art. 95 lit. a und b BGG ). Bei der Prüfung wendet das Bundesgericht das Recht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ; BGE 142 I 155 E. 4.4.5) und verfügt über volle Kognition ( Art. 95 BGG ; BGE 141 V 234 E. 2). In Bezug auf die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem Recht gilt eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht ( Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 147 I 73 E. 2.1 ; 142 I 99 E. 1.7.2 ; 139 I 229 E. 2.2).

### **E. 1.3**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ). Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht es nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig, unvollständig oder in Verletzung wesentlicher Verfahrensrechte ermittelt wurden und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann ( Art. 97 Abs. 1, Art. 105 Abs. 2 BGG ; BGE 147 I 73 E. 2.2 ; 142 I 135 E. 1.6; Urteil 2C\_827/2019 vom 17. Januar 2020 E. 2.2). Eine entsprechende Rüge ist substantiiert vorzubringen; auf rein appellatorische Kritik an der Sachverhaltsfeststellung bzw. Beweiswürdigung geht das Gericht nicht ein ( BGE 140 III 264 E. 2.3; 139 II 404 E. 10.1).

## **II. Direkte Bundessteuer**

### **E. 2.1**

Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Einschätzung bzw. Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Einschätzung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Einschätzung bzw. Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert ( Art. 151 Abs. 1 DBG ).

## **E. 2.2**

Der Gesetzgeber hat in Art. 16 Abs. 1 DBG "alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte" für steuerbar erklärt. Er hat damit den Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung aufgestellt. Aufgrund dieser gesetzlichen Ordnung sind alle Wertzuflüsse (Einkünfte) bei den Steuerpflichtigen ohne Rücksicht auf ihre Quellen steuerbar, sofern sie das Gesetz nicht ausdrücklich von der Besteuerung ausnimmt. Ausgenommen sind namentlich die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen ( Art. 16 Abs. 3 DBG ) und die im Negativkatalog von Art. 24 DBG abschliessend aufgezählten Fälle. Ist ein Vermögenszufluss erwiesen, hat im Zweifelsfall die steuerpflichtige Person dessen Steuerfreiheit nachzuweisen (vgl. auch BGE 146 II 6 E. 4.1; 143 II 402 E. 5.1 u. 5.3; 143 II 661 E. 7.2; 140 II 353 E. 2; 125 II 113 E. 4a; Urteil 2C\_74/2021 vom 26. Juli 2021 E.7.1; je m.w.H.).

## **E. 2.3**

Einkünfte aus Stiftungen wie Familienstiftungen im Sinn von Art. 335 Abs. 1 ZGB fallen unter die Generalklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG und sind damit beim Empfänger grundsätzlich steuerbar, sofern die Leistungen nicht ausnahmsweise aufgrund des Negativkatalogs von Art. 24 DBG steuerbefreit sind.

### **E. 2.3.1**

Art. 24 lit. a DBG knüpft grundsätzlich an die zivilrechtlichen Begriffe des Vermächtnisses ( Art. 484 ff. ZGB ) und der Schenkung ( Art. 239 ff. OR ) an. Dem zivilrechtlichen und dem steuerrechtlichen Schenkungsbegriff sind die Merkmale der Vermögenszuwendung, der Unentgeltlichkeit und des Zuwendungswillens gemeinsam (zum Verhältnis zwischen dem zivilrechtlichen und dem steuerrechtlichen Schenkungsbegriff: vgl. u.a. BGE 146 II 6 E. 7.1; 118 Ia 497 E. 2b/aa; Urteile 2C\_799/2021 vom 9. Mai 2022 E. 4.4; 2C\_148/2020 vom 19. Januar 2021 E. 7.1; 2C\_703/2017 vom 15. März 2019 E. 3.3.1; 2C\_597/2017 vom 27. März 2018 E. 3.1.2; 5A\_404/2018 vom 6. November 2018 E. 3.2; m.H.).

Die Vermögenszuwendung besteht nicht notwendigerweise in einer einzigen Leistung. Auch periodische Zuwendungen können Schenkungen darstellen (vgl. BGE 146 II 6 E. 7.1; 118 Ia 497 E. 2b/aa; Urteile 2C\_148/2020 vom 19. Januar 2021 E. 7.2 u. 7.4; 2C\_703/2017 vom 15. März 2019 E. 3.3.1)

Das objektive Merkmal der Unentgeltlichkeit der Vermögenszuwendung liegt vor, wenn der Zuwendungsempfänger für seinen Vermögenserwerb keine Gegenleistung erbracht hat; dabei ist weder der wirtschaftliche Wert noch die Art der Gegenleistung massgeblich (vgl. BGE 146 II 6 E. 7.1; 118 Ia 497 E. 2b/aa; Urteile 2C\_154/2021 vom 6. Juli 2022 E. 9.1; 2C\_148/2020 vom 19. Januar 2021 E. 7.3 u. 7.4; 2C\_379/2019 vom 1. Mai 2020 E. 2.1; 2C\_703/2017 vom 15. März 2019 E. 3.3.1; 2C\_597/2017 vom 27. März 2018 E. 3.1.2)

Die subjektive Voraussetzung der Schenkungsabsicht ist gegeben, wenn die Zuwendung nicht mit dem Willen, eine Gegenleistung zu erbringen, ausgerichtet wird. Der Zuwendende muss Wissen und Wollen bezüglich der Vermögenszuwendung und der Unentgeltlichkeit haben. Ein Schenkungswille kann bei nahestehenden Personen vermutet werden, wenn die übrigen Voraussetzungen einer Schenkung gegeben sind. Die Schenkungsabsicht fehlt, wenn eine Gegenleistung erwartet wird oder die Leistung nicht freiwillig, sondern in Erfüllung einer rechtlichen Pflicht erbracht wird. Diese Rechtspflicht kann gesetzlicher, statutarischer oder vertraglicher Natur sein. Dagegen entspricht die Schenkung einer freien Verfügung über das eigene Vermögen: Der Schenker gibt, was, wem und wann er will (vgl.

zum Ganzen BGE 146 II 6 E. 7.1; 118 Ia 497 E. 2b/aa; 2C\_154/2021 vom 6. Juli 2022 E. 9.1; Urteile 2C\_148/2020 vom 19. Januar 2021 E. 7.1, 7.2 u. 7.4; 2C\_32/2020 vom 8. Juni 2020 E. 3.3; 2C\_379/2019 vom 1. Mai 2020 E. 2.1; 2C\_703/2017 vom 15. März 2019 E. 3.3.1; 2C\_294/2018 vom 26. Juni 2018 E. 4.3; 2C\_597/2017 vom 27. März 2018 E. 3.1.2).

### **E. 2.3.2**

Kapitalgesellschaften richten grundsätzlich keine Schenkungen aus, da sie Zuwendungen aus wirtschaftlichen Gründen erbringen (vgl. BGE 146 II 6 E. 7.1; Urteile 2C\_148/2020 vom 19. Januar 2021 E. 8.3.2 u. 8.3.3 2C\_655/2018 vom 22. August 2018 E. 4.3; 2A.303/1994 vom 23. Dezember 1996 E. 3d). Auch bei Zuwendungen von Stiftungen kann es sich allgemein mangels Schenkungsabsicht der rechtlich verselbständigten Stiftung nicht um einkommenssteuerbefreite Schenkungen im Sinne von Art. 24 lit. a DBG handeln. Eine Stiftung, welche Leistungen an Begünstigte in Erfüllung einer ihr durch die Stiftungsurkunde auferlegten Rechtspflicht ausrichtet, hat keinen Schenkungswillen (vgl. Urteile 2C\_44/2018 vom 31. Januar 2020 E. 7.1; 2A.668/2004 vom 22. April 2005 E. 3.4.3; siehe auch das Urteil 2C\_711/2012 vom 20. Dezember 2012 E. 2.2). Namentlich angesichts der rechtlich-zwingend ausgestalteten Reglementserfordernisse (mit Einschluss eines präzise formalisierten Verfahrensprozesses) kann seitens einer so entscheidenden Organisation nicht auf eine Schenkungsabsicht geschlossen werden (vgl. das Urteil 2C\_379/2019 vom 1. Mai 2020 E. 2.3.2; zur fehlenden Schenkungsabsicht bei einer Anstalt: vgl. das Urteil 2C\_9/2019 vom 29. Januar 2020 E. 3.3.3; kein Schenkungswille bei einer moralischen Verpflichtung: vgl. das Urteil 2C\_148/2020 vom 19. Januar 2021 E. 7.4 oder im Fall einer Treueverpflichtung im Arbeitsverhältnis: vgl. das Urteil 2C\_703/2017 vom 15. März 2019 E. 3.3).

### **E. 2.4**

Wenn eine Schenkung gemäss Art. 24 lit. a DBG nicht gegeben ist, stellt sich die Frage, ob (zumindest teilweise) ein steuerfreier Unterstützungsbeitrag aus privaten Mitteln im Sinne von Art. 24 lit. d DBG vorliegt. Dafür müssen praxisgemäss drei Bedingungen kumulativ erfüllt sein: Unterstützung, Unentgeltlichkeit der Zuwendung, Bedürftigkeit des Empfängers. Die statutenkonform entrichteten Leistungen einer Familienstiftung mit gesetzlich zulässiger ideeller Zweckbestimmung sind somit einkommenssteuerfrei, wenn es sich dabei um unentgeltliche Leistungen an bedürftige Personen handelt. Eine Steuerbefreiung nach Art. 24 lit. d DBG entfällt jedoch, soweit der Grundbedarf der Destinatäre bereits durch andere Unterstützungsleistungen gedeckt ist, namentlich durch entsprechende Unterstützungsansprüche gegenüber unterhaltspflichtigen Eltern, welche auf die entsprechenden Zuwendungen zur Bestreitung ihres (minimalen) Lebensunterhalts angewiesen sind. Dagegen sind Zuwendungen von Familienstiftungen mit unzulässiger wirtschaftlicher Zweckbestimmung empfängerseitig stets zu versteuern (vgl. zum Ganzen BGE 146 II E. 6.2 u. 7.2; 137 II 328 E. 4.1 u. 4.3; Urteile 2C\_44/2018 vom 31. Januar 2020 E. 7.2; 2C\_74/2014 vom 26. Mai 2014 E. 3.1; 2C\_903/2012 vom 12. Februar 2013 E. 4.2.1 u. 4.2.6).

## **E. 3**

Im vorliegenden Fall ist hinsichtlich der Zuwendungen der A. \_\_\_\_\_-Familienstiftung zwischen der Steuerperiode 2007 und den Steuerperioden 2008 sowie 2009 zu unterscheiden.

### **E. 3.1**

Das Recht auf die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens erlischt zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Taxation zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Taxation unvollständig geblieben ist. Das Recht auf die Festsetzung einer Nachsteuer erlischt 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, auf die sie sich bezieht. Bei der fünfzehnjährigen Frist handelt es sich um eine Verwirkungsfrist, die durch keine Unterbrechungsgründe hinausgeschoben werden kann und von Amtes wegen zu beachten ist (vgl. dazu u.a. Art. 152 Abs. 1 und 3 DBG).

### **E. 3.2**

Die Beschwerdeführer wurden für die Steuerperioden 2006-2009 rechtskräftig veranlagt. Danach wurden die Nachsteuerverfahren rechtzeitig eingeleitet. Bezüglich der Steuerperiode 2006 stellte das kantonale Steueramt mit Einspracheentscheid vom 28. Juni 2022 fest, dass das Recht zur Festsetzung einer Nachsteuer am 31. Dezember 2021 erloschen und die entsprechenden Steuerforderungen untergegangen seien. Deswegen hiess es die Einsprache in diesem Punkt gut.

### **E. 3.3**

Für die Steuerperiode 2007 ist das Recht zur Festsetzung einer Nachsteuer am 31. Dezember 2022 erloschen; die entsprechenden Steuerforderungen sind untergegangen.

### **E. 4.1**

Betreffend die Steuerperioden 2008 und 2009 hat das Verwaltungsgericht erwogen, dass die Zuwendungen der A.\_\_\_\_\_ Familienstiftung nicht in den Ausnahmekatalog von Art. 24 DBG fallen würden; die Vergabungen der Stiftung an die Kinder hätten keinen Schenkungscharakter, da sie nach Massgabe des statutarischen Stiftungszwecks und nicht in Schenkungsabsicht entrichtet worden seien. Wenn es aber an einem Schenkungswillen der Stiftung gefehlt habe, seien die empfangenen Zuwendungen gemäss der Generalklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG bei den jeweils Begünstigten bzw. den Inhabern der elterlichen Sorge der Begünstigten, vorliegend also bei den Beschwerdeführern, als Einkünfte zu erfassen, unabhängig davon, ob diese im Rahmen einer statuten- und gesetzeskonformen ideellen Zwecksetzung entrichtet worden seien oder nicht.

### **E. 4.2**

Die Beschwerdeführer vertreten dagegen die Auffassung, bei den aufgerechneten Zuwendungen handle es sich ausnahmslos um Vergabungen, die dem Sinn und Zweck von Art. 335 ZGB entsprechen würden, d.h. um solche, die der Erziehung dienen (insbesondere Schulgelder) oder aber der Finanzierung von ergänzenden erzieherischen Massnahmen. Der Schenkungswille gehe schon aus der Stiftungsurkunde hervor und entspreche allgemein dem Sinn sowie dem Zweck von Familienstiftungen. Ziel des Stifters sei es, seinen Nachkommen über mehrere Generationen die bestmögliche Ausbildung zu ermöglichen. Genau zu diesem Zweck habe der Gesetzgeber das Institut der Familienstiftung geschaffen, damit ein Stifter seinen Nachkommen eine Schenkung zukommen lassen könne, ohne dass es den Zwischengenerationen ermöglicht werde, dies zu verhindern. Somit handle die A.\_\_\_\_\_ Familienstiftung durchaus freiwillig. Die Vergabungen erfolgten - wie für eine Schenkung gefordert - mit dem Schenkungswillen des Stifters und ohne Gegenleistung. Es gebe für die Stiftung keine ihr durch die Statuten auferlegte Rechtspflicht, ebenso wenig ein Recht der Destinatäre, Vergabungen vorzunehmen bzw. zu fordern.

### **E. 4.3**

Entgegen dieser Argumentation steht die Beurteilung des Verwaltungsgericht im Einklang mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. oben E. 2.3, insb. E. 2.3.2). Eine Schenkungsabsicht fehlt, wenn die erbrachten Leistungen nicht freiwillig, sondern in Erfüllung einer rechtlichen Pflicht erbracht werden. Diese Pflicht kann gesetzlicher, statutarischer oder vertraglicher Natur sein. Ein Schenkungswille kann zwar bei nahestehenden Personen vermutet werden, wenn die übrigen Voraussetzungen einer Schenkung gegeben sind. Das gilt aber nicht dann, wenn - wie hier - eine Stiftung als rechtlich gegenüber dem Stifter verselbständigte Rechtspersönlichkeit Leistungen an Begünstigte in Erfüllung einer ihr durch die Stiftungsurkunde auferlegten Rechtspflicht ausrichtet. Namentlich angesichts der rechtlich-zwingend ausgestalteten Reglementserfordernisse (mit Einschluss eines präzisiert formalisierten Verfahrensprozederes) kann nicht darauf geschlossen werden, dass eine so entscheidende Organisation eine Schenkungsabsicht hat.

#### **E. 4.4**

Zur Begründung hat sich die Vorinstanz wesentlich auf einen Grundsatz berufen, der auf einem Bundesgerichtsurteil aus dem Jahr 2005 beruht: Für die rechtliche Qualifikation der an die Destinatäre ausgerichteten Erträge einer Familienstiftung ist zufolge der eigenen Rechtspersönlichkeit der Stiftung allein auf das zwischen ihr und den Destinatären bestehende Verhältnis abzustellen (vgl. das Urteil 2A.668/2004 22. April 2004, E. 3.4.3; siehe auch 2C\_711/2012 und 2C\_712/2012 vom 20. Dezember 2012 E. 2.2 und 4.1).

##### **E. 4.4.1**

Diesbezüglich bringen die Beschwerdeführer vor, das Verwaltungsgericht verkenne, dass dem besagten Urteil ein Sachverhalt zugrunde liege, der wesentlich vom vorliegend gegebenen abweiche. Hier gehe es weder um einen absolut gleichen Anspruch der Destinatäre noch um eine "Jahresquote", die zwingend ausbezahlt werden müsste. Vielmehr würden die Destinatäre der Stiftung nur das erhalten, was sie für ihre Ausbildung und Erziehung benötigten, was das Kuratorium jedes Jahr pro Destinatär neu diskutiere und festlege. Es gebe auch keine Gleichbehandlungspflicht für alle Destinatäre, was den Schenkungswillen weiter beweise. Es könne auch durchaus sein, dass in einem Jahr ein oder mehrere Destinatäre keinen Beitrag erhalten würden. Dies liege allein in der Zuständigkeit des Kuratoriums, das sich an Gesetz und Statuten halte. Selbst wenn der Rahmen der Vergabungen somit durch das Gesetz und die Statuten geregelt sei, schliesse das nicht aus, dass die erbrachten Leistungen freiwillig seien.

##### **E. 4.4.2**

Wie das Verwaltungsgericht aber in Übereinstimmung mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung erwogen hat, mag zwar zutreffen, dass vorliegend weder ein absolut gleicher Anspruch der Destinatäre noch eine Jahresquote besteht, die zwingend ausbezahlt werden müsste. Im besagten Urteil - wie hier - ist jedoch einzig ausschlaggebend, dass das vom Stifter auf die Stiftung übergegangene Eigentum am Stiftungsvermögen es verbietet, steuerrechtlich eine Schenkung des Stifters an die Destinatäre anzunehmen. Gerade dadurch, dass die Stiftung eine eigene Rechtspersönlichkeit aufweist, ist für die rechtliche Qualifikation der an die Destinatäre ausgerichteten Erträge der Familienstiftung nach der Eigentumsübertragung allein auf das zwischen ihr und den Destinatären und gerade nicht auf das zwischen dem Stifter und den Destinatären bestehende Verhältnis abzustellen.

Zwar sieht die Stiftungsurkunde vorliegend keine zwingende Auszahlung einer Jahresquote der Stiftung an die Destinatäre vor. Dies ändert nichts am Umstand, dass die Stiftung bei der Festlegung der Zuwendungen und der Destinatäre lediglich im Rahmen der ihr nach Massgabe einer durch die Statuten auferlegten Rechtspflicht handeln kann. Wenn die Zuwendungen nach Massgabe des statutarischen Zwecks der so verselbständigten Rechtspersönlichkeit und in Übereinstimmung mit den vorgesehenen Regelungsmechanismen erbracht werden, dann scheidet ein Schenkungswille namentlich angesichts der rechtlich-zwingend ausgestalteten Reglementserfordernisse (mit Einschluss eines präzise formalisierten Verfahrensprozederes) aus.

#### **E. 4.5**

Schliesslich handelt es sich bei den Zuwendungen der Stiftung nicht um Leistungen in Erfüllung familienrechtlicher Verpflichtungen im Sinn von § 24 lit. e StG und Art. 24 lit. e DBG, da die Familienstiftung ihre Leistungen nicht aufgrund familienrechtlicher Pflichten gemäss Art. 328 ZGB (Verwandtenunterstützung), sondern aufgrund des statutarischen Stiftungszwecks erbringt und eine familienrechtlich relevante Verwandtschaft höchstens zum Stifter oder den Mitgliedern des Stiftungsrats bestehen kann.

### III. Staats- und Gemeindesteuern

#### **E. 5**

Die für die Beurteilung der durch die Stiftung vorgenommenen Zuwendungen im Rahmen der Kantons- und Gemeindesteuern massgeblichen Bestimmungen (vgl. Art. 7 Abs. 1 u. Abs. 4 lit. c StHG; Art. 53 StHG; § 16 Abs. 1 u. 24 lit. a u. d, § 160 Abs. 1 u. 161 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [LS 631.1]) stimmen inhaltlich mit denjenigen überein, die bei der direkten Bundessteuer anwendbar sind. Demzufolge muss die Beurteilung auch zum gleichen Ergebnis führen.

### IV. Kosten- und Entschädigungsfolgen

#### **E. 6.1**

Gesamthaft ist somit festzuhalten, dass die Beschwerde infolge Verjährung der Steuerperiode 2007 teilweise gutzuheissen ist. Betreffend die Steuerperioden 2008 und 2009 ist sie dagegen abzuweisen und das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 19. Oktober 2022 zu bestätigen.

Die mit der Nachsteuerverfügung vom 9. November 2021 erhobene Nachsteuer ist infolge Verjährung der Steuerperioden 2006 und 2007 zu korrigieren und - wie vom Beschwerdegegner beantragt - neu auf Fr. 29'392.30 betreffend die direkte Bundessteuer sowie auf Fr. 39'699.45 betreffend die Staats- und Gemeindesteuern bzw. neu auf festzusetzen.

#### **E. 6.2**

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens, im Umfang von Fr. 3'000.-- den Beschwerdeführern (unter Solidarhaft) aufzuerlegen. Im Übrigen werden sie auf die Bundesgerichtskasse genommen ( Art. 66 Abs. 1 BGG ). Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 68 BGG ).