

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2019.139 vom 30. März 2021

ZH Steuerrekursgericht, 2021-03-30, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2019.139

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2019.139 du 30 mars 2021

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2019.139 del 30 marzo 2021

Regeste

Im Streit liegen Zahlungen einer Familienstiftung für Taschengeld, Kosten einer Privatschule, Lageraufenthalte, Telefonrechnungen und Vereinsbeiträge von zwei minderjährigen, unter elterlicher Sorge stehenden Kindern. Die älteste Tochter, die ebenfalls Zuwendungen der Stiftung erhielt, wurde im fraglichen Jahr volljährig, befand sich aber noch in Ausbildung. Die Einkünfte fallen nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung zunächst unter die Einkommensgeneralklausel und bilden damit grundsätzlich Teil der Bemessungsgrundlage. Zu prüfen ist in einem weiteren Schritt, ob es sich gemäss dem Ausnahmekatalog um steuerbefreite Einkünfte handelt (Schenkung, Leistung in Erfüllung einer familienrechtlichen Verpflichtung bzw. Unterstützungen aus privaten Mitteln). Die von einer Stiftung ausgerichteten Beträge sind weder Schenkungen noch gründen sie auf einer familienrechtlichen Verpflichtung. Eine an sich mögliche Steuerbefreiung unter dem Titel der "Unterstützung" kommt vorliegend nicht in Frage, weil die Eltern der zwei minderjährigen Kinder nicht bedürftig sind. Die meisten Zahlungen entsprechen indes ohnehin nicht dem Stiftungszweck und sind deshalb von vornherein aufzurechnen. Die älteste Tochter unterliegt nicht der Familienbesteuerung. Die Zahlungen an sie sind trotzdem den Eltern bzw. dem Vater und einzigen Stiftungsorgan zuzurechnen, weil sich der wahre Wille der Stiftung bzgl. dem Empfänger bzw. der Empfängerin der Zahlung nicht eruieren lässt und es nach dem normalen Lauf der Dinge am naheliegendsten erscheint, ihm die Zahlungen zuzurechnen, der er profitiert letztlich als einziger davon, weil er faktisch von seiner familienrechtlichen Unterstützungspflicht gegenüber der mündigen Tochter direkt befreit wird (bis zum Abschluss der Erstausbildung; zivilrechtliche Simulation bzw. Anwendung des Drittvergleichs im Steuerrecht). Abweisung.

Erwägungen

E. 2

ST.2019.184

- 7 -

E. 3

a) Der Einkommenssteuer sind ausnahmsweise gemäss Art. 24 DBG bzw. § 24 StG u.a. nicht unterworfen: Der Vermögensanfall infolge Erbschaft, Vermächtnis, Schenkung oder güterrechtlicher Auseinandersetzung (lit. a), die Unterstützungen aus öffentlichen oder privaten Mitteln (lit. d) und die Leistungen in Erfüllung familienrechtlicher Verpflichtungen (lit. e). b) Die Stiftung A bezweckt, den Nachkommen von J an die Kosten der Ausstattung, zur Förderung ihrer Erziehung oder Ausbildung irgendwelcher Art, Beiträge zu leisten und bei Bedarf ihr wirtschaftliches und wissenschaftliches Fortkommen

zu ermöglichen und zu erleichtern (Ziff. II der Stiftungsurkunde). Das Kuratorium hat im Rahmen des Stiftungszwecks über die Verwendung des Stiftungsgutes und die Erträge zu verfügen (Ziff. VI der Stiftungsurkunde). Die Pflichtigen halten dafür, dass es sich bei den Vergabungen zivilrechtlich um Schenkungen und damit um Zuflüsse handelt, welche gemäss der oben erwähnten Ausnahmebestimmung (lit. a) nicht der Einkommsteuer unterliegen. Die Stiftung A handelt indessen, wie gesehen, bei der Festlegung der Zuwendungen und der Destinatäre keinesfalls freiwillig, sondern nach Massgabe einer ihr durch die Statuten auferlegten Rechtspflicht. Damit fehlt es an einem wesentlichen Merkmal einer Schenkung. Das Bundesgericht hält ausdrücklich (und im Widerspruch zu den von ihm selber zitierten Verwaltungsgerichtsentscheiden) fest, dass das vom ursprünglichen Stifter auf die Stiftung übergegangene Eigentum am Stiftungsvermögen es verbiete, steuerrechtlich eine Schenkung des Stifters an die Destinatäre anzunehmen (vgl. BGr, 22. April 2005, 2A.668/2004, E. 3.4.3). c) Vergabungen von Familienstiftungen fallen auch nicht unter Art. 24 lit. e DBG bzw. § 24 lit. e StG, wonach Leistungen in Erfüllung familienrechtlicher Verpflichtungen, ausgenommen die Unterhaltsbeiträge nach Art. 23 lit. f DBG bzw. § 23 lit. f StG, steuerfrei bleiben. Diese Norm steht im Zusammenhang mit der Familienbesteuerung: Für Aufwendungen an den Unterhalt von Familienangehörigen gilt an sich gemäss Art. 34 lit. a DBG bzw. § 33 lit. a StG der Grundsatz, dass sie nicht abziehbar sind. Entsprechend sind diese Bezüge grundsätzlich auf Seiten der empfangenden Person gemäss Art. 24 lit. e DBG bzw. § 24 lit. e StG auch nicht steuerbar, denn Leistungen innerhalb der Familie sind aufgrund der Gemeinschaftsbesteuerung gemäss Art. 9 DBG bzw. § 7 StG steuerrechtlich irrelevant (Peter Locher, Kommentar zum DBG I (Art. 1 - 48), 2. A., 2019, Art. 24 N 42). Bei der Familienstiftung stellen die zivilrechtskonformen, im Rahmen eines der gesetzlich eng umschriebenen Zwecke ausgerichteten Zuwendungen geschäftsmässig begründeten Aufwand dar und mindern deren 2 DB.2019.139 2 ST.2019.184

- 8 - Gewinn (BGr, 4. März 2002, 2A.457/2001; Andrea Opel, Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten – in nationalen und internationalen Verhältnissen, Basler Studien zur Rechtswissenschaft, 2009, S. 129; BGr, 22. April 2005, 2A.668/2004, E. 2.4. in fine allerdings wieder offen gelassen). Der Gesetzeszweck erlaubt den Abzug von Zuwendungen einer Familienstiftung unter diesem Titel nicht. Das kantonale Steueramt hat konsequenterweise im Einschätzungsverfahren der Stiftung A diejenigen Aufwendungen als geschäftsmässig begründet zum Abzug bzw. gewinnmindernd zugelassen, welche dem zivilrechtlich bzw. statutarisch zulässigen Zweck entsprechen (z.B. an eine private Schule bezahltes Schulgeld). Die Stiftung A, vertreten durch den Pflichtigen, hat diese Einschätzung im Ergebnis akzeptiert. Eine doppelte Steuerfreiheit der entsprechenden Zahlungsflüsse ist undenkbar und vom Gesetzgeber nicht gewollt. d) Die strittigen Stiftungsleistungen stellen – sofern statuten- und gesetzeskonform entrichtet – vielmehr Unterstützungsleistungen Privater i.S.v. Art. 24 lit. d DBG bzw. § 24 lit. d StG dar (Locher, Art. 24 N 41). Diese sind abzugsfähig, soweit die begünstigte Person bedürftig ist. Die Bedürftigkeit ist im Gesamtzusammenhang zu prüfen (vgl. Locher Art. 24 N 37 f.). Geht es um unmündige Kinder, so hängt deren Bedürftigkeit davon ab, ob die unterstützungspflichtigen Eltern bedürftig sind. Die Kinder haben andernfalls einen zivilrechtlichen Anspruch auf Unterhalt und bedürfen nicht der Zuwendungen einer Drittperson bzw. Institution (vgl. hierzu StRK, 10. September 2004, 2 ST.2004.296; BGr, 22. November 1996, 2P.401/1995; Locher, Art. 35 N 49, m.w.H.). Von einer Bedürftigkeit der pflichtigen Eltern kann vorliegend bei einem steuerbaren

Nettovermögen von knapp Fr. 5 Mio. und einem sechsstelligen steuerbaren Einkommen indessen von vornherein keine Rede sein. Die gesetzeskonform ausgerichteten Zuwendungen der Stiftung A (z.B. die Zahlungen für eine Privatschule) an die beiden im streitbetroffenen Jahr unmündigen Zwillinge D und E sind damit nicht abzugsfähig.

E. 4

a) aa) Die älteste Tochter C stand Ende 2015 nicht mehr unter der elterlichen Sorge. Damit kam für sie in der betroffenen Steuerperiode die Familienbesteuerung nicht mehr zur Anwendung (Art. 9 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 5 Abs. 1 der Verordnung über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer vom 14. August 2013; § 7 Abs. 3 StG). Sie ist als eigenständiges Steuersubjekt zu behandeln. 2 DB.2019.139 2 ST.2019.184

- 9 - bb) Der Unterhalt (gegenüber den noch nicht volljährigen Kindern) wird durch Pflege, Erziehung und Geldzahlung geleistet (Art. 276 Abs. 1 ZGB). Die Eltern sorgen gemeinsam, ein jeder Elternteil nach seinen Kräften, für den gebührenden Unterhalt des Kindes und tragen insbesondere die Kosten von Betreuung, Erziehung, Ausbildung und Kinderschutzmassnahmen (Abs. 2). Die Unterhaltspflicht der Eltern dauert bis zur Volljährigkeit des Kindes (Art. 277 Abs. 1 ZGB). Hat es dann noch keine angemessene Ausbildung, so haben die Eltern, soweit es ihnen nach den gesamten Umständen zugemutet werden darf, für seinen Unterhalt aufzukommen, bis eine entsprechende Ausbildung ordentlicherweise abgeschlossen werden kann (Abs. 2). b) aa) Das kantonale Steueramt weist zu Recht darauf hin, dass die Leistungen der Stiftung A an C in erster Linie die Pflichtigen entlasteten, indem die Eltern in entsprechendem Mass von ihrer Unterhaltspflicht gegenüber der volljährigen Tochter befreit wurden. Die Eltern traf nämlich in Bezug auf C, weil sie ihre Erstausbildung noch nicht ordentlicherweise abgeschlossen hatte, auch über die Volljährigkeit hinaus eine umfassende Unterhaltspflicht. Angesichts der komfortablen finanziellen Verhältnisse der Pflichtigen wäre es ihnen ohne Weiteres zuzumuten gewesen, für das Taschengeld, die sportlichen Aktivitäten, Sprachaufenthalte und weitere im Zusammenhang mit dem Gymnasium bzw. dem Studium stehende Kosten aufzukommen. bb) aaa) Genau wie bei der "klassischen" Einmann-Aktiengesellschaft und bei Firmenkonstrukten, die durch ein und dieselbe Person bzw. durch eine Gruppe zusammenwirkender Personen beherrscht werden, ergeben sich bei Vereinen, Genossenschaften und Stiftungen ganz besondere Probleme, wenn sie mit nahestehenden Personen Verträge abschliessen (vgl. zum Ganzen bei komplizierten Firmengeflechten: StRG, 10. Dezember 2018, 2 ST.2017.306; StRG, 26. Februar 2019, 1 ST.2017.255, im Ergebnis vollumfänglich bestätigt durch VGr, 16. Dezember 2020, SB.2019.00029, auch zum Folgenden). In solchen Konstellationen versagt das Zivilrecht, weil es für einzelne rechtswirksame Handlungen einen entsprechenden wahren (bei Vertragsschlüssen übereinstimmenden) Willen der Parteien über die wesentlichen Inhalte des Geschäfts (in Bezug auf Verträge so genannte "essentialia negotii") voraussetzt. Den Beteiligten in ihrer Doppelrolle als Aktionäre bzw. Kapitalgeber und Lohn-, Honorar- oder Tantiemenempfänger, oder – wie im vorliegenden Fall – Vorstands- bzw. Kuratoriumsmitglieder und Destinatäre bzw. Eltern von Destinatären kommt es oft schlicht nicht darauf an, in welches zivilrechtliche Kleid eine bestimmte Transaktion (Zahlung oder Zuwendung) eingepackt wird. Letztlich streben sie einzig ein bestimmtes (hand- 2 DB.2019.139 2 ST.2019.184

- 10 - festes) Ergebnis an. Ob die von den Akteuren verwendeten Bezeichnungen, Parteien und Verträge dem zivilrechtlich vorgegebenen Rahmen für das gewählte Geschäft

nahekommen, muss sie nicht kümmern. Dem Gesagten entsprechend konnte vorliegend der Pflichtige zusammen mit seiner Tochter C an der Sitzung vom 12. April bzw. 4. Juli 2015 (letztere ohne C) und darüber hinaus zu jeder Zeit im persönlichen Austausch im gemeinsam bewohnten Haus in F und anderswo frei bestimmen, wer von ihnen die Vergabungen erhalten würde. Dass die Beschlüsse der Stiftung A (rein formell) auf C lauteten und die Zahlungen an sie flossen, sagt nichts über den wahren Willen der Parteien bzw. den wahren zivilrechtlichen Vertrag aus. C war sehr wohl bewusst, dass sie ganz unabhängig vom Entscheid der Stiftung A auf das Wohlwollen ihrer Eltern in Bezug auf ihre Ausbildung zählen durfte. Darüber hinaus hatte sie, auch dieses Wissen ist bei ihr vorauszusetzen, einen handfesten, gerichtlich durchsetzbaren zivilrechtlichen Anspruch gegenüber ihren Eltern auf Unterhalt während des Gymnasiums und des Studiums. Ob die Zahlungen der Stiftung an ihren Vater oder an sie persönlich erfolgten, war für sie unerlei. Der Pflichtige seinerseits hatte unter diesen Umständen beim Kuratoriumsentscheid dagegen ein ganz erhebliches Interesse daran, dass die Stiftung A an die Ausbildung und an den Unterhalt seiner Tochter Zahlungen leiste, entbanden ihn diese Zuwendungen doch direkt von seinen gesetzlichen (und moralischen) familiären Unterhaltspflichten. bbb) Es steht bei der Beurteilung von Firmen-, Stiftungs-, Vereins- und anderen Vertragskonstrukten unter Nahestehenden bzw. identischen Personen immer die Frage im Raum, wie das tatsächliche Endergebnis einer Transaktion (vielfach dürfte es sich um die Entnahme von Mitteln aus einer juristischen Person handeln) zivilrechtlich einzuordnen ist. Denn der wirkliche, innere Wille der Parteien steht wie gesehen regelmässig lediglich in Bezug auf dieses Endergebnis fest. Die vordergründige und gegen aussen kommunizierte (oft komplizierte) zivilrechtliche Ausgestaltung und Benennung des entsprechenden Geschäfts kann ohne Weiteres vorgeschoben (simuliert) sein, bzw. es fehlt sehr oft schlicht an einem ehrlichen, echten Willen über den wahren Inhalt der einzelnen Elemente des Vertrags. Dazu gesellt sich das Problem, dass sich der wahre Wille bei Nahestehenden und insbesondere bei Insich-Geschäften jeglicher Art niemals direkt ermitteln lässt. Die Gedanken bei der Entscheidungsfindung und Beschlussfassung bleiben ein Geheimnis, das im Rahmen der Beweiserhebung und -würdigung von keinem Gericht auf dieser Welt gelüftet werden kann. 2 DB.2019.139 2 ST.2019.184

- 11 - Bei der Beurteilung eines Vertrags und anderer Rechtshandlungen sowohl nach Form als auch nach Inhalt ist indessen nach der Zivilrechtsordnung immer der übereinstimmende wirkliche Wille und nicht die unrichtige Bezeichnung oder Ausdrucksweise zu beachten, die von den Parteien aus Irrtum oder in der Absicht gebraucht wird, die wahre Beschaffenheit des Vertrages zu verbergen (vgl. Art. 18 Abs. 1 OR). Um diesen übereinstimmenden wirklichen Willen festzustellen, ist insbesondere bei Verträgen unter Nahestehenden und bei Insich-Geschäften aufgrund der Umstände danach zu forschen, welcher zivilrechtlichen Form bzw. welchem im Zivilgesetzbuch bzw. im Obligationenrecht definierten Geschäft (bzw. welcher Abfolge von definierten Geschäften) die Gesamttransaktion (d.h. das handfeste, sichtbare Endergebnis) am ehesten nahekommt. Es ist den Parteien mit anderen Worten zu unterstellen, sie hätten – hypothetisch – die naheliegendste vom Zivilrecht vorgegebene Figur gewollt, die auch in guten Treuen agierende, voneinander unabhängige Dritte gewählt hätten. Diese Sichtweise findet im Steuerrecht in der Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung ihre Entsprechung, welche dort den Massstab bei der Drittkonformität ansetzt. Bei einer Einmann-Aktiengesellschaft ist der Alleinaktionär und einzige Verwaltungsrat bei seiner Entscheidung, ob er Entnahmen aus seiner Firma in Form einer Dividende, Tantieme, als

Lohn, als Honorar oder als Entschädigung für einen Auftrag beziehen soll, keineswegs frei (vgl. StRG, 22. April 2015, 1 ST.2014.46, E. 3/b/bb). Vom wahren zivilrechtlichen Gehalt abweichende Vertragskonstrukte sind als simuliert zu werten, was aus zivil- und auch aus steuerrechtlicher Sicht zu ihrer Korrektur führen muss. cc) Der genaue Vertragsinhalt im Dreiecksverhältnis der nahestehenden Parteien Vater, Tochter und Familienstiftung ist somit mit Blick auf die aktenkundigen Umstände aus objektiver Warte zu ermitteln. Wahrer Vertragsinhalt ist, was voneinander unabhängige Parteien vernünftigerweise miteinander vereinbart hätten. Die Antwort liegt auf der Hand: Eine unabhängige Stiftung wäre sich – wie im Übrigen auch der Pflichtige und seine Tochter C es zweifelsfrei waren – im Klaren darüber gewesen, dass die Zahlungen an C ganz direkt dazu führten, dass der Pflichtige in entsprechender Höhe keinen Unterhalt mehr leisten musste. Hätte eine unabhängige (Dritt-) Stiftung C persönlich in ihrem Fortkommen fördern wollen, hätte sie einen anderen Weg wählen müssen. C zog nämlich aus der (angeblichen) Grosszügigkeit der Stiftung A keinerlei Nutzen. 2 DB.2019.139 2 ST.2019.184

- 12 - Endziel des Geschäfts war nach dem Willen aller drei Parteien ganz offensichtlich nichts anderes als die Verminderung der Passiven des Pflichtigen. Die korrekte, naheliegende zivilrechtliche Abbildung dieses Geschäfts hätte darin bestanden, die Vergabungen direkt dem Pflichtigen (der bezeichnenderweise als Nachkomme grundsätzlich als Destinatär in Frage käme) zukommen zu lassen. Der Beschluss der drei Personen (wobei der Pflichtige als Vertreter mit sich selber ein klassisches Insich-Geschäft tätigte) lautete in seiner dissimulierten Form demnach, dass die Stiftung die Forderung der Tochter gegenüber ihrem Vater für Schule, Taschengeld, etc. für den Pflichtigen tilge bzw. erfülle. Die Vertragsbeziehung zwischen Stiftung und Pflichtigem entspricht zivilrechtlich einer so genannten geldwerten Leistung an den nahestehenden Pflichtigen, wie sie weiter oben ausführlicher erläutert wurde. Die Vergabungen der Stiftung A, die formell für die Tochter C überwiesen wurden, sind somit zivil- und auch steuerrechtlich als Zufluss beim Pflichtigen zu werten und sind durch ihn zu versteuern. Die Einspracheentscheide der Vorinstanz sind demnach auch in Bezug auf die Vergabungen der Stiftung A an die Tochter C zu bestätigen.

E. 5

Nach alledem sind Beschwerde und Rekurs abzuweisen. Die Kosten des vorliegenden Verfahrens sind den Beschwerdeführern/Rekurrenten aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 151 Abs. 1 StG).

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