

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00073 vom 10. November 2021

ZH Verwaltungsgericht, 2021-11-10, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2021.00073](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2021.00073)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00073 du 10 novembre 2021

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00073 del 10 novembre 2021

## Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2015 | Besteuerung von Vergabungen einer Familienstiftung. Kognition des Verwaltungsgerichts (E. 1). Zulässige Zwecke einer Familienstiftung (E. 2). Leistungen einer Familienstiftung sind aufgrund der steuerrechtlichen Einkommensgeneralklausel empfängerseitig grundsätzlich steuerbar, sofern die Leistungen aufgrund des Negativkatalogs nicht ausnahmsweise steuerbefreit ist. Zuwendungen einer Familienstiftung haben weder Schenkungscharakter noch erfolgen sie in Erfüllung familienrechtlicher Pflichten. Statutenkonform entrichtete Leistungen einer Familienstiftung mit gesetzlich zulässiger ideeller Zweckbestimmung sind allenfalls einkommenssteuerfrei, wenn es sich dabei um unentgeltliche Leistungen an bedürftige Personen handelt, welche auf entsprechende Zuwendungen zur Bestreitung ihres (minimalen) Lebensunterhalts angewiesen sind und deren Grundbedarf nicht durch andere Unterstützungsleistungen (namentlich Unterstützungsansprüche gegenüber unterhaltspflichtigen Eltern) gedeckt ist, während Zuwendungen von Familienstiftungen mit unzulässiger wirtschaftlicher Zweckbestimmung empfängerseitig stets zu versteuern sind (E. 3.2). Vorliegend fallen die empfangenen Zuwendungen der Familienstiftung nicht in den Negativkatalog und sind gemäss der Generalklausel einkommenssteuerpflichtig, unabhängig davon, ob sie nun noch im Rahmen einer statuten- und gesetzeskonformen ideellen Zwecksetzung entrichtet wurden (E. 3.4). Während die empfangenen Leistungen der minderjährigen Destinatären den Pflichtigen als deren unterhaltspflichtigen Eltern zuzurechnen sind, sind die Empfänge der volljährig gewordenen Tochter entgegen den vorinstanzlichen Erwägungen dieser selbst zuzurechnen, weshalb die Beschwerde insoweit gutzuheissen und zur Neuentscheidung an die Vorinstanz zurückzuweisen ist (E. 4). Ausgangsgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen und Rechtsmittelbelehrung (E. 5 f.). Rückweisung.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2021.00073 SB.2021.00074 Urteil des Einzelrichters vom 10. November 2021 Mitwirkend: Verwaltungsrichter Andreas Frei, Gerichtsschreiber Felix Blocher. In Sachen 1. A, 2. B, Nr. 2 vertreten durch Nr. 1, Beschwerdeführende, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2015 Direkte Bundessteuer 2015, hat sich ergeben: I. Mit Veranlagungs- bzw. Einschätzungsentscheid vom 6. Juli 2018 nahm das kantonale Steueramt beim Ehepaar A und B (nachfolgend: die Pflichtigen) verschiedene Korrekturen vor und setzte deren steuerbares Einkommen auf Fr. ... (direkte Bundessteuer 2015) bzw. Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern 2015, davon Fr. ... als Ertrag aus qualifizierten

Beteiligungen) fest, bei einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern 2015). Aufgerechnet wurden insbesondere verschiedene Vergabungen der im September 2005 errichteten Familienstiftung C für die drei Kinder der Pflichtigen im Gesamtumfang von (rund) Fr. .... Die Familienstiftung C ist eine durch öffentliche Beurkundung errichtete Familienstiftung im Sinn von Art. 335 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB) mit Sitz in D, deren statutarischer Zweck es ist, den Pflichtigen und dessen Nachkommen (Anteilsberechtigten) "an die Kosten der Ausstattung, durch Förderung ihrer Erziehung oder Ausbildung irgendwelcher Art Beiträge zu leisten und bei Bedarf ihr wirtschaftliches und wissenschaftliches Fortkommen zu ermöglichen und zu erleichtern". Über die Vergabungen beschliesst ein durch die volljährigen Anteilsberechtigten gewähltes Kuratorium (Stiftungsrat). Das kantonale Steueramt wies die gegen den Veranlagungs- bzw. Einschätzungsentscheid vom 6. Juli 2018 erhobenen Einsprachen am 30. August 2019 ab. II. Die hiergegen erhobenen Rechtsmittel wies das Steuerrekursgericht am 30. März 2021 ab. III. Mit Beschwerde vom 17. Mai 2021 beantragten die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht, es seien in Gutheissung ihrer Beschwerden die vorinstanzlichen Entscheide aufzuheben und die Vergabungen der Familienstiftung C in Höhe von Fr. ... für das (Steuer-)Jahr 2015 nicht beim Einkommen der Beschwerdeführenden aufzurechnen. Zudem ersuchten sie um die Zusprechung einer Entschädigung. Mit Präsidialverfügung vom 18. Mai 2021 vereinigte das Verwaltungsgericht die Verfahren SB.2021.00073 betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2015 und SB.2021.00074 betreffend die direkte Bundessteuer 2015. Zudem wurden die vorinstanzlichen Akten beigezogen und den Beteiligten das rechtliche Gehör gewährt. Das kantonale Steueramt beantragte die Abweisung der Beschwerde, während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete. Die Eidgenössische Steuerverwaltung und das Steueramt der Gemeinde D liessen sich nicht vernehmen. Der Einzelrichter erwägt: 1. Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend die Staats- und Gemeindesteuern können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Für die Beschwerde an das Verwaltungsgericht als weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG über das Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Rekurskommission "sinngemäss", was nach der Rechtsprechung dahingehend auszulegen ist, dass die Überprüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts gleich wie bei den Staats- und Gemeindesteuern auf die Rechtskontrolle beschränkt ist (BGE 131 II 548 E. 2.5; RB 1999 Nr. 147).

### **E. 2.1**

Familienstiftungen im Sinn von Art. 335 Abs. 1 ZGB sind nur zu ganz bestimmten, eng umgrenzten Zwecken zur Befriedigung materieller Bedürfnisse in besonderen Lebenslagen erlaubt. Unzulässig sind jedenfalls sogenannte Genuss- oder Unterhaltsstiftungen, d. h. Stiftungen, deren Erträge ohne besondere Zweckbestimmung für den allgemeinen Lebensunterhalt den Angehörigen einer Familie zukommen sollen oder die Neuerrichtung eines sogenannten Fideikommiss im Sinn von Art. 335 Abs. 2 ZGB (vgl. BGE 108 II 393 E. 6.a; BGr, 4. März 2002, 2A.457/2001, E. 4.5; vgl. auch VGr, 23. April 2008, SB.2008.00009, E. 3.2; ausführlich dazu Andrea Opel, Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten – in nationalen und internationalen

Verhältnissen, Basler Studien zur Rechtswissenschaft, Reihe B: Öffentliches Recht, Band 78, Basel 2009, S. 17 ff. und 32 ff.). Fraglich ist auch, ob eine Familienstiftung der allgemeinen Ausbildungsfinanzierung dienen darf (vgl. Roland Fankhauser in: Jolanta Kren Kostkiewics, Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, Orell Füssli Kommentar, 3. A., Zürich 2016, Art. 335 ZGB N. 4).

### **E. 2.2**

Vorliegend erscheint zweifelhaft, ob sich die vom Pflichtigen errichtete und von ihm und seiner volljährigen Tochter (als wahlberechtigte Anteilsberechtigte) kontrollierte Stiftung noch in den Vorgaben des Stiftungsrechts bewegt, werden doch zahlreiche Ausgaben der Kinder finanziert, welche sich klar ausserhalb der zulässigen Zwecke einer Familienstiftung bewegen und offenkundig allgemeine Lebenshaltungskosten ohne Ausstattungsscharakter betreffen. Zudem bestand das Kuratorium der Stiftung gemäss den in den Akten liegenden Sitzungsprotokollen in der strittigen Steuerperiode allein aus dem Pflichtigen, welcher damit selbst über (statutenkonforme) Vergabungen entscheiden konnte. Ob die aufgerechneten Vergabungen statuten- und gesetzeskonform entrichtet wurden, kann indes im nachfolgenden Sinn offenbleiben.

### **E. 3.1**

Der Einkommenssteuer unterliegen laut § 16 Abs. 1 StG bzw. Art. 16 Abs. 1 DBG alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte. 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 (§ 16 Abs. 3 StG bzw. Art. 16 Abs. 3 DBG) und die im Negativkatalog von § 24 StG bzw. Art. 24 DBG abschliessend aufgezählten Fälle (BGE 140 II 353 E. 2). Ist ein Vermögenszufluss erwiesen, hat im Zweifelsfall die steuerpflichtige Person dessen Steuerfreiheit nachzuweisen (vgl. auch BGE 143 II 661 E. 7.2, mit Hinweisen).

### **E. 3.2**

Leistungen einer Familienstiftung im Sinn von Art. 335 Abs. 1 ZGB sind aufgrund der Einkommensgeneralklausel von § 16 Abs. 1 StG bzw. Art. 16 Abs. 1 DBG beim Empfänger grundsätzlich steuerbar, sofern die Leistungen nicht ausnahmsweise aufgrund des Negativkatalogs von § 24 StG bzw. Art. 24 DBG steuerbefreit sind. Für die rechtliche Qualifikation der an die Destinatäre ausgerichteten Erträge der Familienstiftung ist zufolge der eigenen Rechtspersönlichkeit der Stiftung allein auf das zwischen ihr und den Destinatären bestehende Verhältnis abzustellen (BGr, 22. April 2004, 2A.668/2004, E. 3.4.3; vgl. auch BGr, 20. Dezember 2012, 2C\_711/2012 und 2C\_712/2012, E. 2.2 und 4.1). Mangels animus donandi der rechtlich verselbständigten Stiftung kann es sich bei den Zuwendungen der Stiftung nicht um einkommenssteuerbefreite Schenkungen im Sinn von § 24 lit. a StG und Art. 24 lit. a DBG handeln (BGr, 22. April 2004, 2A.668/2004, E. 3.3 und 3.4.3; in Bezug auf statutenkonforme Substanz ausschüttungen differenzierend hingegen Oppl, S. 186 f.). Ebenso wenig handelt es sich bei den Zuwendungen der Stiftung 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

(offengelassen in BGr, 22. April 2004, 2A.668/2004, E. 2.4; vgl. auch BGr, 4. März 2001, 2A.257/2001, E. 4.5). Die statutenkonform entrichteten Leistungen einer Familienstiftung mit gesetzlich zulässiger ideeller Zweckbestimmung sind allenfalls nach § 24 lit. d StG bzw. Art. 24 lit. d DBG einkommenssteuerfrei, wenn es sich dabei um unentgeltliche Leistungen an bedürftige Personen handelt, welche auf die entsprechenden Zuwendungen zur Bestreitung ihres (minimalen) Lebensunterhalts angewiesen sind, während Zuwendungen von Familienstiftung mit unzulässiger wirtschaftlicher Zweckbestimmung empfängerseitig stets zu versteuern sind (vgl. BGr, 22. April 2004, 2A.668/2004, E. 2.4; BGr, 4. März 2001, 2A.257/2001, E. 4.5). Eine Steuerbefreiung nach § 24 lit. d StG bzw. 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.

### **E. 3.3**

Nach dargelegter Rechtslage haben die Zuwendungen bzw. Vergabungen der Familienstiftung an die Kinder keinen Schenkungscharakter im Sinn von § 24 lit. a StG und Art. 24 lit. a DBG, da sie nach Massgabe des statutarischen Stiftungszwecks und nicht in Schenkungsabsicht entrichtet werden. Weiter liegt auch keine Leistung in Erfüllung familienrechtlicher Pflichten gemäss § 24 lit. e StG und Art. 24 lit. e DBG vor, da die Stiftung steuerlich nicht transparent zu behandeln ist und selbst als juristische Person weder familienrechtliche Verpflichtungen hat noch mit den Destinatären verwandt sein kann. Sodann liegt auch keine steuerbefreite Unterstützungsleistung gemäss § 24 lit. d StG bzw. Art. 24 lit. d DBG vor, da die Zuwendungen der Familienstiftung vorliegend teilweise über eine blosser Deckung des Grundbedarfs hinausgehen und im Übrigen lediglich Zahlungen ersetzen, welche ansonsten durch die unterhaltspflichtigen Eltern der Destinatäre zu entrichten wären. Da die Kinder einen gesetzlichen Anspruch auf angemessenen Unterhalt haben und aufgrund der Einkommens- und Vermögensverhältnisse ihrer Eltern entsprechende Unterhaltszahlungen auch ohne Weiteres erhältlich wären, kann von einer Bedürftigkeit keine Rede sein, wie sie die Anwendung von § 24 lit. d StG bzw. Art. 24 lit. d DBG aber voraussetzen würde.

### **E. 3.4**

Entsprechend fallen die empfangenen Zuwendungen der Familienstiftung nicht in den Ausnahmekatalog von § 24 StG bzw. Art. 24 DBG und sind gemäss der Generalklausel von § 16 Abs. 1 StG bzw. Art. 16 Abs. 1 DBG einkommenssteuerpflichtig, unabhängig davon, ob sie nun noch im Rahmen einer statuten- und gesetzeskonformen ideellen Zwecksetzung der Familienstiftung entrichtet wurden.

### **E. 4.1**

Bis auf Erwerbseinkünfte wird gemäss § 7 Abs. 3 StG und Art. 9 Abs. 2 DBG (in Verbindung mit Art. 5 der Verordnung über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer vom 14. August 2013) das Einkommen von minderjährigen Kindern unter elterlicher Sorge dem Inhaber der elterlichen Sorge zugerechnet, sofern die Kinder in der betreffenden Steuerperiode nicht volljährig werden. Kinder, die in der entsprechenden Steuerperiode volljährig werden, haben hingegen alle ihre Einkommensbestandteile selbständig zu versteuern.

### **E. 4.2**

Die Kinder der Pflichtigen sind vorliegend als Anteilsberechtigte bzw. Destinatäre Empfänger der Stiftungszuwendungen, jedoch ist ihr Einkommen nach dargelegter Rechtslage bis zu ihrer Volljährigkeit (bzw. derjenigen Steuerperiode, in welcher sie volljährig werden) ihren Eltern bzw. den Pflichtigen zuzurechnen. Dies rechtfertigt sich umso mehr, als dass die Leistungen der Familienstiftung vorliegend in erster Linie die Pflichtigen entlasten, welche in entsprechendem Mass von ihren familienrechtlichen Unterhaltspflichten befreit werden. Die Zurechnung bei den Pflichtigen entspricht damit auch vollumfänglich dem verfassungsmässigen Postulat der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (vgl. Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV]).

#### **E. 4.3**

Entgegen den Vorinstanzen sind dagegen die von der im April 1997 geborenen – und damit zum Ende der Steuerperiode 2015 bereits volljährigen – Tochter E empfangenen Zuwendungen von dieser selbst und nicht von den Pflichtigen als Einkommen zu versteuern: Zwar werden auch hier die Eltern bzw. die Pflichtigen in dem Masse von ihrer eigenen Unterhaltspflicht befreit, als dass die Stiftung entsprechende Leistungen erbringt. Der (Mündigen-)Unterhalt ist aber subsidiär und gemäss Art. 277 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 285 Abs. 1 ZGB nur insoweit geschuldet, als dass der Bedarf des (mündigen) Kindes nicht schon anderweitig gedeckt ist. Die vorliegende Stiftung verfügt zwar nicht über einen von der Familie unabhängigen Stiftungsrat, da das über die Vergabungen entscheidende Kuratorium (Stiftungsrat) vom Pflichtigen und dessen Nachkommen (inklusive der volljährigen Tochter) gewählt, abberufen und somit auch kontrolliert wird. Jedoch hätte auch eine von der Familie unabhängige Stiftungsleitung statutarisch vorgesehene Zuwendungen direkt an die zum Ende der Steuerperiode bereits volljährige und damit voll handlungsfähige Tochter vergeben und nicht etwa den Pflichtigen als deren nicht mehr sorgeberechtigten Eltern zukommen lassen. Ob die Zahlungen hierbei direkt an die Tochter oder an deren Gläubigerinnen (Schulen etc.) erfolgten, ist dabei irrelevant. Da nach dargelegter Gesetzeslage im (Steuer-)Jahr der Volljährigkeit auch die noch vor Erreichen der Volljährigkeit erhaltenen Vergabungen vom Empfänger und nicht von den sorgeberechtigten Eltern zu versteuern sind, gilt dies auch für die für die Tochter E vor April (18. Geburtstag) entrichteten Vergabungen.

#### **E. 4.4**

Die Vergabungen an die zum Ende der Steuerperiode 2015 noch minderjährigen Kinder sind damit zu Recht beim steuerbaren Einkommen der Pflichtigen aufgerechnet worden, während die Anträge der Pflichtigen insoweit gutzuheissen sind, als auch die Vergabungen an die zum Ende der Steuerperiode 2015 bereits volljährige Tochter E bei ihnen statt der Tochter aufgerechnet wurden. In diesem Sinn ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen und zur Neuberechnung der Steuern an die Vorinstanz zurückzuweisen. Eine Berechnung durch das Verwaltungsgericht ist vorliegend nicht geboten, da die Vergabungen der Familienstiftung an die einzelnen Kinder in den Akten nicht zusammenfassend aufgeschlüsselt sind und eine direkte Berechnung durch das Verwaltungsgericht den Instanzenzug verkürzen würde.

#### **E. 5**

Wie sich aus den in den Akten liegenden Kontoblättern der Familienstiftung C erschliesst, wurden rund 40 % der aufgerechneten Vergabungen von insgesamt (rund) Fr. ... an die am Ende der Steuerperiode 2015 bereits volljährige Tochter E entrichtet. Da diesbezüglich die

vereinigten Beschwerden gutzuheissen und die Vergabungen stattdessen bei der volljährigen Tochter aufzurechnen sind, sind den Pflichtigen ausgangsgemäss insgesamt drei Fünftel (bzw. je drei Zehntel) und dem Beschwerdegegner zwei Fünftel der Gerichtskosten aufzuerlegen (§ 153 Abs. 4 StG in Verbindung mit § 151 Abs. 1 StG sowie Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG). Den Pflichtigen steht aufgrund ihres überwiegenden Unterliegens keine Entschädigung zu, zumal sie vorliegend auch nicht extern vertreten sind (§ 153 Abs. 4 StG und § 152 StG in Verbindung mit § 17 Abs. 2 VRG sowie Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG]). Über die Kosten- und Entschädigungsfolgen des vorinstanzlichen Verfahrens (erster Rechtsgang) hat das Steuerrekursgericht in seinem Neuentscheid zu befinden.

#### **E. 6**

Beim vorliegenden Rückweisungsentscheid handelt es sich um einen Zwischenentscheid gemäss Art. 93 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG). Die Beschwerde an das Bundesgericht kann deshalb nur erhoben werden, wenn der Zwischenentscheid einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit und Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde.

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