

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00114 vom 23. Februar 2022

ZH Verwaltungsgericht, 2022-02-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2021.00114

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00114 du 23 février 2022

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00114 del 23 febbraio 2022

Regeste

Steuerbefreiung (Staats- und Gemeindesteuern vom 07.11.2014-30.5.2017) | Steuerbefreiung einer Erbstiftung. [Strittig ist die vollständige Steuerbefreiung einer durch Testament errichteten gemeinnützigen Stiftung. Das Steuerrekursgericht lehnte die Steuerbefreiung für die Periode zwischen Todestag der Stifterin und dem Inkrafttreten der neuen Stiftungsurkunde mit der Begründung ab, bis dahin sei die unwiderrufliche Mittelverwendung zugunsten des Stiftungszwecks mangels Auflösungsklausel nicht sichergestellt gewesen. Das Verwaltungsgericht spricht sich für die vollständige Steuerbefreiung aus und heisst die Beschwerde gut.] Die der steuerbefreiten Zwecksetzung gewidmeten Mittel müssen unwiderruflich, d. h. für immer steuerbefreiten Zwecken verhaftet sein. Ein Rückfall an den oder die Stifter bzw. Gründer soll für immer ausgeschlossen sein. Bei Auflösung der betreffenden juristischen Person hat das Vermögen deshalb an eine andere steuerbefreite Körperschaft mit ähnlicher Zwecksetzung zu fallen, was durch eine entsprechende unabänderliche Bestimmung im Gründungsstatut festzuhalten ist (sog. Auflösungsklausel, E. 3.2). Auseinandersetzung mit dem Erfordernis einer statutarischen Auflösungsklausel gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung und Literatur (E. 5.1). Die Steuerbefreiung für die Zeit zwischen Todestag und Datum der Änderungsverfügung mit der Begründung zu verneinen, die Beschwerdeführerin habe in dieser Periode nicht über eine Auflösungsklausel verfügt, überzeugt das Verwaltungsgericht im vorliegenden Fall nicht. So hielt die Stifterin im Testament fest, dass juristische Schwierigkeiten bei Errichtung der Stiftung in ihrem Sinne "korrigiert" werden sollten. Der Wille, dass ihr Vermögen für den gemeinnützigen Stiftungszweck verwendet und diesem auch verhaftet bleiben soll, kommt im Testament deutlich zum Ausdruck (E. 5.3.3). Da die Aufnahme einer Auflösungsklausel vorliegend dem mutmasslichen Willen der Erblasserin entsprach, darf es für die Steuerbefreiung nicht schädlich sein, dass diese erst im Rahmen der ersten Ergänzung der Stiftungsurkunde aufgenommen wurde. Andernfalls würden nur solche Erbstiftungen von der Erbschaftssteuer befreit werden, deren Stifter/in im Rahmen der Testamentsverfassung im Hinblick auf eine Steuerbefreiung fachkundig beraten wurden (E. 5.3.4). Gutheissung der (vereinigten) Beschwerden.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2021.00114 SB.2021.00115 Urteil der 2. Kammer vom 23. Februar 2022
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiberin Corinna Bigler. In Sachen Stiftung A, Beschwerdeführerin, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Recht, Beschwerdegegner, betreffend

Steuerbefreiung (Staats- und Gemeindesteuern 7.11.2014–30.05.2017 sowie Direkte Bundessteuer 7.11.2014–30.05.2017), hat sich ergeben: I. A. Mit Testament vom 22. September 2013 setzte B eine neu zu gründende Stiftung als ihre Alleinerbin ein, schloss die Verwandtschaft von der Erbfolge aus und verfügte gewisse Legate. B verstarb am 7. November 2014. Am 26. Juni 2015 wurde die "Stiftung A" (nachfolgend: die Beschwerdeführerin) mit Sitz in C in das Handelsregister eingetragen. Der von der Stifterin in der Verfügung von Todes wegen festgehaltene und schliesslich ins Handelsregister eingetragene Stiftungszweck lautet: "Die Stiftung soll wirtschaftlich schwachen Mitmenschen ermöglichen, ihrem Tier eine veterinär- oder erfahrungsmedizinische Behandlung zukommen zu lassen, die sie nicht finanzieren könnten. Auch soll sie Menschen in angespannter finanzieller Lage ermöglichen, ein Tier weiterhin zu halten, wenn sie beispielsweise von IV oder Ergänzungsleistungen abhängig werden. Die Stiftung hat gemeinnützigen Charakter und verfolgt keinen Erwerbszweck." Der letzte Satz befand sich zwar bereits in der Verfügung von Todes wegen, wurde irrtümlicherweise jedoch erst am 13. Juli 2017 in das Handelsregister aufgenommen. Mit Schreiben vom 9. Juni 2015 ersuchte die Beschwerdeführerin das kantonale Steueramt um Steuerbefreiung wegen Verfolgung gemeinnütziger Zwecke. Auf Aufforderung des kantonalen Steueramts reichte die Beschwerdeführerin am 8. Januar 2016 u. a. eine vom Stiftungsrat unterzeichnete Stiftungsurkunde und ein unterzeichnetes Stiftungsreglement, beide vom 23. Juli 2015, ein und wies auf die noch ausstehende Übernahme- und Änderungsverfügung der Eidgenössischen Stiftungsaufsicht (nachfolgend: ESA) hin. Mit Schreiben vom 19. Februar 2016 resp. 21. März 2016 teilte das kantonale Steueramt der Beschwerdeführerin mit, dass eine Steuerbefreiung aufgrund der fehlenden Uneigennützigkeit nicht erfolgen könne. Auf Anfrage des kantonalen Steueramts, ob die Beschwerdeführerin einen rechtsmittelfähigen Entscheid wünsche oder das Gesuch zurückziehen möchte, zog diese das Gesuch mit E-Mail vom 31. März 2016 zurück. Mit Schreiben vom 8. November 2016 ersuchte die Beschwerdeführerin erneut um Steuerbefreiung. Basierend auf der Rückmeldung vom kantonalen Steueramt seien die Urkunde und das Reglement überarbeitet worden. So seien die Funktionen des Stiftungsratspräsidenten und des Geschäftsführers nun personell getrennt und die Stiftungsräte würden grundsätzlich ehrenamtlich arbeiten. Am 10. Januar 2017 teilte das kantonale Steueramt der Beschwerdeführerin mit, die für die nächsten Jahre budgetierten Vergabungen zugunsten des Stiftungszwecks seien sehr gering und stünden in einem Missverhältnis zu den budgetierten Personal- und Verwaltungskosten. Damit fehle die Voraussetzung der gemeinnützigen Tätigkeit. Für den Fall, dass die Beschwerdeführerin am Gesuch festhalte, ersuchte das kantonale Steueramt die Beschwerdeführerin um Einreichung weiterer Unterlagen. Mit Eingabe vom 18. April 2017 teilte die Beschwerdeführerin mit, am Gesuch festhalten zu wollen und reichte verschiedene Unterlagen ein, u. a. die vom Stiftungsrat unterzeichnete aber nicht von der Stiftungsaufsicht geänderte Stiftungsurkunde und das Stiftungsreglement, beide vom 8. April 2017, ein. Mit Verfügung vom 31. Mai 2017 änderte bzw. genehmigte die ESA die Stiftungsurkunde und das Reglement gemäss den Neufassungen vom 8. April 2017. Nach Eintritt der Rechtskraft wurde die Änderung am 13. Juli 2017 im Handelsregister eingetragen. Mit Verfügung vom 17. August 2018 wies das kantonale Steueramt das zweite Gesuch um Steuerbefreiung mit der Begründung ab, die Leistungen an die Destinatäre stünden im vorliegenden Fall in einem beträchtlichen Missverhältnis zu den Personal- und Verwaltungskosten. Zudem beanstandete es die Höhe des Lohns der Geschäftsführerin sowie, dass gewisse von ihr übernommenen Aufgaben wie u. a. das Vorbereiten der

Sitzungen des Stiftungsrats der ordentlichen Geschäftstätigkeit des Stiftungsrats zuzuordnen seien und deshalb ehrenamtlich zu erfolgen hätten. B. Die von der Beschwerdeführerin erhobene Einsprache wurde mit Entscheid vom 16. Januar 2020 abgewiesen. II. Mit Entscheid vom 10. Mai 2021 hiess das Steuerrekursgericht den Rekurs und die Beschwerde teilweise gut und stellte fest, dass die Beschwerdeführerin ab 31. Mai 2017 wegen Gemeinnützigkeit von der Steuerpflicht befreit ist. III. Mit Beschwerden vom 14. September 2021 beantragte die Beschwerdeführerin, es sei der Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 10. Mai 2021 insofern abzuändern, als dass sie, die "Stiftung A", bereits mit Wirkung ab dem 7. November 2014 vollumfänglich von der Steuerpflicht für die Staats- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer zu befreien sei. Es seien beim kantonalen Steueramt Zürich sowie beim Steuerrekursgericht des Kantons Zürich sämtliche Vorakten beizuziehen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Mit Präsidialverfügung vom 16. September 2021 vereinigte der Abteilungspräsident die Verfahren SB.2021.00114 (Steuerbefreiung Staats- und Gemeindesteuern 7.11.2014–30.5.2017) und SB.2021.00115 (Steuerbefreiung direkte Bundessteuer 7.11.2014–30.5.2017). Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Es folgten keine weiteren Eingaben. Die Kammer erwägt: 1. Die Beschwerden bezüglich Steuerbefreiung Staats- und Gemeindesteuern 7.11.2014–30.5.2017 (SB.2021.00114) und Steuerbefreiung direkte Bundessteuer 7.11.2014–30.5.2017 (SB.2021.00115) betreffen dieselbe juristische Person und dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie mit Präsidialverfügung vom 16. September 2021 zu Recht vereinigt wurden.

E. 2.1

Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend 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.

E. 2.2

In Bundessteuersachen ist die Kognition des Verwaltungsgerichts identisch: Soll die erstinstanzliche Beschwerde die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens hin ermöglichen (Art. 140 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG]), muss sich die Aufgabe der zweitinstanzlichen Beschwerde, die die Überprüfung der Entscheidung eines Gerichts und nicht diejenige einer Verwaltungsbehörde zum Gegenstand hat, sinnvollerweise auf die Rechtskontrolle beschränken (BGE 131 II 548 E. 2.5; RB 1999 Nr. 147).

E. 3.1

Nach § 61 lit. g StG im Einklang mit Art. 23 Abs. 1 lit. f des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) wie auch nach Art. 56 lit. g DBG sind juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn und das Kapital, die ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind, von der subjektiven

Steuerpflicht befreit. Die Befreiung von der Steuerpflicht gestützt auf § 61 lit. g StG hat auch die Befreiung von der Erbschafts- und Schenkungssteuerpflicht zur Folge (§ 10 Abs. 1 lit. f Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz vom 28. September 1986).

E. 3.2

Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach Art. 56 lit. g DBG werden im Kreisschreiben Nr. 12 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 8. Juli 1994 (nachfolgend: ESTV KS Nr. 12) konkretisiert. Laut Kreisschreiben müssen, damit eine Steuerbefreiung wegen Verfolgung eines öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecks beansprucht werden kann, vorab die folgenden allgemeinen Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein: Erstens muss es sich um eine juristische Person handeln ("Juristische Person"). Zweitens muss die steuerbefreite Aktivität ausschliesslich auf die öffentliche Aufgabe oder auf das Wohl Dritter ausgerichtet sein. Die Zielsetzung der juristischen Person darf nicht mit Erwerbszwecken oder sonst eigenen Interessen der juristischen Person oder ihren Mitgliedern bzw. Gesellschaftern verknüpft sein ("Ausschliesslichkeit der Mittelverwendung"). Drittens müssen die der steuerbefreiten Zwecksetzung gewidmeten Mittel unwiderruflich, d. h. für immer steuerbefreiten Zwecken verhaftet sein. Ein Rückfall an den oder die Stifter bzw. Gründer soll für immer ausgeschlossen sein. Bei Auflösung der betreffenden juristischen Person hat das Vermögen deshalb an eine andere steuerbefreite Körperschaft mit ähnlicher Zwecksetzung zu fallen, was durch eine entsprechende unabänderliche Bestimmung im Gründungsstatut festzuhalten ist ("Unwiderruflichkeit der Zweckbindung"; nachfolgend: Auflösungsklausel). Viertens muss die vorgegebene Zwecksetzung auch tatsächlich verfolgt bzw. verwirklicht werden. Die blossе statutarische Proklamation einer steuerbefreiten Tätigkeit genügt nicht ("tatsächliche Tätigkeit"). Auch die Schweizerische Steuerkonferenz (SSK) hat am 18. Januar 2008 unter dem Titel "Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige oder Kultuszwecke verfolgen – Abzugsfähigkeit von Zuwendungen" allgemeine Praxishinweise zuhanden der kantonalen Steuerverwaltungen formuliert (nachfolgend: SSK, Praxishinweise).

E. 4.1

Das Steuerrekursgericht ist zum Schluss gekommen, die Steuerpflicht der Beschwerdeführerin habe mit dem Tod der Stifterin am 7. November 2014 begonnen. Dass das kantonale Steueramt im Einspracheentscheid auf die Stiftungsurkunde vom 23. Juli 2015 abgestellt habe, erachtete es als nicht korrekt. Die vom Stiftungsrat unterzeichnete Neufassung der Stiftungsurkunde vom 23. Juli 2015 sei der ESA zwar zum Erlass einer Änderungsverfügung unterbreitet worden, jedoch sei gemäss Handelsregister eine darauf basierende Änderung nie verfügt worden. Dies wohl, weil sich die Überprüfung durch die ESA mit der Ausarbeitung der Änderungen der Stiftungsurkunde aufgrund der Beanstandungen des kantonalen Steueramts vom 19. Februar 2016 bzw. 21. März 2016 überschneiden habe. Bis zum Erlass der Änderungsverfügung vom 31. Mai 2017 in Bezug auf die Stiftungsurkunde vom 8. April 2017 sei folglich das Testament der Erblasserin massgebend gewesen, wobei für die Umsetzung der testamentarisch verfügten Bestimmungen das Reglement vom 23. Juli 2015 beigezogen werden könne. Da das Testament keine Angaben zur Zweckbindung enthalte, verneinte es die Steuerbefreiung für die Zeit zwischen dem 7. November 2014 (Todestag und Beginn der Steuerpflicht) und dem 31. Mai 2017 (Inkrafttreten der Stiftungsurkunde vom 8. April 2017). Es begründete dies damit, dass in Lehre und Rechtsprechung Einigkeit darüber bestehe, dass die

unwiderrufliche Mittelverwendung für den steuerbefreiten Zweck statutarisch mit einer Klausel gesichert sein müsse. Weiter erachtete es den Umstand, dass D vom 2. Februar 2016 bis am 10. Oktober 2016 zugleich Stiftungsratspräsidentin und angestellte Geschäftsführerin war als mit der Steuerbefreiung nicht vereinbar, da in dieser Zeit ein potenzieller, nicht von der Hand zu weisender Interessenkonflikt bestanden habe. Die vom kantonalen Steueramt im Einspracheentscheid herangezogenen Argumente gegen die Steuerbefreiung erachtete das Steuerrekursgericht hingegen als unproblematisch.

E. 4.2

Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, entgegen der Ansicht des Steuerrekursgerichts verlange das Bundesgericht nicht zwingend eine statutarisch gesicherte Auflösungsklausel. So habe das Bundesgericht im Urteil 2C_143/2014 vom 16. August 2013 in Erwägung 4.2.3 festgehalten, dass sich die unwiderrufliche Zweckbindung des Gewinns nicht nur zwingend aus den Statuten ergeben könne. Hinzu komme, dass das Steuerrekursgericht dem Umstand, dass es sich vorliegend um eine Erbstiftung handelt, die der Aufsicht der ESA unterstehe, zu wenig Gewicht beigemessen habe. Zudem sei nicht berücksichtigt worden, dass aus der letztwilligen Verfügung, die nach dem Willensprinzip auszulegen sei, klar hervorgehe, dass die Erblasserin, welche ihre Verwandtschaft ausdrücklich von der Erbfolge ausgeschlossen habe und damit auch ein Rückfall an diese ausgeschlossen sei, ihr gesamtes Vermögen einer gemeinnützigen Stiftung ohne Erwerbzweck habe vermachen wollen. Dem Willen der Erblasserin zufolge hätte dies auch für den Fall gelten müssen, dass die Stiftung nicht ihren Wünschen entsprechend hätte aufgestellt werden können und beispielsweise mangels gehöriger Organisation hätte liquidiert werden müssen. Diese gesetzlich zwingend vorgesehene Folge ergebe sich im Übrigen auch aus Art. 83d Abs. 2 ZGB, wonach die Aufsichtsbehörde in einem solchen Fall das Vermögen einer Stiftung mit möglichst gleichartigem, vorliegend mit einem gemeinnützigen Zweck hätte verwenden müssen. Weiter komme hinzu, dass es sich bei der Erblasserin um eine juristische Laiin gehandelt habe, weshalb sie in ihrer letztwilligen Verfügung auch ausdrücklich festgehalten habe, dass allfällige juristische Schwierigkeiten in ihrem Sinn zu beheben seien. Dies sei mit der Stiftungsurkunde vom 23. Juli 2015 getan worden, wobei namentlich ausdrücklich festgehalten worden sei, dass im Fall einer Auflösung der Stiftung das Restvermögen gemeinnützigen und steuerbefreiten juristischen Personen mit gleichem oder ähnlichem Zweck zu überweisen sei. Diese Ausführungen würden zeigen, dass die Voraussetzung, wonach die der Zweckbindung gewidmeten Mittel unwiderruflich steuerbefreiten Zwecken verhaftet sein müssen, erfüllt sei, weshalb die Steuerbefreiung bereits ab dem 7. November 2014 zu gewähren sei.

E. 5

Umstritten ist vorliegend einzig, ob das Steuerrekursgericht die Steuerbefreiung zwischen dem 7. November 2014 (Todestag) und dem 31. Mai 2017 (Datum der Änderungsverfügung) zu Recht aufgrund der fehlenden Auflösungsklausel in der Verfügung von Todes wegen verneint hat. Unbestritten ist, dass die Stiftungsurkunde vom 8. April 2017 eine ausreichende Auflösungsklausel enthält, weshalb das Steuerrekursgericht die Steuerbefreiung ab deren Inkrafttreten per 31. Mai 2017 gewährte.

E. 5.1.1

Das KS Nr. 12 hält unter dem Titel "Unwiderruflichkeit der Zweckbindung" fest, dass die der steuerbefreiten Zwecksetzung gewidmeten Mittel unwiderruflich, das heisst für immer

steuerbefreiten Zwecken verhaftet sein müssen. Ein Rückfall an den oder die Stifter bzw. Gründer soll für immer ausgeschlossen sein. Bei Auflösung der betreffenden juristischen Person hat das Vermögen deshalb an eine andere steuerbefreite Körperschaft mit ähnlicher Zwecksetzung zu fallen, was durch eine entsprechende unabänderliche Bestimmung im Gründungsstatut festzuhalten ist (KS Nr. 12, Ziff. 2c). Auch die Praxishinweise der SSK fordern, dass die Unwiderruflichkeit der Mittel in den Statuten festgehalten wird (SSK, Praxishinweise, Ziff. 4, II, C). Mit Verweis auf das KS Nr. 12 hat das Bundesgericht in den theoretischen Erwägungen schon mehrfach ausgeführt, die Zweckbindung der Mittel müsse in den Statuten festgehalten sein (BGE 146 II 359 E. 5.2; 127 II 113 E. 6b). Im Urteil 2C_143/2013 vom 16. August 2013 hat es in der Erwägung 4.2 den Wortlaut der Ziff. 2c des KS Nr. 12 wiedergegeben, zugleich aber in der Erwägung 4.2.3 ausgeführt, es sei der Beschwerdeführerin insofern zuzustimmen, dass sich die unwiderrufliche Zweckbindung des Gewinns nicht zwingend aus den Statuten ergeben könne, sondern für die vorliegende Konstellation auch eine entsprechende gesetzliche Grundlage im kantonalen Recht denkbar sei. In BGE 131 II 1 hat das Bundesgericht die Steuerbefreiung in erster Linie wegen Gewinnstrebigkeit verneint. Indem es weiter festgehalten hat, dass die Gesellschaftsstatuten im Fall der Liquidation keinen Rückfall des Vermögens an die Gemeinde vorsähen, weshalb nicht alle Voraussetzungen der Steuerbefreiung gegeben seien, hat es zum Ausdruck gebracht, dass es die Verankerung der Auflösungsklausel in den Statuten als Voraussetzung erachtet. Obwohl das Bundesgericht soweit ersichtlich bislang keine Steuerbefreiung wegen fehlender Auflösungsklausel verneint hat und sich somit noch nicht vertieft mit dem Erfordernis einer Auflösungsklausel auseinandergesetzt hat, hat es mit den ausgeführten Entscheiden zum Ausdruck gebracht, dass es eine statutarische Verankerung der Zweckbindung der Mittel grundsätzlich für erforderlich erachtet.

E. 5.1.2

In der Literatur äussern sich nur wenige Stimmen explizit zur Auflösungsklausel und ob diese für die Gewährung der Steuerbefreiung in den Statuten verankert sein muss. Koller bejaht dies und verlangt, dass die Stiftung darüber hinaus so ausgestaltet sein müsse, dass die Stifter oder Stiftungsräte nicht in der Lage seien, sich die steuerbefreiten Stiftungsmittel faktisch (wieder) anzueignen, was etwa dann nicht der Fall sei, wenn das Stiftungsvermögen im Wesentlichen aus einer Forderung gegen den Stifter oder diesem nahestehende juristische Person bestehe (Thomas Koller, Stiftungen und Steuern in: Hans Michael Riemer (Hrsg.), Die Stiftung in der juristischen und wirtschaftlichen Praxis, Zürich 2001, S. 39 ff., S. 62). Locher und Greter/Greter verweisen beide auf den Wortlaut des KS Nr. 12, ohne diesen zu würdigen (Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, Basel 2004, Art. 56 N. 84; Marco Greter/ Alexander Greter in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Basel 2017, Art. 56 DBG N. 27). Eine vertiefte Auseinandersetzung mit dem Erfordernis der Auflösungsklausel liefern Opel/Sprecher, welche sich bei einer Erbstiftung gegen das Erfordernis der statutarischen Anordnung der Zweckverhaftung aussprechen. Aus dem Fehlen einer Auflösungsklausel zu schliessen, dass der Erblasser keine unwiderrufliche Zweckbindung angestrebt habe, erscheine immer dann verfehlt, wenn sich der Stiftungsurkunde nichts oder nichts Gegenteiliges entnehmen lasse (Andrea Opel/Thomas Sprecher, Steuerbefreiung von Erbstiftungen, StR 2021, S. 752 ff., S. 760 f.).

E. 5.2.1

In Ziff. 6 ihres Testaments vom 22. September 2013 verfügte B das Folgende: "Alle übrigen Güter, alle Liegenschaften und finanziellen Mittel fliessen in eine Stiftung, die nach meinem Ableben zu gründen ist. Diese ist wie auf den Folgeseiten beschrieben zu errichten und zu betreiben. Sollten sich juristische Schwierigkeiten ergeben, weil ich zu geringe Kenntnisse der Materie habe, bitte ich in meinem Sinne Korrekturen vorzunehmen." Auf den Folgeseiten finden sich relativ detaillierte Ausführungen zum Zweck, Sitz, Stiftungsvermögen, Stiftungsrat und zur Präsidentschaft. Insbesondere legte die Stifterin die fünf Mitglieder des Stiftungsrats namentlich fest und bestimmte auch die jeweiligen Funktionen. Eine Auflösungsklausel ist nicht enthalten. Mit Schreiben vom 20. Februar 2015 teilte die ESA der Beschwerdeführerin mit, die mit Verfügung von Todes wegen erlassene Stiftungsurkunde sei ergänzungsbedürftig, so würden etwa der Name und Bestimmungen zur Revisionsstelle fehlen.

E. 5.2.2

In Anlehnung an die Verfügung von Todes wegen und in Umsetzung der von der ESA vorgebrachten Verbesserungsvorschläge arbeitete der Stiftungsrat eine Stiftungsurkunde und ein Reglement aus. Diese wurden am 23. Juli 2015 vom Stiftungsrat unterzeichnet. Die Stiftungsurkunde vom 23. Juli 2015 enthielt in Art. 14 eine Auflösungsklausel, die den Rückfall an die Rechtsnachfolger der verstorbenen Stifterin ausschliesst und bei Auflösung die Überweisung eines allfälligen Restvermögens an eine steuerbefreite, gemeinnützige, juristische Person mit ähnlichem Zweck und Sitz in der Schweiz vorschreibt. Da das kantonale Steueramt in der Folge noch gewisse Änderungen begehrte, wurden die Stiftungsurkunde und das Reglement vom 23. Juli 2015 erneut überarbeitet und es erging gestützt darauf keine Änderungsverfügung der ESA.

E. 5.2.3

Am 8. April 2017 unterzeichnete der Stiftungsrat erneut eine neue Fassung der Stiftungsurkunde und des Reglements. Die Stiftungsurkunde vom 8. April 2017, welche noch heute gültig ist, enthält in Art. 15 eine Auflösungsklausel, die den Rückfall von Stiftungsvermögen an die Stifterin oder deren Rechtsnachfolger ausschliesst und bei Auflösung die Überweisung eines allfälligen Restvermögens an eine steuerbefreite, gemeinnützige, juristische Person mit ähnlichem Zweck vorschreibt. Gestützt auf diese Version erliess die ESA am 31. Mai 2017 die Änderungsverfügung. Nach Eintritt der Rechtskraft wurde die Änderung am 13. Juli 2017 im Handelsregister eingetragen.

E. 5.3.1

Im vorliegenden Fall ist von entscheidender Bedeutung, dass die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt ihres zweiten Steuerbefreiungsantrags über rechtsgültige Statuten mit einer standardgemässen Auflösungsklausel verfügte, welche aber nicht seit Beginn der Steuerpflicht in Kraft waren. Es stellt sich daher nicht die Frage, ob die Auflösungsklausel in den Statuten verankert sein muss, sondern viel eher, ob die Steuerbefreiung von Beginn der Steuerpflicht an auch dann gewährt werden kann, wenn die Auflösungsklausel erst zu einem späteren Zeitpunkt in Kraft getreten ist.

E. 5.3.2

Das Steuerrekursgericht hat mit Verweis auf das Urteil des Bundesgerichts 5A_856/2016, E. 3.4 vom 13. Juni 2018 grundsätzlich zu Recht festgestellt, dass die mit Verfügung von Todes wegen erlassene Stiftungsurkunde erst mit der Änderungsverfügung der ESA vom 31. Mai 2017 rechtsgültig durch die Stiftungsurkunde und das Reglement vom 8. April

2017 ersetzt wurde und die Stiftungsurkunde und das Reglement vom 23. Juli 2015 mangels Änderungsverfügung der ESA nie in Kraft getreten sind. Die Steuerbefreiung für die Zeit zwischen Todestag und Datum der Änderungsverfügung mit der Begründung zu verneinen, die Beschwerdeführerin habe in dieser Periode nicht über eine Auflösungsklausel verfügt, überzeugt das Verwaltungsgericht im vorliegenden Fall hingegen aus den nachfolgenden Gründen nicht:

E. 5.3.3

Mit ihrem Testament hat die Stifterin ihr gesamtes Vermögen – abgesehen von gewissen Legaten – der Beschwerdeführerin vermacht und zugleich ihre Verwandtschaft von der Erbfolge ausgeschlossen. Zur neu zu errichtenden Stiftung legte sie fest, dass diese gemeinnützigen Charakter und keinen Erwerbszweck haben soll. Zugleich hielt sie fest, dass juristische Schwierigkeiten bei Errichtung der Stiftung in ihrem Sinne "korrigiert" werden sollten. Wie die Beschwerdeführerin zu Recht vorbringt, ist das Testament nach dem Willensprinzip auszulegen (BGE 120 II 182 E. 2a). Der Wille, dass ihr Vermögen für den gemeinnützigen Stiftungszweck verwendet und diesem auch verhaftet bleiben soll, kommt im Testament deutlich zum Ausdruck. Ein Rückfall an die Stifterin ist bei einer Erb Stiftung per se ausgeschlossen. Aufgrund des testamentarischen Ausschlusses der Verwandtschaft von der Erbfolge ist im vorliegenden Fall auch ein Rückfall an die Nachfolger der Stifterin ausgeschlossen. Hinzu kommt, dass die Stifterin unter dem Titel "Stiftungsvermögen" festgehalten hat, die Leistungen der Stiftung müssten selbsttragend sein, allfällige Überschüsse müssten im Rahmen des Stiftungszwecks verwendet werden. Dabei handelt es sich klarerweise nicht um eine standardgemässe Auflösungsklausel, die Passage zeigt aber den Willen der Stifterin, dass das Stiftungsvermögen einzig im Rahmen des Stiftungszwecks verwendet werden soll. Das Testament liefert somit verschiedene Hinweise, dass die Stifterin ihr Nachlassvermögen unwiderruflich dem gemeinnützigen Stiftungszweck zukommen lassen wollte. Es darf folglich angenommen werden, dass die Ergänzung der Statuten mit einer standardgemässen Auflösungsklausel in ihrem Sinne ist, hat sie doch noch explizit festgehalten, juristische Schwierigkeiten seien in ihrem Sinne zu korrigieren. Zu diesem Auslegungsergebnis sind auch die ESA und der Stiftungsrat gekommen, wurde doch bereits in die erste Stiftungsurkunde vom 23. Juli 2015 eine standardgemässe Auflösungsklausel aufgenommen. Dass diese Statuten mangels Änderungsverfügung der ESA nicht in Kraft getreten sind, ist darauf zurückzuführen, dass das kantonale Steueramt andere Korrekturen wünschte, die eine weitere Überarbeitung der Statuten notwendig machten.

E. 5.3.4

Soweit ersichtlich hatte das Bundesgericht erst zweimal die Gelegenheit, sich mit dem Institut der Erb Stiftung zu befassen, wobei beide Entscheide das Zivilrecht betreffen. Im einen Entscheid hat das Bundesgericht erkannt, dass bei Erb Stif tungen insbesondere die Regelung der organisatorischen Belange oft zu kurz kommen würde und nicht genügend sein dürfte, sodass die Aufsichtsbehörde diesbezüglich die nötigen Verfügungen zu treffen habe. Je nach den konkreten Umständen des Einzelfalls und der vorgesehenen Organisation werde die Aufsichtsbehörde entweder alle fehlenden Einzelheiten selbst regeln oder nur so weit gehen, dass ein Stiftungsrat amtieren könne, der seinerseits die Stiftungsurkunde und das dazugehörige Reglement anhand der Vorgaben des Erblassers und/oder auf Grund der Weisungen der Aufsichtsbehörde zu erlassen habe (BGer, 16. Dezember 2005, 5A_29/2005, E. 3.1). Diese Feststellung verdeutlicht die Herausforderungen einer

Erbstiftung. Im Vergleich zu einer zu Lebzeiten errichteten Stiftung ist die rechtzeitige Korrektur von Unklarheiten oder Lücken bei einer Erbstiftung erschwert (vgl. Thomas Sprecher/Philipp Egger/Georg von Schnurbein, Swiss Foundation Code, Ausgabe 2021, Bern 2021, S. 35). Auch vor diesem Hintergrund scheint es im vorliegenden Fall verfehlt, für die Steuerbefreiung ab Beginn der Steuerpflicht eine Auflösungsklausel im Testament vorauszusetzen. Da die Aufnahme einer solchen vorliegend dem mutmasslichen Willen der Erblasserin entsprach, darf es für die Steuerbefreiung nicht schädlich sein, dass diese erst im Rahmen der ersten Ergänzung der Stiftungsurkunde aufgenommen wurde. Andernfalls würden nur solche Erbstiftungen von der Erbschaftssteuer befreit werden, deren Stifter/in im Rahmen der Testamentsverfassung im Hinblick auf eine Steuerbefreiung fachkundig beraten wurden. Eine rückwirkende Gewährung der Steuerbefreiung mag beim Fehlen von verschiedenen anderen Voraussetzungen nicht angebracht sein. Vorliegend steht die zu Beginn fehlende Auflösungsklausel einer rückwirkenden Steuerbefreiung jedoch nicht entgegen, zumal sich aus den Akten keine Hinweise darauf geben, dass das Stiftungsvermögen bis zum Inkrafttreten der Auflösungsklausel zweckentfremdet worden wäre. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Tatsache, dass das Testament vom 22. September 2013 nicht explizit eine Auflösungsklausel enthielt und eine solche erst per 31. Mai 2017 Geltung erlangt hat, der Steuerbefreiung ab Beginn der Steuerpflicht am 7. November 2014 vorliegend nicht entgegensteht. Mit diesem Ergebnis stellt sich die Frage einer allfälligen Verletzung des rechtlichen Gehörs der Beschwerdeführerin durch die Vorinstanz nicht. Dennoch ist an dieser Stelle festzuhalten, dass das kantonale Steueramt das Fehlen einer Auflösungsklausel nie bemängelt hat. Vor diesem Hintergrund wäre das Steuerrekursgericht verpflichtet gewesen, seine Rechtsauffassung den Parteien vorgängig kundzutun.

E. 6

Weiter zu prüfen ist, ob der Umstand, dass D vom 2. Februar 2016 bis am 10. Oktober 2016 zugleich Stiftungsratspräsidentin und angestellte Geschäftsführerin war, der Steuerbefreiung entgegensteht.

E. 6.1

Nach Ansicht des Steuerrekursgerichts führte dieses Doppelmandat in der Zeit vom 2. Februar 2016 bis am 10. Oktober 2016 zu einem potenziellen, nicht von der Hand zu weisenden Interessenkonflikt, weshalb die Steuerbefreiung nicht gewährt werden könne. Die Beschwerdeführerin machte in ihrer Beschwerde zwar geltend, dass den steuerrekursgerichtlichen Erwägungen zum Doppelmandat nicht gefolgt werden könne, begründete dies aber nicht weiter.

E. 6.2

Den Akten kann entnommen werden, dass D von Beginn weg das Amt der Stiftungsratspräsidentin innehatte und ab 2. Februar 2016 zugleich arbeitsvertraglich als Geschäftsführerin angestellt war. Am 10. Oktober 2016 übernahm E die Präsidentschaft des Stiftungsrats. Somit war D vom 2. Februar 2016 bis am 10. Oktober 2016 sowohl Präsidentin des Stiftungsrats als auch Geschäftsführerin.

E. 6.3

Wie die Vorinstanzen bereits ausgeführt haben, soll nach Auffassung der SSK eine Steuerbefreiung nicht gewährt werden, wenn ein Mitglied des Stiftungsrats gleichzeitig geschäftsleitende Funktionen übernimmt (SSK, Praxishinweise, Ziff. 10, IV). Mit dem

Steuerrekursgericht ist davon auszugehen, dass in der Zeit, als D die beiden Funktionen innehatte, ein potenzieller Interessenkonflikt bestanden hat. Mit der Aufgabe der Funktion als Stiftungsratspräsidentin per 10. Oktober 2016 wurde dieser wieder beseitigt, sodass das Doppelmandat der Steuerbefreiung nur in der Zeit vom 2. Februar 2016 bis am 10. Oktober 2016 entgegensteht. Da sich aus den Akten keine Hinweise darauf ergeben, dass es in dieser Periode zu unregelmässigen Zahlungsausgängen oder grösseren Zahlungseingängen gekommen ist, ist im Sinn einer "de minimis"-Regel ausnahmsweise davon abzusehen, der Beschwerdeführerin einzig für diese Periode die Steuerbefreiung nicht zu gewähren.

E. 7

Während das Steuerrekursgericht den Antrag auf volle Steuerbefreiung nur aufgrund der fehlenden Auflösungsklausel und wegen des Doppelmandats abgewiesen hat, lehnte das kantonale Steueramt die Steuerbefreiung im Einspracheentscheid aus verschiedenen weiteren Gründen ab, die vorliegend indes nicht mehr umstritten sind. Der Vollständigkeit halber ist dennoch festzuhalten, dass die Beurteilung des Steuerrekursgerichts, wonach die übrigen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung gegeben sind, nicht offensichtlich, d. h. ins Auge springend rechtsverletzend und somit nicht von Amtes wegen zu korrigieren ist (vgl. z. B. VGr, 25. Juni 2015, SB.2013.00040, E. 1.3; RB 1999 Nr. 148). Zum einen verweigerte das kantonale Steueramt die Steuerbefreiung für die Steuerjahre 2015 und 2016, weil das Erwerben, Belasten, Veräussern und die Verwaltung von Liegenschaften wie es Abs. 2 der Urkundenversion vom 23. Juli 2015 vorsehe, kein Handeln im ausschliesslichen Allgemeininteresse darstelle. Das Verwaltungsgericht schliesst sich diesbezüglich den Erwägungen des Steuerrekursgerichts an, wonach die Urkundenfassung vom 23. Juli 2015 nie in Kraft getreten ist, weshalb auf diesen Einwand nicht näher einzugehen ist. Weiter beanstandete das kantonale Steueramt die in der letztwilligen Verfügung und in der Urkundenversion vom 23. Juli 2015 vorgesehene Entschädigung für den Stiftungsrat. Auch hier ist den Ausführungen des Steuerrekursgerichts beizupflichten, dass diese Entschädigungen gar nie in Anspruch genommen wurden, weshalb dieser Punkt der Steuerbefreiung nicht entgegenstehen kann. In der revidierten Stiftungsurkunde vom 8. April 2017 wird schliesslich festgehalten, dass der Stiftungsrat ehrenamtlich arbeitet. Ferner trifft es zu, dass das Vorbereiten von Sitzungen des Stiftungsrats (wie etwa die Terminalsuche und das Erstellen der Traktandenliste) sowie die Erstellung des Protokolls an die Geschäftsleitung delegiert werden können. Auch die vom kantonalen Steueramt beanstandete Höhe der Entschädigung für die Geschäftsführerin (Fr. ... brutto für die 50%-Tätigkeit) ist nicht unangemessen und daher nicht zu beanstanden. Schliesslich vertrat das kantonale Steueramt die Auffassung, die Leistungen an die Destinatäre stünden in einem beträchtlichen Missverhältnis zu den Personal- und Verwaltungskosten, weshalb der steuerbefreite Zweck nicht tatsächlich verfolgt werde. Es trifft zu, dass die Vergabungen im Verhältnis zu den Personal- und Verwaltungskosten tief ausgefallen sind. Wie das Steuerrekursgericht jedoch zu Recht erwogen hat, kann in der Aufbauphase noch nicht mit hohen Vergabungen gerechnet werden und ist viel eher entscheidend, dass diese von Jahr zu Jahr deutlich zugenommen haben. Zusammengefasst ist festzuhalten, dass die vom kantonalen Steueramt im Einspracheentscheid gegen die Steuerbefreiung vorgebrachten Punkte einer solchen nicht im Wege stehen.

E. 8

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten des vorliegenden Verfahrens sowie der Verfahren vor dem Steuerrekursgericht dem Beschwerdegegner aufzuerlegen

(§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 151 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG).

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