Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.668/2004 /ast

Sitzung vom 22. April 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Bundesrichter Müller,
Bundesrichterin Yersin, Ersatzrichter Locher,
Gerichtsschreiber Küng.

Parteien
A.X._____,
B.X._____,
Beschwerdeführer,
vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Martin Steiner, Tappolet & Partner, Steuerberatung,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich, Dienstabteilung Recht, Sumatrastrasse 10, 8090 Zürich,
Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich, Steinstrasse 21, Postfach, 8090 Zürich.

Gegenstand
Direkte Bundessteuer 2000,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich vom 22. Oktober 2004.

Sachverhalt:
A.
A.X._____ ist Destinatär der 1922 errichteten X.X._____ Familienstiftung (nachfolgend Stiftung). Von dieser Stiftung im Sinne von Art. 335 und Art. 80 ff. ZGB erhielt er im Jahr 2000 eine Zuwendung von Fr. 31'000.–. Diese deklarierte A.X._____ in der Steuererklärung unter den übrigen Einkünften.
B.
Mit Verfügung vom 12. Dezember 2003 wurden die Eheleute X._____ für die direkte Bundessteuer - abgesehen von einem nicht mehr streitigen Sonderabzug bei Erwerbstätigkeit beider Ehegatten - für die Steuerperiode 2000 entsprechend ihrer Selbstschatzung mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 542'300.– veranlagt. Trotzdem erhoben die Eheleute X._____ gegen die steuerliche Erfassung der Zuwendung von Fr. 31'000.– Einsprache, nachdem das Bundesgericht mit Urteil 2A.457/2001 vom 4. März 2002 hinsichtlich der Stiftung entschieden hatte, die im Jahr 1998 den Destinatären erbrachten Zuwendungen seien nicht vom steuerbaren Reingewinn absetzbar; sie seien zwar gemäss Stiftungsurkunde, aber im Rahmen eines zivilrechtlich unzulässig ausgedehnten Stiftungszwecks ausgerichtet worden. Das Kantonale Steueramt Zürich wies die Einsprache am 27. Juli 2004 ab. Eine dagegen an die Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich gerichtete Beschwerde wurde am 22. Oktober 2004 abgewiesen.
C.
Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 18. November 2004 beantragen A.X._____ und B.X._____ dem Bundesgericht, den Entscheid der Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich vom 22. Oktober 2004 aufzuheben und sie für die Steuerperiode 2000 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 511'300.– zu veranlagen.

Das Kantonale Steueramt Zürich, die Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich sowie die Eidgenössische Steuerverwaltung schliessen auf Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Der angefochtene Entscheid der Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich ist ein auf Steuerrecht des Bundes gestütztes, letztinstanzliches kantonales Urteil, das mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden kann (Art. 97 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 5 VwVG und Art. 98 lit. g OG sowie Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer; DBG, SR 642.11). Die sich nach der Rechtsprechung aus der Steuerharmonisierung ergebende Verpflichtung der Kantone, für Beschwerden betreffend die direkte Bundessteuer denselben Rechtsweg wie für die direkten kantonalen Steuern vorzusehen (vgl. BGE 130 II 65 ff.), kommt im vorliegenden Fall noch nicht zur Anwendung; denn die Frist von acht Jahren, die den Kantonen gemäss Art. 72 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14) offen steht, war in der hier in Frage stehenden Steuerperiode 2000 noch nicht abgelaufen. Als betroffene steuerpflichtige Personen sind die Beschwerdeführer aufgrund von Art. 103 lit. a OG zur Anfechtung des vorinstanzlichen Entscheids legitimiert. Auf ihre form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.
1.2 Das Bundesgericht wendet im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde das Bundesrecht von Amtes wegen an; es ist gemäss Art. 114 Abs. 1 OG an die von den Parteien vorgebrachten Begründungen nicht gebunden und kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 129 II 183 E. 3.4 S. 188 mit Hinweisen).
2.
2.1 Der Gesetzgeber hat in Art. 16 Abs. 1 DBG "alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte" für steuerbar erklärt. Er hat damit - wie bereits in Art. 21 Abs. 1 Ingress des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt), der ebenfalls das "gesamte Einkommen des Steuerpflichtigen aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag oder anderen Einkommensquellen" als steuerbar qualifizierte - den Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung aufgestellt (BGE 125 II 113 E. 4a S. 119). Art. 16 Abs. 1 DBG enthält mithin eine Generalklausel, die durch die beispielhafte Aufzählung verschiedener Einkommensbestandteile in den Art. 17 bis 23 DBG ergänzt und durch die Befreiung bestimmter Einkünfte präzisiert wird (Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, RZ 4 zu Art. 16 DBG). Der Auffassung von Ernst Höhn/Robert Waldburger (Steuerrecht, Band I, 9. Aufl. Bern/Stuttgart/Wien 2001, S. 294, 8. Aufl. S. 308 f.), eine Besteuerung habe zu unterbleiben, wenn eine Einkunftsart nicht unter Art. 17 bis 23 DBG subsumiert werden könne, ist das Bundesgericht schon in BGE 125 II 113 (E. 4a S. 119) in Übereinstimmung mit der ganz überwiegenden Lehre (vgl. die Hinweise bei Peter Locher, a.a.O., RZ 4
zu Art. 16 DBG) nicht gefolgt. Auch Einkünfte aus Stiftungen fallen deshalb grundsätzlich unter die Generalklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG (Peter Locher, a.a.O., RZ 16 zu Art. 16 DBG; vgl. auch Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, N 25 zu Art. 24 DBG).
2.2 Das Bundesgericht ist bereits in seiner Rechtsprechung zum Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer stets davon ausgegangen, dass diesem jedes Einkommen unterliegt, das nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen ist (BGE 108 Ib 227 E. 2a mit Hinweis); unter Vorbehalt der gesetzlichen Ausnahmen sind daher alle Einkünfte steuerbar, die unter den Einkommensbegriff fallen (Urteil 2A.247/1989 vom 15. Januar 1990 E. 1 mit Hinweisen). Nachdem der Grundsatz der Gesamteinkommenssteuer auch für die direkte Bundessteuer übernommen worden ist, gilt diese Rechtsprechung auch für das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, das insofern keine abweichenden Bestimmungen enthält. Auch die herrschende Lehre erachtet in diesem Sinne die gesetzliche Aufzählung der steuerfreien Einkünfte, insbesondere in Art. 24 DBG, als abschliessend (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, a.a.O., N 8 ff. zu Art. 16 DBG, unter Hinweis auf das Urteil 2A.247/1989 vom 15. Januar 1990 E. 1, publiziert in: NStP 44, 133 S. 134; Markus Reich, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Hrsg. Martin Zweifel/Peter Athanas, N 5 und 18 zu Art. 16 DBG; Rainer Zigerlig/Guido Jud, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Hrsg.
Martin Zweifel/Peter Athanas, N 1 und 4 zu Art. 24 DBG mit zahlreichen Hinweisen auf die Literatur; anderer Auffassung: Peter Locher, a.a.O., N 6 zu Art. 16 DBG). Aus dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung (Art. 127 Abs. 2 BV) ergibt sich ferner, dass Ausnahmen von der Steuerpflicht restriktiv auszulegen bzw. anzunehmen sind (vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, a.a.O., N 11 zu

Art. 16 DBG).
2.3 Unter dem Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer waren bei den steuerpflichtigen Stiftungen (viele waren insbesondere aus sozialpolitischen Gründen ohnehin steuerfrei) die Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Stiftungszweck standen, vollumfänglich vom steuerbaren Einkommen abzugsfähig; dafür waren die entsprechenden Leistungen auf Seiten der Destinatäre regelmässig steuerbar. Die von Familienstiftungen in der Stiftungsurkunde festgelegten oder im Ermessen der Stiftungsorgane liegenden Zuwendungen an die Destinatäre konnten nicht vom Einkommen der Stiftung abgezogen werden; dafür waren die Zuwendungen bei den Begünstigten steuerfrei (Heinz Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Aufl. Zürich 1985, N 6 zu Art. 51 BdBSt; Ernst Känzig, Kommentar direkte Bundessteuer, 2. Aufl. I. Teil, Basel 1982, N 250 zu Art. 21 Abs. 3 BdBSt; in diesem Sinne auch noch Rudolf G. Probst, DBG, Das Gesetz über die direkte Bundessteuer, Band 2 [Juristische Personen], Basel/Frankfurt am Main 1995, Ziff. 8.1 zu Art. 66 sowie Ziffer 2.2. der Wegleitung der Eidgenössischen Steuerverwaltung zur Steuererklärung für Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen für die Steuerperiode 1998).
2.4 Auf Grund des mit dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vorgenommenen Wechsels von der Einkommens- und Vermögensbesteuerung zur steuerlichen Erfassung des Reingewinnes können auch Stiftungen (die mitunter wirtschaftliche Zwecke verfolgen können: BGE 127 III 337) ihren geschäftsmässig begründeten Aufwand in Abzug bringen. Die Frage, ob bei Familienstiftungen die Leistungen an die Destinatäre solche Abzüge oder - auch wenn sie im Rahmen des zivilrechtlich zulässigen Stiftungszweckes ausgerichtet werden (vgl. Urteil 2A.457/2001 vom 4. März 2002 E. 3 und 4.6; publiziert in: ASA 72, 295) - geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (Art. 58 Abs. 1 lit . c DBG) darstellen, kann hier offen gelassen werden. Sie dürften im Weiteren, entsprechend der eng auszulegenden, zwingend idealen - und nicht wirtschaftlichen - Zweckbestimmung der Familienstiftung (Urteil 2A.457/2001 vom 4. März 2002 E. 4.5), regelmässig unter die Ausnahmen im Sinne von Art. 24 lit. d oder lit. e DBG fallen und damit für die Destinatäre einkommenssteuerfrei bleiben.
3.
3.1 Die in Frage stehende Familienstiftung erwirtschaftet mit dem ihr vom Stifter übertragenen Vermögen regelmässig erhebliche Erträge: Gemäss Veranlagung Schenkungssteuer vom 13. September 2002 der Kantonalen Steuerverwaltung Glarus für die Jahre 1997 bis 2000, betrugen die Zuwendungen an die Beschwerdeführer insgesamt Fr. 101'000.– (der Steuerbetrag belief sich auf Fr. 4'970.90).
3.2 Die Beschwerdeführer machen geltend, die ihnen aus diesen Erträgen ausgerichteten Zuwendungen seien als Schenkung im Sinne von Art. 24 lit. a DBG zu betrachten und damit von der Einkommenssteuer ausgenommen; sie seien denn von den Glarner Behörden auch zu Recht mit der Schenkungssteuer erfasst worden.
3.3 Nach feststehender bundesgerichtlicher Praxis liegt eine Schenkung im steuerrechtlichen Sinne vor, wenn eine unentgeltliche Zuwendung unter Lebenden mit Schenkungsabsicht (animus donandi) vorgenommen wird. Die Schenkungsabsicht ist gegeben, wenn die Vermögenszuwendung nicht mit dem Willen, eine Gegenleistung zu erbringen, ausgerichtet wird (Urteil 2A.303/1994 vom 23. Dezember 1996 E. 3c, unter Hinweis auf Danielle Yersin, Apports et retraits de capital propre et bénéfice imposable. Diss. Lausanne 1977, S. 67 f.). Nach BGE 118 Ia 497 (E. 2b/bb S. 500 mit Hinweisen auf ältere Literatur) sind sowohl dem zivilrechtlichen als auch dem steuerrechtlichen Schenkungsbegriff die Merkmale der Vermögenszuwendung, der Unentgeltlichkeit und des Zuwendungswillens gemeinsam; dabei bedeutet die subjektive Seite des Zuwendungswillens, dass der Zuwendende Wissen und Wollen bezüglich der Vermögenszuwendung und der Unentgeltlichkeit haben muss.
3.4
3.4.1 In der Stiftungsurkunde vom 28. Dezember 1922 wird der an sich zivilrechtlich noch zulässig umschriebene Stiftungszweck durch die organisatorischen Bestimmungen abgeändert, indem die Richtlinien für die Verwendung der Stiftungserträge (Ziffer V. A. der Stiftungsurkunde) bestimmen, dass nach Ablauf von zehn Jahren die Erträgnisse regelmässig mit Abschluss der Jahresrechnung unter die anteilsberechtigten Stämme verteilt werden (Ziff. 4). Die anteilsberechtigten Stämme haben somit seit 1932 "absolut gleichen Anspruch auf je eine Quote der Stiftungserträgnisse" (Ziffer V.A.3). Diese Leistungen werden zwar gemäss der Stiftungsurkunde ausgerichtet, sie sind aber nicht zivilrechtskonform (Urteil 2A.457/2001 vom 4. März 2002 E. 4.7).
3.4.2 Bereits die Stiftungsurkunde geht damit über den nach Art. 335 Abs. 1 ZGB zulässigen Zweck hinaus, indem nach Ablauf von zehn Jahren das Weiterbestehen der Stiftung als rechtswidrige Unterhaltsstiftung vorgegeben wurde. Dies führt jedoch nicht per se zu ihrer Nichtanerkennung, die zur Folge hätte, dass Stiftungsertrag und -vermögen direkt den Destinatären zugerechnet würden: Da die mit ihrer Errichtung im Jahre

1922 als eigenständige juristische Person im Sinne von Art. 80 ff. und 335 ZGB entstandene Stiftung trotz ihrer zivilrechtswidrigen Ausgestaltung bis heute - aus welchen Gründen auch immer - nicht durch den Zivilrichter in einem förmlichen Verfahren aufgelöst worden ist (vgl. BGE 108 II 398 E. 4 mit Hinweisen), ist nach wie vor auch steuerrechtlich von ihrer rechtlichen Existenz als selbständiges Rechtssubjekt auszugehen (Hans Michael Riemer, Berner Kommentar, 3. Aufl., Bern 1975, N 33 zu Art. 88/89 ZGB; BGE 73 II 81 E. 3; 75 I 57 E. 2). Dies insbesondere deshalb, weil sich hier die Zivilrechtswidrigkeit erst aufgrund der organisatorischen Bestimmungen der Stiftungsurkunde bzw. der Richtlinien für das Kuratorium betreffend die Verwendung der Stiftungserträge ergibt, was allenfalls lediglich eine Teilnichtigerklärung
zur Folge haben könnte (vgl. Hans Michael Riemer, a.a.O., N 36). Solange die Stiftung daher, wie im vorliegenden Fall, von den kantonalen und eidgenössischen Steuerbehörden - trotz der Auffassung, es liege (seit 1932) eine zivilrechtlich unzulässige Unterhaltsstiftung bzw. ein Familienfideikommiss vor - nicht in Frage gestellt wird, gilt dies auch hinsichtlich ihres Bestandes als Steuerrechtssubjekt.
3.4.3 Die Stiftungserrichtung hat zur Folge, dass der Stifter jegliche Verfügungsmöglichkeit über das übergegangene und nunmehr verselbständigte Stiftungsvermögen verliert. Der Stifter hat sich lediglich das freie Verfügungsrecht über die Erträgnisse vorbehalten, so lange er lebe; dieses Recht ist mit dem Tod des Stifters dahingefallen.

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. Den von den Destinatären bestimmten Kuratoren (zu denen auch der Beschwerdeführer gehört) obliegt es, die auszuzahlende Jahresquote der Erträge festzulegen. Da die Stiftung, wie die Vorinstanz mit Recht festhält, die Erträge an die Destinatäre nicht freiwillig, sondern lediglich in Erfüllung einer ihr durch die Stiftungsurkunde auferlegten Rechtspflicht ausrichtet, hat sie auch keinen Schenkungswillen (vgl. VGE ZH vom 1. November 2000 E. 1a, in: ZStP 10, 107; VGE ZH vom 6. Mai 1997 E. 3a, in: ZStP 7, 52 S. 54 f. bzw. StE 1998 B 21.3 Nr. 3). Das vom Stifter auf die Stiftung übergegangene Eigentum am Stiftungsvermögen verbietet es, steuerrechtlich eine Schenkung des Stifters an die Destinatäre anzunehmen, auch wenn dieser ursprünglich beabsichtigte, (nach Ablauf von zehn Jahren) die noch zu bestimmenden Anteile des ebenfalls unbekannten Ertrages den Destinatären unentgeltlich zuzuwenden.
Indem die Vorinstanz im vorliegenden Fall eine Schenkung im Sinne von Art. 24 lit. a DBG verneinte, hat sie demzufolge kein Bundesrecht verletzt.
4.
4.1 Gemäss der Stiftungsurkunde haben die Destinatäre seit 1932 einen festen Rechtsanspruch auf ihren Anteil an den Erträgen des Stiftungsvermögens. Sie verfügen damit zwar nicht selber unmittelbar über das Eigentum am Vermögen als solches. Im Ergebnis sind aber die ihnen ausgerichteten Erträge aus dem Stiftungsvermögen, das sie über die Mitwirkung als Kuratoren zum Teil sogar selber bewirtschaften, vergleichbar mit geldwerten Vorteilen aus einer Beteiligung im Sinne von Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG. Da das Stiftungsvermögen rechtlich verselbständigt ist, sind diese Erträge, die das Gesamteinkommen der Beschwerdeführer unzweifelhaft erhöhen, als Einkommen im Sinne der Generalklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG zu betrachten.
4.2 Soweit die Beschwerdeführer sinngemäss eine wirtschaftliche Doppelbelastung rügen (Beschwerde S. 2), ist ihnen entgegenzuhalten, dass das geltende Bundesrecht für die Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen kein ausdrückliches Verbot einer solchen kennt. Die Besteuerung der Zuwendung, selbst wenn diese bei der Stiftung nicht als geschäftsmässig begründeter Abzug zugelassen wurde, als Einkommen im Sinne von Art. 16 Abs. 1 DBG verletzt daher kein Bundesrecht. Entscheidend ist dabei, dass es im vorliegenden speziellen Fall um zivilrechtlich unzulässige Ausschüttungen geht, die klar von zivilrechtskonformen Zuwendungen zu unterscheiden sind und für welche auch nicht eine Steuerbefreiung nach Art. 24 lit. d oder e DBG in Betracht fällt. Sie sind vergleichbar mit Dividenden und geldwerten Vorteilen bei der Aktiengesellschaft, wo die Doppelbelastung vom Gesetzgeber gewollt ist. Im Übrigen haben es die Beschwerdeführer in der Hand, das Stiftungsvermögen in eine von der Rechtsordnung dafür vorgesehene Rechtsform zu überführen, falls sie sich an der Doppelbelastung stören sollten.
4.3 Die an die Beschwerdeführer ausgerichtete Zuwendung aus dem Ertrag des Stiftungsvermögens wurde von den Steuerbehörden des Kantons Glarus bereits der Schenkungssteuer unterworfen. Mit den Beschwerdeführern ist davon auszugehen, dass es nicht angeht, die gleiche Zuwendung sowohl mit der Einkommens- als auch mit der Schenkungssteuer zu erfassen. Die (kantonale) Schenkungssteuer, welche inskünftig kaum mehr

erhoben werden kann, bildet indessen nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens. Ob die Schenkungssteuererveranlagung vom 13. September 2002 für das Jahr 2000 heute noch revidiert werden könnte, ist hier daher nicht zu prüfen.

5.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist aus diesen Gründen abzuweisen. Entsprechend diesem Ausgang haben die Beschwerdeführer die Kosten des Verfahrens vor Bundesgericht (solidarisch) zu tragen (Art. 156 Abs. 1 und 7 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftbarkeit auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, dem Kantonalen Steueramt Zürich und der Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 22. April 2005

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: