



Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 21. März 2013

Mitwirkende	Dr. Markus W. Stadlin (Vorsitz), lic. iur. Nicole Gutzwiller Wetzel, lic. iur. David Levin, Dr. Peter Rickli, Dr. Ursula Schneider-Fuchs und lic. iur. Marc Jordan (Gerichtsschreiber)
Parteien	Ehegatten X [...] v.d. A AG, [...] gegen Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt, Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Kantonale Steuern pro 2009 (Besteuerung einer Zuwendung von einer liechtensteini- schen Stiftung, Abgrenzung zwischen kontrollierten und nicht kontrollierten Stiftungen, Steuerumgehung, einkom- menssteuerfreie Schenkung; §§ 17 Abs. 1, 25 lit. c und f, 58 Abs. 3 StG)

Sachverhalt

- A. Die Rekurrenten, X, erhielten im Jahre 2009 von der B Fondation, einer liechtensteinischen Familienstiftung, eine Zuwendung in der Höhe von CHF 400'000.00. In der Steuererklärung pro 2009 gaben die Rekurrenten den von der Stiftung erhaltenen Betrag als Schenkung an.

Die Steuerverwaltung rechnete die Zuwendung von CHF 400'000.00 in der Veranlagungsverfügung vom 19. Mai 2011 als übrige Einkünfte auf.

- B. Am 31. Mai 2011 erhoben die Rekurrenten gegen die Veranlagungsverfügung Einsprache und ersuchten um einen Fristerstreckung zur Begründung. Mit Einsprachebegründung vom 17. August 2011 beantragten sie, dass von einer Aufrechnung als übrige Einkünfte bezüglich der Zuwendung abzusehen sei. Sie machten geltend, dass es sich bei ihnen und den Stiftern um verschiedene Personen handle. Der Stifter oder die Stifterin habe Wohnsitz im Ausland gehabt. Der Zweck der B Fondation habe unter anderem darin bestanden, Angehörige einer oder mehrerer Familien bei der Bestreitung des Lebensunterhalts zu unterstützen sowie ähnliche Zwecke zu verfolgen. Die Rekurrenten hätten mit einem Teil der Zuwendung ihre Wohnung altersgerecht und rollstuhlgängig umgebaut. Die Ausrichtung der Gelder sei somit entsprechend dem Stiftungszweck erfolgt. Gegenüber den Rekurrenten habe die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt kommuniziert, dass die Gelder bei einer statutengerechten Ausschüttung nicht als steuerbares Einkommen zu qualifizieren seien. Zudem sei ihnen versichert worden, dass im Kanton Basel-Stadt liechtensteinische Stiftungen seit jeher als transparent betrachtet würden. Vorliegend sei unbestritten, dass die Stiftung von einer im Ausland wohnhaften Person gegründet worden sei. Bei einer transparenten Betrachtungsweise handle es sich bei der Zuwendung somit um eine Schenkung oder eine Erbschaft, welche in der Schweiz mangels einer gesetzlichen Grundlage nicht steuerbar sei. Wenn die Steuerverwaltung nun die Zuwendungen besteuern würde, verstosse sie gegen die eigene Praxis und ihr Verhalten sei treuwidrig.

Mit Entscheid vom 23. Dezember 2011 (Rektifikat) wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Sie begründete die Abweisung im Wesentlichen damit, dass es keineswegs ihre Praxis sei, liechtensteinische Stiftungen als transparent zu betrachten. Die Verwaltung würde diesen Entscheid von Fall zu Fall beurteilen. Zudem hätten die Rekurrenten keinen Nachweis für die angebliche Praxis der Steuerverwaltung vorgebracht, weshalb sich weitere Ausführungen zu einer Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben erübrigen würden. Gemäss bundesgerichtli-

cher Rechtsprechung sei eine Stiftung solange als eigenes Rechtssubjekt zu betrachten, als ihr Bestand nicht durch rechtliche Unzulässigkeiten in Frage gestellt würde. Vorliegend sei der Bestand der B Fondation nicht in Frage gestellt worden, weshalb die Stiftung auch nicht als transparent zu betrachten sei. Stiftungen fehle es an einem Schenkungswillen, weshalb die Zuwendung auch nicht als Schenkung zu qualifizieren sei. Einzig aufgrund der Statuten oder Reglemente der B Fondation wäre allenfalls ersichtlich gewesen, ob für die Ausrichtung der Zuwendung eine Rechts- oder Schenkungspflicht bestanden hätte. Die Unterlagen seien jedoch trotz Aufforderung nicht eingereicht worden. Die Rekurrenten hätten somit nicht nachgewiesen, dass es sich um eine Schenkung gehandelt habe. Es sei von einer Zuwendung aus einem verselbständigten Stiftungsvermögen auszugehen, welche der Einkommenssteuer unterliege. Der Zweck der Stiftung lasse auch Zuwendungen für den allgemeinen Lebensunterhalt zu. Eine solche Zwecksetzung einer Familienstiftung sei nach schweizerischem Recht gem. Art. 335 Abs. 1 ZGB unzulässig. Auch aus diesem Grund würde die Zuwendung der Einkommensteuer unterliegen.

- C. Gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 23. Dezember 2011 (Rektifikat) richtet sich der vorliegende Rekurs vom 26. Januar 2012. Die Rekurrenten beantragen, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 23. Dezember 2011 (Rektifikat) aufzuheben und das steuerbare Einkommen um CHF 400'000.00 zu reduzieren. Die Rekurrenten reichen mit der Rekursbegründung die Statuten und ein Reglement der B Fondation sowie eine Bestätigung eines Stiftungsrates ein, wonach die Zuwendung noch zu Lebzeiten des Stifters erfolgt sei. Aus der Bestätigung geht weiter hervor, dass der Stifter weder im Zeitpunkt der Errichtung der Stiftung noch im Zeitpunkt der Ausrichtung der Zuwendung Wohnsitz in der Schweiz gehabt hatte.

Die Steuerverwaltung beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 5. April 2012 die Abweisung des Rekurses. Im Rahmen eines zweiten Schriftenwechsels haben die Rekurrenten zusammen mit dem Replikschreiben noch weitere Informationen geliefert. Es gelang ihnen, die Identität der Stifter in Erfahrung zu bringen. Im Zusammenhang mit der Auszahlung legen sie zudem eine Bestätigung einer ehemaligen Stiftungsrätin ins Recht. Daraus gehe hervor, dass die Stiftung in der Zwischenzeit gelöscht worden sei und dass im Zeitpunkt der Auszahlung nur noch die Stifterin, die Ehefrau des Stifters, gelebt habe. Diese habe die Stiftung bewusst aufgelöst und die Zuwendungen mittels schriftlicher Instruktionen an den Stiftungsrat veranlasst. Eine Kopie dieser schriftlichen Instruktion reichen die Rekurrenten als Beilage der Replik ein. Die Steuerverwaltung hält in der Duplik am gestellten Antrag auf Abweisung des Rekurses fest.

Auf die einzelnen Standpunkte der Parteien wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde verzichtet.

Erwägungen

1. Gemäss § 164 Abs. 1 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG) kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Die Rekurrenten sind als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 23. Dezember 2011 (Rektifikat) unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Die Rekurrenten werden rechtsgültig durch die A AG vertreten. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 26. Januar 2012 (Datum der Postaufgabe) ist somit einzutreten.

2. a) Die Rekurrenten beantragen, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 23. Dezember 2011 (Rektifikat) aufzuheben und ihr steuerbares Einkommen um CHF 400'000.00 zu reduzieren.

b) Fraglich ist, ob die Steuerverwaltung die Zuwendung der Stiftung an die Rekurrenten zu Recht als übrige Einkünfte besteuert hat oder ob von einer einkommenssteuerfreien Schenkung auszugehen ist. Zudem sind die Eventualbegründungen der Rekurrenten zu beurteilen. Es stellt sich einerseits die Frage, ob die Zuwendung als Schenkung der Stiftung betrachtet werden kann und andererseits, ob die Zuwendung eine steuerfreie private Unterstützung an die Rekurrenten darstellt.

3. a) Gemäss § 17 Abs. 1 StG unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer. Dies bedeutet, dass alle Einkünfte ohne Rücksicht auf ihre Quellen beim Steuerpflichtigen steuerbar sind, sofern sie das Gesetz nicht ausdrücklich von der Besteuerung ausnimmt. Somit sind auch Einkünfte aus Stiftungen grundsätzlich steuerbar und fallen unter die Generalklausel von § 17 Abs. 1 StG.

b) Bei Einkünften aus Stiftungen kann es sich aber auch um einkommenssteuerfreie Unterstützungen i.S.v. § 25 lit. f StG oder um Schenkungen i.S.v. § 25 lit. c StG handeln. Die Beweislast für diese Ausnahmetatbestände obliegt der steuerpflichtigen Person.

c) Nach § 58 Abs. 3 StG werden ausländische juristische Personen den inländischen Personen gleichgestellt, denen sie rechtlich oder tatsächlich am ähnlichsten sind.

4. a) aa) Die Rekurrenten argumentieren, dass eine transparente Stiftung vorliegt und es sich bei der Zuwendung um eine einkommenssteuerneutrale Schenkung der angeblich im Ausland wohnhaften Stifter gehandelt hat.

bb) Die steuerliche Anerkennung einer nach liechtensteinischem Recht errichteten Stiftung in der Schweiz setzt deren zivilrechtliche Anerkennung voraus. In einem ersten Schritt ist somit die zivilrechtliche Anerkennung der Stiftung zu prüfen. In einem weiteren Schritt ist die steuerrechtliche Anerkennung der Stiftung zu prüfen. Diese wird nur angenommen, wenn beim gewählten Konstrukt nicht von einem Steuerumgehungstatbestand auszugehen ist. Ein solcher hätte zur Folge, dass die Stiftung als transparent betrachtet würde und das Vermögen sowie die Erträge der stiftenden Person direkt zugeordnet werden.

b) aa) Die Stiftung B Fondation wurde im Juli 1999 gegründet und hat ihren Sitz in Vaduz im Fürstentum Liechtenstein. Der Zweck der Stiftung besteht in der Bestreitung der Kosten der Erziehung und Bildung, der Ausstattung und Unterstützung hinsichtlich des allgemeinen Lebensunterhalts von Angehörigen einer oder mehrerer bestimmter Familien sowie die Verfolgung ähnlicher Zwecke.

bb) Nach liechtensteinischem Recht sind, anders als in der Schweiz, auch Familienstiftungen mit allgemeiner Zwecksetzung (sogenannte Unterhalts- und Genussstiftungen) zulässig. Soweit ersichtlich, ist die B Fondation nach liechtensteinischem Recht gültig errichtet worden.

cc) Nach Art. 154 des Bundesgesetzes über das internationale Privatrecht vom 18. Dezember 1987 (IPRG) unterstehen Gesellschaften dem Recht des Staates, nach dessen Vorschriften sie organisiert sind, wenn sie die darin vorgeschriebenen Publizitäts- oder Registervorschriften dieses Rechts erfüllen oder, falls solche Vorschriften nicht bestehen, wenn sie sich nach dem Recht dieses Staates organisiert haben (sogenannte Inkorporationstheorie). Aus der Inkorporationstheorie von

Art. 154 IPRG folgt, dass die in Liechtenstein gültig konstituierte B Fondation in der Schweiz grundsätzlich anerkannt werden muss. Von diesem Grundsatz in Art. 154 IPRG werden Ausnahmen gemacht. Nach Art. 15 Abs. 1 IPRG ist das Recht, auf welches das IPRG verweist, ausnahmsweise nicht anwendbar, wenn nach den gesamten Umständen offensichtlich ist, dass der Sachverhalt mit diesem Recht in nur geringem, mit einem anderen Recht jedoch in viel engerem Zusammenhang steht. Diese Ausnahmeklausel ist nicht anwendbar, wenn ein Anwendungsfall von Art. 154 Abs. 1 IPRG vorliegt. Weiter ist die Anwendung von Bestimmungen ausländischen Rechts gem. Art. 17 IPRG ausgeschlossen, wenn sie zu einem Ergebnis führen würde, das mit dem schweizerischen *ordre-public* unvereinbar ist. Dies wäre der Fall, wenn ein fundamentaler Grundsatz des schweizerischen Rechtsempfindens verletzt wird und die Anwendung des ausländischen Gesellschaftsstatuts zu einem unerträglichen Resultat führen würde (vgl. Vischer, Zürcher Kommentar zum IPRG, 2. Aufl., Zürich 2004, Art. 154 N 32). Es ist fraglich, welcher fundamentale Grundsatz des schweizerischen Rechtsempfindens verletzt sein könnte. Gemäss herrschender Lehre hat Art. 335 ZGB (Verbot der Familienunterhaltsstiftung) keinen *ordre-public* Charakter (vgl. Nathalie Peter, Die liechtensteinische Stiftung und der Trust im Schweizerischen Steuerrecht, in: IFF Forum für Steuerrecht 2003, S. 165). Eine Verletzung anderer fundamentaler Rechtsgrundsätze des schweizerischen Rechtsempfindens ist vorliegend ebenfalls nicht ersichtlich. Deshalb kann einer liechtensteinischen Stiftung nicht gestützt auf Art. 17 IPRG wegen Verstosses gegen den *ordre-public* die Rechtspersönlichkeit abgesprochen werden. Sodann bleiben nach Art. 18 IPRG Bestimmungen des schweizerischen Rechts vorbehalten, die wegen ihres Zweckes zwingend anzuwenden sind (*lois d'application immédiate*) (vgl. Vischer, a.a.O. Art. 154 N 33 f.). Gemäss herrschender Lehre kommt dem Verbot einer Unterhaltsstiftung nicht die Eigenschaft einer *lois d'application immédiate* zu. Eine liechtensteinische Familienstiftung wird von der Schweiz vielmehr zivilrechtlich als eigene Rechtspersönlichkeit anerkannt, auch wenn es sich um eine in der Schweiz unzulässige Unterhaltsstiftung handelt.

dd) Daraus ist zu folgern, dass es sich bei der B Fondation um eine zivilrechtlich in der Schweiz anerkannte liechtensteinische Familienstiftung handelt. Es stellt sich die Frage, ob sie auch steuerrechtlich anzuerkennen ist.

c) aa) Bei liechtensteinischen Familienstiftungen wird zwischen sogenannten kontrollierten und nicht kontrollierten Familienstiftungen unterschieden. Bei einer kontrollierten Familienstiftung behält sich der Stifter bzw. die Stifterin in der Stiftungsurkunde oder in einem Beistatut ein Widerrufsrecht vor oder der Stifter bzw. die Stifterin hat aufgrund zugesicherter Weisungsrechte immer noch massgebenden Ein-

fluss auf das Stiftungsvermögen. Die kontrollierte Familienstiftung wird in Liechtenstein sowohl zivilrechtlich als auch steuerrechtlich transparent behandelt. Dies bedeutet, dass bei einer kontrollierten Stiftung der Vermögensübergang vom Stifter bzw. von der Stifterin auf die Stiftung noch nicht stattgefunden hat und sie nicht als eigenstehendes Steuersubjekt betrachtet wird. Das Stiftungsvermögen wird weiterhin dem Stifter zugerechnet. Die Destinatäre werden aus dem Vermögen des Stifters bzw. der Stifterin bereichert. Die Zuwendung unterliegt deshalb nicht der Einkommenssteuer, sondern der Schenkungssteuer (vgl. Hepberger/Maute, Die Besteuerung der liechtensteinischen Familienstiftung aus Sicht der Schweiz, Steuer-Revue 9/2004, S. 592 f.). Bei einer nicht kontrollierten Stiftung behält sich der Stifter bzw. die Stifterin keine Kontrolle über das Stiftungsvermögen vor. Die Entscheidungsbefugnis und Verwaltung des Stiftungsvermögens obliegen ausschliesslich dem Stiftungsrat (vgl. Nathalie Peter, a.a.O. S. 163 ff.). Die nicht kontrollierte Stiftung ist steuerrechtlich als eigenständiges Steuersubjekt anzuerkennen.

bb) Dem Stifter und seiner Ehefrau kamen gem. Art. 1 des Stiftungsreglements zu Lebzeiten ausschliessliche Verfügungsgewalt über das Stiftungsvermögen und -einkommen zu. In Art. 2 hält das Reglement die Begünstigtenordnung fest, welche nach dem Tod der beiden Stifter gelten soll. Diese reglementarischen Bestimmungen widersprechen nicht den Statuten. Die Statuten verbieten nicht, dass die Stifter weiterhin über das Vermögen und die Erträge verfügen können. In Art. 4 der Statuten wird lediglich festgehalten, dass die Begünstigten in einem vom Stiftungsrat zu erlassenden Reglement zu bestimmen sind. Obschon die eingereichte Version des Reglements teilweise abgedeckt ist und somit Lücken aufweist, deutet der letzte Satz von Art. 1, (*Au décès de l'un d'eux, le conjoint survivant continuera à jouir de ses droits à titre individuel.*) auf eine kontrollierte Stiftung hin. Zu Lebzeiten soll demnach das Weisungsrecht einzig bei den Stiftern verbleiben. Dies geht aus dem Reglement eindeutig hervor. Gemäss Art. 4 des Reglements haben die Stifter während Lebzeiten jederzeit das Recht, das Reglement zu ändern, den Stiftungsrat damit zu beauftragen und diesem Weisungen zu erteilen. (*(...) ont le droit, en tout temps, de charger le Conseil de Fondation de modifier le présent Règlement.*). Es handelt sich daher bei der B Fondation um eine kontrollierte Stiftung.

d) aa) Eine liechtensteinische Familienstiftung wird gemäss Veranlagungspraxis von den schweizerischen Steuerbehörden dann als Gebilde mit eigener Rechtspersönlichkeit anerkannt, wenn (a) der Stifter nicht über das Stiftungskapital verfügen oder sich selbst begünstigen kann und wenn (b) die Stiftungsurkunde einen Widerruf bzw. eine Auflösung der Stiftung sowie die Abänderung der Stiftungsurkunde bzw. das Beistatut durch den Stifter oder – nach dessen Tod – durch den Stiftungs-

rat bzw. die Destinatäre ausdrücklich ausschliesst. Erfüllt eine liechtensteinische Stiftung diese Voraussetzungen, wird sie in der Schweiz anerkannt (vgl. Entscheid des Verwaltungsgerichts St. Gallen vom 29. August 2007, Erw. 2.4.1 mit weiteren Hinweisen). Daraus ergibt sich, dass eine liechtensteinische Familienstiftung nicht als eigenständiges Steuersubjekt anerkannt wird, solange sich der Stifter bzw. die Stifterin aufgrund der Statuten selbst begünstigen kann. In diesem Fall wird angenommen, dass das Konstrukt der Stiftung nur zum Zweck der Steuerumgehung gewählt wurde.

bb) Eine Steuerumgehung ist anzunehmen, wenn ein (ungewöhnliches) Vorgehen einzig aus dem Grund der Steuerersparnis gewählt wird. Insbesondere liegt eine Steuerumgehung vor, wenn die von der steuerpflichtigen Person gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint. Die steuerpflichtige Person muss diese Wahl missbräuchlich und lediglich in der Absicht, Steuern einzusparen getroffen haben, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären. Zudem muss das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis geführt haben, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, VB zu §§ 119-131, N 43 f.).

cc) Vorliegend wurde reglementarisch nicht verhindert, dass sich die Stifter selber begünstigen können, weshalb die B Foundation nicht als Gebilde mit eigener Rechtspersönlichkeit anerkannt werden kann. Die Stiftung wurde nur als Rechtsgebilde vorgeschoben, obschon die Kontrolle die ganze Zeit bei den Stiftern bleiben sollte. Die (liechtensteinische) Stiftung wurde deshalb bewusst als Konstrukt gewählt, welches die persönliche Zurechnung der Vermögenswerte an die Stifter verhindern sollte. Durch die umfassenden Entscheidbefugnisse in der Stiftung behielten die Stifter jedoch weiterhin faktisch die Kontrolle über die Vermögenswerte. Diese Vorgehensweise wurde einzig und allein mit der Absicht gewählt, Steuern zu sparen. Da die Vermögenswerte nicht dem Privatvermögen und -einkommen der Stifter zugerechnet werden konnten, führte das gewählte Konstrukt auch zu einer entsprechenden Steuerersparnis. Mit dem Ableben des letzten Stifters, vorliegend mit dem Ableben der mitstiftenden Ehefrau, fallen aber die Widerrufbarkeit und die umfassenden Kontrollmöglichkeiten weg. Damit fällt auch ein allfälliger Steuerumgehungstatbestand weg. Die B Foundation ist somit spätestens ab diesem Zeitpunkt als eigenständiges Steuersubjekt anzuerkennen.

dd) Wie bereits aufgezeigt wurde, muss die B Fondation zivilrechtlich anerkannt werden. Da es sich aber um eine kontrollierte Stiftung handelt, ist in Analogie zur bisherigen Rechtsprechung und Praxis davon auszugehen, dass infolge Vorliegens eines Steuerumgehungstatbestandes das Stiftungsvermögen nicht der Stiftung, sondern der Stifterin zuzurechnen ist (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen vom 29. August 2007, Erw. 2.1). Der Stiftung wird damit die steuerliche Anerkennung versagt. Das Stiftungsvermögen geht bei einer kontrollierten Stiftung erst mit dem Tod des Stifters bzw. der Stifterin auf die Stiftung über.

e) aa) Weiter stellt sich die Frage, ob die Rekurrenten die Schenkung der Stifterin genügend bewiesen haben. Die Beweislast liegt diesbezüglich bei den Rekurrenten, da sie aus dem Sachverhalt für sich positive Folgen ableiten. Gelingt ihnen dieser Beweis nicht, ist aufgrund der allgemeinen Beweislastregel davon auszugehen, dass sich die behaupteten Tatsachen nicht verwirklicht haben. Entscheidend ist dabei das Beweismass, wobei zwischen verschiedenen Beweisgraden unterschieden wird. Von einem vollen Beweis ist zu sprechen, wenn das Vorhandensein einer Tatsache so überzeugend ist, dass das Gegenteil als unwahrscheinlich erscheint. Von überwiegender Wahrscheinlichkeit ist die Rede, wenn jener Sachverhaltsdarstellung gefolgt wird, welche die wahrscheinlichste aller Möglichkeiten darstellt. Von dem Beweisgrad des Glaubhaftmachens ist auszugehen, wenn der Eindruck besteht, dass sich die Tatsache so zugetragen haben könnte wie behauptet wird, ohne auszuschliessen, dass es auch anders hätte sein können. Welcher Grad der Gewissheit eines Beweises erreicht sein muss, um eine Tatsache als wahr erscheinen zu lassen, hängt von den konkreten Umständen ab. Vorliegend muss die Kommission nicht mit absoluter Gewissheit von dem Vorliegen einer Tatsache überzeugt sein, die jede andere Möglichkeit ausschliesst. Es genügt, wenn ein Beweismass zur Anwendung kommt, welches von der Lebenserfahrung und Vernunft getragen wird und sich auf sachliche Gründe abstützt.

bb) In Bezug auf die Schenkung ist von einer Zuwendung unter Lebenden auszugehen. Diese Voraussetzung ist vorliegend entscheidend, da bei einer kontrollierten Stiftung angenommen wird, dass nach dem Tod der Stifter das Vermögen auf die Stiftung übergeht. Dieser Schritt würde wiederum die Einkommensbesteuerung nach sich ziehen. Die Rekurrenten bringen vor, dass es sich bei der Stifterin um Frau C handle, welche im Zeitpunkt der Zuwendung in Frankreich wohnhaft gewesen sei. Die Rekurrenten legen eine unterzeichnete Bestätigung eines ehemaligen Stiftungsrates ins Recht, die besagt, dass die Ausschüttungen zu Lebzeiten der Stifterin vorgenommen wurden. Durch diese Bestätigung wird die Tatsache mindestens glaubhaft gemacht, dass die Stifterin im Zeitpunkt der Zuwendung noch lebte.

Die Bestätigung stammt von einem Stiftungsrat, welcher mit seiner Aussage einen an sich gewöhnlichen Lebenssachverhalt bestätigt. Dieses Beweismass muss vorliegend ausreichen. Damit ist diese Voraussetzung bezüglich einer Schenkung erfüllt. Zudem fand eine Bereicherung aus dem Vermögen eines anderen statt. Die Rekurrenten haben offensichtlich von der Stifterin eine Zuwendung erhalten, die zu ihrer Bereicherung geführt hat. Damit ist eine weitere Voraussetzung einer Schenkung erfüllt. Die dritte Voraussetzung einer Schenkung, der Schenkungswille, wird angenommen, wenn die Vermögenszuwendung nicht mit dem Willen, eine Gegenleistung zu erhalten, ausgerichtet wird (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.668/2004 vom 22. April 2005 Erw. 3.3.; publ. in: Steuerentscheid 2006, B 26.25 Nr. 5 = Steuerrevue 2005, S. 676 ff.). Der Schenker muss somit Schenkungsabsicht (Wissen und Wollen) bezüglich der Vermögenszuwendung und der Unentgeltlichkeit haben. Die Anweisung der Stifterin geht vorliegend davon aus, dass alle Begünstigten gemäss Reglement je CHF 400'000.00 erhalten sollen, was bei den Rekurrenten auch der Fall ist. Allerdings fehlt die Unterschrift auf der Anweisung bzw. sie wurde offensichtlich abgedeckt. Bestritten wird allerdings nicht, dass die Rekurrenten CHF 400'000.00 erhalten haben. Somit ist davon auszugehen, dass die Stifterin in ihrer Anweisung den Willen kundgetan hatte, die Rekurrenten zu begünstigen. Die Schenkung erscheint insgesamt als genügend glaubhaft gemacht und damit als erwiesen.

cc) Entgegen der Auffassung der Steuerverwaltung ist jedoch der ausländische Wohnsitz im vorliegenden Verfahren nicht zu beweisen, da die Rekurrenten Steuersubjekt sind und nicht die Stifterin. Ebenfalls nicht massgebend ist, dass die Bankgutschrift als Auftraggeberin die B Fondation aufführt. Zivilrechtlich ist die Stiftung Eigentümerin des Vermögens gewesen, weshalb sie in der Bankgutschrift als Auftraggeberin fungiert. Aufgrund der transparenten Betrachtungsweise (vgl. Steuerumgehung, oben Erw. 4. d)) ist das Vermögen jedoch wirtschaftlich der Stifterin zuzurechnen.

5. a) Die Steuerverwaltung stellt sich auf den Standpunkt, dass das Verhalten der Rekurrenten rechtsmissbräuchlich ist. Die Rekurrenten würden sich bezüglich des vorliegenden Verfahrens auf den Standpunkt stellen, dass die Stiftung als transparent zu betrachten und das Stiftungsvermögen der Stifterin zuzurechnen sei. Die Stifter hätten wohl genau das Gegenteil behauptet, wenn in der Vergangenheit eine Steuerverwaltung das Vermögen und die daraus fliessenden Erträge den Stiftern privat zugerechnet hätte. Mit grosser Wahrscheinlichkeit hätten sie sich für den Bestand der juristischen Person bzw. für den Übergang des Vermögens auf die Stiftung eingesetzt. Die Steuerverwaltung erachtet das Verhalten der Rekurrenten

deshalb als rechtsmissbräuchlich und moniert, es komme einem *venire contra factum proprium* gleich.

b) Im Grundsatz von Treu und Glauben ist auch das Verbot des *venire contra factum proprium*, des widersprüchlichen Verhaltens, enthalten. Eine steuerpflichtige Person darf sich demnach zu ihrem früheren Verhalten nicht in Widerspruch setzen. Das Verbot des widersprüchlichen Verhaltens gilt im Steuerbereich aber grundsätzlich nur gegenüber ein- und derselben Steuerbehörde (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 119 bis 131, N 85).

c) Die Steuerverwaltung macht geltend, es sei stossend, dass es einer steuerpflichtigen Person möglich sein soll, in einem Staat die nicht transparente Betrachtungsweise und in einem anderen Staat gleichzeitig die transparente Betrachtungsweise geltend zu machen. Ob dieses Verhalten tatsächlich stossend ist, kann vorliegend offen bleiben. Die Zuwendung kann bei den Rekurrenten jedenfalls nicht deshalb aufgerechnet werden, weil dieselben Vermögenswerte im Ausland nie versteuert wurden. Für ein solches Vorgehen fehlt es an einer gesetzlichen Grundlage, weshalb von einer Aufrechnung der CHF 400'000.00 abzusehen ist. Entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung fehlt es auch an einem widersprüchlichen Verhalten der Rekurrenten, da sowohl verschiedene Steuersubjekte (Stifterin und Rekurrenten) wie verschiedene Steuerbehörden in unterschiedlichen Staaten betroffen sind.

6. a) Die Rekurrenten führen im Sinne einer Eventualbegründung an, dass von einer Schenkung der Stiftung auszugehen ist. Erfolgt die Ausschüttung einer Stiftung ohne jegliche rechtliche Grundlage ist es gemäss herrschender Lehre denkbar, dass die Stiftung einen Schenkungswillen hat. Die Rekurrenten stellen sich auf den Standpunkt, dass die Zuwendung nicht in Erfüllung einer durch die Stiftungsurkunde auferlegten Pflicht erfolgte, sondern freiwillig und mit Schenkungsabsicht. Die Zahlung sei gestützt auf eine Anweisung der Stifterin vorgenommen worden. Gemäss der Anweisung erhalten verschiedene im Reglement begünstigte Personen eine Zahlung in der Höhe von CHF 400'000.00. Die Rekurrenten sind jedoch im Reglement als Begünstigte aufgeführt. Es bestand zu ihren Gunsten eine Rechtspflicht zur Ausrichtung der Zuwendung. Somit handelt es sich nicht um eine Schenkung der Stiftung an die Rekurrenten und die Eventualbegründung der Rekurrenten ist abzulehnen.

b) Als weitere Eventualbegründung führen die Rekurrenten an, dass es sich bei der Zuwendung um eine steuerfreie private Unterstützung gem. § 25 lit. f StG handelt. Gegen diese Argumentation ist jedoch einzuwenden, dass die Rekurrenten nicht

einmal im Ansatz versucht haben, ihre angebliche Bedürftigkeit nachzuweisen, weshalb diese Eventualargumentation ebenso abzulehnen ist.

7. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die B Fondation als kontrollierte Stiftung zu betrachten ist und die Vermögenswerte, infolge des angenommenen Steuerumgehungsstatbestandes, der Stifterin direkt zuzurechnen sind. Die lebzeitige Ausschüttung der Stifterin an die Rekurrenten ist demnach als gültige, von der Einkommenssteuer befreite, Schenkung zu qualifizieren. Die von den Rekurrenten angeführten Eventualbegründungen vermögen nicht zu überzeugen und sind abzulehnen. Insgesamt erweist sich der Rekurs jedoch als begründet und ist somit gutzuheissen.

8.
 - a) Die Rekurrenten haben die für den Ausgang dieses Verfahrens wesentlichen Beweismittel, insbesondere den Nachweis, dass die Stifterin im Zeitpunkt der Zuwendung noch am Leben war, erst im Rahmen der Replik eingereicht. Auch die Statuten bzw. das Reglement wurden erst während des Rekursverfahrens eingereicht. Aus diesem Grund ist den Rekurrenten in Anwendung von § 170 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 135 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 sowie dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und der Verordnung hierzu vom 4. März 1975 eine reduzierte Spruchgebühr aufzuerlegen. Diese Spruchgebühr wird im vorliegenden Fall auf CHF 1'000.00 festgelegt.

 - b) Nach § 170 Abs. 3 StG kann der teilweise oder ganz obsiegenden Partei für die notwendigen Kosten der Vertretung (§ 146 StG) resp. für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten eine Parteientschädigung zugesprochen werden. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens wird den Rekurrenten eine Parteientschädigung von CHF 1'750.00 zugesprochen.

Beschluss

- ://:
1. In Gutheissung des Rekurses wird der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 23. Dezember 2011 (Rektifikat) insofern aufgehoben, als beim steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen auf die Aufrechnung von übrigen Einkünften in der Höhe von CHF 400'000.00 (Ziffer 280 des Veranlagungsprotokolls) zu verzichten ist.
 2. Die Spruchgebühr wird auf CHF 1'000.00 festgelegt.
 3. Die Kosten werden den Rekurrenten auferlegt.
 4. Den Rekurrenten wird eine Parteientschädigung in der Höhe von CHF 1'750.00 zugesprochen.
 5. Der Entscheid wird der Vertreterin der Rekurrenten und der Steuerverwaltung mitgeteilt.

Ein gegen diesen Entscheid gerichteter Rekurs wurde vom Verwaltungsgericht mit Entscheid VD.2014.26 vom 16. Juni 2015 abgewiesen.