

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2011.94
1 ST.2011.144

Entscheid

4. Oktober 2011

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichterin Rhea Schircks Denzler und Gerichtsschreiberin Nadja Obreschkow

In Sachen

A,

vertreten durch RA Dr.iur. Urs Bruhin,
Dr. Bruhin & Partner,
Wiedingstrasse 38, 8055 Zürich,

**Beschwerdeführerin/
Rekurrentin,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Stadt Zürich,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2007 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2007

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend die Pflichtige) deklarierte in der Steuererklärung 2007 ein steuerbares Einkommen von Fr. 528'726.- (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 529'415.- (direkte Bundessteuer). Ihr aus zwei verschiedenen Stiftungen zugegangene Beträge von Fr. 812'664.- deklarierte sie dabei – wie bereits in der Vorjahresperiode – als zu lediglich 40 % steuerbare Leibrenten. Nach Sachverhaltsabklärungen mittels Auflage vom 9. Februar 2010 stellte ihr der Steuerkommissär mit Vorschlägen vom 26. April 2010 eine Veranlagung bzw. Einschätzung in Aussicht, wonach das Renteneinkommen zu 100 % besteuert werden sollte. Mit Hinweis Direkte Bundessteuer 2007 bzw. Einschätzungsentscheid für Staats- und Gemeindesteuern 2007 vom 7. Juni 2010 setzte das kantonale Steueramt die Steuerfaktoren – entsprechend den Vorschlägen – wie folgt fest:

	Staats- und Gemeindesteuer	Direkte Bundessteuer
	Fr.	Fr.
steuerbares Einkommen	1'026'800.-	1'027'500.-
satzbestimmendes Einkommen	1'049'100.-	1'049'800.-
steuerbares Vermögen	3'931'000.-	
satzbestimmendes Vermögen	7'804'000.-	

Die Veranlagung der direkten Bundessteuer wurde mit Steuerrechnung vom 9. Dezember 2010 formell eröffnet.

B. Hiergegen liess die Pflichtige Einsprachen erheben und beantragen, das steuerbare Einkommen bei den Staats- und Gemeindesteuern 2007 auf Fr. 540'300.- (satzbestimmend Fr. 562'500.-) bzw. bei der direkten Bundessteuer 2007 auf Fr. 541'000.- (satzbestimmend Fr. 563'200.-) festzusetzen. Sie liess erneut vorbringen, die Renteneinkommen seien als Leibrenten zu qualifizieren und nur zu 40 % steuerbar. Am 13. Januar 2011 fand eine Besprechung mit der Pflichtigen und dem Steuerkommissär statt.

Mit Einspracheentscheiden vom 4. Mai 2011 bestätigte das kantonale Steueramt die festgesetzten Steuerfaktoren.

C. Hiergegen liess die Pflichtige am 30. Mai 2011 Beschwerde bzw. Rekurs erheben und die einspracheweise vorgebrachten Anträge erneuern. Mit Beschwerde-/Rekursantwort vom 24./27. Juni 2011 beantragte das kantonale Steueramt Abweisung der Rechtsmittel unter Kostenfolge zulasten der Pflichtigen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete stillschweigend auf Vernehmlassung. Die Pflichtige liess mit Schreiben vom 25. Juli 2011 unaufgefordert replizieren.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Gemäss Art. 16 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 16 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer. Die Bestimmungen enthalten eine Generalklausel, die durch die beispielhafte Aufzählung verschiedener Einkommensbestandteile in den Art. 17 bis 23 DBG bzw. §§ 17 ff. StG ergänzt und durch die Befreiung bestimmter Einkünfte präzisiert wird. Sämtliche Einkünfte sind grundsätzlich ohne Rücksicht auf ihre Quellen steuerbar. Unter Einkünften sind dabei alle von aussen zufließenden Vermögensrechte zu verstehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 16 N 7 DBG und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 16 N 9 StG). Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung fallen deshalb auch Einkünfte aus Stiftungen grundsätzlich unter die Generalklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG (BGr, 22. April 2005, 2A.668/2004, E. 2.1 f., www.bger.ch, mit Hinweisen, auch zum Folgenden; vgl. ferner VGr ZG, 12. März 2003 = StE 2004 B 52.7 Nr. 2). Die gesetzliche Aufzählung der steuerfreien Einkünfte, insbesondere in Art. 24 DBG wird auch von der herrschenden Lehre als abschliessend erachtet. Aus dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung (Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999) ergibt sich ferner, dass Ausnahmen von der Steuerpflicht restriktiv auszulegen bzw. anzunehmen sind (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 16 N 5 DBG; vgl. BGr, 9. März 2011, 2C_673/2010, E. 5.1, www.bger.ch).

b) Macht die steuerpflichtige Person geltend, ein Vermögenszufluss sei aufgrund einer ausdrücklichen Gesetzesbestimmung von der Einkommenssteuer ausgenommen, so ist sie hierfür beweisbelastet. Sie hat die ihrer Behauptung zugrunde lie-

genden steuermindernden Tatsachen von sich aus durch eine substantiierte Sachdarstellung darzulegen, aus welcher sich ohne weitere Untersuchung der Schluss auf das Vorliegen eines steuerbefreiten Zuflusses ziehen lassen muss (VGr, 6. Mai 1997 = StE 1998 B 21.3 Nr. 3; RB 1994 Nr. 33, 1987 Nr. 35, 1975 Nr. 55). Auch hat sie für die zugrunde liegende Sachdarstellung von sich aus beweiskräftige Unterlagen einzureichen oder die Beweismittel wenigstens unter genauer Bezeichnung anzubieten (vgl. RB 1975 Nr. 55).

Gelingt der steuerpflichtigen Person der Nachweis nicht, dass ein Vermögenszugang aus einem bestimmten einkommenssteuerbefreiten Grund vorliegt, ist zu ihren Ungunsten ohne weiteres anzunehmen, es liege Einkommen im Sinn von Art. 16 Abs. 1 DBG bzw. § 16 Abs. 1 StG vor, da letztere Bestimmungen – wie erwähnt – alle Wertzuflüsse erfassen, sofern sie nicht kraft besonderer gesetzlicher Bestimmung von der Einkommensbesteuerung ausgenommen sind.

2. Die strittigen an die Pflichtige geflossenen Beträge von (umgerechnet) Fr. 191'980.- und Fr. 620'684.- stammen gemäss ihren Angaben aus zwei verschiedenen Stiftungen.

a) Zur B-Stiftung liess die Pflichtige ausführen, diese Stiftung halte sich mit Auskünften „vornehm“ zurück. Aktenkundig ist ein Gründungsdokument [...] betreffend eine privatnützige Stiftung [...] gemäss den Gesetzen der Republik Panama mit dem Zweck der Vermögensverwaltung und -erhaltung sowie der Ausschüttung der Erlöse an die Destinatäre. Das Anfangskapital betrug USD 10'000.-. Allerdings ist aus diesem Dokument nicht einmal der Name der Stiftung ersichtlich, geschweige denn derjenige des Stifters. Auch beim zusätzlichen, in Französisch verfassten Dokument sind Namen unkenntlich gemacht. Nach Angaben der Pflichtigen ist sie die dort genannte erste Begünstigte, die lebenslang Erträge der Stiftung, festgesetzt bei 5 % des Kapitals, erhalten soll.

b) Gemäss den Statuten der D-Stiftung verfolgt die nach liechtensteinischem Recht errichtete Stiftung folgende Zwecke (Art. 2): 1. Erstattung der Unkosten für a) Erziehung und Bildung b) Einrichtung und Unterstützung c) allgemeinen Unterhalt; 2. Die wirtschaftliche Förderung im weitesten Sinn von Mitgliedern bestimmter Familien sowie die Verfolgung analoger Zwecke. Nebst weiterem können ferner auch ausser-

halb der Familie Begünstigte bezeichnet werden. Von den weiteren statutarischen Bestimmungen sind die Folgenden hervorzuheben: Nach Art. 3 stattet der (namentlich nicht genannte) Stifter die Stiftung mit einer Einlage von Fr. 30'000.- aus. Er verzichtet unwiderruflich auf jegliche Rechte über die Stiftung und deren Vermögen (Art. 6). Die Begünstigten sollen in einem Reglement durch den Stiftungsrat bestimmt werden (Art. 7).

Im Stiftungsreglement wurde als erster Begünstigter E, geboren 19.., (der Vater der Pflichtigen) bezeichnet. Diesem war der unbeschränkte Genuss des Kapitals und der Erträge der Stiftung zu Lebzeiten gestattet. Für den Fall des Todes des ersten Begünstigten wurden die (zweite) Ehefrau von E sowie dessen Tochter (die Pflichtige) als in zweiter Linie Begünstigte ernannt. Beiden stehe 6 % des Kapitals und der Erträge der Stiftung in Form einer unkündbaren Rente zu. Beim Versterben der Ehefrau sollte ihr Anteil an zwei [...Verwandte] übergehen. Beim Tod der begünstigten Tochter (der Pflichtigen) ginge ihr Anteil demgegenüber an ein Krebsforschungs-Institut in H. Als in dritter Linie Begünstigte (nur im Fall des Versterbens der erwähnten [Verwandten]) würden 94 % des übriggebliebenen Kapitals und der Erträge der Stiftung zu gleichen Teilen an die Stiftung F und das erwähnte Krebsforschungszentrum oder ein anderes solches Institut in der Schweiz gehen.

c) Nach Angaben der Pflichtigen hat ihr Vater die Stiftungen errichtet. Er sei (an nicht genanntem Datum) verstorben und sie beziehe seit 2003 Leistungen der Stiftungen [...].

3. Zunächst ist festzuhalten, dass sich die Situation in Bezug auf die beiden Stiftungen in tatsächlicher Hinsicht massgeblich unterscheidet. Bei der B-Stiftung fehlt es am Nachweis jeglicher steuermindernder Tatsachen. Mit Auflage vom 9. Februar 2010 verlangte der Steuerkommissär u.a. die Einreichung von Stiftungsurkunden und sämtlicher Zusatzdokumente bzw. weiterer zweckdienlicher Unterlagen, aus welchen ersichtlich sei, in welcher Beziehung die Pflichtige zur Stiftung stehe. Betreffend die B-Stiftung reichte die Pflichtige lediglich die erwähnten Dokumente ein, worin weder der Name der Stiftung noch der Pflichtigen oder ihres Vaters erscheint. So ist u.a. nicht ersichtlich, wie die Beziehung des Stifters oder der Pflichtigen zum Stiftungsrat ausgestaltet war bzw. ob diese allenfalls selbst Mitglied des Stiftungsrats waren (was nach den Statuten jedenfalls nicht ausgeschlossen scheint). Aussagekräftige Akten, die auf

steuermindernde Tatsachen schliessen lassen würden, fehlen damit gänzlich. Mit den eingereichten anonymisierten Aktenstücken lässt sich nicht ansatzweise überprüfen, ob beispielsweise eine Schenkung oder ein Leibrentenvertrag in Betracht käme. Die rechtskundig vertretene Pflichtige bietet diesbezüglich auch keine weiteren konkreten Beweismittel an; ihr Vertreter begnügt sich mit einer unzureichenden pauschalen Offerte. Zudem ist nach Angaben der Pflichtigen davon auszugehen, dass keine weiteren statutarischen Grundlagen vorhanden sind. Der fehlende Nachweis steuermindernder Tatsachen wirkt sich somit zu Ungunsten der Pflichtigen aus und die Bezüge von der B-Stiftung von (umgerechnet) Fr. 191'980.- sind nach der Generalklausel als Einkommen im Sinn von Art. 16 Abs. 1 DBG bzw. § 16 Abs. 1 StG zu 100 % steuerbar, ohne dass weitere Sachverhaltsermittlungen durchzuführen wären.

4. Die D-Stiftung ist eine nach liechtensteinischem Recht errichtete Stiftung mit Sitz in G und bezweckt insbesondere die finanzielle Begünstigung von Familienmitgliedern in einem weiten Sinn. Da es um die steuerrechtliche Einordnung von finanziellen Zuflüssen dieser Stiftung an die Pflichtige geht, ist in einem ersten Schritt zu prüfen, ob der D-Stiftung eine eigene Rechtspersönlichkeit zukommt. In diesem Zusammenhang ist vorfrageweise zu klären, wie es sich damit zivilrechtlich verhält. Nach der Rechtsprechung darf die für Steuersachen zuständige Behörde die Übereinstimmung einer Familienstiftung mit dem Zivilrecht überprüfen. Grundsätzlich beschränkt sich allerdings die Überprüfungsbefugnis auf offensichtliche Mängel, die derart schwer wiegen, dass sie die Nichtigkeit nach sich ziehen (BGr, 12. Dezember 2010, 2C_157/2010, E. 10.2, www.bger.ch, mit Hinweis).

5. a) Vorliegend geht es um Zuwendungen einer Auslandsstiftung, weshalb das internationale Privatrecht den massgeblichen Ausgangspunkt bildet. Nach Art. 150 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das internationale Privatrecht vom 18. Dezember 1987 (IPRG) gelten organisierte Vermögenseinheiten als Gesellschaften; darunter fallen auch die Stiftungen. Gesellschaften unterstehen dem Recht des Staates, nach dessen Vorschriften sie organisiert sind, wenn sie die darin vorgeschriebenen Publizitäts- oder Registrierungsvorschriften dieses Rechts erfüllen oder, falls solche Vorschriften nicht bestehen, wenn sie sich nach dem Recht dieses Staates organisiert haben (Art. 154 Abs. 1 IPRG). Nach der Inkorporationstheorie ist für die rechtliche Beurteilung einer Auslandsgesellschaft das Personalstatut des Staates massgebend, unter dessen

Recht die Gesellschaft errichtet und organisiert wurde (Andrea Opel, Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten – in nationalen und internationalen Verhältnissen, 2009, S. 257, mit Hinweisen; vgl. auch Sarah Dahinden, Die Abschirmwirkung ausländischer Gesellschaften im schweizerischen Gewinnsteuerrecht, 2003, S. 31 ff.). Die Anknüpfung von Art. 154 IPRG soll auch für Inkorporationen unter Einschluss von Stiftungen gelten, welche die Umgehung der Normen einer anderen Rechtsordnung bezwecken (Harold Grüniger in: Basler Kommentar, 4. A., 2010, Art. 335 N 16 ZGB; vgl. in Bezug auf die Sitzverlegung zudem Opel, S. 271).

b) Die D-Stiftung ist eine Stiftung gemäss Art. 552 ff. des liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts (PGR; in der bis Frühling 2009 geltenden Fassung). Die liechtensteinische Stiftung wird umschrieben als mitgliederlose juristische Person mit eigener Organisation und dem Ziel, mit Hilfe des gewidmeten Vermögens einen bestimmten Zweck zu erreichen. Die in Art. 553 Abs. 2 PGR beispielhaft erwähnten Zwecke lehnen sich zwar stark an den Wortlaut von Art. 335 Abs. 1 ZGB an (vgl. dazu nachfolgend). Nach herrschender Lehre sind aber gemäss liechtensteinischem Recht auch reine Unterhaltungsstiftungen zulässig. Der Stifterfreiheit wird eine überragende Bedeutung beigemessen. Nach Art. 559 Abs. 4 PGR kann sich der Stifter die jederzeitige Widerrufs- und/oder Änderungsmöglichkeit vorbehalten (vgl. zum Ganzen umfassend Opel, S. 202 ff., 206 ff., 214 f.).

c) aa) Es wird nicht vorgebracht, dass die D-Stiftung liechtensteinischem Recht und den dortigen Gepflogenheiten widersprechen würde. Die dem Stiftungsrat gemäss Art. 13 der Statuten zugestandenen umfassenden Änderungsbefugnisse wecken zwar gewisse Zweifel an der Rechtmässigkeit der entsprechenden statutarischen Bestimmung. Soweit ersichtlich werden aber solche Regelungen in der Praxis geduldet (vgl. dazu Opel, S. 215); zudem wird im liechtensteinischen Recht die Möglichkeit der Statuierung von Änderungsbefugnissen der Stiftungsorgane ausdrücklich erwähnt (vgl. Art. 565 f. PGR in der Fassung vor der Stiftungsrechtsrevision 2009, Text abrufbar unter www.pgr.li). Nachdem keine offensichtlichen Mängel auszumachen sind, ist – jedenfalls vorfrageweise im steuerrechtlichen Verfahren – davon auszugehen, dass die Stiftung nach ausländischem Recht korrekt errichtet und betrieben wurde. Aus internationalprivatrechtlicher Sicht käme eine Anerkennung dieser Stiftung daher nur dann nicht in Frage, wenn eine Verletzung des schweizerischen ordre public bejaht würde (Vorbehaltsklausel nach Art. 17 IPRG) bzw. wenn Schweizer Recht im Sinn von Art. 18 IPRG zwingend anzuwenden wäre ("loi d'application immédiate").

bb) Im nationalen Recht ist die Gründung von Familienstiftungen zur Bestreitung der Kosten der Erziehung, Ausstattung oder Unterstützung von Familienangehörigen oder zu ähnlichen Zwecken erlaubt (Art. 335 Abs. 1 ZGB). Die Errichtung von Familienfideikommissen ist dagegen nicht mehr gestattet (Abs. 2). Den zum Kreise der Begünstigten gehörenden Familienangehörigen soll in bestimmten Lebenslagen (im Jugendalter, bei Gründung eines eigenen Hausstandes oder einer eigenen Existenz, im Falle von Not) Hilfe geleistet werden zur Befriedigung der daraus sich ergebenden besonderen Bedürfnisse (vgl. BGE 108 II 394). Auch die in Art. 335 Abs. 1 ZGB ausdrücklich erwähnten ähnlichen Zwecke setzen eine besondere Bedürfnissituation seitens der Destinatäre voraus. Eine Familienstiftung darf die vom Gesetz zugelassenen Zwecke nicht überschreiten. Zu weitgehende Teil-Zwecke gelten in der Regel im Sinn einer Teilnichtigkeit als ungeschrieben bzw. sind zu eliminieren, es sei denn, der Stifter hätte die Stiftung ohne den teilnichtigen Zweck gar nicht ins Leben gerufen, in welchem Fall auf Nichtigkeit zu schliessen ist. Namentlich Stiftungen zur voraussetzungslosen Bestreitung des allgemeinen Lebensunterhalts einer Familie oder einzelner ihrer Angehörigen wurden als reine Unterhalts- oder Genussstiftungen für unzulässig erklärt. Stiftungen dürfen demnach Familienangehörigen keine Leistungen „einfach so“ d.h. ohne besondere Voraussetzungen zukommen lassen (Grüninger, Art. 335 ZGB N 6 ff. mit Hinweisen).

cc) Unter Fideikommiss im Sinn von Art. 335 Abs. 2 ZGB ist nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung ein Vermögenskomplex zu verstehen, welcher durch Privatdisposition unveräusserlich mit einer Familie verbunden und zum Genuss der Familienmitglieder nach fester Sukzessionsordnung bestimmt ist. Im Gegensatz zu Stiftungen verfügen Fideikommisse über keine eigene Rechtspersönlichkeit. Sie sind lediglich ein Sondervermögen des jeweiligen Inhabers bzw. Nutzungsberechtigten, das unter der Auflage der Erhaltung und der Weitergabe steht. Eigentümer ist der jeweils Sonderberechtigte und damit typischerweise jeweils nur ein Familienmitglied (Grüninger, Art. 335 N 14a ZGB mit Hinweisen).

d) Die Auslandsstiftung darf sich nicht als *ordre public*-widrig erweisen im Sinn von Art. 17 IPRG. Der *ordre public* ist betroffen, wenn fundamentale Rechtsgrundsätze verletzt sind, der fragliche Akt mit der schweizerischen Rechts- und Wertordnung schlechthin unvereinbar ist (BGE 119 II 264; BGE 135 III 614, E. 4.2). Art. 18 IPRG behält diejenigen Bestimmungen schweizerischen Rechts vor, die wegen ihres beson-

deren Zweckes, unabhängig von dem durch das IPRG bezeichneten Recht, zwingend anzuwenden sind (vgl. umfassend Opel, S. 261 ff.). Das Bundesgericht hielt in einem neueren Entscheid fest, Art. 335 ZGB sei zweifellos eine zwingende Norm. Es sprach sich aber dagegen aus, insbesondere das Verbot von Familienfideikommissen als „loi d'application immédiate“ im Sinn von Art. 18 IPRG zu qualifizieren. Art. 335 Abs. 2 ZGB sei einerseits aus moralischen Gründen (zur Bekämpfung des Müssiggangs), andererseits aus wirtschaftlichen Gründen (Verhinderung der Verbreitung von Gütern der „Toten Hand“) eingeführt worden; solche Überlegungen seien überholt. Heutzutage stelle vielmehr die Bekämpfung der Arbeitslosigkeit als der Untätigkeit eine vorrangige staatliche Aufgabe dar; mit anderen Worten habe der Kampf gegen den Müssiggang nichts mehr mit der Wahrung höherer Interessen zu tun (BGE 135 III 614 E. 4.3.1 i.f. und E. 4.3.3; gl. M. schon Reich/Simonek, AJP, 2004 S. 995 ff.; Opel, S. 276 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 49 N 42 DBG weisen zudem zu Recht darauf hin, dass sich Art. 335 Abs. 2 ZGB nur auf künftig zu errichtende Stiftungen bezieht, nicht aber auf bestehende, was gegen den ordre public-Charakter der Norm spreche).

e) aa) Die Stiftungsstatuten der D-Stiftung fassen den Kreis der möglichen Begünstigten weit. Neben Familienmitgliedern kommen ausserhalb des Familienkreises stehende juristische oder natürliche Personen in Frage (Art. 2 Abs. 2 Statuten). Der (namentlich nicht erwähnte) Stifter hat unwiderruflich auf seine Rechte an der Stiftung und am Stiftungsvermögen verzichtet und sich diesbezüglich keinerlei Rechte vorbehalten (Art. 6 Statuten). Der Stiftungsrat ist befugt, die Begünstigten zu bezeichnen und ihre Rechte in einem Reglement festzulegen, wobei sämtliche Mitglieder des Stiftungsrats sowie ihnen Nahestehende als Begünstigte ausgeschlossen sind (Art. 7 Abs. 1 und 3 Statuten).

Im bereits erwähnten Stiftungsreglement wurde der Vater der Pflichtigen – der nach ihren insoweit unbestritten gebliebenen Angaben der Stifter war – als erster und zu seinen Lebzeiten auch einziger Begünstigter bezeichnet. Diesem stand der unbeschränkte Genuss des Kapitals und der Erträge zu. Als Begünstigte im zweiten Rang sollten die Pflichtige und die zweite Ehefrau des ersten Begünstigten zum Zuge kommen, je mit einer lebenslänglichen Rente, bestehend aus (je) 6 % des Stiftungsvermögens. Ebenfalls noch unter dem Titel der zweitrangig Begünstigten figurierten (beim Tod der zweiten Ehefrau des ersten Begünstigten) deren zwei [...Verwandte] bzw. beim Tod der Pflichtigen ein Krebsforschungsinstitut. Im dritten Rang schliesslich sollte die Stiftung F sowie ein Krebsforschungsinstitut bedacht werden.

bb) Diese Ausgestaltung der Stiftungsstatuten und des Reglements betreffend die Destinatäre lassen – entgegen der Auffassung der Vorinstanz – nicht auf ein Familienfideikommiss im Sinn von Art. 335 Abs. 2 ZGB schliessen. Hierfür ist der Kreis der Destinatäre zu weit gefasst, insbesondere für den Zeitpunkt nach Eintritt des Todes des Erstbegünstigten. Zudem bestand beim Erstbegünstigten keinerlei Verpflichtung zur Erhaltung und Weitergabe des Stiftungsvermögens; die Statuten und das Stiftungsreglement hätten ihm gar einen vollständigen Verzehr des Vermögens gestattet. Vielmehr ähnelt die D-Stiftung einer Familienstiftung mit aus schweizerischer Sicht insoweit unzulässigem Zweck, als dieser umfassender ist als in Art. 335 Abs. 1 ZGB vorgesehen. Dies würde bei einer schweizerischen Stiftung Teilnichtigkeit der Statuten nach sich ziehen.

cc) Nachdem die Rechtsprechung und die überwiegende Lehre das Verbot des Familienfideikommisses nach Art. 335 Abs. 2 ZGB nicht als „loi d’application immédiate“ im Sinn von Art. 18 IPRG auffasst und solche Gebilde wohl implizit nicht als per se gegen den schweizerischen ordre public verstossend ansieht, hat dies umso mehr für Familienstiftungen zu gelten, bei denen der Zweck über Art. 335 Abs. 1 ZGB hinausgeht. Solche Stiftungen wären zwar allenfalls teilnichtig, wenn sie auf schweizerischem Recht beruhten. Verfolgt aber eine ausländische Stiftung einen unzulässigen Zweck im beschriebenen Sinn, so erscheint dieser Mangel nicht als derart gravierend, als dass dadurch die hiesige Rechts- und Wertauffassung in ihren Grundfesten erschüttert und der schweizerische ordre public angetastet würde. Auslandsstiftungen ist die zivilrechtliche Anerkennung daher nicht alleine wegen eines Verstosses gegen Art. 335 Abs. 1 ZGB zu versagen (so auch Opel, S. 292 und S. 306: für die Nichtanerkennung liechtensteinischer Familienstiftungen aus zivilrechtlichen Gründen bestehe praktisch kein Raum; vgl. zudem Grüniger, Art. 335 N 16 ZGB, der sich insbesondere für die zivilrechtliche Anerkennung der unter liechtensteinischem oder panamaischem Recht errichtete und betriebene Unterhaltsstiftungen in der Schweiz ausspricht).

f) Als Zwischenfazit und unter Berücksichtigung der in Zivilsachen eingeschränkten Überprüfungsbefugnis des Steuerrekursgerichts (vgl. oben) ist somit festzuhalten, dass die D-Stiftung zivilrechtlich Bestand hat und als Stiftung mit eigener Rechtspersönlichkeit anzusehen ist.

6. Es fragt sich in einem weiteren Schritt, ob die D-Stiftung auch aus steuerrechtlicher Sicht als eigenes Rechtssubjekt zu betrachten ist.

a) Nach Art. 49 Abs. 3 DBG bzw. Art. 20 Abs. 2 StHG werden juristische Personen, ausländische Handelsgesellschaften und andere ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit den inländischen juristischen Personen gleichgestellt, denen sie rechtlich oder tatsächlich am ähnlichsten sind. Diese Bestimmungen sind auch heranzuziehen, wenn es nicht um die steuerrechtliche Zugehörigkeit der ausländischen juristischen Person zur Schweiz geht, sondern andere Berührungspunkte zur Schweiz bestehen, die eine Beurteilung der rechtlichen Selbstständigkeit erfordern, etwa wenn – wie hier – bei einer Auslandsstiftung die Begünstigten hierzulande ansässig sind (Opel, S. 294; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 49 N 39 DBG).

Wie ausgeführt, ist die D-Stiftung einer schweizerischen Familienstiftung im Sinn von Art. 335 Abs. 1 ZGB am ähnlichsten, wobei der Zweck teilweise darüber hinausgeht.

b) aa) Wenn es um die Frage geht, ob einer Stiftung auch steuerrechtlich Autonomie zuzugestehen ist oder die Stiftung "transparent" zu behandeln ist, geht das Bundesgericht (im Rahmen der Veranlagung und der Doppelbesteuerung) restriktiv vor: Der Durchgriff ist nur angezeigt, wenn eine Steuerumgehung zu bejahen ist (vgl. BGr, 12. Dezember 2010, 2C_157/2010, E. 10.3, www.bger.ch; vgl. Opel, S. 307 ff. zur Heranziehung des Rechtsmissbrauchskonzepts).

bb) Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts liegt eine Steuerumgehung vor, wenn das gewählte Vorgehen ungewöhnlich, unangemessen oder seltsam erscheint, jedenfalls aber nicht dem verfolgten wirtschaftlichen Ziel entspricht, dieser ungewöhnliche Weg nur aus Gründen der Steuerersparnis gewählt wurde und eine erhebliche Steuerersparnis eintreten würde, falls die Aktion erfolgreich wäre. Bei einer Steuerumgehung muss die Veranlagung das von den Pflichtigen angestrebte wirtschaftliche Ziel berücksichtigen, nicht aber die Angaben der Pflichtigen (vgl. BGE 131 II 627 E. 5.2 sowie statt vieler BGr, 9. November 2001, ASA 72, 413 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 109 - 121 N 37 ff. DBG und VB zu §§ 119 - 131 N 36 ff. StG; Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, 2001, § 5 N 74; Dahinden, S. 99 ff.). Eine Stiftung wird unter Annahme einer Steuerumgehung steuerrechtlich insbesondere nicht anerkannt, wenn sich der Stifter oder die Begünstigten das wirt-

schaftliche Verfügungsrecht über Substanz und Ertrag der Stiftung vorbehalten haben (Reich/Simonek, S. 997, mit Hinweisen).

cc) Die einschlägige Rechtsprechung ist wenig ergiebig: Eine nach schweizerischem Recht errichtete Familienstiftung, die über den Zweck von Art. 335 Abs. 1 ZGB hinausging, anerkannte das Bundesgericht auch steuerrechtlich als selbstständiges Rechtssubjekt, insbesondere, da die entsprechende Stiftung trotz ihrer zivilrechtswidrigen Ausgestaltung über viele Jahre hin nicht durch den Zivilrichter in einem förmlichen Verfahren aufgelöst worden war und sich die Zivilrechtswidrigkeit zudem erst aufgrund der organisatorischen Bestimmungen der einschlägigen Stiftungsdokumente ergab (BGr, 22. April 2005, 2A.668/2004, E. 3.4.1 f., www.bger.ch). In einem neueren Fall aberkannte das Bundesgericht bereits die zivilrechtliche Eigenständigkeit der Stiftung und in der Folge auch die steuerrechtliche Rechtspersönlichkeit (BGr, 12. Dezember 2010, 2C_157/2010, E. 11.5, www.bger.ch; vgl. zudem aus der Rechtsprechung zwei ältere Fälle bei Opel, S. 296 f.).

c) Im liechtensteinischen Recht ist zwischen kontrollierten und nicht kontrollierten Familienstiftungen im Wesentlichen wie folgt zu unterscheiden (zur folgenden Übersicht VGr SG, 29. August 2007, E. 2.4, mit Hinweisen, www.gerichte.sg.ch; vgl. detailliert Opel, S. 214 ff.): Bei der *kontrollierten* Stiftung erteilt der Stifter einem Treuhänder den Auftrag, eine Stiftung gemäss seinen Weisungen zu errichten. Durch einen Mandatsvertrag bindet er den Stiftungsrat an seine Instruktionen und behält damit indirekt die Kontrolle über das Stiftungsvermögen. In einem Beistatut bezeichnet er sich als einzigen Begünstigten zu Lebzeiten mit einer Nachfolgeregelung bei seinem Ableben. Das Beistatut kann durch den Stifter abgeändert werden und wird nach seinem Ableben unwiderruflich. Bei der *nicht kontrollierten* Familienstiftung behält sich der Stifter keine Kontrolle über das Stiftungsvermögen vor. Die Entscheidungsbefugnis und Verwaltung obliegen ausschliesslich dem Stiftungsrat.

d) aa) Der Vater der Pflichtigen hatte Wohnsitz in Frankreich, als er die D-Stiftung mit Sitz in G errichtete. Bei dieser Konstellation mögen steuerliche Gründe für die Wahl des Stiftungssitzes eine Rolle gespielt haben. Zudem kommt es für die Annahme einer Steuerumgehung nach einem älteren Bundesgerichtsentscheid – entgegen der Ansicht der Pflichtigen – nicht darauf an, ob die Errichtung einer Stiftung zu einer Umgehung schweizerischer Steuern führt, sondern es zählt die generelle Absicht, sich dem Fiskus zu entziehen (Entscheid des Bundesgerichts „Saxifraga“, 15. Septem-

ber 1944, zitiert bei Opel, S. 296 f.). Allerdings erlaubte das französische Stiftungsrecht zum Zeitpunkt der Gründung der D-Stiftung die Errichtung von Stiftungen bloss in sehr eingeschränktem Rahmen. Stiftungen waren nach französischem Recht prinzipiell nicht als Mittel zur Verwaltung von Vermögen konzipiert, sondern als Instrument, um Tätigkeiten ausschliesslich oder zum grossen Teil ohne Gewinnerzielungsabsicht auszuüben. Deshalb waren Stiftungen bis zu einer Gesetzesänderung im Jahr 2005 in Frankreich sehr gering verbreitet (vgl. zum Ganzen François Hellio, Das Stiftungsrecht Frankreichs [Discussion Paper Heft 11], www.law-school.de). Die Gründung einer Familien(unterhalts)stiftung wie der D-Stiftung wäre damit nach französischem Recht wohl ausgeschlossen gewesen. Die Errichtung der Stiftung in Liechtenstein erscheint unter diesem Aspekt nicht als sachwidrig oder absonderlich, auch wenn sich daraus steuerliche Vorteile ergeben haben mögen.

bb) Gemäss Statuten der D-Stiftung verzichtete der Stifter unwiderruflich auf alle Rechte an der Stiftung und an deren Vermögen (Art. 6). Im Stiftungsreglement wurde der Stifter aber als Erst- und zu Lebzeiten Alleinbegünstigter bezeichnet, der schrankenlos über das Stiftungsvermögen verfügen durfte. Faktisch behielt der Stifter zu Lebzeiten somit die Kontrolle über das Stiftungsvermögen, obwohl dieses rechtlich auf die Stiftung übergegangen war. Dieses Vorgehen ist ohne Weiteres als ungewöhnlich oder seltsam zu qualifizieren. Allerdings ging das Vermögen des Stifters spätestens mit dessen Tod auch faktisch auf die Stiftung über.

cc) Damit liegen zwar Elemente vor, die auf eine Steuerumgehung hindeuten. Aber hier braucht nicht abschliessend geklärt zu werden, ob sämtliche Voraussetzungen für eine Steuerumgehung erfüllt sind und der Stifter eine entsprechende Absicht hatte. Denn selbst wenn dies bejaht würde, so wäre der Steuerumgehungstatbestand mit dem Tod des Stifters erloschen und vermöchte sich nicht mehr negativ auf die steuerpflichtige Tochter des Stifters auszuwirken.

e) Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die D-Stiftung auch aus steuerlicher Sicht anzuerkennen ist, da jedenfalls seit dem Tod des Stifters kein Steuerumgehungstatbestand (mehr) vorliegt, der die Verweigerung der Anerkennung der Stiftung als Steuerrechtssubjekt rechtfertigen würde. Auch die umfassenden Befugnisse des Stiftungsrats ändern nichts daran, zumal die Statuten und das Stiftungsreglement (nach der derzeitigen Aktenlage) seit der Stiftungserrichtung nicht geändert worden sind. Neben den Urkunden ist auch die gelebte Praxis beachtlich (vgl. VGr SG,

29. August 2007, E. 2.4.2 i.f., www.gerichte.sg.ch). Ergänzend ist anzufügen, dass zwischen der Pflichtigen und der Stiftung belegtermassen keine Mandatsverträge bestehen bzw. bestanden haben, so dass auch unter diesem Gesichtspunkt keine „transparente“ Betrachtung der Stiftung angezeigt ist. Dies ist zwischen den Parteien denn auch gar nicht streitig.

7. Nachdem der D-Stiftung selbstständige Rechtspersönlichkeit zukommt, ist nun zu prüfen, ob Umstände vorliegen, welche zur (teilweisen) Steuerbefreiung der Ausschüttungen an die Pflichtige führen.

a) Nach feststehender bundesgerichtlicher Praxis liegt eine Schenkung im steuerrechtlichen Sinn vor, wenn eine unentgeltliche Zuwendung unter Lebenden mit Schenkungsabsicht (*animus donandi*) vorgenommen wird (BGr, 22. April 2005, 2A.668/2004, E. 3.3, mit Hinweisen). Der Begriff der Schenkung nach Art. 24 lit. a DBG (bzw. § 24 lit. a StG) umfasst damit die drei Elemente Vermögenszuwendung, Unentgeltlichkeit, Schenkungswille (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 24 N 15 DBG). Für die rechtliche Qualifikation der an die Destinatäre ausgerichteten Erträge einer Familienstiftung ist zufolge der eigenen Rechtspersönlichkeit der Stiftung allein auf das zwischen ihr und den Destinatären bestehende Verhältnis abzustellen. Da die Stiftung die Erträge an die Destinatäre nicht freiwillig, sondern lediglich in Erfüllung einer ihr durch die Stiftungsurkunde auferlegten Rechtspflicht ausrichtet, hat sie auch keinen Schenkungswillen (BGr, 22. April 2005, 2A.668/2004, E. 3.4.3, mit Hinweisen).

b) Nachdem die D-Stiftung die Zuwendungen an die Pflichtige in Erfüllung der Statuten in Verbindung mit dem Stiftungsreglement vornahm, fehlt es an einer Schenkungsabsicht. Von einer Schenkung könnte vorliegend auch nicht ausgegangen werden, wenn man alleine auf den Schenkungswillen des Stifters abstützen wollte (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 24 N 25 DBG mit Hinweisen). Bei der D-Stiftung hatte der Stifter zum einen das Recht, sämtliches Stiftungsvermögen zu Lebzeiten aufzuzehren. Zum anderen wurden dem Stiftungsrat weitgehende Abänderungsbefugnisse der Stiftungsstatuten zugestanden und insbesondere oblag ihm die Bezeichnung der Destinatäre. Ein Schenkungswille des Stifters im oben erläuterten Sinn zugunsten der Pflichtigen fällt daher ausser Betracht. Folglich behauptet die Pflichtige zu Recht nicht, die Zuwendungen der D-Stiftung stellten steuerfreie Schenkungen dar.

8. Die Pflichtige vertritt die Auffassung, die von der D-Stiftung erhaltenen Beträge seien als Leibrente zu qualifizieren. Die Vorinstanz hat das Vorliegen einer Leibrente insbesondere deshalb verneint, da es sich einerseits nicht um gleich bleibende Beträge handle und andererseits bei den fraglichen Leistungen kein Langleberisiko bestehe.

a) Unter dem Begriff der Leibrente versteht man die vom Leben einer Person abhängige vertragliche Verpflichtung des Rentenschuldners, dem Rentengläubiger zeitlich wiederkehrende Leistungen zumeist in Form von Geld zu erbringen (Art. 516 Abs. 1 OR; VGr, 20. April 2011, SB.2010.00087, E. 2.1 f. mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Der Leibrentenvertrag bedarf zu seiner Gültigkeit in der Regel der einfachen Schriftlichkeit (vgl. Art. 517 OR), beruht auf einem Kausalgeschäft und besteht aus dem einheitlichen und unteilbaren Stammrecht sowie den daraus fliessenden, periodisch fälligen Renten. Er muss wenigstens Art und Höhe der Rente sowie die Zeitperiode, für welche die Rente geschuldet ist, auführen (Thomas Bauer in: Basler Kommentar, 4. A., 2007, Art. 517 N 1 ff. OR).

Die steuerliche Behandlung von Leibrenten beim Rentengläubiger richtet sich nach Art. 22 Abs. 3 DBG bzw. § 22 Abs. 3 StG. Leibrenten sowie Einkünfte aus Verpfändung sind lediglich zu 40 % zu versteuern. Es geht – so das Bundesgericht – um Formen der nicht gebundenen Selbstvorsorge (Säule 3b). Diese Renten und Einkünfte werden nicht vollumfänglich als Einkommen besteuert, weil die zu ihrer Finanzierung aufgewendeten Einlagen, Prämien und Beiträge im Rahmen des allgemeinen Abzugs für Versicherungsprämien und Zinsen von Sparkapitalien gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. g DBG nur beschränkt oder überhaupt nicht abgezogen werden können und weil sie eine grundsätzlich nicht steuerbare Kapitalrückzahlungskomponente enthalten (BGE 135 II 183 E. 3.1). Die reduzierte Besteuerung ist aber nicht (mehr) davon abhängig, ob der Rentenempfänger die Rente aus eigenen Mitteln erworben hat oder ob ihm diese von dritter Seite finanziert worden ist (Markus Reich in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 1/1, 2. A., 2002, Art. 7 N 72 StHG). Mit der Pauschalierung (40 %) sollte entbehrlich sein, jeweils den Kapitalrückzahlungs- und den Ertragsteil zu ermitteln (vgl. dazu VGr, 20. April 2011, SB.2010.00087, E. 2.2 mit Hinweisen).

b) aa) Gestützt auf Ziff. 1.2 des Stiftungsreglements [...] steht der Pflichtigen 6 % des Stiftungsvermögens (Kapital und Erträge) in Form einer lebenslänglichen Rente [...] zu. Nach Angaben der Pflichtigen empfängt sie die Ausschüttungen jeweils jährlich.

Damit bestehen zwar zeitlich wiederkehrende Leistungen, die auf die Lebenszeit der Rentengläubigerin gestellt wurden, denn sie sollen ihr – nach dem Tod des Erstbegünstigten – bis an ihr Lebensende zukommen und sind zeitlich unbefristet. Demnach liegt keine Zeitrente vor, sodass sich die Ausführungen der Vorinstanz zum Langleberisiko als irrelevant erweisen.

Allerdings fragt sich, worin überhaupt ein Rechtsgrund für eine Leibrente zu erblicken ist. Eine gesetzliche Grundlage ist vorliegend nicht ersichtlich und es liegt auch keine letztwillige Verfügung vor. Stiftungen können zwar von Todes wegen errichtet werden (Art. 81 Abs. 1 ZGB bzw. für das liechtensteinische Recht Art. 555 Abs. 1 PGR [Fassung vor der Stiftungsrechtsrevision von 2009]). Die D-Stiftung wurde aber nicht mittels letztwilliger Verfügung errichtet, sondern der Stifter gründete die Stiftung zu seinen Lebzeiten und er wurde in der Folge zum Erst- und Alleinbegünstigten ernannt.

bb) Somit bleibt zu prüfen, ob allenfalls ein Vertragsverhältnis vorliegt, das als Leibrentenvertrag zu qualifizieren wäre. Zwischen der Pflichtigen und deren Vater ist eine solche vertragliche Beziehung weder ersichtlich noch wird eine solche behauptet. In Frage käme somit höchstens ein Vertrag zugunsten Dritter (Art. 112 OR). Es ist zulässig, die Leibrente auf eine dritte Person zu stellen, die nicht Vertragspartei ist (Bauer, Art. 516 N 2 OR). Ein Vertragsverhältnis zwischen dem Vater der Pflichtigen und der D-Stiftung zugunsten der Pflichtigen ist aber ebensowenig auszumachen: In den Stiftungsstatuten wurde der Kreis der Destinatäre nicht konkretisiert. Vielmehr war der Stiftungsrat gemäss Art. 7 der Statuten dazu befugt, die Begünstigten in einem separaten Reglement zu bestimmen; zudem durfte er jederzeit das Stiftungsreglement wieder abändern bzw. aufheben. Es bestand keinerlei Verpflichtung des Stiftungsrats, die Pflichtige als Begünstigte zu ernennen. Hinzu kommt, dass auch den Stifter keine Verpflichtung traf, für Rentenleistungen an die Pflichtige zu sorgen, denn er wäre als Erstbegünstigter ohne Weiteres dazu befugt gewesen, das gesamte Stiftungsvermögen aufzuzehren [...]. Ein Leibrentenvertrag besteht damit nicht. Aus dem in der Beschwerde- bzw. Rekurschrift erwähnten Entscheid der damaligen Steuerrekurskommission I

vom 20. April 1999 (ST.1998.310) kann die Pflichtige nichts zu ihren Gunsten ableiten, da dort eine vertragliche Grundlage für die Leibrente bestand (ebenso in den ähnlich gelagerten Fällen StRK I, 27. Februar 2009 [1 ST.2008.345 - 349 etc.], VGr, 20. April 2011, SB.2010.00087, BGr, 10. Mai 1985, ASA 56, 439 ff.).

cc) Zudem ist hervorzuheben, dass keine Leibrente vorliegt, wenn die Leistungspflicht mit dem Tod einer Person nicht enden, sondern durch den Tod erst ausgelöst werden soll (Bauer, Art. 516 OR N 4; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 22 N 60 DBG). Gemäss Stiftungsreglement ist die Pflichtige lediglich im zweiten Rang begünstigt, womit die Leistungspflicht der Stiftung in Bezug auf sie erst mit dem Tod ihres Vaters (als Destinatär im ersten Rang) einsetzte.

c) Zusammenfassend sind die Zuwendungen der D-Stiftung an die Pflichtige von Fr. 620'684.- nicht als Leibrente zu qualifizieren. Damit kann offen bleiben, ob – wie die Vorinstanz meint – Leibrenten stets gleichbleibende Leistungen zur Folge haben müssen, oder (was zumindest als sachgerecht erscheint) ob es genügt, wenn die jeweiligen Beträge etwa durch eine Angabe in Prozenten zum Voraus bestimmbar sind (vgl. BGE 131 I 409 E. 5.2 [„in der Regel gleich bleibende ... Leistung“]; Gladys Laffely Maillard, in: Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, Art. 22 N 26 DBG, verlangt „un montant fixe“, allerdings ohne ersichtliche Begründung).

d) Lediglich der Vollständigkeit halber ist festzuhalten, dass die Ausschüttungen der D-Stiftung auch keine Unterstützungsleistungen im Sinn von Art. 24 lit. d DBG bzw. § 24 lit. d StG darstellen. Diese Bestimmung ist auf Fälle zu beschränken, bei denen nachweislich Bedürftigkeit gegeben ist (vgl. BGr, 9. März 2011, 2C_673/2010, E. 5.1, www.bger.ch). Dies ist bei der Pflichtigen ohne Weiteres zu verneinen.

9. a) Nach dem Gesagten sind in Bezug auf die Zuwendungen der B- und der D-Stiftung keine steuermindernden Umstände auszumachen. Sie unterliegen deshalb gemäss Art. 16 Abs. 1 DBG bzw. § 16 Abs. 1 StG (vollständig) der Einkommenssteuer. Beschwerde und Rekurs sind daher vollumfänglich abzuweisen.

b) Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten der Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 151 Abs. 1 StG) und ist ihr keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über

das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 sowie § 152 StG i.V.m § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]