



---

2C\_385/2020

**Urteil vom 25. Juni 2020**  
**II. öffentlich-rechtliche Abteilung**

---

Besetzung

Bundesrichter Seiler, Präsident,  
Bundesrichterinnen Aubry Girardin, Hänni,  
Gerichtsschreiber Zollinger.

---

Verfahrensbeteiligte

**Stiftung A.** \_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführerin,  
vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Conrad M. Walther,

**gegen**

**Kantonales Steueramt Aargau,**  
Rechtsdienst, Telli-Hochhaus, 5004 Aarau.

---

Gegenstand

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Aargau,  
Steuerbefreiung,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts  
des Kantons Aargau, 2. Kammer, vom 27. März 2020  
(WBE.2019.377).

## **Sachverhalt:**

### **A.**

Mit öffentlich beurkundeter letztwilliger Verfügung vom 18. Dezember 1980 ordnete A.\_\_\_\_\_ an, dass sein gesamtes Nachlassvermögen in eine nach seinem Tod durch seinen Willensvollstrecker zu errichtende Stiftung eingebracht werde. Am 16. Januar 2012 verstarb A.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: Stifter). Am 6. Dezember 2013 liess sein Willensvollstrecker B.\_\_\_\_\_ die Stiftungsurkunde der Stiftung A.\_\_\_\_\_ notariell erstellen. Die Stiftung A.\_\_\_\_\_ wurde am 24. Dezember 2013 im Handelsregister mit Sitz in U.\_\_\_\_\_ (Kanton Aargau) eingetragen.

**A.a** Gemäss den Art. 2 der letztwilligen Verfügung vom 18. Dezember 1980 sowie der Stiftungsurkunde vom 6. Dezember 2013 bezweckt die Stiftung die Gewährung von Ausbildungs- und Weiterbildungsbeiträgen an junge Sänger und Schauspieler, welche in U.\_\_\_\_\_ oder einer der umliegenden Gemeinden heimatberechtigt oder wohnhaft sind. Die Stiftungsurkunde enthielt in Art. 10, der wörtlich Art. 9 der letztwilligen Verfügung entsprach, folgende Liquidationsbestimmung: Liegt ein gesetzlicher Auflösungsgrund vor oder kann die Stiftung auch mit entsprechender Anpassung des Stiftungsstatuts mangels genügendem Vermögen oder aus irgendeinem anderen Grund ihren Zweck nicht mehr erfüllen, so ist die Stiftung mit einer anderen gemeinnützigen Stiftung mit ähnlichem Zweck zusammenzulegen oder das Stiftungsvermögen unter Wahrung des Stiftungszwecks zu verwenden.

Am 20. April 2016 beschloss der Stiftungsrat der Stiftung A.\_\_\_\_\_ Art. 10 der Stiftungsurkunde wie folgt neu zu fassen: Liegt ein gesetzlicher Auflösungsgrund vor oder kann die Stiftung auch mit entsprechender Anpassung des Stiftungsstatuts mangels genügendem Vermögen oder aus irgendeinem anderen Grund ihren Zweck nicht mehr erfüllen, werden Gewinn und Kapital einer anderen steuerbefreiten juristischen Person mit ähnlichem Zweck und Sitz in der Schweiz zugewendet.

**A.b** Aus den Bilanzen der Stiftung A.\_\_\_\_\_ per 31. Dezember der Jahre 2014–2018 ergeben sich Darlehen an die C.\_\_\_\_\_ AG (2014: Fr. 150'000.--; 2015: Fr. 130'000.--; 2016: Fr. 110'000.--; 2017: Fr. 90'000.--; 2018: Fr. 70'000.--) sowie ein Darlehen in der Höhe von jeweils Fr. 300'000.-- an D.\_\_\_\_\_ (vgl. auch E. 3.2 hiernach). Während D.\_\_\_\_\_ Mitglied des Stiftungsrats der Stiftung

A.\_\_\_\_\_ ist, amtiert der Willensvollstrecker B.\_\_\_\_\_ sowohl als Präsident des Stiftungsrats der Stiftung A.\_\_\_\_\_ als auch als Delegierter des Verwaltungsrats der C.\_\_\_\_\_ AG.

**B.**

Mit Schreiben vom 16. Juli 2014 ersuchte die Stiftung A.\_\_\_\_\_ das Kantonale Steueramt Aargau um die Befreiung von den Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer wegen Verfolgung öffentlicher oder gemeinnütziger Zwecke. Das Steueramt wies das Gesuch mit Verfügung vom 3. August 2015 ab. Die dagegen von der Stiftung A.\_\_\_\_\_ erhobene Einsprache wies das Steueramt mit Einspracheentscheid vom 23. Dezember 2015 ab.

**B.a** Die gegen den Einspracheentscheid vom 23. Dezember 2015 betreffend die *Befreiung von der direkten Bundessteuer* erhobene Beschwerde wies das Spezialverwaltungsgericht des Kantons Aargau, Abteilung Steuern, am 28. April 2016 ab. Das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau bestätigte diesen Entscheid im kantonalen Verfahren WBE.2016.236 mit Urteil vom 12. Januar 2017. Dieses Urteil betreffend die direkte Bundessteuer erwuchs in Rechtskraft.

**B.b** Mit Blick auf die *Befreiung von den Kantons- und Gemeindesteuern* wies das Spezialverwaltungsgericht die Angelegenheit am 27. August 2017 zur Neuurteilung und Durchführung einer Einspracheverhandlung an das Steueramt zurück, da sich aus dem kantonalen Steuerrecht ein Anspruch auf eine solche Verhandlung ergebe. Mit Einspracheentscheid vom 15. Februar 2018 wies das Steueramt die Einsprache betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern erneut ab. Sowohl der Rekurs beim Spezialverwaltungsgericht (Urteil vom 19. September 2019) als auch die Beschwerde beim Verwaltungsgericht (Urteil vom 27. März 2020) blieben ohne Erfolg.

**C.**

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 15. Mai 2020 gelangt die Stiftung A.\_\_\_\_\_ an das Bundesgericht. Sie beantragt die Aufhebung des Urteils vom 27. März 2020. Sie sei von den Kantons- und Gemeindesteuern ab ihrer Errichtung von der Steuerpflicht zu befreien. Eventualiter sei – für den Fall, dass ab dem 6. Dezember 2013 (Datum der Stiftungsurkunde) die Voraussetzung der Steuerbefreiung bis zur Anpassung der Stiftungsurkunde am 20. April 2016 infolge unvollständiger Liquidationsbestimmung nicht erfüllt gewesen sein sollte – die Steuerbefreiung für den Zeitraum vom 16. Januar 2012 bis zum 6. Dezember 2013 und die Steuerbefreiung

ab dem Jahr 2016 (nach der Korrektur der Liquidationsbestimmung) zu gewähren.

## **Erwägungen:**

### **1.**

Die frist- (Art. 100 Abs. 1 BGG) und formgerecht (Art. 42 BGG) eingereichte Eingabe betrifft eine Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG) und richtet sich gegen das kantonal letztinstanzliche (Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG), verfahrensabschliessende (Art. 90 BGG) Urteil eines oberen Gerichts (Art. 86 Abs. 2 BGG). Das Rechtsmittel ist als Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig (Art. 83 BGG), zumal ein Beschwerderecht gemäss Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) vorgesehen ist. Die Beschwerdeführerin ist bereits im kantonalen Verfahren als Partei beteiligt gewesen und dort mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Ausserdem ist sie durch das angefochtene Urteil in ihren schutzwürdigen Interessen besonders berührt. Sie ist somit zur Erhebung des Rechtsmittels legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist einzutreten.

### **2.**

Mit der Beschwerde kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), wobei es – unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 2 BGG) – grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen prüft, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (vgl. BGE 142 I 135 E. 1.5 S. 144; 133 II 249 E. 1.4.1 S. 254). Der Verletzung von Grundrechten und kantonalem Recht geht das Bundesgericht nur nach, falls eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; vgl. BGE 143 II 283 E. 1.2.2 S. 286; 139 I 229 E. 2.2 S. 232). Die Anwendung des kantonalen Rechts wird sodann vom Bundesgericht nur daraufhin geprüft, ob dadurch Bundesrecht – namentlich das Willkürverbot – verletzt wurde (vgl. BGE 142 II 369 E. 2.1 S. 372; 138 I 143 E. 2 S. 149 f.).

Seinem Urteil legt das Bundesgericht den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Der festgestellte Sachverhalt kann nur erfolgreich gerügt sowie berichtigt oder ergänzt

werden, wenn er offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht und die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; Art. 105 Abs. 2 BGG; vgl. BGE 142 I 135 E. 1.6 S. 144 f.; 140 III 16 E. 1.3.1 S. 17 f.). Rügt die beschwerdeführende Partei eine offensichtlich unrichtige Sachverhaltsfeststellung, haben ihre Vorbringen den Anforderungen von Art. 106 Abs. 2 BGG zu genügen (vgl. BGE 139 I 72 E. 9.2.3.6 S. 96; 133 II 249 E. 1.4.3 S. 255).

### **3.**

Die Beschwerdeführerin beanstandet eine offensichtlich unrichtige vorinstanzliche Feststellung des Sachverhalts.

**3.1** Sie macht geltend, die Vorinstanz behaupte aufgrund von zwei Darlehen, dass sie die Eigeninteressen der darlehensnehmenden Mitglieder des Stiftungsrats verfolge. Die Darlehen seien aber noch zu Lebzeiten des Stifters von diesem an die zwei Stiftungsräte gewährt worden und im Zeitpunkt des Todes des Stifters als Bestandteil des Nachlasses in das Vermögen der Beschwerdeführerin übergegangen. Die Vorinstanz führe weder aus, welche Eigeninteressen konkret verfolgt würden, noch was die Stiftungsräte konkret unternommen haben sollten oder nicht hätten unternehmen dürfen. Die Vorinstanz nehme vielmehr eine haltlose Beweiswürdigung vor, da die Aufsichtsbehörde der Beschwerdeführerin die Jahresrechnungen jedes Jahr ohne Beanstandung genehmigt habe. Solange die Stiftungsaufsicht die Jahresrechnungen genehmige, sei erstellt, dass die Mittel für den Stiftungszweck verwendet würden und weder eine zweckwidrige Verwendung dieser Mittel noch die Verfolgung von Eigeninteressen der Stiftungsräte vorliege.

**3.2** Nach den Feststellungen der Vorinstanz ergeben sich aus den Bilanzen der Beschwerdeführerin zwei Darlehen. Das der C.\_\_\_\_\_ AG mit Vertrag vom 22. September 2010 gewährte Darlehen sei jährlich mit 3 % zu verzinsen und ungesichert. Die C.\_\_\_\_\_ AG bezwecke gemäss Handelsregistereintrag die Wirtschaftsprüfung und -beratung sowie den Handel und die Vermittlung von Industrie- und Konsumgütern aller Art. Der Delegierte des Verwaltungsrats der C.\_\_\_\_\_ AG sei B.\_\_\_\_\_, der gleichzeitig Willensvollstrecker und Präsident des Stiftungsrats der Beschwerdeführerin sei. Das am 13. Januar 2012 an D.\_\_\_\_\_ gewährte Darlehen in der Höhe von Fr. 300'000.-- bilde gemäss dem öffentlich beurkundeten Grundstückkaufvertrag desselben Tages die Restanz des Kaufpreises für eine Liegenschaft in U.\_\_\_\_\_, die D.\_\_\_\_\_ vom Stifter

erworben habe. Das Darlehen sei unverzinslich und durch einen Schuldbrief in der Höhe der Darlehenssumme gesichert. D. \_\_\_\_\_ sei Mitglied des Stiftungsrats der Beschwerdeführerin (vgl. E. II.3.3.2.2 des angefochtenen Urteils).

In tatsächlicher Hinsicht gelangt die Vorinstanz zum Schluss, dass die den Darlehen zugrunde liegenden Verträge noch zu Lebzeiten des Stifters geschlossen worden und zufolge Erbgangs auf die Beschwerdeführerin übergegangen seien. Dies änderte aber nichts am Umstand, dass seit Entstehung der Beschwerdeführerin am 16. Januar 2012 (Todestag des Stifters; zur deklaratorischen Bedeutung des Handelsregistereintrags vom 24. Dezember 2013 vgl. E. I.2.2 des angefochtenen Urteils) mehr als die Hälfte ihres Vermögens in Form dieser Darlehen den beiden Mitgliedern des Stiftungsrats dienten. Dies ergebe sich aus den Bilanzen der Beschwerdeführerin per 31. Dezember der Jahre 2014–2018 (2014: Fr. 450'000.-- [Darlehenssumme] zu Fr. 844'631.52 [Bilanzsumme]; 2015: Fr. 430'000.-- [Darlehenssumme] zu Fr. 786'862.74 [Bilanzsumme]; 2016: Fr. 410'000.-- [Darlehenssumme] zu Fr. 734'213.12 [Bilanzsumme]; 2017: Fr. 390'000.-- [Darlehenssumme] zu Fr. 699'646.86 [Bilanzsumme]; 2018: Fr. 370'000.-- [Darlehenssumme] zu Fr. 653'430.55 [Bilanzsumme]; vgl. E. II.3.3.2.1 des angefochtenen Urteils; vgl. auch Ziff. A.b hiervor).

**3.3** Die Beschwerdeführerin lässt ausser Acht, dass die Beurteilung, ob sie mit ihrer Stiftungstätigkeit den Eigeninteressen ihrer Stiftungsräte diene oder ihre Mittel für den (gemeinnützigen) Stiftungszweck verwende – mithin aus steuerrechtlicher Sicht gemeinnützige Zwecke verfolge –, eine Rechtsfrage darstellt. Sie zielt mit ihrer Sachverhaltsrüge denn auch vielmehr auf die Beurteilung des Erfordernisses der Uneigennützigkeit ab (vgl. E. 4.2.3 und E. 5 hiernach). Insoweit sie im Zusammenhang mit ihrer Mittelverwendung eine offensichtlich unrichtige Feststellung des Sachverhalts rügt, ist ihr daher nicht zu folgen.

Insoweit sich aus den Genehmigungen der Jahresrechnungen durch die Stiftungsaufsicht überhaupt etwas mit Blick auf das steuerrechtliche Erfordernis der Uneigennützigkeit ableiten liesse, kann der Vorinstanz nach dem Gesagten auch keine willkürliche Beweiswürdigung vorgeworfen werden, falls sie von den Genehmigungsentscheiden der Stiftungsaufsicht abweichen sollte. Bei reinen Rechtsfragen sind die Verwaltungs- und Justizbehörden grundsätzlich nicht an die Beurteilung durch eine andere Behörde gebunden, da sie sonst in ihrer freien Rechtsanwendung beschränkt würden (vgl. BGE 124 II 8 E. 3d/aa S. 14; 102 Ib 365 E. 4 S. 369 f.; Urteil 1C\_178/2016 vom 7. November

2016 E. 3.1). Für die steuerrechtliche Beurteilung, ob die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung vorliegen, ist denn auch die Steuerbehörde und nicht die Stiftungsaufsicht zuständig.

Zusammenfassend ergibt sich, dass für das bundesgerichtliche Verfahren keine Veranlassung besteht, vom soeben dargelegten (vgl. E. 3.2 hiervor), vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt abzuweichen.

#### **4.**

Die Beschwerdeführerin macht geltend, sie erfülle die Voraussetzungen der Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit gemäss § 14 Abs. 1 lit. c des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 (StG AG; SAR 651.100).

**4.1** Laut § 14 Abs. 1 lit. c StG AG 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 Steuerpflicht befreit. Diese kantonale Bestimmung ist gleichlautend mit Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG und Art. 56 lit. g des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) betreffend die Ausnahmen von der Steuerpflicht juristischer Personen.

**4.1.1** Als detaillierte Regelung belässt Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG dem kantonalen Gesetzgeber mit Blick auf die *kantonale Gewinn- und Kapitalsteuer* keinen Gestaltungsspielraum. Die Bestimmung käme gemäss Art. 72 Abs. 2 StHG direkt zur Anwendung, falls sich erweisen sollte, dass das kantonale Steuerrecht ihr widerspricht. Wo die bundessteuerrechtliche und die steuerharmonisierungsrechtliche Regelung im Wortlaut übereinstimmen, drängt sich im Grundsatz zudem deren identische Auslegung auf. Dies ist im Interesse der vertikalen Steuerharmonisierung, die verlangt, dass Rechtsfragen im kantonalen und im eidgenössischen Recht mit Bezug auf die direkten Steuern nach Möglichkeit gleich beurteilt werden (vgl. BGE 133 II 114 E. 3.2 S. 116; vgl. auch BGE 139 II 363 E. 3.2 i.f. S. 371; 130 II 65 E. 5.2 S. 72 ff.).

Ausgangspunkt der nachfolgenden Erwägungen ist damit Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG, wobei die erfolgte Rechtsanwendung mit freier Kognition und unter Berücksichtigung von Art. 56 lit. g DBG überprüft werden kann (vgl. Urteile 2C\_740/2018 vom 18. Juni 2019 E. 3.1 und E. 7; 2C\_835/2016 vom 21. März 2017 E. 4).

**4.1.2** Nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet indes die Befreiung von der *direkten Bundessteuer*, über die das Verwaltungsgericht mit Urteil vom 12. Januar 2017 bereits rechtskräftig entschieden hat (vgl. Ziff. B.a hiervor). Insoweit die vorliegende Angelegenheit auch Auswirkungen auf die *kantonale Erbschaftssteuer* zeitigt (vgl. § 1 Abs. 1 lit. f StG AG; §§ 142 ff. StG AG), betrifft dies kantonales Recht, dessen Verletzung das Bundesgericht nur mit eingeschränkter Kognition überprüft (vgl. E. 2 hiervor). Die Vorinstanz hat in diesem Zusammenhang willkürfrei erwogen, dass § 14 Abs. 1 lit. c StG AG in Bezug auf die Erbschaftssteuer gleich auszulegen sei, wie in Bezug auf die Gewinn- und Kapitalsteuer (vgl. E. II.2.2 des angefochtenen Urteils).

**4.2** Sowohl vor der Vorinstanz als auch vor Bundesgericht beruft sich die Beschwerdeführerin für die Steuerbefreiung nicht auf die Verfolgung eines öffentlichen Zwecks, sondern lediglich auf die Verfolgung eines gemeinnützigen Zwecks.

**4.2.1** Die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit nach Massgabe von Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG und Art. 56 lit. g DBG setzt voraus, dass die Tätigkeit der juristischen Person im Interesse der Allgemeinheit liegt und uneigennützig erfolgt (vgl. BGE 131 II 1 E. 3.3 S. 6; Urteil 2C\_162/2011 vom 17. Oktober 2011 E. 3.2). Hierfür müssen nach ständiger Rechtsprechung die folgenden allgemeinen Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein: *Erstens* muss die Mittelverwendung ausschliesslich auf die öffentliche Aufgabe oder das Wohl Dritter ausgerichtet sein. *Zweitens* müssen die der Zweckbindung gewidmeten Mittel unwiderruflich steuerbefreiten Zwecken verhaftet sein. *Drittens* muss die gemäss den Statuten vorgegebene Zwecksetzung tatsächlich verwirklicht werden. Erforderlich ist damit die konkrete, überprüfbare, tatsächliche Verwirklichung der vorgegebenen Zwecksetzung. Die bloss statutarische Proklamation einer steuerbefreiten Tätigkeit genügt nicht (vgl. Urteile 2C\_147/2019 vom 20. August 2019 E. 4.1; 2C\_740/2018 vom 18. Juni 2019 E. 5.1; 2C\_835/2016 vom 21. März 2017 E. 2.1 und E. 2.4; vgl. auch Kreisschreiben Nr. 12 der Eidgenössischen Steuerverwaltung [ESTV] vom 8. Juli 1994).

**4.2.2** Nach ständiger Praxis liegt eine *dauerhafte Tätigkeit im Allgemeininteresse* vor, wenn das Gemeinwohl in karitativen, humanitären, gesundheitsfördernden, ökologischen, erzieherischen, wissenschaftlichen, sportlichen und kulturellen Bereichen gefördert wird. Ein Allgemeininteresse wird regelmässig nur dann angenommen, wenn der Kreis der begünstigten Personen grundsätzlich offen ist. Ein allzu enger Destinatärskreis beispielsweise durch die Begrenzung auf den



Kreis der Familie oder die Mitglieder eines Vereins schliesst eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit aus. Dasselbe gilt, wenn zwar der Destinatärskreis im Zweckartikel der Statuten weit gefasst ist, faktisch aber nur sehr wenige Personen begünstigt werden (vgl. Urteile 2C\_147/2019 vom 20. August 2019 E. 5.1; 2C\_835/2016 vom 21. März 2017 E. 2.2; 2C\_592/2008 vom 2. Februar 2009 E. 4.1 f.).

**4.2.3** Der Begriff der Gemeinnützigkeit erfordert neben der Tätigkeit im Allgemeininteresse *Uneigennützigkeit* – d.h. ein altruistisches Handeln. Unternehmerische Zwecke gelten grundsätzlich nicht als gemeinnützig, ebenso wenig wie eine Tätigkeit, die darin besteht, einen grundsätzlich gewinnorientierten Betrieb zu unterstützen. Wo eine Erwerbstätigkeit besteht, darf sie jedenfalls nicht den eigentlichen Zweck der Institution bilden, sondern muss eine blosse Hilfs- und untergeordnete Funktion darstellen. Uneigennützigkeit wird insbesondere auch dann verneint, wenn neben gemeinnützigen Zielen Erwerbs- oder Selbsthilfzwecke, Eigeninteressen der juristischen Person sowie Sonderinteressen ihrer Mitglieder in nicht-untergeordneter Weise verfolgt werden. Die zugunsten der Allgemeinheit zu erbringenden wirksamen Opfer müssen gemessen an den verfügbaren Mitteln bedeutend sein (vgl. Urteile 2C\_740/2018 vom 18. Juni 2019 E. 5.3; 2C\_835/2016 vom 21. März 2017 E. 2.3; 2C\_251/2012 vom 17. August 2012 E. 3.1.1).

## **5.**

Unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin mit der Unterstützung der Aus- und Weiterbildung von jungen Sängerinnen und Sängern sowie Schauspielerinnen und Schauspielern grundsätzlich einen im Allgemeininteresse liegenden Zweck in den Statuten vorsieht. Die Beschwerdeführerin beanstandet indes die vorinstanzliche Auffassung, wonach sie das Kriterium der Uneigennützigkeit nicht verwirkliche (vgl. E. 5.2 hiernach). Nachfolgend ist deshalb zu beurteilen, ob die gemäss den Statuten der Beschwerdeführerin vorgegebene Zwecksetzung in einem dem Erfordernis der Uneigennützigkeit hinreichender Weise dauerhaft und tatsächlich verwirklicht wird.

**5.1** Nach Auffassung der Beschwerdeführerin werden sämtliche Mittel der Stiftung ausschliesslich für einen gemeinnützigen Zweck verwendet. Die beiden Darlehen hätten bereits im Zeitpunkt des Todes des Stifters bestanden und seien danach zur Darlehensforderung der Beschwerdeführerin geworden, ohne dass die beiden Mitglieder des Stiftungsrats einen Einfluss darauf gehabt hätten. Der Beschwerdeführerin könne daher nicht entgegengehalten werden, dass der Stifter vor

ihrer Errichtung diese beiden Darlehen gewährt habe. Ausserdem dienten die beiden Darlehen im momentanen Umfeld tiefer Zinsen der langfristigen Sicherung des Stiftungszwecks, zumal eine sichere Anlage auf dem Kapitalmarkt zurzeit nicht höhere Zinsen abwerfe. Bei den Darlehen handle es sich um gewöhnliche Vermögensanlagen, die mit marktüblichen Zinsen oder Sicherheiten versehen seien. Zudem seien hinreichend liquide Mittel vorhanden, um die jährlich geplante Unterstützung gemäss dem Stiftungszweck zu gewährleisten.

**5.2** Die Vorinstanz erwägt, aus dem festgestellten Sachverhalt (vgl. E. 3.2 hiervor) ergebe sich, dass mehr als die Hälfte des Vermögens der Beschwerdeführerin zur Förderung und Sicherung wirtschaftlicher Interessen (C.\_\_\_\_\_ AG) und persönlicher Interessen (Grundstückkauf) ihrer zwei Mitglieder des Stiftungsrats verwendet würden. Daran ändere nichts, dass zumindest das Darlehen an die C.\_\_\_\_\_ AG zufolge seiner Verzinslichkeit auch als Vermögensanlage der Beschwerdeführerin betrachtet werden könne. Folglich diene das Vermögen der Beschwerdeführerin bislang nicht ausschliesslich oder zumindest überwiegend der Verfolgung des vorgegebenen Stiftungszwecks. Deshalb sei das Kriterium der Uneigennützigkeit nicht erfüllt (vgl. E. II.3.3 des angefochtenen Urteils).

**5.3** Der Auffassung der Vorinstanz ist im Ergebnis zu folgen.

**5.3.1** Zwar bringt die Beschwerdeführerin zu Recht vor, es könne nicht verlangt werden, dass das gesamte Stiftungsvermögen jederzeit dem steuerbefreiten Stiftungszweck zugeführt werde. Eine Stiftung darf ohne Weiteres einen Teil ihres nicht benötigten Stiftungsvermögens drittmarktkonform, im Sinne einer langfristigen Sicherung des Stiftungszwecks anlegen, solange zur Verfolgung des im Allgemeininteresse liegenden Zwecks ausreichend Mittel vorhanden sind. Indessen lässt die Beschwerdeführerin ausser Acht, dass sich in der vorliegend zu beurteilenden Angelegenheit nicht die Anlage des Stiftungsvermögens in Form von Darlehen oder die Verwendung der Darlehen als problematisch erweist. Massgebend sind vielmehr die Stellung der darlehensnehmenden Personen in Kombination mit dem Umfang der Darlehen an der Bilanzsumme und der mit diesen beiden Umständen einhergehende – zumindest objektive – Anschein eines Interessenkonflikts der darlehensnehmenden Mitgliedern des Stiftungsrats.

**5.3.2** Damit Gemeinnützigkeit in steuerrechtlicher Hinsicht vorliegt, bedarf es der konkreten, überprüfbaren, tatsächlichen Verwirklichung

einer dauerhaften Tätigkeit im Allgemeininteresse, mit der uneigennützig, indes keine übergeordneten Interessen der juristischen Person oder ihrer Mitglieder verknüpft sind (vgl. E. 4.2.1 hiervor). Es ist infolgedessen nicht grundsätzlich ausgeschlossen, dass eine Stiftung gegenüber den Mitgliedern ihres Stiftungsrats zwecks Vermögensanlage Darlehensforderungen haben darf. Dies muss insbesondere dann gelten, wenn die Darlehen – wie vorliegend – bereits vor dem Tode des Stifters bestanden haben und als Bestandteil des Nachlassvermögens zufolge letztwilliger Verfügung zum Stiftungsvermögen werden (vgl. Art. 81 Abs. 1 ZGB i.V.m. Art. 493 ZGB). Jedoch darf aufgrund solcher Darlehen kein Konflikt zwischen den Eigeninteressen der Mitglieder des Stiftungsrats und der Verfolgung des im Allgemeininteresse liegenden Stiftungszwecks entstehen. Der Massstab für die Beurteilung des Vorliegens eines solchen Interessenkonflikts ist der nach aussen erkennbare objektive Anschein, zumal sich ein Konflikt im Beurteilungszeitpunkt der Steuerbefreiung noch nicht manifestiert haben muss.

**5.3.3** Im Jahr 2018 sind rund 57 % des Stiftungsvermögens der Beschwerdeführerin in Form von Darlehen an zwei Mitglieder ihres Stiftungsrats gebunden gewesen. Auch für die Jahre davor ergibt sich aus den Bilanzen der Beschwerdeführerin ein stetes Verhältnis zwischen diesen beiden Darlehen und der Bilanzsumme (vgl. E. 3.2 hiervor). Selbst wenn kurzfristig kein Liquiditätsbedarf im Umfang der übrigen 43 % des Stiftungsvermögens besteht, ist nicht gewährleistet, dass die zwei Mitglieder des Stiftungsrats ohne Verfolgung von Eigeninteressen den Stiftungszweck jederzeit verwirklichen. Es ist nicht ausgeschlossen, dass die beiden Stiftungsräte in einem späteren Zeitpunkt ein erhebliches Interesse an der Erneuerung oder Verlängerung ihrer Darlehensverträge haben, was der langfristigen Verwirklichung des Stiftungszwecks entgegenstehen kann. Ferner besteht bei dieser Höhe der Vermögensbindung ebenso der Anschein einer gewissen Gefahr, dass die beiden Stiftungsräte mittelfristig den Stiftungszweck in geringerem finanziellem Umfang fördern als sie dies ohne eigenes Interesse an den Darlehen täten, um den Liquiditätsbedarf zu reduzieren und ihre Darlehen nicht zu gefährden. Aufgrund dieses potenziellen Interessenkonflikts der Stiftungsräte ist die Verfolgung des im Allgemeininteresse liegenden Stiftungszwecks der Beschwerdeführerin – aus steuerrechtlicher Hinsicht – nicht hinreichend dauerhaft sichergestellt. Dieser – aufgrund des überwiegenden Anteils der Darlehen an der Bilanzsumme – immanente Interessenkonflikt entfiere, wenn das nicht benötigte Stiftungsvermögen überwiegend am Aktien- oder Fremdkapitalmarkt investiert wäre.

**5.3.4** Uneigennützigkeit in steuerrechtlicher Hinsicht fehlt bereits dann, wenn neben gemeinnützigen Zielen Eigeninteressen der juristischen Person oder Sonderinteressen der Mitglieder verfolgt werden (vgl. E. 4.2.3 hiervor; vgl. auch BGE 114 Ib 277 E. 2b S. 279; 113 Ib 7 E. 2b S. 10 und E. 3b S. 11; 73 I 321 E. 2 S. 324 f.; Urteile 2A.153/1997 vom 8. März 1999 E. 5 i.f.; 2A.408/1990 vom 2. Juli 1991 E. 2 i.f.). Deshalb ist die Uneigennützigkeit zu verneinen, wenn die Interessen der juristischen Person oder ihrer Mitglieder die Verwirklichung des Stiftungszwecks gefährden können. Vorliegend besteht der objektive Anschein, dass sich die Beschwerdeführerin nicht dauerhaft ihrer Tätigkeit im Allgemeininteresse widmen kann, da das Stiftungsvermögen in überwiegendem Umfang in Form von Darlehen an zwei Mitglieder des Stiftungsrats gebunden ist.

**5.4** Zusammenfassend ergibt sich, dass das Erfordernis der Uneigennützigkeit nicht gegeben und das Vorliegen von Gemeinnützigkeit im Sinne von Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG demzufolge zu verneinen ist. Aufgrund des festgestellten Sachverhalts – insbesondere der Bilanzen per 31. Dezember der Jahre 2014–2018 – muss dies zumindest bis und mit der Steuerperiode 2018 gelten. Da die Steuerbehörden für jede Steuerperiode neu prüfen können, ob eine juristische Person die Voraussetzungen der Steuerbefreiung erfüllt, steht es der Beschwerdeführerin offen, für die nachfolgenden Steuerperioden ein neues Gesuch um Steuerbefreiung zu stellen, sobald sich die massgebenden Umstände verändert haben (vgl. Urteile 2C\_41/2016 und 2C\_42/2016 vom 25. April 2017 E. 4.2; 2C\_484/2015 und 2C\_485/2015 vom 10. Dezember 2015 E. 5.5.3 i.f.).

## **6.**

Nach dem Dargelegten ist nicht massgebend, dass mit der Änderung der statutarischen Liquidationsbestimmung am 20. April 2016 die unwiderrufliche Zuwendung eines allfälligen Liquidationsergebnisses der Beschwerdeführerin an eine steuerbefreite juristische Person gewährleistet wird (vgl. Ziff. A.a und E. 4.2.1 hiervor). Sodann kann offenbleiben, ob der Beschwerdeführerin eine Übergangsfrist hätte eingeräumt werden müssen, innert derer sie ihre Liquidationsbestimmung hätte anpassen dürfen. Dass sich die Vorinstanz zu dieser Frage nicht geäussert hat, stellt keine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör dar. Es ist nicht erforderlich, dass sich die Vorinstanz mit allen Standpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken (vgl. Art. 29 Abs. 2 BV; BGE 142 I 135 E. 2.1 S. 145; 136 I 229 E. 5.2 S. 236; 134 I 83 E. 4.1

S. 88). Da die Steuerbefreiung bereits am Erfordernis der Uneigennützigkeit scheitert, hat sich die Vorinstanz auch nicht mehr mit der Frage der Übergangsfrist auseinandersetzen müssen. Gleiches gilt mit Blick auf die Phase zwischen dem Tod des Stifters am 16. Januar 2012 und der notariellen Erstellung der Stiftungsurkunde am 6. Dezember 2013. Ferner ist im Lichte des Dargelegten – soweit überhaupt hinreichend gerügt (vgl. Art. 106 Abs. 2 BGG; E. 2 hiervor) – im Zusammenhang mit der geforderten Übergangsfrist auch keine Verletzung des Gleichbehandlungsanspruchs ersichtlich.

## **7.**

Im Ergebnis erweist sich die Beschwerde als unbegründet, weshalb sie abzuweisen ist. Diesem Verfahrensausgang entsprechend hat die Beschwerdeführerin die Gerichtskosten zu tragen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Parteienschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 1 und Abs. 3 BGG).

## **Demnach erkennt das Bundesgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

**3.**

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Aargau, 2. Kammer, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 25. Juni 2020

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Seiler

Zollinger