



Entscheid

30. März 2021

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Hans Heinrich Knüsli, Steuerrichter Christian Mäder, Steuer-
richter Christian Griesser und Gerichtsschreiberin Verena Bieri

In Sachen

1. **A**,
Zustelladresse: Advokaturbüro A,
2. **B**,

Nr. 2 vertreten durch Nr. 1,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**
2. **Staat Zürich,**

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

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2015 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2015

hat sich ergeben:

A. 1. A und B (nachfolgend der bzw. die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen) deklarierten in der Steuererklärung 2015 ein steuerbares Einkommen von Fr. 231'348.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 293'548.- (Staats- und Gemeindesteuern; davon Fr. 150'000.- aus qualifizierten Beteiligungen im Privatvermögen). Das Total der Vermögenswerte, wovon Fr. 7'364'233.- allein auf Wertschriften und Guthaben entfielen, bezifferten sie auf Fr. 9'262'233.-. Nach Abzug der Schulden von Fr. 4'369'083.- resultierte ein steuerbares Vermögen von Fr. 4'893'150.-. Die Pflichtigen lebten in der streitbetroffenen Steuerperiode mit ihren drei Kindern C (geboren ... 1997; ab ... 2015 volljährig), D (geboren ... 2002; im Jahr 2015 noch minderjährig) und E (ebenfalls geboren am ... 2002; im Jahr 2015 noch minderjährig) zusammen in der eigenen Liegenschaft an der ...strasse 6 in F.

Das kantonale Steueramt veranlagte die Pflichtigen am 6. Juli 2018 abweichend von der Selbstdeklaration für die Steuerperiode 2015 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 296'700.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 355'800.- (Staats- und Gemeindesteuern; davon Ertrag aus qualifizierten Beteiligungen Fr. 150'000.-) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 5'566'000.- (nur Staats- und Gemeindesteuern). Der Steuerkommissär nahm sowohl einkommens- als auch vermögensseitig verschiedene Korrekturen vor. U.a. schlug er unter dem Stichwort "weitere Einkünfte" Vergabungen der A Familienstiftung (nachfolgend Stiftung A) mit Sitz in F im Gesamtumfang von Fr. 50'700.- dem steuerbaren Einkommen zu.

2. Die Vergabungen betrafen u.a. als "Schulgeld" bzw. "Studiengeld" bezeichnete regelmässige monatliche Zahlungen für die drei Kinder (C monatlich Fr. 450.-; E und D monatlich je Fr. 300.-), Swisscom-Rechnungen der Kinder, den Kauf von Schulbüchern, Zahlungen für Tennis-Camps, Gebühren für saisonale Sporttrainings ("G" und Tennis), eine Maturareise nach H (C), eine "Restzahlung EF" (möglicherweise betreffend einen früheren Schüleraustausch C; Fr. 7'687.-) und Schulgebühren für eine zweisprachige, von D ab August 2015 besuchte Privatschule (insgesamt Fr. 13'550.-; I).

Die Stiftung A ist eine durch öffentliche Beurkundung errichtete Familienstiftung i.S.v. Art. 335 Abs. 1 ZGB. Anteilsberechtigten sind der Pflichtige und dessen Nachkommen. Zweck der Stiftung ist es, den Anteilsberechtigten an die Kosten der Ausstattung, zur Förderung ihrer Erziehung oder Ausbildung irgendwelcher Art Beiträge zu leisten und bei Bedarf ihr wirtschaftliches Fortkommen zu ermöglichen und zu erleichtern. Über die Vergabungen beschliesst das Kuratorium (Stiftungsrat), welches durch die Anteilsberechtigten gewählt wird und aus einem bis fünf Mitgliedern besteht. Unbestrittenermassen war der Pflichtige (statutenkonform) im streitbetroffenen Jahr einziges Mitglied des Kuratoriums. Der Sitz der Stiftung A befindet sich an der ...strasse in F, an der gleichen Adresse wie das Anwaltsbüro des Pflichtigen.

B. Das kantonale Steueramt wies die gegen die Veranlagung bzw. den Einschätzungsentscheid erhobenen Einsprachen am 30. August 2019 ab.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 1. Oktober 2019 beantragten die Pflichtigen, es seien die aufgerechneten Zuwendungen der Stiftung A von der Besteuerung auszunehmen.

Das kantonale Steueramt schloss in der Beschwerde- und Rekursantwort vom 30. Oktober 2019 auf Abweisung des Rechtsmittels. Die eidgenössische Steuerverwaltung (EStV) verzichtete auf eine Stellungnahme.

Der Referent untersuchte in der Folge mit Auflage vom 6. Dezember 2019 den Sachverhalt rund um die umstrittenen Vergabungen. Er verlangte u.a. die Einreichung der entsprechenden Buchhaltungsbelege der Stiftung, die Bankauszüge, die Darstellung der Zahlungsflüsse, Protokolle der Beschlüsse des Kuratoriums, mit der Privatschule "I" abgeschlossene Verträge sowie eine substantiierte Beschreibung der einzelnen Ausgaben für die Kinder. Weiter wurde den Pflichtigen aufgegeben mitzuteilen, ob sie den Kindern – neben den monatlichen Zahlungen der Stiftung A – auch ein Taschengeld ausgerichtet hätten. Die Pflichtigen reagierten mit Eingabe vom 16. März 2020, unter Beilage zahlreicher Unterlagen.

Mit Verfügung vom 23. März 2020 forderte der Referent das kantonale Steueramt auf, die Frage zu beantworten, weshalb die Vergabungen an die volljährige

Tochter C bei den Pflichtigen (und nicht im Verfahren betreffend C persönlich) erfasst worden seien. Weiter sollte das kantonale Steueramt erklären, inwiefern die Vergabungen der Stiftung A nicht dem Stiftungszweck entsprochen hätten. Das kantonale Steueramt antwortete mit Stellungnahme vom 4. Mai 2020, wobei es Bezug nahm auf Erkenntnisse, welche es offensichtlich aus dem Veranlagungsverfahren der Stiftung A gewonnen hatte. Der Referent fragte sodann beim einzigen Mitglied des Kuratoriums der Stiftung A, dem Pflichtigen, an, ob die Akten der Stiftung der Ehefrau des Pflichtigen (der Pflichtigen) zur Kenntnis gebracht werden dürften. Am 24. Juni 2020 gab die Stiftung A ihr Einverständnis mit der Verwendung ihrer Steuerakten im vorliegenden Verfahren bekannt.

Am 24. August 2020 äusserten sich die Pflichtigen zur Stellungnahme des kantonalen Steueramts vom 4. Mai 2020. Das kantonale Steueramt verzichtete daraufhin auf eine weitere Stellungnahme.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 16 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG] und § 16 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 18. Juni 1997 [StG]). Der Gesetzgeber hat damit den Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung aufgestellt. Die beiden Artikel enthalten mithin eine Generalklausel, die durch die beispielhafte Aufzählung verschiedener Einkommensbestandteile in Art. 17 bis 23 DBG bzw. §§ 17 bis 23 StG ergänzt und durch die Befreiung bestimmter Einkünfte präzisiert wird (vgl. BGr, 22. April 2005, 2A.668/2004, auch zum Folgenden). Der Besteuerung unterliegt damit jedes Einkommen, das nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen ist. Die gesetzliche Aufzählung der steuerfreien Einkünfte, insbesondere in Art. 24 DBG bzw. § 24 StG ist deshalb abschliessend. Aus dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung (Art. 127 Abs. 2 BV) ergibt sich ferner, dass Ausnahmen von der Steuerpflicht restriktiv auszulegen bzw. anzunehmen sind. So fallen nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung Einkünfte aus Stiftungen ohne Weiteres unter die Generalklausel (E. 2.1).

b) Mit den Parteien ist davon auszugehen, dass die Stiftung A im Einklang mit den zivilrechtlichen Bestimmungen (Art. 335 ff. ZGB) errichtet wurde. Sie ist demnach als juristische Person rechts- und handlungsfähig. Sämtliche Vergabungen, welche sie – handelnd durch das einzige Mitglied des Kuratoriums – im streitbetroffenen Jahr wesentlich und willentlich ausrichtete, unterliegen folglich, gemäss der oben näher erläuterten Einkommensgeneralklausel (Art. 16 Abs. 1 DBG bzw. § 16 Abs. 1 StG), in einem ersten Schritt der Besteuerung bei den Empfängern. Davon gehen richtigerweise auch die Pflichtigen aus. Die Empfänger vereinnahmten die Zahlungen. Die Vergabungen im Gesamtumfang von Fr. 50'700.- sind den Empfängern somit zugeflossen und grundsätzlich steuerbar.

2. Ein Vermögen kann mit einer Familie dadurch verbunden werden, dass zur Bestreitung der Kosten der Erziehung, Ausstattung oder Unterstützung von Familienangehörigen oder zu ähnlichen Zwecken eine Familienstiftung nach den Regeln des Personenrechts oder des Erbrechts errichtet wird (Art. 335 Abs. 1 ZGB). Das Gesetz umschreibt die zulässigen Zwecke einerseits positiv mit einer abschliessenden Aufzählung und andererseits negativ mit dem Verbot der Errichtung von neuen Familienfideikommissen (Art. 335 Abs. 2 ZGB). Familienstiftungen dürfen ausschliesslich der Bestreitung der Kosten für Erziehung, Ausstattung oder Unterstützung von Familienangehörigen oder ähnlichen Zwecken dienen. Der gemeinsame Nenner dieser Umschreibung liegt darin, "dass den zum Kreise der Begünstigten gehörenden Familienangehörigen in bestimmten Lebenslagen (im Jugendalter, bei Gründung eines eigenen Hausstandes oder einer eigenen Existenz, im Falle von Not) zur Befriedigung der daraus sich ergebenden besonderen Bedürfnisse Hilfe geleistet werden soll". Auch die vom Gesetz ausdrücklich erwähnten ähnlichen Zwecke setzen eine besondere Bedarfssituation seitens der Destinatäre voraus, indem Familienmitgliedern in bestimmten Lebenslagen materielle Hilfe geleistet wird (Harold Grüninger, in: Geiser/Fountoulakis, Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I, Art. 1-456 ZGB, 6.A., 2018, Art. 335 Rz. 6 ZGB). Stiftungen dürfen demnach Familienangehörigen keine Leistungen "einfach so", d.h. ohne besondere Voraussetzungen zukommen lassen. Sie dürfen ihren Destinatären weder den Genuss des Stiftungsvermögens, noch Erträgnisse zur allgemeinen Verbesserung ihres Lebensniveaus ohne Bedarfssituation zuhalten (Grüninger, Art. 335 Rz. 9 ZGB).

Es springt ins Auge, dass die Vergabungen der Stiftung A nur teilweise im Einklang mit der Zivilrechtsordnung stehen. Insbesondere die voraussetzungslose Übernahme von Kosten für Sportvereine, Sportlager, Mobiltelefone der Kinder und die monatliche voraussetzungslose Ausrichtung von immer gleich bleibenden Geldbeträgen im Rahmen eines üblichen Taschengeldes (vgl. die detaillierte Liste) vertragen sich kaum mit dem gesetzlichen Verbot, den Destinatären "einfach so" Leistungen zukommen zu lassen. Die Pflichtigen bezahlten den Kindern neben den regelmässig von der Stiftung ausgerichteten Beträgen denn auch kein Taschengeld. Die Stiftung A ist damit u.a. für ganz normale Lebenshaltungskosten der Kinder aufgekommen, die den üblichen Rahmen nicht sprengen, und auch nicht vornehmlich mit dem Schulbesuch zusammenhängen. Bezeichnenderweise sollten die Zahlungen nach Aussage der Pflichtigen ausserordentliche Aufwendungen für die Schule (teure Bücher, Prüfungsgebühren) gerade nicht abdecken.

Für den Abzug von gesetzwidrigen Vergabungen einer Familienstiftung besteht von vornherein kein Raum. Das Bundesgericht hat sich zu dieser Frage in aller Deutlichkeit geäussert (BGr, 22. April 2005, 2A.668/2004, E. 4.1.). Die Stiftung A wird von den Pflichtigen durch die Besetzung des einzigen Kuratoriumsmitglieds direkt und ohne Aufsicht durch eine Drittinanz kontrolliert. Soweit die Vergabungen, welche E und D betreffen, nicht den gesetzlichen (zivilrechtlichen) Vorgaben entsprachen, sind sie als geldwerte Vorteile an Nahestehende i.S.v. Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 20 Abs. 1 lit. c StG einzustufen und damit steuerbar. Sie können damit im entsprechenden Umfang nicht unter den Ausnahmekatalog von Art. 24 DBG bzw. § 24 StG fallen, weil die Stiftung nach "eigenem Willen", der sich im Rahmen der Gesetzesordnung zu bewegen hat, gar keine anders geartete Willenserklärung abgeben durfte bzw. konnte, die zu einer anderen zivilrechtlichen bzw. steurrechtlichen Qualifikation der ungerechtfertigten Zahlungen führen könnte.

Weil das Einkommen von Kindern unter der elterlichen Sorge dem Inhaber der elterlichen Sorge zugerechnet wird, hat das kantonale Steueramt die entsprechenden, den minderjährigen Zwillingen D und E zugeflossenen Überweisungen – soweit sie dem ZGB widersprachen – zu Recht dem Einkommen der Pflichtigen zugeschlagen (Art. 9 Abs. 2 DBG bzw. § 7 Abs. 3 StG).

3. a) Der Einkommenssteuer sind ausnahmsweise gemäss Art. 24 DBG bzw. § 24 StG u.a. nicht unterworfen: Der Vermögensanfall infolge Erbschaft, Vermächtnis, Schenkung oder güterrechtlicher Auseinandersetzung (lit. a), die Unterstützungen aus öffentlichen oder privaten Mitteln (lit. d) und die Leistungen in Erfüllung familienrechtlicher Verpflichtungen (lit. e).

b) Die Stiftung A bezweckt, den Nachkommen von J an die Kosten der Ausstattung, zur Förderung ihrer Erziehung oder Ausbildung irgendwelcher Art, Beiträge zu leisten und bei Bedarf ihr wirtschaftliches und wissenschaftliches Fortkommen zu ermöglichen und zu erleichtern (Ziff. II der Stiftungsurkunde). Das Kuratorium hat im Rahmen des Stiftungszwecks über die Verwendung des Stiftungsgutes und die Erträge zu verfügen (Ziff. VI der Stiftungsurkunde). Die Pflichtigen halten dafür, dass es sich bei den Vergabungen zivilrechtlich um Schenkungen und damit um Zuflüsse handle, welche gemäss der oben erwähnten Ausnahmebestimmung (lit. a) nicht der Einkommenssteuer unterliegen. Die Stiftung A handelt indessen, wie gesehen, bei der Festlegung der Zuwendungen und der Destinatäre keinesfalls freiwillig, sondern nach Massgabe einer ihr durch die Statuten auferlegten Rechtspflicht. Damit fehlt es an einem wesentlichen Merkmal einer Schenkung. Das Bundesgericht hält ausdrücklich (und im Widerspruch zu den von ihm selber zitierten Verwaltungsgerichtsentscheiden) fest, dass das vom ursprünglichen Stifter auf die Stiftung übergegangene Eigentum am Stiftungsvermögen es verbiete, steuerrechtlich eine Schenkung des Stifters an die Destinatäre anzunehmen (vgl. BGr, 22. April 2005, 2A.668/2004, E. 3.4.3).

c) Vergabungen von Familienstiftungen fallen auch nicht unter Art. 24 lit. e DBG bzw. § 24 lit. e StG, wonach Leistungen in Erfüllung familienrechtlicher Verpflichtungen, ausgenommen die Unterhaltsbeiträge nach Art. 23 lit. f DBG bzw. § 23 lit. f StG, steuerfrei bleiben. Diese Norm steht im Zusammenhang mit der Familienbesteuerung: Für Aufwendungen an den Unterhalt von Familienangehörigen gilt an sich gemäss Art. 34 lit. a DBG bzw. § 33 lit. a StG der Grundsatz, dass sie nicht abziehbar sind. Entsprechend sind diese Bezüge grundsätzlich auf Seiten der empfangenden Person gemäss Art. 24 lit. e DBG bzw. § 24 lit. e StG auch nicht steuerbar, denn Leistungen innerhalb der Familie sind aufgrund der Gemeinschaftsbesteuerung gemäss Art. 9 DBG bzw. § 7 StG steuerrechtlich irrelevant (Peter Locher, Kommentar zum DBG I (Art. 1 - 48), 2. A., 2019, Art. 24 N 42). Bei der Familienstiftung stellen die zivilrechtskonformen, im Rahmen eines der gesetzlich eng umschriebenen Zwecke ausgerichteten Zuwendungen geschäftsmässig begründeten Aufwand dar und mindern deren

Gewinn (BGr, 4. März 2002, 2A.457/2001; Andrea Opel, Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten – in nationalen und internationalen Verhältnissen, Basler Studien zur Rechtswissenschaft, 2009, S. 129; BGr, 22. April 2005, 2A.668/2004, E. 2.4. in fine allerdings wieder offen gelassen). Der Gesetzeszweck erlaubt den Abzug von Zuwendungen einer Familienstiftung unter diesem Titel nicht. Das kantonale Steueramt hat konsequenterweise im Einschätzungsverfahren der Stiftung A diejenigen Aufwendungen als geschäftsmässig begründet zum Abzug bzw. gewinnmindernd zugelassen, welche dem zivilrechtlich bzw. statutarisch zulässigen Zweck entsprachen (z.B. an eine private Schule bezahltes Schulgeld). Die Stiftung A, vertreten durch den Pflichtigen, hat diese Einschätzung im Ergebnis akzeptiert. Eine doppelte Steuerfreiheit der entsprechenden Zahlungsflüsse ist undenkbar und vom Gesetzgeber nicht gewollt.

d) Die strittigen Stiftungsleistungen stellen – sofern statuten- und gesetzeskonform entrichtet – vielmehr Unterstützungsleistungen Privater i.S.v. Art. 24 lit. d DBG bzw. § 24 lit. d StG dar (Locher, Art. 24 N 41). Diese sind abzugsfähig, soweit die begünstigte Person bedürftig ist. Die Bedürftigkeit ist im Gesamtzusammenhang zu prüfen (vgl. Locher Art. 24 N 37 f.). Geht es um unmündige Kinder, so hängt deren Bedürftigkeit davon ab, ob die unterstützungspflichtigen Eltern bedürftig sind. Die Kinder haben andernfalls einen zivilrechtlichen Anspruch auf Unterhalt und bedürfen nicht der Zuwendungen einer Drittperson bzw. Institution (vgl. hierzu StRK, 10. September 2004, 2 ST.2004.296; BGr, 22. November 1996, 2P.401/1995; Locher, Art. 35 N 49, m.w.H.).

Von einer Bedürftigkeit der pflichtigen Eltern kann vorliegend bei einem steuerbaren Nettovermögen von knapp Fr. 5 Mio. und einem sechsstelligen steuerbaren Einkommen indessen von vornherein keine Rede sein. Die gesetzeskonform ausgerichteten Zuwendungen der Stiftung A (z.B. die Zahlungen für eine Privatschule) an die beiden im streitbetroffenen Jahr unmündigen Zwillinge D und E sind damit nicht abzugsfähig.

4. a) aa) Die älteste Tochter C stand Ende 2015 nicht mehr unter der elterlichen Sorge. Damit kam für sie in der betroffenen Steuerperiode die Familienbesteuerung nicht mehr zur Anwendung (Art. 9 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 5 Abs. 1 der Verordnung über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer vom 14. August 2013; § 7 Abs. 3 StG). Sie ist als eigenständiges Steuersubjekt zu behandeln.

bb) Der Unterhalt (gegenüber den noch nicht volljährigen Kindern) wird durch Pflege, Erziehung und Geldzahlung geleistet (Art. 276 Abs. 1 ZGB). Die Eltern sorgen gemeinsam, ein jeder Elternteil nach seinen Kräften, für den gebührenden Unterhalt des Kindes und tragen insbesondere die Kosten von Betreuung, Erziehung, Ausbildung und Kindesschutzmassnahmen (Abs. 2). Die Unterhaltspflicht der Eltern dauert bis zur Volljährigkeit des Kindes (Art. 277 Abs. 1 ZGB). Hat es dann noch keine angemessene Ausbildung, so haben die Eltern, soweit es ihnen nach den gesamten Umständen zugemutet werden darf, für seinen Unterhalt aufzukommen, bis eine entsprechende Ausbildung ordentlicherweise abgeschlossen werden kann (Abs. 2).

b) aa) Das kantonale Steueramt weist zu Recht darauf hin, dass die Leistungen der Stiftung A an C in erster Linie die Pflichtigen entlasteten, indem die Eltern in entsprechendem Mass von ihrer Unterhaltspflicht gegenüber der volljährigen Tochter befreit wurden. Die Eltern traf nämlich in Bezug auf C, weil sie ihre Erstausbildung noch nicht ordentlicherweise abgeschlossen hatte, auch über die Volljährigkeit hinaus eine umfassende Unterhaltspflicht. Angesichts der komfortablen finanziellen Verhältnisse der Pflichtigen wäre es ihnen ohne Weiteres zuzumuten gewesen, für das Taschengeld, die sportlichen Aktivitäten, Sprachaufenthalte und weitere im Zusammenhang mit dem Gymnasium bzw. dem Studium stehende Kosten aufzukommen.

bb) aaa) Genau wie bei der "klassischen" Einmann-Aktiengesellschaft und bei Firmenkonstrukten, die durch ein und dieselbe Person bzw. durch eine Gruppe zusammenwirkender Personen beherrscht werden, ergeben sich bei Vereinen, Genossenschaften und Stiftungen ganz besondere Probleme, wenn sie mit nahestehenden Personen Verträge abschliessen (vgl. zum Ganzen bei komplizierten Firmengeflechten: StRG, 10. Dezember 2018, 2 ST.2017.306; StRG, 26. Februar 2019, 1 ST.2017.255, im Ergebnis vollumfänglich bestätigt durch VGr, 16. Dezember 2020, SB.2019.00029, auch zum Folgenden). In solchen Konstellationen versagt das Zivilrecht, weil es für einzelne rechtswirksame Handlungen einen entsprechenden wahren (bei Vertragsschlüssen übereinstimmenden) Willen der Parteien über die wesentlichen Inhalte des Geschäfts (in Bezug auf Verträge so genannte "essentialia negotii") voraussetzt. Den Beteiligten in ihrer Doppelrolle als Aktionäre bzw. Kapitalgeber und Lohn-, Honorar- oder Tantiemenempfänger, oder – wie im vorliegenden Fall – Vorstands- bzw. Kuratoriumsmitglieder und Destinatäre bzw. Eltern von Destinatären kommt es oft schlicht nicht darauf an, in welches zivilrechtliche Kleid eine bestimmte Transaktion (Zahlung oder Zuwendung) eingepackt wird. Letztlich streben sie einzig ein bestimmtes (hand-

festes) Ergebnis an. Ob die von den Akteuren verwendeten Bezeichnungen, Parteien und Verträge dem zivilrechtlich vorgegebenen Rahmen für das gewählte Geschäft nahekommen, muss sie nicht kümmern.

Dem Gesagten entsprechend konnte vorliegend der Pflichtige zusammen mit seiner Tochter C an der Sitzung vom 12. April bzw. 4. Juli 2015 (letztere ohne C) und darüber hinaus zu jeder Zeit im persönlichen Austausch im gemeinsam bewohnten Haus in F und anderswo frei bestimmen, wer von ihnen die Vergabungen erhalten würde. Dass die Beschlüsse der Stiftung A (rein formell) auf C lauteten und die Zahlungen an sie flossen, sagt nichts über den wahren Willen der Parteien bzw. den wahren zivilrechtlichen Vertrag aus. C war sehr wohl bewusst, dass sie ganz unabhängig vom Entscheid der Stiftung A auf das Wohlwollen ihrer Eltern in Bezug auf ihre Ausbildung zählen durfte. Darüber hinaus hatte sie, auch dieses Wissen ist bei ihr voraussetzen, einen handfesten, gerichtlich durchsetzbaren zivilrechtlichen Anspruch gegenüber ihren Eltern auf Unterhalt während des Gymnasiums und des Studiums. Ob die Zahlungen der Stiftung an ihren Vater oder an sie persönlich erfolgten, war für sie einerlei. Der Pflichtige seinerseits hatte unter diesen Umständen beim Kuratoriumsentscheid dagegen ein ganz erhebliches Interesse daran, dass die Stiftung A an die Ausbildung und an den Unterhalt seiner Tochter Zahlungen leiste, entbanden ihn diese Zuwendungen doch direkt von seinen gesetzlichen (und moralischen) familiären Unterhaltspflichten.

bbb) Es steht bei der Beurteilung von Firmen- Stiftungs-, Vereins- und anderen Vertragskonstrukten unter Nahestehenden bzw. identischen Personen immer die Frage im Raum, wie das tatsächliche Endergebnis einer Transaktion (vielfach dürfte es sich um die Entnahme von Mitteln aus einer juristischen Person handeln) zivilrechtlich einzuordnen ist. Denn der wirkliche, innere Wille der Parteien steht wie gesehen regelmässig lediglich in Bezug auf dieses Endergebnis fest. Die vordergründige und gegen aussen kommunizierte (oft komplizierte) zivilrechtliche Ausgestaltung und Benennung des entsprechenden Geschäfts kann ohne Weiteres vorgeschoben (simuliert) sein, bzw. es fehlt sehr oft schlicht an einem ehrlichen, echten Willen über den wahren Inhalt der einzelnen Elemente des Vertrags. Dazu gesellt sich das Problem, dass sich der wahre Wille bei Nahestehenden und insbesondere bei Insich-Geschäften jeglicher Art niemals direkt ermitteln lässt. Die Gedanken bei der Entscheidungsfindung und Beschlussfassung bleiben ein Geheimnis, das im Rahmen der Beweiserhebung und -würdigung von keinem Gericht auf dieser Welt gelüftet werden kann.

Bei der Beurteilung eines Vertrags und anderer Rechtshandlungen sowohl nach Form als auch nach Inhalt ist indessen nach der Zivilrechtsordnung immer der übereinstimmende wirkliche Wille und nicht die unrichtige Bezeichnung oder Ausdrucksweise zu beachten, die von den Parteien aus Irrtum oder in der Absicht gebraucht wird, die wahre Beschaffenheit des Vertrages zu verbergen (vgl. Art. 18 Abs. 1 OR). Um diesen übereinstimmenden wirklichen Willen festzustellen, ist insbesondere bei Verträgen unter Nahestehenden und bei Insich-Geschäften aufgrund der Umstände danach zu forschen, welcher zivilrechtlichen Form bzw. welchem im Zivilgesetzbuch bzw. im Obligationenrecht definierten Geschäft (bzw. welcher Abfolge von definierten Geschäften) die Gesamttransaktion (d.h. das handfeste, sichtbare Endergebnis) am ehesten nahekommt. Es ist den Parteien mit anderen Worten zu unterstellen, sie hätten – hypothetisch – die naheliegendste vom Zivilrecht vorgegebene Figur gewollt, die auch in guten Treuen agierende, voneinander unabhängige Dritte gewählt hätten. Diese Sichtweise findet im Steuerrecht in der Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung ihre Entsprechung, welche dort den Massstab bei der Drittkonformität ansetzt. Bei einer Einmann-Aktiengesellschaft ist der Alleinaktionär und einzige Verwaltungsrat bei seiner Entscheidung, ob er Entnahmen aus seiner Firma in Form einer Dividende, Tantieme, als Lohn, als Honorar oder als Entschädigung für einen Auftrag beziehen soll, keineswegs frei (vgl. StRG, 22. April 2015, 1 ST.2014.46, E. 3/b/bb).

Vom wahren zivilrechtlichen Gehalt abweichende Vertragskonstrukte sind als simuliert zu werten, was aus zivil- und auch aus steuerrechtlicher Sicht zu ihrer Korrektur führen muss.

cc) Der genaue Vertragsinhalt im Dreiecksverhältnis der nahestehenden Parteien Vater, Tochter und Familienstiftung ist somit mit Blick auf die aktenkundigen Umstände aus objektiver Warte zu ermitteln. Wahrer Vertragsinhalt ist, was voneinander unabhängige Parteien vernünftigerweise miteinander vereinbart hätten. Die Antwort liegt auf der Hand: Eine unabhängige Stiftung wäre sich – wie im Übrigen auch der Pflichtige und seine Tochter C es zweifelsfrei waren – im Klaren darüber gewesen, dass die Zahlungen an C ganz direkt dazu führten, dass der Pflichtige in entsprechender Höhe keinen Unterhalt mehr leisten musste. Hätte eine unabhängige (Dritt-) Stiftung C persönlich in ihrem Fortkommen fördern wollen, hätte sie einen anderen Weg wählen müssen. C zog nämlich aus der (angeblichen) Grosszügigkeit der Stiftung A keinerlei Nutzen.

Endziel des Geschäfts war nach dem Willen aller drei Parteien ganz offensichtlich nichts anderes als die Verminderung der Passiven des Pflichtigen. Die korrekte, naheliegende zivilrechtliche Abbildung dieses Geschäfts hätte darin bestanden, die Vergabungen direkt dem Pflichtigen (der bezeichnenderweise als Nachkomme grundsätzlich als Destinatär in Frage käme) zukommen zu lassen. Der Beschluss der drei Personen (wobei der Pflichtige als Vertreter mit sich selber ein klassisches Insich-Geschäft tätigte) lautete in seiner dissimulierten Form demnach, dass die Stiftung die Forderung der Tochter gegenüber ihrem Vater für Schule, Taschengeld, etc. für den Pflichtigen tilge bzw. erfülle. Die Vertragsbeziehung zwischen Stiftung und Pflichtigem entspricht zivilrechtlich einer so genannten geldwerten Leistung an den nahestehenden Pflichtigen, wie sie weiter oben ausführlicher erläutert wurde.

Die Vergabungen der Stiftung A, die formell für die Tochter C überwiesen wurden, sind somit zivil- und auch steuerrechtlich als Zufluss beim Pflichtigen zu werten und sind durch ihn zu versteuern. Die Einspracheentscheide der Vorinstanz sind demnach auch in Bezug auf die Vergabungen der Stiftung A an die Tochter C zu bestätigen.

5. Nach alledem sind Beschwerde und Rekurs abzuweisen. Die Kosten des vorliegenden Verfahrens sind den Beschwerdeführern/Rekurrenten aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

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

[...]