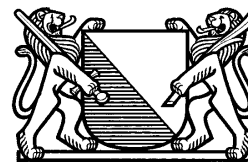


Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2012.51  
1 ST.2012.59

**Entscheid**

25. Mai 2012

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch RA Dr.iur. Natalie Peter,  
Staiger, Schwald & Partner AG,  
Genferstrasse 24, Postfach 2012, 8027 Zürich,

**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 2008 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2008**

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend der/die Pflichtige bzw. zusammen die Pflichtigen) deklarierten in der Steuererklärung 2008 ein steuerbares Einkommen von Fr. 778'700.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 777'300.- (Staats- und Gemeindesteuern) sowie ein steuerbares Vermögen von Fr. 4'371'000.-. Gleichzeitig gaben sie an, von der C Stiftung in D/FL am ... 2008 eine Schenkung von Fr. 100'000.- erhalten zu haben.

Im Einschätzungsverfahren für die Steuerperiode 2008 verlangte der Steuerkommissär die Angabe des Schenkungsgrunds, die Stiftungsurkunde sowie den Nachweis, dass es sich nicht um eine steuerbare Einkunft handle. Am 25. Mai 2011 liessen die Pflichtigen verschiedene Unterlagen einreichen. Mit Entscheiden vom 27. Mai 2011 veranlagte sie der Steuerkommissär mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 878'700.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 877'300.- (Staats- und Gemeindesteuern), indem er die fraglichen Fr. 100'000.- als Einkommen behandelte. Das steuerbare Vermögen setzte er gemäss Steuererklärung fest.

B. Hiergegen erhoben die Pflichtigen am 27. Juni 2011 je Einsprache mit dem Antrag, von der Aufrechnung der Fr. 100'000.- abzusehen, da eine Schenkung vorliege. Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen am 31. Januar 2012 ab.

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 5. März 2012 liessen die Pflichtigen die Einspracheanträge wiederholen und die Zusprechung einer Parteientschädigung verlangen. Das kantonale Steueramt schloss am 26. März 2012 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

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](http://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 bzw. § 24 StG, 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 und § 16 N 18 StG; BGr, 9. März 2011, 2C\_673/2010, E. 5.1, [www.bger.ch](http://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 liegenden 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. a) Der streitige, an den Pflichtigen geflossene Betrag von Fr. 100'000.- stammt aus der C Stiftung in D/FL. Diese nach liechtensteinischem Recht errichtete und im dortigen Öffentlichkeitsregister eingetragene Stiftung verfolgt gemäss den Statuten vom ... 2006 folgenden Zweck (Art. 5.1): Ausrichtung von Beiträgen zur Bestreitung der Kosten der Erziehung und Bildung, der Ausstattung oder Unterstützung von Angehörigen einer oder mehrerer Familien, oder zu ähnlichen Zwecken. Ausserdem können Zuwendungen an bestimmte Personen ausserhalb dieser Familie(n) oder an Institutionen getätigt werden. Nach Art. 4 beträgt das Stiftungsvermögen Fr. 30'000.- und kann jederzeit durch Zuwendungen des (namentlich nicht genannten) Stifters oder Dritter erhöht werden. Begünstigte sind die vom Stiftungsrat bezeichneten Personen oder Institutionen (Art. 11.1). Sie können von diesem in Beistatuten bestimmt werden, ebenso der Umfang sowie die Art und Weise ihrer Begünstigung (Art. 12.2). Der Stiftungsrat ist befugt, Änderungen an den Statuten vorzunehmen (Art. 16). Als Mitglieder des Stiftungsrats agierten bzw. agieren E (bis 15. September 2009) und die F Aktiengesellschaft (bis heute) sowie ab letzterem Datum G und H.

b) 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).

Die C Stiftung ist laut ihren Statuten eine Stiftung gemäss Art. 552 ff. des liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts (PGR; in der bis Frühling 2009

geltenden Fassung). Die Parteien machen nicht geltend, die Stiftung widerspreche liechtensteinischem Recht und den dortigen Gepflogenheiten. Die dem Stiftungsrat gemäss Art. 16.1 der Statuten zugestandene umfassende Änderungsbefugnis weckt zwar gewisse Zweifel an der Rechtmässigkeit der entsprechenden statutarischen Bestimmung. Solche Regelungen werden in der Praxis aber geduldet und 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](http://www.pgr.li)). Nachdem sonst keine offensichtlichen Mängel auszumachen sind, ist davon auszugehen, dass die Stiftung nach ausländischem Recht korrekt errichtet und betrieben wurde. Aus internationalprivatrechtlicher Sicht kommt 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*"). 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).

c) Im nationalen Recht ist die Gründung von Familienstiftungen nur 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 (= mit einer Familie fest verbundenes Sondervermögen ohne eigene Rechtspersönlichkeit und zum Genuss der Familienmitglieder nach fester Sukzessionsordnung bestimmt) ist dagegen nicht gestattet (Abs. 2). Den zum Kreis der Begünstigten gehörenden Familienangehörigen von zulässigen Familienstiftungen nach Art. 335 Abs. 1 ZGB soll bloss in bestimmten Lebenslagen (im Jugendalter, bei Gründung eines eigenen Hausstandes oder einer eigenen Existenz, im Fall 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 erwähnten ähnlichen Zwecke setzen eine besondere Bedürfnissituation seitens der Destinatäre voraus. Eine Familienstiftung darf die vom Gesetz zugelassenen Zwecke nicht überschreiten. Namentlich Stiftungen zur voraussetzungslosen Bestreitung des allgemeinen Lebensunterhalts einer Familie oder einzelner ihrer Angehörigen gelten als reine Unterhalts- oder Genussstiftungen und sind unzulässig. Stiftungen dürfen demnach Familienangehörigen keine Leistungen ohne besondere Voraussetzungen zukommen lassen (Harold Grüniger, in: Basler Kommentar, 4. A., 2010, Art. 335, ZGB N 6 ff. mit Hinwei-

sen). Das Bundesgericht erachtet jedoch das Verbot von Familienfideikommissen nicht als "loi d'application immédiate" im Sinn von Art. 18 IPRG (BGE 135 III 614 E. 4.3.1 i.f. und E. 4.3.3).

d) Die Statuten der C Stiftung fassen den Kreis der möglichen Begünstigten weit, kommen doch neben Familienmitgliedern auch ausserhalb des Familienkreises stehende Personen oder Institutionen in Frage. Bei den Familienmitgliedern sind die Zuwendungen sodann zwar praktisch gleich wie in Art. 335 Abs. 1 ZGB auf die Bestreitung der Kosten der Erziehung und Bildung, der Ausstattung oder Unterstützung oder zu ähnlichen Zwecken beschränkt, bei den Personen und Institutionen ausserhalb der Familie(n) dagegen nicht. Der Stiftungsrat ist sodann befugt, die Begünstigten zu bezeichnen und hierzu entsprechende Beistatuten zu erlassen.

Diese Ausgestaltung der Stiftungsstatuten lassen nicht auf einen Familienfideikommiss im Sinn von Art. 335 Abs. 2 ZGB schliessen. Hierfür ist der Kreis der Destinatäre zu weit gefasst, weil auch solche ausserhalb der Familie in Frage kommen. Auch fehlt eine Verpflichtung zur Erhaltung und Weitergabe des Vermögens, da auch dessen vollständiger Verzehr zulässig ist (vgl. Art. 5.2 der Statuten). Vielmehr ähnelt die C Stiftung einer Familienstiftung mit aus schweizerischer Sicht insoweit unzulässigem Zweck, als dieser bei Personen und Institutionen ausserhalb der Familie umfassender ist als in Art. 335 Abs. 1 ZGB vorgesehen. Dies würde bei einer schweizerischen Stiftung Teilnichtigkeit der Statuten nach sich ziehen.

Nachdem die Rechtsprechung 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 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 allein wegen eines Verstosses gegen Art. 335 Abs. 1 ZGB zu versagen (vgl. Grüniger, Art. 335 N 16 ZGB).

e) Damit hat die C Stiftung zivilrechtlich Bestand und gilt als Stiftung mit eigener Rechtspersönlichkeit.

3. Zu prüfen ist weiter, ob die C Stiftung auch steuerrechtlich als eigenes Rechtssubjekt zu betrachten ist.

a) Nach Art. 49 Abs. 3 DBG bzw. § 54 Abs. 3 StG 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 (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 49 N 39 DBG und § 54 N 37 StG).

Wie ausgeführt, ist die C Stiftung einer schweizerischen Familienstiftung im Sinn von Art. 335 Abs. 1 ZGB sehr ähnlich, indem der Zweck nur bei Personen ausserhalb der Familie darüber hinausgeht.

b) Gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts ist einer zivilrechtlich gültigen Stiftung auch steuerrechtlich Autonomie zuzugestehen, ausser es liege eine Steuerumgehung vor (vgl. BGr, 12. Dezember 2010, 2C\_157/2010, E. 10.3, [www.bger.ch](http://www.bger.ch)). Letzteres ist dann der Fall, 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 Steuerpflichtigen angestrebte wirtschaftliche Ziel berücksichtigen (vgl. BGE 131 II 627 E. 5.2 sowie statt vieler BGr, 9. November 2001 = ASA 72, 413 ff.). Eine liechtensteinische Stiftung wird unter Annahme einer Steuerumgehung steuerrechtlich insbesondere dann nicht anerkannt, wenn sich der Stifter oder die Begünstigten das wirtschaftliche Verfügungsrecht über Substanz und Ertrag der Stiftung vorbehalten haben (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 49 N 42 DBG und § 54 N 40 StG).

Im liechtensteinischen Recht ist zwischen kontrollierten und nicht kontrollierten Familienstiftungen im Wesentlichen wie folgt zu unterscheiden (VGr SG, 29. August 2007, E. 2.4, mit Hinweisen, [www.gerichte.sg.ch](http://www.gerichte.sg.ch)): 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.

c) Die Statuten der C Stiftung enthalten zwar keine Bestimmung, wonach der Stifter unwiderruflich auf alle Rechte an der Stiftung und an deren Vermögen verzichtet. Es fehlen aber auch Vorschriften, die das Gegenteil besagen. Allerdings wurden als Mitglied des Stiftungsrats die F Aktiengesellschaft in D und E, beide in D, bestellt und waren beide Mitglieder auch noch im Jahr 2008 im Amt. Bei der genannten Gesellschaft ist mangels bisheriger Untersuchung nicht bekannt, wem sie wirtschaftlich gehört und welche Personen zeichnungsberechtigt sind. Mithin kann nicht ausgeschlossen werden, dass der Stifter über die erwähnte Gesellschaft im Stiftungsrat der C Stiftung tätig war bzw. ist und deren Geschicke massgeblich mitbestimmt(e). Auch ist nicht bekannt, ob er mit der Stiftung irgendwelche Mandatsverträge unterhält und auch so auf diese Einfluss nehmen kann. Mithin könnte es sich bei der C Stiftung aber durchaus um eine kontrollierte, d.h. "transparente" Stiftung handeln mit der Wirkung, dass das Stiftungsvermögen und der Ertrag daraus schon nach liechtensteinischen Recht, aber auch nach hiesigem Recht weiterhin dem Stifter zuzurechnen wäre (Natalie Peter, Die Liechtensteinische Stiftung und der Trust im Schweizer Recht, in: IFF Forum für Steuerrecht 2003, S. 164 sowie VGr SG, 29. August 2007, [www.gerichte.sg.ch](http://www.gerichte.sg.ch)). Es läge ohne Weiteres ein ungewöhnliches bzw. seltsames Vorgehen vor, sodass der C Stiftung – sofern die weiteren Kriterien einer Steuerumgehung gegeben sind – die steuerliche Anerkennung versagt bleiben müsste.

Wie es sich diesbezüglich verhält, kann jedoch offen bleiben, wie nachfolgend zu zeigen ist.

4. 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, [www.bger.ch](http://www.bger.ch)). 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 und § 24 N 19 StG). 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, [www.bger.ch](http://www.bger.ch)). Im Gegensatz zu dieser Rechtsprechung des obersten Gerichts stellt das zürcherische Verwaltungsgericht bei Stiftungen mit eigener Rechtspersönlichkeit für die Frage des Vorliegens einer Schenkung an die Destinatäre auf das Verhältnis zwischen den Destinatären und dem Stifter bzw. darauf ab, ob der Schenkungswille beim Stifter gegeben war (VGr, 6. Mai 1997 = StE 1998 B 21.3 Nr. 3 und 1. November 2000 = ZStP 2001, 107 f.).

b) Nachdem die C Stiftung die Zuwendung an den Pflichtigen in Erfüllung der Statuten vornahm, fehlt es ihr an einer Schenkungsabsicht. Zwar steht es dem Stiftungsrat gemäss den Statuten frei, die Begünstigten einzelfallweise oder in Beistatuten zu bezeichnen sowie den Umfang und die Art und Weise ihrer Begünstigung zu regeln, jedoch stets nur in diesem vom Stifter vorgegebenen Rahmen und nicht aus eigener Befugnis. Von einem Schenkungswillen der Stiftung bei der Zuwendung an den Pflichtigen als Begünstigten kann daher gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts keine Rede sein. Dabei wird davon ausgegangen, die C Stiftung habe steuerlich eine eigene Rechtspersönlichkeit, was indessen nicht gesichert ist.

c) Besässe die C Stiftung keine Rechtspersönlichkeit, wäre das Stiftungsvermögen und dessen Ertrag – wie erwähnt – dem Stifter zuzurechnen. Diesfalls wäre dann – im Ergebnis übereinstimmend mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts bei intakter Rechtspersönlichkeit der Stiftung – die Frage zu prüfen, ob der Schenkungswille für die Zuwendung an den Pflichtigen beim Stifter vorhanden war.

Die Person des Stifters der C Stiftung ist nicht bekannt. Weder geht sie aus den Statuten und den aktenkundigen sonstigen Unterlagen der Stiftung hervor, noch wird sie von den Pflichtigen genannt. Diese sprechen im bisherigen Verfahren vielmehr konsequent nur immer vom "Stifter bzw. der "Stifterfamilie". Damit fällt aber eine Prüfung, ob diese Person bei der Zuwendung an den Pflichtigen über einen Schenkungswillen verfügte, von vornherein ausser Betracht.

d) Unabhängig davon, ob es auf den Schenkungswillen bei der Stiftung oder beim Stifter ankommt, liegt aber ohnehin keine Schenkung vor, da die Pflichtigen die Unentgeltlichkeit der Zuwendung und damit das Vorliegen eines Schenkungswillens nicht nachgewiesen haben:

aa) Die Pflichtigen bringen vor, der Pflichtige habe den Stifter bzw. die Stifterfamilie seit vielen Jahren in persönlichen und geschäftlichen Angelegenheiten betreut. Gleichzeitig sei er 13 Jahre im Verwaltungsrat der damaligen I AG, J gewesen, davon sechs Jahre als Präsident. Die C Stiftung sei Aktionärin der I AG gewesen. In all diesen Jahren habe sich eine Freundschaft zwischen dem Stifter und seiner Familie entwickelt. Nachdem die I AG verkauft worden sei, sei es dem Stifter bzw. der Stifterfamilie ein Anliegen gewesen, dem Pflichtigen in Anerkennung seiner Treue und Loyalität einen Geldbetrag zu schenken. Die anwaltliche Tätigkeit sei stets separat in Rechnung gestellt und beglichen worden. Es hätten die üblichen Stundenansätze gegolten, welche der Pflichtige gegenüber seinen Klienten verrechnet habe. Für das Verwaltungsratsmandat sei der Pflichtige ebenfalls marktkonform entschädigt worden.

bb) Zum Nachweis dieser Sachdarstellung verweisen die Pflichtigen auf ein entsprechendes Schreiben der C Stiftung vom 16. Mai 2011, das sie auf Auflage des Steuerkommissärs vom 7. April 2011 hin im Einschätzungsverfahren einreichten. Die darin von der C Stiftung in Übereinstimmung mit den Vorbringen der Pflichtigen getroffenen Feststellungen lassen sich jedoch in keiner Art und Weise überprüfen. Insbesondere für die vorliegend zentrale Behauptung, dass der Pflichtige von der I AG als Verwaltungsrat und Verwaltungsratspräsident bzw. anwaltlicher Rechtsberater stets separat und im Drittvergleich angemessen sowie vollständig entschädigt worden sei, fehlt jeder direkte Nachweis. Hierzu hätte es der entsprechenden Belege (Honorarnoten und Salärabrechnungen etc. gegenüber bzw. von der I AG) bedurft. Somit handelt es sich bei diesem Schreiben nicht um ein hinreichendes Beweismittel für die Sachdarstellung der Pflichtigen.

cc) Im Übrigen liegt mit der Tätigkeit des Pflichtigen als Verwaltungsrat eine unselbstständige Erwerbstätigkeit vor (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 17 N 18 DBG und § 17 N 18 StG mit zahlreichen Hinweisen). Bei dieser sind gemäss Art. 17 Abs. 1 DBG bzw. § 17 Abs. 1 StG alle Einkünfte steuerbar, und zwar mit Einschluss der Nebeneinkünfte, wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile. Dabei kann die Entschädigung fest oder variabel sein, vom Arbeitgeber oder von Dritten – in casu wäre dies die C Stiftung – ausgerichtet werden. Auch ist nicht entscheidend, ob ein Rechtsanspruch auf eine Leistung besteht oder nicht, sodass auch freiwillige Leistungen wie Treuprämien und Zuwendungen in Anerkennung der geleisteten Dienste steuerbar sind. Entscheidend ist aber, dass die Leistung – trotz ihrer Freiwilligkeit – ihren Rechtsgrund im Arbeitsverhältnis des Leistungsempfängers hat und somit nicht unentgeltlich erfolgt ist, andernfalls eine Schenkung vorliegt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 17 DBG und § 17 StG, je N 29 und 33).

Gemäss den Angaben der Pflichtigen und der C Stiftung wurde dem Pflichtigen die streitige Zuwendung von Fr. 100'000.- in Anerkennung seiner Loyalität, Verbundenheit und Treue zur I AG, d.h. zu seiner bisherigen Arbeitgeberin, sowie zur Stifterfamilie ausgerichtet. Damit drängt sich die begründete Vermutung auf, die Zuwendung sei – wenn auch freiwillig – als Treueprämie auch für seine Tätigkeit als Verwaltungsrat der I AG ausgerichtet worden. Dies gilt umso mehr, als die deklarierten Entschädigungen der I AG an den Pflichtigen in den Jahren 2007 und 2008, in welchen er immerhin noch als Verwaltungsratspräsident amtierte, mit Fr. 36'000.- bzw. Fr. 13'000.- vergleichsweise bescheiden ausfielen. Die C Stiftung erwähnt sodann im besagten Schreiben vom 16. Mai 2011 zwar, die Zuwendung sei "Aus Anlass" des Verkaufs der I AG beschlossen worden, jedoch kann damit ein kausaler Zusammenhang mit seiner unselbständigen Erwerbstätigkeit als Verwaltungsrat bzw. Verwaltungsratspräsident der I AG gleichwohl nicht ausgeschlossen werden. Dass die Zuwendung von der C Stiftung und nicht von der I AG als Arbeitgeberin stammt, ändert daran nichts, da auch Leistungen von Dritten steuerbar sind, soweit ein solcher Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit vorliegt.

dd) Insgesamt ist den Pflichtigen demnach der Nachweis, dass die streitige Zuwendung unentgeltlich erfolgt ist, mit dem erwähnten Schreiben der C Stiftung nicht gelungen. Damit fehlt es auch am Nachweis des Schenkungswillens. Dies führt nach

den eingangs dargelegten Beweislastregeln dazu, dass ohne Weiteres eine steuerbare Einkunft anzunehmen ist.

5. Aufgrund dieser Erwägungen sind Beschwerde und Rekurs abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG). Die Zusprechung einer Parteientschädigung fällt ausser Betracht (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 12. Dezember 1968; § 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.

[...]