

Liechtensteinische Familienstiftung

Destinatärsleistungen

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 16. Juni 2015 (VD.2014.28)

Eine liechtensteinische Familienstiftung, welche vom Stifter beherrscht wird, ist als kontrollierte Stiftung einzustufen. Folglich sind ihre Vermögenswerte direkt dem Stifter zuzurechnen. Es ist nicht rechtsmissbräuchlich, wenn sich die vom Stifter unabhängigen Destinatäre auf die fehlende Steuersubjektfähigkeit der vom Stifter kontrollierten Stiftung berufen und geltend machen, dass die Destinatärsleistungen als Schenkung des hinter der Stiftung stehenden Stifters anzusehen seien. Die Destinatärsleistungen unterliegen daher nicht der Einkommenssteuer und sind folglich auch nicht am Wohnsitz der Destinatäre steuerbar.

Sachverhalt:

A. und B. erhielten 2009 von der liechtensteinischen Stiftung C.-Fondation eine Zuwendung in der Höhe von CHF 400'000.–. In der Steuererklärung 2009 gaben sie diese Zuwendung als Schenkung an. In den Steuerveranlagungen vom 5. Mai 2011 für die kantonalen Steuern pro 2009 und die direkte Bundessteuer pro 2009 rechnete die Steuerverwaltung ihnen diese Zuwendung als übrige Einkünfte auf. Die dagegen erhobenen Einsprachen wies die Steuerverwaltung mit Entscheiden vom 6. Januar 2012 ab (mit Ausnahme der Korrektur eines Fehlers bei der Umrechnung des Repartitionswertes einer Liegenschaft im Rahmen der Veranlagung der Vermögenssteuern). Hiergegen reichten A. und B. bei der Steuerrekurskommission Rekurs bzw. Beschwerde ein, welche die beiden Einspracheentscheide in der Folge mit Entscheiden vom 21. März 2013 insofern aufhob, als beim steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen nunmehr auf die Aufrechnung von übrigen Einkünften in der Höhe von CHF 400'000.– zu verzichten sei.

Gegen diese beiden Entscheide hat die Steuerverwaltung am 11. Februar 2014 Rekurs bzw. Beschwerde erhoben mit den Anträgen, es seien die angefochtenen Entscheide aufzuheben und es sei die Zuwendung der C.-Fondation an die Steuerpflichtigen von CHF 400'000.– in Bestätigung der Einspracheentscheide vom 6. Januar 2012 der Einkommenssteuer zu unterstellen. Die Steuerrekurskommission beantragt mit ihrer Rekurs-(bzw. Beschwerde-)antwort vom 16. April 2014 die Abweisung des Rekurses. A. und B. schliessen als Beigeladene in ihrer Vernehmlassung vom 22. April 2014 ebenfalls auf Abweisung des Rekurses bzw. der Beschwerde. Die Steuerverwaltung hat mit Eingabe vom 23. Mai 2014 die Gelegenheit zur Replik genutzt. Die Tatsachen und Standpunkte der Parteien ergeben sich, soweit sie für das vorliegende Urteil von Bedeutung sind, aus den beiden angefochtenen Entscheiden

und den nachfolgenden Erwägungen. Dieses Urteil ist unter Beizug der Verfahrensakten auf dem Zirkulationsweg ergangen.

Erwägungen:

2. Strittig ist vorliegend die Frage, ob die durch die im Fürstentum Liechtenstein domizilierte Stiftung C.-Fondation 2009 erfolgte Zahlung über CHF 400'000.– unter die Generalklausel von § 17 Abs. 1 StG bzw. Art. 16 Abs. 1 DBG fällt und entsprechend als Einkommen zu versteuern ist (BGer 2C_711/2012 vom 20. Dezember 2012 E. 2.2 mit weiteren Hinweisen) oder ob es sich um einkommenssteuerfreie Unterstützungen im Sinne von § 25 lit. f StG bzw. Art. 24 lit. d DBG oder um eine ebenso einkommenssteuerfreie Schenkung im Sinne von § 25 lit. c StG bzw. Art. 24 lit. a DBG handelt.

Die Vorinstanz hat zunächst erkannt, dass die nach liechtensteinischem Recht errichtete Familienstiftung C.-Fondation auch nach schweizerischem Recht zivilrechtlich anzuerkennen sei, auch wenn es sich um eine in der Schweiz unzulässige Unterhaltsstiftung handle (angefochtener Entscheid, E. 4.b). Sie hat indessen der Stiftung die steuerrechtliche Anerkennung versagt, weil Statuten und Reglement derart ausgestaltet gewesen seien, dass der Stifter bzw. das Stifterehepaar zu Lebzeiten die Kontrolle über die Vermögenswerte behalten habe, so dass das Stiftungsvermögen nach der transparenten Betrachtungsweise wirtschaftlich nicht der Stiftung, sondern dem Stifter bzw. nach dessen Ableben der (mitstiftenden) Ehefrau zuzurechnen sei, solange diese noch gelebt habe (E. 4.c und d). Die Vorinstanz ist aufgrund einer Prüfung der seitens der Steuerpflichtigen vorgelegten Dokumente zum Schluss gekommen, dass die fragliche Zuwendung noch zu Lebzeiten der (im Ausland wohnhaften) Stifterin vorgenommen worden sei, und hat, da die Zuwendung nicht mit dem Willen, eine Gegenleistung zu erhalten, ausgerichtet worden sei, eine Schenkung der Stifterin bejaht (E. 4.e). Gegen die wirtschaftliche Betrachtungsweise hatte die Steuerverwaltung vorgebracht, die Beigeladenen würden sich rechtsmissbräuchlich verhalten, wenn sie hierzulande die transparente Betrachtungsweise geltend machen würden, währenddessen sie mit grosser Wahrscheinlichkeit sich für den Bestand der juristischen Person bzw. für den Übergang des Vermögens auf die Stiftung eingesetzt hätten, wenn in der Vergangenheit eine Steuerverwaltung das Vermögen und die daraus fliessenden Erträge den Stiftern privat zugerechnet hätte. Diesen Einwand hat die Vorinstanz insofern offen gelassen, als dass die Zuwendung bei den Beigeladenen jedenfalls nicht deshalb aufgerechnet werden können, weil dieselben Vermögenswerte im Ausland nie versteuert worden seien. Im Übrigen fehle es auch darum an einem widersprüchlichen Verhalten der Beigeladenen, weil sowohl verschiedene Steuersubjekte (Stifterin und Beigeladene) wie verschiedene Steuerbehörden in unterschiedlichen Staaten betroffen seien (E. 5).

Die Steuerverwaltung rügt die angefochtenen Entscheide unter drei Aspekten (dazu S. 3 sub lit. b und S. 10 sub Ziff. 4.a): Sie moniert erstens, dass die Aussage,

wonach kontrollierte Stiftungen grundsätzlich als transparent zu qualifizieren seien und ihnen damit eo ipso die Subjektqualität abzuspochen sei, zu kurz greife bzw. nicht zutreffe. Zweitens hält die Steuerverwaltung den Beigeladenen Rechtsmissbrauch entgegen, indem sie bei der Ausschüttung von Destinatärsleistungen einer von den Stiftern angeblich zu Steuerumgehungszwecken konstituierten Stiftung zum eigenen Vorteil die Subjektqualität abzuspochen beabsichtigten. Drittens beanstandet die Steuerverwaltung, dass die Vorinstanz einerseits den Beigeladenen unzulässige Beweiserleichterungen (Glaubhaftmachung anstatt Beweis) gewähre und andererseits unbewiesen gebliebene Aussagen (Steuerumgehungsabsicht) als erstellt betrachte. Diese Vorbringen sind nachfolgend gesondert zu beurteilen.

3. Hauptangriffspunkt des vorliegenden Rekurses bzw. der Beschwerde bildet die Beurteilung der Vorinstanz, dass die nach liechtensteinischem Recht errichtete C.-Fondation eine kontrollierte Familienstiftung darstellt, der die steuerrechtliche Anerkennung zu versagen ist. Dies hat zur Folge, dass das Vermögen nicht der Stiftung, sondern dem Stifter selber zuzurechnen ist, was wiederum zur Folge hat, dass die Zuwendungen an die Begünstigten steuerrechtlich nicht als Ausschüttungen der Stiftung zu betrachten sind und damit nicht als Einkünfte besteuert werden können, sondern als – aus der Sicht der Destinatäre – steuerfreie Schenkungen des Stifters gelten (vgl. für die Steuerfolgen bei kontrollierten Stiftungen in allgemeiner Weise Hepberger/Maute, Die Besteuerung der liechtensteinischen Familienstiftung aus Sicht der Schweiz, in: StR 2004 S. 586 ff., 598 f.; Betschart, Die Besteuerung der liechtensteinischen Familienstiftung – dargestellt anhand der Zürcher Praxis, *successio* 2008 S. 321 ff., 325; Opel, Familienstiftung und Trust – Postulat für eine kohärente Besteuerung, ASA 2009/2010 S. 265 ff., 271 f.).

3.1 Die Steuerverwaltung leitet aus den entsprechenden Erwägungen des angefochtenen Entscheids (S. 7 ff., E. c und d) ab, dass die Vorinstanz kontrollierte Stiftungen grundsätzlich als transparent und demgemäss steuerlich als inexistent erachte. Es gelte aber zu beachten, dass es sich bei der C.-Fondation um eine nach liechtensteinischem Gesellschaftsrecht rechtsgültig konstituierte Stiftung handle. Solange aber eine Stiftung von den kantonalen und eidgenössischen Steuerbehörden – trotz der Auffassung, es liege eine rechtlich unzulässige Unterhaltsstiftung bzw. ein Familienfideikommiss vor – nicht in Frage gestellt werde, gelte dies auch hinsichtlich ihres Bestandes als Steuerrechtssubjekt (Rekurs/Beschwerde, S. 3 f. sub lit. d). Es trifft zu, dass das Bundesgericht in dem von der Steuerverwaltung erwähnten Entscheid BGer 2A.668/2004 vom 22. April 2005 E. 3.4.2 (in: ASA 76, S. 675 ff.) das Prärogativ des Zivilrichters zur Beurteilung der Zivilrechtswidrigkeit einer (möglicherweise allerdings bloss teilnichtigen) Stiftung betont und dementsprechend festgestellt hat, dass bis zur Auflösung der Stiftung auch steuerrechtlich von ihrer Existenz als selbständiges Steuersubjekt auszugehen sei (anders allerdings BGE 140 II 255 E. 5 und 6 S. 269 ff. im Falle einer vollständig nichtigen Familienstiftung). Diese Aussage kann jedoch nicht unbesehen auf den vorliegenden Fall übertragen werden. In jenem vom Bundesgericht beurteilten – notabene ausschliesslich innerschweizerische Bezüge aufweisenden – Fall war der Stifter längst verstorben, womit sein Vermögen, über das zu verfügen er sich vorbehalten hatte, endgültig

auf die Stiftung übergegangen war (ebenda, E. 3.4.3). Ausserdem hatten die kantonalen wie eidgenössischen Steuerbehörden – trotz ihrer Auffassung, es liege eine zivilrechtlich unzulässige Unterhaltstiftung vor – über Jahrzehnte nie den Bestand der Stiftung als Steuerrechtssubjekt in Frage gestellt (ebenda, E. 3.4.2). Im vorliegenden Fall ist jedoch eine Zuwendung zu beurteilen, die noch zu Lebzeiten der im Ausland wohnhaften (Mit-)Stifterin erfolgte (dazu hinten E. 5.3). Erst unter diesen Umständen kann sich die Frage stellen, ob trotz der zivilrechtlichen Anerkennung der liechtensteinischen Familienstiftung (dazu auch angefochtener Entscheid, S. 5 f., E. 4.b) ihr die steuerrechtliche Anerkennung in der Schweiz zu versagen ist, weil der oder die Stifter sich die Verfügungsmacht über das Stiftungskapital und seine Erträge vorbehalten und/oder sich als (Erst-)Begünstigte eingesetzt haben. Die Unterscheidung zwischen kontrollierten und nicht kontrollierten Stiftungen hat grundsätzlich nur Bedeutung im Zusammenhang mit der Zuschreibung der Steuerhoheit zu Lebzeiten des Stifters (sowie in den Fällen, in denen nach dessen Tod die Destinatäre die entsprechende Verfügungsmacht erhalten). Vom Ergebnis der Beurteilung der rechtlichen und faktischen Kontrolle über die Stiftung und deren Kapital hängt die Besteuerung bei der Errichtung der Stiftung und ihrer Liquidation wie auch die Besteuerung der Zuwendungen an die Begünstigten ab.

3.2 Die Vorinstanz ist gestützt auf Statuten und Reglement der C.-Fondation zum Schluss gekommen, dass die Stiftung die Merkmale einer sogenannten kontrollierten Stiftung erfülle und damit steuerrechtlich nicht als eigenständiges Steuersubjekt anerkannt werden könne (angefochtener Entscheid, S. 7 ff., E. c und d). Die Steuerverwaltung leitet aus den Erwägungen der Vorinstanz ab, dass diese kontrollierte Stiftungen grundsätzlich als transparent betrachte. Dies greife jedoch zu kurz. Kontrollierten Stiftungen könne – so die Ansicht der Steuerverwaltung – nur dann generell die Subjektqualität abgesprochen werden, wenn eine in der Schweiz steuerpflichtige Person sich einer liechtensteinischen Stiftung zu bedienen beabsichtige, um damit dem schweizerischen Fiskus geschuldete Steuern zu umgehen (Rekurs/Beschwerde, S. 4 f.). Diese Beschränkung auf Familien- bzw. Unterhaltstiftungen mit rein innerschweizerischen Bezügen vermag indessen nicht zu überzeugen. Sie wird auch nicht näher begründet. Soweit sich die Steuerverwaltung unter Hinweis auf Reich (Steuerrecht, 2. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2012, § 18 N 19) darauf beruft, dass sich die Praxis grosse Zurückhaltung bei der Aberkennung der Steuerrechtspersönlichkeit von ausländischen juristischen Personen auferlege, geht das fehl. Denn gerade im Bereich von liechtensteinischen Familienstiftungen trachten die schweizerischen Steuerbehörden regelmässig danach, diesen Stiftungen, wenn sie nachgewiesenermassen der Kontrolle des Stifters (und/oder der Begünstigten) unterstehen, die Subjektqualität abzuspüren, um dergestalt deren Kapital und Erträge beim Stifter (und/oder den Begünstigten) besteuern zu können (für eine Rechtsprechungsübersicht s. auch Opel, Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten – in nationalen und internationalen Verhältnissen, Basel 2009, S. 296 ff.). Der Auffassung der Steuerverwaltung folgen hiesse, dass hierzulande ansässige Begünstigte nur dann die Einkommenssteuerfreiheit von ihnen zugewendeten Stiftungszuwendungen geltend machen könnten, wenn der Stifter im Zeitpunkt der Stiftungserrichtung in der Schweiz steuerpflichtig war. Zieht

der Stifter aber später ins Ausland, entfielen dessen Steuerpflichtigkeit in der Schweiz, womit dem schweizerischen Fiskus Steuern entzogen würden. Die Folge wäre konsequenterweise die Besteuerung der Zuwendungen als Einkommen ab dem Zeitpunkt des Wegzugs des Stifters. Umgekehrt würden die Stiftungsausüttungen als Schenkungen taxiert, sobald der Stifter einer kontrollierten Stiftung in die Schweiz zieht. Diese wechselnden Einschätzungen durch die Steuerbehörden wären widersprüchlich, was nicht gebilligt werden könnte. Die Steuerbehörden sind in ihrer Anerkennung bzw. Nichtanerkennung von Stiftungen als selbständige Steuersubjekte zu einer gleichförmigen Handhabung verpflichtet (Opel, a.a.O. S. 79; Grüninger/Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 1970, S. 591 f.). Sie können die An- bzw. Aberkennung nicht vom Wohnsitz des Stifters in der Schweiz abhängig machen, indem sie ihm in einen Fall das Kapital und die Erträge der Stiftung wirtschaftlich zurechnen und im anderen Fall nicht. Massgebend für die steuerrechtliche Beurteilung und Behandlung von Familien- bzw. Unterhaltstiftungen kann daher nur die Frage sein, ob der wirtschaftliche Stifter die Stiftung kontrollieren kann oder nicht.

3.3 Die kontrollierte Stiftung zeichnet sich dadurch aus, dass der Stifter bei deren Errichtung sich nicht definitiv seines Vermögens entäussert, sondern sich die Beherrschung der Stiftung und damit die Verfügung über sein Vermögen vorbehält. Demgegenüber obliegen die Entscheidungsbefugnisse und die Verwaltung bei einer nicht kontrollierten Stiftung ausschliesslich dem Stiftungsrat. Ob eine Stiftung als kontrolliert und damit im Sinne des Steuerrechts als transparent zu betrachten ist, lässt sich nur mit Blick auf die konkreten Umstände im Einzelfall beurteilen. Als Kennzeichnung einer kontrollierten Stiftung werden folgende Wesensmerkmale genannt (dazu etwa Maute/Twardosz, Die liechtensteinische Stiftung im Fokus des österreichischen und des schweizerischen Steuerrechts, StR 2013 S. 336 ff., 344 f.; Hepberger/Maute, Die Besteuerung der liechtensteinischen Familienstiftung aus Sicht der Schweiz, StR 2004 S. 586 ff., 592; Opel, a.a.O., S. 217 f.):

- Der Stifter behält sich den Widerruf der Stiftung (ex tunc), die Auflösung (ex nunc) und die jederzeitige Abänderung der Stiftungsdokumente, namentlich hinsichtlich der Bestimmung der Begünstigten sowie der Bestellung und Abberufung von Organen und Kompetenzen, vor.
- Der wirtschaftliche Stifter ist Mitglied von Stiftungsorganen und ist fest bestellter Erstbegünstigter.
- Der wirtschaftliche Stifter übt, wenn er unerkannt im Hintergrund bleiben will, über einen Mandatsvertrag mit dem Stiftungsrat auftragsrechtlich eine indirekte Kontrolle über diesen und damit auch über die Stiftung selbst aus (dazu auch Opel, a.a.O., S. 205).
- Der Stifter genießt uneingeschränkte Vermögensbefugnisse wie Generalvollmacht, Zeichnungsrecht auf Bankkonten u. dgl.

Nach Lehre und Rechtsprechung setzt die Aberkennung einer eigenen Steuerrechtsfähigkeit von Familien- (und Unterhalts-)Stiftungen neben dem tatsächlichen Vorbehalt von Kontroll- und Verfügungsbefugnissen des Stifters (objektives Erfordernis) als subjektives Erfordernis auch dessen Absicht zur Steuereinsparung voraus (Opel, a.a.O., S. 43 ff., insb. S. 60 ff. unter eingehender Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, welche ohne Weiteres auch Geltung für die Anerkennung ausländischer Familien- bzw. Unterhaltsstiftung in der Schweiz beansprucht [ebenda, S. 296 ff., insb. S. 299 und 309]; ferner Hepberger/Maute, a.a.O., S. 596 f. unter Berufung auf einen in ASA 29, S. 332 ff. publizierten BGE). Allerdings scheint die Praxis dem subjektiven Moment (Errichtung der Stiftung zum Zweck, einer sonst bestehenden Steuerpflicht zu entgehen) in der Praxis untergeordnete Bedeutung zuzumessen. Auch wenn die Errichtung einer Unterhaltsstiftung nicht eo ipso zum Durchgriff auf den Stifter ermächtigt, so verneint die Rechtsprechung deren eigene Steuersubjektqualität regelmässig, wenn der Stifter sich die Verfügungsmacht über das Stiftungsvermögen und dessen Erträge vorbehält, sich insbesondere zum alleinigen Begünstigten einsetzt, oder als Mitglied des Stiftungsrats die Geschäfte der Stiftung (oder über eine ihm nahestehende Person) steuert und kontrolliert. Eine (liechtensteinische) Familienstiftung kann in der Schweiz daher steuerrechtlich nur unter strengen Auflagen anerkannt werden. Eine Steuerumgehung erscheint dann ausgeschlossen, wenn die Stiftungsurkunde einen Widerruf bzw. eine Auflösung der Stiftung sowie eine Abänderung der Stiftungsurkunde sowie von Beistatuten und Reglementen ausschliesst (Wahrung des sog. Erstarrungsprinzips), die Unterhaltsstiftung ausschliesslich zugunsten von Familienangehörigen errichtet wird, denen der Stifter keinen Unterhalt schuldet, und die Verwaltung der Stiftung in den Händen unabhängiger Dritter liegt. Es muss m.a.W. also ausgeschlossen werden, dass der Stifter je wieder die Möglichkeit erlangt, über das Stiftungsvermögen zu verfügen und sich selbst zu begünstigen (Hepberger/Maute, a.a.O., S. 597; Opel, a.a.O., S. 62 f., 76 f. und 309).

3.4 Die Vorinstanz hat die Statuten der C.-Fondation und das Stiftungsreglement einer näheren Prüfung unterzogen und ist zum Schluss gekommen, dass es sich bei ihr um eine kontrollierte Stiftung handelt (angefochtener Entscheid, S. 7 sub bb). Aus dem Umstand, dass die Stifter sich zu Lebzeiten umfassende Entscheidungsbefugnisse und damit die Kontrolle über die Vermögenswerte vorbehalten hatten, hat sie geschlossen, dass die Stifter bewusst das Konstrukt einer (liechtensteinischen) Stiftung gewählt haben, welches die persönliche Zurechnung der Vermögenswerte an die Stifter verhindern und damit im Ergebnis zu einer entsprechenden Steuerersparnis führen sollte. Die Vorinstanz hat der Stiftung deshalb infolge Vorliegens eines Steuerumgehungstatbestands die steuerliche Anerkennung versagt (S. 8 f. sub cc und dd). Diesen Ausführungen ist zu folgen.

Im vorliegenden Fall ergibt sich die Einstufung der C.-Fondation als kontrollierte Stiftung aus dem Umstand, dass sich der Stifter und seine Ehefrau im Reglement als Alleinbegünstigte zu Lebzeiten eingesetzt hatten. Es ist zwar mit der Steuerverwaltung (s. Rekurs/Beschwerde, S. 7) festzustellen, dass sich aus den Statuten vom 5. Juli 1999 selber keine Kontroll- und Verfügungsrechte der Stifter über das Stif-

tungsvermögen und dessen Erträge ergeben. Ebenso wenig haben sich die Stifter das ausschliessliche Recht zum Widerruf oder zur Auflösung der Stiftung oder Abänderung der Statuten vorbehalten. Als Stiftungsräte erscheinen laut Statuten bzw. Reglement andere Personen als das Stifterehepaar, deren Namen die Beigeladenen mit Q. angegeben haben. Ein Mandatsvertrag, mittels welchem die Stifter den Stiftungsrat an sich gebunden haben, ist nicht aktenkundig. Entscheidend ist allerdings, dass Art. 4 der Statuten die Bestimmung der Begünstigten einem separaten Reglement überlassen hat. In dem seitens der Stiftungsräte anlässlich der Stiftungserrichtung erlassenen Reglement vom 5. Juli 1999 kommt unmissverständlich zum Ausdruck, dass die Stifter sich selbst die uneingeschränkte lebzeitige Verfügungsmacht über das Stiftungsvermögen und dessen Erträge vorbehalten haben. Art. 1 Abs. 1 des Reglements hält fest, dass die Stifter, deren Namen in dem ins Recht gelegten Exemplar abgedeckt wurden, «possèdent exclusivement tous les droits sur la fortune et sur les revenus de la Fondation». Abs. 2 dieser Bestimmung ergänzt: «Au décès de l'un d'eux, le conjoint survivant continuera à jouir de ses droits à titre individuel.» In Art. 4 Abs. 1 des Reglements haben die Stifter sich des Weiteren das jederzeitige Recht ausbedungen, den Stiftungsrat zu beauftragen, das Reglement nach ihren Weisungen abzuändern («... ont le droit, en tout temps, de charger le Conseil de Fondation de modifier le présent Règlement.»). In Abs. 2 dieser Bestimmung untersagten sie es dem Stiftungsrat überdies, nach ihrem Tod das bestehende Reglement in seinen wesentlichen Vorschriften abzuändern («Après le décès de ... et/ou de ... le Conseil de Fondation ne pourra apporter à ce Règlement que des modifications qui ne portent pas préjudice à ses prescriptions essentielles.»). Diese Regelung spricht eine deutliche Sprache dafür, dass die C.-Fondation in entscheidenden Punkten, nämlich der Bestimmung der Begünstigtenordnung, durch das Stifterehepaar beherrscht wurde.

Die Steuerverwaltung wendet hiergegen ein, dass diese Regelungen bloss in einem untergeordneten Reglement enthalten gewesen seien. Rechtlich wäre es dem Stiftungsrat aufgrund der Statuten indessen offen gestanden, sämtliche im Reglement vorgesehenen Stifterrechte aufzuheben (Rekurs/Beschwerde, S. 7). Es trifft zwar zu, dass dem Stiftungsrat diese Möglichkeit theoretisch zustand. Entscheidend ist jedoch, dass die vorhandenen Stiftungsdokumente ein exklusives lebzeitiges Verfügungs- und Bezugsrecht der (wirtschaftlichen) Stifter vorsahen, das nur mit ihrer Zustimmung geändert werden konnte. Die Steuerverwaltung moniert unter Berufung auf einen Aufsatz von Jakob/Studen (Die liechtensteinische Stiftung in der aktuellen deutschen Zivilrechtsprechung, Liechtenstein-Journal 1/2011, S. 15 ff., 20 [abrufbar unter http://www.li-journal.li/assets/files/Beitraege/012011_04.pdf]), dass solche weitreichenden Befugnisse der Stifter, die nur in einem untergeordneten Reglement verankert seien, nicht auf eine objektive Herrschaftsstellung des Stifters bzw. auf eine kontrollierte Stiftung schliessen liessen (Replik, Ziff. 5.c). Inwiefern diesen beiden Autoren zu folgen ist, kann hier offen bleiben. Denn ihre Ausführungen stehen ausschliesslich im Zusammenhang mit der zivilrechtlichen An- bzw. Nichtanerkennung einer liechtensteinischen Stiftung in einer zivilrechtlichen Auseinandersetzung zwischen dem Erben eines Stifters und den Stiftungsbegünstigten. Vorliegend geht es indessen um die steuerrechtliche Anerkennung einer liechtensteinischen Unterhaltsstiftung, deren zivilrechtliche Rechtspersönlichkeit durch die Vorinstanz expli-

zit bejaht worden ist (angefochtener Entscheid, S. 5 f., E. 4.b). Ohnehin besteht nach liechtensteinischem Recht kein Zwang, die Begünstigtenordnung in globo im Gründerstatut festzusetzen. Es ist statthaft, die Bestimmung der Destinatäre in ein Beistatut zu verweisen, zumindest, wenn dieses wie im hier zu beurteilenden Fall zeitgleich mit dem Errichtungsgeschäft aufgesetzt wird (Näheres zur diesbezüglichen Rechtsprechung der liechtensteinischen Gerichte bei Opel, a.a.O., S. 211 ff.). Es muss deshalb möglich sein, die Frage nach der Beherrschung der Stiftung durch den Stifter anhand des Reglements zu prüfen und aufgrund dessen Gestaltung gegebenenfalls zu bejahen.

Die Steuerverwaltung moniert sodann die Aussage der Vorinstanz, wonach die Stifter bewusst das Konstrukt einer kontrollierten Stiftung gewählt hätten, um Steuern zu sparen. Die Absicht zur Steuereinsparung sei reine Spekulation. Vorliegend sei der wirkliche Grund der Stiftungserrichtung gar nicht eruiert worden (Rekurs/Beschwerde, S. 5). Es trifft zu, dass Stiftungen im Ausland nicht zwingend aus Steuervermeidungsgründen konstituiert werden. Sie können auch aus anderen Gründen wie Erhaltung der Vermögenssubstanz, Vermeidung von Erbstreitigkeiten, Ausschluss von Gläubigerzugriffen, Sicherheit vor politischer Instabilität oder Konfiskation im Ansässigkeitsstaat des Stifters errichtet werden (vgl. Hepberger/Maute, a.a.O., S. 588 f.). In der Tat ist vorliegend über die Absichten der Stifter nichts Näheres bekannt. Die Aussage im angefochtenen Entscheid, wonach die Stifter die C.-Fondation einzig und allein mit der Absicht gegründet hätten, Steuern zu sparen (S. 8 sub cc), erscheint unter diesen Umständen als zu apodiktisch. Es lässt sich aber nicht bestreiten, dass die Errichtung und Alimentierung einer liechtensteinischen Familien- bzw. Unterhaltsstiftung regelmässig zu Steuerersparnis beim Stifter führt, ist das Fürstentum Liechtenstein doch weitherum für seine Steuervorteile bekannt. Das Bundesgericht hat in seiner Rechtsprechung wiederholt aus der Wahl eines steuerünstigen Stiftungssitzortes auf die (innere) Absicht des Stifters zur Steuereinsparung geschlossen (vgl. die Hinweise bei Opel, a.a.O., S. 62 und 299). Letztlich kommt es indessen gar nicht auf eine allfällige Steuerumgehungsabsicht an. Eine liechtensteinische Stiftung kann nach dem Gesagten im schweizerischen Steuerrecht letztlich nur dann als eigenständiges Steuersubjekt anerkannt werden, wenn der Stifter nicht länger über das in die Stiftung eingebrachte Kapital und dessen Erträge verfügen kann und die Stiftungsurkunde einen Widerruf bzw. eine Auflösung der Stiftung sowie die Abänderung der Stiftungsurkunde wie auch von Beistatuten ausdrücklich ausschliesst (Hepberger/Maute, a.a.O., S. 597). Setzt sich der Stifter dagegen zum Alleinbegünstigten der Unterhaltsstiftung ein oder hat er feste Bezugsrechte, ist der Stiftung die steuerrechtliche Anerkennung zu versagen (Opel, a.a.O., S. 76 f. und 309). Im vorliegenden Fall haben sich die Stifter gemäss Stiftungsreglement zu Alleinverfügungs- bzw. -bezugsberechtigten erklärt. Ausserdem fehlt es in den Statuten an einem ausdrücklichen Ausschluss von Statutenänderungen sowie von Widerrufs- und Lösungsmöglichkeiten. Im Gegenteil ermächtigt Art. 10 der Statuten den Stiftungsrat ausdrücklich, Änderungen am Statut oder an der Organisation vorzunehmen und die Stiftung in eine andere juristische Person umzuwandeln. Ebenso wird ihm das jederzeitige Recht zur Stiftungsauflösung eingeräumt. Unter diesen Umständen ist es aus Sicht des hiesigen Steuerrechts ausgeschlossen, der im

Fürstentum Liechtenstein domizilierten C.-Fondation Steuerrechtsfähigkeit zuzuerkennen. Im Ergebnis ist es daher nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz das Stiftungsvermögen, aus welchem die Beigeladenen eine Zuwendung erhalten haben, wirtschaftlich nicht der Stiftung, sondern direkt den Stiftern bzw. der Stifterin zugerechnet hat.

4. In einem weiteren Hauptpunkt rügt die Steuerverwaltung, dass die Beigeladenen sich rechtsmissbräuchlich auf das Rechtsmissbrauchsverbot berufen würden. So sei von den Stiftern willentlich und wissentlich eine nach liechtensteinischem Gesellschaftsrecht zulässige Stiftung errichtet worden. Als es vorteilhafter gewesen sei, mit der Stiftung Steuern zu umgehen, sollte die Stiftung rechtlichen Bestand haben. Wenn dann der Fiskus beabsichtige, die Stiftungszuwendungen zu besteuern, werde damit argumentiert, dass der Stiftung infolge Kontrolle durch die Stifter nie Steuerrechts-subjektqualität zugekommen sei (Rekurs/Beschwerde, S. 5 unten). Die bundesgerichtliche Rechtsprechung verbiete es den an einer juristischen Person wirtschaftlich Berechtigten, sich bald auf den aus der Doppelpersönlichkeit resultierenden Dualismus zu berufen, bald diesen zu verneinen (ebenda, S. 6). Dieses Vorbringen geht ins Leere.

Wie die Steuerverwaltung richtig ausführt (Replik, Ziff. 1), stellt die transparente Behandlung einer juristischen Person, in concreto die wirtschaftliche Zurechnung des Vermögens einer kontrollierten Stiftung an den sie beherrschenden Stifter, einen Anwendungsfall des Durchgriffs dar. Beim Durchgriff wird im Interesse des Erhalts des Steuersubstrats die Eigenständigkeit der juristischen Person ignoriert. Die Abschirmwirkung der juristischen Person wird durchbrochen und es wird auf die an ihr beteiligten Personen durchgegriffen (dazu Kobierski, *Der Durchgriff im Gesellschafts- und Steuerrecht*, Bern 2012, S. 35 ff. und Reich, a.a.O., § 18 N 10 ff.). Es geht deshalb nicht an, dass ein Steuerpflichtiger sich gegenüber den Steuerbehörden auf die zivilrechtliche Eigenständigkeit einer von ihm errichteten Familien- bzw. Unterhaltsstiftung beruft, der er Vermögenswerte hat zukommen lassen, über die er jedoch weiterhin unbeschränkt verfügen kann. Der Stifter, der sich seiner Verfügungsmacht nicht effektiv begibt, gesteht der Stiftung keine wirkliche Selbständigkeit zu. Pocht er nun dem Fiskus gegenüber gleichwohl auf deren Eigenständigkeit, setzt er sich zu seinem eigenen (Vor-)Verhalten in Widerspruch (*venire contra factum proprium*), was keinen Schutz verdient. Die Steuerbehörden wären diesfalls zum Durchgriff auf die hinter der Stiftung stehende Person befugt (Opel, a.a.O., S. 75 ff.; Kobierski, a.a.O., S. 91 f. mit Hinweisen zur bundesgerichtlichen Rechtsprechung). Den Beigeladenen als Begünstigte der als kontrollierte Stiftung eingestuften C.-Fondation kann vorliegend indessen kein widersprüchliches und damit rechtsmissbräuchliches Vorverhalten vorgehalten werden. Denn sie waren an der Errichtung der Stiftung nicht beteiligt. Sie haben namentlich keine eigenen Vermögenswerte in die Stiftung eingebracht, über die sie unverändert frei verfügen könnten. Es können ihnen deshalb auch keine Steuerumgehungsabsichten angelastet werden (vgl. dazu Opel, a.a.O., S. 78 f. und 308 f. für den umgekehrten Fall, dass die Destinatäre sich auf die steuerrechtliche Eigenständigkeit der Stiftung berufen, welche Überlegungen a fortiori auf die vorliegende Konstellation übertragen werden können).

5.1 In einem dritten Hauptpunkt rügt die Steuerverwaltung, dass die Vorinstanz einerseits unzulässige Beweiserleichterungen (Glaubhaftmachung anstatt Beweis) gewährt und andererseits unbewiesen gebliebene Aussagen (Steuerumgehungsabsicht) als erstellt betrachtet habe (Rekurs/Beschwerde, S. 3 sub b). Die Steuerverwaltung verlange von den steuerpflichtigen Personen stets einen Nachweis und nicht bloss ein Glaubhaftmachen, wenn diese eine steuermindernde Tatsache behaupten. Vorliegend wäre es möglich, den steuerrelevanten Sachverhalt mit aussagekräftigen und vollständigen Urkunden zu dokumentieren. Eine Steuerbefreiung von Zuwendungen könne ungeachtet irgendeines Verschuldens der steuerpflichtigen Personen nur dann gewährt werden, wenn die Voraussetzungen der Steuerbefreiung mit ausreichender Klarheit nachgewiesen worden seien (ebenda, S. 9). Es würde zwar Beweisschwierigkeiten geben, weil die Identität des Stifters nicht preisgegeben werden soll und die Stiftungsräte deshalb diesbezüglich zum Schweigen verpflichtet seien. Eine eigentliche Beweisnot, die zu einer Beweiserleichterung führen würde, würde indessen nicht bestehen (Replik, Ziff. 6.b).

5.2 Das Steuerveranlagungsverfahren wird durch den Untersuchungsgrundsatz beherrscht (Art. 123 und 130 Abs. 1 DBG sowie §§ 150 Abs. 1 und 158 Abs. 1 StG). Dieser Verfahrensgrundsatz verpflichtet (und berechtigt) die Veranlagungsbehörden, den massgeblichen Sachverhalt von Amtes wegen abzuklären und dem Veranlagungsentscheid nur jene Tatsachen zugrunde zu legen, von deren Vorhandensein sie sich selber überzeugt hat (Zweifel, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2. Auflage, Basel 2008, Art. 123 N 4). Da sich die steuerrelevanten Tatsachen in der Regel der Kenntnis der Steuerbehörde entziehen, ist sie darauf angewiesen, dass der Steuerpflichtige, der seine Verhältnisse am besten kennt und regelmässig über die sachdienlichen Unterlagen verfügt, die erforderlichen Sachverhaltsdarstellungen gibt und die Beweismittel für deren Richtigkeit beibringt (Zweifel, a.a.O., Art. 123 N 6). Art. 123 Abs. 1 und 124 ff. DBG sowie §§ 150 Abs. 1 und 151 ff. StG statuieren entsprechende Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen.

Zwecks Feststellung des veranlagungsrelevanten Sachverhalts erhebt die Steuerbehörde Beweise. Beweisgegenstand bilden Tatsachen und Erfahrungssätze, seltener auch Rechtssätze. Unter den Tatsachen sind in erster Linie jene von Bedeutung, welche Tatbestandmerkmale des Rechtssatzes bilden, dessen Anwendung bzw. Nichtanwendung in Frage steht. Objekte des Beweises können auch Indizien sein, d.h. Tatsachen, die zwar nicht selber Tatbestandsmerkmal sind, welche aber nach der Lebenserfahrung Schlüsse auf die Verwirklichung oder Nichtverwirklichung solcher Tatsachen zulassen. Zuzulassen sind sodann auch Hilfstatsachen, welche Aufschluss über den Beweiswert von Beweismitteln, z.B. die Glaubwürdigkeit einer auskunftspflichtigen Person, geben können (Zweifel, a.a.O., Art. 130 N 21). Im Rahmen der Sachverhaltsfeststellung hat die Veranlagungsbehörde zu beurteilen, ob sich die feststellungsbedürftigen Tatsachen verwirklicht haben oder nicht. Dabei hat sie sich vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung leiten zu lassen. Die Steuerbehörde darf und muss aufgrund ihrer frei gebildeten Überzeugung und ohne Bindung an formale Beweisregeln darüber befinden, ob die veranlagungsrelevante Tatsache als ver-

wirklicht oder nicht verwirklicht zu betrachten ist. Diese Überzeugung bildet sich unter Berücksichtigung aller durch die Untersuchung und Beweiserhebung zutage getretenen Umstände aufgrund der Erfahrung. Grundlage der Würdigung ist neben den Beweismitteln und dem eigenen Wissen der Veranlagungsbehörde um Tatsachen und Erfahrungssätze auch das Verhalten des Steuerpflichtigen im laufenden oder in früheren Verfahren (z.B. widersprüchliche Sachverhaltsdarstellungen). Die Überzeugung der Steuerbehörde braucht nicht in einer absoluten Gewissheit zu bestehen, die jede andere Möglichkeit ausschliesst. Es genügt, wenn sie von der Lebenserfahrung und der praktischen Vernunft getragen und auf sachliche Gründe abgestützt ist (Zweifel, a.a.O., Art. 130 N 24).

Unabhängig von der Geltung der Untersuchungsmaxime stellt sich die Frage nach der Beweislast, also die Frage, wer die Folgen zu tragen hat, wenn die Beweiserhebung nicht zu einem eindeutigen Ergebnis führt (Beweislosigkeit). In analoger Anwendung von Art. 8 ZGB trägt auch im Steuerrecht derjenige die Beweislast, welcher aus einer behaupteten, aber unbewiesen gebliebenen Tatsache hätte Rechte ableiten können. Nach Lehre und Rechtsprechung trägt demzufolge die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und -mehrende Tatsachen, der Steuerpflichtige die Beweislast für steueraufhebende und -mindernde Tatsachen (statt vieler Zweifel, a.a.O., Art. 130 N 27 f.; BGE 140 II 248 E. 3.5 S. 252 und VGE 742/2006 vom 2. Mai 2007 E. 2.2, je mit Hinweisen). Diese allgemeine Regel setzt voraus, dass die beweisbelastete Partei überhaupt in der Lage ist, den notwendigen Beweis zu erbringen. Bestehen objektiv betrachtet Beweisschwierigkeiten, kann dies zu ungerechtfertigten Härten führen. Ist es etwa dem Steuerpflichtigen aus Gründen, die er nicht zu vertreten hat, unmöglich oder unzumutbar, den Beweis für die steueraufhebenden oder -mindernden Tatsachen beizubringen, befindet er sich in einem unverschuldeten Beweisnotstand. Um diesem Beweisproblem zu begegnen, kann es angezeigt sein, Beweiserleichterungen in Form einer Umkehr der Beweislast oder einer Herabsetzung des Beweismasses (blosses Glaubhaftmachung oder Wahrscheinlichkeitsbeweis) zu gewähren (Zweifel, a.a.O., Art. 130 N 29; in allgemeiner Form Rhinow/Koller/Kiss/Thurnherr/Brühl-Moser, Öffentliches Prozessrecht, 3. Auflage, Basel 2014, Rz 998 f.). Von dieser Möglichkeit darf indessen nur zurückhaltend Gebrauch gemacht werden.

5.3 Die Steuerverwaltung rügt, dass vorliegend wichtige Tatsachen wie die wahre Identität des bzw. der Stifter, der genaue Zeitpunkt seines bzw. ihres Ablebens oder die konkreten Verhältnisse im Dunkeln geblieben seien. Das eingereichte und von der Vorinstanz als Kernstück ihrer Erwägungen herangezogene Stiftungsreglement sei an zentralen Stellen abgedeckt bzw. lückenhaft. Bei steuermindernden Tatsachen verlange die Steuerverwaltung von den steuerpflichtigen Personen stets einen Nachweis und nicht bloss ein Glaubhaftmachen. Nicht nur das Tolerieren der zahlreichen Unklarheiten zum Sachverhalt, sondern auch die Reduktion des Beweismasses auf das blosses Glaubhaftmachen einer Tatsache seien in einem Steuerverfahren mit dem Grundsatz der Rechtsgleichheit nicht vereinbar (Rekurs/Beschwerde, S. 9). Damit bezieht sich die Steuerverwaltung explizit auf die Ausführungen der Vorinstanz zur Frage nach dem Vorliegen einer Schenkung. Im angefochtenen Entscheid hat die

Vorinstanz auf S. 9 f. nach allgemeinen Darlegungen zum Beweismass (E. e.aa) erwogen, dass von einer Schenkung unter Lebenden auszugehen sei (dazu und zum Folgenden E. e.bb). Die Beigeladenen hätten eine unterzeichnete Bestätigung eines ehemaligen Stiftungsrates ins Recht gelegt, die besage, dass die Ausschüttungen zu Lebzeiten der Stifterin vorgenommen worden seien. Durch diese Bestätigung werde die Tatsache zumindest glaubhaft gemacht, dass die Stifterin im Zeitpunkt der Zuwendung noch gelebt habe. Mit dieser Aussage werde ein an sich gewöhnlicher Lebenssachverhalt bestätigt, was als Beweismass ausreiche. Die Vorinstanz hat sodann die weiteren Voraussetzungen einer Schenkung, die Vermögenszuwendung, deren Unentgeltlichkeit und den Zuwendungswillen, bejaht und somit die Schenkung insgesamt als genügend glaubhaft gemacht erachtet. Diesen Ausführungen kann gefolgt werden.

Wie die Steuerverwaltung richtig bemerkt, sind die näheren Umstände der Zuwendung der C.-Fondation über CHF 400'000.– nur teilweise belegt. Die Beigeladenen haben zwar im Verlaufe des vorinstanzlichen Rekurs-/Beschwerdeverfahrens den Namen des Stifterehepaars genannt. Nach ihren Angaben soll es sich beim Stifter um einen entfernten Verwandten, konkret um den Cousin der Mutter des Beigeladenen 1, handeln. Die vorliegenden Dokumente erlauben indes keinen eindeutigen Aufschluss über die Richtigkeit dieser Angaben. Denn im Stiftungsreglement vom 5. Juli 1999 sind die Namen des Stifterehepaars abgedeckt, ebenso die Unterschrift der Stifterin in der Zahlungsanweisung an die Stiftung. Damit ein Mittelzufluss an eine steuerpflichtige Person als steuerfreie Schenkung eingestuft werden kann und nicht als steuerbares Einkommen gilt, muss auf der objektiven Seite nachgewiesen werden, dass es sich um eine unentgeltliche Zuwendung unter Lebenden handelt. In subjektiver Hinsicht muss nachgewiesen werden, dass der Zuwendende Wissen und Willen bezüglich der Vermögenszuwendung und der Unentgeltlichkeit hatte (BGE 118 Ia 497 E. 2b/bb S. 500; BGer 2A.668/2004 vom 22. April 2005 E. 3.3). Diese Merkmale setzen ihrerseits voraus, dass die Identität der zuwendenden Person grundsätzlich bekannt ist, ansonsten sich nicht feststellen lässt, ob sie Wissen und Willen bezüglich der Vermögenszuwendung und deren Unentgeltlichkeit hatte. Im vorliegenden Fall ergeben sich jedoch gerade in diesem Punkt erhebliche Beweisschwierigkeiten. Denn es war bzw. ist den Beigeladenen faktisch verunmöglicht, in den Besitz der für den Nachweis einer Schenkung notwendigen Informationen und Dokumente zu gelangen. In grenzüberschreitenden Steuersachverhalten erteilen ausländische Behörden regelmässig keine Auskünfte, was im Zusammenhang mit liechtensteinischen Familienstiftungen notorischerweise in besonderem Masse gilt. Nach dem Recht des Fürstentums unterliegen diese Stiftungen keinem Registerzwang. Die Hinterlegung der Stiftungsurkunde dient lediglich der behördeninternen Information (zu den diesbezüglichen Beweisschwierigkeiten und die sich daraus ergebenden Folgen Opel, a.a.O., S. 309 ff.). Auskunftsbegehren stossen in Liechtenstein darüber hinaus auch stets auf das streng gehandhabte Treuhändergeheimnis. Gegenüber der Stiftung selbst haben die Beigeladenen nur sehr eingeschränkte Auskunftsrechte. Art. 9 der Statuten der C.-Fondation gewährt den Begünstigten der Stiftung bloss einen Anspruch auf Informationen «über ihre Rechte sowie den Umfang ihrer eigenen Begünstigung und den Stand der Anlage des betreffenden Anteils am Stiftungsver-

mögen». Ein Anspruch darauf – was vorliegend von besonderem Interesse wäre –, Näheres zur Identität der Stifter zu erfahren, besteht offensichtlich nicht. Die Stifter wollten mit der C.-Fondation offenkundig nicht in Erscheinung treten und unter allen Umständen anonym bleiben. Die Beigeladenen haben im Verlaufe des Verfahrens immerhin Stiftungsdokumente (Statuten, Reglement) sowie eine vom 22. März 2009 datierende Anweisung der Stifterin an die Stiftung zur Ausschüttung von CHF 400'000.– an die weiteren im Reglement genannten Begünstigten beibringen können. Diese Anweisung wurde, wie sich aus der Gutschriftsanzeige der Bank D. AG vom 27. April 2009 ergibt, zeitnah ausgeführt, was für ihre Authentizität spricht, auch wenn die Identität der anweisenden Stifterin im Verborgenen bleibt. Sodann haben die Beigeladenen mit ihrer Rekursbegründung vom 8. März 2012 an die Vorinstanz die Aussage des (früheren) Stiftungsratsmitglieds E. ins Recht gelegt, wonach die Ausschüttungen an die verschiedenen Begünstigten noch zu Lebzeiten des Stifters erfolgt seien. Des Weiteren bestätigte Herr E., dass der Stifter weder zum Zeitpunkt der Errichtung der Stiftung, noch zum Zeitpunkt der Ausschüttungen in der Schweiz wohnhaft gewesen sei (E-Mail vom 30. Januar 2012 [Beilage 4 zur Rekursbegründung]). Diese Auskünfte wurden in der Folge durch eine im Namen des (ehemaligen) Stiftungsrats der C.-Fondation durch Frau F. abgegebene Bestätigung vom 14. Juni 2012 dahingehend präzisiert, dass es sich bei den Stiftern um ein Ehepaar gehandelt habe, das nie in der Schweiz gelebt und auch über keine Schweizer Staatsbürgerschaft verfügt habe. Die Stifterin habe zum Zeitpunkt der Ausschüttung noch gelebt, ihr Ehemann sei bereits früher verstorben. Ergänzend führte Frau G. aus, die Ausschüttungen seien auf Hinwirken der Stifterin sowie ihrer Berater erfolgt, da die Stiftung nicht mehr als geeignete Anlageform habe betrachtet werden können. Die Ausschüttungen seien der erste Schritt zu einer Liquidation gewesen (Beilage 1 zur Replik vom 9. Juli 2012 im vorinstanzlichen Verfahren). Die verschiedenen Stiftungsdokumente (Statuten, Reglement), die Anweisung der Stifterin zu Ausschüttungen sowie die beiden Bestätigungen von (ehemaligen) Stiftungsräten lassen die Darlegungen der Beigeladenen zum Tatsächlichen (dazu insbesondere auch vorinstanzliche Rekursbegründung vom 8. März 2012, Rz 4 ff. und Replik vom 9. Juli 2012, S. 2 ff.) insgesamt als stimmig und nachvollziehbar erscheinen. Die Plausibilität der Ausführungen der Beigeladenen in Frage zu stellen wäre nur gerechtfertigt, wenn es begründeten Anlass gäbe, an den eingereichten Belegen zu zweifeln. Das trifft vorliegend jedoch nicht zu. Die Beigeladenen haben die Namen der Stifter mit R. und ihren Wohnsitz im Zeitpunkt der Stiftungserrichtung mit den USA bzw. im Zeitpunkt der Anweisung mit Frankreich angegeben (Replik vom 9. Juli 2012, S. 3). Diese Angaben werden durch die Bestätigungen der beiden Stiftungsräte zwar nicht namentlich, aber immerhin in ihrer Grundaussage gestützt. An den Ausführungen der Beigeladenen zu zweifeln, besteht daher kein ernsthafter Anlass, auch wenn die Identität der beiden Stifter letztlich unbestätigt bleibt. Unter diesen Umständen ist es im Ergebnis nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz das Vorliegen einer Schenkung angenommen hat.

6. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Vorinstanz die C.-Fondation zu Recht als kontrollierte Stiftung eingestuft und dementsprechend deren Vermögenswerte direkt der Stifterin zugerechnet hat. Den Beigeladenen kann kein Rechtsmiss-

brauch vorgeworfen werden, wenn sie sich auf die fehlende Steuersubjektfähigkeit der Stiftung infolge lebzeitiger Beherrschung durch das Stifterehepaar berufen. An der Stiftungserrichtung waren die Beigeladenen nicht beteiligt, so dass ihnen auch keine entsprechenden Steuerumgehungsabsichten entgegengehalten werden können. Nicht zu beanstanden ist schliesslich, dass die Vorinstanz im Ergebnis das Vorliegen einer Schenkung bejaht hat, sodass die seitens der C.-Foundation bzw. seitens ihrer Stifterin erfolgte Ausschüttung über CHF 400'000.– nicht als einkommenssteuerpflichtiger Geldzufluss zu betrachten ist. Der Rekurs bzw. die Beschwerde sind somit abzuweisen. Den Beigeladenen ist mangels eines entsprechenden Begehrens keine Parteientschädigung zuzusprechen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.