Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.457/2001/kro/mks

Urteil vom 4. März 2002
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Hungerbühler, Müller, Bundesrichterin Yersin, Bundesrichter Merkli,
Gerichtsschreiber Küng.

Steuerverwaltung des Kantons Glarus, Hauptstrasse 11, 8750 Glarus, Beschwerdeführerin,

gegen

X._____ Familienstiftung, Beschwerdegegnerin, vertreten durch die Treuhandgesellschaft Altorfer, Duss und Beilstein, Seefeldstrasse 17, Postfach, 8034 Zürich,
Verwaltungsgericht des Kantons Glarus, I. Kammer, Spielhof 1, 8750 Glarus

Direkte Bundessteuer 1998

(Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Glarus, I. Kammer, vom 20. September 2001)

Sachverhalt:
A.
Am 28. Dezember 1922 errichtete X._____ die X._____ Familienstiftung (im folgenden Sachverhalt: Stiftung) im Sinne von Art. 335 ZGB. Gemäss Stiftungsurkunde hatte diese den Zweck, den Familiennachkommen Beiträge zu ihrem Lebensunterhalt zu liefern, die Kosten der Ausstattung, der Erziehung und beruflichen Ausbildung der minderjährigen Benefiziare ganz oder teilweise zu tragen sowie das wirtschaftliche Fortkommen der Bedachten im Bedarfsfalle zu sichern und zu erleichtern.

Im Jahre 1998 richtete die Stiftung jedem der vier Familienstämme Fr. 70'500.– (insgesamt Fr. 282'000.–) aus. Zum 75-jährigen Jubiläum der Stiftung wurde die Versammlung der Anteilsberechtigten erweitert und anlässlich einer Kreuzfahrt abgehalten; deren Kosten im Betrag von Fr. 114'240.– wurden durch die Stiftung getragen. Ebenfalls aus Anlass des Jubiläums wurde die Erarbeitung einer Familienchronik in Auftrag gegeben; der entsprechende Aufwand betrug Fr. 41'199.–.

In der Steuererklärung 1998 für die Staats- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer deklarierte die Stiftung einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 1'042'124.–, entsprechend dem in ihrer Erfolgsrechnung für das Jahr 1998 ausgewiesenen Nettogewinn. In der Erfolgsrechnung wurden die erwähnten Aufwendungen im Gesamtbetrag von Fr. 437'439.– als zweckgebundener Aufwand zum Abzug gebracht.
B.
Am 9. September 1999 eröffnete die Steuerverwaltung des Kantons Glarus der Stiftung die definitive Veranlagung für die direkte Bundessteuer 1998. Der steuerbare Reingewinn wurde unter Aufrechnung des zum Abzug gebrachten Aufwandes von 437'439.– festgesetzt auf Fr. 1'479'500.–.

Die Einsprache der Stiftung gegen diese Veranlagung wies die Steuerverwaltung des Kantons Glarus mit Entscheid vom 21. Oktober 1999 ab. Begründet wurde der Einspracheentscheid mit dem Hinweis auf Ziffer 2.2 der Wegleitung der Eidgenössischen Steuerverwaltung zur Steuererklärung für Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen für die Steuer- und Berechnungsperiode 1998 (Formular 7a-1998).

C.
Das Verwaltungsgericht des Kantons Glarus hiess die gegen den Einspracheentscheid gerichtete Beschwerde der Stiftung mit Urteil vom 20. September 2001 teilweise gut und setzte den steuerbaren Reingewinn der Stiftung für die direkte Bundessteuer 1998 auf Fr. 1'197'563.– fest. Es erachtete die Zuwendungen an die vier Familienstämme von insgesamt Fr. 282'000.– als geschäftsmässig begründeten Aufwand.
D.
Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 10. Oktober 2001 beantragt die Steuerverwaltung des Kantons Glarus dem Bundesgericht, das Urteil des Verwaltungsgerichts vom 20. September 2001 aufzuheben und den steuerbaren Ertrag der X._____ Familienstiftung auf Fr. 1'479'500.– festzusetzen.

Das Verwaltungsgericht des Kantons Glarus beantragt unter Verweisung auf die Begründung des angefochtenen Entscheides, die Beschwerde abzuweisen.

Die X._____ Familienstiftung beantragt ebenfalls, die Beschwerde abzuweisen.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt, die Verwaltungsgerichtsbeschwerde gutzuheissen, den steuerbaren Ertrag der Stiftung - unter Aufrechnung des zweckgebundenen Aufwandes von Fr. 437'439.– - auf Fr. 1'479'500.– festzulegen und diesen mit 4,25% zu besteuern.
Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Das angefochtene Urteil ist ein letztinstanzlicher kantonaler Entscheid, der gemäss Art. 146 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; SR 642.11) mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden kann. Die Beschwerdelegitimation steht auch der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer zu. Auf ihre frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten.
1.2 In Abgabestreitigkeiten ist das Bundesgericht bei Beschwerden wegen Verletzung von Bundesrecht oder unrichtiger oder unvollständiger Feststellung des Sachverhaltes weder an die Rechtsbegehren der Parteien noch an deren Begründung gebunden (Art. 114 Abs. 1 OG).
2.
Die Beschwerdegegnerin ist eine im Jahre 1922 errichtete Familienstiftung im Sinne von Art. 335 und Art. 80 ff. ZGB. Familienstiftungen wurden vor dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer am 1. Januar 1995 grundsätzlich als eigenständige Steuersubjekte anerkannt und für ihr Einkommen nach denselben Regeln besteuert wie natürliche Personen, für das Vermögen mit einer Ergänzungssteuer (Art. 51 Abs. 1 lit. a und Abs. 2 des Bundesratsbeschlusses über die Erhebung einer direkten Bundessteuer; BdBSt). Seither unterliegen sie - auf Bundesebene - als juristische Personen der Gewinnsteuer auf dem Reingewinn (Art. 49 Abs. 1 lit. b, Art. 57 DBG); gegenüber den Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, bei welchen die Gewinnsteuer 8,5% des Reingewinns beträgt, gelangen Stiftungen in den Genuss eines reduzierten Satzes von 4,25% des Reingewinns, soweit dieser Fr. 5'000.– übersteigt (Art. 71 DBG).

Stiftungen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, sind von der Steuerpflicht befreit (Art. 56 lit. g DBG). Diese Steuerbefreiung gilt indessen nicht für Familienstiftungen, die zwar ebenfalls einen idealen Zweck verfolgen, aber auf Grund der gesetzlichen Beschränkung von Stiftungsleistungen auf eine Familie nicht als gemeinnützig zu betrachten sind (Thomas Koller, Stiftungen und Steuern, in: Die Stiftung in der juristischen und wirtschaftlichen Praxis, Zürich 2001, S. 73; Harold Grüninger, Steuerfragen zur schweizerischen Stiftung, S. 120 f., in: Die Stiftung, Zürich 2000).
3.
3.1 Der steuerbare Reingewinn der juristischen Personen setzt sich gemäss Art. 58 DBG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrages des Vorjahres (lit. a), aller vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (lit. b), sowie den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne (lit. c).
3.2 Streitig ist im vorliegenden Fall allein die Frage, ob die Beschwerdegegnerin als Familienstiftung die Leistungen an die vier Familienstämme von insgesamt Fr. 282'000.– als geschäftsmässig begründeten Aufwand

vom Gewinn abziehen kann.

Nicht im Streit und damit nicht zu prüfen ist - auch nach Auffassung der Beschwerdegegnerin (Vernehmlassung Ziff. 1c, S. 3) - die steuerliche Behandlung der Zuwendungen bei den Destinatären.

Nicht angefochten ist ferner sowohl die grundsätzliche steuerrechtliche Anerkennung der Beschwerdeführerin als Familienstiftung als auch die Qualifizierung der Aufwendungen für die Erstellung einer Familienchronik sowie der Kosten für die Kreuzfahrt als nicht geschäftsmässig begründeter Aufwand.
3.3 Bereits nach der bis zum 31. Dezember 1994 geltenden Regelung war das steuerbare Reineinkommen einer Stiftung anhand einer Art Betriebsrechnung für ihre nach dem statutarischen Zweck ausgeübte Tätigkeit zu bemessen, in der einerseits nebst ihren allfälligen Erträgen aus Kapitalanlagen und aus der Ausübung eines kaufmännisch geführten Gewerbes auch Einkünfte aus der ihrem Zweck entsprechenden Tätigkeit als Roheinkommen gutzuschreiben und andererseits die Aufwendungen für die Erzielung des Roheinkommens sowie insbesondere auch für die Verfolgung des statutarischen Zweckes als Aufwand zu belasten waren (BGE 113 Ib 13 E. 9a, S. 20 f.). Zum abzugsfähigen Aufwand der Stiftung gehörten als geschäftsmässig begründete Unkosten alle Auslagen, die der Erfüllung des Stiftungszweckes dienten bzw. in pflichtgemässer Verfolgung des Stiftungszweckes erfolgten. Dieser Stiftungszweck war als eigentlicher Geschäftszweck der Stiftung anerkannt (Beat Scheiwiller, Die Besteuerung der Vereine und Stiftungen für ihr Einkommen und Vermögen, Diss. Zürich 1982, S. 121 f.). Da eine Familienstiftung ohne Vermögensgrundlage nicht bestehen kann, wurde das Vermögen der Stiftung auch als Geschäftsvermögen betrachtet (Beat Scheiwiller, a.a.O., S. 113).

Die am 1. Januar 1995 in Kraft getretene neue Bestimmung von Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG entspricht im Wesentlichen Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt, wo von geschäftsmässig nicht begründeten Unkosten die Rede war, weshalb sich mit der Neuerung bezüglich der geschäftsmässig begründeten Aufwendungen keine grundlegende materielle Änderung ergeben hat (Peter Brülisauer/Stephan Kuhn, Art. 58 N 51, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Hrsg. Martin Zweifel/Peter Athanas). Auch nach der neuen Regelung sind sämtliche Aufwendungen, welche mit der normalen oder der kaufmännischen Tätigkeit der Stiftung als juristischer Person zusammenhängen, als geschäftsmässig begründet anzuerkennen (Hans Wipfli, Besteuerung der Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen, Diss. Basel 2000, S. 253).
3.4 Die handelsrechtliche Erfolgsrechnung bildet Ausgangspunkt und Grundlage zur Ermittlung des Reingewinns der juristischen Personen im Sinne von Art. 58 DBG. Der Reingewinn besteht im Überschuss sämtlicher Vermögenszugänge über sämtliche Vermögensabgänge einer Rechnungsperiode; es ist dies der sogenannte Vermögensstandsgewinn, das heisst die Differenz zwischen dem Eigenkapital zu Beginn und jenem am Ende des Geschäftsjahres (Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 5. Aufl., Zürich 1995, S. 171). Der Besteuerung ist indessen nicht dieser "willkürliche" handelsrechtliche Gewinn, sondern der unter Berücksichtigung allfälliger steuerrechtlicher Korrekturen ermittelte tatsächliche Gewinn zu Grunde zu legen, damit eine Besteuerung nach der auch aufgrund von Art. 127 BV gebotenen tatsächlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erfolgt und der Grundsatz der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung Beachtung findet (Ernst Blumenstein/ Peter Locher, S. 171; Peter Brülisauer/Stephan Kuhn, Art. 58 N 37). Eine solche steuerrechtliche Korrektur findet sich in Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG, wonach alle vor Berechnung des Saldos ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig
begründetem Aufwand verwendet werden, für die Ermittlung des steuerbaren Reingewinns aufzurechnen sind. Dabei ist es Sache der steuerpflichtigen juristischen Person, die steuermindernden Tatsachen zu beweisen (Peter Brülisauer/Stephan Kuhn, Art. 58 N 52). Neben den in Art. 59 DBG ausdrücklich erwähnten Beispielen von geschäftsmässig begründeten Aufwendungen ist generell nur jener Aufwand abzugsfähig, welcher einem geschäftlichen Zweck dient. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn ein hinreichend enger sachlicher Zusammenhang zwischen Aufwendung und Geschäftsbetrieb besteht. Der Zweck des Unternehmens bestimmt dabei im Wesentlichen die Unternehmenstätigkeit, mit welcher die Aufwendung im Zusammenhang stehen muss; nicht erforderlich ist, dass die im Interesse des Unternehmens vorgenommene Aufwendung tatsächlich notwendig war (Peter Brülisauer/Stephan Kuhn, Art. 58 N 55).

Massgebend für die Frage der geschäftsmässigen Begründetheit einer Aufwendung ist daher der als Geschäfts-

zweck zu betrachtende Zweck der Familienstiftung, denn diese hat bei ihrer geschäftlichen Tätigkeit stets die gesetzlichen Zweckschranken von Art. 335 Abs. 1 ZGB zu beachten (Hans Michael Riemer, Unternehmensstiftungen, S. 179; in: Die Stiftung in der juristischen und wirtschaftlichen Praxis, Zürich 2001). Als geschäftsmässig begründet kann ein Aufwand bei der Familienstiftung deshalb nur gelten, wenn dieser bei einer geschäftlichen Tätigkeit im Rahmen des zivilrechtlich zulässigen Stiftungszweckes anfällt.

4.
4.1 Die Vorinstanz geht im angefochtenen Urteil davon aus, die Beschwerdegegnerin bezwecke - wie andere Familienstiftungen auch - die Sicherung des wirtschaftlichen Fortkommens der Angehörigen. Leistungen an die Destinatäre erfolgten in Erfüllung einer der Stiftung auferlegten Rechtspflicht und dienten klar der Zweckerfüllung der Familienstiftung. Sie hätten deshalb als abzugsfähig zu gelten. Die Zuwendungen an die Familienstämme bildeten somit für die direkte Bundessteuer geschäftsmässig begründeten Aufwand und seien vom steuerbaren Ertrag der Stiftung absetzbar. Da diese Zuwendungen bei den Empfängern nicht steuerfrei seien, käme es zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung, wenn die Leistungen der Stiftung bei dieser nicht abzugsfähig wären; im Gegensatz zur Besteuerung von Aktiengesellschaften und anderen Kapitalgesellschaften entspreche eine solche wirtschaftliche Doppelbelastung jedoch kaum dem Willen des Gesetzgebers.
4.2 Die Beschwerdeführerin vertritt demgegenüber die Auffassung, die Beschwerdegegnerin könne einerseits als Familienstiftung ihre Leistungen an die Destinatäre nicht als geschäftsmässig begründeten Aufwand abziehen; andererseits seien diese Leistungen beim Empfänger - jedenfalls bei der direkten Bundessteuer - nicht einkommenssteuerpflichtig. Beim Bund entfalle gemäss Art. 24 DBG auch eine Schenkungssteuerpflicht für diese Zuwendungen. Eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung auf Bundesebene liege deshalb nicht vor.
4.3 Auch die Eidgenössische Steuerverwaltung erachtet die Zuwendungen bzw. Leistungen von Familienstiftungen bei der Stiftung nicht als geschäftsmässig begründeten Aufwand, weshalb diese nicht zum Abzug gebracht werden könnten. Sie seien demzufolge bei den Destinatären an ihrem Wohnsitz auch nicht als Einkommen zu besteuern. Sie verweist in diesem Zusammenhang auf ihre Wegleitung zur Steuererklärung für Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen für die Steuerperiode 1998, die den Lehrmeinungen von Känzig und Masshardt folge.
4.4 Die Beschwerdegegnerin hält dafür, die Wegleitung der Eidgenössischen Steuerverwaltung beruhe noch auf der am 1. Januar 1995 abgelösten früheren Regelung der Abzugsfähigkeit von Zuwendungen von Familienstiftungen und widerspreche damit der geltenden gesetzlichen Regelung. Die Zuwendungen einer Familienstiftung an ihre Destinatäre stellten im System der Reingewinnbesteuerung für die Stiftung statutenmässig begründete Vermögensabgänge dar, die als Aufwand der juristischen Person zu berücksichtigen seien; deren Vermögensstandsgewinn - als Überschuss sämtlicher Vermögenszugänge und Vermögensabgänge - falle entsprechend geringer aus. Diese Aufwendungen seien geschäftsmässig begründet, wenn sie mit dem Wirkungsbereich der Stiftung in einem sachlichen Zusammenhang stünden. Für eine enge Betrachtungsweise, wonach nur jene Aufwendungen, die unmittelbar dem Stiftungszweck dienten, abzugsfähig seien, finde sich im Gesetz keine Grundlage. Auch bei einer solchen Betrachtungsweise seien die Zuwendungen geschäftsmässig begründeter Aufwand, da die Leistungen an die Destinatäre dem in der Stiftungsurkunde niedergelegten Zweck entsprächen; sie seien geradezu geboten, da sie weder aus freiem Willen noch mit Schenkungswillen, sondern in Erfüllung einer der Stiftung auferlegten Rechtspflicht erfolgten. Wie die Zuwendungen im Übrigen beim Empfänger steuerlich zu erfassen seien, sei für ihre Besteuerung rechtlich ohne Belang.
4.5 Die Familienstiftung unterscheidet sich von der gewöhnlichen Stiftung dadurch, dass ihr Destinatärkreis gemäss dem Willen des Stifters auf die Angehörigen einer einzigen, bestimmten Familie beschränkt ist. Zu diesen sind nur die durch Blutsverwandtschaft, Ehe oder Adoption verbundenen Personen zu zählen (Hans Michael Riemer, Berner Kommentar, Systematischer Teil N 109). Eine Familienstiftung kann nach der abschliessenden Aufzählung in Art. 335 Abs. 1 ZGB nur errichtet werden zur Bestreitung der Kosten der Erziehung, Ausstattung oder Unterstützung von Familienangehörigen oder zu ähnlichen Zwecken. Es geht in allen Fällen darum, 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 sich daraus ergebenden besonderen Bedürfnisse finanzielle Hilfe zu leisten. Mit ähnlichen Zwecken können nur solche gemeint sein, die ebenfalls darin bestehen, den Familienmitgliedern in bestimmten Lebenslagen die materielle Hilfe zu gewähren, die in diesen Lagen nötig oder doch wünschbar erscheint (BGE 108 II 393 E. 6a).

Die gesetzliche Zweckumschreibung sollte die uneingeschränkte wirtschaftliche Sicherung der Familienangehörigen auf Generationen hinaus verhindern (BGE 71 I 265 E. 1), indem eine klare Unterscheidung getroffen wurde zwischen der ideale Zwecke verfolgenden Familienstiftung und dem unzulässigen, wirtschaftlichen Zwecken dienenden Familienfideikommiss im Sinne von Art. 335 Abs. 2 ZGB. Dieser stellte ein Sondervermögen ohne eigene Rechtspersönlichkeit des jeweiligen Inhabers oder Nutzungsberechtigten dar, dem zwar voraussetzungslos der Genuss des betreffenden Vermögens zukam, aber belastet mit der Auflage, dieses zu erhalten und bei seinem Tod seinem Rechtsnachfolger innerhalb der Familie zu überlassen. Der Ertrag des Vermögens von Familienstiftungen hingegen steht den Destinatären im Bedürfnisfalle beziehungsweise nur für einen bestimmten Zweck (bspw. Linderung der Armut oder der wirtschaftlichen Folgen von Krankheit und Alter, der Befriedigung der persönlichen Bedürfnisse im Zusammenhang mit der Berufsausbildung) zu (Hans Michael Riemer, N 133; vgl. auch Thomas Sprecher/Ulysses von Salis-Lütolf, Die schweizerische Stiftung, Zürich 1999, Ziff. 250).

Den Familienangehörigen ohne besondere Voraussetzungen dieser Art den Genuss des Stiftungsvermögens oder der Erträgnisse desselben zu verschaffen, ist unzulässig. Familienstiftungen, die den Familienangehörigen die Erträgnisse oder gar die Substanz des Stiftungsvermögens oder andere durch das Stiftungsvermögen vermittelte Vorteile ohne besondere, an eine bestimmte Lebenslage anknüpfende Voraussetzungen einfach deswegen zukommen lassen, um ihnen eine höhere Lebenshaltung zu gestatten und das Ansehen der Familie und ihrer Mitglieder zu mehren, widersprechen dem Verbot von Familienfideikommissen (BGE 108 II 393 E. 6a). Sollen die Berechtigten die Erträge des Stiftungsvermögens ohne besondere Voraussetzungen zur beliebigen Verwendung beziehen, so handelt es sich um eine nach Art. 335 Abs. 1 ZGB unzulässige Genuss- und Unterhaltsstiftung (BGE 73 II 81 E. 5).

Nach dem Willen des Gesetzgebers ist die Zweckbestimmung eng auszulegen, indem die Familienstiftung nur zum Zwecke der Erziehung und der Armenunterstützung von Familienangehörigen als zulässig erachtet wurde; dem Wunsch, sie auch für die Ausstattung heiratsfähiger Töchter zuzulassen, wurde mit der Erweiterung des möglichen Zweckes auf "ähnliche" Zwecke Rechnung getragen; damit sollten allgemein im materiellen und wirtschaftlichen Interesse der Familie liegende Zwecke ausgeschlossen werden.

Die grundlegende Bedeutung der Zweckumschreibung von Art. 335 Abs. 1 ZGB liegt somit in der Unzulässigkeit von voraussetzungslosen Leistungen für den allgemeinen Lebensunterhalt einer Familie (BGE 71 I 265; Hans Michael Riemer, N 140 mit Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung). Insbesondere soll verhindert werden, dass die Familienstiftung zwecks blosser Vermögensanlage benutzt wird (Beat Scheiwiller, S. 81).
4.6 Diese ideale Zweckbestimmung der Familienfürsorge (Hans Wipfli, S. 113) in bestimmten Bedarfssituationen (Beat Scheiwiller, S. 85) verbietet somit von vornherein eine rein wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Bestimmung der Abzugsfähigkeit von Vermögensabgängen, wie sie die Beschwerdegegnerin vertritt.

Zuwendungen der Stiftung an Destinatäre gehören deshalb nur dann nicht zum steuerbaren Gewinn, sofern sie noch im Rahmen des zulässigen Stiftungszweckes liegen. Werden indessen entgegen der gesetzlichen idealen Zweckbeschränkung trotzdem voraussetzungslose wirtschaftliche Leistungen an die Destinatäre für deren allgemeinen Lebensunterhalt ausgerichtet, können diese nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand anerkannt werden. Es handelt sich um blosse Ertrags- bzw. Gewinnverwendung (vgl. Beat Scheiwiller, S. 125).
4.7 Nach der unbestrittenen Darstellung im angefochtenen Urteil wurden die in Frage stehenden Zuwendungen von je Fr. 70'500.– gleichmässig an die jeweiligen Angehörigen der vier Familienstämme ausgerichtet. Anhaltspunkte dafür, dass diese Leistungen im Zusammenhang mit einer besonderen Lebenslage gestanden hätten, werden weder von der Vorinstanz noch von der Beschwerdegegnerin angeführt. Die Vorinstanz führt dazu bloss aus, die Stiftung bezwecke - wie andere Familienstiftungen auch - die Sicherung des wirtschaftlichen Fortkommens der Angehörigen, weshalb die Leistungen an die Destinatäre klar in Zweckerfüllung der Familienstiftung erfolgten.
Dem kann nach dem Ausgeführten und mit Blick auf den Stiftungszweck nicht zugestimmt werden. Gemäss dem in der Stiftungsurkunde festgelegten Zweck sollen das Stiftungsgut und seine Erträgnisse den Benefiziaren Beiträge zu ihrem Lebensunterhalt liefern, die Kosten der Ausstattung, der Erziehung und beruflichen Ausbil-

dung der minderjährigen Benefiziare ganz oder teilweise tragen, sowie das wirtschaftliche Fortkommen der Bedachten im Bedarfsfall sichern und erleichtern. Die zuständigen Organe der Stiftung haben in "jedem Fall, in welchem das Stiftungsgut bzw. dessen Erträgnisse durch Benefiziare angesprochen werden will", die "bezügliche Situation" zu prüfen und vor allen Dingen da helfend einzugreifen, wo dies durch die Umstände am meisten gerechtfertigt erscheint (Ziffer II der Satzungen).

Dieser an sich zulässige Stiftungszweck wird durch die Richtlinien für das Kuratorium in Bezug auf die Verwendung der Stiftungserträge in unzulässiger Weise ausgedehnt, indem die Erträge regelmässig mit Abschluss der Jahresrechnung unter die anteilsberechtigten Stämme (jeder direkte Nachkomme des Stifters bildete einen Stamm) verteilt werden (Ziff. 4). Dabei haben alle anteilsberechtigten Stämme gleichen Anspruch auf je eine Quote der Stiftungserträgnisse, wobei offensichtlich Jahresquoten gemeint sind (Ziff. 3).

Im vorliegenden Fall wurden die in Frage stehenden Zuwendungen denn auch allein aufgrund der Familienzugehörigkeit voraussetzungslos und gleichmässig nach Familienstämmen an die Destinatäre ausgerichtet, ohne dass diese aufgrund einer besonderen Lebenslage einer finanziellen Unterstützung bedurften; dies wird jedenfalls nicht geltend gemacht. In ihrer Einsprache gegen die Veranlagung hat die Beschwerdegegnerin zudem vorgebracht, ihre sämtlichen Leistungen an die Destinatäre seien durch diese seit Jahrzehnten als steuerpflichtiges Einkommen deklariert worden. In ihrer Beschwerde an die Vorinstanz hat sie ergänzt, ihre Zuwendungen an die Destinatäre erbringe sie nicht in Erfüllung einer familienrechtlichen Unterhaltspflicht; diese seien nicht als (gemäss Art. 24 lit. d und e DBG einkommenssteuerfreie) familienrechtliche Unterhaltsleistungen zu verstehen.

Unter diesen Umständen ist davon auszugehen, dass die Beschwerdegegnerin während Jahrzehnten regelmässig Leistungen an die Destinatäre erbracht hat, die nicht an eine bestimmte besondere Lebenssituation, in welcher diese auf finanzielle Hilfe angewiesen waren, gebunden waren. Die Zuwendungen waren somit lediglich Beiträge ohne besondere Zweckbestimmung für den allgemeinen Lebensunterhalt oder zur blossen Verbesserung des jeweiligen Lebensniveaus aller Begünstigten (vgl. BGE 108 II 393 E. 6d; 71 I 265 E. 2), für welche ein Abzug vom Reingewinn ausgeschlossen ist.
5.
5.1 Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist aus diesen Gründen gutzuheissen und das Urteil des Verwaltungsgerichts aufzuheben. In Anwendung von Art. 114 Abs. 2 OG ist der steuerbare Reingewinn der Beschwerdeführerin für die direkte Bundessteuer 1998 auf Fr. 1'479'500.– festzusetzen.
5.2 Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 OG). Zur Verlegung der Kosten vor den kantonalen Behörden ist die Angelegenheit an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird gutgeheissen und das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Glarus vom 20. September 2001 aufgehoben.
2.
Der steuerbare Reingewinn der Beschwerdegegnerin für die direkte Bundessteuer 1998 wird auf Fr. 1'479'500.– festgesetzt.
3.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 4'000.– wird der Beschwerdegegnerin auferlegt.
4.
Die Angelegenheit wird zur Verlegung der Kosten vor den kantonalen Behörden an das Verwaltungsgericht des Kantons Glarus zurückgewiesen.
5.
Dieses Urteil wird den Parteien und dem Verwaltungsgericht des Kantons Glarus, I. Kammer, sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 4. März 2002

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: