

Dokument	ASA 78 S. 265
Autor	Andrea Opel
Titel	Familienstiftung und Trust - Postulat für eine kohärente Besteuerung
Seiten	265-288
Publikation	Archiv für schweizerisches Abgaberecht
Herausgeber	Stiftung Archiv für Schweizerisches Abgaberecht
ISSN	1422-3481
Verlag	Institut für Steuerrecht, Bern

Familienstiftung und **Trust** - Postulat für eine kohärente Besteuerung

Dr. iur. **Andrea Opel** Wissenschaftliche Assistentin bei Prof. Dr. Urs Behnisch am Lehrstuhl für Steuerrecht an der Universität Basel/Mitarbeiterin bei Meyer Lustenberger Rechtsanwälte (Zürich).

*Ausländische Familienstiftungen und **Trusts** werden in der Praxis gleichermassen als Vehikel für die familiäre Vermögens- und Nachlassplanung genutzt, obschon - zivilrechtlich betrachtet - grundlegende Unterschiede bestehen. Der vorliegende Beitrag untersucht die steuerliche Behandlung der beiden Rechtsinstitute im schweizerischen Recht, stellt die beiden "Besteuerungsregime" einander gegenüber und prüft, ob sich im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht auch eine steuerliche Gleichbehandlung aufdrängt.*

*Dans la pratique, les fondations de famille étrangères et les **trusts** sont utilisés tous deux comme des instruments de planification de la succession et du patrimoine familiaux bien qu'au regard du droit civil, il existe des différences fondamentales entre les deux. La présente contribution se penche sur le traitement fiscal de ces deux instruments juridiques selon le droit suisse, compare les deux régimes d'imposition et examine si, d'un point de vue économique, une égalité de traitement ne s'impose pas également au niveau fiscal.*



1 Einleitung

Ausländische (nicht aber schweizerische¹ Familienstiftungen und **Trusts** werden in der Praxis gleichermaßen als Instrumente für die familiäre Vermögens- und Nachlassplanung eingesetzt - sie finden nahezu identische Verwendung. Doch obschon beide Rechtsinstitute in ihren Wesenszügen eng verwandt sind, werden sie steuerlich meist getrennt untersucht². Dies rührt nicht von ungefähr: Während es sich bei ersterer um ein auch im schweizerischen (Steuer-)Recht verankertes Rechtsinstitut handelt, ist das angelsächsische Konzept des **Trust** der hiesigen Rechtsordnung fremd. So fehlen denn auch spezifische Bestimmungen zur steuerlichen Behandlung des **Trust**³. Während die Besteuerung der Familienstiftung gesetzlich weitgehend geregelt ist, bereitet es - wie sich zeigen wird - ungleich grössere Mühe, den angelsächsischen **Trust** in das Prokrustesbett des auf die kontinentaleuropäischen Rechtsinstitute zugeschnittenen Schweizer Steuerrechts zu zwingen.

Da es sich bei ausländischer Familienstiftung und **Trust** jedoch um funktional vergleichbare Rechtsgefässe handelt, stellt sich die Frage, ob sich nicht auch eine steuerliche Gleichbehandlung aufdrängt. Die nachfolgende Untersuchung widmet sich zunächst der Besteuerung ausländischer Familienstiftungen in der Schweiz. Hernach wird die steuerliche Behandlung des **Trust** im schweizerischen Recht untersucht. Schliesslich werden die beiden "Besteuerungsregime" einander gegenübergestellt, und es wird versucht, einen möglichst kohärenten Lösungsansatz zu entwickeln, welcher der Verwandtschaft der beiden Rechtsinstitute Rechnung trägt. Im Vordergrund steht dabei die Frage, ob der **Trust** nicht nach dem Vorbild der Familienstiftung besteuert werden könnte oder - unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten - allenfalls sogar müsste.

2 Zivilrechtliche Vorbemerkungen

1. Familienstiftung

Stiftungen stellen Vermögensgesamtheiten dar, die der Verfolgung eines bestimmten Zweckes dienen. Bei (reinen) Familienstiftungen erfolgt die

ASA 78 S. 265, 267

Zweckverwirklichung ausschliesslich zugunsten der Familienangehörigen. Familienstiftungen werden unter hiesigem Recht ebenso wie gemeinhin in den ausländischen Rechtsordnungen als eigenständige Rechtssubjekte anerkannt. Es handelt sich mithin um "personifizierte Zweckvermögen"⁴.

Die Familienstiftung schweizerischen Rechts unterscheidet sich von ihrem ausländischen Pendant insbesondere in zweifacher Hinsicht: Zum einen ist die Errichtung von Unterhaltsstiftungen untersagt (Art. 335 ZGB), d.h. Stiftungen, die "den Begünstigten Vorteile aus dem Stiftungsvermögen ohne besondere, an eine bestimmte Lebenslage anknüpfende Voraussetzungen einfach deshalb zukommen lassen, um ihnen eine höhere oder angenehmere Lebenshaltung zu gestatten"⁵. Zum anderen darf der Stifter sich selbst, den Organen oder Dritten kein freies Recht auf

¹ Darauf wird noch einzugehen sein (siehe § 2 1).

² Vgl. immerhin Peter, FSr 2003, S. 163 ff.

³ Abgesehen von einigen abkommensrechtlichen Bestimmungen, welche den **Trust** explizit erwähnen. Vgl. etwa die einschlägigen Regelungen im Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA, SR 0.672.933.61.

⁴ Vgl. Riemer, BK, ST N 13 (für das schweizerische Recht).

⁵ BGE 108 II 393, 394 = Pra 72 Nr. 60 in Anlehnung an BGE 93 II 439, 448. Siehe auch BGER 5C.9/2001 vom 18.5.2001, E. 3 b) = BGE 127 III 337 (dieser Teil nicht publ.).



Widerruf bzw. Aufhebung der Familienstiftung vorbehalten⁶. Die Errichtung widerruflicher oder abänderlicher Familienstiftungen ist mithin untersagt. Die übrigen Rechtsordnungen jedenfalls des deutschen Rechtskreises kennen demgegenüber kaum vergleichbare Restriktionen - weshalb in der Praxis denn auch ausländische Familienstiftungen bevorzugt werden. So wird etwa in Liechtenstein oder Österreich die Errichtung von Unterhaltsstiftungen ebenso wie der Vorbehalt von Widerrufs- und Abänderungsrechten sogar explizitgesetzlich zugelassen⁷.

Ausländische (nicht jedoch schweizerische) Familienstiftungen können somit - ähnlich wie der **Trust** (siehe 2) - in unterschiedlichen Ausgestaltungsformen auftreten. Wie sich noch zeigen wird, ist steuerlich insbesondere von Belang, ob sich der Stifter den Widerruf der Stiftung vorbehält ("widerrufliche Stiftung") oder nicht ("unwiderrufliche Stiftung"). Ferner ist von Interesse, ob er den Destinatären feste, d.h. voraussetzungslose Rechtsansprüche auf das Stiftungsvermögen und/oder die Erträge gewährt oder ihnen blosse Anwartschaftsrechte zuhält.

2. **Trust**

Der **Trust** ist ein Rechtsgebilde, das sich vornehmlich im anglo-amerikanischen Rechtskreis findet. Unter schweizerischem Recht können keine **Trusts** errichtet werden - jedoch werden ausländische **Trusts** in ihrer Rechtsexistenz grundsätzlich anerkannt. Eine Definition des **Trust** findet sich im Haager **Trust**-Übereinkommen⁸. Gemäss Art. 2 Abs. 1 dieses Übereinkommens sind mit "**Trust**" die von einer

ASA 78 S. 265, 268

Person, dem Begründer (Settlor), durch Rechtsgeschäft unter Lebenden oder für den Todesfall geschaffenen Rechtsbeziehungen gemeint, wenn Vermögen zugunsten eines Begünstigten (Beneficiary) oder für einen bestimmten Zweck der Aufsicht eines Trustees unterstellt worden ist. Der **Trust** erscheint mithin als Sondervermögen ohne Rechtspersönlichkeit, welches zwar formal im Eigentum des Trustees steht, woran dieser - materiell betrachtet - jedoch nicht berechtigt ist⁹.

Mit Blick auf die Besteuerung sind auch beim **Trust** folgende Ausgestaltungsmöglichkeiten zu unterscheiden: Der **Trust** kann widerruflich ("revocable **trust**") oder unwiderruflich ("irrevocable **trust**") ausgestaltet werden. Ferner kann der Settlor eine feste Begünstigungsordnung aufstellen ("fixed interest **trust**") oder die Ausschüttungen dem Ermessen des Trustees anheim stellen ("discretionary **trust**").

3. **Fazit**

Sowohl bei der (ausländischen) Familienstiftung als auch beim **Trust** wird Vermögen zu einem bestimmten Zweck ausgeschieden und es liegt jeweils am Errichter (Stifter resp. Settlor), diesen zu formulieren bzw. Vorgaben betreffend Vermögensanlage und -verwendung zu treffen. Den Begünstigten hingegen kommt als "Adressaten der Zweckverwirklichung"¹⁰ grundsätzlich eine passive Rolle zu. Bei beiden handelt es

⁶ Vgl. insb. Riemer, BK, ST N 162. Art. 86a ZGB ist nur auf klassische Stiftungen anwendbar; insoweit liegt ein qualifiziertes Schweigen des Gesetzgebers vor (vgl. Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates vom 23. Oktober 2003 zur Revision des Stiftungsrechts, BBl 2003, S. 8170).

⁷ Vgl. den rechtsvergleichenden Überblick bei Grüniger, BaK, Art. 335 N 18 ff. (stellenweise veraltet), und bei Künzle, FS Riemer, S. 175 f.

⁸ Übereinkommen über das auf **Trusts** anzuwendende Recht und über ihre Anerkennung vom 1. Juli 1985 (in Kraft seit 1. Juli 2007), SR 0.221.371.

⁹ Vgl. Art. 2 Abs. 2 des Haager **Trust**-Übereinkommen (FN 8).

¹⁰ Ausdruck von Riemer, BK, Art. 80 N 37 (bezogen auf die Stiftung).



sich um äusserst flexible Rechtsgefässe; der Errichter hat einen weiten Ausgestaltungsspielraum. Auch wenn der Familienstiftung grundsätzlich eigene Rechtspersönlichkeit zugestanden wird, während sich der **Trust** als blosses, im Eigentum des Trustees stehendes Sondervermögen präsentiert, sind beide Rechtsfiguren strukturell und funktionell eng verwandt.

3 Steuerliche Behandlung ausländischer Gebilde im schweizerischen Recht

Ob ein ausländisches Rechtsgebilde als Steuersubjekt anerkannt wird oder nicht, entscheidet sich grundsätzlich aufgrund des schweizerischen Steuerrechts - vorbehalten bleiben zwischenstaatliche Vereinbarungen.

1. Gesetzliche Regelung

Gemäss Art. 49 Abs. 3 DBG sowie Art. 20 Abs. 2 StHG gelten als Gewinn- und Kapitalsteuersubjekte ausländische juristische Personen sowie aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtige ausländische Handelsgesellschaften und andere Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit. Im Bereich des kantonalen Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht dürfte - auch wenn es

ASA 78 S. 265, 269

sich nach (noch) herrschender Lehre um indirekte Steuern handelt¹¹ - grundsätzlich von einem identischen Steuersubjektsbegriff auszugehen sein¹².

Das Steuerrecht kennt keine eigene Definition der ausländischen juristischen Person; es knüpft - wie übrigens auch im Binnenverhältnis - an die privatrechtliche Rechtspersönlichkeit an¹³. Auch im internationalen Verhältnis lässt sich so vom Grundsatz der "Massgeblichkeit der Subjekte"¹⁴ sprechen. Als "ausländisch" gilt eine Einheit, wenn sie dem Personalstatut eines fremden Staates untersteht¹⁵. Nach schweizerischem internationalem Privatrecht ist dies grundsätzlich dann der Fall, wenn sie sich unter ausländischem Recht inkorporiert hat (sog. Inkorporationstheorie gemäss Art. 154 Abs. 1 IPRG). Nach jenem Recht entscheidet sich prinzipiell auch, ob dem betreffenden "Gebilde" Rechtssubjektivität zukommt oder nicht (Art. 154 Abs. 1 i.V.m.

11 Vgl. Blumenstein/Locher, S. 155 ff., S. 205 f.; Höhn/Waldburger, Steuerrecht I, § 27 N 8 (zur Terminologie: § 3 N 74). Die Qualifikation als indirekte Steuern ist in der Lehre jedoch umstritten.

12 Oft wird schlicht der "Empfänger" der übertragenen Vermögenswerte für steuerpflichtig erklärt, oder es wird auf die Definition im Bereich der direkten Steuern verwiesen. Vgl. etwa § 117 und § 12 StG BS, Art. 4 ff ESchG BS und § 8 ff. ESchG ZH.

13 Siehe Glauser, StR 2006, S. 490. Zum Binnenverhältnis: Blumenstein/Locher, S. 53; Locher, Komm. DBG, Art. 49 N 4; Matteotti, Durchgriff, S. 74.

14 Vgl. Behnisch, Massgeblichkeit, S. 21 ff.; Blumenstein, Zivilrechtliche Begriffe, S. 221. Der Begriff der Massgeblichkeit wird üblicherweise im Zusammenhang mit der sachlichen Bemessung bei juristischen Personen verwendet - er passt hier aber nicht minder.

15 Dahinden, Abschirmwirkung, S. 27; Mäusli, Ansässigkeit, S. 42; Oesch, ASA 57, S. 407.



Art. 155 lit. a IPRG). Insoweit findet die internationalprivatrechtliche Inkorporationstheorie auch im Steuerrecht Anwendung¹⁶.

Darüber hinaus werden im internationalen Verhältnis auch ausländische Handelsgesellschaften und andere Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit, die aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit in der Schweiz steuerpflichtig sind, als Steuersubjekte anerkannt¹⁷. Diese Regelung erfolgte aus Praktikabilitätsgründen, um dem Fiskus nähere Abklärungen über die Rechtspersönlichkeit ausländischer Entitäten zu ersparen¹⁸.

Aus dem Gesagten folgt umgekehrt auch, dass ausländische Gebilde, die weder als ausländische juristische Person noch als der Schweiz wirtschaftlich zugehörige steuerpflichtige ausländische Personenverbindung eingestuft werden können, im Schweizer Steuerrecht transparent zu behandeln sind.

ASA 78 S. 265, 270

2. Steuerrechtlicher Durchgriff

Einer zivilrechtlich bestehenden juristischen Person kann nach herrschender Lehre und Rechtsprechung ausnahmsweise gestützt auf steuerrechtliche Wertungen die Steuerrechtssubjektivität versagt werden (sog. steuerrechtlicher Durchgriff¹⁹).

Der steuerrechtliche Durchgriff wird im internationalen Verhältnis aus völkerrechtlicher Sicht grundsätzlich als zulässig erachtet²⁰. Aus dem Territorialitätsprinzip ergibt sich zwar, dass ein staatlicher Hoheitsakt nicht in ein fremdes Staatsgebiet eingreifen darf²¹. Jedoch dürfen ausländische Sachverhalte für inländische Besteuerungszwecke mitberücksichtigt werden²². Eine gewisse Zurückhaltung ist bei der Regelung internationaler Sachverhalte dennoch angebracht²³. Vorbehalten bleiben zudem stets die inländischen Besteuerungsbefugnisse einschränkende oder modifizierende Doppelbesteuerungsabkommen²⁴.

Das Bundesgericht verlangt für den steuerrechtlichen Durchgriff in ständiger Rechtsprechung das Vorliegen einer Steuerumgehung, wogegen die neuere Lehre überwiegend den Rechtsmissbrauchsgedanken heranzieht²⁵. Beide Ansätze verstehen den steuerrechtlichen Durchgriff als "Notbehelf", auf den sich die Steuerbehörden nur

¹⁶ Locher, Komm. DBG, Art. 49 N 24; Mäusli, Ansässigkeit, S. 43. Siehe auch Oesch, ASA 57, S. 407; Zimmermann, ASA 56, S. 163. A.A. m.E. zu Unrecht Salvi, ASA 64, S. 196, welche die Auffassung vertritt, dass eine ausländische juristische Person in der Schweiz nicht automatisch anzuerkennen sei. Die Frage der Rechtspersönlichkeit müsse vielmehr nach schweizerischem Recht beurteilt werden. Mäusli-Allenspach, StR 1996, S. 117, führt an, dass eine Auslandsgesellschaft dann als Gebilde mit eigener Rechtspersönlichkeit anzuerkennen ist, wenn diese auch im Errichtungsstaat als eigenes Steuersubjekt behandelt wird. Dies geht m.E. zu weit, denn die steuerrechtliche Anerkennung im Ausland wird nicht vorausgesetzt, sondern nur die privatrechtliche.

¹⁷ Art. 11 i.V.m. Art. 49 Abs. 3 DBG. Nichts anderes besagt Art. 20 Abs. 2 StHG (trotz des verfehlten Wortlauts). Vgl. hierzu Athanas/Widmer, in: Komm. StHG, Art. 20 N 8.

¹⁸ Kritisch hierzu Locher, Komm. DBG, Art. 11 N 2.

¹⁹ Dieser basiert auf steuerrechtlichen Überlegungen und muss den Anforderungen des zivilrechtlichen Durchgriffs nicht genügen: Dahinden, Abschirmwirkung, S. 98; Desax, Nationalbericht Schweiz, S. 510; Känzig, Komm. WStB I, Art. 2 N 36; Locher, Komm. DBG, Einf. zu Art. 49 N 23.

²⁰ Vgl. zum Folgenden Matteotti, Durchgriff, S. 255 f. m.w.H., sowie zum deutschen Recht Grossfeld, Basisgesellschaften, S. 169 ff. m.w.H.

²¹ Vgl. Locher, Komm. DBG, Vorb. N 118 m.w.H.

²² Vgl. Locher, Komm. DBG, Vorb. N 118.

²³ Dies gebietet die internationale Courtoisie. Vgl. hierzu Grossfeld, Basisgesellschaften, insb. S. 183 f.

²⁴ Vgl. ausführlich Matteotti, Durchgriff, S. 256 ff.

²⁵ Vgl. etwa den Überblick bei Locher, Komm. DBG, Einf. zu Art. 49 ff. N 23 ff.



im Ausnahmefall berufen können. Demnach darf die rechtliche Selbständigkeit erst dann ignoriert werden, wenn die an sich erlaubte Steuerplanung ein unerträgliches Mass erreicht hat, der Bogen mithin überspannt wird²⁶.

3. Typenvergleich

Ist die Steuerrechtsfähigkeit einer ausländischen Entität aufgrund der doppelstufigen Prüfung (Zivilrechtsfähigkeit, kein steuerrechtlicher Durchgriff) erwiesen, so ist nach dem inländischen "Pendant" zu suchen (sog. Typenvergleich gemäss Art. 49 Abs. 3 DBG/Art. 20 Abs. 2 StHG)²⁷. Hierbei handelt es sich m.E. jedoch nicht um eine Voraussetzung der Anerkennung, wie dies die ersten beiden Stufen darstellen, sondern um deren Konsequenz. Die Vergleichbarkeit mit einer inländischen juristischen Person genügt mithin noch nicht, um die Steuersubjektivität zu begründen. Der Typenvergleich kommt vielmehr erst dann zum Tragen, wenn letztere bereits erwiesen ist.

ASA 78 S. 265, 271

4 Besteuerung der ausländischen Familienstiftung in der Schweiz

1. Steuersubjektivität

Die unter ausländischem Recht als Rechtssubjekte anerkannten Familienstiftungen gelten aufgrund der Inkorporationstheorie in der Schweiz auch als Steuersubjekte (vorbehalten bleibt der steuerrechtliche Durchgriff). Anzumerken ist jedoch, dass der Inkorporationstheorie und damit der liberalen Anerkennungspraxis ausländischer Entitäten auch Schranken gesetzt werden, namentlich durch den ordre public-Vorbehalt (Art. 17 IPRG) sowie den Vorbehalt zwingenden Rechts (sog. loi d'applications immédiates im Sinne von Art. 18 IPRG). Im Zusammenhang mit Auslandstiftungen stellt sich insbesondere die Frage, ob das Verbot der Errichtung sog. Familienunterhaltsstiftungen (Art. 335 ZGB) als eine solche loi d'application immédiate erscheint. Ohne diese Frage hier weiter vertiefen zu wollen, ist dies m.E. klar zu verneinen: Art. 335 ZGB fehlt es an rechtspolitischer Tragweite, die eine Anwendung auch im internationalen Verhältnis erheischen würde; der Norm liegen primär (überholte) ideologische und moralische Überlegungen zugrunde, die keine handfesten öffentlichen Interessen tangieren²⁸.

2. Widerrufliche Familienstiftung

Wird unter ausländischem Recht einer widerruflichen Stiftung²⁹ Rechtspersönlichkeit zugestanden, so ist sie aufgrund der auch im Steuerrecht geltenden Inkorporationstheorie in der Schweiz grundsätzlich als Steuerrechtssubjekt anzuerkennen - obschon eine derartige Stiftung unter hiesigem Recht unzulässig wäre.

²⁶ Bild von Locher, Rechtsfindung, S. 191.

²⁷ Vgl. hierzu Locher, Komm. DBG, Art. 49 N 32 ff.

²⁸ Vgl. dazu eingehend **Opel**, S. 276 ff.; Dies., Jusletter vom 31. August 2009. Das Bundesgericht hat die Frage - soweit ersichtlich - bislang nicht entschieden. Für die Anwendbarkeit im internationalen Verhältnis aber etwa StRK I ZH vom 10.1.2000 = StE 2000 B 26.25 Nr. 1 (vgl. hierzu kritisch Betschart, Successio 2008, S. 322). Offen gelassen durch VGer SG vom 29.8.2007 = StE 2007 B 52.1 Nr. 4.

²⁹ Ob es sich um eine widerrufliche Stiftung handelt, ist nicht aufgrund des Statutenwortlauts allein zu beantworten, sondern aufgrund einer Würdigung der gesamten Umstände. Auch der Vorbehalt eines jederzeitigen Statutenänderungsrechts läuft letztlich auf eine widerrufliche Stiftung hinaus. Vgl. zum **Trust** FN 62.



Zu prüfen bleiben die Voraussetzungen des steuerrechtlichen Durchgriffs³⁰. Gestützt auf das Rechtsmissbrauchsverbot erscheint der Durchgriff dann zulässig, wenn sich der Stifter seiner Verfügungsmacht nicht tatsächlich begeben hat (Vorbehalt von Widerrufs- und/oder Abänderungsrechten), von den Steuerbehörden aber dennoch die Anerkennung der Stiftung als eigenständiges Steuersubjekt verlangt. Ein derartiges Vorgehen erweist sich als widersprüchlich ("venire contra factum proprium") bzw. als rechtsmissbräuchlich - im Sinne des Steuerumgehungstatbestandes läge eine "ungewöhnliche Gestaltung" vor. Zu beachten ist jedoch, dass der Durchgriff m.E. nur gegenüber dem Stifter erfolgen

ASA 78 S. 265, 272

kann³¹. Die an der Ausgestaltung der Stiftung nicht beteiligten Begünstigten verhalten sich, auch wenn ihnen der Errichter Widerrufs- und/oder Abänderungsrechte zugesteht, nicht widersprüchlich, selbst wenn sie auf einer gesonderten Besteuerung der Stiftung bestehen.

Festzuhalten ist somit, dass einer widerruflichen Auslandstiftung unter schweizerischem Recht zwar Privatrechtssubjektivität zukommt, ihr jedoch die Steuerrechtssubjektivität versagt wird. Das Stiftungsvermögen wird für Schweizer Steuerzwecke weiterhin dem Stifter zugerechnet. Dies bedeutet, dass der Errichtungsakt keine Erbschafts- oder Schenkungssteuerfolgen zeitigt; die Vermögenswidmung bleibt steuerlich ausser Betracht. Während der Existenz der Stiftung werden das Vermögen und die daraus resultierenden Einkünfte weiterhin beim Stifter mit der Vermögens- und Einkommenssteuer erfasst. Ausschüttungen der Stiftung an die Destinatäre gelten als Zuwendungen des Stifters und unterliegen folglich der Schenkungs- oder Erbschaftssteuer zum Satz nach Massgabe des jeweiligen Verwandtschaftsverhältnisses. Die Aufhebung der Stiftung als solche bleibt ohne Steuerfolgen. Eine allfällige "Schlussausschüttung" an die Letztbegünstigten unterliegt wiederum der Erbschafts- oder Schenkungssteuer³².

3. Unwiderrufliche Familienstiftung mit fester Begünstigung

Wird unter ausländischem Recht einer Stiftung mit festen Begünstigungen Rechtssubjektivität verliehen, so ist sie aufgrund der Inkorporationstheorie in der Schweiz grundsätzlich als Steuerrechtssubjekt anzuerkennen - obschon eine derartige Ausgestaltung unter hiesigem Recht kraft Art. 335 ZGB unzulässig wäre.

Steuerlich wird jedoch gestützt auf nutzniessungsrechtliche Überlegungen eine Zurechnung des Stiftungsvermögens an die Destinatäre erwogen. In der Lehre haben sich vor allem Reich/Simonek anlässlich einer Urteilsbesprechung zu dieser Thematik geäussert. Ihrer Ansicht nach sind an ein nutzniessungsähnliches Verhältnis folgende Anforderungen zu stellen³³: Es bedarf a) eines festen Rechtsanspruchs auf den Ertrag bestimmter Vermögenswerte (der Ertrag muss objektiv bestimmt oder bestimmbar sein), der b) von gewisser Dauer und nicht leicht auflösbar sowie c) inhaltlich grundsätzlich auf den Vollgenuss des Vermögens ausgerichtet ist. Reich/Simonek verlangen darüber hinaus, dass der als Nutzniesser zu qualifizierende Begünstigte einen gewissen Einfluss auf die Verwaltung des Vermögens nehmen kann (etwa wenn die

30 Vgl. zum Folgenden ausführlich [Opel](#), S. 292 ff. (zum internationalen Verhältnis) sowie S. 31 ff. (zum nationalen Verhältnis).

31 Vgl. [Opel](#), S. 78 f., S. 308 f. A.A. BGer vom 3.6.1959 i.S. P.M. und P.M.-Stiftung gegen die Kantone Solothurn und Schaffhausen = [ASA](#) 29, S. 332 ff. Im Sinne des Bundesgerichts auch Hepberger/Maute, StR 2004, S. 596 f.; Mäusli-Allenspach, StR 1996, S. 120.

32 Vgl. [Opel](#), S. 31, S. 292 (zum internationalen Verhältnis).

33 Reich/Simonek, AJP 2004, S. 999 m.w.H.

Begünstigten im Stiftungsrat Einsitz haben oder auf diesen sonstwie Einfluss nehmen können)³⁴.

ASA 78 S. 265, 273

Demgegenüber wird die Besitzübertragung an den Nutzniessungsobjekten im Gegensatz zum Zivilrecht (Art. 746 Abs. 1 ZGB) nicht vorausgesetzt³⁵. Allgemein mahnen Reich/Simonek bei der Annahme von nutzniessungsähnlichen Verhältnissen jedoch zur Zurückhaltung, da die dogmatische Begründung für die Besteuerung des Nutzniessungsvermögens beim Nutzniesser nicht ausser Zweifel stehe³⁶.

Soweit ersichtlich, hat das Bundesgericht zu dieser Frage bislang nicht Stellung bezogen. Bemerkenswert ist jedoch, dass es die Annahme eines nutzniessungsähnlichen Verhältnisses in einem Urteil aus dem Jahr 2005 überhaupt nicht in Betracht zog, obschon den Begünstigten ein fester Rechtsanspruch auf ihren Anteil am Stiftungsvermögen zukam und sie das Stiftungsvermögen über die Mitwirkung als Kuratoren zum Teil offenbar sogar selber bewirtschafteten³⁷. Von einem nutzniessungsähnlichen Verhältnis zwischen einer liechtensteinischen Unterhaltstiftung und den Begünstigten ausgegangen ist demgegenüber das Zuger Verwaltungsgericht in dem von Reich/Simonek kritisch gewürdigten Entscheid aus dem Jahr 2003³⁸. Zu konstatieren ist, dass das Konzept des "nutzniessungsähnlichen Verhältnisses" dogmatisch nicht restlos geklärt scheint und es zudem an einer gefestigten Rechtsprechung fehlt.

Wird ein nutzniessungsähnliches Verhältnis befürwortet und das Stiftungsvermögen den Destinatären anteilmässig zugerechnet, führt die Stiftungerrichtung zu Erbschafts- oder Schenkungssteuerfolgen nach Massgabe des Verwandtschaftsverhältnisses zwischen Stifter und jeweiligem Begünstigtem. Während der Existenz der Stiftung werden der Ertrag und das Vermögen grundsätzlich anteilmässig bei den Begünstigten mit der Vermögens- und Einkommenssteuer erfasst³⁹. Ausschüttungen (auch im Rahmen der Aufhebung der Stiftung) an die Destinatäre bleiben diesfalls ohne Steuerfolgen⁴⁰.

ASA 78 S. 265, 274

34 Reich/Simonek, AJP 2004, S. 999 f. Denn von den Kapitalanlageentscheiden hänge die Höhe des Ertrages im Wesentlichen ab.

35 Siehe aber StRK I ZH vom 10.1.2000 = StE 2000 B 26.25 Nr. 1, E. 3 b) cc).

36 Reich/Simonek, AJP 2004, S. 1000.

37 BGer 2A.668/2004 vom 22.4.2005, E. 4.1 = ASA 76, S. 675 ff. = StE 2006 B 26.25 Nr. 2 = StR 2005, S. 676 ff.

38 VGer ZG vom 12.3.2003 = StE 2004 B 52.7 Nr. 2 (der Entscheid beschränkt sich auf die Vermögenssteuer). Reich/Simonek, AJP 2004, S. 995 ff., haben das Urteil m.E. zu Recht kritisiert: In casu fehlte es bereits an einem statutarischen Rechtsanspruch der Begünstigten (ein solcher ist auch nicht konkludent entstanden). Zudem waren diese nicht in der Lage, auf die Anlageentscheide einzuwirken.

39 Vgl. Betschart, successio 2008, S. 325. Ob die Zurechnung des gesamten Vermögens auch dann gerechtfertigt ist, wenn die Destinatäre nur Anspruch auf die Erträge haben, scheint kritisch. Unklar ist weiter, ob einbehaltene Einkünfte sofort oder erst bei Ausschüttung zu versteuern sind. Es sei auf die entsprechenden Ausführungen beim Trust verwiesen (vgl. § 5 3 hinten). Vgl. allgemein zur Besteuerung des Nutzniessers Locher, Komm. DBG, Art. 20 N 16; Reich, in: Komm. DBG, Art. 20 N 9 ff.

40 Vgl. Reich/Simonek, AJP 2004, S. 998 f., deren Ausführungen sich insoweit allerdings auf den Trust beziehen.



4. Unwiderrufliche Familienstiftung mit offenem Begünstigungskreis

4.1 Besteuerung der Stiftung selbst

Errichtet der Stifter hingegen eine unwiderrufliche bzw. unabänderliche Familienstiftung mit offenem Begünstigtenkreis - mithin ein verselbständigtetes Zweckvermögen "im Ideal-Zustand"⁴¹ - so werden Stiftungsvermögen und -einkünfte dieser selbst steuerlich zugeordnet. Eine Zurechnung an den Stifter oder an die Destinatäre scheidet aus: Der Stifter hat sich seines Vermögens endgültig begeben - vorerst zugunsten der Stiftung - und die Destinatäre verfügen lediglich über anwartschaftliche Rechte.

4.2 Steuerfolgen

Die Vermögenswidmung wird in den meisten Kantonen als Zuwendung an die Stiftung eingestuft und mit der Erbschafts- oder Schenkungssteuer zum für Nichtverwandte geltenden Höchstsatz erfasst⁴². Gesetzt der Fall, dass die Stiftung in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig ist⁴³, unterliegt sie während ihres Bestandes mit ihrem Vermögen und den Einkünften laufend der Kapital- und Gewinnsteuer. Die Stiftungsleistungen an die Destinatäre werden in den Kantonen unterschiedlich besteuert - sie unterliegen entweder der Einkommenssteuer, der Schenkungssteuer⁴⁴ oder bleiben gänzlich steuerfrei (im Falle von Unterstützungsleistungen). Die Rechtslage ist in diesem Bereich weitgehend ungeklärt⁴⁵. Die Aufhebung der Stiftung kann zu Gewinnsteuerfolgen führen (Realisation von stillen Reserven); "Schlussausschüttungen" werden bei den Begünstigten grundsätzlich wie laufende Stiftungsleistungen besteuert⁴⁶.

4.3 Exkurs: Kritische Hinterfragung des geltenden Steuerregimes

Das geltende Steuerregime weist verschiedene Unzulänglichkeiten auf: Einerseits erfolgt im Einlagezeitpunkt in den meisten Kantonen eine hohe, substanzverzehrende Besteuerung (Erbschafts- oder Schenkungssteuer zum Höchstsatz für Nichtverwandte). Andererseits kommt es regelmässig zu einer doppelten Belastung des an sich gleichen Substrats, indem das gewidmete Vermögen nicht nur bei der Einlage, sondern abermals bei der Ausschüttung steuerlich erfasst wird⁴⁷.

ASA 78 S. 265, 275

41 Und nebenbei bemerkt, die einzige Ausgestaltungsform, die unter schweizerischem Recht zulässig ist.

42 Vgl. hierzu ausführlich [Opel](#), S. 99 ff., sowie S. 315 f. (zum internationalen Verhältnis).

43 Vgl. zur Frage der steuerrechtlichen Zugehörigkeit einer Auslandstiftung [Opel](#), S. 321 ff.

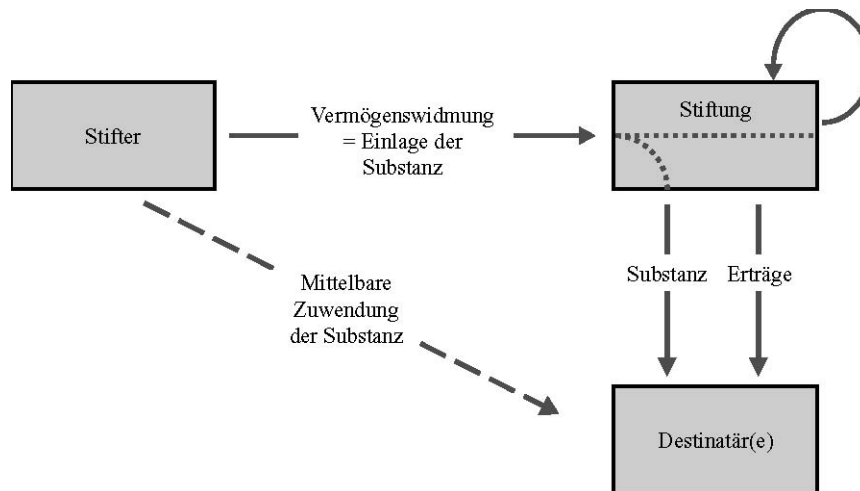
44 Wobei dem Schweizer Fiskus der Zugriff diesfalls verwehrt wäre, wenn die Leistungen von einer Auslandstiftung erbracht werden (und Gegenstand der Ausschüttung nicht gerade schweizerisches Grundeigentum ist).

45 Ausführlich hierzu [Opel](#), S. 147 ff. bzw. S. 325 f. (zum internationalen Verhältnis). Umstritten ist auch die Frage, ob die Ausschüttungen auf Stufe Stiftung abzugsfähigen Aufwand darstellt. Vgl. hierzu [Opel](#), S. 127 ff. sowie Betschart, *successio* 2008, S. 324.

46 Vgl. [Opel](#), S. 192 (zum schweizerischen Verhältnis), S. 327 f.

47 In diesem Sinne auch Landolf, S. 242 f.

Es fragt sich daher, wie ein in sich stimmiges System der Besteuerung der Stiftung und der Destinatäre aussehen könnte. Ohne ins Detail gehen zu wollen, soll an dieser Stelle kurz - in sechs Schritten - ein Lösungsansatz skizziert werden⁴⁸:



Abbildung

-- Erstens sollte eine gesamtheitliche Betrachtung erfolgen. Statt einerseits isoliert das Verhältnis zwischen Stifter und Stiftung anzuschauen, d.h. die Vermögenseinlage, und andererseits wiederum isoliert das Verhältnis zwischen Stiftung und Destinatären, d.h. den Ausschüttungsvorgang, ist das Dreiecksverhältnis zwischen Stifter, Stiftung und Destinatären als Gesamtes zu betrachten. Die Stiftung nimmt dabei eine Art "Mittlerstellung" ein; sie führt das gewidmete Vermögen dem vom Stifter vorgegebenen Zweck zu - wird mithin bloss vollziehend tätig.

-- Zweites ist festzuhalten, dass Stiftungsleistungen beim Begünstigten grundsätzlich steuerbares Einkommen darstellen, da es sich um Reinvermögenszugänge handelt (vgl. Art. 16 DBG/Art. 7 Abs. 1 StHG). Da Schenkungen und Erbschaften jedoch von der Einkommensteuer ausgenommen sind (Art. 24 lit. a DBG/Art. 7 Abs. 4 lit. a StHG), stellt sich weiter die Frage, ob auch Stiftungsleistungen als solche qualifizieren, d.h. unter die Steuerausnahme fallen.

-- Drittens ist zu untersuchen, ob eine Schenkung seitens der Stiftung vorliegt. Da die Stiftung - wie gesagt - jedoch stets in Erfüllung ihres Zwecks handelt, kraft ihrer Statuten tätig wird und nicht "aus freien Stücken" resp. causa donandi, ist dies zu verneinen (so wie dies übrigens auch das Bundesgericht unlängst festgestellt hat⁴⁹. Es gilt mithin der Grundsatz "Die Stiftung schenkt nichts"⁵⁰.

ASA 78 S. 265, 276

-- Viertens ist zu prüfen, ob seitens des Stifters eine (mittelbare) Schenkung⁵¹ bzw. Verfügung von Todes wegen angenommen werden kann. Bei Lichte betrachtet widmet der Stifter der Stiftung das Vermögen gewissermassen mit der "Auflage", dieses zweckkonform zu verwenden bzw. den Begünstigten weiterzuleiten. Es ist somit von einer mittelbaren Schenkung bzw. erbrechtlichen Zuwendung an die Destinatäre

⁴⁸ Für eine ausführliche Darstellung sei auf meine Dissertation verwiesen: **Opel**, S. 157 ff. sowie S. 326 f. (zum internationalen Verhältnis).

⁴⁹ BGer 2A.668/2004 vom 22. April 2005 = **ASA** 76, S. 675 ff. = StE 2006 B 26.25 Nr. 2 = StR 2005, S. 676 ff.

⁵⁰ Dies in terminologischer Anlehnung an den berühmten, jedoch auf Kapitalgesellschaften bezogenen Ausspruch Känzigs "Eine Unternehmung schenkt nichts" (Känzig, **ASA** 45, S. 324 FN 3).

⁵¹ Zu beachten ist, dass der steuerrechtliche Schenkungsbegriff weiter ist als der zivilrechtliche und insbesondere keinen Konsens voraussetzt (ausführlich **Opel**, insb. S. 170 ff.).



auszugehen. Wird die Substanz nun aber bereits im Einlagezeitpunkt, d.h. zeitlich vorgezogen, mit der Erbschafts- oder Schenkungssteuer erfasst⁵², so sollte sie m.E. nicht abermals bei der Ausschüttung besteuert werden, sondern vielmehr steuerfrei bleiben⁵³. Das Gesagte kann jedoch nur für Substanz ausschüttungen gelten und nicht auch für Ertragsausschüttungen⁵⁴, da die Erträge nicht Bestandteil des eingelegten Vermögens gebildet haben⁵⁵.

-- Fünftens ist festzuhalten, dass der Nachweis für das Vorliegen einer Schenkung resp. erbrechtlichen Zuwendung stets dem Begünstigten obliegt, da es sich hierbei um eine (einkommens-)steuerermindernde Tatsache handelt (siehe zweitens)⁵⁶. Dazu braucht er m.E. aber nur zu belegen, dass eine statutenkonforme Substanzentnahme vorliegt⁵⁷, da sich der Zuwendungswille des Stifters in den statutarischen Anordnungen manifestiert hat. Gelingt dieser Nachweis nicht, bleibt es bei der einkommenssteuerlichen Erfassung der Stiftungsleistung (siehe zweitens).

-- Sechstens muss dem Umstand Rechnung getragen werden, dass die Substanz ausschüttungen letztlich mittelbare Zuwendungen des Stifters an die Destinatäre darstellen, und sich somit die Anwendung des Höchstsatzes für Nichtverwandte bei der Besteuerung der Vermögenswidmung nicht rechtfertigt. Es erscheint m.E. vielmehr sachgerecht, bei der Bestimmung des Steuersatzes auf das Verhältnis des Stifters zu den Destinatären abzustellen⁵⁸ - womit auch die hohe, substanzverzehrende Einlagebesteuerung entfielen.

ASA 78 S. 265, 277

Der hier vertretene Ansatz scheint in sich stimmig, er lässt sich auf Basis der lex lata⁵⁹ verwirklichen und ist praktisch einfach umsetzbar: Die Steuerbehörden dürften die Ausschüttungen stets als Einkommen erfassen; eine Besteuerung hätte nur dann zu unterbleiben, wenn dem Begünstigten der Nachweis einer Schenkung bzw. erbrechtlichen Zuwendung (Substanz ausschüttung) gelänge. Ferner wären die Kompetenzen im internationalen Verhältnis (ebenso wie im interkantonalen Verhältnis) klar verteilt: Zur Besteuerung der Stiftungsleistungen - sofern sie denn überhaupt steuerbar sind - wäre stets der Wohnsitzstaat des Begünstigten befugt. Für die Einlagebesteuerung bliebe dagegen wie bis anhin der Staat zuständig, in dem der Stifter seinen (letzten) Wohnsitz hat bzw. hatte. Dem Sitzstaat der Stiftung verbliebe die laufende Besteuerung des Stiftungsvermögens und -ertrags⁶⁰.

52 So wie dies der Praxis entspricht und sich m.E. aus Praktikabilitätsgründen auch aufdrängt, vgl. **Opel**, S. 183 ff.

53 Ähnliche Überlegungen finden sich bei Landolf, S. 236 ff., sowie Styger, S. 100 f., S. 104 f.

54 Mit Ertrag sind vorliegend sowohl Vermögenserträge als auch Kapitalgewinne gemeint.

55 Verschenken bzw. Vererben lässt sich aber nur, was einem zuvor auch gehört hat.

56 Auch im Steuerrecht richtet sich die Beweislastverteilung grundsätzlich nach der sog. Normentheorie.

57 Die seit der Stiftungsrechtsrevision gesetzlich vorgeschriebene Buchführungspflicht dürfte den Nachweis der Mittelherkunft (Substanz oder Ertrag) erleichtern.

58 Vgl. die dahingehenden Regelungen in § 147 Abs. 3 des Aargauer Steuergesetzes, in Art. 29 Abs. 3 des Genfer "Loi sur les droits d'enregistrement (LDE)" sowie in § 180 Abs. 3 des Zuger Steuergesetzes. Grundsätzlich dürfte auf das Verhältnis zwischen Stifter und entferntest verwandtem Begünstigtem abzustellen sein (vgl. auch Hamm/Peters, *successio* 2008, S. 255 f.). Bei verschiedenen Begünstigtenklassen fällt u.U. auch eine quotenmässige Aufteilung in Betracht.

59 Einige gesetzliche Klarstellungen wären allenfalls vonnöten. Vgl. **Opel**, S. 187 ff.

60 Vgl. zum Ganzen **Opel**, S. 187 ff. sowie S. 327 (zum internationalen Verhältnis).

5 Besteuerung des **Trust** in der Schweiz

Wie bereits erwähnt, finden sich im schweizerischen Steuerrecht keine Normen, die sich eigens der steuerlichen Behandlung des **Trust** annehmen würden. Zudem fehlt es an einer einheitlichen Praxis, da die relevanten Steuern - gerade so wie auch bei der Familienstiftung - entweder in kantonaler Kompetenz liegen (Erbchafts- und Schenkungssteuern, kantonale Vermögens- und Einkommenssteuern) oder von den kantonalen Behörden veranlagt werden (Einkommenssteuer auf Bundesebene)⁶¹. Orientierungshilfe stellt einzig das von der Schweizerischen Steuerkonferenz erarbeitete und von der Eidgenössischen Steuerverwaltung rezipierte Kreisschreiben aus dem Jahre 2007 dar⁶².

1. Fehlende Steuerrechtssubjektivität

Der **Trust** selbst wird in der Schweiz nicht als Steuersubjekt anerkannt, da ihm unter ausländischem Recht einerseits keine Rechtspersönlichkeit verliehen wird⁶³, und er andererseits nach herrschender Lehre und Praxis auch nicht als "ausländische Handelsgesellschaft" oder "ausländische Personengesamtheit ohne juristische Persönlichkeit" eingestuft werden kann (vgl. Art. 49 Abs. 3 DBG/Art. 20 Abs. 2 StHG)⁶⁴.

ASA 78 S. 265, 278

2. Revocable **Trust**

Nach einhelliger Auffassung wird beim Revocable **Trust** das dem **Trust** übertragene Vermögen mangels unwiderruflicher Entäusserung⁶⁵ weiterhin dem Settlor zugerechnet, obschon er zivilrechtlich betrachtet nicht mehr als Eigentümer erscheint⁶⁶. Die Übertragung des Trustvermögens löst folglich keine Steuerfolgen aus. Der in der Schweiz ansässige Settlor hat das Trustvermögen jedoch weiterhin als sein eigenes Vermögen und die darauf entfallenden Erträge als sein Einkommen zu versteuern. Ausschüttungen bzw. Weiterleitungen⁶⁷ an die Begünstigten unterliegen hingegen der Schenkungssteuer im Wohnsitzkanton des Settlor bzw. im Belegenheitskanton bei der Übertragung von Grundstücken. Nach herrschender Ansicht findet der Steuersatz nach Massgabe des Verwandtschaftsverhältnisses

⁶¹ Siehe Amonn, [ASA](#) 2007/08, S. 495.

⁶² Kreisschreiben Nr. 30 der SSK vom 22. August 2007 sowie Kreisschreiben Nr. 20 der EStV vom 27. März 2008 (im Folgenden "Kreisschreiben").

⁶³ Gemäss Art. 149c IPRG i.V.m. Art. 6 Abs. 1 des Haager Übereinkommens untersteht der **Trust** grundsätzlich dem vom Settlor gewählten Recht.

⁶⁴ Vgl. ausführlich Danon, S. 199 ff. m.w.H. sowie Cretti, S. 134 ff. Ferner Cretti, FStR 2004, S. 141 f.; Danon, [ASA](#) 2003/04, S. 268 ff.; Locher, Komm. DBG, Art. 49 N 27; Amonn, [ASA](#) 2007/08, S. 497; Oberson, [ASA](#) 2007/08, S. 482 ff. Ebenso Kreisschreiben, Ziff. 4.1.

⁶⁵ Die Unwiderruflichkeit ist dabei in einem wirtschaftlichen Sinne zu verstehen (vgl. Kreisschreiben, Ziff. 3.7). Behält sich der Stifter die Einflussnahme auf das Trustvermögen und/oder die Erträge vor, indem er etwa sich selbst die Trusteinkünfte zuhält, so liegt - steuerrechtlich betrachtet - ebenfalls ein widerruflicher **Trust** vor - auch wenn dieser in den Statuten als "irrevocable" ausgewiesen wird. Das Kreisschreiben geht indes zu weit, wenn es bereits ein einzelnes der aufgezählten Kriterien genügen lässt, um von einem widerruflichen **Trust** auszugehen. Entscheidend ist vielmehr eine Würdigung der gesamten Umstände (vgl. Böckli, **Trust**, S. 48 ff., insb. S. 50 f., sowie v. Ah, zsis 2008, S. 3; Amonn, [ASA](#) 2007/08, S. 497 f.).

⁶⁶ Vgl. etwa Amonn, [ASA](#) 2007/08, S. 498; Peter, FStR 2003, S. 172, sowie das Kreisschreiben, Ziff. 5.2.1.

⁶⁷ Böckli, **Trust**, S. 41, bevorzugt diesen Ausdruck, da es sich beim **Trust** nicht um eine juristische Person handelt.



zwischen Settlor und Beneficiary Anwendung⁶⁸. Die Aufhebung oder der Widerruf des **Trust** wiederum führt zu keinen Steuerfolgen⁶⁹. Zu beachten ist, dass der Revocable **Trust** mit Ableben des Settlor regelmässig unwiderruflich wird. Fraglich ist, ob diesfalls von den Begünstigten die Erbschaftssteuer geschuldet wird. Es muss wohl danach unterschieden werden, ob den Begünstigten feste Rechtsansprüche zukommen oder nicht (vgl. dazu 3. und 4.)⁷⁰.

3. Irrevocable Fixed Interest **Trust**

Beim Irrevocable Fixed Interest **Trust** scheidet eine Zurechnung an den Settlor, der sich seines Vermögens endgültig begeben hat, aus. Das Trustvermögen wird vielmehr den Begünstigten, die über feste Ansprüche verfügen, anteilmässig zugeordnet⁷¹. Diese sind laut Kreisschreiben steuerlich wie Nutzniesser zu behandeln⁷².

Die Übertragung des Trustvermögens gilt daher als Schenkung ("Nutzniessungsschenkungen") des Settlors an die Begünstigten. Laut Kreisschreiben (Ziff. 5.2.2.) umfasst die Schenkung das (gesamte) Trustkapital. Dies erscheint unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten bedenklich, wenn der Anspruch des Begünstigten

ASA 78 S. 265, 279

etwa nur auf die Erträge (und nicht auch auf die Vermögenssubstanz) geht: Dem Begünstigten wäre an sich nur der kapitalisierte Ertragswert zuzurechnen⁷³. Das Kreisschreiben sieht eine Kapitalisierung indes nur behelfsweise vor, wenn die einzelnen Anteile nicht auszumachen sind. Weiter überlässt das Kreisschreiben die Festsetzung des Erbschafts- resp. Schenkungssteuersatzes den Kantonen - richtigerweise dürfte auf das Verwandtschaftsverhältnis zwischen Settlor und Beneficiary abzustellen sein⁷⁴. Etwaige Ausschüttungen sind von den Begünstigten als Einkommen zu versteuern, soweit es sich nicht um private Kapitalgewinne oder eingebrachtes Trustkapital handelt, die laut Kreisschreiben steuerfrei sind⁷⁵. Im Kreisschreiben nicht geregelt ist die steuerliche Behandlung der einbehaltenen Erträge⁷⁶: Nach der Zürcher Schule sind diese direkt den Begünstigten quotenmässig zuzurechnen⁷⁷, wogegen die Westschweizer Schule nur die effektiv den Begünstigten zufließenden Erträge als Einkommen besteuern will⁷⁸.

⁶⁸ Amonn, **ASA** 2007/08, S. 499. Das Kreisschreiben überlässt die Festlegung des Steuersatzes den Kantonen.

⁶⁹ Amonn, **ASA** 2007/08, S. 499.

⁷⁰ Vgl. auch Amonn, **ASA** 2007/08, S. 499 f.

⁷¹ Vgl. Kreisschreiben, Ziff. 5.1.2. und Ziff. 5.2.2.

⁷² Kreisschreiben, Ziff. 3.7.2. und Ziff. 5.2.2.

⁷³ In diesem Sinne etwa Niederer, AJP 2007, S. 1505. Vgl. auch Amonn, **ASA** 2007/08, S. 499 f., der sich auf BGer 2P.168/2002 vom 25.11.2002 zur Besteuerung des Familienfideikommiss beruft. Ein derartiges Vorgehen widerspricht jedoch der (freilich nicht unumstrittenen) Regelung des Art. 13 Abs. 2 StHG, d.h. der vermögenssteuerrechtlichen Gleichstellung von Nutzniesser und Eigentümer. Kritisch hierzu Reich/Simonek, AJP 2004, S. 997 f.

⁷⁴ Vgl. ausführlich Landolf/Graf, **ASA** 1994/95, S. 13. Ebenso v. Ah, zsis 2008, S. 5.

⁷⁵ Kreisschreiben, Ziff. 5.2.2. Der Nachweis der Mittelherkunft obliegt dem Steuerpflichtigen.

⁷⁶ Vgl. hierzu Böckli, **Trust**, S. 46; Oberson, **ASA** 2007/08, S. 487

⁷⁷ Etwa Betschart, StR 2007, S. 161 f.; Reich/Simonek, AJP 2004, S. 999 m.w.H.

⁷⁸ Vgl. Danon, **ASA** 2003/04, S. 280; Oberson, **ASA** 2007/08, S. 487. Ebenso Peter, FStR 2003, S. 173.



4. Irrevocable Discretionary Trust

Beim Irrevocable Discretionary Trust hat einerseits der Settlor die Verfügungsmacht über das übertragene Vermögen definitiv aufgegeben, ohne aber andererseits den Beneficiaries feste Rechtsansprüche einzuräumen. Das Trustvermögen befindet sich gleichsam "in der Schwebel". Eine Zurechnung an den Trust ist mangels Steuersubjektivität und an den Trustee mangels wirtschaftlicher Berechtigung ausgeschlossen⁷⁹.

Das Kreisschreiben entwirft folgenden (pragmatischen) Lösungsansatz⁸⁰: Habe der Settlor im Zeitpunkt der Trusterrichtung Wohnsitz in der Schweiz, seien Vermögen und Ertrag weiterhin ihm zuzurechnen⁸¹ - begründet wird dies mit dem von Bockli aufgestellten Grundsatz, wonach es keine Entreicherung ohne korrespondierende Bereicherung geben könne⁸². Befände sich der Wohnsitz des Settlor hingegen im Ausland, so sei das Trustvermögen weder ihm noch den

ASA 78 S. 265, 280

Beneficiaries zuzurechnen. Bei Wohnsitz des Settlor in der Schweiz ergeben sich laut Kreisschreiben somit dieselben Steuerfolgen wie bei einem Revocable Trust (siehe § 5 2). Bei Wohnsitz im Ausland hingegen sei die Vermögensübertragung als Schenkung des Settlor einzustufen⁸³. Wer Beschenkter sein soll, lässt das Kreisschreiben jedoch offen - es dürfte sich aber wohl um den Trust selbst handeln, da eine Zurechnung an die Beneficiaries (und damit der Nachweis steuerfreier Kapitalgewinne) ausgeschlossen wird⁸⁴. Anwendbar wäre somit der Höchstsatz unter Nichtverwandten. Die Ausschüttungen sind laut Kreisschreiben erst nach dem Zufluss steuerbar und unterliegen grundsätzlich der Einkommenssteuer, sofern der Begünstigte nicht nachweist, dass es sich um eingebrachtes Trustvermögen handelt (welches bereits bei der Einbringung als Schenkung behandelt wurde). Der Nachweis eines steuerfreien Kapitalgewinns soll dagegen - wie bereits erwähnt - nicht möglich sein.

In der Lehre wird der von der Steuerkonferenz erarbeitete Ansatz, insbesondere die Zurechnung an den in der Schweiz wohnhaften Settlor, überwiegend als unhaltbar verworfen⁸⁵. Indes gehen die Meinungen auseinander, wie dem Irrevocable Discretionary Trust steuerlich "beizukommen" ist. Ein Teil der Lehre sowie die Zürcher Praxis befürwortet eine Besteuerung des Trust analog der Stiftung, mithin eine Besteuerung des Trust selbst⁸⁶. In der Welschschweizer Doktrin wird demgegenüber (de lege ferenda) die steuerliche Erfassung des Trustvermögens sowie der -einkünfte

⁷⁹ Kreisschreiben, Ziff. 2.1. und Ziff. 4.2.

⁸⁰ Kreisschreiben, Ziff. 5.1.1.2. und Ziff. 5.2.3.

⁸¹ Die Zurechnung steht unter dem Vorbehalt der Besteuerung nach dem Aufwand (Art. 14 DBG/Art. 6 StHG), da nur Vermögen und Vermögensertrag aus inländischen Quellen in die Kontrollrechnung einfließen (vgl. Kreisschreiben, a.a.O.).

⁸² Vgl. etwa Bockli, Trust, S. 64 f. (siehe auch S. 55 f.).

⁸³ Kreisschreiben, Ziff. 5.2.3. Mangels Anknüpfungsmöglichkeit entfällt jedoch eine Besteuerung, sofern nicht schweizerisches Grundeigentum übertragen wird.

⁸⁴ Kreisschreiben, Ziff. 5.2.3. A.A. v. Ah, zsis 2008, S. 7.

⁸⁵ Vgl. etwa v. Ah, zsis 2008, S. 7; Amonn, ASA 2007/08, S. 502 ff.; Oberson, ASA 2007/08, S. 485 f, S. 491. Kritisch auch Niederer, AJP 2007, S. 1506.

⁸⁶ So etwa Betschart, StR 2007, S. 162 f.; Peter, FStR 2003, S. 171 ff. Vgl. auch Landolf/Graf, ASA 1994/95, S. 18, welche eine analoge Anwendung der kantonalrechtlichen Regelungen zur Besteuerung der Erbengemeinschaft mit unsicherer Erbfolge vorschlagen.

beim Trustee in Betracht gezogen⁸⁷. Schliesslich wird in der Lehre die (vorübergehende) Nichtbesteuerung von Trustvermögen und -ertrag nach der Errichtung und vor der Ausschüttung auch als durchaus folgerichtig beurteilt, zumal vorübergehend niemand bereichert werde⁸⁸.

ASA 78 S. 265, 281

6 Ansatz für eine kohärente Besteuerung

1. Vergleichende Betrachtung

Im Laufe der Untersuchung hat sich herausgestellt, dass ausländische Familienstiftungen und Trusts steuerrechtlich weitgehend deckungsgleich behandelt werden. Zwar sind bei Familienstiftungen die Anforderungen an eine transparente Behandlung generell höher als beim Trust, da es zusätzlich noch die (Steuer-) Rechtssubjektivität zu überwinden gilt. Man könnte sich jedoch fragen, ob diese Unterscheidung wirklich überzeugt, denn auch beim Trust wird die zivilrechtliche Zuordnung an den Settlor ausser Acht gelassen⁸⁹. Dennoch stimmen die Wertungen im Grundsatz überein: Auf der einen Seite erfolgt bei einer widerruflichen Familienstiftung ebenso wie beim Revocable Trust gestützt auf Rechtsmissbrauchsüberlegungen bzw. eine wirtschaftliche Betrachtungsweise die Zurechnung an den Stifter resp. Settlor. Auf der anderen Seite wird bei unwiderruflichen Familienstiftungen mit festen Bezugsrechten ebenso wie beim Irrevocable Fixed Interest Trust gestützt auf nutzniessungsrechtliche Überlegungen eine Zurechnung an die Begünstigten erwogen. Eine Diskrepanz besteht jedoch bei der steuerlichen Behandlung der unwiderruflichen Familienstiftung ohne feste Begünstigung sowie des Irrevocable Discretionary Trust. Während der Familienstiftung ihr Vermögen und ihre Einkünfte steuerlich zugerechnet werden können, entfällt diese Möglichkeit grundsätzlich beim Trust.

	widerruflich	nicht widerruflich/ feste Begünstigungen	nicht widerruflich/ keine festen Begünstigungen
Ausländische Familienstiftung (Steuersubjekt)	Zurechnung an Stifter (Steuerungsehung resp. steuerrechtl. Rechtsmissbrauch)	Zurechnung an Begünstigte (nutzniessungsähnliches Verhältnis)	Zurechnung an die Stiftung
Trust (kein Steuersubjekt)	Zurechnung an Settlor (wirtschaftliche Betrachtungsweise)	Zurechnung an Beneficiaries (nutzniessungsähnliches Verhältnis)	Zurechnung an Settlor (sofern Wohnsitz in Schweiz und nicht pauschalbesteuert*)

* Gemäss Kreisschreiben, Ziff. 5.1.1.2 und Ziff. 5.2.3.

Synoptische Darstellung:

ASA 78 S. 265, 281

⁸⁷ Danon, S. 367 ff. (ausführlich); Danon, ASA 2003/04, S. 285 ff. In diesem Sinne auch Cretti, S. 114 f.; Oberson, ASA 2007/08, S. 491. Gemeint ist damit jedoch nicht, dass der Trustee das Trustsubstrat als eigenes Einkommen und Vermögen zu versteuern hätte. Die Autoren befürworten vielmehr eine separate Steuerpflicht des Trustee hinsichtlich des Trustsubstrats - woraus letztlich eine "doppelte Steuerpflicht" resultiert. Dies hätte insbesondere für die Ausschüttungen zur Folge, dass den Beneficiaries auch der Nachweis eines steuerfreien Kapitalgewinns offenstünde.

⁸⁸ Amonn, ASA 2007/08, S. 508, S. 511.

⁸⁹ Vgl. Danon, ASA 2003/04, S. 275.

Im Lichte des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes (Art. 127 Abs. 2 BV), eines der tragenden Prinzipien des Steuerrechts überhaupt⁹⁰, vermag die unterschiedliche Behandlung wirtschaftlich gleichgelagerter Sachverhalte bzw. vergleichbarer Rechtsinstitute m.E. jedoch kaum zu überzeugen. Es drängt sich vielmehr eine einheitliche, rechtsformneutrale Besteuerung auf, d.h. eine die wirtschaftlichen Realitäten (und nicht das zivilrechtliche Erscheinungsbild) berücksichtigende Verteilung der Steuerlasten. Da Familienstiftung und **Trust** vergleichbar strukturiert sind, mithin als funktionelle Äquivalente erscheinen, sollte vor diesem Hintergrund auch ihre steuerliche Behandlung übereinstimmend ausfallen.

Vordringlich stellt sich die Frage, ob nicht der Irrevocable Discretionary **Trust**, an dem sich Lehre und Praxis aufgrund seiner mit der hiesigen Rechtsordnung nicht vereinbaren Konzeption die Zähne ausbeissen, im schweizerischen Recht nach dem Vorbild der Stiftung besteuert werden könnte oder - im Sinne des oben Gesagten - sogar müsste.

2. De lege lata

Wie bereits erwähnt, will die h.L. den **Trust** de lege lata nicht als Steuersubjekt anerkennen. Dies sei nochmals zu verdeutlichen: Mangels Rechtssubjektivität erscheint der **Trust** nicht als ausländische juristische Person (Art. 49 Abs. 3 DBG/Art. 20 Abs. 2 StHG). Zu prüfen bleibt, ob sich der **Trust** als ausländische Handelsgesellschaft oder Personengesamtheit einstufen lässt. Der Einbezug dieser Entitäten ohne Rechtspersönlichkeit stellt einen Einbruch in den Grundsatz der "Massgeblichkeit der Subjekte" dar, der - wie gesagt - getroffen wurde, um dem Fiskus schwierige Qualifikationsfragen zu ersparen. Dem Wortlaut der Regelung und auch der Gesetzssystematik (Art. 49 Abs. 3 DBG verweist auf Art. 10 DBG) lässt sich entnehmen, dass nur ausländische Einheiten erfasst werden sollen, deren Mitglieder zueinander in einer "Personenverbindung" stehen⁹¹. Dies steht m.E. auch mit dem Gesetzeszweck in Einklang, denn gerade die Abgrenzung zwischen Körperschaften und Personengesellschaften gestaltet sich mitunter als besonders schwierig⁹². Für eine analoge Anwendung der Bestimmung auf sonstige ausländische Gebilde ohne gemeinschaftliche Basis, insbesondere Vermögensgesamtheiten wie den **Trust**, bleibt daher kein Raum⁹³. Man könnte auch argumentieren, dass es bereits an einer Gesetzeslücke im Sinne einer planwidrigen Unvollständigkeit fehle, da Einheiten, denen das ausländische

ASA 78 S. 265, 283

Recht keine Rechtssubjektivität verleiht, eben transparent zu behandeln sind⁹⁴. Wie bereits eingangs erwähnt, lässt sich die Steuersubjektivität auch nicht unter Berufung auf den sog. Typenvergleich (Ähnlichkeit zur schweizerischen (Familien-)Stiftung) begründen⁹⁵. Die geltenden (Steuer-)Rechtsnormen erlauben es mithin nicht, den **Trust**

⁹⁰ Jedenfalls des Rechts der direkten Steuern. Zu Anwendbarkeit auch im Bereich der indirekten Steuern vgl. etwa Vallender/Wiederkehr, Komm. BV, N 43 ff.

⁹¹ Vgl. etwa Locher, Komm. DBG, Art. 11 N 4.

⁹² Man denke nur an die nach aussen hin weitgehend verselbständigten Personengesellschaften.

⁹³ Kritisch jedoch Betschart, StR 2007, S. 162, der den Gesetzeszweck darin sieht, die steuerliche Erfassung von in der Schweiz schwierig zu qualifizierenden Rechtsinstituten zu vereinfachen. M.E. ist diese Aussage jedoch insoweit zu präzisieren, als Zweck der Norm nicht die Vereinfachung der steuerlichen Erfassung ist, sondern die Vereinfachung der Abklärung der Zivilrechtsfähigkeit von nur schwer einzuordnenden ausländischen Gebilden.

⁹⁴ Dies folgt e contrario aus dem Grundsatz der "Massgeblichkeit der Subjekte" (siehe vorne § 3 1).

⁹⁵ Siehe vorne § 3 3.

⁹⁶ Gl.M. Böckli, **Trust**, S. 56; Danon, S. 199 ff. (ausführlich); Ders., **ASA**, S. 268 ff.; Locher, Komm. DBG, Art. 49 N 31. A.A. Betschart, StR 2007, S. 162 f. Entgegen Betschart kann es für

als Steuersubjekt einzustufen⁹⁶. Eine Besteuerung des **Trust** analog zur Stiftung ist de lege lata somit nicht möglich⁹⁷.

Zu prüfen bleibt, wie der Irrevocable Discretionary **Trust** aufgrund des geltenden Rechts zu besteuern ist. Unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten scheidet eine Zurechnung des Trustsubstrats an die Beneficiaries (denen bloss Anwartschaftsrechte zukommen), an den Trustee (der bloss eine treuhänderähnliche Stellung einnimmt) sowie an den Settlor (der sich seines Vermögens unwiderruflich begeben hat) aus. Die im Kreisschreiben getroffene Regelung verstösst nicht nur gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, sondern zudem gegen das allgemeine Rechtsgleichheitsgebot, da sachliche Gründe für eine Unterscheidung zwischen Settlor mit in- und ausländischem Wohnsitz fehlen. Mit Amonn ist daher zu fordern, dass die Kantone eine insoweit vom Kreisschreiben abweichende Praxis üben⁹⁸.

De lege lata führt dies m.E. zum Ergebnis, dass Vermögen und Einkünfte des Irrevocable Discretionary **Trust** nicht besteuert werden können, soweit und solange sie nicht ausgeschüttet worden sind. Es lässt sich somit nicht vermeiden, dass mit der Errichtung eines Irrevocable Discretionary **Trust** eine vorübergehende "Vermögensverschiebung ins Niemandsland"⁹⁹ erfolgt¹⁰⁰. Der angelsächsische **Trust** fällt mithin durch die Maschen des auf die kontinentaleuropäischen Rechtsfiguren zugewobenen Schweizer Fiskalnetzes¹⁰¹.

ASA 78 S. 265, 284

3. De lege ferenda

Die (vorübergehende) Nichtbesteuerung des Trustsubstrats, die de lege lata hinzunehmen ist, vermag unter steuersystematischen Gesichtspunkten freilich nicht zu befriedigen - gerade im Vergleich zur Familienstiftung, bei welcher eine lückenlose Besteuerung gewährleistet ist.

Aufgrund der wirtschaftlichen Gleichgelagertheit mit der Familienstiftung sowie aus steuersystematischen Gründen drängt es sich nach der hier vertretenen Ansicht auf, für die steuerliche Behandlung des **Trust** eine Sonderbestimmung aufzustellen¹⁰². Vorzusehen wäre eine Regelung, die es erlaubt, Irrevocable Discretionary **Trusts** bzw. ausländische Vermögensgesamtheiten ohne Rechtspersönlichkeit, die der inländischen Familienstiftung wertungsmässig gleichkommen, als juristische Personen zu besteuern. Die Gleichstellung würde somit einen Wertungsprozess voraussetzen. Folge davon wäre, dass auf den Irrevocable Discretionary **Trust** dieselben Grundsätze Anwendung fänden, wie sie auch für als Steuersubjekte anerkannte Familienstiftungen gelten (siehe § 4 4). Insbesondere läge im Errichtungszeitpunkt eine Zuwendung des Settlor an den **Trust** vor, die mit der Erbschafts- oder Schenkungssteuer im Einlagezeitpunkt, d.h.

die Begründung der Steuerpflicht des **Trust** ohne gesetzliche Grundlage nicht genügen, dass dem geltenden Recht "herrenlose" Vermögen fremd sind und die Nichtbesteuerung dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz widerspricht.

⁹⁷ A.A. Betschart, StR 2007, S. 163. Peter, FStR 2003, S. 172 ff., schlägt zwar eine analoge Anwendung der stiftungsrechtlichen Bestimmungen vor, äussert sich jedoch nicht eindeutig dazu, ob dies schon de lege lata möglich sein soll.

⁹⁸ Amonn, ASA 2007/08, S. 496.

⁹⁹ Bild von Böckli, **Trust**, S. 56.

¹⁰⁰ Was für die Besteuerung der Ausschüttungen zur Konsequenz hat, dass eine Umqualifizierung von Kapitalgewinn in steuerbares Einkommen aufgrund der Truststruktur rechtlich nicht haltbar erscheint. Siehe nur Amonn, ASA 2007/08, S. 505 m.w.H. Vgl. auch Behnisch, **Trust**, S. 147.

¹⁰¹ Ob dies in der Praxis zu gravierenden Einbussen für den Schweizer Fiskus führt, bleibt dahingestellt. Vgl. hierzu Amonn, ASA 2007/08, S. 507 f.

¹⁰² Dies wäre übrigens nie die einzige Sonderregelung; vgl. nur Art. 49 Abs. 2 DBG, Art. 20 Abs. 1 StHG für den Anlagefonds in direktem Grundbesitz.



zeitlich vorgezogen, steuerlich zu erfassen wäre¹⁰³. Wie dargelegt, rechtfertigt sich eine Besteuerung zum Höchstsatz indes nicht - ausschlaggebend sollte vielmehr das Verwandtschaftsverhältnis zwischen Settlor und entferntest verwandtem Begünstigtem sein (bei verschiedenen Begünstigtenklassen mag zudem eine quotenmässige Aufteilung in Betracht fallen). Was die Ausschüttungen anbelangt, so wären diese von den Beneficiaries als Einkommen zu versteuern - unter Vorbehalt des Nachweises einer Substanzausschüttung.

Wird dem Irrevocable Discretionary **Trust** Steuersubjektivität zugestanden, lässt sich auch der teilweise "fixed interest" sowie teilweise "discretionary" **Trust** steuerlich ohne weiteres handhaben: Sind die Begünstigten etwa nur an den Erträgen (oder nur an einem Teil davon, wobei der Rest thesauriert wird) berechtigt, so rechtfertigt es sich unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten zwar, dass sie die Bezüge als Einkommen und den kapitalisierten Ertragswert als Vermögen versteuern. Die restliche Substanz sowie die einbehaltenen Erträge sind steuerlich hingegen dem **Trust** zuzurechnen - es kommt mithin zu einer "teiltransparenten" Behandlung¹⁰⁴.

An Rande sei noch die Frage angesprochen, nach welchen Kriterien sich die steuerliche Zugehörigkeit des **Trust** beurteilen würde, sollte ihm die Steuerrechtsfähigkeit

ASA 78 S. 265, 285

zugestanden werden¹⁰⁵. Denkbar ist eine persönliche Zugehörigkeit und damit unbeschränkte Steuerpflicht des **Trust** aufgrund tatsächlicher Verwaltung in der Schweiz¹⁰⁶. Entscheidend dürfte sein, wo die für die laufende Geschäftsleitung notwendigen Entscheide von einiger Wichtigkeit hauptsächlich gefällt werden¹⁰⁷. Von einer tatsächlichen Verwaltung in der Schweiz ist auszugehen, wenn der Trustee die die Verwaltung und Verwendung des Trustvermögens bestimmenden Tätigkeiten in der Schweiz ausübt¹⁰⁸. Als starkes Indiz hierfür dürfte der Wohnsitz des Trustee bzw. der Mehrheit der Trustees in der Schweiz zu werten sein¹⁰⁹. Verfügt jedoch ein allenfalls eingesetzter Protektor über diejenigen Befugnisse, die für gewöhnlich dem Trustee zustehen, oder übt er massgeblichen Einfluss auf dessen Entscheidungen aus, so ist auf die Person des Protektors abzustellen¹¹⁰. Demgegenüber dürfte es für eine unbeschränkte Besteuerung des **Trust** in der Schweiz weder genügen, dass der Settlor den **Trust** vom Inland aus errichtet hat, dass Leistungen an in der Schweiz wohnhafte Begünstigte ausgerichtet werden noch dass das Trustvermögen auf einer inländischen Bank verwahrt wird¹¹¹.

¹⁰³ Dies drängt sich auch beim **Trust** aus Praktikabilitätsgründen auf. Vgl. etwa auch Behnisch, **Trust**, S. 146.

¹⁰⁴ Vgl. auch Niederer, AJP 2007, S. 1505. Peter, FStR 2003, S. 172, will in diesem Fall das Trustvermögen weiterhin dem Settlor zurechnen. Dies ist m.E. jedoch unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten nicht vertretbar.

¹⁰⁵ Danon, ASA 2003/04, S. 286, lehnt eine Besteuerung des **Trust** de lege ferenda namentlich deswegen ab, weil er die Bestimmung der steuerlichen Zugehörigkeit für kaum praktikabel hält.

¹⁰⁶ Selbstverständlich ist auch eine beschränkte Steuerpflicht zufolge wirtschaftlicher Zugehörigkeit möglich, wenn zumindest einer der in Art. 51 DBG und Art. 21 StHG übereinstimmend genannten Anknüpfungssachverhalte erfüllt ist

¹⁰⁷ Locher, Komm. DBG, Art. 50 N 6 m.w.H.; Mäusli, Ansässigkeit, S. 82. Siehe auch BGE 2A.321/2003 vom 4.12.2003, E. 3.1 = StE 2005 B 71.31 Nr. 1 = StR 2004, 524 ff.

¹⁰⁸ Vgl. Cretti, S. 137 f.; Landolf/Graf, ASA 1994/95, S. 21. Siehe zur parallelen Fragestellung bei der Familienstiftung BGE 54 I 301, 310 = Pra 17 Nr. 224. Vgl. auch BGE 55 I 84, 94. Aus der Literatur (ebenfalls zur Familienstiftung): Grüninger, DACH 2000, S. 110; Hepberger/Maute, StR 2004, S. 598; Mäusli-Allenspach, StR 1996, S. 123.

¹⁰⁹ Siehe auch Behnisch, **Trust**, S. 147; Cretti, S. 137 f.

¹¹⁰ Vorauszusetzen ist, dass er auf die laufenden Geschäfte gestaltend einwirken kann. Vgl. Landolf/Graf, ASA 1994/95, S. 22.

¹¹¹ Vgl. wiederum zur Familienstiftung Grüninger, DACH 2000, S. 110. Kritisch jedoch Hepberger/Maute, StR 2004, S. 598.



7 Conclusio

Abschliessend ist festzuhalten, dass Familienstiftung und **Trust** als wirtschaftlich äquivalente Rechtsgefässe m.E. auch eine übereinstimmende steuerliche Behandlung erfahren sollten. Der "tour d'horizon" durch das Recht der Besteuerung von (ausländischer) Familienstiftung und **Trust** hat gezeigt, dass de lege lata eine steuerliche Gleichbehandlung ausgeschlossen ist. Die Ursache liegt letztlich darin, dass es gestützt auf das geltende Recht nicht gelingt, den Irrevocable Discretionary **Trust** steuerrechtlich zu fassen. Dies wiederum lässt sich damit begründen, dass das Schweizer (Steuer-)Rechtssystem auf die kontinentaleuropäischen Rechtsfiguren zugeschnitten ist und mit dem angelsächsischen **Trust** nicht recht umzugehen weiss. De lege ferenda drängt es sich nach der hier vertretenen Ansicht daher auf, dem **Trust** eine Sondernorm zu widmen, die unter Umständen

ASA 78 S. 265, 286

(Irrevocable Discretionary **Trust**) dessen Anerkennung als Steuersubjekt ermöglicht und - insbesondere im steuerlichen Vergleich mit der Familienstiftung - eine wirtschaftlich adäquate Besteuerung erlaubt.

Literaturverzeichnis

Ah, Julia von, Behandlung des **Trusts** im schweizer Steuerrecht - Überblick über die neuen Entwicklungen, zsis 2008, Aufsätze N. 3, S. 1 ff. (zit. v. Ah, zsis 2008)

Amonn, Toni, Trustbesteuerung in der Schweiz - Eine Standortbestimmung, **ASA** 76 (2007/08), S. 493 ff. (zit. Amonn, **ASA** 2007/08)

Behnisch, Urs R., Besteuerung von **Trusts**, in: Das Haager **Trust**-Übereinkommen und die Schweiz, Zürich 2003, S. 143 ff. (zit. Behnisch, **Trust**)

Behnisch, Urs R., Zur Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, in: Büren, Roland von (Hrsg.), Aktienrecht 1992-1997, Versuch einer Bilanz, Zum 70. Geburtstag von Rolf Bär, Bern 1998, S. 21 ff. (zit. Behnisch, Massgeblichkeit)

Betschart, Philipp, die Besteuerung der liechtensteinischen Familienstiftung - dargestellt anhand der Zürcher Praxis, successio 2008, S. 321 ff. (auch publiziert in zsis 2008), Aufsätze N. 2, S. 1 ff.)

Betschart, Philipp, Grundzüge der Trustbesteuerung - dargestellt anhand der Praxis des Kantons Zürich, StR 2007, S. 158 ff. (zit. Betschart, StR 2007)

Blumenstein Ernst/Locher Peter, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002 (zit. Blumenstein/Locher)

Blumenstein, Ernst, Die Bedeutung zivilrechtlicher Begriffe für das moderne Steuerrecht, in: Festgabe Eugen Huber zum siebzigsten Geburtstage, Bern 1919, S. 203 ff. (zit. Blumenstein, Zivilrechtliche Begriffe)

Böckli, Peter, Der angelsächsische **Trust** - Zivil- und Steuerrecht, Sonderdruck aus der Zeitschrift Gesellschafts- und Kapitalmarktrecht (GesKR) 3/2007, Zürich/St. Gallen 2007 (auch publiziert in StR 2007, S. 710 ff. und S. 774 ff.) (zit. Böckli, **Trust**)

Cretti, Sibilla Giselda, Fiscalisation du **trust**, FStR 2004, S. 135 ff. (zit. Cretti, FStR 2004)

Cretti, Sibilla Giselda, Le **trust**, Aspects fiscaux, Bern 2007 (zit. Cretti)

Dahinden, Sarah, Die Abschirmwirkung ausländischer Gesellschaften im schweizerischen Gewinnsteuerrecht, Diss. Zürich 2003 (= Schriften zum Steuerrecht (Zürich), Bd. 14) (zit. Dahinden, Abschirmwirkung)



Danon, Robert J., Switzerland's direct and international taxation of private express trusts, Diss. Genf 2003, Zürich 2004 (= Droit fiscal suisse et international, Vol. 1) (zit. Danon)

Danon, Robert J., Trust express privés et impôts sur le revenu et la fortune, analyse du régime actuel et réflexions de lege ferenda, ASA 72 (2003/04), S. 257 ff. (zit. Danon, ASA 2003/04)

Desax, Marcus, Nationalbericht Schweiz, in: IFA, The disregard of a legal entity for tax purposes, Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. LXXIVa, Rotterdam 1989, S. 501 ff. (zit. Desax, Nationalbericht Schweiz)

Glauser, Pierre-Marie, Transparence fiscale, Vers un nouveau mode d'allocation internationale du profit dans les groupes de sociétés?, StR 61 (2006), S. 486 ff. (zit. Glauser, StR 2006)

Grossfeld, Bernhard, Basisgesellschaften im Internationalen Steuerrecht, Tübingen 1974 (zit. Grossfeld, Basisgesellschaften)

Grüninger, Harold, Kommentierung der Art. 80 ff., 335, 349 ff. ZGB, in: Honsell, Heinrich/Vogt Nedim Peter/Geiser Thomas (Hrsg.), Basler Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Art. 1-456 ZGB, 3. Aufl., Basel 2006 (zit. Grüninger, BaK)

Grüninger, Harold, Steuerfragen zur schweizerischen Stiftung, in: Die Stiftung (= DACH Schriftenreihe, Bd. 14), Köln 2000, S. 101 ff. (zit. Grüninger, DACH 2000)

Hepberger, Rainer/Maute, Wolfgang, Die Besteuerung der liechtensteinischen Familienstiftung aus Sicht der Schweiz, StR 59 (2004), S. 586 ff. (Hepberger/Maute, StR 2004)

ASA 78 S. 265, 287

Höhn Ernst/Waldburger Robert, Steuerrecht, Band I, Grundlagen - Grundbegriffe - Steuerarten, 9. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2001-2002 (zit. Höhn/Waldburger, Steuerrecht I)

Känzig, Ernst, Die eidgenössische Wehrsteuer (Direkte Bundessteuer), Art. 1-44 WStB, I. Teil, 2. Aufl., Basel 1982 (zit. Känzig, Komm. WStB I)

Känzig, Ernst, Verkauf einer Fabrikliegenschaft einer Einzelfirma zum Buchwert an die vom Firmeninhaber beherrschte Aktiengesellschaft, ASA 45 (1976/77), S. 321 ff. (zit. Känzig, ASA 45)

Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuer der Kantone und Gemeinden (StHG), hrsg. von Zweifel, Martin/Athanas, Peter, 2. Aufl., Basel 2002 (zit. Autorename(n), in: Komm. StHG)

Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a/b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), hrsg. von Zweifel, Martin/Athanas, Peter, 2 Bde., 2. Aufl., Basel 2008 (zit. Autorename(n), in: Komm. DBG)

Künzle, Hans Rainer, Familienstiftung - Quo Vadis?, in: Breitschmid, Peter et al. (Hrsg.), Grundfragen der juristischen Person, Festschrift für Hans Michael Riemer zum 65. Geburtstag, Bern etc. 2007, S. 173 ff. (zit. Künzle, FS Riemer)

Landolf, Urs, Die Unternehmensstiftung im schweizerischen Steuerrecht, Diss. St. Gallen 1987, Bern 1987 (= Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Bd. 51) (zit. Landolf)

Landolf, Urs/Graf, Thomas, Der Trust im schweizerischen Steuerrecht, ASA 63 (1994/95), S. 1 ff. (zit. Landolf/Graf, ASA 1994/95)

Locher, Peter, Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht, Habil. Bern 1983 (= Abhandlungen zum schweizerischen Recht, Neue Folge, H. 484) (zit. Locher, Rechtsfindung)



Locher, Peter, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Tl. 1, Art. 1-48 DBG, Basel/Therwil 2001 (zit. Locher, Komm. DBG)

Locher, Peter, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Tl. 2, Art. 49-101 DBG, Basel/Therwil 2004 (zit. Locher, Komm. DBG)

Matteotti, René, Der Durchgriff bei von Inländern beherrschten Auslandsgesellschaften im Gewinnsteuerrecht, Diss. Bern 2003 (= Berner Beiträge zum Steuer- und Wirtschaftsrecht, H. 18) (zit. Matteotti, Durchgriff)

Mäusli, Peter, Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht, Diss. St. Gallen 1992, Bern/Stuttgart/Wien 1993 (= Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Bd. 62) (zit. Mäusli, Ansässigkeit)

Mäusli-Allenspach, Peter, Steuerliche Überlegungen bei der Widmung von Vermögenswerten an ausländische Stiftungen, StR 51 (1996), S. 115 ff. (zit. Mäusli-Allenspach, StR 1996)

Niederer, Christoph, Neue Besteuerungspraxis rund um **Trusts** - Eine Übersicht, AJP 2007, S. 1499 ff. (zit. Niederer, AJP 2007)

Oberson, Xavier, Le traitement fiscal du **trust** en droit Suisse, Les limites à l'application des principes généraux de la fiscalité, **ASA** 76 (2007/08), S. 475 ff. (zit. Oberson, **ASA** 2007/08)

Oesch, Richard, Anerkennung der steuerlichen Rechtsfähigkeit ausländischer Unternehmungen, **ASA** 57 (1988/89), S. 401 ff. (zit. Oesch, **ASA** 57)

Opel, Andrea, Hat die schweizerische Familienstiftung ausgedient? - Eine Analyse unter zivil- und steuerrechtlichem Blickwinkel mit Verbesserungsvorschlägen, Jusletter vom 31. August 2009 (zit. **Opel**, Jusletter vom 31. August 2009)

Opel, Andrea, Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten - in nationalen und internationalen Verhältnissen, Diss. Basel 2009 (= Basler Studien zur Rechtswissenschaft) (zit. **Opel**)

Peter, Natalie, Die liechtensteinische Stiftung und der **Trust** im Schweizer Steuerrecht, FStR 3 (2003), S. 163 ff. (zit. Peter, FStR 2003)

Reich, Markus/Simonek, Madeleine, Die Begünstigung an einer Familienunterhaltsstiftung im Vermögenssteuerrecht, AJP 13 (2004), S. 995 ff. (zit. Reich/Simonek, AJP 2004)

Riemer, Hans Michael, Die Stiftungen, Systematischer Teil und Kommentar zu Art. 80-89^{bis} ZGB, in: Meier-Hayoz, Arthur (Hrsg.), Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, 3. Aufl., Bern 1975 (zit. Riemer, BK)

ASA 78 S. 265, 288

Ryser, Walter, Rapports de **trust** et conventions préventives de la double imposition conclues par la Suisse, in: Cagianut, Francis/Vallender, Klaus A. (Hrsg.), Steuerrecht, Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts, Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, Bern/Stuttgart/Wien 1995, S. 349 ff. (zit. Ryser, FS Höhn)

Ryser, Walter, Rapports de **trust** et impôts directs, **ASA** 61 (1992/93), S. 749 ff. (zit. Ryser, FS Höhn)

Salvi, Irene, Schweizerische Besteuerung von Internationalen Personengesellschaften, **ASA** 64 (1995/96), S. 177 ff. (zit. Salvi, **ASA** 64)

Styger, Fredy, Objekt und Bemessung der kantonalen Erbanfall- und Schenkungssteuern, Diss. Zürich 1950 (zit. Styger)

Vallender, Klaus A./Wiederkehr, René, Kommentar zu Art. 127 BV, in: Ehrenzeller, Bernhard/Mastronardi, Philippe/Schweizer, Rainer J./Vallender, Klaus A. (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung, 2. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2008 (zit. Vallender/Wiederkehr, Komm. BV)



Zimmermann, Silvia, Die steuerliche Ansässigkeit von Kapitalgesellschaften, [ASA 56](#) (1987/88), S. 161 ff. (zit. Zimmermann, [ASA 56](#))

Nutzung ausschliesslich
zu universitären Zwecken