

Andrea Opel

Hat die schweizerische Familienstiftung ausgedient?

Eine Analyse unter zivil- und steuerrechtlichem Blickwinkel mit Verbesserungsvorschlägen

Die Familienstiftung hat in der Schweiz in den letzten Jahrzehnten stark an Attraktivität eingebüsst – dies im Unterschied etwa zur liechtensteinischen Familienstiftung. Hierfür lassen sich nicht nur zivilrechtliche, sondern auch steuerrechtliche Gründe namhaft machen. Der Beitrag zeigt die heutige (Steuer-)Rechtslage auf, unterzieht diese einer kritischen Hinterfragung und unterbreitet Vorschläge, wie der schweizerischen Familienstiftung zu neuem Aufschwung verholfen werden könnte.

Rechtsgebiet(e): Personenrecht; Steuerrecht

Zitiervorschlag: Andrea Opel, Hat die schweizerische Familienstiftung ausgedient?, in: Jusletter 31. August 2009

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Zivilrechtliche Rahmenbedingungen
 1. Art. 335 ZGB
 2. Analyse der ratio legis von Art. 335 ZGB
 - a) Ideologischer Hintergrund
 - b) Moralischer Hintergrund
 - c) Volkswirtschaftlicher Hintergrund
 3. Fazit
 4. Exkurs: Bedeutung von Art. 335 ZGB im internationalen Verhältnis
 5. Zwischenergebnis (zivilrechtlicher Teil)
- III. Steuerrechtliche Rahmenbedingungen
 6. Anerkennung der Familienstiftung als Steuersubjekt
 7. Besteuerung der Stiftungserrichtung
 8. Laufende Besteuerung der Stiftung
 9. Besteuerung der Ausschüttungen an die Destinatäre
 10. Besteuerung der Stiftungsaufhebung
- IV. Zwischenergebnis (steuerrechtlicher Teil)
- V. Fazit
 11. Postulate de lege lata
 - d) Restriktive Anwendung von Art. 335 ZGB
 - e) Klärung der Steuerrechtslage und adäquate Besteuerung
 12. Postulat de lege ferenda: Zulassung auch von Unterhaltstiftungen
- VI. Literaturübersicht

I. Einleitung¹

[Rz 1] Mit der Familienstiftung wird ein Rechtsinstitut ins Rampenlicht gerückt, das sein Dasein für gewöhnlich eher «im Verborgenen» fristet, denn Familienstiftungen sind weder im Handelsregister einzutragen noch unterstehen sie staatlicher Aufsicht. Folglich sind auch Aussagen über die Zahl der unter schweizerischem Recht errichteten Familienstiftungen kaum möglich².

[Rz 2] Gleichwohl lässt sich beobachten, dass die Familienstiftung in der Schweiz in den letzten Jahrzehnten *stark an Attraktivität eingebüsst* hat. Die «beträchtliche Beliebtheit», von der RIEMER im Berner Kommentar von 1975 noch spricht³, scheint mittlerweile geschwunden. Die Lehre geht sogar so weit, eine Abmahnungspflicht der das Stiftungsgeschäft verkundenden Notare zu postulieren⁴. Zurückzuführen sind diese Vorbehalte gegenüber der Familienstiftung einerseits auf die im Laufe der Zeit zunehmend restriktiv gehandhabten zivilrechtlichen Vorgaben (Art. 335 ZGB) und andererseits auf steuerliche Hürden – beide Problemkreise gilt es im Folgenden zu vertiefen.

[Rz 3] Hinzu kommt, dass sich die dem Rechtsinstitut vom

Gesetzgeber ursprünglich zugeordnete Aufgabe, nämlich der Absicherung der Familie in Notlagen zu dienen, mit dem Ausbau des Sozialstaates weitgehend erübrigt hat. In ihrer heutigen Ausprägung ist die schweizerische Familienstiftung auch nicht in der Lage, das (wachsende) Bedürfnis nach einem tauglichen Instrument für die familiäre Vermögens- und Nachlassplanung (sog. family estate planning⁵) – wozu auch die Steuerplanung gehört – zu befriedigen. In der Praxis hat dies dazu geführt, dass auf *ausländische Vehikel* ausgewichen wird, vorzugsweise auf liechtensteinische Familienstiftungen oder angelsächsische Trusts⁶.

II. Zivilrechtliche Rahmenbedingungen

1. Art. 335 ZGB

[Rz 4] Die Familienstiftung unterscheidet sich von der klassischen Stiftung durch den *auf Familienangehörige beschränkten Destinatärkreis*⁷. Auf Familienstiftungen finden die allgemeinen Bestimmungen des Stiftungsrechts (insbesondere Art. 80 ff. ZGB) sowie die Spezialregelung des Art. 335 ZGB Anwendung. Gemäss Art. 335 Abs. 1 ZGB kann ein Vermögen «mit einer Familie dadurch verbunden werden, dass zur Bestreitung der Kosten der Erziehung, Ausstattung oder Unterstützung von Familienangehörigen oder zu ähnlichen Zwecken eine Familienstiftung nach den Regeln des Personenrechts oder des Erbrechts errichtet wird». Art. 335 Abs. 2 ZGB statuiert demgegenüber das Verbot der Neuerrichtung von Familienfideikommissen. Abs. 1 stellt historisch betrachtet die Kehrseite von Abs. 2 dar, auch wenn es sich bei Familienstiftung und Fideikommiss im Grunde genommen um verschiedene Rechtsinstitute handelt⁸. Mit der Zweckbeschränkung in Abs. 1 sollte vermieden werden, dass sich mit der Familienstiftung wirtschaftlich identische Resultate erzielen lassen, d.h. dass «fideikommissenartige» Gebilde entstehen⁹.

[Rz 5] Art. 335 ZGB statuiert somit eine doppelte Zweckbeschränkung – zum einen in personeller Hinsicht, indem der Destinatärkreis auf Familienangehörige beschränkt wird,

¹ Der Aufsatz basiert auf einem an der von der Juristischen Fakultät der Universität Basel durchgeführten Tagung «Aktuelle Entwicklungen im Stiftungsrecht» vom 15. Mai 2009 gehaltenen Vortrag. Der Vortragsstil wurde weitgehend beibehalten.

² Laut GRÜNINGER, BaK, Art. 335 N 3, soll es sich um 100 bis 1000 Familienstiftungen handeln. Beispiele für bestehende Familienstiftungen finden sich etwa bei KÜNZLE, Nachlassplanung, S. 13 f.

³ RIEMER, BK, ST N 106.

⁴ BRÜCKNER, Beurkundungsrecht, N 2316, N 2319.

⁵ Vgl. zu diesem Begriff etwa KÜNZLE, SJZ 96, S. 485 ff.: «Estate planning ist die Anwendung des Familien-, Erb-, Sachen-, Obligationen-, Versicherungs- und Steuerrechts zur Ordnung der persönlichen Angelegenheiten in einem nationalen oder internationalen Kontext unter Berücksichtigung der Möglichkeit des Ruhestandes und der Gewissheit des Todes».

⁶ Vgl. etwa BREITSCHMID, Schnittstellen, S. 133 f.; KÜNZLE, FS RIEMER, S. 190; SPRECHER, Revision, S. 82 f.

⁷ EGGER, ZK, Art. 335 N 10; GERHARD, ZSR 1930, S. 141 ff.; GRÜNINGER, BaK, Art. 335 N 4; RIEMER, BK, ST N 108.

⁸ So ist das Fideikommiss etwa im Gegensatz zur Familienstiftung ein Sondervermögen ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Vgl. ausführlich zu diesem und weiteren Unterschieden sowie zur historischen Entwicklung dieser Abgrenzung RIEMER, BK, ST 133.

⁹ EGGER, ZK, Art. 335 N 14; GERHARD, ZSR 1930, S. 140 f.; RIEMER, BK, ST N 137 ff.

und zum andern in sachlicher Hinsicht über den (abschliessenden) Katalog zulässiger Zwecke (Erziehung, Ausstattung, Unterstützung und ähnliche Zwecke). Untersagt sind Familienstiftungen, 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»¹⁰. Familienstiftungen dürfen mithin *keine* Leistungen «*einfach so*» erbringen¹¹. Voraussetzungslos begünstigende, sog. Unterhalts- oder Genussstiftungen sind unzulässig. Liegt ein Verstoss gegen Art. 335 ZGB vor, vermag die Stiftung die Rechtspersönlichkeit nicht zu erlangen und ist somit grundsätzlich nichtig (vgl. Art. 52 Abs. 3 ZGB)¹². Zu beachten ist, dass die Nichtigkeit durch den Richter in einem förmlichen Verfahren auszusprechen ist¹³.

[Rz 6] In der Lehre ist man sich über die *rechtspolitische Tragweite von Art. 335 ZGB* nicht einig. Kontrovers diskutiert wird, ob der Zweckkatalog des Art. 335 Abs. 1 ZGB eng oder weit auszulegen ist¹⁴. Das Bundesgericht hat sich unlängst für eine restriktive (historische) Auslegung ausgesprochen¹⁵.

2. Analyse der ratio legis von Art. 335 ZGB

[Rz 7] Es fragt sich somit, welches rechtspolitische «Gewicht» Art. 335 ZGB im geltenden Normengefüge zukommt. Vorauszuschicken ist, dass die Bestimmung schon im Gesetzgebungsverfahren *umstritten* war und es bis heute ist¹⁶. Auch wurde die Norm in den Anfängen des 20. Jahrhunderts in der Gerichts- und Notariatspraxis jahrzehntelang ausser Acht gelassen¹⁷ (dies mag mit ein Grund sein, weshalb sich die Familienstiftung einst so grosser Beliebtheit erfreute).

[Rz 8] Gestützt auf die Materialien, die einschlägige Lehre

und Rechtsprechung lässt sich das «Zweckprogramm» des Art. 335 ZGB m.E. in folgende *drei Aspekte* aufgliedern¹⁸ – die es zugleich einer kritischen Hinterfragung zu unterziehen gilt:

a) Ideologischer Hintergrund

[Rz 9] Bei der Schaffung des Art. 335 ZGB standen historisch bedingt ideologische Erwägungen im Vordergrund. Noch im Geiste der französischen Revolution wurden fideikommissartige Gebilde als Fremdkörper in der demokratisierten Rechtsordnung empfunden – als Überbleibsel des feudal geprägten «Ancien Régime», dessen man sich entledigen wollte¹⁹. Bemerkenswert ist, dass sich aber schon damals die tonangebenden Juristen im «Kampf um das Fideikommiss» für die Bewahrung des Rechtsinstituts aussprachen²⁰, wogegen die Vertreter der Gegenposition selbst für jene Zeit «reichlich abgegriffene Klischees» bemühten²¹. Fraglich ist somit, ob es einer derartigen Norm im entstehungszeitlichen Umfeld überhaupt bedurfte, um die demokratischen Werte zu schützen. Mittlerweile jedenfalls dürften *Wandel der Zeit und Wertungen* diesen Gesetzeszweck obsolet haben werden lassen – die von ständischen Strukturen längst emanzipierte Gesellschaft ist m.E. auf eine derartige Klausel nicht mehr angewiesen²².

b) Moralischer Hintergrund

[Rz 10] Art. 335 ZGB beruht weiter auf der Überlegung, die Familienangehörigen vor Müssiggang zu bewahren²³. Ein jeder solle seinen Lebensunterhalt aus eigener Kraft bestreiten und sich nicht etwa auf Stiftungsbezügen «ausruhen» können. Dem lässt sich m.E. entgegenhalten, dass es in einem gewissen Masse *widersprüchlich* ist, den Einzelnen durch rechtliche Normen zu eigenverantwortlichem Handeln «zwingen» zu wollen. Hinzu kommt, dass der Schutz des Einzelnen «vor sich selbst» – wie überhaupt die Einmischung des Staates in den individuellen Lebensentwurf – nach heutigem Staatsverständnis grundsätzlich keine öffentliche Aufgabe darstellt²⁴. Hier aber soll dem Einzelnen aufgedrängt werden,

¹⁰ BGE 108 II 393, 394 («Ferienhaus») = Pra 72 Nr. 60 in Anlehnung an BGE 93 II 439, 448 («Burg Reichenstein»). Siehe auch BGer 5C.9/2001 vom 18. Mai 2001, E. 3 b) = BGE 127 III 337 (dieser Teil nicht publ.).

¹¹ SPRECHER/V. SALIS-LÜTOLF, Leitfaden, S. 198.

¹² Zwar ist der Unterhaltszweck nicht in sich rechtswidrig, doch verstösst er gegen objektives Recht (Art. 335 ZGB). Neben der Nichtigkeit kommt auch Teilnichtigkeit in Frage sowie allenfalls die Konversion.

¹³ Vgl. etwa GRÜNINGER, BaK, Art. 88/89 N 11; RIEMER, BK, Art. 88/89 N 33 ff.; SPRECHER/V. SALIS-LÜTOLF, Leitfaden, S. 188 f.

¹⁴ Für eine enge Auslegung insb. RIEMER, BK, ST N 142 ff. Für eine weite Auslegung vor allem die neuere Lehre: BREITSCHMID/VETSCH, Handkommentar, Art. 335 N 4 f.; GRÜNINGER, BaK, Art. 335 N 10 ff.; ZEITER, Erbstiftung, S. 163 f. Ebenso bereits EGGER, ZK, Art. 335 N 13; GERHARD, ZSR 1930, S. 145 ff.

¹⁵ BGer 2A.457/2001 vom 4. März 2002 (Familienstiftung Glarus II), E. 4.5 = ASA 72, S. 295 ff. = StE 2002 B 72.14.1 Nr. 19 = StR 2002, S. 567 ff. = Pra 2002 Nr. 206.

¹⁶ Vgl. etwa GRÜNINGER, BaK, Art. 335 N 2 f.; KÜNZLE, FS RIEMER, insb. S. 189 ff.; DERS., Konturen des Stiftungsbegriffs, S. 9 f.; DERS., Nachlassplanung, S. 18; LANTER, DACH 2000, S. 80; ZEITER, SJZ 2001, S. 451 ff. Siehe bereits GUBLER, ZSR 1954, insb. S. 240a ff.

¹⁷ Vgl. GRÜNINGER, BaK, Art. 335 N 8; RIEMER, BK, ST N 140 m.w.H.

¹⁸ Vgl. auch THORENS, FS Schüpbach, S. 156.

¹⁹ Vgl. Protokoll der Expertenkommission, Bd. 2, S. 573 ff. Vgl. auch die Zitate bei RIEMER, BK, ST N 137. Zum (rechts-)geschichtlichen Hintergrund auch BÜHLER, Fideikommiss, S. 131 ff., S. 140 ff.

²⁰ Vgl. BÜHLER, Fideikommiss, insb. S. 163 f. m.w.H.

²¹ So jedenfalls PAHUD DE MORTANGES, FS Schnyder, S. 504 m.w.H. Siehe auch GUBLER, ZSR 1954, S. 462a.

²² In diesem Sinne bereits SCHNITZER, SJZ 1965, S. 217.

²³ GRÜNINGER, BaK, Art. 335 N 14; RIEMER, BK, ST N 137 in fine m.w.H. Aus der Rspr.: BGer 5C.9/2001 vom 18. Mai 2001, E. 3 b) = BGE 127 III 337 (dieser Teil nicht publ.).

²⁴ Vorbehalten bleiben Massnahmen zur Bewahrung hochrangiger Rechtsgüter oder zum Schutze Dritter. Vgl. hierzu HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, S. 523 f. Dass die Betonung auf der Verantwortlichkeit des Einzelnen liegt, lässt sich auch aus der Verfassung ersehen: Art. 6 und Art. 12 BV (sog. Subsidiaritätsprinzip).

sich so zu verhalten, wie es der bzw. einer Idealvorstellung des arbeitsamen und tugendhaften Bürgers entspricht. Zudem ist weder erwiesen, ob mit zunehmendem Reichtum der moralische Zerfall beim Einzelnen wirklich einsetzt noch ob sich mittels Art. 335 ZGB der gewünschte «erzieherische» Effekt auch tatsächlich einstellt.

[Rz 11] Überhaupt erweisen sich die moralischen Bedenken gegenüber der Familienstiftung m.E. als *inkohärent* in einer Rechtsordnung, welche die Möglichkeit des Verschenkens, des Vererbens sowie des Errichtens selbst einer Unterhaltsstiftung zugunsten familienfremder Personen uneingeschränkt zulässt, ja geradezu vorsieht. Allen diesen Rechtsinstituten ist die Gefahr inhärent, dass darunter der «Eigenantrieb» des Begünstigten leidet.

c) Volkswirtschaftlicher Hintergrund

[Rz 12] Aus der merkantilen Optik Ende des 19. Jahrhunderts heraus galten langfristige oder gar endgültige Vermögensparkierungen und das damit verbundene Ausscheiden des betreffenden Kapitals aus dem Produktionsprozess als unerwünscht²⁵. Betont wurde und wird noch heute der Zusammenhang zwischen Art. 335 ZGB und dem Verbot sukzessiver Nacherbeinsetzung bzw. des sukzessiven Nachvermögens (Art. 488 Abs. 2 und Abs. 3 ZGB)²⁶. Es lässt sich nun nicht leugnen, dass die hiesige Rechtsordnung längerfristigen Vermögensparkierungen grundsätzlich skeptisch gegenübersteht und Stiftungen (nicht nur Familienstiftungen!) auf eine «ewige» Vermögensperpetuierung hinauslaufen können. Um diese Gefahr zu vermeiden, würde jedoch auch eine Begrenzung der zulässigen Existenzdauer genügen.

[Rz 13] Wenn man die Norm nun schon unter ökonomischen Gesichtspunkten analysiert, gilt es auch zu bedenken, welche volkswirtschaftlichen Auswirkungen das *Verbot* von Unterhaltsstiftungen zeitigt. Wie gesagt, lässt sich die schweizerische Familienstiftung aufgrund des engen Zweckkatalogs nur bedingt als Instrument für die familiäre Vermögens- und Nachlassplanung einsetzen. Mit dem Ausweichen auf ausländische Vehikel ist regelmässig ein der hiesigen Wirtschaft abträglicher Kapitalabfluss ins Ausland verbunden²⁷, auch wenn die Vermögenswerte mitunter von Banken in der Schweiz verwaltet werden. Jedenfalls stellt das Fehlen eines tauglichen Gefässes für die Nachfolgeplanung einen Nachteil der Schweiz im «Wettbewerb der Rechtsordnungen» dar.

3. Fazit

[Rz 14] Das uneingeschränkte Verbot von Unterhaltsstiftungen lässt sich nach der hier vertretenen Ansicht *rechtspolitisch nicht (mehr) überzeugend begründen*²⁸. Besonders stossend erscheint, dass die gesetzliche Zweckbeschränkung nur gerade im Verhältnis zu Familienangehörigen gilt, wogegen zugunsten familienfremder Personen ohne weiteres eine Stiftung zu beliebigen (auch Unterhalts-)Zwecken errichtet werden darf, obschon die tote Hand-Problematik und die moralischen Bedenken hier geradeso präsent sind²⁹.

4. Exkurs: Bedeutung von Art. 335 ZGB im internationalen Verhältnis

[Rz 15] Umstritten ist, ob Art. 335 ZGB auch im internationalen Verhältnis Geltung erlangt, d.h. wenn es um die zivilrechtliche Anerkennung einer Auslandstiftung (oder eines vergleichbaren Rechtsinstituts) geht. Auf Stiftungen findet das internationale Gesellschaftsrecht des IPRG Anwendung, auch wenn es sich bei diesen um Anstalten und nicht um Gesellschaften im materiell-rechtlichen Sinn handelt³⁰. Gemäss Art. 154 Abs. 1 IPRG gilt grundsätzlich die *Inkorporationstheorie*, d.h. die Gültigkeit der Auslandstiftung richtet sich nach dem Recht, unter welchem die Stiftung errichtet bzw. inkorporiert wurde, d.h. nach dem ausländischen Recht. Vorbehalten bleiben jedoch insbesondere der schweizerische *ordre public* (Art. 17 IPRG) sowie die sog. *lois d'application immédiate* (Art. 18 IPRG). Bei letzteren handelt es sich um Normen, die wegen ihres besonderen Zweckes – unabhängig von dem durch das IPRG berufenen Recht – zwingend anzuwenden sind.

[Rz 16] Lehre und Rechtsprechung sind sich grundsätzlich einig, dass Art. 335 ZGB den *ordre public* nicht tangiert³¹. Kontrovers diskutiert wird hingegen, ob die Norm als *loi*

²⁵ Vgl. etwa BÜHLER, Fideikommiss, S. 163; PAHUD DE MORTANGES, FS Schnyder, S. 503 f.; THORENS, FS Schüpbach, S. 156.

²⁶ KÜNZLE, Nachlassplanung, S. 15 f.; DERS., Konturen des Stiftungsbegriffs, S. 9; SUPINO, Trust, S. 116; THORENS, FS Schüpbach, S. 156. Siehe auch BÜHLER, Fideikommiss, S. 163. Vgl. weiter OGer ZH vom 22.8.1985 = SJZ 82 (1986), S. 247.

²⁷ Vgl. etwa ZEITER, SJZ 2001, S. 457.

²⁸ In diese Richtung geht nun auch die Botschaft des Bundesrats zur Genehmigung und Umsetzung des Haager Übereinkommens über das auf Trusts anzuwendende Recht und über ihre Anerkennung vom 2. Dezember 2005, BBl 2006, 551, Ziff. 1.4.1.7.

²⁹ In diesem Sinne auch BREITSCHMID, Schnittstellen, S. 134; KÜNZLE, FS RIE-MER, S. 191. Siehe auch HAMM/PETERS, *successio* 2008, S. 250 f. Erklärend BGE 75 II 81, 90 («Gehrenau»): «Wenn diese Limitierung des Zweckes im Rahmen der Bestimmungen über die Familienstiftung ausgesprochen ist, so offenbar deswegen, weil die Gefahr der reinen Unterhaltsgewährung *praktisch nur bei Stiftungen zugunsten von Familienangehörigen besteht*» (Hervorhebung hinzugefügt).

³⁰ Siehe MAYER, S. 206; v. PLANTA/EBERHARD, BaK IPRG, Art. 150 N 3; PRAST, Anerkennung, S. 220 f.; VISCHER, ZK IPRG, Art. 150 N 11. Siehe auch GRÜNINGER, BaK, Vor Art. 80–89bis N 32; SPRECHER/v. SALIS-LÜTOLF, Länderbericht Schweiz, S. 1371.

³¹ Vgl. etwa HEPBERGER/MAUTE, StR 2004, S. 596 (bei der Verweisung auf Art. 15 IPRG dürfte es sich um ein Versehen handeln); KÜNZLE, Nachlassplanung, S. 32; LÖRTSCHER, ST 1987, S. 76; MAUSLI-AlLENSPACH, StR 1996, S. 118; PETER, FStR 2003, S. 165; SUPINO, Trust, S. 202 f. Unklar RINDISBACHER, S. 80 f.A.A. wohl REYMOND, JdT 1971, S. 328 f. Aus der Rechtsprechung: VGer SG vom 29. August 2007, E. 2.3.2 f. = StE 2007 B 52.1 Nr. 4

d'application immédiate erscheint³². Das Bundesgericht hat die Frage – soweit ersichtlich – noch nicht entschieden³³. M.E. muss dies klar verneint werden, denn Art. 335 ZGB ist nicht als Norm einzustufen, die aufgrund ihrer rechtspolitischen Dimension auch im internationalen Verhältnis Geltung erlangen sollte³⁴ – im Gegenteil: Bereits innerstaatlich Fragwürdiges (siehe 2.) sollte nicht auch noch internationalisiert werden! Dieses Ergebnis lässt sich zudem mit praktischen Überlegungen³⁵ sowie einer rechtsvergleichenden Umschau untermauern: So lassen die übrigen Rechtsordnungen des deutschen Rechtskreises (Deutschland, Österreich und Liechtenstein) – die jedenfalls im Kern identischen oder zumindest ähnlichen Grundwerten verpflichtet sein dürften – die Errichtung von Unterhaltungsstiftungen grundsätzlich zu³⁶.

5. Zwischenergebnis (zivilrechtlicher Teil)

[Rz 17] Abschliessend lässt sich festhalten, dass die enge Zweckbeschränkung bei Familienstiftungen eine *sinnvolle Nutzung des Rechtsinstituts unterbindet*, obschon sich dieses an sich als Gefäss für die familiäre Vermögens- und Nachlassplanung geradezu anbietet. Würde dem Art. 335 ZGB selbst im internationalen Verhältnis zum Durchbruch verholfen, so wären auch ausländische Familienstiftungen oder sogar Trusts an der Norm zu messen und allenfalls für nichtig zu erklären. Auf diese Weise würde selbst das Ausweichen auf ausländische Vehikel erschwert bzw. verunmöglicht.

[Rz 18] Am Rande sei zudem auf die Problematik *überdotierter Familienstiftungen* hinzuweisen, d.h. Stiftungen, die aufgrund des engen Katalogs der zulässigen Zwecke nahezu keine Ausschüttungen (mehr) machen können. Das Vermögen bleibt so in der Stiftung grundsätzlich auf ewig blockiert³⁷.

³² Grundsätzlich befürwortend etwa V. PLANTA/EBERHARD, BaK IPRG, Komm. IPRG, Art. 154 N 18; BUCHER, DIP, Teil I/2, N 442; DERS., DIP II, N 987. Siehe auch BUCHER, ZBGR 1988, S. 156 f.; KÜNZLE, FS RIEMER, S. 183. Ablehnend dagegen DUTOIT, DIP, Art. 154 N 9; GRÜNINGER, BaK, Art. 335 N 16 f.; OTHENIN-GIRARD, N 951; SCHNITZER, SJZ 1965, S. 217 f.; SUPINO, Trust, S. 203; THORENS, FS Schüpbach, S. 162 ff.; aus der Steuerrechtsliteratur z.B. BÖCKLI, Trust, S. 59; DERS., StR 2007, S. 786; PETER, FStR 2003, S. 165 f.; REICH/SIMONEK, AJP 2004, S. 997. Tendentiell ablehnend VISCHER, ZK IPRG, Art. 154 N 34; VOSE, S. 201; PRAST, Anerkennung, S. 251 ff. und S. 317.

³³ Für die Anwendbarkeit im internationalen Verhältnis aber etwa Steuerrekurskommission I ZH vom 10. Januar 2000 = StE 2000 B 26.25 Nr. 1. Offen gelassen durch VGer SG vom 29. August 2007 = StE 2007 B 52.1 Nr. 4.

³⁴ In diesem Sinne auch Botschaft zum Haager Trust-Übereinkommen (siehe FN 28), Ziff. 1.4.1.7.

³⁵ Wie bereits erwähnt, würde die Durchsetzung des Art. 335 ZGB im internationalen Verhältnis für die Schweiz einen immensen *Standortnachteil* bedeuten.

³⁶ Vgl. den rechtsvergleichenden Überblick bei GRÜNINGER, BaK, Art. 335 N 18 ff. (stellenweise veraltet), und bei KÜNZLE, FS RIEMER, S. 175 f.

³⁷ In der Lehre wird unter anderem über die Möglichkeit einer Teilliquidation diskutiert. Vgl. etwa GRÜNINGER, BaK, Art. 335 N 13a und N 13b; HAMM/PETERS, successio 2008, S. 251 f.

III. Steuerrechtliche Rahmenbedingungen

[Rz 19] Eine umfassende Abklärung der Steuerrechtslage setzt voraus, dass nicht die Besteuerung der Familienstiftung allein, sondern *auch diejenige des Stifters sowie der Begünstigten* unter die Lupe genommen wird. Zu unterscheiden sind zudem die verschiedenen Stadien der Stiftungsexistenz (Errichtung, Fortbestand und Aufhebung).

6. Anerkennung der Familienstiftung als Steuersubjekt

[Rz 20] Die primäre Frage bei der Besteuerung der Familienstiftung gilt ihrer Anerkennung als eigenständiges Steuersubjekt. Wird sie als solches anerkannt, hat dies zur Folge, dass das gewidmete Vermögen und die Erträge fortan bei dieser und nicht mehr beim Stifter steuerlich erfasst werden (sog. Trennungsprinzip). Wird der Stiftung die Steuerrechtsfähigkeit dagegen abgesprochen, werden Stiftungsvermögen und -ertrag *weiterhin dem Stifter zugerechnet und bei diesem besteuert*.

[Rz 21] Mit der Frage der steuerrechtlichen Anerkennung von Familienstiftungen befasste sich das Bundesgericht *vor allem in den Anfängen des letzten Jahrhunderts*³⁸, also zu einer Zeit, in welcher der Art. 335 ZGB in der Praxis – wie gesagt – weitgehend ignoriert wurde. Regelmässig handelte es sich um interkantonale Doppelbesteuerungskonflikte: Der Stifter lagerte einen Teil seines Vermögens in die (meist in einem steuergünstigen Kanton domizilierte) Stiftung aus, um sich die Steuern darauf und auf den Erträgen zu ersparen.

[Rz 22] Trotz reichhaltiger Rechtsprechung ist die Rechtslage unklar geblieben. Das Bundesgericht argumentiert *einerseits auf steuerrechtlicher, andererseits auf zivilrechtlicher Ebene*: In der frühen Praxis wurde der Familienstiftung die steuerrechtliche Anerkennung nicht selten versagt mit dem Argument, dass sich der Stifter seines Vermögens nicht tatsächlich entäussert habe bzw. die Stiftung nur zu Steuersparzwecken vorgeschoben sei (dies insbesondere dann, wenn sich der Stifter den Zugriff auf das Stiftungsvermögen und/oder die Erträge weiterhin gesichert hatte). In diesem Fall wurde die Stiftung unter Berufung auf das Rechtsinstitut der Steuerumgehung resp. auf den steuerrechtlichen Rechtsmissbrauch transparent behandelt³⁹. In seiner späteren Praxis untersuchte das Bundesgericht jeweils auch die zivilrechtliche Gültigkeit der Stiftung⁴⁰; es sprach Familienstiftungen wegen Verstosses gegen Art. 335 ZGB die Steuerrechtsfähigkeit mitunter ohne weiteres ab.

[Rz 23] Gemäss dem *neuestem einschlägigen Urteil des*

³⁸ Die Urteile sind nur teilweise publiziert – eine Übersicht findet sich bei OPEL, S. 43 ff.

³⁹ Vgl. etwa BGE 55 I 373 sowie BGE 52 I 372.

⁴⁰ Ab BGE 71 I 265.

Bundesgerichts aus dem Jahr 2005⁴¹ ist aber selbst eine zivilrechtswidrige Unterhaltsstiftung solange als Steuersubjekt anzuerkennen, als nicht die Aufhebung der Stiftung in einem förmlichem Verfahren erfolgt ist. Dies gelte insbesondere dann, wenn sich die Zivilrechtswidrigkeit erst aufgrund organisatorischer Bestimmungen betreffend die Verwendung der Stiftungserträge ergibt, was allenfalls lediglich eine Teilnichtigkeitsklärung zur Folge haben könnte. Das Urteil belässt somit einen gewissen Graubereich. Auch fehlt eine Auseinandersetzung mit früheren (abweichenden) Entscheiden. Welcher Stellenwert zivilrechtlichen Ungültigkeitsgründen bei der steuerrechtlichen Anerkennung von Familienstiftungen beizumessen ist, bleibt weiterhin relativ unklar.

7. Besteuerung der Stiftungerrichtung

[Rz 24] Während den Stifter grundsätzlich keine Steuerfolgen treffen⁴², hat die Stiftung *kantonale Erbschafts- oder Schenkungssteuern* zu entrichten⁴³. In den meisten Kantonen wird die Widmung zum unter Nichtverwandten geltenden *Maximalsatz* veranschlagt. Dies führt dazu, dass der Steuersatz bei der Vermögenswidmung abhängig von der Zuwendungshöhe in vielen Kantonen bis zu 50% und auch mehr betragen kann⁴⁴. Oft wird also bereits bei der Einlage ein beträchtlicher Teil der Substanz wegbesteuert. Abweichend davon wird in einzelnen Kantonen auf das Verwandtschaftsverhältnis zwischen dem Stifter und den Destinatären abgestellt (vgl. etwa die Steuergesetze des Kantons Aargau und Zug⁴⁵).

8. Laufende Besteuerung der Stiftung

[Rz 25] Mit der hohen Einlagebesteuerung hat es jedoch noch nicht sein Bewenden: Familienstiftungen gelangen im Unterschied zu klassischen Stiftung grundsätzlich nicht in den Genuss einer Steuerbefreiung, da es zufolge des beschränkten Destinatärkreises an einer gemeinnützigen oder öffentlichen Interessen dienenden Zwecksetzung fehlt⁴⁶. Die Familienstiftungen unterliegen somit mit ihrem Vermögen und dem

Ertrag der *Kapital- und Gewinnsteuer* ebenso wie die übrigen juristischen Personen⁴⁷. Zu beachten ist jedoch, dass im Vergleich etwa zur Aktiengesellschaft tiefere Steuersätze greifen und regelmässig hohe Steuerfreibeträge gewährt werden⁴⁸. Ausserdem gelten (zivilrechtskonforme) Leistungen an die Destinatäre nach geltender Bundesgerichtspraxis als vom steuerbaren Gewinn abzugsfähige Aufwendungen⁴⁹.

9. Besteuerung der Ausschüttungen an die Destinatäre

[Rz 26] Auch in diesem Bereich ist die Rechtslage weitgehend unklar: Je nach Kanton – die Kantone sind auch für die Veranlagung der direkten Bundessteuer zuständig – erfolgt die Besteuerung bei den Destinatären unterschiedlich: Regelmässig wird die Stiftungsleistung entweder *mit der Einkommens- oder mit der Schenkungssteuer* erfasst⁵⁰. Wirft man einen Blick auf die Praxis, so lässt sich der Eindruck nicht erwehren, dass «jeder zuständige Fiskus im Zweifelsfalle (...) die für ihn ergiebigeren Betrachtungsweise wählt»⁵¹. Nur echte Unterstützungsleistungen bleiben in allen Kantonen kraft harmonisierungs- resp. bundesrechtlicher Vorgaben steuerfrei⁵².

[Rz 27] Dies führt dazu, dass das vom Stifter eingelegte Vermögen nicht nur bei der Einlage stark besteuert wird, sondern *abermals bei der Ausschüttung*. Bei einer Qualifikation der Ausschüttung als Schenkung wird in aller Regel wiederum der Höchstsatz für Nichtverwandte zur Anwendung gebracht, aber auch die Einkommenssteuer schlägt mit rund 20 - 40 % zu Buche. Nicht selten kommt es also vor, dass auf diese Weise *70% und mehr* des vom Stifter einst eingelegten Vermögens wegbesteuert werden.

[Rz 28] Ein neuerer Bundesgerichtsentscheid aus dem Jahr 2005⁵³ hat immerhin zu einer gewissen Vereinheitlichung geführt. Nach diesem Urteil unterliegen *Ertragsausschüttungen der Einkommenssteuer* und nicht etwa der Schenkungssteuer.

⁴¹ BGer 2A.668/2004 vom 22. April 2005 (Familienstiftung Glarus III) = ASA 76, S. 675 ff. = StE 2006 B 26.25 Nr. 2 = StR 2005, S. 676 ff.

⁴² Abgesehen von einer Besteuerung der stillen Reserven, wenn der Stifter (einzelne) Vermögenswerte aus seinem Geschäftsvermögen in die Stiftung einbringt (sog. Privatentnahme; vgl. Art. 18 Abs. 2 DBG sowie Art. 8 Abs. 1 StHG).

⁴³ Die Steuerhoheit steht immer demjenigen Kanton zu, in dem der Stifter seinen Wohnsitz hat bzw. hatte. Zu beachten ist, dass der Kanton Schwyz weder Erbschafts- noch Schenkungssteuern erhebt und der Kanton Luzern lediglich Erbschaftssteuern kennt (vgl. aber § 6 EStG LU).

⁴⁴ Vgl. HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, § 27 N 60.

⁴⁵ § 147 Abs. 3 StG AG; § 180 Abs. 3 StG ZG. Der Kanton St. Gallen kannte früher ebenfalls eine derartige Regelung.

⁴⁶ Vgl. Art. 56 lit. g DBG und Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG. Vgl. hierzu auch BGer 2A.457/2001 vom 4. März 2002, E. 2 = ASA 72, S. 295 ff. = StE 2002 B 72.14.1 Nr. 19 = StR 2002, S. 567 ff. = Pra 2002 Nr. 206; BGE 70 I 80 ff. = ASA 13, S. 240 ff.; BGE 66 I 176, 184; BGE 56 I 284 ff.

⁴⁷ Vgl. Art. 49 Abs. 1 lit. b DBG; Art. 20 Abs. 1 StHG. Die Kapitalsteuer wird nur auf kantonaler Ebene erhoben.

⁴⁸ Vgl. auf Bundesebene Art. 71 Abs. 1 und Abs. 2 DBG.

⁴⁹ BGer 2A.457/2001 vom 4. März 2002 = ASA 72, S. 295 ff. = StE 2002 B 72.14.1 Nr. 19 = StR 2002, S. 567 ff. = Pra 2002 Nr. 206.

⁵⁰ Vgl. hierzu etwa HEPBERGER/MAUTE, StR 2004, S. 598; LANDOLF, S. ff.; LIMBURG, ST 2001, S. 998 f.; MÄUSLI-AlLENSPACH, StR 1996, S. 126 f.; PETER, FStR 2003, S. 167; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Handkomm. DBG, Art. 24 N 25; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Zürcher Steuergesetz, § 24 N 28; SCHULTHESS/HÄFELIN GNOS, ST 1998 S. 922. Eine Übersicht über den Meinungsstand in Lehre und Rechtsprechung findet sich bei OPEL, S. 147.

⁵¹ So GRÜNINGER, DACH 2000, S. 138

⁵² Vgl. Art. 24 lit. d DBG/Art. 7 Abs. 4 lit. f StHG. Dies setzt die tatsächliche Bedürftigkeit des Begünstigten voraus. Bei Familienstiftungen mag dies zwar durchaus vorkommen – eine derartige Verwendung wird sogar der gesetzgeberischen Idealvorstellung entsprechen – doch stehen diese Fälle in der Praxis nicht im Vordergrund.

⁵³ 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.

Einerseits verbiete es das vom Stifter auf die Stiftung übergegangene Eigentum am Stiftungsvermögen, steuerrechtlich eine Schenkung seitens des Stifters anzunehmen. Andererseits liege auch keine Schenkung seitens der Stiftung vor, da diese die Leistungen aufgrund ihrer Statuten, also nicht freiwillig erbringe. Zu beachten ist jedoch, dass sich das Urteil ausschliesslich auf die Ausschüttung von Ertrag (und nicht auch der eingelegten Substanz) bezieht.

10. Besteuerung der Stiftungsaufhebung

[Rz 29] Der Vollständigkeit halber sei noch kurz auf die *Besteuerung der Aufhebung* der Stiftung einzugehen: Ein allfälliger Liquidationsgewinn unterliegt auf Stufe Stiftung wiederum der Gewinnsteuer. Die (auf Stufe Stiftung abzugsfähige) Schlussumschüttung wird bei den Letztbegünstigten grundsätzlich gleich wie die laufenden Ausschüttungen besteuert, d.h. je nach Kanton unterschiedlich (siehe unter 9.).

IV. Zwischenergebnis (steuerrechtlicher Teil)

[Rz 30] Wie gezeigt, sieht sich die Familienstiftung regelmässig *hohen (substanzverzehrenden) Steuerbelastungen* ausgesetzt; dies gilt insbesondere hinsichtlich der einschneidenden Einlagebesteuerung (Erbschafts- oder Schenkungssteuer zum Höchstsatz für Nichtverwandte) sowie der Besteuerung der Ausschüttungen.

[Rz 31] Hinzu kommt die *Rechtsunsicherheit*, die mit der über weite Strecken unklaren (Steuer-)Rechtslage verbunden ist, namentlich bezüglich der Frage der steuerrechtlichen Anerkennung der Familienstiftung sowie der Besteuerung der Ausschüttungen.

[Rz 32] Schliesslich erweist sich die Besteuerung der Stiftung und der Destinatäre regelmässig als *inkohärent*. Wird im Einlagezeitpunkt die Erbschafts- oder Schenkungssteuer erhoben, führt eine erneute Besteuerung von Substanz ausschüttungen im Ergebnis zur doppelten Belastung des an sich gleichen Substrats⁵⁴.

V. Fazit

[Rz 33] Es lässt sich somit festhalten, dass sich das Rechtsinstitut der Familienstiftung, so wie es sich heute präsentiert, kaum noch sinnvoll nutzen lässt. Dies, obschon es an sich als Nachfolgeplanungsinstrument *geradezu prädestiniert* wäre, zumal ähnliche Vehikel – wie dies etwa der Trust im angloamerikanischen Bereich darstellt – von der hiesigen Rechtsordnung nicht zur Verfügung gestellt werden. Es fragt sich daher, wie der schweizerischen Familienstiftung zu neuem Aufschwung verholfen werden könnte.

⁵⁴ In diesem Sinne auch LANDOLF, S. 242 f.

11. Postulate de lege lata

d) Restriktive Anwendung von Art. 335 ZGB

[Rz 34] Die vorangehenden Ausführungen (siehe 3.) haben gezeigt, dass sich die Teleologie des Art. 335 ZGB in das Wertungsgefüge der geltenden Privatrechtsordnung nicht (mehr) einfügt. Die Norm erweist sich m.E. vielmehr als systemfremd oder sogar «systemwidrig»⁵⁵. Somit gebietet sich eine restriktive Auslegung der Norm (erst recht verbietet sich eine analoge Anwendung). Anders gesagt ist der Katalog der *zulässigen Zwecke weit auszulegen*, auch wenn damit dem Willen des historischen Gesetzgebers nicht vollumfänglich nachgelebt wird⁵⁶. Indes wird m.E. «auslegungstechnisch» Machbares mit rechtspolitisch Wünschenswertem verwechselt, wenn man – wie es ZEITER vorschlägt⁵⁷ – die Unterhaltstiftung unter Art. 80 ZGB subsumiert und als klassische Stiftung behandelt, die gesetzlich vorgesehenen Privilegien (keine staatliche Aufsicht etc.) indes denjenigen Familienstiftungen vorbehält, die den Anforderungen von Art. 335 ZGB genügen⁵⁸. Das in Art. 190 BV statuierte Anwendungsgebot verpflichtet den Rechtsanwender, selbst eine «Ausreissernorm» zu beachten – das Gesetz darf mithin «ausgelegt», nicht aber «weggelegt» werden⁵⁹.

e) Klärung der Steuerrechtslage und adäquate Besteuerung

[Rz 35] In steuerlicher Hinsicht sollte de lege lata die *Rechtslage geklärt* werden vor allem bezüglich der Anerkennung der Stiftung als Steuersubjekt (insbesondere ist zu ergründen, ob bei der Nichtanerkennung zivilrechtliche oder steuerrechtliche Gründe oder beide ausschlaggebend sein sollen⁶⁰).

[Rz 36] Ferner gilt es, ein *in sich stimmiges System* der Besteuerung der Stiftung und der Destinatäre zu entwickeln. Ohne ins Detail gehen zu wollen, soll an dieser Stelle kurz (in sechs Schritten) skizziert werden, wie ein solcher Ansatz m.E. aussehen könnte⁶¹:

⁵⁵ Ähnlich KÜNZLE, Nachlassplanung, S. 18: «Art. 335 ZGB [steht] *quer* in der heutigen Rechtslandschaft (...), insbesondere wenn man den internationalen Kontext betrachtet» (Hervorhebung hinzugefügt). Vgl. zum Ausdruck der «Systemwidrigkeit» KRAMER, Methodenlehre, S. 88 und 187.

⁵⁶ Wie KRAMER, Methodenlehre, S. 123, überzeugend darlegt, sind die Gesetzesmaterialien im Rahmen der Auslegung zwar zu konsultieren – es besteht aber keine unbedingte Befolgungspflicht («persuasive authority»).

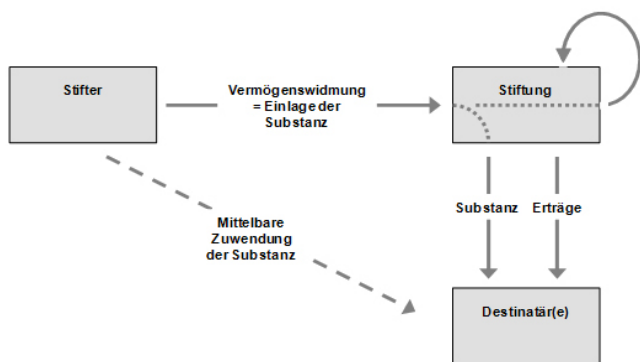
⁵⁷ ZEITER, SJZ 2001, S. 453 ff. Siehe auch DIES., ErbStiftung, S. 163 f.

⁵⁸ Ebenfalls kritisch GRÜNINGER, BaK, Art. 335 N 12a. Siehe auch BGE 5C.9/2001 vom 18. Mai 2001, E. 3 e) in fine m.w.H. = BGE 127 III 337 (dieser Teil nicht publ.).

⁵⁹ Bild von BÖCKLI, FS Cagianut, S. 306 f.

⁶⁰ Dazu ausführlich OPEL, S. 31 ff.

⁶¹ Ausführlich OPEL, S. 157 ff.



- Erstens sollte die Betrachtung *gesamtheitlich* erfolgen. Statt einerseits isoliert das Verhältnis zwischen Stifter und Stiftung anzuschauen, d.h. die Vermögensgewinnlage, 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. Die Stiftung wird mithin bloss vollziehend tätig.
- Zweites ist festzuhalten, dass Stiftungsleistungen beim Begünstigten grundsätzlich der *Einkommenssteuer* unterliegen, da es sich um Reinvermögenszugänge handelt⁶². Da Schenkungen und Erbschaften jedoch von der Einkommenssteuer ausgenommen sind⁶³, stellt sich die Frage, ob auch Stiftungsleistungen als solche qualifizieren, d.h. unter die Steuerausnahme fallen.
- Drittens ist festzuhalten, dass die Ausschüttungen nicht als Schenkungen *seitens der Stiftung eingestuft werden können* (so wie dies auch das Bundesgericht festgestellt hat). Die Stiftung handelt – wie gesagt – stets in Erfüllung ihres Zweckes; sie wird kraft ihrer Statuten tätig und nicht «aus freien Stücken» resp. *causa donandi*. Es gilt mithin der Grundsatz «Die Stiftung schenkt nichts»⁶⁴.
- Viertens ist zu prüfen, ob *seitens des Stifters* eine (mittelbare) Schenkung⁶⁵ 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 auszugehen. Wird die Substanz nun aber bereits im Einlagezeitpunkt, d.h. zeitlich vorgezogen, mit der Erbschafts- oder Schenkungssteuer erfasst (siehe 7.), so sollte sie m.E. nicht abermals bei der Ausschüttung besteuert werden, sondern vielmehr steuerfrei bleiben⁶⁶. Das Gesagte kann jedoch nur für Substanz ausschüttungen gelten und nicht auch für Ertragsausschüttungen, da die Erträge im Widmungszeitpunkt nicht Bestandteil des stifterischen Vermögens gewesen sind⁶⁷.

- 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-)steuermindernde Tatsache handelt (siehe zweitens)⁶⁸. Dazu braucht er m.E. aber nur zu belegen, dass eine statutenkonforme Substanzentnahme vorliegt⁶⁹, 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* abzustellen⁷⁰ – womit die hohe, substanzverzehrende Einlagebesteuerung entfiel.

12. Postulat de lege ferenda: Zulassung auch von Unterhaltungsstiftungen

[Rz 37] De lege ferenda gilt es namentlich die Daseinsberechtigung des Art. 335 ZGB zu hinterfragen. Ein Teil der

⁶² Das Einkommenssteuerrecht basiert auf der sog. Reinvermögenszugangstheorie, wonach grundsätzlich sämtliche (Rein-)Vermögenszugänge steuerbar sind (vgl. Art. 16 DBG und Art. 7 Abs. 1 StHG).

⁶³ Art. 24 lit. a DBG/Art. 7 Abs. 4 lit. a StHG.

⁶⁴ Dies in *terminologischer* Anlehnung an den berühmten, jedoch auf Kapitalgesellschaften bezogenen Ausspruch KÄNZIGS «Eine Unternehmung schenkt nichts» (KÄNZIG, ASA 45, S. 324 FN 3).

⁶⁵ Zu beachten ist, dass der steuerrechtliche Schenkungsbegriff *weiter* ist als der zivilrechtliche und insbesondere keinen Konsens voraussetzt (ausführlich OPEL, insb. S. 170 ff.).

⁶⁶ Ähnliche Überlegungen finden sich bei LANDOLF, S. 236 ff., sowie STYGER, S. 100 f., S. 104 f.

⁶⁷ Verschenken bzw. Vererben lässt sich nur, was einem zuvor auch gehört hat.

⁶⁸ Auch im Steuerrecht richtet sich die Beweislastverteilung grundsätzlich nach der sog. Normentheorie.

⁶⁹ Die seit der Stiftungsrechtsrevision gesetzlich vorgeschriebene Buchführungspflicht dürfte den Nachweis der Mittelherkunft (Substanz oder Ertrag) erleichtern.

⁷⁰ Genauer gesagt auf das Verhältnis zwischen Stifter und entferntest verwandtem Begünstigtem (eine quotale Aufteilung fällt bei der Familienstiftung ausser Betracht, da die Begünstigten nicht über feste Rechtsansprüche verfügen). Vgl. auch HAMM/PETERS, successio 2008, S. 255 f.

Lehre plädiert dafür, Unterhaltsstiftungen grundsätzlich zuzulassen⁷¹ – so wie dies gemeinhin in den Ländern deutscher Rechtstradition der Fall ist. Um «ewige» Vermögensperpetuierungen zu vermeiden, wird in Anlehnung an den angelsächsischen Trust und vergleichbare Rechtsinstitute der hiesigen Rechtsordnung (z.B. Nutzniessung) eine *zeitliche Begrenzung der Stiftungsexistenz* auf rund 100 Jahre vorgeschlagen⁷². Dieser Ansatz ist m.E. zukunftsweisend, da er die der Privatrechtsordnung inhärenten Wertungen aufgreift.

[Rz 38] Denn wie EUGEN HUBER bereits in seinen Erläuterungen zum Vorentwurf zum ZGB bemerkt hat, ist kein Grund ersichtlich, «... die Errichtung solcher Familiengüter (...) im einheitlichen Recht einfach und allgemein zu verbieten. Die sozialen Anschauungen unserer Bevölkerung sind an und für sich schon kräftig genug, um ein Überwuchern des geschlossenen Familienbesitzes unmöglich zu machen, und einer bloss gelegentlichen Ausnahme, wenn da und dort ein Familienfideikommiss neu begründet würde, könnten wir irgend eine gefährliche Wirkung niemals zuschreiben. *Es wird im Gegenteil nur von guter Folge sein, wenn dergestalt eine Aufspeicherung ökonomischer Kräfte im Besitze einzelner Familien den Wohlstand des Landes im Allgemeinen vermehrt*»⁷³. – Mehr als 100 Jahre später scheint die Zeit nun reif, diese Erkenntnis ins geltende Recht zu überführen.

VI. Literaturübersicht

- BÖCKLI, PETER, Steuerumgehung, Qualifikation gegenläufiger Rechtsgeschäfte und normative Gegenprobe, in: Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Prof. Dr. Francis Cagianut zum 65. Geburtstag, Bern/Stuttgart 1990, S. 289 ff. (zit. BÖCKLI, FS Cagianut)
- BÖCKLI, PETER, Der angelsächsische Trust – Zivilrecht und Steuerrecht, StR 62 (2007), S. 710 ff. und S. 774 ff. (zit. BÖCKLI, StR 2007)
- BÖCKLI, PETER, Der angelsächsische Trust – Zivilrecht und Steuerrecht, Zürich 2007 (Sonderdruck aus der Zeitschrift Gesellschafts- und Kapitalmarktrecht [GesKR] 3/2007) (zit. BÖCKLI, Trust)
- BREITSCHMID, PETER, Erbrecht, Unter Berücksichtigung insbesondere der Schnittstellen von persönlichkeits- und vermögensrechtlichen Aspekten, in: Gauch,

Peter/Schmid, Jörg (Hrsg.), Die Rechtsentwicklung an der Schwelle zum 21. Jahrhundert, Symposium zum Schweizerischen Privatrecht, Zürich 2001, S. 109 ff. (zit. BREITSCHMID, Schnittstellen)

- BREITSCHMID, PETER/VETSCH, MICHAEL, Kommentar zu Art. 328–330, 335–359 ZGB, in: Amstutz, Marc et al. (Hrsg.), Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, Zürich 2007 (zit. BREITSCHMID/VETSCH, Handkommentar)
- BRÜCKNER, CHRISTIAN, Schweizerisches Beurkundungsrecht, Zürich 1993 (zit. BRÜCKNER, Beurkundungsrecht)
- BUCHER, ANDREAS, Droit international privé suisse, 3 Bde., Basel 1992–1998 (zit. BUCHER, DIP)
- BUCHER, ANDREAS, Das neue internationale Erbrecht, ZBGR 69 (1988), S. 145 ff. (zit. BUCHER, ZBGR 1988)
- BÜHLER, THEODOR, Der Kampf um das Fideikommiss im 19. Jahrhundert, Basel 1969 (Sonderdruck aus ZSR 88 [1969], S. 131 ff.) (zit. BÜHLER, Fideikommiss)
- DUTOIT, BERNARD, Droit international privé suisse, Commentaire de la loi fédérale du 18 décembre 1987, 4. Aufl., Basel 2005 (zit. DUTOIT, DIP)
- EGGER, AUGUST, Die Verwandtschaft (Art. 252–359 ZGB), in: Zürcher Kommentar zum schweizerischen Zivilgesetzbuch, 2. Aufl., Zürich 1943 (zit. EGGER, ZK)
- EGGER, AUGUST, Einleitung (Art. 1–10 ZGB), Das Personenrecht (Art. 11–89 ZGB), in: Zürcher Kommentar zum schweizerischen Zivilgesetzbuch, 2. Aufl., Zürich 1930 (zit. EGGER, ZK)
- GERHARD, FRANZ, Die Familienstiftung nach ZGB, ZSR 49 (1930), S. 137 ff. (zit. GERHARD, ZSR 49)
- GRÜNINGER, HAROLD, 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)
- GUBLER, FRIEDRICH T., Besteht in der Schweiz ein Bedürfnis nach Einführung des Instituts der angelsächsischen Treuhand (trust)?, ZSR 73 (1954), S. 215a ff. (zit. GUBLER, ZSR 1954)
- HÄFELIN, ULRICH/MÜLLER, GEORG/UHLMANN, FELIX, Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2006 (zit. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht)
- HAMM, MICHAEL/PETERS, STEFANIE, Die schweizerische Familienstiftung – ein Auslaufmodell?, successio 2008, S. 248 ff. (zit. HAMM/PETERS, successio 2008)

⁷¹ Siehe etwa GRÜNINGER, BaK, Art. 335 N 3; HAMM/PETERS, successio 2008, S. 251; KÜNZLE, FS RIEMER, insb. S. 189 ff.; WACH, SJZ 1987, S. 210. In diesem Sinne bereits GUBLER, ZSR 1954, S. 462a ff.

⁷² KÜNZLE, Nachlassplanung, S. 16; SPRECHER, Revision, S. 83; THORENS, FS Schüpbach, S. 160. KÜNZLE, FS RIEMER, S. 186, S. 192, propagiert neuerdings eine Dauer von 50 Jahren.

⁷³ EUGEN HUBER, Schweizerisches Civilgesetzbuch, Erläuterungen zum Vorentwurf des Eidgenössischen Justiz- und Polizeidepartements, Bern 1902, S. 227 (Hervorhebung hinzugefügt). Zu beachten ist, dass zur damaligen Zeit die Unterscheidung zwischen Familienstiftung und Fideikommiss noch nicht ausdifferenziert war.

- HEPBERGER, RAINER/MAUTE, WOLFGANG, Die Besteuerung der liechtensteinischen Familienstiftung aus Sicht der Schweiz, StR 59 (2004), S. 586 ff. (HEPBERGER/MAUTE, StR 2004)
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Band I, Grundlagen – Grundbegriffe – Steuerarten, 9. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2001–2002 (zit. HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I)
- HUBER, EUGEN, Schweizerisches Civilgesetzbuch, Erläuterungen zum Vorentwurf des Eidgenössischen Justiz- und Polizeidepartements, Bern 1902
- 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)
- KRAMER, ERNST, Methodenlehre, 2. Aufl., Bern 2005 (zit. KRAMER, Methodenlehre)
- 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)
- KÜNZLE, HANS RAINER, Konturen des Stiftungsbegriffs aus schweizerischer Sicht, in: Caspers, Wolfgang/Künzle, Hans Rainer (Hrsg.), Die Liechtensteinische Stiftung, Zürich/Basel/Genf 2002, S. 1 ff. (zit. KÜNZLE, Konturen des Stiftungsbegriffs)
- KÜNZLE, HANS RAINER, Stiftungen und Nachlassplanung, in: Riemer, Hans Michael (Hrsg.), Die Stiftung in der juristischen und wirtschaftlichen Praxis, Zürich 2001, S. 1 ff. (zit. KÜNZLE, Nachlassplanung)
- KÜNZLE, HANS RAINER, Estate planning, Vom Erbrecht zur umfassenden Erbschaftsplanung, SJZ 96 (2000), S. 485 ff. (zit. KÜNZLE, SJZ 96)
- LANDOLF, URS, Die Unternehmensstiftung im schweizerischen Steuerrecht, Diss. St. Gallen, Bern 1987 (= Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Bd. 51) (zit. LANDOLF)
- LANTER, MARCO, Was die Schweizer Stiftung kann – Ein kurzer zivilrechtlicher Überblick über das schweizerische Stiftungsrecht, in: Die Stiftung (= DACH Schriftenreihe, Bd. 14), Köln 2000, S. 77 ff. (zit. LANTER, DACH 2000)
- LIMBURG, ANDREAS C., Wann kann eine Stiftung schenken? Kritische Würdigung der Zürcher Verwaltungsgerichtspraxis, ST 75 (2001), S. 997 ff. (zit. LIMBURG, ST 2001)
- LÖRTSCHER, THOMAS, Anerkennung liechtensteinischer Rechtspersonen in der Schweiz, ST 61 (1987), S. 72 ff. (zit. LÖRTSCHER, ST 1987)
- MÄUSLI-AlLENSPACH, PETER, Steuerliche Überlegungen bei der Widmung von Vermögenswerten an ausländische Stiftungen, StR 51 (1996), S. 115 ff. (zit. MÄUSLI-AlLENSPACH, StR 1996)
- MAYER, THOMAS M., Die organisierte Vermögenseinheit gemäss Art. 150 des Bundesgesetzes über das Internationale Privatrecht, Basel 1998 (= Schriftenreihe für internationales Recht, Bd. 81) (zit. MAYER)
- Opel, Andrea, Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten – in nationalen und internationalen Verhältnissen, Diss. Basel 2009 (=Basler Studien zur Rechtswissenschaft) (zit. OPEL)
- OTHENIN-GIRARD, SIMON, La réserve d'ordre public en droit international privé suisse, Diss. Neuchâtel 1999 (= Etudes suisses de droit international, vol. 110) (zit. OTHENIN-GIRARD)
- PAHUD DE MORTANGES, RENÉ, Gegenwartslösungen für ein historisches Rechtsinstitut, Das Familienfideikommiss, in: Familie und Recht: Festgabe der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Freiburg für Bernhard Schnyder zum 65. Geburtstag, Freiburg 1995, S. 499 ff. (zit. PAHUD DE MORTANGES, FS Schnyder)
- PETER, NATALIE, Die liechtensteinische Stiftung und der Trust im Schweizer Steuerrecht, FStR 3 (2003), S. 163 ff. (zit. PETER, FStR 2003)
- PLANTA, ANDREAS VON/EBERHARD, STEFAN, in: Honsell, Heinrich/Vogt, Nedim Peter/Schnyder, Anton K. (Hrsg.), Basler Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Internationales Privatrecht, 2. Aufl., Basel 2007 (zit. v. PLANTA/EBERHARD, BaK IPRG)
- PRAST, PETER, Anerkennung liechtensteinischer Gesellschaften im Ausland, Eine rechtsvergleichende Untersuchung nach deutschem, schweizerischem und österreichischem Recht, Diss. St. Gallen etc. 1997 (= St. Galler Studien zum internationalen Recht, Bd. 22) (zit. PRAST, Anerkennung)
- REICH, MARKUS/SIMONEK, MADELEINE, Die Begünstigung an einer Familienunterhaltsstiftung im Vermögenssteuerrecht, AJP 13 (2004), S. 995 ff. (zit. REICH/SIMONEK, AJP 2004)
- REYMOND, CLAUDE, Le trust et l'ordre juridique suisse, JdT 1971, S. 322 ff. (zit. REYMOND, JdT 1971)
- RICHNER, FELIX/FREI, WALTER/KAUFMANN, STEFAN, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003 (zit. RICHNER/FREI/KAUFMANN, Handkomm. DBG)
- RICHNER, FELIX/FREI, WALTER/KAUFMANN, STEFAN/MEUTER, HANS ULRICH, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl., Zürich 2006 (zit. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Zürcher Steuergesetz)

- 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)
- SCHNITZER, ADOLF F., Trust und Stiftung, SJZ 61(1965), S. 197 ff. und S. 213 ff. (zit. SCHNITZER, SJZ 1965)
- SCHULTHESS, HANS CONRAD/HÄFELIN GNOS, REGULA E., Zuwendung aus einer Stiftung – Einkommen oder Schenkung?, ST 72 (1998), S. 921 f. (zit. SCHULTHESS/HÄFELIN GNOS, ST 1998)
- SINNIGER, ALPHONS, Die Besteuerung der Stiftungen in der Schweiz, Diss. Zürich 1951 (zit. SINNIGER)
- SPRECHER, THOMAS, Die Revision des schweizerischen Stiftungsrechts, Zürich 2006 (zit. SPRECHER, Revision)
- SPRECHER, THOMAS/SALIS-LÜTOLF, ULYSSES VON, Schweiz, in: Richter, Andreas/Wachter, Thomas, Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, Baden-Baden/Basel/Wien 2007, S. 1323 ff. (zit. SPRECHER/v. SALIS-LÜTOLF, Länderbericht Schweiz)
- SPRECHER, THOMAS/SALIS-LÜTOLF, ULYSSES VON, Die schweizerische Stiftung, Ein Leitfaden, Zürich 1999 (zit. SPRECHER/v. SALIS-LÜTOLF, Leitfaden)
- STYGER, FREDY, Objekt und Bemessung der kantonalen Erbanfall- und Schenkungssteuern, Diss. Zürich 1950 (STYGER)
- SUPINO, PIETRO, Rechtsgestaltung mit Trust aus Schweizer Sicht, Diss. St. Gallen 1994 (= St. Galler Studien zum internationalen Recht, Bd. 17) (zit. SUPINO, Trust)
- RINDISBACHER, SABINE, Anerkennung gesellschaftsrechtlicher Gebilde im Internationalen Privatrecht, Diss. Zürich etc. 1995 (zit. RINDISBACHER)
- THORENS, JUSTIN, L'article 335 CCS et le trust de common law, in: Bolle, Pierre-Henri (Hrsg.), Mélanges en l'honneur de Henri-Robert Schüpbach, Basel 2000, S. 155 ff. (zit. THORENS, FS Schüpbach)
- VISCHER, FRANK, in: ders. et al. (Hrsg.), Zürcher Kommentar zum Fusionsgesetz, Kommentar zum Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz, FusG) vom 3. Oktober 2003 sowie zu den ergänzenden Erlassen (IPRG, Steuerrecht), Zürich 2004 (zit. VISCHER, ZK IPRG)
- VOSER, NATHALIE, Die Theorie der «lois d'application immédiate» im internationalen Privatrecht, Diss. Basel 1993 (= Schriftenreihe des Instituts für Internationales Recht und Internationale Beziehungen, Bd. 59) (zit. VOSER)
- WACH, THOMAS, Die angelsächsischen Trusts und die schweizerische Rechtsordnung, SJZ 83 (1987), S. 209 ff. (zit. WACH, SJZ 1987)
- ZEITER, ALEXANDRA, Die Erbstiftung (Art. 493 ZGB), Diss. Freiburg 2001 (= Arbeiten aus dem Juristischen Seminar der Universität Freiburg [Schweiz], Bd. 203) (zit. ZEITER, Erbstiftung)
- ZEITER, ALEXANDRA, Neues zur Unterhaltsstiftung, SJZ 97 (2001), S. 451 ff. (zit. ZEITER, SJZ 2001)

Dr. iur. ANDREA OPEL, wissenschaftliche Assistentin am Lehrstuhl für Steuerrecht an der Universität Basel / Mitarbeiterin bei Meyer Lustenberger Rechtsanwälte (Zürich).

* * *