

| | |
|-------------------------|--|
| Dokument | SJZ 118/2022 S. 951 |
| Autor | Andrea Opel, Stefan Oesterhelt |
| Titel | Zukunft für die Schweizer Familienstiftung |
| Seiten | 951-963 |
| Publikation | Schweizerische Juristen-Zeitung |
| Herausgeber / Redaktion | Omar Abo Youssef (Red.), Pascal Hachem (Red.), Pascal Pichonnaz (Red.), Meinrad Vetter (Red.) |
| Frühere Herausgeber | Gaudenz G. Zindel (Red.) |
| ISSN | 0036-7613 |
| Verlag | Schulthess Juristische Medien AG |

SJZ 118/2022 S. 951

Zukunft für die Schweizer Familienstiftung

Anpassungsbedarf in zivilrechtlicher und steuerrechtlicher Hinsicht

Prof. Dr. iur. Andrea Opel, Universität Luzern *

lic. iur. Stefan Oesterhelt, LL.M., Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, Zürich **

Versuche, einen Schweizer Trust einzurichten, dürften voraussichtlich scheitern. Es drängt sich deshalb auf, die schweizerische Familienstiftung für die Vermögens- und Nachlassplanung zugänglich zu machen, denn im schweizerischen Recht fehlt bislang ein geeignetes Vehikel. Der Beitrag untersucht, welche zivil- und steuerrechtlichen Hürden zu nehmen sind. Dabei zeigt sich, dass der Anpassungsbedarf gerade im Steuerrecht erstaunlich gering wäre. Denn anders als der angelsächsische Trust fügt sich die Familienstiftung ohne weiteres in unser Rechtssystem ein.

Les tentatives de mise en place d'un trust suisse pourraient bien échouer. Il faut dès lors rendre la fondation de famille suisse utilisable pour la planification patrimoniale et successorale. En effet, jusqu'à présent un moyen adéquat fait défaut en droit suisse. L'article examine les obstacles qui subsistent en droit civil et en droit fiscal. Or, il apparaît que le besoin d'adaptation serait étonnamment faible, en particulier en droit fiscal. En effet, contrairement au trust anglo-saxon, la fondation de famille s'intègre sans autres difficultés dans notre système juridique. (P.P.)

I. Einleitung

Der Bundesrat hat am 12. Januar 2022 den Vorentwurf für einen Schweizer Trust in die Vernehmlassung geschickt.¹ Die Stellungnahmen sind ernüchternd: Wichtige Adressaten lehnen die Einführung eines Schweizer Trusts grundsätzlich ab. Zudem ist der vorgeschlagenen Neuregelung der Besteuerung von Trusts nahezu einhellige Kritik erwachsen. In der Tat würden die neuen steuerlichen Rahmenbedingungen den Schweizer Trust wohl zu einer Totgeburt machen und darüber hinaus auch nach ausländischem Recht errichtete Trusts stark in Mitleidenschaft ziehen.²

* Andrea Opel ist Ordinaria für Steuerrecht an der Universität Luzern.

** Stefan Oesterhelt ist Partner bei Homburger AG in Zürich.

1 Vernehmlassungsverfahren EJPD «Einführung des Trusts (Änderung des Obligationenrechts)» vom 20. Januar 2022, BBI 2022 132.

2 Vgl. dazu ausführlich *Andrea Opel/Stefan Oesterhelt*, Vorentwurf für einen Schweizer Trust, [StR 2022, 266 ff.](#)

Fest steht aber zugleich, dass im schweizerischen Recht ein taugliches Vehikel für die familiäre Vermögens- und Nachlassplanung fehlt. Gemeint ist damit primär ein Instrument, das eine dosierte Weitergabe des Familienvermögens an die Nachkommen ermöglicht, mithin verhindert, dass das Vermögen «auf einen Schlag» an die Erben übergeht. Rechtssuchende sind derzeit auf ausländische Vehikel angewiesen: Im Vordergrund stehen dabei seit langem nach ausländischem Recht errichte-

SJZ 118/2022 S. 951, 952

te Trusts und liechtensteinische Familienstiftungen.³ In einer 2019 vom *Büro BASS* im Auftrag des Bundesamts für Justiz (BJ), des Staatssekretariats für internationale Finanzfragen (SIF) und des Staatssekretariats für Wirtschaft (SECO) erstellten ökonomischen Studie⁴ wird das Fehlen eines tauglichen Nachlassplanungsinstruments gar als staatliches Regulierungsversagen bezeichnet. Gleichzeitig bringt besagte Studie hervor, dass sich ein Schweizer Vehikel aus gesamtwirtschaftlicher Sicht klar lohnen würde.

Die Einführung eines Schweizer Trusts wäre hier zweifellos ein Lösungsansatz gewesen. Weil diesem Rechtsinstitut aber ein rauer Gegenwind entgegenbläst, muss nach Alternativen Ausschau gehalten werden. Geradezu prädestiniert hierfür scheint die schweizerische Familienstiftung.⁵ Das geltende Recht verunmöglicht aber eine sinnvolle Nutzung der Familienstiftung. Zurückzuführen ist dies primär auf die restriktiven zivilrechtlichen Rahmenbedingungen (vgl. dazu hinten unter III.), aber auch auf steuerliche Hürden (vgl. dazu hinten unter IV.).

Im Gegensatz zur Einführung des aus dem angelsächsischen Rechtskreis stammenden Trusts ist der gesetzgeberische Anpassungsbedarf bei der Familienstiftung relativ überschaubar (vgl. dazu hinten unter III.D. und IV.D.).

II. Die schweizerische Familienstiftung

Die schweizerische Familienstiftung hat in den letzten Jahrzehnten stark an Attraktivität eingebüsst. Die «beträchtliche Beliebtheit», von der *Riemer* im Berner Kommentar von 1975 spricht,⁶ ist mittlerweile geschwunden. Im Moment sind rund 260 Familienstiftungen vorwiegend älteren Datums im Handelsregister eingetragen. Zurückzuführen ist die heutige Unbeliebtheit der Familienstiftung einerseits auf die im Laufe der Zeit zunehmend restriktiv gehandhabten zivilrechtlichen Vorgaben, insbesondere das in [Art. 335 ZGB](#)⁷ vorgesehene Verbot der Neuerrichtung von Unterhaltstiftungen, und andererseits auf steuerliche Hürden. Beides führt dazu, dass sich die Familienstiftung als Instrument für die familiäre Vermögens- und Nachlassplanung nicht eignet. Neuerrichtungen sind äusserst rar.

³ Vgl. etwa *Peter Breitschmid*, 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, 109 ff., 133 f.; *Hans Rainer Künzle*, Familienstiftung – Quo Vadis?, in: Breitschmid, Peter et al. (Hrsg.), Grundfragen der juristischen Person, Festschrift für Hans Michael Riemer zum 65. Geburtstag, Bern 2007, 173 ff., 190; *Thomas Sprecher*, Die Revision des schweizerischen Stiftungsrechts, Zürich 2006, 82 f. Aus der neueren Literatur: *Olaf Gierhake/Natalie Peter*, Einsatzszenarien von liechtensteinischen Stiftungen und stiftungsähnlichen Zweckvermögen unter dem neuen DBA Schweiz – Liechtenstein, [StR 2015, 628 ff.](#)

⁴ *Büro BASS*, Schlussbericht zur Regulierungsfolgenabschätzung zur Schaffung einer gesetzlichen Regelung von Trusts in der Schweiz – Analyse der volkswirtschaftlichen Auswirkungen, zu finden unter <https://www.bj.admin.ch/bj/de/home/wirtschaft/gesetzgebung/trustrecht.html> (zuletzt besucht am 24.8.2022).

⁵ Vgl. hierzu auch *Andrea Opel/Stefan Oesterhelt*, Der Schweizer Trust wird scheitern, die Alternative heisst Familienstiftung, *NZZ* vom 6.7.2022.

⁶ *Hans-Michael Riemer*, in: Berner Kommentar, Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Bd. I: Einleitung und Personenrecht, 3. Abteilung: Die juristischen Personen, 3. Teilbd.: Die Stiftungen, systematischer Teil und Kommentar zu [Art. 80–89bis ZGB](#), Bern 1975, Systematischer Teil (nachfolgend ST) N 106 (Voraufgabe von 1975). Dass *Riemer* diese Aussage in der Neuauflage von 2020 (ST N 164) wiederholt, dürfte wohl ein Versehen sein.

⁷ Schweizerisches Zivilgesetzbuch ([ZGB](#)) vom 10. Dezember 1907 (SR 210).

III. Zivilrechtliche Rahmenbedingungen *de lege lata*

A. Art. 335 ZGB

Familienstiftungen unterscheiden sich von klassischen Stiftungen durch den auf Familienangehörige beschränkten Destinatärkreis.⁸ 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». Somit stellt bereits Abs. 1 von Art. 335 ZGB klar, dass Familienstiftungen nur mit einem sehr engen Zweck zulässig sind. Art. 335 Abs. 2 ZGB enthält sodann ein Verbot der Neuerrichtung von Familienfideikommissen.

Abs. 1 stellt historisch betrachtet die Kehrseite von Abs. 2 dar, auch wenn es sich bei der Familienstiftung und der Fideikommisse eigentlich um verschiedene Rechtsinsti-

SJZ 118/2022 S. 951, 953

tute handelt.⁹ Mit der Zweckbeschränkung in Abs. 1 sollte vermieden werden, dass sich mit der Familienstiftung wirtschaftlich identische Resultate erzielen lassen, d.h., dass «fideikommissenartige» Gebilde entstehen.¹⁰

Art. 335 ZGB statuiert somit eine doppelte Zweckbeschränkung: zum einen in personeller Hinsicht, indem der Destinatärkreis auf Familienangehörige beschränkt wird, 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».¹¹ Familienstiftungen dürfen mithin keine Leistungen «einfach so» erbringen.¹² 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).¹³

Die Lehre spricht sich fast einhellig für eine möglichst weite Auslegung des Zweckkatalogs von Art. 335 Abs. 1 ZGB aus.¹⁴ Ungeachtet der Kritik in der Literatur hält das Bundesgericht jedoch seit Jahrzehnten an einer äusserst restriktiven Auslegung fest und setzt damit dem Anwendungsbereich der Familienstiftung enge Grenzen.¹⁵

B. Analyse der *ratio legis* von Art. 335 ZGB

Es fragt sich, welchen rechtspolitischen Zweck der Gesetzgeber mit Art. 335 ZGB verfolgte. Vorauszuschicken ist, dass die Bestimmung schon im Gesetzgebungsverfahren umstritten war und es bis

⁸ Harold Grüniger, in: Geiser, Thomas/Fountoulakis, Christiana (Hrsg.), Basler Kommentar zum Zivilgesetzbuch I, Art. 1–456 ZGB, 6. A., Basel 2018, Art. 335 ZGB N 4; BK ZGB-Riemer (Fn. 6) ST N 166; Franz Gerhard, Die Familienstiftung nach ZGB, ZSR 1930, 141 ff.

⁹ 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 BK ZGB-Riemer (Fn. 6) ST N 216 ff. und ST N 242.

¹⁰ Gerhard (Fn. 8) ZSR 1930, 140 f.; BK ZGB-Riemer (Fn. 6) ST N 226.

¹¹ BGE 108 II 393, 394 («Ferienhaus»), in: Pra 72 Nr. 60 in Anlehnung an BGE 93 II 439, 448 («Burg Reichenstein»); siehe auch BGer 5C.9/2001 vom 18.5.2001 E. 3b = BGE 127 III 337 (dieser Teil nicht publ.).

¹² Thomas Sprecher/Ulysses von Salis-Lütolf, Die schweizerische Stiftung, Ein Leitfaden, Zürich 1999, 198.

¹³ Neben der Nichtigkeit kommt auch Teilnichtigkeit infrage sowie allenfalls die Konversion.

¹⁴ Peter Breitschmid, in: Breitschmid, Peter/Jungo, Alexandra (Hrsg.), Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, Personen- und Familienrecht, Partnerschaftsgesetz, Art. 1–456 ZGB, PartG, 3. A., Zürich 2016, Art. 335 ZGB N 4 f.; BSK ZGB I-Grüniger (Fn. 8) Art. 335 ZGB N 10 ff.; Dominique Jakob, in: Bächler, Andrea/Jakob, Dominique (Hrsg.), Kurzkomentar ZGB, Schweizerisches Zivilgesetzbuch, 2. A., Basel 2018, Art. 335 ZGB N 4; Alexandra Zeiter, Die Erb Stiftung (Art. 493 ZGB), Fribourg 2001, 163 f.; ebenso bereits Gerhard (Fn. 8) ZSR 1930, 145 ff.; a.A. einzig BK ZGB-Riemer (Fn. 6) ST N 216 ff., insb. N 226 ff.

¹⁵ Vgl. etwa BGE 108 II 393 E. 6; BGer 2C_157/2010, 2C_163/2010 vom 12.12.2010 E. 11.3; BGer 2A.457/2001 vom 4.3.2002 E. 4.5, in: ASA 72, 295 ff. = StE 2002 B 72.14.1 Nr. 19 = StR 2002, 567 ff. = Pra 2002 Nr. 206.

heute ist.¹⁶ Auch wurde die Norm in den Anfängen des 20. Jahrhunderts in der Gerichts- und Notariatspraxis jahrzehntlang ausser Acht gelassen.¹⁷ Dies mag mit ein Grund dafür sein, weshalb sich die Familienstiftung früher grosser Beliebtheit erfreute und noch eine beträchtliche Anzahl «alter» Familienstiftungen existiert.

Gestützt auf die Materialien, die einschlägige Lehre und Rechtsprechung lässt sich das «Zweckprogramm» des [Art. 335 ZGB](#) in folgende drei Aspekte aufgliedern:¹⁸

Ideologischer Hintergrund: 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 wollte.¹⁹ Bemerkenswert ist jedoch, dass sich die tonangebenden Juristen schon damals für die Bewahrung des Fideikommisses aussprachen,²⁰ wogegen die Vertreter der Gegenposition selbst für jene Zeit «reich-

SJZ 118/2022 S. 951, 954

lich abgegriffene Klischees» bemühten.²¹ Mittlerweile jedenfalls dürften Wandel der Zeit und Wertungen diesen Gesetzeszweck obsolet haben werden lassen – die von ständischen Strukturen längst emanzipierte Gesellschaft ist auf eine derartige Klausel nicht mehr angewiesen.²²

Moralischer Hintergrund: [Art. 335 ZGB](#) beruht weiter auf der Überlegung, dass die Familienangehörigen vor Müssiggang zu bewahren sind.²³ Ein jeder solle seinen Lebensunterhalt aus eigener Kraft bestreiten und sich nicht auf Stiftungsbezügen «ausruhen» können. Es kann jedoch nicht wirklich Aufgabe des Staates sein, den Einzelnen «vor sich selbst» zu schützen.²⁴ Überhaupt erweist sich diese Überlegung als inkohärent in einer Rechtsordnung, welche die Möglichkeit des Verschenkens, des Vererbens sowie des Errichtens selbst einer Unterhaltsstiftung zugunsten familienfremder Personen uneingeschränkt zulässt. Allen diesen Rechtsinstituten ist die Gefahr inhärent, dass darunter der «Eigenantrieb» des Begünstigten leidet.

Volkswirtschaftlicher Hintergrund: 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 unerwünscht.²⁵ Betont wurde und wird noch heute der Zusammenhang zwischen [Art. 335 ZGB](#) und dem Verbot sukzessiver Nacherbeneinsetzung bzw. des

¹⁶ Vgl. etwa BSK [ZGB I-Grüninger](#) (Fn. 8) [Art. 335 ZGB](#) N 2 f.; *Dominique Jakob*, Ein Stiftungsbegriff für die Schweiz, ZSR 2013 II, 185 ff., 323 ff.; KuKo [ZGB-Jakob](#) (Fn. 14) [Art. 335 ZGB](#) N 19 ff.; *Künzle* (Fn. 3) FS Riemer, insb. 189 ff.; *Hans Rainer Künzle*, Stiftungen und Nachlassplanung, in: Riemer, Hans Michael (Hrsg.), Die Stiftung in der juristischen und wirtschaftlichen Praxis, Zürich 2001, 1 ff., 18; *Marco Lanter*, Was die Schweizer Stiftung kann – Ein kurzer zivilrechtlicher Überblick über das schweizerische Stiftungsrecht, in: Europäische Anwaltsvereinigung (Hrsg.), Die Stiftung, Köln 2000, 77 ff., 80; *Andrea Opel*, Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten – in nationalen und internationalen Verhältnissen, Unter Einbezug des liechtensteinischen Stiftungsrechts, Basel 2009; *Andrea Opel*, Hat die schweizerische Familienstiftung ausgedient?, Jusletter vom 31.8.2009; *Alexandra Zeiter*, Neues zur Unterhaltsstiftung, [SJZ 2001, 451 ff.](#); siehe bereits *Friedrich Gubler*, Besteht in der Schweiz ein Bedürfnis nach Einführung des Instituts der angelsächsischen Treuhand (trust)?, ZSR 1954, 215a ff., 240a ff.

¹⁷ Vgl. BSK [ZGB I-Grüninger](#) (Fn. 8) [Art. 335 ZGB](#) N 8; BK [ZGB-Riemer](#) (Fn. 6) ST N 224 m.w.H.

¹⁸ Vgl. dazu ausführlich *Opel* (Fn. 16) Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten, 23 ff.

¹⁹ Vgl. Protokoll der Expertenkommission, Schweizerisches Civilgesetzbuch, 4 Bde. Bern 1901–1903, Bd. 2, 573 ff.; vgl. auch die Zitate bei BK [ZGB-Riemer](#) (Fn. 6) ST N 221; zum (rechts-)geschichtlichen Hintergrund auch *Theodor Bühler*, Der Kampf um das Fideikommiss im 19. Jahrhundert, ZSR 1969, 131 ff., 140 ff.

²⁰ Vgl. *Bühler* (Fn. 19) insb. 163 f. m.w.H.

²¹ So jedenfalls *René Pahud de Mortanges*, Gegenwartslösungen für ein historisches Rechtsinstitut, Das Familienfideikommiss, in: Gauch, Peter et al. (Hrsg.), Familie und Recht, Festgabe der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Freiburg für Bernhard Schnyder zum 65. Geburtstag, Fribourg 1995, 499 ff., 504 m.w.H.; siehe auch *Gubler* (Fn. 16) 462a.

²² In diesem Sinne bereits *Adolf Schnitzer*, Trust und Stiftung, SJZ 1965, 197 ff., 217.

²³ BSK [ZGB I-Grüninger](#) (Fn. 8) [Art. 335 ZGB](#) N 14; BK [ZGB-Riemer](#) (Fn. 6) ST N 221 *in fine* m.w.H. Aus der Rspr.: BGer [5C.9/2001](#) vom 18.5.2001 E. 3b = [BGE 127 III 337](#) (dieser Teil nicht publ.).

²⁴ Vorbehalten bleiben Massnahmen zur Bewahrung hochrangiger Rechtsgüter oder zum Schutze Dritter. Dass die Betonung auf der Verantwortlichkeit des Einzelnen liegt, folgt auch aus der Verfassung: Art. 6 und Art. 12 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft ([BV](#)) vom 18. April 1999 (SR 101) (sog. Subsidiaritätsprinzip).

²⁵ Vgl. etwa *Bühler* (Fn. 19) 163; *Pahud de Mortanges* (Fn. 21) 503 f.; *Justin Thorens*, 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, 155 ff., 156.

sukzessiven Nachvermächtnisses ([Art. 488 Abs. 2 und 3 ZGB](#)).²⁶ Es lässt sich nicht leugnen, dass die hiesige Rechtsordnung längerfristigen Vermögensparkierungen 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. Unter ökonomischen Gesichtspunkten gilt es handkehrum auch zu bedenken, dass sich die Einführung eines Schweizer Nachlassplanungsvehikels volkswirtschaftlich lohnen würde, wie dies die Analyse des *Büro BASS* von 2019 klar hervorgebracht hat.²⁷

C. Zwischenergebnis

Das uneingeschränkte Verbot der Neuerrichtung von Unterhaltsstiftungen lässt sich rechtspolitisch nicht (mehr) überzeugend begründen. 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 aufgezeigten Bedenken hier nicht minder präsent sind.²⁸

Die Bestimmung von [Art. 335 ZGB](#) hat nicht nur zur Folge, dass es kaum noch zu Neuerrichtungen von Familienstiftungen kommt, sondern führt auch zur Problematik überdotierter Familienstiftungen, d.h. Stiftungen, die aufgrund des engen Katalogs der zulässigen Zwecke nahezu keine Ausschüttungen (mehr) tätigen können. Das Vermögen bleibt so in der Stiftung grundsätzlich auf ewig blockiert, womit letztlich gerade der Effekt entsteht, der mit [Art. 335 ZGB](#) eigentlich verhindert werden soll.²⁹

Schliesslich hat das Bundesgericht im [BGE 135 III 614](#) klargestellt, dass [Art. 335 ZGB](#) keine *loi d'application*

SJZ 118/2022 S. 951, 955

immédiate i.S.v. [Art. 18 IPRG](#)³⁰ darstellt, welche der Anerkennung einer ausländischen Familienstiftung im Wege stünde. Auch dies ist ein Beleg dafür, dass der mit [Art. 335 ZGB](#) seinerzeit verfolgte Zweck nicht mehr zeitgemäss ist. Zudem führt dies dazu, dass das in [Art. 335 ZGB](#) verfolgte Ziel durch den Einsatz ausländischer Unterhaltsstiftungen einfach «umgangen» werden kann. Da wäre es nur konsequent, auch für schweizerische Familienstiftungen das in [Art. 335 ZGB](#) enthaltene Verbot von Unterhaltsstiftungen aufzugeben.

Mithin lässt sich über den Einsatz ausländischer Vehikel (z.B. Trusts und liechtensteinische Familienstiftungen) bereits heute erreichen, was nach schweizerischem Recht (noch) nicht möglich ist. Dies scheint *Riemer*, der in einer Erwiderung auf einen NZZ-Artikel der beiden Autoren³¹ vor dem Missbrauchspotenzial schweizerischer Unterhaltsstiftungen warnt³², zu übersehen. Die Zweckbeschränkung bei nach Schweizer Recht errichteten Familienstiftungen hat nämlich gerade den gegenteiligen Effekt: Da im Schweizer Recht ein taugliches Nachlassplanungsvehikel fehlt, bedienen sich die Rechtssuchenden ausländischer Rechtsinstitute, die von der Schweiz anzuerkennen sind, wenn sie gültig errichtet wurden.³³ Mit dem in [Art. 335 ZGB](#) enthaltenen Verbot von Unterhaltsstiftungen wird somit lediglich erreicht, dass in der Schweiz wohnhafte Personen auf ausländische Vehikel zurückgreifen müssen. Die Schweizer

²⁶ *Künzle* (Fn. 16) *Stiftungen und Nachlassplanung*, 15 f.; *Pietro Supino*, *Rechtsgestaltung mit Trust aus Schweizer Sicht*, St. Gallen 1994, 116; *Thorens* (Fn. 25) 156; siehe auch *Bühler* (Fn. 19) 163; vgl. weiter OGer ZH vom 22.8.1985, in: [SJZ 1986, 247](#).

²⁷ Siehe vorne unter I. (*Büro BASS* [Fn. 4]).

²⁸ In diesem Sinne auch *Breitschmid*, (Fn. 3) *Symposium zum Schweizerischen Privatrecht*, 134; *Künzle* (Fn. 3) *FS Riemer*, 191; siehe auch *Michael Hamm/Stefanie Peters*, *Die schweizerische Familienstiftung – ein Auslaufmodell?», [successio 2008, 248 ff.](#), 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 durch die Autoren hinzugefügt).*

²⁹ In der Lehre wird u.a. über die Möglichkeit einer Teilliquidation diskutiert, um hier für Abhilfe zu sorgen (vgl. etwa BSK [ZGB I-Grüninger](#) [Fn. 8] [Art. 335 ZGB](#) N 13a und N 13b; KuKo [ZGB-Jakob](#) [Fn. 14] [Art. 335 ZGB](#) N 16).

³⁰ Bundesgesetz über das Internationale Privatrecht ([IPRG](#)) vom 18. Dezember 1987 (SR 291).

³¹ *Opel/Oesterhelt* (Fn. 5) *NZZ* vom 6.7.2022.

³² *Hans Michael Riemer*, *Familienstiftungen bergen ein grosses Missbrauchspotenzial*, *NZZ* vom 20.7.2022.

³³ Kraft der Inkorporationstheorie (vgl. [Art. 154 Abs. 1 IPRG](#)) sind im Ausland errichtete Stiftungen auch in der Schweiz als Rechtssubjekte anzuerkennen. Materielle Schranken finden sich kaum. Vorbehalten bleiben der *Ordre public* ([Art. 17 IPRG](#)) sowie die zwingend anwendbaren Normen des schweizerischen Rechts (sog. *Lois d'application immédiate*) ([Art. 18 IPRG](#)). [Art. 335 ZGB](#) stellt, wie erwähnt, aber gerade keine Schranke dar.

Familienstiftung zu nutzen, hätte weiter den Vorteil, dass der Gesetzgeber die rechtlichen Rahmenbedingungen selbst festlegen könnte.

D. Zivilrechtliche Postulate

Vor diesem Hintergrund drängt es sich geradezu auf, die Schweizer Familienstiftung für die Nachlassplanung fruchtbar zu machen.³⁴ Das würde bedeuten, Unterhaltszwecke inskünftig zuzulassen. Anders als beim Trust, der sich als angloamerikanisches Rechtsgefäss nur mit Mühe in das Korsett der hiesigen Rechtsordnung zwängen lässt, wäre der Aufwand gering: Die Streichung des in [Art. 335 ZGB](#) enthaltenen Verbots von Unterhaltsstiftungen würde im Prinzip bereits genügen.³⁵ Klar ist aber auch, dass dies ein Eingreifen des Gesetzgebers nötig macht. Bloss auf dem Auslegungsweg lässt sich das (rechtspolitisch wünschenswerte) Ziel, Unterhaltsstiftungen zuzulassen, nicht erreichen. Die in der Literatur diesbezüglich vertretene gegenteilige Position³⁶ lässt sich u.E. mit dem klaren Gesetzeswortlaut nicht vereinbaren.

Potenziell unerwünschte Vermögensperpetuierungen liessen sich ggf. mit einer zeitlichen Begrenzung unterbinden. In Anlehnung an vergleichbare Rechtsinstitute der hiesigen Rechtsordnung (z.B. Nutzniessung) oder auch an den Vorentwurf für einen Schweizer Trust³⁷ könnte die Stiftungsexistenz z.B. auf 100 Jahre limitiert werden.³⁸

Nachgedacht werden könnte selbst über die Zulassung von stifterischen Gestaltungsrechten, die nach derzeitigem Rechtsverständnis mit dem anstaltlichen Charakter der Stiftung nicht vereinbar sind. So darf der Stifter *de lege lata* weder sich selbst, den Organen noch Dritten ein freies Recht auf Widerruf oder Abänderung der Familienstiftung vorbehalten.³⁹ Die liechtensteinische Familienstiftung z.B. kennt demgegenüber keine vergleichbaren Restriktionen. Auch beim Schweizer Trust soll gemäss Vorentwurf eine widerrufliche/abänderliche Ausgestaltung zulässig sein.⁴⁰ Folglich lässt sich kaum sagen, dass Derartiges mit unserem Rechtsverständnis schlechterdings nicht vereinbar wäre.

SJZ 118/2022 S. 951, 956

IV. Steuerrechtliche Rahmenbedingungen *de lege lata*

A. Besteuerung einer als Steuersubjekt anerkannten Familienstiftung

1. Grundsatz: Anerkennung als Steuersubjekt

Inländische juristische Personen, zu denen auch Stiftungen zählen, gelten im Bereich der Gewinn- und Kapitalsteuern grundsätzlich als Steuersubjekte.⁴¹ Nach einhelliger Auffassung wird an die zivilrechtliche Rechtspersönlichkeit angeknüpft. Das gilt auch für das kantonale Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht.⁴²

³⁴ So zuletzt *Opel/Oesterhelt* (Fn. 5) NZZ vom 6.7.2022; siehe auch *Dominique Jakob/Michelle Kalt*, Ein Trustrecht für die Schweiz? Über den Sinn der Einführung eines neuen Rechtsinstituts im Schweizer Recht, [EF 2019, 630 ff.](#), 635.

³⁵ Ebenso *Jakob* (Fn. 16) ZSR 2013 II, 333.

³⁶ Vgl. *Zeiter* (Fn. 16) [SJZ 2001, 453 ff.](#), welche postuliert, eine Unterhaltsstiftung unter [Art. 80 ZGB](#) zu subsumieren und der staatlichen Aufsicht zu unterstellen (vgl. auch *Zeiter* [Fn. 14] Erbstiftung, 163 f.).

³⁷ Vgl. Vorentwurf des Obligationenrechts (Einführung des Trusts) vom 12. Januar 2022 (zit. [VE-OR](#)), Art. 529u Abs. 1 [VE-OR](#).

³⁸ So etwa auch *Jakob* (Fn. 16) ZSR 2013 II, 333; *Künzle* (Fn. 16) Stiftungen und Nachlassplanung, 16; *Sprecher* (Fn. 3) 83; *Thorens* (Fn. 25) 160.

³⁹ Vgl. insb. BK [ZGB-Riemer](#) (Fn. 6) ST N 255, siehe auch N 227. [Art. 86a ZGB](#) ist nur auf klassische Stiftungen anwendbar. Aus der Rspr.: [BGE 140 II 255 E. 5 und E. 6.1](#), in: Pra 2014 Nr. 91; BGer [5A.37/2004](#) vom 1.6.2005 E. 3.1.

⁴⁰ Vgl. Art. 529e Abs. 1 [VE-OR](#).

⁴¹ Art. 49 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer ([DBG](#)) vom 14. Dezember 1990 (SR 642.11) und Art. 20 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, [StHG](#)) vom 14. Dezember 1990 (SR 642.14).

⁴² Regelmässig wird schlicht der «Empfänger» der übertragenen Vermögenswerte für steuerpflichtig erklärt. Dass neben natürlichen auch juristische Personen infrage kommen, lässt sich i.d.R. implizit dem Gesetz entnehmen, indem etwa die Stiftungerrichtung als Steuertatbestand genannt wird oder gewisse juristische Personen subjektiv steuerbefreit sind (vgl. etwa § 117 und § 120 des Gesetzes über die direkten Steuern [Steuergesetz, [StG](#)] des Kantons Basel-Stadt vom 12. April 2000 [SG 640.100] [zit. StG BS]; Art. 4 ff. des Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer [ESchG] des Kantons Bern vom 23. November 1999 [BSG 662.1] [zit. ESchG BE]; § 8 ff. des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes [ESchG] des Kantons Zürich vom 28. September 1986 [LS 632.1] [zit. ESchG ZH]).



Wird eine Stiftung als Steuersubjekt anerkannt, so werden das gewidmete Vermögen und die Einkünfte fortan bei der Stiftung und nicht mehr beim Stifter besteuert. Dieser Umstand wird als Abschirmwirkung der juristischen Person bezeichnet.

Es gibt aber bereits nach geltendem Recht Fälle, in denen eine inländische Familienstiftung nicht als Steuersubjekt anerkannt wird, obwohl sie zivilrechtlich besteht. Es handelt sich dabei insbesondere um kontrollierte Stiftungen, bei denen eine Zurechnung des Stiftungsvermögens an den Stifter unter dem Titel des Rechtsmissbrauchs erfolgt (vgl. dazu hinten unter IV.B.1.a.), sowie um Stiftungen mit festem Begünstigtenkreis, bei denen eine Zurechnung des Stiftungsvermögens an die Begünstigten unter dem Titel der Nutzniessung vorgenommen wird (vgl. dazu hinten unter IV.B.1.b.). Ebenfalls nicht als Steuersubjekt behandelt werden Stiftungen, welche von den Steuerbehörden vorfrageweise für nichtig erklärt wurden, wobei die diesbezüglichen Hürden relativ hoch sind (vgl. dazu hinten unter IV.B.2.).

2. Erbschafts- und Schenkungssteuern bei Errichtung der Stiftung

Die Widmung des Stiftungsvermögens zu Lebzeiten des Stifters unterliegt in fast allen Kantonen der Schenkungssteuer. Derzeit erheben bloss die Kantone Schwyz, Obwalden und (i.d.R.)⁴³ Luzern keine Schenkungssteuern. Steuersubjekt ist die Stiftung, wobei die Steuerhoheit beim Wohnsitzkanton des Stifters liegt. Vorbehalten bleiben Liegenschaften – hier steht das Besteuerungsrecht dem Belegenheitskanton zu. Den Stifter selbst treffen hingegen grundsätzlich keine Steuerfolgen.⁴⁴

Bei einer Errichtung einer Stiftung von Todes wegen fällt nach den gleichen Grundsätzen in allen Kantonen ausser Schwyz und Obwalden die Erbschaftssteuer an.

In den meisten Kantonen wird die Widmung zum unter Nichtverwandten geltenden Maximalsatz veranschlagt. Dies führt dazu, dass der Steuersatz abhängig von der Zuwendungshöhe in vielen Kantonen bis zu 50% und auch mehr betragen kann. Dies macht die Errichtung einer Familienstiftung aus steuerlichen Gründen höchst unattraktiv.

Immerhin gibt es in einigen Kantonen Sonderbestimmung für Zuwendungen an Stiftungen, die das Verwandtschaftsverhältnis zwischen dem Stifter und den Destinatären berücksichtigen. Es sind dies folgende Kantone:

Kanton AG: Abstellen auf Verwandtschaftsgrad (§ 147 Abs. 3 StG AG⁴⁵);

Kanton ZG: Abstellen auf Verwandtschaftsgrad (§ 180 Abs. 3 StG ZG⁴⁶);

Kanton GR: Nulltarif, wenn Begünstigte Ehegatten oder Nachkommen sind (Art. 107a Abs. 3 StG GR⁴⁷);

SJZ 118/2022 S. 951, 957

Kanton GE: Abstellen auf Verwandtschaftsgrad zu entferntest verwandtem Begünstigten, jedoch nur bei Errichtung zu Lebzeiten (Art. 29 Abs. 3 LDE GE⁴⁸);

Kanton SO: Gemäss § 225 Abs. 1 lit. c StG SO⁴⁹ sowie § 236 Abs. 1 lit. c StG SO sind Stiftungen, deren Destinatäre ausschliesslich Nachkommen (einschliesslich Adoptivkinder und deren Nachkommen) sind, von der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer befreit.

Der missverständlich formulierte § 8 Abs. 1 EStG LU ist gemäss kantonaler Praxis nur auf Familienfideikommissen und nicht auch auf Familienstiftungen anwendbar.⁵⁰

⁴³ Vgl. aber § 6 Abs. 1 des Gesetzes betreffend die Erbschaftssteuern (EStG) des Kantons Luzern vom 27. Mai 1908 (SRL 630) (zit. EStG LU), wonach Schenkungen, die in den letzten fünf Jahren vor dem Tod des Erblassers erfolgt sind, zum erbschaftssteuerpflichtigen Vermögen gezählt werden.

⁴⁴ 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](#)]).

⁴⁵ Steuergesetz ([StG](#)) des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 (SAR 651.100) (zit. StG AG).

⁴⁶ Steuergesetz des Kantons Zug vom 25. Mai 2000 (BGS 632.1) (zit. StG ZG).

⁴⁷ Steuergesetz für den Kanton Graubünden vom 8. Juni 1986 (BR 720.000) (zit. StG GR).

⁴⁸ Loi sur les droits d'enregistrement (LDE) des Kantons Genf vom 9. Oktober 1969 (RSG D 3 30) (zit. LDE GE).

⁴⁹ Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) des Kantons Solothurn vom 1. Dezember 1985 (BGS 614.11) (zit. StG SO).

⁵⁰ Vgl. VGer LU LGVE 1977 II Nr. 24, 80 sowie Steuerbuch LU, Bd. 3, Weisungen EstG § 3 f. Nr. 1, Ziff. 10 und Ziff. 11.



3. Laufende Besteuerung der Stiftung

a. Gewinn- und Kapitalsteuerpflicht

Familienstiftungen unterliegen mit ihrem Vermögen und dem Ertrag der Kapital- und Gewinnsteuer ([Art. 49 Abs. 1 lit. b DBG](#) und [Art. 20 Abs. 1 StHG](#)).⁵¹ Zu beachten ist jedoch, dass im Vergleich zu Kapitalgesellschaften tiefere Steuersätze greifen, und gewisse Steuerfreibeträge gewährt werden.⁵² Familienstiftungen können im Unterschied zu «klassischen» Stiftungen jedoch nicht in den Genuss einer Steuerbefreiung kommen, da es zufolge des beschränkten Destinatärkreises an einer gemeinnützigen oder öffentlichen Interessen dienenden Zwecksetzung fehlt.⁵³

b. Abzugsfähigkeit der Ausschüttungen an die Destinatäre

Leistungen an die Destinatäre stellen nach geltender Bundesgerichtspraxis vom steuerbaren Gewinn abzugsfähige geschäftsmässig begründete Aufwendungen dar.⁵⁴ In Anwendung der allgemeinen Grundsätze muss dies unabhängig davon gelten, ob die Statuten die Ausschüttungen exakt festlegen (also insoweit für «notwendig» i.e.S. erklären) oder dem Ermessen der Stiftungsorgane anheimstellen, solange diese in redlicher Verfolgung des Stiftungszwecks handeln.⁵⁵

Weiter dürfte es aufgrund der sog. Wertneutralität des Steuerrechts an sich keine Rolle spielen, ob die Stiftungsleistungen zivilrechtskonform erfolgen oder nicht.⁵⁶ Laut Bundesgericht sind zivilrechtlich unzulässige Ausschüttungen jedoch nicht abzugsfähig; es handle sich diesfalls um Ertrags- bzw. Gewinnverwendung, die den steuerbaren Gewinn nicht zu schmälern vermag.⁵⁷ Klarerweise ebenfalls nicht zum Abzug zugelassen sind Stiftungsleistungen, die den statutarischen Rahmen sprengen.⁵⁸

c. Keine Beteiligungsermässigung

Stiftungen, die Beteiligungen halten, profitieren nach h.L. nicht von der Beteiligungsermässigung. Abgeleitet wird dies vor allem aus dem Gesetzeswortlaut, der nur von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften spricht.⁵⁹ Nach einer Mindermeinung ist jeweils im Einzelfall zu prüfen, ob tatsächlich eine wirtschaftliche Mehrfachbelastung über das Doppelte hinaus vorliegt oder nicht.⁶⁰ Im Sinne einer teleologischen Auslegung der gesetzlichen Regelung zur Beteiligungsermässigung ist u.E. der Mindermeinung grundsätzlich beizupflichten. In Bezug auf Stiftungen gilt jedoch, dass es an sich gar nicht zu einer Doppelbelastung des ausgeschütteten

⁵¹ Vgl. [Art. 49 Abs. 1 lit. b DBG](#) und [Art. 20 Abs. 1 StHG](#). Gemäss [StHG](#) ist die Kapitalsteuer bei Stiftungen nicht wie bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften zu ermitteln, sondern nach denselben Grundsätzen wie bei natürlichen Personen: [Art. 29 Abs. 2 lit. c i.V.m. Art. 13 f. StHG](#).

⁵² Vgl. auf Bundesebene [Art. 71 Abs. 1 und 2 DBG](#). Dass die Privilegierung allein um der Rechtsform willen erfolgt, hat das Bundesgericht in einem Urteil aus dem Jahr 2012 – mit Blick auf die Halbierung des Gewinnsteuersatzes – ausdrücklich bestätigt: BGer [2C 494/2011](#), [2C 495/2011](#) vom 6.7.2012. Es verwarf eine teleologische Auslegung der Gesetzesgrundlage in dem Sinne, dass der privilegierte Satz nur solchen Vereinen (und Stiftungen) zuteilwürde, die keine Erwerbszwecke verfolgen.

⁵³ Vgl. [Art. 56 lit. g DBG](#) und [Art. 23 Abs. 1 lit. f. StHG](#). Siehe hierzu auch BGer [2A.457/2001](#) vom 4.3.2002 E. 2, in: [ASA 72, 295 ff.](#) = StE 2002 B 72.14.1 Nr. 19 = [StR 2002 567 ff.](#) = Pra 2002 Nr. 206; BGE 70 I 80, in: ASA 13, 240 ff.; BGE 66 I 176, 184; BGE 56 I 284 ff.

⁵⁴ BGer [2A.457/2001](#) vom 4.3.2002, in: [ASA 72, 295 ff.](#) = StE 2002 B 72.14.1 Nr. 19 = [StR 2002, 567 ff.](#) = Pra 2002 Nr. 206.

⁵⁵ Wozu sie grundsätzlich gehalten sind (vgl. dazu *Opel* [Fn. 16] Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten, 127 f.).

⁵⁶ Diese Frage stellt sich insbesondere bei Familienstiftungen (vgl. dazu *Opel* [Fn. 16] Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten, 129 ff.).

⁵⁷ BGer [2A.457/2001](#) vom 4.3.2002 E. 4.6.

⁵⁸ *Opel* (Fn. 16) Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten, 127; vgl. auch VGer GL vom 20.9.2001 betreffend Übernahme der Kosten für eine Familienchronik und eine Familienkreuzfahrt; siehe weiter BGer [2A.457/2001](#) vom 4.3.2002 E. 3.2 *in fine*.

⁵⁹ [Art. 69 und Art. 70 DBG](#), [Art. 28 Abs. 1 und 1^{bis} StHG](#); vgl. zum Ganzen *Opel* (Fn. 16) Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten, 132 ff. m.w.H.

⁶⁰ In diesem Sinne äussern sich nachdrücklich *Georg Lutz/Lukas Scherer*, in: Zweifel, Martin/Beusch, Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, [DBG](#), 3. A., Basel 2016, [Art. 66 DBG](#) N 5 ff. Die Autoren betonen, dass dies «*namentlich für die Stiftung*» gelten müsse (N 5b).

Gewinns kommt, da (zivilrechtskonform ausgerichtete) Stiftungsleistungen – jedenfalls nach geltender Bundesgerichtspraxis – abzugsfähigen Aufwand darstellen. Im Übrigen lassen sich Beteiligungserträge auch ganz oder teilweise «neutralisieren», indem die Stiftung auf den gehaltenen Beteiligungen Abschreibungen vornimmt.

4. Besteuerung der Ausschüttungen an die Destinatäre

Ausschüttungen an die Destinatäre unterliegen grundsätzlich der Einkommenssteuer,⁶¹ sofern es sich nicht um steuerfreie Unterstützungsleistungen handelt. Strittig ist aber seit jeher die Abgrenzung zur Schenkungssteuer – dies namentlich in folgenden drei Fällen:⁶²

Erbringung von Ermessensleistungen: Ein Teil der Lehre und der kantonalen Praxis wollen bei Stiftungsleistungen unterscheiden, ob sich diese unmittelbar auf die Statuten zurückführen lassen (= Einkommen) oder einem Ermessensentscheid entspringen (= Schenkung).⁶³ Diese Differenzierung überzeugt u.E. nicht, denn Stiftungen verfügen nicht über ein Willensbildungsorgan und können demzufolge auch keinen Schenkungswillen bilden. Für diese Differenzierung fehlt es somit an einer inneren Berechtigung. Sie ist darüber hinaus kaum praktikabel (wie gross muss der Ermessensspielraum sein, um von einer Schenkung sprechen zu können?) und kann zu aleatorischen Ergebnissen führen. Auch Ermessensleistungen sollten damit der Einkommenssteuer unterstellt werden.

Statutenwidrige Ausschüttungen: Nach einem Urteil des Zürcher Verwaltungsgerichts aus dem Jahr 2000⁶⁴ sind statutenwidrige Stiftungsleistungen als der Stiftung über [Art. 55 Abs. 2 ZGB](#) zurechenbare Schenkungen der Stiftung einzustufen. Auch diese Auffassung ist u.E. abzulehnen, denn statutenwidriges, «eigenmächtiges» Organhandeln ist der Stiftung nach einhelliger Zivilrechtslehre gerade nicht zurechenbar. Die Organe wiederum verfügen, wenn sie im Namen der Stiftung Leistungen erbringen, nicht über eigenes Vermögen, weshalb auch von ihrer Seite keine Schenkung vorliegt. Statutenwidrige Leistungen sollten somit ebenfalls der Einkommenssteuer unterliegen. Das *Kantonale Steueramt Zürich* hat sich inzwischen denn auch von besagtem Urteil des Verwaltungsgerichts distanziert.⁶⁵

Ausschüttung von in die Stiftung eingelegter Substanz: Die ebenfalls umstrittene steuerliche Handhabung von Substanzausschüttungen ist vom Bundesgericht im Jahr 2022 geklärt worden. In einem Urteil betreffend eine stiftungsähnlich ausgestaltete liechtensteinische Anstalt hat es festgehalten, dass deren Leistungen der Einkommenssteuer unterliegen – und zwar nicht nur die Ausschüttung von Ertrag, sondern auch die Ausschüttung von eingelegter Substanz.⁶⁶ Das Gesagte lässt sich *vice versa* auf Familienstiftungen übertragen.

Dieser letzte Punkt ist bedeutsam, insbesondere auch mit Blick auf die Wiederbelebung der Schweizer Familienstiftungen. Die Qualifikation von Substanzausschüttungen als steuerbares Einkommen führt nämlich dazu, dass das vom Stifter eingelegte Vermögen regelmässig nicht nur bei der Einlage mit der Erbschafts-/Schenkungssteuer stark besteuert wird, sondern abermals bei der Ausschüttung mit der Einkommenssteuer. Im Ergebnis kommt es zu einer erheblichen wirtschaftlichen Doppelbelastung – nicht selten werden auf diese Weise 70% und mehr des vom Stifter einst eingelegten Vermögens «wegbesteuert».

Das höchstrichterliche Urteil ist bedauerlich, wäre doch auch ein anderer Weg möglich gewesen:⁶⁷ Substanzausschüttungen hätten sich als mittelbare Schenkung des Stifters einstufen lassen. Als mittelbare Zuwendung deswegen, weil der Stifter die Einlage in die Stiftung gewissermassen mit der «Auflage» macht,

⁶¹ Vgl. grundlegend BGer [2A.668/2004](#) vom 22.4.2005, in: [ASA 76, 675 ff.](#) = StE 2006 B 26.25 Nr. 2 = [StR 2005, 676 ff.](#)

⁶² Vgl. hierzu ausführlich *Andrea Opel*, Stiftungen schenken nicht, ASA 88, 171 ff., 181 f.

⁶³ Vgl. VGer BE vom 22.6.2007, in: NStP 2007, 92 ff. Der Kanton Bern will diese Praxis dem Vernehmen nach aber nur auf steuerbefreite und nicht auch auf Familienstiftungen zur Anwendung bringen.

⁶⁴ VGer ZH vom 1.11.2000, in: ZStP 2001, 105 ff.

⁶⁵ Vgl. *Kantonales Steueramt Zürich*, Praxishinweis: Besteuerung von Preisen, Ehrengaben, Auszeichnungen, Stipendien sowie Förderbeiträgen für kulturelle, wissenschaftliche oder sportliche Tätigkeiten vom 8. Juli 2021, Zürcher Steuerbuch Nr. 24.1, Ziff. 2 *in fine*.

⁶⁶ BGer 2C 799/2021 vom 9.5.2022 E. 4.4.3; vgl. dazu *Stefan Oesterhelt*, Aus der Rechtsprechung in den Jahren 2021/2022, FStR 2022, 257 ff., 265 f.

⁶⁷ Vgl. *Andrea Opel*, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht im Jahre 2020 – Ein Resümee, [successio 2021, 213 ff.](#), 223; *Opel* (Fn. 62) ASA 88, 181 f.; *Stefan Oesterhelt/Andrea Opel*, Statuswechsel von liechtensteinischen Familienstiftungen, [EF 2021, 487 ff.](#), 490 (Beispiel 2); ausführlich *Opel* (Fn. 16) Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten, 157 ff.; *Opel* (Fn. 16) Jusletter vom 31.8.2009, Rz. 35 ff.

dass die Mittel zweckkonform verwendet werden bzw. an die Destinatäre weiterzuleiten sind. Dieser Ansatz wurde vom Bundesgericht jedoch ohne Not verworfen.⁶⁸

SJZ 118/2022 S. 951, 959

B. Transparente Behandlung der Familienstiftung

Einer Stiftung kann die Anerkennung als Steuersubjekt versagt oder sie kann steuerlich ausser Acht gelassen werden, obschon sie zivilrechtlich besteht. Es gibt im Wesentlichen drei Konstellationen, in denen dies zutrifft:

1. Durch den Stifter kontrollierte Stiftungen, bei denen das Stiftungsvermögen unter dem Titel des Rechtsmissbrauchs ([Art. 2 Abs. 2 ZGB](#)) weiterhin dem Stifter zugerechnet wird (vgl. nachfolgend unter IV.B.1.);
2. Stiftungen mit festem Begünstigtenkreis, bei denen das Stiftungsvermögen unter dem Titel der Nutzniessung ([Art. 13 Abs. 2 StHG](#)) den Begünstigten zugerechnet wird (vgl. hinten unter IV.B.2.);
3. Stiftungen, welche von den Steuerbehörden vorfrageweise für zivilrechtlich nichtig erklärt wurden (vgl. hinten unter IV.B.3.).

Grundsätzlich sind sowohl eine Beherrschung durch den Stifter (1.) als auch feste Rechtsansprüche der Destinatäre (2.) mit den zivilrechtlichen Vorgaben, wie sie nach schweizerischem Recht für Familienstiftungen gelten, nicht vereinbar. Solange eine Stiftung aber formell nicht für nichtig erklärt worden ist, kommt ihr (zivilrechtlich) Rechtspersönlichkeit zu. Wie erwähnt, besteht aber u.U. noch die Möglichkeit, dass die Steuerbehörden die Nichtigkeit vorfrageweise feststellen (3.). Der Umstand, dass Familienstiftungen keiner Stiftungsaufsicht unterworfen sind und bis vor kurzem auch nicht im Handelsregister eingetragen werden mussten, hatte und hat zur Konsequenz, dass zahlreiche Familienstiftungen mit den zivilrechtlichen Vorgaben des schweizerischen Rechts nicht vereinbar sind, ohne dass sie formell für nichtig erklärt worden wären. Die Steuerbehörden haben solche Stiftungen aus den erwähnten Gründen aber regelmässig nicht als Steuersubjekt anerkannt. So existiert denn auch eine reichhaltige Rechtsprechung zur Frage der steuerlichen Anerkennung von schweizerischen Familienstiftungen.⁶⁹

1. Kontrollierte Stiftung

Von einer kontrollierten Stiftung wird gesprochen, wenn sich der Stifter die massgebende Einflussnahme auf Stiftungsexistenz und/oder -tätigkeit sichert. Dies ist dann der Fall, wenn er über das Stiftungsvermögen weiterhin verfügen kann, als ob es sein eigenes wäre. Die Weiterbeherrschung der Stiftung kann sich der Stifter etwa durch den Vorbehalt von Widerrufs- und/oder Abänderungsrechten sichern. Bei Unterhaltsstiftungen, die voraussetzungslose Leistungen ermöglichen, trifft dies auch dann zu, wenn der Stifter einerseits den Stiftungsrat kontrolliert und sich andererseits zugleich als Begünstigten eingesetzt hat (oder eine Person, der er rechtlich zu Unterhalt verpflichtet ist).⁷⁰

Bei kontrollierten Stiftungen erfolgt regelmässig ein steuerrechtlicher Durchgriff, d.h., Stiftungsvermögen und -einkünfte werden steuerlich weiterhin dem Stifter zugerechnet.⁷¹ Gestützt auf das Rechtsmissbrauchsverbot erscheint dies dann zulässig, wenn sich der Stifter seiner Verfügungsmacht nicht effektiv begeben hat, von den Steuerbehörden aber dennoch die Anerkennung der Stiftung als Steuersubjekt verlangt. Ein derartiges Vorgehen erweist sich als widersprüchlich (*venire contra factum proprium*) und damit rechtsmissbräuchlich. Im Sinne des Steuerumgehungstatbestandes, auf den sich das Bundesgericht zu berufen pflegt, lässt sich von einer «ungewöhnlichen Gestaltung» sprechen.⁷²

⁶⁸ Im Sinne des Bundesgerichts jedoch *Philipp Betschart*, Die Besteuerung von im Ausland errichteten Familienstiftungen, [StR 2021, 666 ff.](#), 673.

⁶⁹ Vgl. *Opel* (Fn. 16) Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten, 43 ff.

⁷⁰ Vgl. hierzu *Opel* (Fn. 16) Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten, 62.

⁷¹ Vgl. zum Folgenden *Opel* (Fn. 16) Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten, 60 ff.

⁷² Vgl. zur bundesgerichtlichen Rspr. *Opel* (Fn. 16) Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten, 44 ff.; siehe insb. auch [BGE 140 II 255 E. 5.3 in fine](#) und E. 6.2, in: Pra 2014 Nr. 91, wo das Bundesgericht das Vorliegen einer Steuerumgehung erklärermassen deswegen nicht untersucht, weil es bereits auf zivilrechtliche Nichtigkeit der Stiftung schliesst.

2. Stiftung mit festem Begünstigtenkreis

Werden den Begünstigten einer Familienstiftung feste Rechtsansprüche auf Stiftungsleistungen zugestanden,⁷³ so ist gestützt auf nutzniessungsrechtliche Überlegungen eine Zurechnung des Stiftungsvermögens und der

SJZ 118/2022 S. 951, 960

Einkünfte an die Destinatäre denkbar.⁷⁴ Im Unterschied zur kontrollierten Stiftung (vgl. soeben unter IV.B.1.) sowie zur von den Steuerbehörden vorfrageweise für zivilrechtlich nichtig erklärten Stiftung (vgl. nachfolgend unter IV.B.3.) wird nicht die steuerrechtliche Existenz der Stiftung per se infrage gestellt, sondern lediglich die Zurechnung des Stiftungsvermögens an die (steuerrechtlich grundsätzlich anerkannte) Stiftung verneint.

Ein steuerrechtlicher Durchgriff gegenüber den an der Errichtung und Ausgestaltung der Stiftung nicht beteiligten Destinatären kommt u.E. jedoch nicht infrage, auch wenn ihnen der Stifter Widerrufs- oder Abänderungsrechte zugestehen sollte. Die Destinatäre verhalten sich nämlich nicht widersprüchlich, selbst wenn sie auf einer gesonderten Besteuerung der Stiftung bestehen.⁷⁵ Von einem nutzniessungsähnlichen Verhältnis kann, wenn man der Lehre folgt, dann ausgegangen werden, wenn ein fester Rechtsanspruch auf den Ertrag bestimmter Vermögenswerte vorliegt, der von einer gewissen Dauer und nicht leicht auflösbar ist sowie sich inhaltlich grundsätzlich auf den Vollgenuss dieser Vermögenswerte bezieht.⁷⁶ In diese Richtung geäußert hat sich etwa das Verwaltungsgericht Zug.⁷⁷ Bundesgerichtliche Rechtsprechung hierzu liegt – soweit ersichtlich – jedoch noch nicht vor.⁷⁸

3. Vorfrageweise Prüfung der zivilrechtlichen Gültigkeit der Stiftung

Weist eine Familienstiftung zivilrechtliche Mängel auf, stellt sich jeweils auch die Frage, ob die Steuerbehörden sich nicht gerade auf die Zivilrechtswidrigkeit berufen können, um der Stiftung die Anerkennung als Steuersubjekt zu verweigern. Das Bundesgericht hat in seiner neueren Rechtsprechung insoweit für eine gewisse Klarstellung gesorgt:⁷⁹ Behörden der Verwaltungsgerichtsbarkeit – einschliesslich Steuerbehörden – können nach Ansicht des Gerichts u.U. vorfrageweise prüfen, ob Stiftungen die Regeln

⁷³ Dies setzt u.E. voraus, dass die Stiftung nicht kontrolliert ist. Solange der Stifter die Stiftung beherrscht, kommen den Begünstigten nur anwartschaftliche Rechte zu.

⁷⁴ Kraft gesetzlicher Anordnung hat der Nutzniesser den vollen (anteiligen) Wert des Nutzniessungsgegenstandes und nicht nur den kapitalisierten Wert seines daran bestehenden Rechts als Vermögen zu versteuern ([Art. 13 Abs. 2 StHG](#)). Gestützt auf die Einkommensgeneralklausel werden dem Nutzniesser weiter die Erträge aus dem Nutzniessungsvermögen als Einkommen zugerechnet ([Art. 16 Abs. 1 DBG](#) und [Art. 7 Abs. 1 StHG](#)). Vgl. hierzu *Opel* (Fn. 16) Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten, 78 f.; *Markus Reich/Madeleine Simonek*, Die Begünstigung an einer Familienstiftung, [AJP 2004, 995 ff.](#), 999 m.w.H. Ebenso wird argumentiert beim Trust mit festen Begünstigungen («*Fixed interest*»): vgl. Kreisschreiben Nr. 30 «Besteuerung von Trusts» der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) vom 22. August 2007 = Kreisschreiben Nr. 20 «Besteuerung von Trusts» der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 27. März 2008, Ziff. 3.7.2, Ziff. 5.2.2 (zit. Trust-Kreisschreiben).

⁷⁵ Das Ergebnis ist dasselbe, wenn auf das höchstrichterliche Steuerumgehungskonzept abgestellt wird: Die Destinatäre waren an der ungewöhnlichen Gestaltung nicht beteiligt, ergo fehlt ihnen die Umgehungsabsicht (vgl. *Opel* [Fn. 16] Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten, 78 f.). In diesem Sinne entschieden hat etwa das VGer BS vom 16.6.2015 E. 4, in: StE 2015 B 26.25 Nr. 4 (betreffend eine liechtensteinische Familienstiftung); siehe auch VGer SG vom 29.8.2007, in: StE 2007 B 52.1 Nr. 4 (ebenfalls betreffend eine liechtensteinische Familienstiftung).

⁷⁶ *Reich/Simonek* (Fn. 74) 999 m.w.H. Die Autoren verlangen darüber hinaus, dass der als Nutzniesser zu qualifizierende Begünstigte einen gewissen Einfluss auf die Verwaltung des Vermögens nehmen kann (etwa wenn die Begünstigten im Stiftungsrat Einsitz haben oder auf diesen sonst wie Einfluss nehmen können).

⁷⁷ VGer ZG vom 12.3.2003, in: StE 2004 B 52.7 Nr. 2 (der Entscheid beschränkt sich auf die Vermögenssteuer); *Reich/Simonek* (Fn. 74) 995 ff., haben das Urteil u.E. aber 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. Siehe weiter VGer SG vom 29.8.2007, in: StE 2007 B 52.1 Nr. 4: Das Gericht stellt zwar nutzniessungsrechtliche Überlegungen an (vgl. E. 2.1), als letztlich entscheidend relevant scheint es diese aber nicht einzustufen.

⁷⁸ Bemerkenswert ist, dass das Bundesgericht die Annahme eines nutzniessungsähnlichen Verhältnisses in einem Urteil aus dem Jahr 2005 überhaupt nicht in Betracht gezogen hat, obschon den Begünstigten ein fester Rechtsanspruch auf ihren Anteil am Stiftungsvermögen zukam und sie letzteres über die Mitwirkung als Kuratoren zum Teil offenbar sogar selber bewirtschafteten (BGer vom 22.4.2005 E. 4.1, in: [ASA 76, 675 ff.](#) = StE 2006 B 26.25 Nr. 2 = [StR 2005, 676 ff.](#)

⁷⁹ Die frühere Praxis war dagegen diffus (vgl. dazu *Opel* [Fn. 16] Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten, 68 ff.).



des Privatrechts einhalten. Ihre Prüfungsbefugnis beschränkt sich jedoch auf die Feststellung von offensichtlichen und schwerwiegenden Mängeln, die zur Feststellung der Nichtigkeit der Stiftung führen. Trifft dies nicht zu, obliegt es dem Zivilgericht, über das Schicksal der Stiftung zu entscheiden, namentlich dann, wenn eine mögliche Konversion es erlauben würde, die Existenz der Stiftung unter Vorbehalt zu anerkennen.

Abgesehen von den Fällen von offensichtlichen und schwerwiegenden Mängeln bleibt eine widerrechtliche oder unsittliche Stiftung in den Augen des Fiskus somit ein Steuersubjekt, solange sie nicht durch den Zivilrichter in einem förmlichen Verfahren aufgelöst worden ist.⁸⁰ Im Übrigen kommt auch dem neu verpflichtenden

SJZ 118/2022 S. 951, 961

Handelsregistereintrag für Familienstiftungen nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu den klassischen Stiftungen i.d.R. keine heilende Wirkung zu.⁸¹

Eine nichtige Stiftung hat zivilrechtlich nie existiert; sie fällt *ex tunc* dahin. Das Eigentum am Vermögen einer nichtigen Stiftung wird dem Stifter resp. seinen Erben zugeordnet. Steuerlich kann diesfalls der zivilrechtlichen Betrachtung gefolgt werden – dies ist aber nicht zwingend. Denkbar ist auch eine Liquidationsbesteuerung *ex nunc*.⁸²

C. Zwischenergebnis

Wie gezeigt, sieht sich eine (als Steuersubjekt anerkannte) Familienstiftung regelmässig hohen (substanzverzehrenden) Steuerbelastungen ausgesetzt, dies gilt insbesondere hinsichtlich der einschneidenden Einlagebesteuerung (Erbchafts- oder Schenkungssteuer regelmässig zum Nichtverwandtentarif) sowie der Besteuerung der Ausschüttungen. Im Ergebnis kommt es zur doppelten Belastung des an sich gleichen Substrats.⁸³ Würde der Stifter das Vermögen direkt den Erben überlassen, läge die Steuerlast dagegen regelmässig bei CHF 0, jedenfalls wenn es sich bei den Erben um seine Nachkommen handelt.

Diese Steuerfolgen treten dann nicht ein, wenn die Stiftung nicht als Steuersubjekt anerkannt wird, sondern eine Zurechnung an den Stifter erfolgt (siehe dazu vorne unter IV.B.). Analoges gilt für den Fall einer Stiftung mit festem Begünstigtenkreis, welche zivilrechtlich zwar anerkannt wird, das Stiftungsvermögen aber nicht der Stiftung, sondern den Begünstigten zugerechnet wird (vgl. vorne IV.B.2.). Diesfalls wird die zivilrechtliche Existenz der Stiftung steuerlich ausser Betracht gelassen, weshalb sie auch für die Steuerfolgen ohne Belang ist.

Zivilrechtlich gültig errichtete Stiftungen sind somit nicht zwingend als Steuersubjekte bzw. als wirtschaftliche Eigentümer der von ihnen gehaltenen Vermögenswerte anzuerkennen. Dies wird von *Riemer* in seiner Stellungnahme zum NZZ-Beitrag der beiden Autoren offensichtlich übersehen, wenn er in der Zulassung der schweizerischen Unterhaltsstiftung ein steuerliches Missbrauchspotenzial ortet.⁸⁴ In der von ihm beschriebenen Konstellation, bei der sich Begünstigte bzw. Stifter frei am Stiftungsvermögen bedienen können, liegt nämlich eine kontrollierte Stiftung bzw. eine Stiftung mit fester Begünstigung vor. Diese ist auch in Zukunft richtigerweise steuerlich transparent zu behandeln. Ein steuerlicher Missbrauch ist somit nicht möglich. Entgegen den Ausführungen von *Riemer* können sich die Steuerpflichtigen gegenüber dem Fiskus somit gerade nicht auf die Selbstständigkeit der juristischen Person berufen bzw. die Progression brechen.

| | Errichtung | Laufende Besteuerung | Zuwendungen |
|--|------------|----------------------|-------------|
|--|------------|----------------------|-------------|

⁸⁰ [BGE 140 II 255 E. 5.4](#), in: Pra 2014 Nr. 91; vgl. dazu [Adriano Marantelli/Andrea Opel](#), Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2014, [ZBJV 2016, 166 ff.](#), 198 ff.; [Samuel Ramp](#), Gültigkeit der Familienstiftung – eine Frage für das Zivilgericht, [StR 2014, 491 ff.](#); siehe bereits BGer [2A.668/2004](#) vom 22.4.2005, in: [ASA 76, 675 ff.](#) = StE 2006 B 26.25 Nr. 2 = [StR 2005, 676 ff.](#)

⁸¹ Das Bundesgericht verneint angesichts der geringeren Bedeutung der Verkehrssicherheit bei den Stiftungen im Gegensatz zu den juristischen Personen des Handelsrechtes grundsätzlich die heilende Wirkung des Handelsregistereintrages ([BGE 120 II 379](#); [BGE 96 II 280 f.](#); BGE 73 II 147 f.). Siehe hierzu BK [ZGB-Riemer](#) (Fn. 6) [Art. 81 ZGB](#) N 141 ff.; vgl. zu den Herausforderungen, bestehende Familienstiftungen einzutragen, [Dominique Jakob/Claude Humbel](#), Die Eintragung existierender Familienstiftungen, Ein Blick auf die bestehende Registerpraxis und eine Besprechung des Urteils BVGer [B-951/2020](#) vom 16. August 2021, [SJZ 2022, 736 ff.](#)

⁸² Vgl. zu den zivil- und steuerrechtlichen Konsequenzen einer festgestellten Nichtigkeit [Oesterhelt/Opel](#) (Fn. 67) EF 2021, insb. 491 ff.

⁸³ In diesem Sinne auch [Urs Landolf](#), Die Unternehmensstiftung im schweizerischen Steuerrecht, Bern 1987, 242 f.

⁸⁴ [Riemer](#) (Fn. 32) NZZ vom 20.7.2022 zu [Opel/Oesterhelt](#) (Fn. 5) NZZ vom 6.7.2022.

| | | | |
|---|---|---|---|
| nichtkontrollierte Ermessensstiftung (Stiftung ist selbstständiges Steuersubjekt) | Erbschafts-/Schenkungssteuer (i.d.R. Maximalsatz) | Bei der Stiftung | Einkommenssteuer |
| kontrollierte Stiftung (Zurechnung an Stifter) | keine | Beim Stifter (Kapitalgewinne steuerfrei) | An Stifter: keine An Destinatäre: Schenkungssteuer |
| nichtkontrollierte Stiftung mit fester Begünstigung (Zurechnung an Destinatäre) | Erbschafts-/ Schenkungssteuer (gemäss Verwandtschaftsverhältnis Stifter – Destinatäre) | Bei den Destinatären (Kapitalgewinne steuerfrei) | keine |

Tabelle 1: Überblick

SJZ 118/2022 S. 951, 962

D. Steuerrechtliche Postulate

Würden die zivilrechtlichen Postulate umgesetzt, ruft dies den Steuergesetzgeber nicht automatisch auf den Plan. Die Familienstiftung fügt sich nämlich ohne grössere Mühe in das geltende Steuersystem ein. Steuerlich relevant ist aber – wie schon bis anhin – die Ausgestaltung der infrage stehenden Familienstiftung.

Würden Familienunterhaltsstiftungen künftig zugelassen, wären diese neu nicht mehr zivilrechtswidrig. Dennoch liesse sich das Stiftungsvermögen (wie nach heutigem Recht) den Begünstigten zurechnen mit der Begründung, dass ein nutzniessungsähnliches Verhältnis vorliegt. Somit ist mit Bezug auf die Erbschafts- und Schenkungssteuern auch der Steuersatz nach dem Verwandtschaftsverhältnis zwischen Stifter und Destinatär anwendbar, was zumindest bei direkten Nachkommen zu keiner oder einer bloss moderaten Steuerbelastung führt. Die Ausschüttungen der Stiftung wären für die Destinatäre ebenfalls steuerfrei, sofern es sich um Nachkommen handelt. Diese steuerliche Behandlung könnte auf der Basis des geltenden Steuerrechts erreicht werden, wie dies heutzutage schon gegenüber liechtensteinischen Stiftungen geschieht. Eine spezielle Rechtsgrundlage wäre der Rechtssicherheit aber fraglos zuträglich.

Liesse man *de lege ferenda* Gestaltungs- und Widerrufsrechte des Stifters zu, wäre die Errichtung einer kontrollierten Stiftung fortan ebenfalls nicht mehr zivilrechtswidrig. Dieser Umstand würde wiederum nichts daran ändern, dass das Stiftungsvermögen unter dem Titel des steuerrechtlichen Rechtsmissbrauchs wie bis anhin weiterhin dem Stifter zugerechnet werden könnte. Der Stifter, der sich seines Vermögens nicht effektiv entledigt, verhält sich nämlich widersprüchlich, wenn er den Steuerbehörden gegenüber auf die Eigenständigkeit der Stiftung pocht. Auch hier besteht nicht zwingend gesetzgeberischer Handlungsbedarf. Eine gesetzliche Grundlage würde aber ebenso für mehr Rechtssicherheit sorgen und zudem klarstellen, dass trotz Nutzung eines zivilrechtskonformen Rechtsgefässes steuerlich eine transparente Behandlung erfolgt.

Steuerrechtliches Sorgenkind ist die nichtkontrollierte Ermessensstiftung – ebenso wie es beim Trust der *Irrevocable Discretionary Trust* ist.⁸⁵ Da diese – anders als der Trust – aber ein Steuersubjekt ist, entstehen immerhin keine Besteuerungslücken, wie dies an sich beim *Irrevocable Discretionary Trust* der Fall sein kann. Der Umstand, dass die Widmung des Stiftungsvermögens in den meisten Kantonen mit Schenkungs- oder Erbschaftssteuer zum Maximalsatz erfasst wird, stellt in diesen Kantonen aber eine praktisch unüberwindbare Hürde für den Einsatz als Vermögens- bzw. Nachlassplanungsvehikel dar. Hier wären die Kantone aufgerufen, dem Vorbild der Kantone Aargau, Genf, Luzern, Solothurn und Zug folgend für solche Einlagen eine besondere gesetzliche Regelung zu treffen.

Eine weitere steuerliche Hürde für die nichtkontrollierte Ermessensstiftung stellt der Umstand dar, dass die in die Stiftung eingelegte Substanz gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung bei der Ausschüttung an die Destinatäre noch einmal besteuert wird. Um dieses wenig befriedigende Ergebnis zu korrigieren, müsste der Bundesgesetzgeber auf den Plan treten und Substanz ausschüttungen der Stiftung von der Einkommenssteuer befreien. Da dies in Bezug auf den *Irrevocable Discretionary Trust* gemäss Trust-Kreisschreiben bereits gilt, wäre es eigentlich nur folgerichtig, solches auch für ihr wirtschaftliches Äquivalent, die nichtkontrollierte Ermessensstiftung, vorzusehen.

Gesetzgeberischer Handlungsbedarf besteht, wie aufgezeigt, bei der Besteuerung der nichtkontrollierten Ermessensstiftung. Dieser besteht freilich schon jetzt. Würden hingegen in Zukunft die Errichtung von Unterhaltsstiftungen sowie von kontrollierten Stiftungen zivilrechtlich zugelassen, bräuchte es hierfür – wie gezeigt – nicht zwingend eine Anpassung der Steuernormen.

⁸⁵ Vgl. hierzu *Opel/Oesterhelt* (Fn. 2) [StR 2022, 280](#).



V. Fazit

Im sich verschärfenden Standortwettbewerb erscheint es geradezu fahrlässig, vorhandene Rechtsinstitute trotz ausgewiesenem Bedarf brachliegen zu lassen. Die Wiederbelebung der schweizerischen Familienstiftung tut daher Not. Die Vorbehalte, die der Unterhaltsstiftung resp. dem Fideikommiss früher entgegengebracht wurden, lassen sich jedenfalls heute nicht mehr aufrechterhalten, zumal der Einsatz von vergleichbaren ausländischen Vehikeln ja ausdrücklich zugelassen wird.

Bemerkenswert ist, dass schon der eigentliche «Schöpfer» des [ZGB](#), Eugen Huber, der Regelung von [Art. 335 ZGB](#) wenig Positives abgewinnen konnte: «Die socialen Anschauungen unserer Bevölkerung sind an und

SJZ 118/2022 S. 951, 963

für sich schon kräftig genug, um ein Überwuchern des geschlossenen Familienbesitzumes 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.»⁸⁶ Mehr als 100 Jahre später sollte die Zeit gekommen sein, diese Erkenntnis endlich ins geltende Recht zu überführen.

⁸⁶ Eugen Huber, Schweizerisches Civilgesetzbuch, Erläuterungen zum Vorentwurf des Eidgenössischen Justiz- und Polizeidepartements, Bern 1902, 227. Zu beachten ist, dass zur damaligen Zeit die Unterscheidung zwischen Familienstiftung und Fideikommiss noch nicht ausdifferenziert war.