

Entscheidbesprechungen Discussions d'arrêts actuels

1010

2. Privatrecht / Droit privé

2.3. Personenrecht / Droit des personnes

(1) Familienstiftung / Nichtigkeit / Vorfrageweise Prüfung im Steuerverfahren.

Schweizerisches Bundesgericht. II. Öffentlich-Rechtliche Abteilung, Urteil vom 21. März 2014 i. S. *Service des contributions du canton de Neuchâtel v. A.* (BGer 2C_533/2013, amtliche Publikation vorgesehen), Beschwerde gegen das Urteil des Kantonsgerichts des Kantons Neuenburg, Öffentlich-Rechtliche Abteilung, vom 14. Mai 2013.



OLIVER ARTER

lic. iur., TEP, Rechtsanwalt, Zürich

I. Sachverhalt (Nichtamtliche Übersetzung)

«A. Mit notarieller Urkunde vom 16. April 1998 errichtete A., wohnhaft im Kanton Neuenburg, die «Stiftung B.» (nachstehend: die Stiftung) mit Sitz in C. (FR). Zweck der Stiftung ist es, die Kosten für Erziehung, Ausbildung, Ausstattung, Behandlung, Genesung oder Krankenhausaufenthalt der Mitglieder seiner Familie zu bestreiten. A. oder der Stiftungsrat können die Begünstigten frei ernennen. Die Stiftung war für die Jahre 2001 bis 2005 weder im Handelsregister noch im Steuerregister des Kantons Freiburg eingetragen.

Im Laufe ihres ersten Geschäftsjahres erwarb die Stiftung von A. und von verbundenen Unternehmen diverse Immobilien im Kanton Neuenburg [...]. Von 1998 bis 2008 wurden diese Immobilien im Kanton Neuenburg nie versteuert.

Per Nachsteuerentscheid vom 28. April 2009 für die Steuerperioden 2001 bis 2005 unterstellte das Amt für Kontrolle und Sonderaufgaben der Steuerverwaltung des Kantons Neuenburg die Gebäude im Kanton Neuenburg der direkten Bundessteuer, der Kantons- und der Gemeindesteuer und besteuerte sie im Steuerbescheid von A. unter Ausserachtlassung des zivilrechtlichen Eigentums der Stiftung. Gemäss der kantonalen Steuerverwaltung beachtete die Stiftung ihren Stiftungszweck nicht.

Per Einspracheentscheid vom 7. Juli 2009 wurde der Entscheid für die Nachzahlung der Kantons- und Gemeindesteuer auf Vermögen und Einkommen für die Steuerperioden 2001 bis 2005 mit der Begründung, dass die Stiftung

illegal und damit unwirksam sei, bestätigt. Bezüglich der direkten Bundessteuer dagegen wurde die Beschwerde als verspätet abgewiesen. Nach Beschwerde von A. bestätigte das Steuergericht des Kantons Neuenburg den Nachsteuerentscheid und den Einspracheentscheid bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuer mit Urteil vom 14. Dezember 2010.

Der Betroffene erhob Beschwerde gegen dieses Urteil beim Kantonsgericht des Kantons Neuenburg [...].

B. Mit Urteil vom 14. Mai 2013 hat das Kantonsgericht die Beschwerde gutgeheissen und hob das Urteil vom 14. Dezember 2010 sowie den Einspracheentscheid und den Nachsteuerentscheid für die Kantons- und Gemeindesteuern vom 28. April 2009 und 7. Juli 2009 auf und verwies die Sache an die kantonale Steuerverwaltung zu erneuten Kantons- und Gemeindesteuerveranlagungsverfügungen für die Steuerperioden 2001 bis 2005. Aus der Rechnungslegung der Stiftung ging hervor, dass diese mit Ausnahme ihrer Immobilientätigkeit nur marginale Beziehungen mit ihrem Stifter oder mit dessen Angehörigen hatte und dies zu ähnlichen Bedingungen wie jene, die mit Dritten vereinbart worden waren. Es gab folglich keine Identität zwischen dem Vermögen des Betroffenen und dem der Stiftung.

C. Auf dem Wege der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beantragt die kantonale Steuerverwaltung des Kantons Neuenburg beim Bundesgericht unter Kosten und Entschädigungsfolgen, das am 14. Mai 2013 vom Kantonsgericht erlassene Urteil aufzuheben und den Entscheid des Steuergerichts vom 14. Dezember 2010 zu bestätigen. Sie beklagt sich über die offensichtlich unrichtige Feststellung des Sachverhalts und die Verletzung von Bundesrecht.

A. beantragt Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei. Das Kantonsgericht beruft sich auf die Erwägungen des angefochtenen Urteils. Die Bundessteuerverwaltung schliesst auf Zulassung der Beschwerde.»

II. Erwägungen (Nichtamtliche Übersetzung)

«[...] 3. Gemäss Art. 2 Abs. 1 lit. b StHG erheben die Kantone eine Gewinn- und eine Kapitalsteuer von den juristischen Personen. Gemäss Art. 20 Abs. 1 StHG sind die Stiftungen steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet.

Nach Art. 75 Abs. 1 lit. b des Gesetzes über die direkten Steuern vom 21. März 2000 des Kantons Neuenburg («LCdir») handelt es sich bei den der direkten kantonalen Steuer unterstellten juristischen Personen namentlich um Stiftungen, deren Steuerpflicht am Tag der Gründung der juristischen Person, der Einrichtung ihres Sitzes oder ih-

rer tatsächlichen Verwaltung im Kanton, oder an dem Tag, an dem sie einen steuerbaren Wert erwirbt (Art. 79 Abs. 1 LCdir), beginnt.

Dem Beispiel von Art. 49 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; SR 642.11) folgend, beschreibt Art. 20 StHG den Kreis der steuerpflichtigen juristischen Personen, enthält aber keine Definition dieser Personen. Wenn das Steuergesetz privatrechtliche Begriffe verwendet, sind diese in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung grundsätzlich gemäss ihrer im Zivilrecht üblichen Bedeutung zu verstehen [...]. Entsprechend muss man sich zur Definition des Begriffs der juristischen Person nach Art. 49 DBG und Art. 20 StHG für die privatrechtlichen juristischen Personen auf das Privatrecht und für die öffentlich-rechtlichen juristischen Personen auf das öffentliche Recht des Bundes oder des Kantons berufen. So muss die juristische Person, um als eigenständiges Steuersubjekt steuerpflichtig zu sein, rechtsgültig unter Beachtung des Privatrechts oder des öffentlichen Rechts der Schweiz errichtet sein; in anderen Worten muss sie die Rechtsfähigkeit besitzen [...].

4.4.1. Die Stiftung ist eine zivilrechtliche Einrichtung. Ihr Zweck ist die Widmung eines Vermögens für ein besonderes Ziel (Art. 80 Abs. 1 ZGB). Diese gesetzliche Definition legt den Schwerpunkt auf die Tatsache, dass das derart gewidmete Vermögen die Verfügungsgewalt des Stifters verlässt und eine eigene und unabhängige Rechtspersönlichkeit erhält [...]. Diese wesentliche Eigenschaft der Stiftung resultiert ebenfalls aus den Regeln bezüglich ihrer Auflösung und ihrer Löschung, insofern diese nur von der zuständigen Behörde des Bundes oder des Kantons oder einem Gericht im Fall von Familienstiftungen oder kirchlichen Stiftungen ausgesprochen werden kann (Art. 88 ZGB). Ebenfalls aus diesem Grund ist eine Auflösung der Stiftung durch Beschluss des Stiftungsrates oder des Stifters oder der Anspruchsberechtigten unzulässig, ausser in seltenen und strengen Bedingungen unterliegenden Fällen, die hier nicht untersucht werden müssen [...].

4.2. Nach Art. 335 ZGB können nach den Regeln des Personenrechts oder des Erbrechts Familienstiftungen errichtet werden; sie dienen der Bestreitung der Kosten der Erziehung, Ausstattung oder Unterstützung von Familienangehörigen oder zu ähnlichen Zwecken (Abs. 1). Die Errichtung von Familienfideikommissen ist nicht gestattet (Abs. 2). Familienstiftungen, die von den Zwecken von Art. 335 ZGB abweichen, stellen in der Regel sogenannte zivilrechtswidrige Unterhaltstiftungen dar [...], wenn es sich nicht um Familienfideikommissen handelt. Ausserdem unterliegen die Familienstiftungen ebenfalls Art. 80 ff. ZGB [...].

5.5.1. Gemäss Art. 52 Abs. 1 ZGB erlangen die körperchaftlich organisierten Personenverbindungen und die einem besonderen Zwecke gewidmeten und selbständigen Anstalten das Recht der Persönlichkeit durch die Eintragung in das Handelsregister. Keiner Eintragung bedürfen die öffentlich-rechtlichen Körperschaften und Anstalten, die Vereine, die nicht wirtschaftliche Zwecke verfolgen, die kirchlichen Stiftungen und die Familienstiftungen (Art. 52 Abs. 2 ZGB), wie die Stiftung im vorliegenden Fall.

5.2. Nach Art. 52 Abs. 3 ZGB können Personenverbindungen und Anstalten zu unsittlichen oder widerrechtlichen Zwecken das Recht der Persönlichkeit nicht erlangen. Sie sind von vornherein ungültig. Gleiches trifft auf die Stiftungen zu, welche bereits bei ihrer Gründung Art. 80 Abs. 1 ZGB nicht beachten, weil die Verfügungsgewalt über ihr Vermögen in der Hand des Stifters geblieben ist [...]. Abgesehen von diesem Fall, handelt es sich bei den meisten Fällen widerrechtlicher Stiftungen um Familienstiftungen, deren Zwecke nicht streng mit den in Art. 335 Abs. 1 ZGB genannten Zwecken übereinstimmen, d.h. um sogenannte Unterhaltstiftungen.

5.3. Ohne bis zur Feststellung der Ungültigkeit der Stiftung zu gehen, hat es die Rechtsprechung ebenfalls abgelehnt, die Familienstiftungen, über deren Vermögen der Stifter die Verfügungsgewalt behalten hatte, als steuerrechtliches Subjekt anzuerkennen. Die Stiftung war in der Tat ein reines Instrument zur Steuerumgehung [...]. Mit der Rechtslehre muss allerdings festgestellt werden, dass, wenn der Stifter sich die gleiche Verfügungsgewalt über das Vermögen der Stiftung wie über sein eigenes Vermögen bewahrt, daraus eine Teilung des Vermögens des Stifters in zwei unterschiedliche Massen resultiert, die Dritten, Gläubigern oder Steuerbehörden gegenüber nicht wirksam ist, da bereits zivilrechtliche Gründe vorliegen, um die steuerrechtliche Existenz der Stiftung zu ignorieren, ohne dass es notwendig ist zu prüfen, ob die Bedingungen für eine Steuerumgehung erfüllt sind [...].

5.4. Gemäss der Rechtsprechung können Verwaltungsbehörden zunächst als Vorfrage prüfen, ob die Stiftungen die Bestimmungen des Zivilrechts beachten. Grundsätzlich beschränkt sich ihre Prüfungsgewalt auf die Feststellung offensichtlicher und schwerer Mängel, die zur Feststellung der Nichtigkeit der Stiftung führen [...], insbesondere aufgrund einer möglichen Umwandlung, die es unter bestimmten Bedingungen jedoch ermöglichen würde, die Existenz der Stiftung anzuerkennen [...]. Mit Ausnahme der Fälle offensichtlicher und schwerer Mängel, die zur Feststellung der Nichtigkeit der Stiftung führen, bleibt eine widerrechtliche oder unsittliche Stiftung, solange diese nicht förmlich von einem Zivilgericht aufgelöst wurde, ein steuerrechtli-

ches Subjekt für die Steuerbehörde, die durch nichts daran gehindert wird, einen Antrag oder eine Klage auf Aufhebung der Stiftung anzustrengen (Art. 89 Abs. 1 ZGB [...]).

6. Die kantonale Steuerverwaltung bringt vor, dass die Stiftung, dessen Stifter der Beklagte ist, von Anfang an nichtig war.

6.1. Die Statuten der Stiftung gewähren dem Stiftungsrat und dem Stifter selbst volle Verfügungsgewalt über das Vermögen der Stiftung B. Letzterer hat insbesondere das Recht, Entnahmen vom Kapital der Stiftung zu genehmigen (Art. 4 der Statuten). Er kann auch jederzeit an den Statuten der Stiftung, mit Ausnahme von Art. 3 bezüglich der Zwecke, beliebige formelle oder inhaltliche Änderungen oder Ergänzungen mittels Sonderregelungen oder andere Willensäusserungen anbringen (Art. 7 der Statuten). Schlussendlich, laut Art. 9 der Statuten, kann der Stiftungsrat jederzeit die Auflösung der Stiftung beschliessen, und bestimmt in einem derartigen Fall frei über die Verwendung ihres Vermögens.

Da aus Art. II der Gründungsurkunde vom 16. April 1998 hervorgeht, dass A., Stifter, zum Präsidenten des Stiftungsrates ernannt wird, und aus Art. III ebendieser Urkunde, dass die Stiftung Dritten gegenüber durch die Einzelunterschrift des Präsidenten verpflichtet wird, muss festgestellt werden, dass sich der Stifter die gleiche Verfügungsgewalt über das Vermögen der Stiftung B. vorbehält wie über sein eigenes Vermögen. Auf diese Weise hat er sich versichert, die Verfügungsgewalt über dieses Vermögen zu bewahren, was Art. 80 Abs. 1 ZGB widerspricht und die Stiftung von Anfang an widerrechtlich im Sinne von Art. 52 Abs. 3 ZGB macht. Diese Feststellung kann als Vorabfeststellung gemacht werden. Die Bedingungen für eine Umwandlung sind im vorliegenden Fall nicht erfüllt [...]. In der Tat geht aus dem angefochtenen Urteil hervor [...], dass der Stifter ebenso wie seine Freundin angegeben hatten, dass die Stiftung zum Zwecke der Vorsorge für die Familie errichtet worden war, was sie zu einer Unterhaltungsstiftung macht [...], die Art. 335 Abs. 1 ZGB (siehe Art. 52 Abs. 3 ZGB) zuwiderhandelt.

6.2. Infolgedessen muss als Vorabfeststellung die zivilrechtliche Ungültigkeit der Stiftung festgestellt werden. Unter diesen Bedingungen ist es nicht notwendig, sich wie die Vorinstanz die Frage zu stellen, ob die Gründung der Stiftung B. durch A. zum Zwecke der Steuerumgehung erfolgte [...]. Die Beschwerde ist zulässig.

7. Die voranstehenden Erwägungen führen zur Gutheissung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten ist. Das Urteil vom 14. Mai 2013 wird aufgehoben. Die Sache wird an das Kantonsgericht des Kantons Neuenburg zur erneuten Entscheidung über die Kosten und Entschädigungen des vor-

herigen Verfahrens verwiesen. Der unterlegene Beschwerdegegner hat die Gerichtskosten zu tragen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen (Art. 68 Abs. 1 und 3 BGG).»

III. Bemerkungen

1. Vorfrageweise Prüfung der zivilrechtlichen Nichtigkeit und Steuerumgehung

1.1 Nichtigkeit

Nach mittlerweile konstanter bundesgerichtlicher Rechtsprechung (Bundesgericht, Staatsrechtliche Kammer, Urteil vom 3. Juni 1959 i.S. *P.M. und P.M.-Stiftung gegen Kantone Solothurn und Schaffhausen*, E. 3; Bundesgericht, Urteil vom 22. April 2005, 2A.668/2004, E. 3.4; Bundesgericht, Urteil vom 12. Dezember 2010, 2C_157/2010 und 2C_163/2010, E. 10), die auch in vorliegendem Urteil bestätigt wurde (E. 5.4), sind *Steuerbehörden* befugt, *vorfrageweise* die *zivilrechtliche Gültigkeit* einer *Stiftung* zu beurteilen (vgl. zum Ganzen RENÉ MATTEOTTI/MICHAEL FELBER, Die bundesgerichtliche Rechtsprechung im Jahre 2010 zur Gewinnbesteuerung juristischer Personen, ASA 80 [2011/2012], 259 ff., 262 ff.).

Die vorfrageweise Prüfungsbefugnis beschränkt sich nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung auf die Feststellung *offensichtlicher* und *schwerer Mängel*, die zur Feststellung der *Nichtigkeit* der Stiftung führen (E. 5.4 des vorliegenden Urteils; Bundesgericht, Urteil vom 22. April 2005, 2A.668/2004, E. 3.4.1, E. 3.4.2), weil bei weniger offensichtlichen und schweren Mängeln die Stiftung allenfalls bloss *teilnichtig* ist oder diese in eine gültige Stiftung umgewandelt (sog. *Konversion*) werden kann (BGE 93 II 439 ff., 452 E. 5).

Daraus folgt, dass in Fällen nicht offensichtlicher und schwerer Mängel, die nicht zur vorfrageweisen Feststellung der Nichtigkeit der Stiftung führen, eine widerrechtliche oder unsittliche Stiftung, solange diese nicht förmlich von einem Zivilgericht aufgelöst wurde, als *Rechtssubjekt* für die Steuerbehörden anzuerkennen ist (MATTEOTTI/FELBER, a.a.O., 262 f. m.w.H.; HANS MICHAEL RIEMER [BK-RIEMER], Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Band I, Einleitung und Personenrecht, Die juristischen Personen, Die Vereine, Systematischer Teil und Art. 60–79 ZGB, Bern 1990, BK-RIEMER, N 34 zu Art. 88/89 ZGB).

1.2 Teilnichtigkeit und Konversion

Bei der (vorfrageweisen) Prüfung der Nichtigkeit einer Familienstiftung ist zu beachten, dass Mängel im *Stiftungszweck* und in der *Stiftungsorganisation* unterschiedlich Folgen nach sich ziehen.

Liegt bei dem vom Stifter ursprünglich vorgesehenen Zweck der Familienstiftung ein Verstoss gegen Art. 335 ZGB vor, ist die Stiftung *regelmässig als nichtig* (Art. 52 Abs. 3 ZGB i.V.m. Art. 20 OR. Vgl. Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Thomas Geiser [Hrsg.] [BasK-BEARBEITER], Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Zivilgesetzbuch I (Art. 1–456 ZGB), Basel 2010, BasK-GRÜNINGER, N 13 zu Art. 335 ZGB; BK-RIEMER, N 159 zu Systematischem Teil) zu qualifizieren. Ausnahmsweise, kann die Stiftung lediglich *teilnichtig* sein, beispielsweise, wenn bei mehreren Zwecken einer Familienstiftung lediglich ein Teilzweck unzulässig ist (BK-RIEMER, N 36 zu Art. 88/89 ZGB; OGer Luzern, Urteil vom 4. Februar 1959, abgedruckt in SJZ 1962, 252). Zudem besteht die Möglichkeit der *Konversion*. Grundsätzlich ist eine Konversion zulässig, wenn anzunehmen ist, dass der Stifter bei Kenntnis der Nichtigkeit seines Rechtsgeschäfts gewollt hätte, dass ein Rechtsgeschäft mit ähnlichem Zweck und Erfolg wie mit dem angestrebten Geschäft zustande kommt (BGE 93 II 439 ff., 452 E. 5). Betreffend den Zweck einer Familienstiftung ist eine *Konversion* nur *ausnahmsweise* möglich, beispielsweise wenn die Umwandlung in eine klassische Stiftung in Frage kommt (BGE 93 II 439 ff., 453 E. 6). Wurde eine Stiftung einzig errichtet, um Familienmitglieder voraussetzungslos die Finanzierung des allgemeinen Lebensaufwandes zu ermöglichen, ist eine Konversion ausgeschlossen.

Sind dagegen lediglich die vom Stifter vorgesehenen Mittel, insbesondere die Bestimmungen über die *Organisation* der Stiftung, unzulässig, währenddessen der Zweck der Familienstiftung zulässig ist, ist eine *Nichtigkeit* der Stiftung nur *ausnahmsweise* anzunehmen (BK-RIEMER, N 36 zu Art. 88/89 ZGB; vgl. auch Bundesgericht, Urteil vom 22. April 2005, 2A.668/2004, E. 3.4.2). Nichtig sind in solchen Fällen meist nur die unzulässigen Organisationsbestimmungen, nicht aber die Stiftung an sich. Eine allfällig notwendige Anpassung der Stiftungsorganisation kann durch den Zivilrichter erfolgen (vgl. BK-RIEMER, N 127 zu Systematischem Teil).

1.3 Offensichtliche und schwere Mängel, die zur Feststellung der Nichtigkeit der Stiftung führen

Offensichtliche und *schwere Mängel*, welche zur Feststellung der *Nichtigkeit* einer Familienstiftung im Steuerverfahren führen, liegen nach der hier vertretenen Ansicht nur vor, wenn der hauptsächliche Stiftungszweck gegen Art. 335 Abs. 1 ZGB verstösst. In allen anderen Fällen, insbesondere bei Organisationsmängeln, ist im Zivilverfahren zu prüfen, ob die Stiftung lediglich teilnichtig ist oder eine Konversion in Frage kommt. Eine vorfrageweise Feststellung der Nichtigkeit durch Steuerbehörden in Fällen von Organisationsmängeln ist deshalb abzulehnen.

Allerdings bedeutet dies lediglich, dass die Stiftung für die Steuerbehörden als *Rechtssubjekt* anzuerkennen ist. Davon unbenommen bleibt die Kompetenz der Steuerbehörden, eine Familienstiftung wegen Vorliegens eines Steuerumgehungstatbestandes als *Steuersubjekt* nicht anzuerkennen (BK-RIEMER, N 34 zu Art. 88/89 ZGB m.w.H.; vgl. auch JOACHIM FRICK, Grenzen des Vermögensschutzes mittels ausländischer Stiftungen, SZW 2014, 74 ff., 77 ff.; STEFAN OESTERHELT, Steuerrechtliche Entwicklungen [insbesondere im Jahr 2013], SZW 2014, 86 ff., 90).

1.4 Exkurs: Steuerumgehung

Nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung liegt ein Steuerumgehungstatbestand vor, wenn (1) eine von den Beteiligten *gewählte Rechtsgestaltung* als *ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich*, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, (2) zudem anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung *missbräuchlich* lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und (3) das gewählte Vorgehen *tatsächlich* zu einer *erheblichen Steuerersparnis* führen würde, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde (vgl. nur BGE 138 II 239 ff., 243 ff. E. 4; BGE 131 II 627 ff., 635 E. 5.2; Bundesgericht, Urteil vom 22. Oktober 2002, 2A.470/2002, E. 4.1 und 5.1; Bundesgericht, Urteil vom 12. Juli 2001, 2A.580/2000, E. 2c). Sind voranstehende drei Voraussetzungen erfüllt, erfolgt die Besteuerung nach demjenigen Sachverhalt, welcher dem vom Steuerpflichtigen angestrebten wirtschaftlichen Zweck entsprochen hätte.

Tatbestände, welche bei Familienstiftungen als Indizien für eine Steuerumgehung herangezogen werden können, lassen sich in jüngster Zeit insbesondere der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts im Zusammenhang mit Amtshilfefällen entnehmen (zur Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts vgl. OLIVER ARTER, Trusts und Bankbeziehungen – Wer ist «Wirtschaftlich Berechtigter»? , AJP/PJA 2012, 506 ff., 525 ff.).

2. Definition der Familienstiftung

Eine Familienstiftung ist ein rechtlich verselbständigtetes Zweck- oder Sondervermögen (BasK-GRÜNINGER, N 1 zu Art. 80 ZGB). Das Stiftungsvermögen der Familienstiftung wird mit einer Familie dadurch verbunden, dass es der Bestreitung der Kosten der *Erziehung*, der *Ausstattung*, der *Unterstützung* von *Familienangehörigen* oder *ähnlichen Zwecken* dient (Art. 335 Abs. 1 ZGB). Die gesetzliche Aufzählung zulässiger Zwecke ist nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung *abschliessend* (vgl. BGE 108 II 393 ff., 394 E. 6; BK-RIEMER, N 142 zu Systematischem

Teil; ROBERT KAUFMANN, Begriff und Zweck der Familienstiftung und ihre Abgrenzung von ähnlichen Instituten, Bern 1954, 29 f.; JOSEF ACKERMANN, Der besondere Zweck der Stiftung unter spezieller Berücksichtigung des Zweckes der Familienstiftung, Freiburg 1950, 23).

3. Zulässige Zwecke der Familienstiftung

3.1 Allgemeines

Den zulässigen Zwecken einer Familienstiftung ist gemeinsam, dass Familienangehörigen, welche zum Kreis der Begünstigten gehören, in bestimmten Lebenslagen, beispielsweise im Jugendalter, bei Gründung eines eigenen Hausstandes oder einer eigenen Existenz sowie im Falle von Not, Hilfe geleistet werden soll, damit sich die aus dieser bestimmten Lebenslage ergebenden *besonderen Bedürfnisse* befriedigen lassen (BGE 108 II 393 ff., 394 E. 6).

3.2. Kosten der Erziehung

Unter den Begriff der Kosten der Erziehung fallen Kosten für die *schulische und berufliche Erstausbildung* (Unterricht an Grundschulen, weiterführende Ausbildung an Universitäten, Berufsschulen und anderen Unterrichtsinstituten) sowie Kosten für *Weiter- und Zusatzausbildungen* (Kosten für Umschulung, Berufseinstieg, Berufswechsel, allgemeinbildende berufliche oder künstlerische Weiterbildung, Bildungsurlaube oder Durchführung von Forschungsvorhaben), beides sowohl an staatlichen als auch an privaten Erziehungs- oder Ausbildungsstätten (BK-RIEMER, N 145f. zu Systematischem Teil; BasK-GRÜNIGER, N 10 zu Art. 335 ZGB; OLIVER ARTER, Die schweizerische Familienstiftung, in: Peter V. Kunz/Florian S. Jörg/Oliver Arter [Hrsg.], Entwicklungen im Gesellschaftsrecht VII, Bern 2012, 107 ff., 129 f.). Weiter fallen unter den Begriff der Erziehungskosten, zumindest bei auswärtiger Unterbringung, die *Kosten des mit der Erziehung oder Ausbildung zusammenhängenden Lebensunterhalts* (Besuch von Internaten, Pensionaten oder Erziehungsheimen, bei auswärtigen Erziehungs- und Ausbildungsstätten auch Kosten für Unterbringung, Reisen und Transport).

Die Ausschüttung von Stiftungsmitteln an Destinatäre darf in der Ausbildungs- und Erziehungsphase unabhängig von einer eigentlichen Bedarfs- oder Notsituation des Destinatärs erfolgen (BK-RIEMER, N 145 f. zu Systematischem Teil; BasK-GRÜNIGER, N 10 zu Art. 335 ZGB; ARTER, a.a.O., 130).

3.2 Ausstattung

Unter den familienstiftungsrechtlichen Begriff der Ausstattung fällt alles, was der *Existenzbegründung, -sicherung und -verbesserung*, insbesondere bei der Gründung eines eigenen oder gemeinsamen ehelichen Haushaltes, der Auf-

nahme einer selbständigen beruflichen Erwerbstätigkeit oder der Gründung eines eigenen Unternehmens, männlicher und weiblicher Destinatäre dient, *ohne* dass damit eine *voraussetzungslose Finanzierung des Lebensunterhaltes durch Verbrauch* der Zuwendung erfolgt, sondern diese *als Substrat beim Destinatär verbleibt* (CHRISTIAN BRÜCKNER, Das Personenrecht des ZGB, Zürich 2000, N 1460; BasK-GRÜNIGER, N 11 zu Art. 335 ZGB; AUGUST EGGER [ZK-EGGER], Zürcher Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, II. Band: das Familienrecht, Zweite Abteilung: die Verwandtschaft (Art. 252–359 ZGB), Zürich 1943, ZK-EGGER, N 13 zu Art. 335 ZGB; ARTER, a.a.O., 133 f.).

Zulässige Ausstattungszuwendungen zur *privaten Existenzbegründung* sind beispielsweise die Gewährung von Geldleistungen an Destinatäre, welche das elterliche Heim verlassen und Mittel für die Gründung eines eigenen Hausstandes benötigen, ausgerichtete grössere Geldbeträge bei Heirat zwecks familiärer Existenzbegründung, etwa zum Erwerb einer Liegenschaft (vgl. Familienstiftung Wolfgang Denzel), oder Ausschüttungen im Alter zum Erwerb von Liegenschaften, die der Errichtung von Alterswohnstätten für Destinatäre (vgl. Familienstiftung Geschwister Grunder) dienen (ARTER, a.a.O., 134 m.w.H.). Zulässige Ausstattungszuwendungen zur *beruflichen Existenzbegründung* (vgl. Sandoz-Familienstiftung; Familienstiftung Franz Liechti; Familienstiftung Schmid-Leibundgut; P.S.R.-Familienstiftung) sind etwa die Gewährung von Startkapital oder die Gewährung von zinsfreien oder zur Vorzugskonditionen erteilten Darlehen an Familienmitglieder, welche einer selbständigen Erwerbstätigkeit nachgehen wollen (ARTER, a.a.O., 134 m.w.H.). Schliesslich können unter dem Titel der Ausstattung Stiftungsmittel ausgeschüttet werden, welche der *Existenzsicherung* und der Erhaltung der gewohnten Lebensführung (vgl. Karl Epting Familienstiftung) dienen oder um wirtschaftliche Verluste, die die Existenz bedrohen oder die bisherige Lebensführung verunmöglichen, auszugleichen (ARTER, a.a.O., 134 f. m.w.H.).

Ausschüttungen unter dem Titel der Ausstattung dürfen unabhängig davon erfolgen, ob beim Destinatär eine Bedarfs- oder Notsituation gegeben ist oder nicht (BK-RIEMER, N 147 zu Systematischem Teil). Summenmässig ist die Höhe der Zuwendungen an die Destinatäre nicht beschränkt; sie ist abhängig von den finanziellen Mitteln der Stiftung und der konkreten Bedarfssituation sowie den Lebensumständen des Destinatärs (ARTER, a.a.O., 135 m.w.H.).

3.3 Unterstützung von Familienmitgliedern

Unterstützungsleistungen dienen der Überbrückung einer finanziellen Notlage und setzen eine *Bedarfssituation* eines Destinatärs voraus (BK-RIEMER, N 148 zu Systemati-

schem Teil; BasK-GRÜNINGER, N 11 zu Art. 335 ZGB). Umstritten ist, ob eine allgemeine, objektive Bedarfssituation (so BasK-GRÜNINGER, N 11 zu Art. 335 ZGB) genügt oder ob eine subjektive Bedarfssituation (so tendenziell BK-RIEMER, N 148 zu Systematischem Teil) erforderlich ist. Anerkannt scheint zumindest, dass eine Bedarfssituation gegeben ist und Ausschüttungen aus dem Stiftungsvermögen erfolgen dürfen, wenn einem Destinatär im Krankheits- oder Invaliditätsfall Kosten entstehen (so auch BK-RIEMER, N 148 zu Systematischem Teil).

3.4 Ähnliche Zwecke

Bei den ähnlichen Zwecken handelt es sich um solche, welche zu den gesetzlich genannten in «vernünftiger Analogie» (BGE 73 II 81 ff., 86 E. 5) stehen und die Familienmitgliedern in bestimmten Lebenslagen jene materielle Hilfe gewähren, welche nötig oder wünschbar erscheint (BGE 108 II 393 ff., 394 E. 6; vgl. zudem ARTER, a.a.O., 136 f. m.w.H.). Praktisch ist der Anwendungsbereich der Ausschüttungen zu ähnlichen Zwecken kaum bedeutsam.

4. Unzulässige Zwecke der Familienstiftung

Dem Recht der schweizerischen Familienstiftung ist eigen, dass den Familienangehörigen der Genuss des Stiftungsvermögens oder dessen Erträge verwehrt ist, es sei denn, dass eine bestimmte Lebenslage vorliegt und mit der Ausschüttung ein bestimmter Zweck nach Art. 335 Abs. 1 ZGB verfolgt wird (vgl. BGE 71 I 265 ff., 268 E. 1; BGE 108 II 393 ff., 394 E. 6). Nach schweizerischem Recht können somit keine sog. Unterhalts- oder Genussstiftungen mehr errichtet werden (BGE 71 I 265 ff., 268 E. 1; BGE 73 II 81 ff., 86 E. 5; BGE 93 II 439 ff., 449 E. 4; BGE 108 II 393 ff., 394 E. 6; ZK-EGGER, N 14 und N 19 zu Art. 335 ZGB; BK-RIEMER, N 141 zu Systematischem Teil; BasK-GRÜNINGER, N 9 zu Art. 335 ZGB).

5. Einflussnahme insbesondere des Stifters auf die Familienstiftung

5.1 Grundsatz

Ist eine Stiftung rechtsgültig errichtet, ist sie dem Willen des Stifters und ihrer Destinatäre entzogen (BK-RIEMER, N 24 zu Systematischem Teil).

5.2 Zulässige Einwirkung des Stifters auf die Stiftung

Allerdings besteht die Möglichkeit, dass der Stifter sich oder Dritten sog. Einwirkungsrechte vorbehält, welche es erlauben, auf die *Verwaltung* der Stiftung Einfluss zu nehmen (BK-RIEMER, N 29 zu Systematischem Teil). Zulässig ist es unter stiftungsrechtlicher Optik, dass der Stifter sich oder Dritten Wahl- und Abberufungsrechte gegenüber Stiftungsorganen, Weisungsrechte oder Genehmigungsrechte

für Stiftungsbeschlüsse oder den Erlass von Reglementen vorbehält (BK-RIEMER, N 29 zu Systematischem Teil). Weiter ist es zulässig, dass der Stifter oder ihm nahestehende Dritte als Mitglieder des Stiftungsrates auf die Verwaltungstätigkeit der Stiftung Einfluss nehmen (BK-RIEMER, N 12 zu Art. 83 ZGB; vgl. auch BasK-GRÜNINGER, N 5 und N 5a zu Art. 83 ZGB) oder der Stifter sich als einziges Stiftungsorgan einsetzt und die Verwaltung der Stiftung übernimmt (BGE 99 II 246 ff., 261 E. 9a), wobei er sich selbstverständlich an die Bestimmungen der Stiftungsurkunde zu halten hat (Bundesgericht, Urteil vom 1. Juni 2005, 5A.37/2004, E. 3.1, mit Hinweisen auf BK-RIEMER, N 69 zu Systematischem Teil; BasK-GRÜNINGER, N 8 zu Vor Art. 80–89^{bis} ZGB; THOMAS SPRECHER/ULYSSES VON SALIS-LÜTOLF, Die schweizerische Stiftung, Zürich 1999, 27 f).

5.3 Unzulässige Einwirkung des Stifters auf die Stiftung

Stiftungen sind grundsätzlich auf Dauer angelegt, weshalb sie über kein Selbstauflösungsrecht verfügen (BasK-GRÜNINGER, N 2 zu Art. 88/89 ZGB). Entsprechend ist es nicht zulässig, dass der Stifter in der Stiftungsurkunde den Stiftungsorganen, sich selbst, seinen Rechtsnachfolgern, Destinatären oder Dritten ein freies Auflösungsrecht einräumt (BK-RIEMER, N 24 und N 162 zu Systematischem Teil, N 51 zu Art. 88/89 ZGB; BasK-GRÜNINGER, N 2 zu Art. 88/89 ZGB; KAUFMANN, a.a.O., 41 ff.). Zulässig ist es aber, dass der Stifter im Zeitpunkt der Errichtung der Stiftung deren *Existenz befristet* oder deren zukünftige *Auflösung vorbestimmt* (BasK-GRÜNINGER, N 3 zu Art. 88/89 ZGB; ARTER, a.a.O., 140 ff.).

Weiter ist es nicht zulässig, dass nach Errichtung der Stiftung durch die Stiftungsorgane oder den Stifter Änderungen oder Ergänzungen der Stiftungsurkunde vorgenommen werden, es sei denn, dass der Stifter in der Stiftungsurkunde ein Abänderungs- oder Ergänzungsrecht vorgesehen hat und in der Stiftungsurkunde selbst die Voraussetzungen der Abänderung und die neu aufzunehmenden Bestimmungen objektiv bestimmt oder objektiv bestimmbar umschrieben werden (Bundesgericht, Urteil vom 1. Juni 2005, 5A.37/2004, E. 3.1.; BK-RIEMER, N 25 ff. und N 162 zu Systematischem Teil; ARTER, a.a.O., 144 f.).

Ebenso sind Handlungen unzulässig, welche zu einer nicht zweckbestimmten Verminderung oder vollständigen Entäusserung des Stiftungsvermögens führen (BK-RIEMER, N 30 und N 162 zu Systematischem Teil). Schliesslich ist es nicht zulässig, dass den Stiftungsorganen oder Dritten ein Recht eingeräumt wird, mittels welchem sich diese ohne förmliche Abänderung der Stiftungsurkunde über die Bestimmungen derselben hinwegsetzen können (BK-RIEMER, N 32 zu Systematischem Teil).

6. Bemerkungen zu vorliegendem Urteil

In vorliegendem Fall wurde die Stiftung aus mehreren Gründen vorfrageweise zivilrechtlich als nichtig erklärt. Erstens weil die Statuten der Stiftung dem Stiftungsrat und dem Stifter selbst volle *Verfügungsgewalt* über das Vermögen der Stiftung gewähren, und beide das Recht haben, Entnahmen vom Kapital der Stiftung zu genehmigen. Zu unterscheiden ist vorerst zwischen der Verfügungsgewalt des Stiftungsrates und des Stifters. Das Recht des Stifters, sich als einziger Stiftungsrat einzusetzen, ist dabei als zivilrechtlich zulässiges Einwirkungsrecht zu qualifizieren. Entsprechend kommt dem Stifter in seiner Rolle als Stiftungsrat volle Verfügungsgewalt über das Vermögen der Stiftung zu. Ein Verfügungsrecht des Stiftungsrats über das Stiftungsvermögen ist grundsätzlich unbedenklich und führt nicht dazu, dass eine Stiftung als nichtig zu qualifizieren ist.

Zivilrechtlich unzulässig ist dagegen ein Verfügungsrecht des Stiftungsrates, welches diesem erlaubt, *Entnahmen* vom Kapital der Stiftung vorzunehmen, *ohne* den *Stiftungszweck* zu wahren. Besagt eine Bestimmung in den Statuten einer Stiftung deshalb, dass der Stiftungsrat frei ist, irgendwelche Ausschüttungen des Stiftungsvermögens, beispielsweise an den Stifter, den Stiftungsrat, die Destinatäre der Stiftung oder Dritte vorzunehmen, liegt ein unzulässiges Einwirkungsrecht vor, welches regelmässig dazu führt, dass die Stiftung als zivilrechtlich nichtig zu qualifizieren ist. Gleiches gilt, falls der Stifter in seiner Eigenschaft als Stifter nach den Stiftungsstatuten, ohne den Stiftungszweck wahren zu müssen, einfach so Entnahmen vom Stiftungsvermögen vornehmen darf; auch eine solche Bestimmung ist als zivilrechtlich unzulässiges Einwirkungsrecht zu qualifizieren mit der Folge, dass die Stiftung zivilrechtlich als nichtig zu qualifizieren ist. In diesen beiden Fällen, also wenn der Stifter sich oder dem Stiftungsrat ein freies Verfügungsrecht über das Vermögen der Stiftung vorbehalten hat, ist regelmässig nicht davon auszugehen, dass die Stiftung lediglich teilnichtig ist, weil kaum zu erwarten ist, dass der Stifter die Stiftung auch ohne diese Bestimmung errichtet hätte (BERKRIEMER, N 163 zu Systematischem Teil).

Ein freies Verfügungsrecht des Stifters oder des Stiftungsrates über das Vermögen der Stiftung stellt damit einen offensichtlichen und schweren Mangel dar, der eine vorfrageweise Prüfung der Nichtigkeit der Stiftung durch die Steuerbehörden rechtfertigt, weil infolge der statutarischen Möglichkeit, beliebige Vermögensentnahmen aus dem Stiftungsvermögen zu tätigen, kein bestimmter Stiftungszweck nach Art. 80 ZGB i.v.m. Art. 335 Abs. 1 ZGB mehr vorliegt. Das reine Genehmigungsrecht von Stiftungsratsbeschlüssen durch den Stifter stellt dagegen ein zivilrechtlich zulässiges Einwirkungsrecht dar, welches nicht zur zivilrechtlichen Nichtigkeit der Stiftung führt.

Der zweite Grund, aus welchem die Stiftung vorfrageweise nichtig erklärt worden ist, bestand darin, dass der Stifter jederzeit an den Statuten der Stiftung, mit Ausnahme der Bestimmung bezüglich der Zwecke der Stiftung, beliebige formelle oder inhaltliche Änderungen oder Ergänzungen mittels Sonderregelungen oder andere Willensäußerungen anbringen durfte. Dies ist zivilrechtlich als unzulässiges organisatorisches Einwirkungsrecht zu qualifizieren. Insbesondere da bereits die Statuten bestimmen, dass eine Änderung des Stiftungszweckes durch den Stifter nicht zulässig ist, wäre zivilrechtlich zu prüfen, ob tatsächlich die Stiftung an sich oder nicht vielmehr lediglich besagte Statutenbestimmung unzulässig ist. Diesbezüglich liegt kein offensichtlicher und schwerer Mangel vor, der eine vorfrageweise Qualifizierung der Stiftung als nichtig durch die Steuerbehörden rechtfertigt.

Auch dafür, dass drittens gemäss Stiftungsstatuten der Stiftungsrat jederzeit die Auflösung der Stiftung beschliessen und in diesem Fall frei über die Verwendung des Stiftungsvermögens bestimmen darf, gilt das gerade vorne Ausgeführte sinngemäss. Die Bestimmung ist zivilrechtlich als unzulässiges Einwirkungsrecht zu qualifizieren, es liegt jedoch kein offensichtlicher und schwerer Mangel vor, der eine vorfrageweise Qualifizierung der gesamten Stiftung durch die Steuerbehörden als nichtig rechtfertigt. Vielmehr ist die Bestimmung unter dem Aspekt der Teilnichtigkeit durch den Zivilrichter zu würdigen und aus der Stiftungsurkunde zu entfernen.

Auch viertens, wenn der Stifter zum Präsidenten des Stiftungsrates ernannt wurde, handelt es sich um ein zivilrechtlich zulässiges Einwirkungsrecht des Stifters. Eine vorfrageweise Qualifizierung der Stiftung durch die Steuerbehörden als nichtig ist deshalb nicht statthaft.

Geht aus der Stiftungsurkunde fünftens hervor, dass die Stiftung Dritten gegenüber durch die Einzelunterschrift des Präsidenten verpflichtet wird, so handelt es sich lediglich um eine Konsequenz aus der Tätigkeit des Stifters als Stiftungsratspräsident. Ein Nichtigkeitsgrund liegt zivilrechtlich nicht vor.

Liegt sechstens eine vorfragliche prüfbare Nichtigkeit vor, weil der Stifter ebenso wie seine Freundin angegeben hatten, dass die Stiftung zum Zwecke der Vorsorge für die Familie errichtet wurde, was sie zu einer Unterhaltungsstiftung machen würde, welche Art. 335 Abs. 1 ZGB zuwiderhandelt? Die Ausführungen im Urteil des Bundesgerichtes lassen keine abschliessende Beurteilung zu. Aus dem Begriff der Vorsorge allein kann aber nicht geschlossen werden, dass ein Verstoss gegen Art. 335 Abs. 1 ZGB vorliegt.

Zusammenfassend zeigt sich, dass lediglich das *freie Verfügungsrecht* des Stifters und/oder des Stiftungsrates über das Stiftungsvermögen, und das Recht, von diesem

voraussetzungslos Entnahmen vorzunehmen, eine vorfrageweise zivilrechtliche Qualifizierung der Stiftung durch die Steuerbehörden als nichtig rechtfertigte. Die anderen Kriterien, welche in vorliegendem Urteil ebenfalls zur vorfrageweisen Prüfung der zivilrechtlichen Nichtigkeit herangezogen wurden, stellten jedoch für sich allein keinen offensichtlichen und schweren Mangel dar und hätten nicht durch die Steuerbehörden beurteilt werden sollen, es sei denn man unterstellt, dass diese Kriterien lediglich in einem Gesamtkontext zum freien Verfügungsrecht gewürdigt wurden. Im Ergebnis ist das Urteil des Bundesgerichtes damit korrekt, auch wenn es in der Begründung Schwächen aufweist. Es ist deshalb zu hoffen, dass sich Steuerbehörden bei der vorfrageweisen Beurteilung der zivilrechtlichen Nichtigkeit von schweizerischen Familienstiftungen Zurückhaltung auferlegen und nur in Fällen, in welchen ein Verstoß gegen die *Zweckbestimmung* einer schweizerischen Familienstiftung vorliegt, die zivilrechtliche Gültigkeit der Stiftung überhaupt beurteilen. In Fällen von reinen *Organisationsmängeln* ist dagegen von einer vorfrageweisen Prüfung der zivilrechtlichen Nichtigkeit abzusehen und stattdessen zu prüfen, ob eine Steuerumgehung vorliegt.