Zeitschrift: Zeitschrift für schweizerisches Recht = Revue de droit suisse = Rivista di diritto svizzero = Revista da dretg svizzer : Halbband II. Referate und Mitteilungen des SJV

Herausgeber: Schweizerischer Juristenverein

Band: 67 (1948)

Artikel: Zur Umgestaltung des Zivilrechts durch Interessen des Fiskus bei Familienstiftungen

Autor: Wieland, Alfred

DOI: https://doi.org/10.5169/seals-896420

Nutzungsbedingungen

Die ETH-Bibliothek ist die Anbieterin der digitalisierten Zeitschriften auf E-Periodica. Sie besitzt keine Urheberrechte an den Zeitschriften und ist nicht verantwortlich für deren Inhalte. Die Rechte liegen in der Regel bei den Herausgebern beziehungsweise den externen Rechteinhabern. Das Veröffentlichen von Bildern in Print- und Online-Publikationen sowie auf Social Media-Kanälen oder Webseiten ist nur mit vorheriger Genehmigung der Rechteinhaber erlaubt. Mehr erfahren

Conditions d'utilisation

L'ETH Library est le fournisseur des revues numérisées. Elle ne détient aucun droit d'auteur sur les revues et n'est pas responsable de leur contenu. En règle générale, les droits sont détenus par les éditeurs ou les détenteurs de droits externes. La reproduction d'images dans des publications imprimées ou en ligne ainsi que sur des canaux de médias sociaux ou des sites web n'est autorisée qu'avec l'accord préalable des détenteurs des droits. En savoir plus

Terms of use

The ETH Library is the provider of the digitised journals. It does not own any copyrights to the journals and is not responsible for their content. The rights usually lie with the publishers or the external rights holders. Publishing images in print and online publications, as well as on social media channels or websites, is only permitted with the prior consent of the rights holders. Find out more

Download PDF: 16.07.2025

ETH-Bibliothek Zürich, E-Periodica, https://www.e-periodica.ch

Zur Umgestaltung des Zivilrechts durch Interessen des Fiskus bei Familienstiftungen

Von Dr. Alfred Wieland, Arlesheim-Basel

I. Einleitung

Anläßlich der Eröffnung der Basler Mustermesse von 1947 hat der Vorsteher des Basler Justizdepartementes in seiner Eigenschaft als Regierungspräsident an die bekannte Warnung erinnert, welche Prof. R. Haab in einer Rektoratsrede schon 1936 an die öffentliche Verwaltung gerichtet hat: «Auch das Vertrauen der Rechtsgenossen in die Sicherheit, die Kontinuität und die innere Harmonie seiner Rechtsordnung und das Bewußtsein, daß die Rechtsanwendung mit den nötigen Rechtsschutzgarantien umgeben ist, bildet ein Kapital, von dem man nicht ungestraft zehrt. Daher mögen diejenigen, auf deren Schultern die schwere Last der Verantwortung ruht, sich vorsehen, daß nicht das Recht der Krise zu einer Krise des Rechts und des Rechtsempfindens des Volkes führe.» Seither habe die Produktion des «Krisenrechts» eine Hochblüte erlebt, wie heute die Wirtschaft. Eine Folge davon sei die Verschiebung der Rechtssetzung vom Parlament in die Verwaltung, ein Zustand, der nicht nur verfassungsmäßig nicht in Ordnung sei, sondern auch die Konsequenz habe, daß die Rechtseinheit gesprengt wird. So — wurde weiter gesagt — gibt es vermeintliche Milchwirtschaftsinteressen, die ohne Not zu Einbrüchen ins Zivilrecht führen; so gestalten Interessen des Fiskus das Stiftungsrecht um usw. Einzelheiten wurden hinsichtlich des Stiftungsrechts nicht genannt, wenigstens nicht nach den Pressereferaten (zum Beispiel Basler Nachrichten Nr. 157 vom 16. April 1947), so daß es für den nicht in der Ver-

waltung Stehenden schwer hält, hier den Weg und die Tragweite dieser Infiltrationen der fiskalischen Interessen in das Zivilrecht zu übersehen. Um so verdienstlicher ist es, wenn der Schleier aus der Mitte der Verwaltung selbst gelüftet wird, wie das zu wiederholten Malen wenigstens im Spezialgebiete der Familienstiftungen geschehen ist. Ohne Anspruch auf Vollständigkeit zu erheben — denn die Publikationen finden sich in Zeitschriften verschiedener Art, nicht nur in den juristischen —, sei namentlich auf folgende drei für die Behandlung der Familienstiftungen in der Praxis der Steuerbehörden aufschlußreichen Aufsätze verwiesen: 1. Dr. K. Lutz, Chef der Rechtsabteilung des Kantonalen Steueramtes Zürich: «Einige Betrachtungen über Steuerumgehungen.» Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung 30 (1929), S. 133 ff. und 150 ff., Referat anläßlich der Konferenz staatlicher Steuerbeamter in St. Gallen. 2. Dr. W. Studer (Basel): «Steuerrechtliche Behandlung der Stiftungen.» Archiv für schweizerisches Abgaberecht 5 (1938), S. 225 ff. und 270 ff. 3. Dr. A. Schlumpf, Finanzsekretär (Frauenfeld): «Steuerumgehung mittels Errichtung einer Stiftung im interkantonalen Verhältnis.» Schweizerische Juristenzeitung 41 (1945), S. 200 ff.

II. Die Familienstiftung im ZGB

Das Recht der Familienstiftung ist im ZGB kurz, aber erschöpfend geregelt. Obschon sie eine juristische Person ist, bedarf sie nach Art. 52 zu ihrer Errichtung keines Eintrages im Handelsregister, und obschon sie Stiftung ist, wird sie nach Art. 87 der kantonalen Aufsichtsbehörde über Stiftungen nicht unterstellt. Ihre Errichtung ist unbeschränkt zulässig, also sowohl für In- als auch Ausländer. Sie kann laut Art. 335 sowohl nach den Regeln des Personenrechts als auch des Erbrechts errichtet werden, sofern ein Vermögen dergestalt mit einer Familie verbunden wird: «daß es zur Bestreitung der Kosten der Erziehung, Ausstattung oder Unterstützung von Familienangehörigen oder zu ähnlichen

Zwecken dienen soll». Ähnliche Zwecke liegen nach Egger (Familienrecht, 1. Aufl. Art. 355, 2) vor: «wenn die Stiftungsmittel dem Wohle, der ökonomischen Sicherstellung, dem Ansehen der Familie oder ihrer Glieder dienen sollen». Aus der Befreiung von der Eintragungspflicht im Handelsregister und der Überwachung durch die Aufsichtsbehörde ergebe sich, daß das ZGB die Familienstiftung sogar fördern will. Immerhin ist nach einem bundesgerichtlichen Entscheide (71 I Nr. 42) eine reine «Unterhaltsstiftung» als Familienstiftung unzulässig, «die den Familiengliedern ohne bestimmte Zwecksetzung für den allgemeinen Lebensunterhalt regelmäßig Erträgnisse des Stiftungsvermögens ausrichtet». Wo die Grenze liegt, ist natürlich Tatfrage. Nach der dem Verfasser bekannten Praxis gelten Zuwendungen mit dem Begriffe der Familienstiftung als vereinbar, welche es den Familiengliedern, namentlich Witwen und Nachkommen ohne oder mit nur ungenügendem Berufseinkommen, ermöglichen, ohne Kapitaleingriffe die bisherige Lebensweise beizubehalten[1]. Das dürfte auch dem zitierten bundesgerichtlichen Entscheide entsprechen, welcher von einer «anspruchsvollen Lebensführung» spricht, worunter kaum schon die Aufrechterhaltung der bisherigen Lebensweise verstanden werden kann, namentlich weil dort außer jährlichen Renten aus dem Stiftungsvermögen 150000 Franken für den Bau eines Wohnhauses für die stiftungsberechtigte Familie ausbezahlt worden waren.

Aus der Vorgeschichte des ZGB ergibt sich, daß anfänglich wie die Familienstiftung auch das Familienfideikommiß anerkannt werden sollte, da auch von diesem nach den Erläuterungen zum Entwurf (1. Aufl. S. 227, 2. Aufl. S. 245), niemals eine gefährliche Wirkung zu befürchten und es nur von gutem sei, wenn dergestalt eine Aufspeicherung ökonomischer Kräfte im Besitze einzelner Familien den Wohlstand des Landes im allgemeinen vermehre. Gegenüber der Anerkennung des Familienfideikomisses schlugen aber in

[1] So auch Dr. F. Gerhard, Die Familienstiftung nach ZGB. ZSR. 49 NF. S. 148.

der Folge die Bedenken durch, welche seit der Französischen Revolution dagegen erhoben worden waren. Dabei wurden freilich weniger die Gefahren der toten Hand, die langjährige Bindung von Vermögen, namentlich Immobilien, beanstandet, als mit Recht betont, daß das Familienfideikommiß nur einseitig und ungenügend dem Familienschutz diene, weil die Konsolidierung auf Kosten der von ihm ausgeschlossenen Familienglieder gehe und darum mit der modernen Idee von der Gleichberechtigung der Kinder im Erbrecht unvereinbar sei. Das ZGB gestattet daher die Neuerrichtung von Familienfideikomissen nicht mehr, läßt aber die bestehenden unberührt (Art. 235, 2).

Gegenüber den Familienstiftungen wurden aber alle ähnlichen Bedenken abgelehnt, weil sie dem gleichmäßigen Schutze aller Familienmitglieder dienen und weil dem damit verbundenen beschränkten Entzuge eines Vermögens aus dem Verkehr kein Gewicht beigelegt wurde. Speziell die Bundesversammlung hat sich in einem für die Familienstiftung besonders günstigen Sinne ausgesprochen, indem sie die schon im Entwurf auf die «allgemeine Sorge für die Wahrung des Stiftungszweckes» beschränkte Staatsaufsicht noch ganz beseitigte. Denn die Familienstiftung berühre die große Öffentlichkeit nicht und trete nicht in einen nennenswerten Verkehr mit dem Publikum, was zu dem bereits erwähnten Verzichte auf die Eintragspflicht im Handelsregister und der Nichtunterstellung unter die staatliche Aufsicht führte.

Seit der Einführung des ZGB scheint in der Praxis eine Vermehrung der Familienstiftungen namentlich zweimal stattgefunden zu haben. Das erstemal bald nach seinem Inkrafttreten, wohl weil dadurch die Öffentlichkeit erst allgemein auf ihre praktische Verwendbarkeit aufmerksam gemacht wurde, während sie bisher in den meisten Kantonen gesetzlich gar nicht fixiert war und nur auf Gewohnheitsrecht beruhte. Das andere Mal nach dem ersten Weltkriege, als der Zerfall vieler Valuten, nicht nur der Besiegten, sondern auch mehrerer Siegermächte, den Gedanken nahe-

legte, angesichts der unsichern wirtschaftlichen Zukunft Teile des Vermögens im Interesse der Familie möglichst vor Risiken zu bewahren[2]. Heute dürfte erst recht kein Anlaß vorhanden sein, sie vom volkswirtschaftlichen Standpunkt aus scheel anzusehen, nachdem der Familienschutz, dem die Familienstiftung in hervorragender Weise zu dienen bestimmt ist, sogar zu einer Staatsaufgabe erklärt wurde, zumal man sich von ihr auch ein Mittel zur Bekämpfung der Agrarkrise verspricht[3].

III. Die Familienstiftung in der Praxis der Steuerbehörden

A. Allgemeines

1. Dr. A. Schlumpf hat in verdienstlicher Weise die einzelnen Tatbestandsmerkmale zusammengestellt, welche in der Praxis von Bundesgericht und Steuerverwaltungen bei der Frage der steuerrechtlichen Anerkennung oder Nichtanerkennung einer Familienstiftung maßgebend sind. In einem grundsätzlichen Entscheide hat das Bundesgericht (52 I Nr. 50) schon 1926 festgestellt, nachdem es bisher nur innerkantonale Fälle behandelt hatte, daß auch interkantonal eine Familienstiftung steuerrechtlich nicht anerkannt werden müsse, «sofern man wenigstens einer Gründung gegenübersteht, die nachweisbar lediglich zum Zwecke vorgenommen worden ist, um der dort bestehenden Steuerpflicht in einem andern Kanton zu entgehen und sofern weiter die Gründung so gestaltet ist, daß in Wirklichkeit trotz der Verhüllung durch die zivilrechtliche Form der bisherige Vermögensträger weiter die Befugnisse ausübt, auf die es für die Zuscheidung der Steuerhoheit ankommt». Maßge-

---

[2] Egger, II. Aufl. Vorbem. I zu Art. 79: «Eine ganz neue Bedeutung erhielten die Stiftungen mit dem Weltkrieg. Die Erschütterung der Verhältnisse hat die Sorge um die eigene Familie wieder wach werden lassen, und es wurde eine große Zahl Familienstiftungen gegründet.»

[3] Prof. P. Aeby, Verhandl. des Schw. JV. 1933, S. 365a.

bend sei dabei weniger die Verfügung über die Substanz des Vermögens als der Genuß, «die dem Stifter gesicherte tatsächliche Möglichkeit, die Erträgnisse weiter für sich zu beziehen». Dieser Entscheid ist darum wichtig, weil er dem Bundesgericht die Behandlung des Falles auch vom Gesichtspunkte des Verbotes der Doppelbesteuerung aus gestattete, nicht nur von demjenigen des Verstoßes gegen Art. 4 der Bundesverfassung aus, wegen Willkür, in welchem Falle das Bundesgericht sich bekanntlich nur eine sehr beschränkte Kompetenz gegenüber kantonalen Entscheiden zuerkennt. Natürlich müssen aber die hier aufgestellten interkantonalen Grundsätze im Sinne des Bundesgerichtes auch innerkantonal angewendet werden, also auch für eine im Wohnsitzkanton des Stifters errichtete Familienstiftung, auch wenn das Bundesgericht eine solche nur vom Gesichtspunkte des Willkürverbotes, nicht auch von demjenigen des Verbotes der Doppelbesteuerung aus zu beurteilen kompetent ist. Einmal also eine Gründung nachweisbar lediglich zum Zwecke der Steuereinsparung, sodann das Verbleiben der «Vermögensträgerschaft» beim Stifter, um die vom Bundesgericht gewählte Bezeichnung beizubehalten. Indessen haben diese zwei Voraussetzungen rechtlich eine verschiedene Bedeutung. Die Absicht der Steuereinsparung kann an sich nur zu einer steuerrechtlichen Nichtanerkennung der Stiftung führen, braucht aber, theoretisch wenigstens, nicht auch ihre zivilrechtliche Gültigkeit zu berühren. Verbleibt dagegen die Vermögensträgerschaft beim Stifter, so ist die Stiftung auch zivilrechtlich nichtig, gerade wie wenn sie einer andern vom ZGB aufgestellten Bedingung nicht entspricht, zum Beispiel kein Stiftungsvermögen ausgeschieden ist, oder wenn sie nur auf Simulation beruht. Auch für ein einseitiges Rechtsgeschäft wie die Errichtung einer Stiftung gilt ja, was das OR hinsichtlich Willensmängel und Simulation bei Verträgen vorschreibt, speziell Art. 18: «Bei der Beurteilung eines Vertrages sowohl nach Form als nach Inhalt ist der übereinstimmende wirkliche Wille und nicht die unrichtige Bezeichnung oder Ausdrucksweise zu beachten,

die von den Parteien als Irrtum oder in der Absicht gebraucht sind, die wirkliche Beschaffenheit des Vertrages zu verbergen.» Wird dagegen bei einseitigen Rechtsgeschäften der Begriff der Simulation auf empfangsbedürftige Erklärungen beschränkt (so v. Thur, OR S. 248), so ist die Stiftung jedenfalls als unvollendetes Geschäft (v. Thur S. 199) so lange wirkungslos, als nicht alle Bedingungen des Zivilrechtes, inklusive diejenige des Überganges der Vermögensträgerschaft auf die Stiftung erfüllt sind.

2. Daß das Verbleiben der Vermögensträgerschaft beim Stifter nicht nur ihre steuerrechtliche, sondern auch ihre zivilrechtliche Nichtigkeit bedingt, wird in der Praxis der Steuerbehörden in der Regel zu Unrecht übersehen. Die Familienstiftung steht zivilrechtlich sowohl unter den allgemeinen Bestimmungen des ZGB über Stiftungen, speziell Art. 80: «Zur Errichtung einer Stiftung bedarf es der Widmung eines Vermögens für einen bestimmten Zweck», als auch unter der Spezialbestimmung für Familienstiftungen in Art. 35, wonach sie nur innerhalb des dort aufgestellten Rahmens zivilrechtlich gültig ist, zum Beispiel eine sogenannte Unterhaltsstiftung ausschließt. Behält der Stifter gleichwohl die Vermögensträgerschaft über das Stiftungsvermögen wie über sein eigenes Vermögen, so liegt darin lediglich eine Zerlegung seines Vermögens in zwei Bestandteile, die weder zivilrechtlich, zum Beispiel gegenüber seinen Gläubigern, noch steuerrechtlich gegenüber dem Fiskus wirksam wird. Vielmehr handelt es sich, wie Dr. E. Schlegel[4] richtig betont, dabei tatsächlich nur um die Konstituierung einer Art Peculium, eines Sondervermögens, das auch zivilrechtlich keine Selbständigkeit Dritten gegenüber erhalten kann, so daß schon zivilrechtliche Erwägungen seine steuerrechtliche Ignorierung bedingen. Weder ist die allen Stiftungen gemeinsame Bedingung der Widmung eines Vermögens für einen besonderen Zweck erfüllt, denn der Stifter behält die freie Verfügungsgewalt, noch ist der der Fami-

[4] Dr. E. Schlegel, Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht S. 73, ebenso Gerhard, S. 169.

lienstiftung vom ZGB gesetzte Rahmen innegehalten, denn unter den ähnlichen Zwecken im Sinne von Art. 335 kann unmöglich die schrankenlose Verfügungsberechtigung des Stifters über das Stiftungsvermögen zur beliebigen Verwendung verstanden werden[5]. Entgegen Studer (S. 226) und Schlegel (S. 86): «Eine im Handelsregister eingetragene Aktiengesellschaft ist unter allen Umständen eine AG., eine eingetragene Stiftung ist eine Stiftung», kann bei der Stiftung auch der Eintrag im Handelsregister ihre zivilrechtliche Nichtigkeit nicht heilen. Der Eintrag mag zweckmäßig sein, weil damit den Destinatären auch tatsächlich, nicht nur rechtlich, die gerichtliche Geltendmachung ihrer Ansprüche erleichtert wird, wenn etwa die Stiftungsurkunde nicht auffindbar und die Urkundsperson, welche sie verfaßt hat, nicht bekannt ist. Da der Eintrag aber nur fakultativ ist, nicht konstitutive Bedeutung hat, ist die Stiftung nach wie vor ausschließlich nach der Stiftungssatzung zu beurteilen. Selbst bei der AG., obschon sie erst mit ihrem Eintrag im Handelsregister rechtlich zustande kommt und dieser nach der Praxis in der Regel Gründungsmängel heilt, ist die Nichtigkeitsklage aus andern Gründen nicht ausgeschlossen (Wieland HR II S. 83 ff.). Bei der Kollektivgesellschaft ferner verhält es sich genau gleich wie bei der Stiftung. Sie entsteht nicht erst mit dem Eintrag im Handelsregister, obschon dieser hier obligatorisch ist, sondern schon mit der Eröffnung eines Handels-, Fabrikations- oder eines andern nach kaufmännischer Art geführten Gewerbes unter gemeinsamer Firma (OR Art. 152).

3. Bedingt das Verbleiben der Vermögensträgerschaft beim Stifter schon die zivilrechtliche Nichtigkeit der Stiftung, so folgt daraus, daß die von der Praxis für ihre steuerrechtliche Nichtanerkennung erforderte doppelte Voraussetzung gegenstandslos wird, wonach sie nachweisbar lediglich zum Zwecke der Steuereinsparung gegründet und außerdem die Vermögensträgerschaft der Stiftung beim Stifter

---

[5] So auch Egger, II. Aufl. Art. 335, 17, und Gerhard, S. 169.

verblieben sein muß. Denn wenn die Stiftung zivilrechtlich nicht zustande gekommen ist, kann sie schon darum steuerrechtlich nicht anerkannt werden, gleichgültig, ob ihre Einrichtung auf dem Zwecke der Steuereinsparung beruht oder den Familienschutz beabsichtigt. Ist aber die Vermögensträgerschaft auf die Stiftung übergegangen und entspricht sie auch den übrigen vom ZGB aufgestellten Bedingungen, ist also zum Beispiel nicht nur simuliert, sondern ernst gemeint, so kann sie nicht lediglich zum Zwecke der Steuereinsparung gegründet sein, sondern muß zum mindesten daneben die ernsthafte Absicht des Stifters verfolgen, sich eines Teiles seines Vermögens zugunsten der Stiftung endgültig zu entäußern[6]. In diesem Falle ist sie aber auch steuerrechtlich anzuerkennen, gleichgültig, welches Motiv zu ihrer Errichtung geführt hat, zum Beispiel ausschließlich die Absicht der Steuereinsparung, denn auch hier fehlt die andere von der bundesgerichtlichen Praxis für die steuerrechtliche Nichtanerkennung einer Familienstiftung aufgestellte Bedingung, nämlich das Verbleiben der Vermögensträgerschaft beim Stifter. Das übersieht zum Beispiel Lutz, wenn er S. 150 sagt, daß wo der Wunsch der Steuereinsparung treibender Beweggrund ist, es an einem ernsthaften Stiftungswillen und damit einer steuerrechtlich relevanten Stiftung überhaupt fehle.

Hiebei fällt besonders auf, daß gerade derselbe Autor mit Recht auf die allgemeinen Rechtsgrundsätze hinweist, welche sonst für die Wohnungswahl aus Steuerrücksichten gelten. So könne von einer unzulässigen Steuereinsparung nicht die Rede sein bei der Verlegung des Wohnsitzes in einen Kanton mit geringerer Steuerlast, als einer natürlichen Folge des geltenden Grundsatzes der Freizügigkeit. Ebensowenig sei vom Standpunkte des Gemeinwesens aus

---

[6] So auch Gerhard, S. 143, und Dr. Emil Müller, SJZ. 28 S. 180: «Wir glauben daher, daß sich mit der Beachtung des steuerlich günstigen Sitzes — dessen Wahl doch eine naheliegende Selbstverständlichkeit ist — ein unrichtiger Gedankengang in die BG.-Praxis eingeschlichen ist.»

etwas einzuwenden gegen die für die neuere Steuergesetzgebung charakteristische Entlastung der Holding- oder sogenannten Sitzgesellschaften, die von einer Anzahl Kantone gegenüber andern Steuerpflichtigen im Steuertarif begünstigt werden: «Es ist das gute Recht eines jeden Gemeinwesens, seine interne Steuergesetzgebung nach denjenigen Grundsätzen aufzustellen, die es für richtig hält.» Bei der heutigen kantonalen und eidgenössischen Steuerlast wird in der Tat jeder Steuerpflichtige mehr als je, wenn er seinen Wohnsitz wechselt oder eine geschäftliche Niederlassung neu eröffnet, sei es die Haupt-, sei es eine Zweigniederlassung, neben andern Faktoren, wie zum Beispiel dem Vorhandensein der nötigen Arbeitskräfte, der erforderlichen elektrischen Kraft, der Möglichkeit eines Anschlußgeleises usw., auch die Steuerverhältnisse, und zwar diese als besonders wichtig berücksichtigen. Warum soll also einer Familienstiftung, die ebenfalls, wie die Holdinggesellschaft, eine juristische Person ist und die ebenfalls, wie diese, ein Gemeinwesen nur wenig belastet und darum von verschiedenen Kantonen steuerrechtlich besonders begünstigt wird, die freie Sitzwahl verweigert werden? Aber allerdings genügt zur Erreichung des Steuerdomiziles für die Familienstiftungen so wenig wie für andere juristische Personen schon die Wahl eines zivilrechtlichen Domizils, zum Beispiel nur eines sogenannten Briefkastendomizils, weil im Gegensatze zur physischen Person, deren zivilrechtlicher Wohnsitz in der Regel auch mit dem steuerrechtlichen zusammenfällt, bei der juristischen Person nach der bundesgerichtlichen Praxis der Sitz der Verwaltung allein über das Steuerdomizil entscheidet, schon nach dem Grundsatze der sogenannten Äquivalenz, wonach die Steuerpflicht da besteht, wo der Schutz der staatlichen Einrichtungen in Anspruch genommen wird. Erfüllt aber eine Familienstiftung auch diese steuerrechtliche Voraussetzung, verlegt also die Verwaltung nach dem für die Errichtung der Stiftung erwählten Kanton, so ist nicht einzusehen, warum nicht auch sie, wie jede andere juristische Person, ihren Sitz in einem

andern Kanton mit günstigeren Steuerverhältnissen als in dem Wohnsitzkanton des Stifters soll wählen dürfen.

Ist aber das Motiv der Steuereinsparung überhaupt irrelevant für die steuerrechtliche Nichtanerkennung einer Familienstiftung, so kann es auch nicht als Indiz für die Absicht einer Simulation verwendet werden. Bei der Einführung des Wehropfers haben beispielsweise vielfach Eltern Teile ihres Vermögens auf ihre Kinder übertragen, ausschließlich zu dem der Steuerverwaltung bekannten Zweck, damit der starken Progression der neuen Steuer teilweise zu entgehen, ohne daß deshalb diese Schenkungen steuerrechtlich irgendwie anfechtbar waren. Aber allerdings mußte der Schenkgeber, auch wenn er vertraglich die Verfügungsfreiheit des Beschenkten nach Belieben einschränken konnte, die mit der Schenkung rechtlich untrennbar verbundenen Konsequenzen in Kauf nehmen, also zum Beispiel neben der Bezahlung einer eventuellen kantonalen Schenkungssteuer das Eigentum am verschenkten Vermögen aufgeben und auf den Beschenkten übertragen, so daß es eventuell in dessen Konkursmasse fiel, ohne daß hiegegen ein vertraglicher Schutz möglich war. Das ist auch die grundsätzliche Auffassung des Bundesgerichtes in einem Wehropferentscheide, in welchem es allerdings im konkreten Falle die Schenkung als simuliert behandelt (Archiv für schweizerisches Abgaberecht 11 Nr. 165). Wenn dagegen die Zürcher Oberrekurskommission in einem andern Falle, wirklich ohne Annahme einer Simulation oder eines andern speziellen Nichtigkeitsgrundes, erklärt haben sollte (bei Schlegel S. 94 Anm. 150): «Eine Schenkung darf dann nicht zu einer Steuereinsparung führen, wenn es sich zwar um ein von den Kontrahenten ernst gewolltes, aber ausschließlich oder vorweg zum Zwecke der Steuerumgehung abgeschlossenes Rechtsgeschäft handelt», so wäre dieser Standpunkt nicht nur schlechthin unverständlich, wie Schlegel feststellt, sondern außerdem ein Einbruch in das Schenkungsrecht des ZGB aus rein fiskalischen Gründen, weil die Schenkung zivilrechtlich von den zugrundeliegenden Motiven unabhängig

ist. Ebensowenig kann zum Beispiel derjenige, der sein Vermögen verschenkt oder verbraucht, nur um weniger Steuern bezahlen zu müssen, steuerrechtlich daran verhindert werden. Auch dem Stifter einer Familienstiftung kann es also nicht verwehrt werden, diese einzig und allein zum Zwecke der Steuereinsparung zu errichten, aber allerdings muß er, wie in dem oben genannten Beispiel der Schenkung von Eltern an Kinder, die damit verbundenen rechtlichen Konsequenzen ziehen, nämlich auf den eigenen Genuß des Stiftungsvermögens verzichten, und zwar endgültig.

4. Dieser Schluß dürfte bei Familienstiftungen wie bei Schenkungen, schon weil auch jene eine freiwillige Zuwendung unter Lebenden darstellen, so einleuchtend sein, daß es naheliegt, eine spezielle Erklärung dafür zu suchen, warum gleichwohl das Motiv der Steuereinsparung bei Familienstiftungen die ganze steuerrechtliche Praxis bis zum heutigen Tage wie ein roter Faden durchzieht [6a]. Eine solche Erklärung dürfte in der Tat zu finden sein, und zwar in der Tatsache, daß die in der Steuerpraxis anderer juristischer Personen, zum Beispiel der Aktiengesellschaften, zum Durchbruch gelangten steuerrechtlichen Grundsätze unbesehen auch auf Familienstiftungen angewendet werden, ohne Beachtung des zwischen beiden Fällen bestehenden tatsächlichen Unterschiedes, der eine Übertragung ausschließt. Nach einem bei Lutz zitierten nicht publizierten bundesgerichtlichen Entscheide aus der Zeit vor 1913 hat das Bundesgericht anläßlich der Umwandlung der schweizerischen Agentur einer ausländischen AG. in eine schweizerische AG. dem Wohnsitzkanton der letzteren gestattet, diese gleichwohl als bloße Filiale der ausländischen AG. zu besteuern, aber damals nur unter Beifügung folgender Worte: «Gegen die Auffassung, wonach privatrechtlich selbständige Gesellschaften als bloße Filialen einer andern Gesellschaft sollen angesehen werden können, wenn ihnen

---

[6a] Siehe Anmerkung 6, Seite 191.

wirtschaftlich dieser Charakter zukomme, lassen sich gewichtige Bedenken erheben, da es bei einer derartigen von dem sichern Kriterium der juristischen Persönlichkeit absehenden Betrachtungsweise schwierig, sogar unmöglich sein wird, die Grenze zwischen selbständigen Unternehmungen und bloßen Hilfsbetrieben zu sichern.» Immerhin liege darin kein Verstoß gegen Art. 4 BV, das Verbot der Willkür. Später hat das Bundesgericht (59 I 50) gleichwohl, auch vom Gesichtspunkte der verbotenen Doppelbesteuerung aus, einen Kanton berechtigt, das Vermögen einer in einem andern Kanton als dem Wohnsitzkanton der Mutter-AG. gegründeten Tochter-AG. als Vermögen der Muttergesellschaft zu besteuern, wenn diese die volle Herrschaft über jene ausübt und die Tochter-AG. nur zum Zwecke der Steuereinsparung gegründet hat. Wie an anderer Stelle[7] ausgeführt, läßt sich gegen diesen Entscheid zwar einwenden, daß wohl der Gesetzgeber, nicht aber schon die Steuerpraxis das Vermögen von zwei selbständigen Steuersubjekten für eine steuerrechtliche Einheit erklären könne. Das ist ja in andern Fällen allgemein anerkannt, zum Beispiel bei der Behandlung des Vermögens beider Ehegatten oder der mit den Eltern im gemeinsamen Haushalt lebenden minderjährigen Kinder als Steuereinheit oder bei der Unterstellung von Schenkungen des Erblassers an seine Erben zu seinen Lebzeiten unter eine Erbschaftssteuer. Wo dagegen das Steuergesetz wie in der Regel nur physische oder juristische Personen als Steuersubjekte bezeichne, also einen Begriff des Zivilrechts oder auch nur einen sprachlich eindeutigen Begriff verwende[8], könne nicht schon die Steuerpraxis die Vermögen von mehreren Steuersubjekten als

[7] Die schweizerische AG. 15 S. 41.

[8] Anderer Ansicht Prof. E. Blumenstein, Verhandl. des Schw. JV. 1933 S. 237a, der eine Bindung des Steuerrichters an das Zivilrecht nur annimmt, wenn der «Steuergesetzgeber ausdrücklich, durch analoge Anwendbarerklärung oder durch entsprechende Formulierung seiner eigenen Vorschriften, ein Abstellen auf die zivilrechtliche Begriffsformulierung angeordnet hat», im Gegensatz zum Beispiel zu dem später zu erwähnenden italienischen Steuerrecht.

Steuereinheit behandeln. Immerhin darf zur Rechtfertigung des bundesgerichtlichen Urteils auf den Mangel eines eidgenössischen Gesetzes über die Grundsätze der verbotenen Doppelbesteuerung hingewiesen werden, so daß die bundesgerichtliche Praxis hier in die Lücke treten und darum Lösungen wählen kann, die innerkantonal steuerrechtlich allerdings nur der Gesetzgeber vorschreiben könnte[9].

Auf Familienstiftungen, auch wenn Stifter und Stiftung in verschiedenen Kantonen domiziliert sind, läßt sich aber der bundesgerichtliche Entscheid über die Zulässigkeit der Besteuerung des Vermögens der Tochter-AG. im Wohnsitzkanton der Mutter-AG. überhaupt nicht anwenden, und zwar aus folgendem Grunde nicht. Behält der Stifter die volle Herrschaft über das Stiftungsvermögen, bleibt also in der Sprache der Steuerpraxis ihr Vermögensträger, so ist die Familienstiftung schon zivilrechtlich nicht zustande gekommen, im Gegensatze zur Tochter-AG., die immerhin zivilrechtlich eine selbständige AG., also an sich auch ein neues Steuersubjekt geworden ist. Allerdings kann die Stiftung wie die Tochter-AG. ausschließlich zum Zwecke der Steuereinsparung gegründet worden sein, aber dieses Motiv allein genügt auch bei der AG. nicht, um dem Wohnsitzkanton der Mutter-AG. das ausschließliche Besteuerungsrecht zu verleihen, vielmehr muß auch noch das Verbleiben der vollen Herrschaft der Mutter-AG. über die Tochter-AG. hinzukommen. Diese weitere Bedingung kann aber bei Familienstiftungen nie erfüllt sein, weil das Verbleiben der Vermögensträgerschaft beim Stifter ihre zivilrechtliche Nichtigkeit bedingt.

5. Gerade diese ausschließliche Verbindlichkeit des Zivilrechtes für die steuerrechtliche Behandlung von Familienstiftungen pflegen aber die Steuerverwaltungen zu be-

---

[9] Auch Blumenstein, S. 237a, betont, daß aus diesem Grunde die kantonale Steuerpraxis nicht einfach die von der bundesgerichtlichen Rechtsprechung vertretene Auffassung zu der ihrigen machen darf, und hält (S. 238a) bei der Willkürbeschwerde gegen kantonale Steuerentscheide den Standpunkt des BG. für zu eng.

kämpfen. Entweder lassen sie die Frage nach dem Einflusse der steuerrechtlichen Nichtanerkennung als Stiftung auf ihre zivilrechtliche Gültigkeit offen, oder sie konstruieren eine wirtschaftliche Steuereinheit zwischen den Vermögen von Stifter und Stiftung, welche steuerrechtlich allein entscheide, auch wo sie eventuell zivilrechtlich nicht bestehe. Um ein einfaches Beiseitelassen der Frage handelt es sich zum Beispiel da, wo die Steuerverwaltungen ausdrücklich erklären, daß sie die Stiftung nur steuerrechtlich anfechten, ihre zivilrechtliche Existenz aber nicht in Frage stellen. Nun ist allerdings richtig, daß wenn eine Familienstiftung, selbst durch letztinstanzlichen Entscheid eines kantonalen Verwaltungsgerichtes, für steuerrechtlich unbeachtlich erklärt worden ist, dennoch zum Beispiel ein Destinatär eine zivilrechtliche Klage gegen die Stiftung anstrengen kann, weil es sich beide Male um verschiedene Prozeßparteien handelt und darum die Einrede der abgeurteilten Sache nicht begründet ist. Gleichwohl kann aber der steuerrechtliche Anspruch gegen den Stifter nur dann durchdringen, wenn die Stiftung zivilrechtlich nicht gültig errichtet oder später wieder ungültig geworden ist. Ein Drittes gibt es dagegen hier nicht, denn die vom Bundesgericht bei zwei Aktiengesellschaften angenommene Möglichkeit, daß die Tochter-AG. zwar eine zivilrechtlich selbständige Aktiengesellschaft geworden, steuerrechtlich aber doch nur Bestandteil der Mutter-AG. geblieben sei, scheitert bei der Familienstiftung daran, daß das Verbleiben der Vermögensträgerschaft beim Stifter auch ihre zivilrechtliche Nichtigkeit bedingt.

Praktisch zum gleichen Resultate muß auch die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht bei Familienstiftungen führen, wonach wirtschaftlich das Vermögen von Stifter und Stiftung nach wie vor eine Steuereinheit bilden könne, auch wenn zivilrechtlich eine Trennung erfolgt sei. Wirtschaftlich besteht naturgemäß ein Zusammenhang insofern, als das Vermögen der Stiftung demjenigen des Stifters entstammt. Aber dieser wirtschaftliche Zusammenhang ist damit rechtlich bedeutungslos ge-

worden, daß die Stiftung nach Zivilrecht ein neues Rechtssubjekt und damit auch ein neues Steuersubjekt geworden ist, und zwar bedeutungslos sowohl zivilrechtlich zum Beispiel gegenüber den Gläubigern des Stifters, als auch steuerrechtlich gegenüber dem Fiskus, sofern dieser nicht etwa ausdrücklich, was aber nur durch Gesetz geschehen kann, das Vermögen von Stifter und Stiftung für eine Steuereinheit erklärt. An dieser Tatsache muß jeder Versuch scheitern, das Stiftungsvermögen nach wie vor als Vermögen des Stifters steuerrechtlich behandeln zu können, gleichgültig wie man die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrechte theoretisch begründen will. Dabei wird freilich unter diesem Begriffe nicht schon die Auslegung von Steuergesetzen im Sinne der Interessenjurisprudenz statt demjenigen der Begriffsjurisprudenz verstanden[10], denn jene wendet auch jeder vernünftige Zivilrichter in Zivilsachen an, sondern nur im Sinne von Schlegel (S. 13) «als einer Korrektur, einer Änderung des Ergebnisses der sinngemäßen Auslegung des Steuergesetzes nach einem nichtjuristischen, sondern wirtschaftlichen Gesichtspunkt». Hieraus folgt, daß unsere Untersuchung sich auf die Beantwortung der Frage beschränken kann, ob und wieweit die von der Steuerpraxis aufgestellten Grundsätze über die steuerrechtliche Behandlung von Familienstiftungen mit den vom ZGB aufgestellten Vorschriften übereinstimmen. Soweit dies der Fall ist, ist die Praxis richtig, andernfalls dagegen nicht. Wenn sie unrichtig ist, kann weiter die Frage entstehen, ob in der Tat wie Aeby (a.a.o. S. 364a) meint, die steuerrechtliche Behandlung der Familienstiftung in der Schweiz auf einer Anwendung der im heutigen deutschen Recht ausgebildeten sogenannten Typisierungstheorie beruht: «C'est à propos de ces fondations que le Tribunal fédéral a pris une attitude qui se rapproche de celle que le Reichsfinanzhof a faite sienne et qui a défrayé la critique sous les aspects de la théorie des types ou Typisierungstheorie». Diese Theorie ist

[10] Wie zum Beispiel von Dr. J. Plattner, Verhandl. des Schw. JV. 1945 S. 117a ff.

ausgebildet worden in dem bald nach dem ersten Weltkriege eingesetzten Reichsfinanzhofe, als durch die erzbergerische Finanzreform, die bisher den deutschen Gliedstaaten zustehende Finanzhoheit auf das Reich übertragen wurde. Darnach sollen, kurz gesagt, «gleiche wirtschaftliche Vorgänge ausnahmslos der gleichen Besteuerung unterliegen, in welche äußern Formen sie sich auch gliedern» (Stoll, Begriff und Konstruktion in der Lehre der Interessenjurisprudenz, Beilage zum Archiv für zivilistische Praxis n. F. Bd. 13 S. 74). Oder nach Blumenstein (a. a. o. S. 258a): «Es kommt, streng genommen, nicht mehr darauf an, was im Einzelfall geschehen ist, sondern was nach den maßgebenden Typs hätte geschehen sollen.» Als Beispiel führt er ein Urteil des Reichsfinanzhofes vom 7. Mai 1938 an, wonach die im Geschäft des Ehemannes arbeitende Ehefrau deshalb niemals als Angestellte betrachtet werden könne, weil dies nach der Verkehrsauffassung mit dem Wesen der Ehe im Widerspruch stehe, so daß der Gehalt der Ehefrau nicht unter den Geschäftskosten verbucht werden kann. Diese Typisierungstheorie wird aber für das schweizerische Recht allgemein abgelehnt. Blumenstein (S. 259a) bezeichnet sie als unvereinbar mit dem in der Schweiz geltenden Grundsatze der Rechtsgleichheit, und Aeby meint (S. 320a): «Qu'il nous soit permis de dire que notre conception latine s'accomoderait aussi mal d'une telle mentalité de types ou de masses, que notre sens helvétique s'oppose de lui-même à cette manière d'embrigader de force l'activité juridique.» Auch in Deutschland hat sie übrigens Widerstand hervorgerufen, und in der Schweiz fehlt ohnehin die gesetzliche Grundlage, welche auch für den deutschen Finanzhof erst die deutsche Reichsabgabeordnung gebracht hat. Es ist also kaum anzunehmen, daß das Bundesgericht sich dadurch beeinflussen ließ, aber allerdings vielleicht die kantonalen Steuerverwaltungen[11].

[11] Die nachfolgenden Beispiele sind Studer entnommen, weitere, die andere Materien betreffen, finden sich bei Blumenstein, Steuerobjekt und Gesetzesauslegung, Archiv f. schw. Abgaberecht 7 S. 330 ff.

6. Während nämlich § 10 der deutschen Reichsabgabeordnung in Absatz 1 die Steuerumgehung juristisch nur als «Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts» bezeichnet, so umschreibt erst Absatz 2 den Sinn dieser Formel. «Ein Mißbrauch im Sinne des Absatz 1 liegt vor, wenn 1. in Fällen, wo das Gesetz wirtschaftliche Vorgänge, Tatsachen und Verhältnisse in der ihnen entsprechenden rechtlichen Gestaltung einer Steuer unterwirft, zur Umgehung der Steuer ihnen nicht entsprechende, ungewöhnliche Rechtsformen gewählt oder Rechtsgeschäfte vorgenommen werden, und 2. nach Lage der Verhältnisse und nach der Art, wie verfahren wird oder verfahren werden sollte, wirtschaftlich für die Beteiligten im wesentlichen derselbe Erfolg erzielt wird, der erzielt wäre, wenn eine den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen entsprechende rechtliche Gestaltung gewählt wäre.»

Ist es vielleicht nicht nur ein Ausfluß dieser für die Typentheorie charakteristischen Worte, wenn kantonale Steuerverwaltungen sich heute eine Art Inquisitionsrecht zuerkennen, so daß in Ermangelung von plausiblen Gründen des Stifters für die Errichtung der Stiftung angenommen werden müsse, daß sie nur der Steuereinsparung dienen soll und darum nichtig sei? Nun wird allerdings der Stifter, wenn sein Vermögen um das Stiftungsvermögen abgenommen hat, der Steuerverwaltung die Ursache hiefür mitteilen und als Beleg den Stiftungsakt vorlegen müssen, damit sie sich ein Urteil über die zivilrechtliche Gültigkeit der Stiftung bilden kann. Dabei soll aber eine Absicht der Steuerumgehung mit der Rechtsfolge der steuerrechtlichen Nichtanerkennung der Stiftung zum Beispiel schon dann präsumiert werden müssen, wenn die Stiftung in einem steuerrechtlich für sie besonders vorteilhaften Kanton errichtet ist oder der damit verbundene Zweck auch durch letztwillige Verfügung hätte erreicht werden können. Das kann

doch nichts anderes heißen, als daß im Sinne der zitierten Stelle der Reichsabgabeordnung auch hier darauf abgestellt wird, daß «wirtschaftlich für die Beteiligten im wesentlichen derselbe Erfolg erzielt wird, der erzielt wäre, wenn eine den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen entsprechende Gestaltung gewählt wäre», nämlich die Domizilierung der Stiftung im Wohnsitzkanton des Stifters oder ihre Errichtung durch Testament, was beides nach Auffassung der Steuerverwaltung offenbar der normale Weg gewesen wäre. Daß das erstgenannte Indiz der Stiftungserrichtung in einem andern Kanton steuerrechtlich irrelevant ist, wenn die Stiftung ernst gemeint ist, wurde bereits nachgewiesen. Aber auch das zweite hat nicht mehr Wert, da es direkt dem in der Schweiz bestehenden Grundsatze der Rechtsgleichheit widerspricht, welchen der Nichtjurist allerdings mehr als persönliche Freiheit zu bezeichnen pflegt und wonach in der Schweiz jedermann im Rahmen des ZGB über sein Vermögen frei verfügen darf, sei es unter Lebenden durch Schenkung oder Stiftungserrichtung, sei es durch Verfügung von Todes wegen. Wieweit dieses angebliche Recht der Steuerverwaltungen soll führen können, ergibt zum Beispiel folgender Fall. Als ein Stifter, um der Bevormundung wegen Verschwendung zu entgehen, eine Familienstiftung für 10 Jahre errichtete mit der Verpflichtung des Steuerorgans, ihm nur noch den Ertrag der Stiftung auszurichten, wollte die Steuerverwaltung sie als nichtig behandeln, weil eine derartige zeitliche Beschränkung dem innern Wesen der Familienstiftung nicht gerecht werde. Auch nachdem das Verwaltungsgericht diese Verfügung der Steuerverwaltung mit vollem Recht aufgehoben hatte, weil die Vermögensträgerschaft auf die Stiftung übergegangen sei und — in diesem Falle jedenfalls, ist zu ergänzen — der Dauer der Stiftung keine Bedeutung beizumessen sei, hat die Steuerverwaltung an ihrer Auffassung festgehalten, denn «wäre der richtige (!) Weg der Bevormundung beschritten worden», hätte der Fiskus mehr Steuern erhalten als jetzt, weil dann das Vermögen von

Stifter und Stiftung zusammen einer stärkern Progression unterstanden hätte als bei der Trennung beider. Also soll ein Steuerpflichtiger die Schande der Entmündigung wegen Verschwendung nur darum auf sich nehmen müssen, damit der Fiskus mehr Steuern erhält als ohne Entmündigung! Auf die Möglichkeit des Einflusses solcher Tendenzen der deutschen Typentheorie wird also auch bei der folgenden Untersuchung zu achten sein, die sich allerdings nur auf einige für die Praxis besonders wichtige Fälle beschränken soll.

IV. Die Familienstiftung in der Praxis der Steuerbehörden

B. Einzelnes

Das Bundesgericht verlangt nach der Formulierung BE 55 I 63 für die steuerrechtliche Nichtanerkennung einer Familienstiftung ein Doppeltes: «Nämlich das Vorliegen einer ausschließlich zum Zwecke der Steuerflucht vorgenommenen Gründung, welche die bisherige Verfügung des Gründers über das betreffende Vermögen oder doch dessen Erträgnisse tatsächlich unberührt läßt.» Hinsichtlich der von Schlumpf aufgezählten einzelnen Indizien, welche nach der bundesgerichtlichen Praxis auf die Erfüllung dieser zwei Bedingungen hinweisen können, ist von vornherein festzustellen, daß auch nach Ansicht des Bundesgerichtes nicht etwa schon das Vorhandensein eines einzelnen dafür genügt, sondern daß jedes nur insofern von Bedeutung ist, als es mit andern zusammen entweder die Absicht der Steuerflucht oder das Verbleiben der Vermögensträgerschaft beim Stifter beweist. So verhält es sich zum Beispiel mit der Möglichkeit, den mit der Stiftungserrichtung bezweckten Erfolg durch letztwillige Verfügung zu erreichen. Auch hierin kann nur ein Indiz liegen, das mit andern zusammen, nicht aber allein schon beweiskräftig ist, wie Studer (S. 229) zu Unrecht aus BE 53 I 61 herauslesen will, denn höchstens nach der Typentheorie ließe sich die Ansicht vertreten, daß

überall da, wo eine letztwillige Verfügung zum gleichen Ziele führt, die Errichtung einer Familienstiftung unter Lebenden steuerrechtlich nicht anzuerkennen ist. Daß vielmehr auch in diesem Falle das Bundesgericht darin nur ein einzelnes Indiz erblickt, ergeben schon die in ganz anderm Zusammenhang stehenden entscheidenden Worte: «daß man es in Wirklichkeit nur mit einer vorgeschobenen zivilrechtlichen Form zu tun hat, unter der die Verfügung des bisherigen Eigentümers über das Vermögen weiterbestehen bleibt», und später nochmals: «Damit hat er (der Stifter) sich aber tatsächlich den Genuß des Vermögens auch weiter wie bisher gesichert.» Unsere Untersuchung braucht freilich auf diese einzelnen Indizien nur soweit einzutreten, als sie für die Frage nach dem Übergang der Vermögensträgerschaft auf die Stiftung oder nach der Erfüllung der andern, vom ZGB für die zivilrechtliche Gültigkeit einer Familienstiftung aufgestellten Bedingungen von Bedeutung sind. Dagegen können alle nur für das Motiv der Steuereinsparung wesentlichen Momente weggelassen werden, weil nach dem oben Gesagten die steuerrechtliche Selbständigkeit einer Familienstiftung mit ihrer zivilrechtlichen steht und fällt, ein Verbleiben der Vermögensträgerschaft beim Stifter aber im Gegensatze zu zwei Aktiengesellschaften schon zivilrechtlich gar nicht möglich ist, so daß auch im Sinne der bundesgerichtlichen Formel in 55 I 63 das Motiv der Steuereinsparung nur bei andern juristischen Personen, nicht aber bei Familienstiftungen von praktischer Bedeutung werden kann.

1. Die Vermögensträgerschaft verbleibt nach dem oben zitierten BE 53 I 61 dann dem Stifter, wenn er die Verfügung weniger über die Substanz des Vermögens als den Genuß behält: «die dem Stifter gesicherte tatsächliche Möglichkeit, die Erträgnisse weiter für sich zu beziehen». Daß hiebei das Hauptgewicht auf «gesichert» und nicht auf «tatsächlich» beruht, ergibt die vom Bundesgericht sowohl 52 I 50 als auch 55 I 63 verwendete Formel, wonach erforderlich ist, daß der Stifter den Ertrag für sich verwenden kann, «ohne daß damit der Satzung der Stiftung zuwider-

gehandelt wird». Allerdings kann sich dieses Recht des Stifters auch aus den Umständen ergeben, ohne daß es ausdrücklich in der Satzung steht. So verhält es sich nach Ansicht des Bundesgerichtes in dem 55 I 63 behandelten Falle. Hier hatte der Stifter von seinem Vermögen soviel auf die Stiftung übertragen, daß er ohne Zuschuß aus dieser seine bisherige Lebensführung unmöglich beibehalten konnte und daß er außerdem zum Beweise der Unerheblichkeit dieser Tatsache darauf hinwies, auch seine Ehefrau sei Destinatärin und könne mit ihren Bezügen aus der Stiftung zum gemeinsamen Lebensunterhalt beitragen. Darin sah das Bundesgericht den Beweis, daß ohne Rücksicht auf Satzung und Stiftungszweck der Stifter «mit dem Stiftungskapital oder doch mit den Erträgnissen schalten kann, wie wenn es sich um sein persönliches Vermögen handelt». Dasselbe kann unter Umständen angenommen werden, wenn der Stifter seine minderjährigen Kinder als Destinatäre einsetzt (BE 53 I 61), so daß Auszahlungen an diese doch wieder ihm als Inhaber der väterlichen Gewalt zufließen, falls er nicht, wie der mit Entmündigung wegen Verschwendung Bedrohte im oben zitierten Falle, eine zuverlässige Organisation schafft, welche den Anspruch der Destinatäre gegen den Zugriff des Stifters wirksam zu schützen vermag. Abgesehen von solchen besondern Umständen, die als Ausnahme lediglich die Regel bestätigen, bleibt der Grundsatz maßgebend, daß die Vermögensträgerschaft nur dann beim Stifter verbleibt, wenn er ohne Zuwiderhandlung gegen die Satzung der Stiftung den Ertrag sich aneignen kann. Verfügt er dagegen satzungswidrig darüber, was der Verzicht des ZGB auf jegliche staatliche Kontrolle über Familienstiftungen freilich erleichtert, so begeht er damit eine Rechtswidrigkeit wie auch ein vom Stifter unabhängiges Stiftungsorgan bei unerlaubter Verwendung des Stiftungsvermögens, die zwar eine Verantwortlichkeit gegenüber den Destinatären, nicht aber eine Nichtigkeit der Stiftung bedingen kann, mit welcher ja den Destinatären erst recht nicht gedient wäre, so daß das BG (Praxis 36 N 148) sogar bei einer Nichtigkeits-

klage des Stifters selbst gegen die Stiftung ein Interventionsrecht der Destinatäre verlangt.

Angesichts einiger von Studer (S. 283) aufgeworfenen Fragen dürfte ein ausdrücklicher Hinweis darauf nicht überflüssig sein, daß die Gefahr einer Nichtigkeit der Stiftung wegen Verbleibens der Vermögensträgerschaft beim Stifter oder ihres späteren Überganges auf ihn nur zu seinen Lebzeiten besteht. Ist dagegen die Trennung zwischen Stifter und Stiftungsvermögen einmal endgültig geworden, spätestens mit dem Tode des Stifters, dann bleibt die Stiftung auch steuerrechtlich ein selbständiges Steuersubjekt, bis sie entweder nach ZGB Art. 88 von Gesetzes wegen oder vom Richter aufgehoben wird oder aber sämtliche Destinatäre ihre Auflösung beschließen, was allerdings auch stillschweigend durch Verteilung des Stiftungsvermögens unter sie geschehen kann. Dagegen ist die durch den Tod des Stifters eventuell bedingte Veränderung für die Destinatäre sowohl zivil- als auch steuerrechtlich unerheblich, selbst wenn sie Stiftungsorgan werden und Auszahlungen an sich selbst beschließen können. Auch bei andern juristischen Personen, zum Beispiel bei Aktiengesellschaften, kann nach bundesgerichtlicher Praxis das Vermögen beider nur dann als steuerrechtliche Einheit behandelt werden, wenn die Tochter- aus der Muttergesellschaft hervorgeht und die Trennung ausschließlich zum Zwecke der Steuereinsparung erfolgt. Nicht aber, wenn die eine AG. eine andere, bereits bestehende, nachträglich erwirbt und dann erst die Vermögensträgerschaft über sie in einer Hand vereinigt. Würde doch damit die ganze bundesgerichtliche Praxis über Doppelbesteuerung umgeworfen, weil abgesehen von der einzigen Ausnahme (einer Zerteilung von einer Aktiengesellschaft in zwei, unter Beibehaltung der Vermögensträgerschaft bei der ursprünglichen AG., und zwar ausschließlich zum Zwecke der Steuereinsparung), die Kantone das volle Recht haben, die in ihrem Gebiete vorhandenen geschäftlichen Niederlassungen, seien es Haupt-, seien es Zweigniederlassungen, allein zu besteuern, wobei das Bundesgericht nur

den Teilungsmodus festzusetzen hat. Hieraus folgt, daß auch bei Familienstiftungen das Vermögen des Destinatärs und das Stiftungsvermögen keine Steuereinheit bilden können, da der Destinatär jedenfalls vor dem Tode des Stifters nie Vermögensträger gewesen ist und es auch nachher so lange nicht wird, als das Stiftungsvermögen nicht mit demjenigen des Destinatärs vereinigt wird.

Endlich ist nicht unmöglich, daß unter Umständen auch der Stifter selbst Destinatär werden kann, ohne daß die Rechtsgültigkeit der Stiftung darunter leiden muß. So setzte in dem oben angeführten Falle der durch Entmündigung wegen Verschwendung Bedrohte sich selbst als einzigen Destinatär ein, was gerichtlich als zulässig erklärt wurde. Ebenso kann zum Beispiel der Stifter, der zur Zeit der Stiftungserrichtung ihren Ertrag leicht entbehren kann, für den Fall zukünftiger Verarmung sich oder seinen Ehegatten zum Destinatär ernennen. Nur muß auch er, wie der mit Entmündigung Bedrohte, eine Organisation treffen, welche eine satzungswidrige Verwendung des Stiftungsertrages ausschließt, wenn er nicht die Nichtigkeit der Stiftung wegen Verbleibens der Vermögensträgerschaft bei ihm riskieren will.

2. Die Organisation der Stiftung muß nach ZGB Art. 83 wie die Art der Verwaltung durch die Stiftungsurkunde festgestellt werden. Bei der Familienstiftung werden nach Gmür (Familienrecht Art. 335 13) die Organe regelmäßig dem Kreise der Familie entnommen. Da ihre Aufgabe in der Regel eine doppelte ist, einmal die Bestimmung über Auszahlungen an Destinatäre, anderseits die Verwaltung des Stiftungsvermögens, so kann auch eine Trennung stattfinden, zum Beispiel die Verwaltung einer Bank überlassen und nur die Auszahlung an Destinatäre dem Stiftungsorgan vorbehalten werden. Die Bestellung dieses, in der Regel Stiftungsrat, Kuratorium usw. genannt, ist keine einfache Sache, speziell nicht bei den normalerweise auf unbestimmte Dauer angelegten Stiftungen. Ihre Ernennung etwa einem Gerichte anheimstellen, wie zum Beispiel die

Ernennung eines Schiedsgerichtes in Zivilsachen, geht nicht an, weil diese Aufgabe nicht in die Kompetenz der Gerichte fällt. Bestimmte Persönlichkeiten ein für allemal einzusetzen, genügt auch nicht, weil jede physische Person sterblich ist. Besser würde sich daher eine juristische Person dazu eignen. Aktienbanken zum Beispiel können wohl für die Vermögensverwaltung in Betracht kommen, kaum aber für die Bestimmung der Auszahlungen an Destinatäre. Eher Treuhandgesellschaften, aber auch bei diesen hängt alles davon ab, ob jeweilen die für eine so verantwortungsvolle Aufgabe geeignete Persönlichkeit vorhanden ist. In der Regel wird daher nichts anderes übrigbleiben, als die Einsetzung des Stiftungsorgans bei seinen Lebzeiten dem Stifter und nach seinem Tode den Destinatären zu überlassen, wobei etwa jeder Stamm eine Stimme erhält oder die Majorität aller entscheidet oder irgendein anderer Modus bestimmt wird. Diese Art der Bezeichnung des Stiftungsorgans scheint auch in der Praxis von Basel-Stadt üblich zu sein, obschon Studer (S. 238) ihre gesetzliche Zulässigkeit als fraglich bezeichnet. Zwar genüge für die steuerrechtliche Nichtanerkennung einer solchen Stiftung kaum schon das Ernennungsrecht des Stiftungsorgans durch den Stifter. Da aber eine Stiftungsurkunde, welche ein solches Recht stipuliere, erfahrungsgemäß noch an andern Mängeln zu leiden pflege, so rechtfertige deren gegenseitige Abwägung in den meisten Fällen dennoch ihre steuerrechtliche Nichtanerkennung. Indessen müssen dann im konkreten Falle ausschließlich diese andern Mängel dazu genügen, denn die Vermögensträgerschaft kann sehr wohl auf die Stiftung übergehen, und hievon allein hängt ja nach der bundesgerichtlichen Praxis die Rechtsgültigkeit der Stiftung ab, auch wenn der Stifter Dritte oder sogar sich selbst als Stiftungsorgan einsetzen darf. Daß nach seinem Tode den Destinatären dieses Recht zustehen kann, wird allseitig, auch von Studer (S. 229 A 8), anerkannt, und zwar mit vollem Recht, denn ganz abgesehen davon, daß praktisch in der Regel ein anderer Weg gar nicht übrigbleibt, kann nach dem Tode des Stifters gemäß

dem oben Gesagten von einem Verbleiben der Vermögensträgerschaft bei den Destinatären nicht die Rede sein, weil das Stiftungsvermögen früher dem Stifter, aber nie ihnen selbst gehörte. Darum könnte der Stifter die Destinatäre ohne Gefahr für die Rechtsgültigkeit der Stiftung auch schon zu seinen Lebzeiten als Organ einsetzen, aber allerdings dürfte ihm dieser Ausweg in der Regel kaum als zweckmäßig erscheinen. Dann ist es aber inkonsequent, ihm selbst das Recht abzusprechen, wenigstens Dritte direkt, statt erst auf dem Umwege über die Destinatäre als Organ einzusetzen. Dasselbe muß aber auch für seine eigene Ernennung zum Stiftungsorgan gelten, falls er nicht selbst Destinatär ist, denn die bundesgerichtliche Praxis verlangt nur, daß er nicht über den Stiftungsertrag verfügen kann, «ohne daß damit der Satzung der Stiftung zuwidergehandelt wird». Dies um so mehr, als er zu seinen Lebzeiten die geeignetste Person ist, Auszahlungen an Destinatäre festzusetzen, so daß wenigstens bei dieser Frage auch ein unabhängiges Stiftungsorgan in der Regel die Ansicht des Stifters einholen wird. Dagegen entspricht die Präsumtion, welche die entgegengesetzte Ansicht praktisch bedeutet, daß der Stifter viel weniger als ein Dritter die nötigen Garantien für eine satzungsgemäße Verwendung der Stiftung bietet, auch wenn er selbst nicht Destinatär ist, keinesfalls dem ZGB bei seiner absichtlich freien Gestaltung des Rechtes der Familiengesellschaft.

3. Die Selbständigkeit und Ausscheidung des Vermögens der Stiftung aus demjenigen des Stifters verlangt, daß jedenfalls beide Vermögen rechtlich vollständig getrennt werden, so daß das Stiftungsvermögen von den Gläubigern des Stifters nicht mehr in Anspruch genommen werden kann. Ob auch die tatsächliche Trennung notwendig ist, hängt von den Umständen ab. Besteht das Stiftungsvermögen nur aus einer Forderung an den Stifter, etwa wenn dieser es noch in seinem eigenen Geschäfte als Betriebskapital benötigt, so wird die Ausscheidung kaum eine genügende sein. Läßt dagegen der Stifter das Stiftungsver-

mögen in seinem eigenen Geschäfte nur als kurzfristige Kontokorrentforderung stehen, etwa weil er, wie in größern Geschäften oft üblich, als Teilhaber oder höherer Angestellter für sein Guthaben einen besonders vorteilhaften Zins genießt, ohne daß das Geschäft darauf angewiesen wäre, so ist nicht einzusehen, warum er nicht auch das Stiftungsvermögen an dieser vorteilhaften Kapitalanlage soll beteiligen können. Welche Werte in die Stiftung eingebracht werden, ist rechtlich irrelevant. Wenn das Bundesgericht einmal (53 I 61) einen Widerspruch darin erblickt, daß ein Industrieller zur Rechtfertigung der Stiftungserrichtung auf die mit jedem industriellen Betrieb verbundenen finanziellen Risiken hinweist und gleichwohl in das Stiftungsvermögen Industrieaktien einbringt, so handelt es sich auch hier nur um ein Indiz, das im konkreten Falle neben andern für eine lediglich simulierte Stiftung spricht, und zwar in einem Fall, welcher der Zeit vor der Abwertung des Schweizer Frankens angehört. Seither hat sich aber bekanntlich die Auffassung über die Solidität von Kapitalanlagen in der Schweiz ganz erheblich verändert, und ziehen gerade in der Wirtschaft Tätige vielfach Aktien als Sachwerte den Obligationen vor, weil es nur bei diesen im Gegensatze zu jenen möglich ist, daß sie von einem Tage zum andern durch einen Federstrich um einen beträchtlichen Teil ihres Wertes vermindert werden können. Auch liegt es gerade bei einer Familienstiftung nahe, zum Beispiel Aktien eines Familiengeschäftes in das Stiftungsvermögen einzulegen, sowohl um den Einfluß der Familie auf das Geschäft auch für die Zukunft zu wahren, als auch um Familienangehörigen ihren Eintritt in das Familiengeschäft zu erleichtern. Entgegen Studer (S. 233) kann also gerade in diesem Falle aus der Dotierung des Stiftungsvermögens mit Aktien eines Familiengeschäftes keinerlei Indiz für eine lediglich simulierte Stiftung abgeleitet werden.

4. Der Betrag des Stiftungsvermögens wird rechtlich in der Regel keine Rolle spielen. Es mögen Fälle vorkommen, da es so klein ist, daß es zur Errichtung des

Stiftungszweckes keinesfalls genügen kann und darum auf eine nicht ernst gemeinte Stiftung hinweist. Aber das sind seltene Ausnahmen, schon weil das Stiftungsvermögen jederzeit durch Zuschüsse aus dem versteuerten Einkommen oder Vermögen des Stifters vermehrt werden kann, gerade wie ein Sparhafen, der in der Regel sukzessive geäufnet wird[12].

5. Die zeitliche Dauer der Stiftung ist rechtlich wichtiger. Das Recht jederzeitiger Auflösung durch den Stifter ist mit einem ernsthaften Stiftungswillen nicht vereinbar, wenn die Ausübung vom freien Willen des Stifters abhängt. Doch ist durchaus möglich, daß auch eine rechtsgültige Stiftung vom Stifter ohne Gefahr für ihren Bestand aufgehoben werden kann, namentlich wenn sie bestimmter Umstände wegen errichtet wird, die sich in Zukunft ändern können. So zum Beispiel wenn der mit der Entmündigung Bedrohte die Stiftung auf 10 Jahre beschränkt, oder wenn ein Destinatär etwa infolge Heirat in ein Land mit Devisenbewirtschaftung übersiedelt, so daß mit seiner Rückkehr nach der Schweiz die Stiftung unnötig wird, oder wenn sämtliche Destinatäre vor dem Stifter sterben und dieser Fall nicht schon in der Stiftungsurkunde vorgesehen ist.

6. Eine Erbschaftssteuerpflicht, etwa wenn infolge des Todes der Eltern ihre Nachkommen als Destinatäre nachrücken, kann nie entstehen, solange die Stiftung besteht. Auch dann nicht, wenn, wie Studer (S. 270 ff.) in Erwägung zieht, die Destinatäre nunmehr Stiftungsorgan werden und Auszahlungen an sich selbst beschließen können, denn jetzt sei das Vermögen wenn auch nicht rechtlich, so doch wirtschaftlich an die Erben gefallen und unterscheide sich nicht mehr von einer Familiengemeinderschaft, bei welcher zweifellos das anfallende Vermögen einer Erbschaftssteuer unterliege. Hiebei wird indessen übersehen,

---

[12] Dr. Robert Eberle, Die Behandlung der Stiftungen im Schw.R. S. 30 sagt für Stiftungen im allgemeinen: «Aus dem Grunde bloßer Diskrepanz (zwischen Mittel und Zweck der Stiftung), die ja auch nur eine momentane sein kann, wird man das Stiftungsgeschäft nicht als nichtig bezeichnen können.»

daß der Anteil des Gemeinders in seinem Eigentum steht, zwar nicht im Mit-, aber im Gesamteigentum, so daß er gleich wie das übrige Vermögen des Erblassers entweder durch Intestaterbfolge oder durch Testament an die Erben übergeht, also kein Anlaß besteht, ihn steuerrechtlich anders zu behandeln als das übrige Vermögen des Erblassers. Ganz anders bei der Familienstiftung, bei welcher das Stiftungsvermögen auch beim Wechsel der Destinatäre Eigentum der Stiftung bleibt und die Destinatäre weder als Intestaterben noch kraft letztwilliger Verfügung, sondern ausschließlich auf Grund der Stiftungsurkunde in die Rechte des Erblassers vorrücken. Selbst für das Basler Recht, das vor Einführung einer Schenkungssteuer bestimmte, daß Zuwendungen des Erblassers zu seinen Lebzeiten der Erbschaftssteuer unterliegen, wenn sie offensichtlich zum Zwecke der Umgehung dieser stattgefunden haben, stellt Prof. F. Goetzinger (in Festgabe Paul Speiser, Basel 1926, S. 335) fest, daß die Stiftungserrichtung zu Lebzeiten des Erblassers nur selten eine Erbschaftssteuer begründen konnte, höchstens etwa dann, wenn er sie erst im Hinblicke auf seinen baldigen Tod errichtete, die Dauer der Stiftung zeitlich eng begrenzte und als Destinatäre in der Hauptsache seine Intestaterben einsetzte.

V. Ergebnisse

1. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, daß die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrechte bei Familienstiftungen von der Annahme aus für notwendig erachtet wurde, der Stifter könne zivilrechtlich im Genusse des Stiftungsvermögens bleiben, ohne es selbst versteuern zu müssen. Da dieses Resultat steuerrechtlich untragbar sei, soll zur Korrektur der in der heutigen Praxis bei andern juristischen Personen ausgebildete Grundsatz auch auf Familienstiftungen übertragen werden dürfen, wonach den Kantonen von jeher gestattet wurde, Gründungen steuerrechtlich nicht zu beachten, die lediglich zum Zwecke

der Steuereinsparung erfolgt sind und bei denen gleichzeitig die Vermögensträgerschaft beim bisherigen Eigentümer verbleibt (BE 53 I 61). Daß in diesem Falle die Gründung nur eine simulierte ist, wird nicht, wenigstens nicht ausdrücklich, gesagt, wohl um die Frage nach ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit nicht zu präjudizieren. Indessen wendet das BG (53 I 61) gelegentlich auch die Formel an, daß man es hier in Wirklichkeit nur mit einer vorgeschobenen zivilrechtlichen Form zu tun hat, unter der die Verfügung des bisherigen Eigentümers über das Vermögen weiterbestehenbleibt, also doch wohl mit einer simulierten Stiftungserrichtung und nicht nur mit einem unvollendeten Geschäft im Sinne v. Thurs. Über diesen Rahmen hinaus haben die kantonalen Steuerverwaltungen eine Reihe weiterer Indizien für die Nichternsthaftigkeit des Stifterwillens, also das Vorliegen einer nur simulierten Stiftung angenommen. So verbleibe die Vermögensträgerschaft auch dann beim Stifter, wenn er selbst Stiftungsorgan wird und in der Regel schon dann, wenn er dieses ernennen darf, ebenso wenn die zeitliche Dauer der Stiftung begrenzt und mit einem Rückfallsrecht an den Stifter verbunden wird. Aus der Notwendigkeit eines Stiftungsvermögens folge, daß dieses zur Erreichung des Zweckes genügen und daß es in sichern Werten angelegt werden muß, zum Beispiel nicht in einer Forderung an den Stifter oder sein Geschäft und in der Regel auch nicht in Aktien von Industriegesellschaften. Die Absicht einer Steuereinsparung sei nur ausgeschlossen, wenn der Stiftungszweck nicht auch auf andere Weise ebensogut, zum Beispiel durch letztwillige Verfügung, erreichbar ist, und überhaupt nur, wenn der Stifter plausible Gründe für die Stiftungserrichtung anzugeben vermag. Seien diese Bedingungen nicht erfüllt, so ist die Absicht der Steuereinsparung zu präsumieren und der Stiftung die steuerrechtliche Anerkennung zu versagen. Im praktischen Resultate bedeutet diese Auffassung nichts anderes, als daß bei Familienstiftungen, obschon zivilrechtlich ihre Errichtung keiner Staatsgenehmigung bedarf, wenigstens ein Plazet der

Steuerverwaltung nötig wird, um steuerrechtlich anerkannt zu werden. Damit dürfte die Richtigkeit des am Anfange dieser Abhandlung zitierten Votums zur Genüge nachgewiesen sein, daß fiskalische Interessen das Stiftungsrecht des ZGB umgestaltet haben. Allerdings nicht erst unter dem Einflusse des Rechtes der Krise, sondern schon vor der Krise durch Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, die zur Korrektur der steuerrechtlich angeblich unhaltbaren Konsequenzen aus dem Stiftungsrechte des ZGB für notwendig erachtet wurde. Nun hat sich aber die Basis dieses ganzen Gebäudes als unhaltbar erwiesen, weil schon zivilrechtlich eine Familienstiftung nicht zustande kommt, falls die Vermögensträgerschaft beim Stifter verbleibt, und weil nach der bundesgerichtlichen Praxis diese Bedingung nur erfüllt ist, wenn der Stifter den Ertrag der Stiftung für sich verwenden kann, «ohne daß der Stiftungssatzung zuwidergehandelt wird». Somit ist für die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung von Familienstiftungen keinerlei Anlaß vorhanden, weil schon die Konsequenzen des Zivilrechtes steuerrechtlich durchaus tragbar sind, und damit ist auch allen eben aufgezählten Folgerungen der kantonalen Steuerverwaltungen aus der Zulässigkeit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise der Boden entzogen.

2. Zum Siege der wirtschaftlichen Betrachtungsweise über die zivilrechtliche bei der Besteuerung von Familiengesellschaften haben naturgemäß jene allgeneinen Tendenzen beigetragen, welche sich auch in andern Materien des Zivilrechtes geltend machen. Dazu gehört die Vorliebe, steuerrechtlich für notwendig erachtete Korrekturen oder die Ausfüllung allfälliger Lücken im Steuerrechte nicht dem Steuergesetzgeber zu überlassen, sondern der Steuerpraxis. Dies obschon im Gegensatze zu zivilrechtlichen Streitfällen, welche der Richter auch bei Vorhandensein einer Lücke im Gesetze entscheiden muß — was von jeher so war, nicht erst seit der Einführung von ZGB Art. 1 — und in Übereinstimmung mit dem Grundsatze des Strafrechtes nulla poena sine lege, im Steuerrechte anerkanntermaßen das Prinzip

gilt, daß eine Steuer nur soweit und nur in dem Umfange geschuldet wird, als das Steuergesetz sie ausdrücklich vorschreibt. Nur dieser Grundsatz wird dem Rechte des Steuerpflichtigen auf gesetzesmäßige Verwaltung (Blumenstein S. 167a, 193a) gerecht, welches nach Prof. J. Wackernagel (Die Aufgabe der Steuerrechtswissenschaft, in Festgabe Blumenstein 1946 S. 16) «das Grundprinzip unseres rechtsstaatlichen Systems bildet». Diese Tatsache verkennt zum Beispiel Dr. O. Boßhardt (Treu und Glauben im Steuerrecht, Archiv für schweizerisches Abgaberecht XIII S. 112 f.), wenn er unter Berufung auf dieses Prinzip wenigstens der Steuerumgehung auch «ohne gesetzlichen Behelf den Erfolg versagen» will. Allerdings gilt der Grundsatz von Treu und Glauben überall im Rechtsverkehr, also auch im Steuerrecht, führt aber gerade hier zum gegenteiligen Resultat. Denn gegenüber dem Steuerpflichtigen, welchem zu seinem Schutze nur der Anspruch auf gesetzesmäßige Verwaltung zur Seite steht, muß gerade nach dem Grundsatz von Treu und Glauben der Staat und nicht der Steuerpflichtige die Folgen allfälliger Lücken im Gesetze tragen, da jener dieses erlassen hat: «Der Fiskus muß das von ihm geschaffene Wort nicht nur anwenden, wenn es ihm günstig, sondern auch dann, wenn es ihm ungünstig ist» (Dr. L. Fromer, Verhandlungen des Schweiz. Juristenvereins 1945, S. 431a), was speziell für kantonale Steuergesetze gelten muß, über deren oft mangelhafte Präzision in den Verhandlungen des Schweizerischen Juristenvereins von 1933 und 1945 Einigkeit herrschte.

Bei der Besteuerung von Familienstiftungen ist die Haltung der Kantone besonders auffällig, weil diese vollständig frei sind, sie nach Belieben zu besteuern, zum Beispiel Vermögen und Einkommen mit derselben Steuer zu belegen wie bei physischen Personen oder das Vermögen von Stifter und Stiftung zusammen als Steuereinheit zu behandeln, sofern beide im gleichen Kantone domiziliert sind. Da ferner der Prozentsatz der Interessenten an Familienstiftungen ein verschwindend kleiner ist, würde wohl jeder Vorschlag hin-

sichtlich der Art und Weise ihrer Besteuerung auch durch Volksabstimmung gutgeheißen werden. Die Ursache für die Haltung der Kantone wird also eine andere, und zwar wohl die Tatsache sein, daß sie zwar Familienstiftungen ihrer eigenen Steuerpflichtigen wenig lieben, wohl aber die von den Bewohnern anderer Kantone in ihrem Gebiete errichteten nicht ungern sehen und darum steuerrechtlich besonders begünstigen. So gibt es zum Beispiel Kantone, deren Praxis Familienstiftungen der Bewohner ihres Kantons steuerrechtlich nicht anerkennt, denjenigen der Angehörigen anderer Kantone aber dieselben erheblichen Steuervergünstigungen einräumt wie Holdinggesellschaften. Dann sollte sich freilich der Widerwille der kantonalen Fiski weniger gegen die Familienstiftungen richten als gegen die andern Kantone und der Versuch gemacht werden, in Verbindung mit ihnen eine allseitig befriedigende Lösung zu suchen, wie schon Schlumpf (S. 156) angedeutet hat.

Eine weitere Ursache, welche die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise durch die kantonalen Steuerverwaltungen bei der Besteuerung der Familienstiftungen erleichtert, liegt in dem vielfach mangelhaften kantonalen Rechtsschutze in Verwaltungs- und speziell Steuerrechtsstreitigkeiten. So sagt zum Beispiel J. R. Ruedin (Der Begriff des Eigentums im schweizerischen Steuerrecht S. 151) in bezug auf das wirtschaftliche Eigentum:
«Für das schweizerische Steuerrecht muß festgestellt werden, daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise durch den Mangel an Rechtsschutz wirksam gefördert wurde.» Ebenso herrschte in den Verhandlungen des Schweizerischen Juristenvereins von 1947 über «Erfahrungen auf dem Gebiete der Verwaltungsrechtspflege in den Kantonen und im Bund» Einigkeit darüber, daß die Rechtsprechung in Verwaltungsrechtsstreitigkeiten vielfach Mängel aufweist. Leider vermag auch die Rechtsprechung des Bundesgerichts auf Grund von Art. 4 Bundesverfassung wegen Willkür nicht wirksam abzuhelfen, weil sie sich selbst zu enge Schranken setzt. So wurde zum Beispiel eine Willkürbeschwerde gegen

den Kanton Graubünden abgewiesen, allerdings nur mit 4 gegen 3 Stimmen (Schlegel S. 19), als eine Liegenschaft nach wie vor als Vermögen des Vaters besteuert wurde, obschon sie dieser im Grundbuche auf seinen Sohn übertragen, aber weiterhin gewisse Verwaltungshandlungen in eigenem Namen vorgenommen hatte, weil der Eigentumswechsel nur aus Steuerrücksichten erfolgt sei. Somit wurde steuerrechtlich als Vermögensträger — um diesen Ausdruck auch hier der Auffassung wegen zu verwenden, daß steuerrechtlich nicht das Eigentum, sondern die Vermögenszugehörigkeit in wirtschaftlichem Sinne maßgebend sei — der im Grundbuche nicht Eingetragene behandelt, nur weil er noch gewisse, im Vergleiche mit der sich aus dem Eigentumsrechte ergebenden Machtfülle des Eigentümers doch nur unwesentliche Verwaltungshandlungen vorgenommen hatte, nicht aber der Eingetragene, der die Liegenschaft allein veräußern und belasten kann und dessen Gläubiger allein darauf greifen können.

3. Eine dritte Ursache, und jedenfalls nicht die unwichtigste für die Einführung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im schweizerischen Steuerrechte, dürfte in der mehr oder weniger weitgehenden Beeinflussung unserer Steuerrechtswissenschaft durch die moderne deutsche liegen. Und doch ist bei aller Anerkennung der großen Verdienste der frühern deutschen Rechtswissenschaft um die schweizerische aus der modernen Entwicklung, wenigstens des deutschen Steuerrechtes, wenig für uns zu lernen. Das gilt nicht nur für die Zeit des totalitären Staates, in welcher das Individuum überhaupt nicht mehr als solches, sondern nur noch als Bestandteil des Volksganzen Geltung beanspruchen konnte. Sondern schon von der Zeit zwischen dem ersten Weltkriege und der Machtergreifung durch den Nationalsozialismus im Jahre 1933, mit der Einführung der Reichsabgabeordnung und des Reichsfinanzhofes, dessen Tätigkeit schon 1927 Dr. M. Lion (Steuerrechtliche Wirtschaftsbegriffe, Vierteljahrsschrift für Steuer- und Finanzrecht 1. Jahrg. S. 184) folgendermaßen charakterisiert hat: «Der

Reichsfinanzhof hat in vielen Urteilen die gesetzliche Fassung verändert, oft in ihr Gegenteil verkehrt, oft frei ergänzt oder eingeengt; er hat gesetzliche Vorschriften, die seiner Auffassung nach fehlten, ergänzt; er hat Begriffe ganz frei interpretiert, ist mitunter über die offenbare Willensmeinung des Gesetzesverfassers hinausgegangen, hat Steueransprüche oder -befreiungen durch analoge Erweiterung der gesetzlichen Tatbestände geschaffen und von der inhaltlich-wirtschaftlichen Interpretation den weitesten Gebrauch gemacht. Eine noch größere Selbständigkeit in der Ausübung der richterlichen Gewalt ist schwerlich einem Gerichtshof übertragen worden; die Frage nach der Befugnis des Steuerrechts zur selbständigen Bildung von Begriffen tritt demgegenüber an Gewicht weit zurück.» Eine solche Machtfülle wird sicherlich in der Schweiz niemand einem Gerichte übertragen wollen, nicht einmal dem Bundesgerichte, geschweige denn den kantonalen Steuerrekursinstanzen. Wohl verweist Lion zur Rechtfertigung oder doch zur Entschuldigung (S. 148) auf den Zustand des Deutschen Reiches nach dem ersten Weltkriege mit seiner Inflation und Reparationslast: «Daß in Zeiten des Notstandes alle, auch die außergewöhnlichsten Betätigungen der Staatsgewalt gerechtfertigt sind, wenn sie dazu dienen, den Notstand zu beseitigen oder zu überstehen, bedarf keiner Ausführung; das Steuerrecht macht davon keine Ausnahme.» Aber auch er verlangt schon 1927 die Rückkehr zum Gesetzesrecht (S. 185): «Die Gerechtigkeit braucht einen Mittler zu ihrer Entscheidung. Das ist nicht der Richter, vielmehr ist er nur ihr Diener. Der Mittler kann nur das Gesetz sein.» Die freiwilligen Handlungen der Privaten verlangen wohl die Interessenabwägung: «Der Steueranspruch dagegen ist als staatliche Auflage strengen Rechts zu beurteilen» mit der Schlußfolgerung: «Die Wiedereinsetzung des Gesetzes als Form der rechtlichen Ordnung in seine alten Rechte wird ein Zeichen der Wiederherstellung der Kultur sein; das gilt nicht minder für die Rechte der Verwaltungsbehörden wie die der Gerichte.»

Jedenfalls ist zu bedauern, daß die schweizerische Steuerrechtswissenschaft nicht neben der deutschen auch die ganz anders eingestellte italienische mehr berücksichtigt, namentlich weil diese zwei nach Blumenstein (S. 146a) von allen ausländischen allein Anhaltspunkte für die wissenschaftliche Behandlung des Steuerrechts bieten. Auch in Italien wird die wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Doktrin vertreten, zum Beispiel von Valoni, der die zivilrechtlichen Begriffe für das Steuerrecht nicht als maßgebend erachtet, ist aber, wenigstens in dieser Hinsicht, in einem grundsätzlichen Entscheide des Kassationshofes vom 4. August 1941 ausdrücklich abgelehnt worden. Es handelte sich um die Frage, ob die Nachtwächter in den Gewerbsbetrieben steuerrechtlich als minderbesteuerte Arbeiter oder als höherbesteuerte Angestellte zu behandeln sind. Die Steuerverwaltung behauptete auf Grund der Ratio legis das letztere, weil die Nachtwächter nicht manuell tätig seien und noch aus andern Gründen, die für uns nicht wesentlich sind. Der Kassationshof entschied das Gegenteil, denn da die Nachtwächter in einem ministeriellen Erlasse, der auch zur Gesetzgebung gehört, ausdrücklich als Arbeiter bezeichnet sind, muß in Ermangelung einer speziellen anders lautenden Vorschrift im Steuergesetze diese Qualifikation auch für das Steuerrecht gelten. In einem Kommentare zu diesem Entscheide nennt der seither verstorbene Prof. L. V. Berliri von der Rechtsfakultät in Rom, der als eine anerkannte Autorität des italienischen Steuerrechts gegolten habe, dieses Urteil ein mutiges, weil es in einer Frage von grundlegender Bedeutung für das Steuerrecht «mit Temperament und lateinischem Bon sens», die in der Praxis des Deutschen Reichsfinanzhofes aufgestellte Lehre von der nur bedingten Verbindlichkeit der Rechtsbegriffe des Zivilrechtes für das Steuerrecht verworfen habe. Denn die Rechtsgesetzgebung stelle eine Einheit dar, so daß ohne eine vom Steuergesetze ausdrücklich vorgeschriebene Abweichung nicht nur Begriffe des Zivil-, sondern ebenso des Straf-, Verwaltungs-, Konkursrechts usw. auch für das

Steuerrecht verbindlich sind (Rivista Italiana di Diritto Finanziario 6. Jahrg. 1942, 1. und 2. Teil, 2). Als Grund für diese Haltung des Kassationshofes vermutet Berliri die Absicht, das Chaos zu vermeiden, welches die Folge der Abweichung von den allgemeinen Rechtsbegriffen im Steuerrechte wäre, weil damit das Steuerrecht zu einer isolierten Insel innerhalb der allgemeinen Rechtsordnung erklärt und die vom Rechte erwartete Sicherheit zerstört würde. Diese Haltung sei um so mehr gerechtfertigt, als der Eindruck, den die wirtschaftliche Betrachtungsweise auf das italienische Recht machte, nur darauf zurückzuführen sei, daß dieses früher vielfach die freilich unrichtige Auffassung vertreten habe, es seien Steuergesetze nur restriktiv und nicht nach den allgemeinen Grundsätzen der Gesetzesinterpretation auszulegen. Ferner wird speziell betont, daß schon die Sprache gar nicht reich genug sei, um eine verschiedene Auslegung ein und desselben Begriffes rechtfertigen zu können. Welch ein Gegensatz etwa zu dem auch bei uns häufig zitierten deutschen Steuerrechtstheoretiker Ball (Steuerrecht und Privatrecht 1924), nach dessen Auffassung sogar ein im Steuerrechte verwendeter Begriff des Zivilrechtes für jenes nicht maßgebend sei, sondern nur nach seiner normalen wirtschaftlichen Funktion ausgelegt werden müsse, da der Steuergesetzgeber ihn nur darum verwende, um keinen Wortbegriff neu formulieren zu müssen.

Ihrer Originalität wegen möge schließlich noch folgende ironische Kritik Berliris angeführt werden: «Aber a priori den Grundsatz aufstellen, daß bloß weil die Begründung der Steuer im Vorhandensein einer bestimmten Steuerkraft» (offenbar gleichbedeutend mit dem bei uns üblichen Ausdrucke wirtschaftliche Leistungsfähigkeit) «besteht, sei eine Pacht, welche analoge wirtschaftliche Wirkungen wie diejenige eines Verkaufes bedingt, ohne weiteres als Verkauf zu besteuern, wäre fast wie wenn man sagen würde, hinsichtlich der Anwendung der Hundesteuer sei eine syrische Katze als Hund zu besteuer, weil die Hundesteuer auf eine gewisse Steuerkraft hinweist, und der Besitz einer syrischen

Katze eine ähnliche Steuerkraft wie diejenige eines Hundebesitzers vermuten läßt.» Selbstverständlich stimmt dieser Vergleich insofern nicht, als die Hundesteuer eine ausschließliche Objektsteuer darstellt, die mit der Steuerkraft, bzw. der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen in keinem Zusammenhange stehen will, soll aber nach der Ansicht Berliris immerhin beweisen, zu welchen Konsequenzen es schließlich führen könnte, wenn einem von einer Steuer erfaßten Tatbestande ein anderer nur wegen einer irgendwie konstruierbaren wirtschaftlichen Ähnlichkeit steuerrechtlich gleichgestellt werden dürfte.

4. Im schweizerischen Rechte hat Schlegel in der bereits zitierten Schrift den neuesten Beitrag zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht geliefert. Soweit er am gegenwärtigen Rechtszustand Kritik übt, wird ihm vielfach beizustimmen sein, so zum Beispiel hinsichtlich des Kautschukbegriffes der Steuerumgehung, der auch nach Blumenstein (S. 242a) mangels einer gesetzlichen Regelung «nur mit Vorsicht gehandhabt werden muß», und den sogar die deutsche Reichsabgabeordnung gesetzlich zu umschreiben das Bedürfnis hatte. Soweit aber Schlegel positive Vorschläge macht, nämlich die wirtschaftliche Betrachtungsweise auf diejenigen Fälle zu beschränken, bei denen die Diskrepanz zwischen dem Ergebnis der Anwendung der im Steuergesetz verwendeten Rechtsbegriffe und dem Grundsatze der Steuerleistung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit so groß sei, daß sie das Rechtsgefühl verletze und darum die mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise verbundene Verletzung der zivilrechtlichen Norm als das kleinere Übel in Kauf zu nehmen sei, wird den Worten beizustimmen sein, mit welchen Dr. Hans von Waldkirch die Schlegelsche Schrift (ZSR. 66 NF. S. 158) anzeigt: «Wenn man mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise über gegebene Gebilde und Formen des Rechts einfach hinweggeht, was ohnehin sehr bedenklich ist, so darf das nur bei ganz eindeutigen Kriterien geschehen. Andernfalls kommt man ins Uferlose, und die Konsequenzen sind unabsehbar.»

Die Richtigkeit dieser Kritik beweist gerade die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht der Familienstiftungen, weil diese das hier verlangte eindeutige Kriterium, eine feste Grenze zwischen wirtschaftlicher und zivilrechtlicher Betrachtungsweise bisher nicht gefunden hat. Schon die bundesgerichtliche Formel ist insofern nicht zutreffend, als beim Verbleiben der Vermögensträgerschaft beim Stifter schon zivilrechtlich eine Stiftung nicht zustande kommt, so daß das weitere Motiv der Steuereinsparung auch steuerrechtlich keine Rolle spielen kann. Bei der bundesgerichtlichen Fassung handelt es sich dabei freilich nur um einen unnötigen, aber nicht schädlichen Zusatz. Die kantonalen Steuerverwaltungen haben sich aber gerade auf dieses Motiv geworfen, um weit über den vom Bundesgericht gesetzten Rahmen hinaus, gestützt auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise, Konsequenzen zu ziehen, die im Rechte keine Begründung finden. Nach der hier vertretenen Auffassung bedarf es dagegen im Steuerrechte der Familienstiftungen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise überhaupt nicht, denn wenn auch das Zivilrecht den Übergang der Vermögensträgerschaft auf die Stiftung bedingt, können alle steuerrechtlichen Fragen schon auf Grund des Zivilrechtes beantwortet werden, ohne deshalb zu irgendwelchen steuerrechtlich untragbaren Konsequenzen zu führen.